

CONSULTANT FISCAL



Instrucțiuni de aplicare a scutirii de TVA
pentru exporturi, livrări intracomunitare
și alte operațiuni scutite. Modificări recente

Vorbiți (rezonabil)
DAC6?

Teoria părților inocente în jurisprudența
fiscală recentă. Deducerea TVA
la contribuabilii cu furnizori fraudulenți

anul XIII-nr. 68 | iulie-septembrie 2020
preț: 12.5 lei | Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației 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 SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
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 Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472

www.ccfiscali.ro

office@ccfiscali.ro

Memento „rationabile”

Adrian Luca, membru în Consiliul Superior al CCF

Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”. Am fost plăcut surprinși când, în iulie, am primit la CCF această trimitere la unul din principiile logice și sănătoase ale statului de drept – *”unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem”*. În vremuri în care Marea Pandemie forțează limitele de orice natură, e reconfortant să regăsim reflexe ale normalității la o instituție a statului. Cu atât mai mult când e vorba de o administrație foarte aproape de preocupările fiecăruia dintre noi.

Pe scurt, despre ce e vorba? În transpunerea deja celebrei Directive a supra-transparenței (DAC6) este preluată prevederea că acolo unde, potrivit legii, intermediarii fac obiectul unei obligații de păstrare a secretului profesional, aceștia raportează aranjamentele transfrontaliere care fac obiectul raportării doar cu acordul scris al contribuabilului relevant (art 291⁴, alin (7), CPF). În interpelarea sa, CCF a considerat că în sfera acestor intermediari trebuie incluși și consultanții fiscali, pentru că noi, prin statutul aprobat printr-un act normativ cu putere de lege (HCCF 3/2017, dată în baza OG 71/2001), trebuie să păstrăm secretul profesional care vizează orice informație primită de la client.

Ministerul Finanțelor, prin vocea Direcției Generale de Legislație Fiscală, a decis să susțină această poziție, pe baza interpretării logice că se încadrează la *”potrivit legii”* și acele acte normative care nu efectiv scris *”lege”* pe ele.

Autoritatea fiscală a făcut așadar ceea ce pretinde și clienților săi, contribuabilii, a acționat **rezonabil**. Și ținem la acest cuvânt pentru că va fi definitoriu în interpretarea conformării la DAC6. Sperăm că va fi și respectat, de ambele părți, desigur!

Ești rezonabil când urmezi spiritul legii, iar în acest caz, așa cum au punctat specialiștii Ministerului, nu se poate face discriminare între intermediarii care au stipulat prin lege, iar alții doar prin ordonanță, obligația

păstrării secretului profesional. Dar răspunsul autorității noastre mi se pare remarcabil de rezonabil și din altă perspectivă.

Pentru transpunerea directivei, autoritatea europeană a lăsat libertatea statelor membre de a lua măsurile necesare în cazul în care obligația de raportare ar încălca secretul profesional stabilit în conformitate cu legislația națională. Este o libertate la care avem dreptul prin statutul de membru al Uniunii, dar pe care, de regulă, noi nu prea am folosit-o, din motive pe care nu le mai comentăm aici.

Acum ne grăbim să notăm excepția, ba chiar să amintim că Finanțele au dat semnale de rezonabilitate încă de la începutul transpunerii Directivei DAC6, cea care este poate cel mai nerezonabil text din legislația fiscală europeană de până acum. I-am lăsat pe polonezi, spre exemplu, să aibă printre cele mai drastice penalizări în materie, ba încă să extindă raportarea DAC6 și la tranzacțiile interne.

Să spunem că, de data asta am fost și noi mai nemți, dacă e să ne referim doar la faptul că și Germania a ales să recunoască privilegiul profesional în cazul consultanților fiscali.

Poate n-ar strica să fim, acum, și un pic olandezi – găsim în ghidul lor explicativ DAC6 că, în acord cu legislația internă, i se poate cere Fiscului să-și prezinte un punct de vedere cu privire la interpretarea unui caz, ținând cont de faptele și circumstanțele relevante prezentate. Acesta e doar un exemplu de bună practică. Sunt cel puțin cu zecile din care am putea să ne inspirăm.

E momentul cred că ne gândim că putem fi și noi mai europeni fiind mai naționali, mai apropiați de faptele și circumstanțele relevante de acasă, de cele în care trăiesc contribuabilii noștri. Să ne aducem aminte că suntem datori să fim rezonabili, dacă vrem cu adevărat să schimbăm lucrurile în bine.

Memento „rationabile”!, ne-ar fi spus înaintașii noștri.

legislație

05

Aspecte teoretice și practice.

Evaluarea și reevaluarea imobilizărilor corporale

Dr. ec. Georgeta PETRE, consultant fiscal
Drd. Nicoleta PAVEL, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate – Academia de Studii Economice București

08

Instrucțiuni de aplicare a scutirii de TVA pentru exporturi, livrări intracomunitare și alte operațiuni scutite. Modificări recente

Daniela TĂNASE, director general adjunct - MFP
Elena-Marina OPRAN, șef serviciu - MFP

16

Teoria părților inocente în jurisprudența fiscală recentă. Deducerea TVA la contribuabilii cu furnizori fraudulenți

Beatrice WEISENBACHER, Associate - KPMG Romania
Romana SCHUSTER, Chief Knowledge Management Officer - KPMG Romania

focus

19

Tendențe ale politicii fiscale europene și globale în perioada pandemiei COVID-19

Daniel ANGHEL,
Partener - Liderul serviciilor fiscale și juridice PwC România

21

Noua realitate:

Provocări sau oportunități fiscale în vremea pandemiei?

Cristina SPIRESCU, Manager - Impozite Directe - KPMG în România
Gabriela ECOBICI, Consultant - Impozite Directe - KPMG în România
Gabriela BADEA, Consultant - Impozite Directe - KPMG în România

24

Digitalizarea ANAF în era tehnologiei SAF-T

Anca MACOVEI,
Senior Manager - PwC România
Boris FEGHIU,
Senior Consultant - PwC România

28

Vorbiți (rezonabil) DAC6?

Adrian LUCA,
partener-fondator - Transfer Pricing Services
Alexandra ALBU,
senior consultant - Transfer Pricing Services

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

Aspecte teoretice și practice Evaluarea și reevaluarea imobilizărilor corporale

Abstract: Prezentul articol tratează aspecte teoretice și practice privind valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale în cazul entităților care modifică politica contabilă prin trecerea de la reevaluare la cost.
Prin renunțarea la politica de reevaluare a imobilizărilor corporale, entitățile pot simplifica evidența contabilă a acestora.

Cuvinte cheie: evaluarea și reevaluarea imobilizărilor corporale, modificări de politică contabilă, rezerve din reevaluare, valoare amortizabilă

Dr. ec. Georgeta PETRE, consultant fiscal

Drd. Nicoleta PAVEL, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate – Academia de Studii Economice București

În Monitorul Oficial al României nr. 675 /30 iulie 2020, a fost publicat *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2206/2020 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2020 a operatorilor economici, precum și pentru completarea unor prevederi contabile.*

Ordinul menționat cuprinde prevederi referitoare la raportările contabile semestriale pe care trebuie să le întocmească operatorii economici, dar și unele completări aduse reglementărilor contabile pe care aceștia le aplică.

Una din completările aduse *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, se referă la valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale în cazul entităților care modifică politica contabilă prin trecerea de la reevaluare la cost. În acest sens, s-a introdus un nou alineat la pct. 62¹ care precizează că „în scopul determinării cheltuielilor cu amortizarea, costul imobilizărilor corporale la data schimbării de politică contabilă, în condițiile alin. (1), este valoarea rămasă în urma ajustărilor prevăzute la acel alineat.”

În cele ce urmează vom prezenta unele aspecte teoretice și practice în legătura cu implicațiile modificării de politică contabilă așa cum este prevăzut la pct. 62¹ din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014.

Evaluarea și reevaluarea imobilizărilor corporale – potrivit reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014

Imobilizările corporale se evaluează la costul de achiziție sau costul de producție așa cum sunt acestea definite în reglementarea contabilă.

Prin derogare de la evaluarea la cost, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale astfel încât acestea să fie evidențiate în contabilitate la valoarea justă.

Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale este costul sau valoarea reevaluată evidențiată în contabilitate.

Reevaluarea imobilizărilor corporale presupune continuitate și rigurozitate pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Potrivit pct. 105 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1802/2014, „dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.”

În ceea ce privește evidențierea rezervelor din reevaluare, aceasta trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Prezentarea situației de fapt

Deși reglementările contabile menționate prevăd că reevaluarea imobilizărilor corporale este opțională, cele mai multe entități au efectuat reevaluări fie ca urmare a unor prevederi legale, fie pentru a evita plata unor taxe majorate. Datorită reevaluărilor succesive, contabilitatea imobilizărilor corporale a devenit tot mai complexă, fiind necesară și conducerea unei evidențe distincte pentru scopuri fiscale.

Entitățile care au trecut la aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și au aplicat IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” au avut posibilitatea să facă uz de derogarea care le permitea să aleagă să evalueze imobilizările corporale, la data trecerii la IFRS, la valoarea justă și să folosească această valoare justă drept cost presupus la acea dată. În cazul acestor entități, surplusul de valoare care era evidențiat în contul 105 „Rezerve din reevaluare”

se regăsește (cu unele ajustări, dacă este cazul) în contul 1178 „Rezultatul reportat provenit din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus”.

Prin renunțarea la politica de reevaluare, entitățile au realizat o simplificare a evidenței imobilizărilor corporale, acestea fiind evidențiate la valori juste de la data trecerii la IFRS.

Prin modificările aduse reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4160/2016* s-a prevăzut posibilitatea modificării politicilor contabile privind imobilizările corporale prin trecerea de la reevaluare la cost, în următoarele condiții:

- nu se evidențiază efectele modificării politicilor contabile pentru perioadele precedente;
- valoarea imobilizărilor corporale să nu fie subevaluată față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi reevaluate (ar fi fost evaluate la cost amortizat).

Modificarea politicii contabile - tratament contabil

În funcție de situația fiecărei entități, distingem următoarele situații:

a) Situația în care există rezerve în contul 105 „Rezerve din reevaluare”

La pct. 62¹ se prezintă situația în care există imobilizări corporale reevaluate și rezerve din reevaluare aferente în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, distinct pentru fiecare imobilizare.

Tratamentul contabil prescris este în funcție de politica entității de transfer a rezervei aferente amortizării calculate din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”. Sunt identificate două posibilități, respectiv:

a1) entitățile care au transferat rezerva din reevaluare în contul de rezultat reportat pe măsura amortizării activului închid rezerva din reevaluare prin diminuarea valorii activului (articol contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 21X „Imobilizări corporale”);

a2) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat la scoaterea din evidență a activului efectuează următoarele operațiuni:

- transferă din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” rezerva aferentă sumelor amortizate din valoarea imobilizării;
- reduce valoarea imobilizării corporale cu soldul rezervei din reevaluare rămase, articol contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 21X „Imobilizări corporale”.

b) Situația în care la reevaluările efectuate s-au evidențiat reduceri ale valorii imobilizărilor corporale;

Operațiunea de reevaluare la valoarea justă poate conduce atât la creșteri cât și la reduceri ale valorii imobilizărilor corporale.

Reglementările contabile nu tratează modul în care se procedează pentru revenirea la cost în situația în care la reevaluările anterioare s-au evidențiat în contabilitate reduceri ale valorii imobilizărilor corporale pe seama conturilor de cheltuieli..

Potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, reducerea valorii unei imobilizări corporale ca urmare a unei reevaluări se evidențiază astfel (dacă nu există o rezervă în contul 105 „Rezerve din reevaluare”):



6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	=	21x „Imobilizări corporale”
---	---	--------------------------------

Potrivit reglementărilor contabile conforme cu O.M.F.P. nr. 1.802/2014, reducerea valorii unei imobilizări corporale pentru care nu există rezervă în cont 105 „Rezerve din reevaluare” se evidențiază prin articolul contabil:

655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”	=	21x „Imobilizări corporale”
--	---	--------------------------------

În această situație, pentru aducerea imobilizărilor corporale la cost, considerăm că pot fi efectuate următoarele operațiuni:

- reluarea deprecierei evidențiate în creditul contului de imobilizări corporale:

21x „Imobilizări corporale”	=	7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”
--------------------------------	---	---

și

- evidențierea deprecierei în contul de ajustări de valoare:



6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	=	29x „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”
---	---	--

Sumele din conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” și 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” influențează veniturile și cheltuielile din contul de profit și pierdere, dar fiind de valoare egală acestea nu influențează profitul contabil.

În urma acestor operațiuni, imobilizările corporale sunt evidențiate la cost, iar deprecierea aferentă în contul 29x „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”. În măsura în care se constată o depreciere suplimentară față de cea evidențiată în contul de ajustări, aceasta se evidențiază la data constatării.

Modificarea politicii contabile - posibile limitări

Din punct de vedere contabil, operațiunile implicate de trecerea de la reevaluare la cost sunt simple dacă entitatea are o evidență clară pentru fiecare imobilizare corporală.

Cu toate acestea, decizia de modificare a politicii contabile trebuie luată în urma analizării istoricului entității deoarece unele reevaluări au fost efectuate ca urmare a prevederilor legale. În practică am identificat două situații care ar putea limita modificarea de politică contabilă de trecerea de la reevaluare la cost:

a) După anul 1990 au fost emise hotărâri de guvern care au obligat sau au permis entităților să efectueze reevaluarea imobilizărilor corporale.

De exemplu, *Hotărârea Guvernului nr. 500/1994 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și modificarea capitalului social* prevedea că societățile cu capital integral sau parțial de stat și regiile autonome trebuie să procedeze la reevaluarea imobilizărilor corporale la 31 decembrie 1993.

Această hotărâre prevedea, la art. 4, că societățile comerciale înregistrează la Registrul Comerțului diferența de capital social rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

Majorarea capitalului social cu rezerva din reevaluare a fost posibilă până în anul 2003, o prevedere în acest sens fiind cuprinsă în *Legea nr. 31/1990 privind societățile, cu modificările și completările ulterioare*. La art. 205 alin. (3) al acestei legi se prevedea că „diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului social pot fi incluse în rezerve și utilizate pentru majorarea capitalului social.” Prin *Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției*, această prevedere s-a modificat, astfel că diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului nu mai pot majora capitalul social. Deoarece după 1990 economia românească s-a confruntat cu un puternic proces inflationist, societățile au procedat la reevaluarea imobilizărilor corporale periodic, în unele cazuri valorile rezultate având și recunoaștere fiscală.

Societățile care au majorat capitalul social cu rezervele din reevaluare pot avea în evidență imobilizări corporale reevaluate (de regulă clădiri), dar nu mai au evidențiate distinct rezervele din reevaluare aferente acestora.

b) Cele mai multe societăți care au efectuat reevaluarea imobilizărilor corporale nu au majorat capitalul social cu rezervele din reevaluare. Este posibil ca prin reducerea valorii imobilizărilor corporale cu rezervele din reevaluare aferente acestora să rezulte valori subevaluate (de exemplu, în cazul reevaluărilor efectuate până în anul 2000 dar și după acest an).

În aceste situații, deși operațiunile contabile sunt efectuate cu respectarea reglementărilor contabile, în sensul că imobilizările corporale sunt evaluate la cost, valoarea acestora nu este cea reală, având drept consecință nerespectarea principiului imaginii fidele a activelor prezentate în bilanț.

Concluzie: Reglementările contabile oferă un cadru general de reglementare care cuprinde principii, reguli de evaluare și tratamente contabile menite să satisfacă necesitățile mediului de afaceri și ale instituțiilor statului în ceea ce privește informația contabilă oferită utilizatorilor.

Operațiunile economice efectuate de societăți devin tot mai diverse și mai complexe, stimulând reglementatorii să completeze normele contabile astfel încât acestea să ofere un cadru unitar de reglementare.

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014 se aplică societăților indiferent de domeniul de activitate, de mărimea sau complexitatea acestora.

Pentru a aplica în mod corespunzător prevederile reglementărilor contabile, societățile trebuie să aprobe politici contabile adaptate specificului entității.

În opinia noastră, situațiile prezentate mai sus conduc la concluzia că, deși există o prevedere legală care permite modificarea politicilor contabile privind imobilizările corporale prin trecerea de la reevaluare la cost, această modificare poate fi efectuată numai după o analiză atentă a situației fiecărei entități.

Modificarea politicii contabile prin trecerea de la reevaluare la cost nu afectează fiscalitatea imobilizărilor, aceasta fiind reglementată prin Codul Fiscal unde valoarea fiscală și amortizarea fiscală sunt definite alături de alte prevederi care reglementează fiscalitatea imobilizărilor.

Bibliografie:

1. *Legea nr. 31/1990 privind societățile, cu modificările și completările ulterioare;*
2. *Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției;*
3. *Hotărârea Guvernului nr. 500/1994 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și modificarea capitalului social;*
4. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4.160/2016 privind modificarea și completarea unor reglementări;*
5. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.206/2020 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2020 a operatorilor economici, precum și pentru completarea unor prevederi contabile;*
6. *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare;*
7. *Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare.*

Instrucțiuni de aplicare livrări intracomunitare Modificări recente

Abstract: Modificările recente ale legislației europene în domeniul TVA și în domeniul vamal, pronunțarea unor hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), au determinat necesitatea modificării sau clarificării unor prevederi referitoare la aplicarea scutirilor de TVA pentru exporturi, livrări intracomunitare și alte operațiuni scutite.

Cuvinte cheie: export, prestări de servicii legate direct de export, nave atribuite navigației în largul mării, hotărâri ale CJUE, livrări intracomunitare de bunuri, declarația recapitulativă

Daniela TÂNASE,
director general adjunct - MFP
Elena-Marina OPRAN,
șef serviciu - MFP

În data de 17 iulie 2020 a fost publicat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2148/2020 care aduce o serie de modificări importante Instrucțiunilor aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016.

Principalele modificări

- revizuirea definiției exportatorului din perspectiva TVA, precum și clarificarea modalității de justificare a scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, în contextul modificării legislației vamale care nu mai permite persoanelor impozabile nestabilite în Uniunea Europeană să aibă calitatea de exportatori;
- corelarea cu noile dispoziții ale art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum au fost introduse prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) al Consiliului nr. 2018/1912, referitoare la justificarea transportului intracomunitar al bunurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri;
- corelarea cu modificarea Codului fiscal ca urmare a transpunerii Directivei (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, prin Ordonanța Guvernului nr. 6/2020;
- necesitatea adaptării prevederilor acestuia la o serie de decizii recente ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv deciziile CJUE în cauzele C-275/18 "Milan Vinš, C-288/16 „L.Č.”IK, C-291/18 "Grup Servicii Petroliere SA", C-33/11 "A Oy" și C-33/16 "A Oy".

care a scutirii de TVA pentru exporturi, are și alte operațiuni scutite

→ o primă modificare o reprezintă amendarea prevederilor art. 1 alin. (4) din instrucțiuni în sensul majorării de la 90 la 150 de zile calendaristice de la data faptului generator a termenului pentru prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

→ o altă modificare vizează revizuirea definiției exportatorului din perspectiva TVA, precum și clarificarea modalității de justificare a scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, în contextul modificării legislației vamale care nu mai permite persoanelor impozabile nestabilite în Uniunea Europeană să aibă calitatea de exportatori.

Acestea au fost necesare ca urmare a recentelor modificări ale definiției exportatorului din punct de vedere vamal.

Astfel, potrivit prevederilor art. 1 pct. 19 din Regulamentul delegat (UE) 2015/2446 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul delegat 2018/1063 al Comisiei din 16 mai 2018, «exportator» înseamnă:

- (a) o persoană particulară care transportă mărfurile ce urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal al Uniunii, în cazul în care aceste mărfuri fac parte din bagajele personale ale persoanei particulare;
- (b) în alte cazuri în care nu se aplică litera (a):
 - o persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii care are competența de a stabili și a stabilit că mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal respectiv;
 - în cazul în care nu se aplică punctul (i), orice persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii care este parte la contractul în baza căruia mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal respectiv."

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi Direcția Generală a Vămile a publicat pe site-ul său "Instrucțiuni cu privire la calitatea de exportator, în condițiile în care firma mamă nu este înregistrată în UE, însă există o sucursală a acesteia care este înregistrată fiscal în România" (<https://www.customs.ro/agenti-economici/proceduri-vamale/declararea-marfurilor/reglementari>).

Potrivit acestor instrucțiuni, în cazul în care nu se aplică art. 1 pct. 19 lit. b) pct. ii) din Regulament, partenerii implicați în tranzacție trebuie să desemneze o persoană care să acționeze ca exportator, cu condiția ca persoana desemnată să fie stabilită în teritoriul vamal al UE. Orice persoană desemnată, cum ar fi, de exemplu, un transportator, un expeditor sau orice altă persoană poate acționa ca exportator atât timp cât

acesta respectă definiția "exportator" și este de acord să-și asume acest rol.

Prin persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii în sens vamal se înțelege persoana care are în UE sediul social, sediul central sau sediul permanent (sucursală înregistrată fiscal pe teritoriul UE).

Prin urmare:

- în sensul art. 1 pct. 19 lit. b) pct. i) din Regulament, se consideră că are competența de a stabili și a stabilit că mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal, vânzătorul/furnizorul sau proprietarul bunurilor la momentul exportului;
- în sensul art. 1 pct. 19 lit. b) pct. ii) din Regulament, prin orice persoană care este parte la contractul în baza căruia mărfurile urmează să fie scoase de pe teritoriul vamal respectiv, se consideră persoana desemnată de partenerii implicați în tranzacție să acționeze ca exportator, cum ar fi de exemplu un *transportator, un expeditor sau orice altă parte* atât timp cât aceasta respectă definiția "exportator" și este de acord să își asume acest rol.

Din punct de vedere al TVA, potrivit art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere:

- a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui altui mijloc de transport de uz privat.

Astfel, din perspectiva TVA, exportatorul este:

- furnizorul care realizează livrările prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal,
- precum și
- persoana care transportă bunuri în afara Uniunii Europene, în lipsa unei tranzacții comerciale.

Potrivit prevederilor art. 2 și 3 din *Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016, forma în vigoare anterior modificării prin Ordinul 2148/2020*, exportatorul trebuia să justifice scutirea de TVA cu declarația vamală de export (certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după

caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică), întocmită în numele său, respectiv în care exportatorul să figureze la caseta 2.

❗ Întrucât din punct de vedere vamal o persoană nestabilă în Uniunea Europeană, care ar deține calitatea de exportator în sensul TVA, nu mai putea să fie considerată exportator și din punct de vedere vamal și să figureze la caseta 2 din documentul vamal de export, a fost necesară completarea prevederilor art. 2 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP 103/2016 cu alin. (3), având următorul cuprins:

“(3) În cazul în care furnizorul nu este stabilit în Uniunea Europeană și nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, pentru justificarea scutirii de TVA este necesar ca acesta să dețină declarația vamală de export, în care datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara Uniunii Europene să fie menționate în caseta 44.”

Prin urmare, în cazul în care o persoană nestabilă în UE care are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA (furnizorul bunurilor) desemnează o altă persoană pentru întocmirea formalităților vamale (aceasta poate fi inclusiv furnizorul anterior de la care au fost achiziționate bunurile pe care persoana le expediază în afara UE), este necesar ca datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de aceasta să figureze în caseta 44 a declarației vamale de export pentru a putea aplica scutirea de TVA.

❗ Totodată, la art. 2 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP 103/2016 a fost introdus și alin. (4), potrivit căruia:

“(4) În cazul în care furnizorul este stabilit în Uniunea Europeană, dar nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, pentru justificarea scutirii de TVA este necesar ca acesta să dețină declarația vamală de export, în care datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara Uniunii Europene să fie menționate în caseta 44.”

Astfel, în mod similar, o persoană stabilită în UE care nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal (ar avea dreptul să fie exportator, dar nu dorește acest lucru și numește altă persoană pentru întocmirea formalităților vamale), va putea aplica scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal dacă datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara UE vor fi menționate în caseta 44 a declarației vamale de export.

Ca urmare a acestor modificări legislative vor exista situații în care la caseta 2 din DVE va fi trecută o persoană – exportatorul din punct de vedere vamal și, în unele cazuri și din punct de vedere al TVA – și la căsuța 44 o altă persoană și factura emisă de către aceasta – persoană care ar trebui să fie cea care are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA dacă acesta nu coincide cu persoana care figurează la caseta 2.

Prin urmare, deși aceste modificări sunt benefice pentru persoanele impozabile, întrucât permit aplicarea scutirii de TVA pentru exportul de bunuri și în situația în care persoana care realizează exportul nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, situația se complică, întrucât în unele situații vom avea două persoane care vor deține o declarație vamală de

export în care vor figura fie la caseta 2, fie la caseta 44, și o singură operațiune care se poate califica drept export din perspectiva TVA și pentru care se poate aplica scutirea de TVA.

Din acest motiv va fi necesar să analizăm această scutire de TVA în primul rând din perspectiva Codului fiscal, în vederea stabilirii operațiunii care poate fi scutită de TVA.

Astfel, reiterăm faptul că la art. 294 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal se stabilește că poate fi scutită de TVA livrarea de bunuri care:

- au fost expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- au fost expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul nestabil în România sau de altă persoană în contul său.

Prin urmare, pentru aplicarea scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, este necesar a se avea în vedere:

- **existența unei livrări de bunuri cu locul livrării în România (ca urmare a căreia bunurile părăsesc teritoriul UE);**
- **încadrarea în una din cele două situații prevăzute de lege, la art. 294 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal, respectiv transportul în afara UE să fie asigurat fie de furnizor (sau de altă persoană în contul său), fie de către cumpărătorul care nu este stabilit în România (sau de altă persoană în contul său);**
- **faptul că poate beneficia de scutire o singură livrare efectuată pe teritoriul României (în situația în care sunt tranzații în lanț);**
- **prezentarea, în principiu, a unei declarații vamale de export, în care furnizorul să fie înscris la caseta 2 (în cazul în care are și calitatea de exportator din punct de vedere vamal) sau la caseta 44 (în cazul în care nu este exportator și din perspectivă vamală).**

Astfel, pentru a identifica operațiunea care poate beneficia de scutire de TVA în cazul unor livrări în lanț, este necesar în primul rând să stabilim cine este persoana care realizează/își asumă transportul bunurilor în afara UE.

Totodată, este de menționat faptul că dacă persoana care are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA nu își îndeplinește obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, acest fapt nu afectează aplicarea scutirii de TVA pentru exportul de bunuri (dacă deține declarația vamală de export în care să figureze la caseta 2 sau, după caz, la caseta 44), întrucât înregistrarea în scopuri de TVA a exportatorului nu reprezintă o condiție pentru aplicarea scutirii pentru exportul de bunuri, însă nu își va putea exercita dreptul de deducere a TVA pentru eventuala achiziție din România a bunurilor exportate.

.....
Exemplu: A, persoana impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, vinde bunuri lui B, persoană impozabilă stabilită în Germania (stabilită în UE), care la rândul său vinde bunurile lui C, persoană impozabilă din Rusia. Transportul bunurilor în afara UE este asigurat de B.

A poate avea calitatea de exportator în sensul TVA pentru livrarea efectuată către B, în baza art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal (livrarea de bunuri care au fost transportate în afara UE de cumpărătorul nestabil în România), dar ar putea avea această calitate și B pentru livrarea efectuată către C, conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Cod (livrarea de bunuri care au fost transportate

Astfel, în cauza C - 288/16 L.C. ÎK, CJUE a hotărât că art. 146 alin. (1) lit. e) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că *scutirea prevăzută în această dispoziție nu se aplică în cazul unei prestări de servicii (...) referitoare la o operațiune de transport al unor bunuri cu destinația într-o țară terță, atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri*.

Așadar, potrivit elementelor de interpretare date de CJUE prevederilor art. 146 alin. (1) lit. e) din Directiva TVA, scutirea de TVA este aplicabilă doar în cazul în care serviciile de transport (și serviciile accesorii transportului), efectuate în legătură cu operațiunile de export, sunt prestate direct către exportatorul sau destinatarul bunurilor și nu și în situația în care sunt prestate către intermediari (de ex.: case de expeditie).

În acest context, reamintim că, în calitate de stat membru, România are obligația respectării *acquis*-ului comunitar în materie de TVA, *acquis* care include și hotărârile pronunțate de CJUE în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE). Hotărârile pronunțate de CJUE în temeiul art. 267 din TFUE sunt opozabile *erga omnes* și produc efecte retroactiv. Opozabilitatea *erga omnes* presupune faptul că hotărârile în interpretare produc efecte în toate statele membre și trebuie să fie respectate de toate instanțele naționale.

Astfel, statele membre au obligația, în temeiul principiului cooperării loiale consacrat în art. 4 alin. (3) din TFUE, să ia orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din dreptul UE și să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor UE, inclusiv prin punerea în aplicare a hotărârilor preliminare în interpretare pronunțate.

36. În ceea ce privește perioadele fiscale care nu sunt închise definitiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva sa (a se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C441/14, EU:C:2016:278, punctul 30 și jurisprudența citată). Așadar, autoritățile naționale nu pot invoca articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 astfel cum a fost interpretat la punctul 32 din prezenta hotărâre pentru a refuza



37. *În plus, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul unei directive atunci când interpretează și aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale de drept, în special de principiile securității juridice și neretroactivității, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare "contra legem" a dispozițiilor de drept național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact, C268/06, EU:C:2008:223, punctul 100).*

Astfel, aplicarea scutirii de TVA pentru aceste operațiuni și în situația în care serviciile nu erau prestate direct către exportatorul/destinatarul bunurilor a fost posibilă până la momentul pronunțării hotărârii CJUE în cauza C - 288/16 L.Č. IK, iar ulterior



acestea, deși legislația în domeniul TVA - atât cea comunitară, cât și cea națională - nu conține explicit astfel de limitări, în considerarea obligației statelor membre de a respecta acquis-ul comunitar în materie de TVA, aplicarea scutirii de TVA este limitată la interpretarea dată de CJUE prevederilor art. 146 alin. (1) lit. e) din Directiva TVA.

Prin urmare, ar rezulta că modificarea OMFP 103/2016 în sensul transpunerii acestei decizii a CJUE are doar un rol de clarificare, iar decizia CJUE în cauza C - 288/16 L.Č. IK este direct aplicabilă începând cu data pronunțării acesteia, întrucât legislația națională nu conținea prevederi contrare.

❗ O altă modificare a Instrucțiunilor o reprezintă amendarea prevederilor art. 6 în sensul simplificării acestora prin eliminarea referirilor la regimul vamal de perfecționare activă cu rambursare și la justificarea scutirii cu documente specifice acestui regim.

Astfel, conform Codului fiscal, scutirea de TVA nu era condiționată de perfecționarea activă, ci doar de prelucrarea și exportul produselor obținute. Din perspectivă vamală, nu mai există regimul de perfecționare activă cu rambursare.

❗ La articolul 8 din Instrucțiuni a fost introdus alineatul (1¹), în vederea clarificării unor aspecte care reies din decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-291/18 «Grup Servicii Petroliere SA, după cum urmează:

“(1¹) În sensul art. 294 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, navele utilizate preponderent în poziție imobilă pentru a explora/exploata zăcămintele de hidrocarburi în mare nu sunt considerate nave atribuite navi-

gației în largul mării, astfel cum s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-291/18 «Grup Servicii Petroliere SA».”

Astfel, **în cauza C-291/18 «Grup Servicii Petroliere SA, Curtea a decis că** “Art. 148 lit. (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că expresia „nave utilizate pentru navigația în largul mării” care figurează în cuprinsul acestuia nu se aplică livrării unor construcții plutitoare, precum platformele de foraj marin autorizate de tipul celor în discuție în litigiul principal, care sunt utilizate preponderent în poziție imobilă pentru a exploata zăcămintele de hidrocarburi în mare.”

Tot la art. 8 din Instrucțiuni au fost modificate și alte prevederi, respectiv:

- La alin. (4) s-a reformulat textul referitor la modalitatea în care se poate face dovada utilizării pentru navigația în largul mării în cazul navelor care nu sunt noi, respectiv al navelor care au mai navigat.

Astfel, în cazul navelor care nu sunt noi, condiția de navigație în largul mării se consideră îndeplinită dacă în ultimii 5 ani sau pe întreaga perioadă de utilizare dacă aceasta este mai mică de 5 ani, nava a fost efectiv și preponderent utilizată pentru navigație în largul mării.

- La alin. (5) s-a introdus un text pentru transpunerea deciziei CJUE în cauza C-33/16 “A Oy”, respectiv: “[...]Scutirea de taxă pentru serviciile de încărcare/descărcare pe/de pe o navă atribuită navigației în largul mării se aplică atât serviciilor prestate către proprietarul/operatorul navei sau către agentul de navă, cât și serviciilor prestate într-o etapă anterioară, cum ar fi un ser-

viciu prestat de un subantreprenor unui operator economic care o facturează ulterior unei case de expediție sau unui transportator, precum și serviciilor de această natură prestate deținătorului încărcăturii, care poate fi exportatorul sau importatorul acesteia. În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-33/16 «A Oy».[...]"

Obiectul litigiului în cauza C-33/16 A Oy l-a constituit o decizie a autorității fiscale din Finlanda, potrivit căreia serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă sau de pe o navă, efectuate de un subantreprenor care le facturează întreprinderii contractante, și nu direct armatorului, nu pot beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art. 148 lit. d) din Directiva TVA.

Astfel, în cadrul acestui litigiu, CJUE a fost sesizată cu privire la interpretarea art. 148 lit. d) din Directiva TVA, respectiv dacă, în sensul acestui articol:

(i) serviciile de ridicare a încărcăturii pe ori către o navă sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la art. 148 lit. a) din această directivă;

(ii) aceste prestații sunt scutite numai în situația în care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu sau și în cazul în care sunt realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport; de asemenea, dacă sunt scutite serviciile de ridicare a încărcăturii furnizate deținătorului încărcăturii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

CJUE a hotărât că art. 148 lit. d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă, către o navă sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la art. 148 lit. a) din această directivă.

Totodată, Curtea a hotărât că art. 148 lit. d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pe de o parte, pot fi scutite nu numai prestațiile care privesc realizarea unei ridicări a încărcăturii la bordul sau de pe o navă prevăzută la art. 148 lit. a) din Directiva TVA care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu, ci și prestațiile realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport și, pe de altă parte, pot de asemenea să fie scutite prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate deținătorului încărcăturii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

Prin urmare, raportat la prima parte din interpretarea Curții, arătăm că legislația națională în domeniul TVA, atât cea primară (art. 294 alin. (1) lit. h) pct. 3 din Codul fiscal), cât și cea conexă (art. 8 alin. (2) lit. g) și lit. h) din Instrucțiuni), nu conțin prevederi contrare față de norma comunitară.

Însă, în ceea ce privește persoana imposibilă care poate beneficia de aplicarea acestei scutiri, trebuie arătat că legislația națională terțiară conține prevederi contrare față de interpretarea dată de CJUE prevederilor art. 148 lit. d) din Directiva TVA în cauza C-33/16 A Oy.

Potrivit art. 8 alin. (5) din Instrucțiuni, anterior modificării prin OMFP 2148/2020, scutirea prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal se aplică atât pentru livrările de bunuri/ prestațiile de servicii realizate în beneficiul direct al proprietarilor/operatorilor de nave, cât și în situația în care între furnizori/prestatori și proprietar/operator se interpune un agent de navă. [...]

Menționăm că aceste prevederi naționale care, potrivit celor precizate mai sus, sunt diferite de interpretarea Curții în cauza C-33/16 A Oy, au avut la baza jurisprudența CJUE anterioară în materie care stabilea că scutirea prevăzută la art. 15 pct. 8 din A șasea directivă (al cărui text este reluat în mod identic la art. 148 lit. d) din Directiva TVA) nu se aplică decât operațiunilor care intervin în etapa finală de comercializare a serviciului în cauză (a se vedea pct. 24 din decizia CJUE pronunțată în cauzele conexate C181/04-C183/04 Elmeke).

Noua interpretare a CJUE a avut în vedere considerentele exprimate la pct. 32 - 34 din cauza C-33/16 A Oy potrivit căroră, în cauzele conexate foarte speciale în care sa pronunțat decizia (C181/04-C183/04 Elmeke) erau în discuție servicii de transport de carburant prestate în contul unui client care vindea ulterior acest carburant unor armatori. Astfel, trebuiau realizate mai multe operațiuni pentru ca utilizarea acestor prestări de servicii pentru nevoile navelor să fie definitivă, o astfel de utilizare nedevenind certă decât după livrarea carburantului către operatorii navelor care îl vor utiliza. În consecință, Curtea a constatat, în acea hotărâre, că extinderea scutirii la etape anterioare ale lanțului de comercializare a acestui serviciu ar fi impus instituirea de mecanisme de control și de supraveghere pentru a stabili destinația finală a carburantului menționat. Or, aceste mecanisme ar fi condus la impunerea unor constrângeri care ar fi fost incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor.

În opinia CJUE, decizia în cauza Elmeke care privea prestări de servicii susceptibile să fie deturnate de la finalitatea lor nu ar putea fi transpusă la situațiile în care, având în vedere natura sa, finalitatea unei prestări de servicii poate fi considerată certă din momentul în care aceasta este convenită. Astfel, în asemenea situații, aplicarea corectă și directă a scutirii prevăzute la art. 148 lit. d) din Directiva TVA este asigurată fără a se impune instituirea unor mecanisme de control și de supraveghere. Aceasta este situația serviciilor de ridicare a încărcăturii, precum cele în discuție în litigiul care a făcut obiectul cauzei C-33/16 A Oy.

Având în vedere că art. 8 alin. (5) din Instrucțiuni conținea prevederi contrare cu dreptul UE astfel cum a fost interpretat de Curte în cauza C-33/16 A Oy, se desprinde concluzia că serviciile de încărcare/descărcare pe/de pe nave, prestate către o altă persoană decât proprietar/armator/agentul de navă, sunt scutite de TVA numai ulterior intrării în vigoare a OMFP 2148/2020.

- La alin. (7) s-a reformulat textul, astfel încât să rezulte că scutirea de TVA în cazul navelor noi, care nu au mai navigat, se aplică atât pentru livrarea acestora, cât și pentru celelalte operațiuni prevăzute de Codul fiscal, cum ar fi alimentarea sau serviciile prestate pentru nevoile directe ale navelor.

❗ La art. 9 din instrucțiuni, a fost introdus un alineat (5¹) prin care s-au adus clarificări în contextul deciziei CJUE în cauza C - 33/11 AOy, după cum urmează:

„(5¹) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal se aplică și pentru livrarea unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși companie aeriană care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie, de exemplu în cadrul unei operațiuni de leasing. În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-33/11 «A Oy».”

Totodată, la alin. (7) al art. 9 se prevede că în cazul livrării prevăzute la alin. (5¹), pentru justificarea scutirii de TVA este necesar certificatul prevăzut la alin. (5) eliberat companiei aeriene care va utiliza aeronava, dacă este o companie aeriană stabilită în România.

! La art. 10 din instrucțiuni s-au operat unele dintre cele mai importante și mai așteptate modificări ale Instrucțiunilor aprobate prin OMFP 103/2016, întrucât acestea vin în contextul Regulamentului 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. 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, începând cu data de 1 ianuarie 2020 sunt direct aplicabile prevederile art. 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.

Prin urmare, de la 1 ianuarie 2020, conform unui comunicat postat pe site-ul MFP, 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.

Totodată, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, secțiunea infoTVA, Informații despre regimul TVA/Informații utile TVA, sau accesând linkul http://www.mfinante.ro/static/10/Mfp/infotva/explanatory_notes_2020_quick_fixes_ro.pdf pot fi găsite *Notele explicative privind modificările TVA în UE în ceea ce privește regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările intracomunitare de bunuri („soluțiile rapide din 2020”)*, elaborate de Comisia Europeană pentru a veni în sprijinul persoanelor impozabile și al administrațiilor fiscale.

La pag. 79 – 88 din note se regăsesc clarificări referitoare la aplicarea art. 45a din Regulament.

La art. 10 din Instrucțiuni se aduc anumite clarificări în aplicarea prevederilor art. 45a din Regulament și se stabilesc documentele pe baza cărora se justifică scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (2) din Codul fiscal.

În ceea ce privește clarificările pentru aplicarea prevederilor art. 45a din Regulament, remarcăm următoarele:

- la alin. (8) se stabilește că prin părți independente, în sensul art. 45a din Regulamentul 282/2011, se înțelege părți care nu sunt considerate afiliate potrivit prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal;
- la alin. (9) se prevede că în situația în care cumpărătorul nu furnizează vânzătorului declarația scrisă prevăzută la art. 45a alin. (1) lit. (b) pct. (i) din Regulamentul 282/2011, până în a zecea zi a lunii următoare livrării, furnizorul beneficiază de prezumția stabilită la acest articol dacă primește această declarație ulterior, în termenul prevăzut la art. 1 alin. (4) din instrucțiuni, respectiv în termen de 150 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.
- la alin. (10) se prevede că în situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011, transportul bunurilor din România în alt stat membru se justifică conform prevederilor art. 10 din instrucțiuni. Astfel de situații pot fi, fără a se limita la acestea, cele în care: *transportul bunurilor este realizat cu propriile mijloace de transport de către furnizor sau cumpărător, bunurile ce fac obiectul livrării sunt mijloace de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană, persoanele implicate în transportul bunurilor nu sunt părți independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător sau nu se poate face dovada independenței acestora.* Prin propriile mijloace de transport se înțelege mijloacele de transport aflate în proprietatea furnizorului sau cumpărătorului bunurilor sau care sunt puse la dispoziția acestuia prin contracte de leasing, închiriere, comodat sau alte contracte de acest tip.

⇒ În continuare, la art. 10 din instrucțiuni sunt prevăzute documentele care stau la baza justificării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Pentru toate livrările intracomunitare de bunuri furnizorul trebuie să dețină factura emisă către beneficiar, sau, în cazul mijloacelor de transport noi, contractul de vânzare-cumpărare dacă furnizorul nu este persoană impozabilă, iar în cazul transferurilor de bunuri – autofactura în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de alt stat membru persoanei care realizează transferul.

În plus față de factură/autofactură, în situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulament, transportul bunurilor în alt stat membru se justifică cu următoarele documente:

În cazul livrărilor intracomunitare asimilate de bunuri prevăzute la art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, respectiv transferurile de bunuri:

- documente de transport al bunurilor din România în alt stat membru, precum:
 - un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată,
 - un conosament,
 - documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill).

În cazul produselor accizabile:

- documentul administrativ în format electronic și raportul de primire;

În cazul mijloacelor de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană:

- contractul de vânzare-cumpărare din care să rezulte că bunurile vor fi transportate în alt stat membru; și

- dovada înmatriculării mijlocului de transport în statul membru de destinație.

În cazul *altor bunuri decât cele de mai sus*:

1. documente de transport, precum:
 - un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată,
 - un conosament,
 - documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill);
2. unul dintre următoarele documente:
 - poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor,
 - 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,
 - un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor,
 - *declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.*

Similar prevederilor art. 45a alin. (2) din Regulament, la art. 10 alin. (12) din instrucțiuni se prevede că organele fiscale pot respinge justificarea transportului efectuată în conformitate cu prevederile instrucțiunilor, în situația în care au suficiente elemente pentru a demonstra că bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru.

De asemenea, la alin. (13) al art. 10 din instrucțiuni se prevede că scutirea de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.

Potrivit instrucțiunilor, se consideră că furnizorul justifică corespunzător deficiența dacă aceasta este remediată ulterior, dar nu mai târziu de finalizarea inspecției fiscale. 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.

Aceste situații în care deficiența se consideră remediată în mod corespunzător au fost preluate din *Notele explicative privind modificările TVA în UE în ceea ce privește regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările intracomunitare de bunuri („soluțiile rapide din 2020”)*, elaborate de Comisia Europeană.

Teoria părților inocente în jurisprudența fiscală recentă.

Deducerea TVA la contribuabilii cu furnizori fraudulenți

Abstract: Un principiu cunoscut de drept spune că *unde se aplică același raționament, se aplică aceeași soluție*. (Ubi eadem est ratio, eadem solutio esse debet). Mai rămâne de verificat dacă sunt și premisele identice. Fiindcă ele pot explica soluțiile diferite. Astfel, deși autoritățile fiscale din România trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) atunci când efectuează verificările pe TVA, este necesară o analiză amănunțită a contextului care a stat la baza emiterii deciziilor CJUE. La fel, uneori Înalta Curte de Casație și Justiție (ICCJ) poate lua decizii diferite în cauze aparent similare chiar aplicând aceeași jurisprudență a Uniunii Europene și simpla invocare a unor hotărâri relevante ale CJUE în apărarea dreptului de deducere a TVA negată de autoritățile fiscale fără o argumentare complexă a contextului și fără administrarea unor probe în sensul că societatea a fost sau nu implicată într-un mecanism de fraudă fiscală, nu aduce câștig de cauză.

Pentru a ilustra cele de mai sus, aducem în discuție două decizii luate la distanță de 6 zile de către ICCJ, în care aparent ne-am afla într-o situație de fapt similară și prin urmare nu am fi așteptat două soluții diferite. Ne referim la Decizia nr. 1557 din 20 martie 2019 și Decizia nr. 1643 din 26 martie 2019, ambele disponibile pe site-ul instanței.

Cuvinte cheie: *jurisprudenta, decizii, CJUE, ICCJ, TVA, drept fiscal, fraudă, drept de deducere, impozite indirecte*

Beatrice WEISENBACHER, Associate - KPMG Romania
Romana SCHUSTER,
Chief Knowledge Management Officer - KPMG Romania



Decizia 1557/2019 – Contribuabilul are câștig de cauză la ICCJ

Decizia 1557/2019 soluționează cauza unei societăți pe care o vom numi societatea X SRL, care avea ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul. În urma unui control, organele fiscale îi stabilesc obligații suplimentare cu privire la plata TVA.

Ce a făcut mai exact această societate? A achiziționat marfă de la mai multe societăți comerciale (pe care le numim, pentru claritatea expunerii, „A-Societate cu comportament fiscal inadecvat”, „B-Societate cu comportament fraudulent” și „C-Societate cu furnizor aflat în faliment”), a înregistrat în contabilitate operațiunile respective și a plătit contravaloarea mărfurilor prin transfer bancar. Concret, X a înregistrat achiziții de marfă de la A-Societate cu comportament fiscal inadecvat, iar marfa a fost transportată de furnizor direct către clientul său, societatea Client Final SRL, iar contravaloarea mărfii a fost achitată prin transfer bancar. Însă în urma controlului fiscal, s-a constatat că A-Societate cu comportament fiscal inadecvat nu a înregistrat în Declarația 394 această livrare. De asemenea, X mai face achiziții de marfă de la B-Societate cu comportament fraudulent, care sunt livrate direct de către furnizor către societatea Client Final 2, plata fiind făcută tot prin transfer bancar. În acest caz, B – Societate cu comportament fraudulent a înscris livrarea în Declarația informativă 394, dar decontul de TVA din aceeași perioadă a fost înregistrat cu suma 0 la toate rândurile. Administratorii societăților A și B au făcut obiectul unor sesizări penale. În al treilea rând, X a mai achiziționat mărfuri și de la C- societate cu furnizor aflat în faliment, ce au fost transportate către societatea Client Final 2, atât C cât și Clientul Final 2 înregistrându-și achiziția. Problema aici a fost a furnizorului lui C, și anume furnizorul F, era o societate aflată în faliment.

În concluzie, organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA la societatea X, deoarece furnizorii săi fie nu au înregistrat

în declarațiile informative 394 și în deconturile de TVA aceste livrări de mărfuri, fie au avut la rândul lor furnizori care nu și-au plătit TVA. Pe acest temei, inspectorii au considerat respectivelor operațiuni comerciale că fiind nerealizate și au ajuns la concluzia că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Societatea X a pierdut litigiul la instanța de fond, însă a câștigat la ICCJ, prin Decizia nr. 1557 din 20 martie 2019.

Decizia nr. 1643 – Contribuabilul pierde (și) la ICCJ

Cea de a doua decizie, nr. 1643 din 26 martie 2019, soluționează cauza Societății Z SRL, o firmă de construcții, care a achiziționat de la mai mulți furnizori materiale de construcții și servicii de transport, aceste achiziții fiind înregistrate în contabilitate și declarate, aspect confirmat și prin expertiză în dosar. În acest caz, tranzacțiile respective nu sunt recunoscute de către furnizori, nici la interpellarea ANAF-ului și nici declarativ prin înregistrare în declarația 394, astfel din punctul de vedere al instanței livrarea de bunuri către societatea Z nu există.

În fond expertul judiciar independent numit de instanță a constatat că societatea Z SRL deține toate elementele pentru exercitarea dreptului de deducere și nu s-a dovedit că societatea Z SRL ar fi falsificat facturile sau alte documente justificative. În cazul lui Z, însă, cele șase societăți de la care a achiziționat materiale de construcții nu și-au înregistrat în nici un fel aceste vânzări și nici nu le-au recunoscut, Z neputând dovedi realitatea acestor tranzacții. Conform Codului fiscal, pentru că dreptul de deducere a TVA să poată fi exercitat și să nu existe riscul ca organele fiscale să anuleze acest drept, persoana impozabilă trebuie să respecte anumite condiții. Din punct de vedere formal trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile legale pentru taxa datorată sau achitată, precum și dovada plății în cazul tranzacțiilor care au loc între persoanele impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare.

Chiar dacă această condiție de formă este îndeplinită, uneori autoritățile fiscale pot să nu ia în calcul anumite tranzacții care nu au scop economic, însă organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul acelei tranzacții, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. Potrivit art.11 alin.(12) din Codul fiscal în vigoare de la 01 ianuarie 2016, pentru ca organele fiscale să poată invoca abuzul de drept, trebuie să facă dovada că sunt îndeplinite cumulativ două condiții: tranzacțiile în cauză să aibă drept rezultat *garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului dispozițiilor legale* ale căror condiții au fost aplicate formal și să *se facă dovada că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal*. În speța de față, Societatea Z SRL a pierdut litigiul fiscal la instanța de fond și la ICCJ, chiar de două ori, fiindcă Decizia ICCJ nr. 1643 din 26 martie 2019 este dată într-o cale de atac extraordinară, societatea formulând cerere de revizuire.

Cum și de ce s-a aplicat teoria părților inocente în cele două cauze similare

În ambele cazuri prezentate mai sus au fost aduse ca argument cauze CJUE precum Axel Kittel și Recolta Recycling¹, cauze care au dus la dezvoltarea teoriei părților inocente. Această teorie are în vedere faptul că dreptul de deducere a TVA poate să fie refuzat contribuabililor fraudulenți, dar dreptul de deducere al celor inocenți, adică de bună-credință, nu poate să fie refuzat indiferent de operațiunile ce au avut loc în amonte sau în aval.

⇒ În primul caz, cel în care contribuabilul a avut câștig de cauză, după aplicarea în analiza speței a mai multor hotărâri europene (Halifax, Axel Kittel, Recolta Recycling) s-a ajuns la concluzia că actul administrativ emis de ANAF se bucură de prezumția de legalitate, dar organele fiscale aveau sarcina probei faptului că societatea, cu intenție directă, a luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective, înainte de a emite actele de impunere fiscală, întrucât particularul trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință. În cauza analizată, Curtea a apreciat că nu s-a dovedit un comportament fraudulos al Societății X, ci doar un comportament necorespunzător al furnizorilor săi, sau al furnizorilor furnizorilor săi. Faptul că reprezentantul societății nu a contactat în mod direct administratorii societăților furnizoare și nu a făcut verificări aprofundate cu privire la aceste societăți nu este de natură să atragă caracterul nereal al acestor operațiuni. Deci nu se poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor. Nu a fost dovedită intenția directă de participare la un mecanism fraudulos alături de furnizorii săi, iar reclamanta a fost exonerată de la plata sumelor impuse de ANAF.

⇒ În cel de al doilea caz, contribuabilul a pierdut, chiar dacă și aici s-a adus ca argument teoria părților inocente. Argumentul că *"dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat contribuabililor fraudulenți iar dreptul de deducere al celor de bună-credință nu poate să fie refuzat indiferent de ce operațiuni au desfășurat furnizorii lor"* a devenit irelevant în speță deoarece s-a îndepărtat ca adevă-

rată ipoteza unor nereguli săvârșite de către furnizorii Societății Z, rămânând stabilit că neregulile sunt imputabile doar contribuabilului verificat. Aici, organele fiscale au ajuns la concluzia că achiziționarea de bunuri și servicii de la preținsele societăți nu are la baza operațiuni reale și achizițiile nu pot fi considerate cheltuieli deductibile.

Acest caz se deosebește de primul, deoarece, dacă în primul caz s-a constatat nereguli cu privire la activitatea furnizorilor, administratorii a două societăți furnizoare fiind și sesizați penal potrivit prevederilor legale, în cel de al doilea caz, răspunderea penală a fost angajată împotriva societății Z, organele fiscale afirmând că ar exista suspiciuni sau indicii că operațiunile desfășurate ar fi contrare legii, în timp ce din partea furnizorilor nu a putut fi dovedit un comportament fraudulos. În susținerea acestui fapt s-a derulat o inspecție fiscală, iar organele au solicitat de la furnizorii lui Z, șase societăți dintre care una declarată inactivă, documente și informații cu privire la operațiunile derulate. Toți furnizorii au declarat că nu au avut nici o relație comercială sau contractuală cu SC Z SRL. Z a adus ca dovadă a realității operațiunilor doar existența construcțiilor ridicate cu materialele „cumpărate” de la furnizori, dar instanța a constatat că simpla edificare a unei construcții nu poate sta ca dovadă a provenienței materialelor, mai ales că furnizorii săi nu au recunoscut existența acestor tranzacții.

În cererea de revizuire Societatea Z a criticat desfășurarea inspecției fiscale, pretinzând că nu a avut acces la dosar, nu a fost audiat la finalul inspecției și că inspecția a avut o durată mai mare decât ce prevede legea, motive ce au fost desființate rând pe rând de Înalta Curte. ÎCCJ a arătat că accesul la dosar se poate asigura de către administrația fiscală în urma unei cereri scrise din partea societății, solicitare care nu a fost făcută, că administratorul societății a fost înștiințat cu privire la data audierii existând probe la dosar în acest sens, și că a existat o perioadă de suspendare a inspecției fiscale, astfel aceasta nu a depășit termenul maxim permis de lege.

O altă diferență între cele două cazuri este faptul că societatea X, spre deosebire de Z, care a pierdut litigiul, a putut face dovada tranzacțiilor atât prin înregistrare în contabilitate, facturi, dar și prin plata tranzacțiilor prin transfer bancar, în plus unii din furnizori și-au înregistrat la rândul lor aceste tranzacții, iar transportul bunurilor către terțe persoane a fost asigurat tot de furnizori, existând dovada acestor transporturi. În cazul societății Z, chiar dacă avea înregistrarea în contabilitate a tranzacțiilor precum și facturi, nu a putut aduce dovezi că ar fi efectuat plata și transportul acelor materiale.

Concluzie: plecând de la situații de fapt doar aparent asemănătoare (furnizori care nu au declarat facturile emise), raționamentul instanței a avut la baza două ipoteze distincte, iar în funcție de argumentele și probele susținute de către societățile reclamante, în cadrul litigiului, și în funcție de analiza și probele aduse de organele de control, se poate ajunge la soluții total diferite.

1. Aceste cauze (C-255/02, C-439/04 și C-440/04) și-au găsit o soluție comună în fața CJUE, în toate cazurile vorbim despre companii care și-au dedus TVA, iar autoritățile fiscale au considerat că nu aveau acest drept. În prima cauză este vorba despre construcția unor call centre, în al doilea despre cumpărarea unor componente de calculator și în cel de al treilea caz este vorba despre cumpărarea unor mașini de lux. Statul le-a anulat dreptul de deducere din cauza faptului că furnizorii cu care lucrau au comis fraude fiscale și au considerat și aceste companii că fiind participante. CJUE le-a dat câștig de cauză deoarece au considerat că nu poți acuza de fraudă fiscală cumpărătorul care a intrat cu bună-credință într-un contract neștiind și neputând să știe fraudă furnizorilor săi.

Tendențe ale politicii fiscale europene și globale în perioada pandemiei COVID-19

Abstract: Restricțiile impuse de pandemia COVID-19 au impus pe termen scurt intervenția statelor pentru susținerea afacerilor prin facilități fiscale. Însă pe termen mediu și lung, aceste facilități vin cu un cost pentru bugetele naționale, dar și al entităților supra-statale, așa cum este Uniunea Europeană, un cost care va trebui plătit din taxele și impozitele colectate. Ca urmare este tot mai probabil o schimbare în politicile fiscale la nivel statal, dar și global. În acest context, Comisia Europeană a venit cu un pachet de propuneri, iar în România e avansată o posibilă majorare de taxe, pe fondul unui deficit bugetar în creștere. Totuși, fiind o perioadă de criză, creșterea fiscalității ar amplifica recesiunea economiei, în loc să fie un stimul pentru relansarea acesteia. Este o dilemă a cărei rezolvare ar putea veni din discuțiile globale privind viitorul fiscalității, cât și din evoluția economiilor statelor în perioada următoare. Anumite schimbări sunt deja vizibile, așa cum sunt expuse în cadrul articolului.

Cuvinte cheie: politici fiscale, prețuri de transfer, impozit pe profit, deficit bugetar, venituri bugetare, pachete de stimulente fiscale, taxa digitală, transparență fiscală

Daniel ANGHEL, Partener - Liderul serviciilor fiscale și juridice PwC România

Facilitățile fiscale, fie că au implicat amânări, scutiri la plată sau alte înlesniri, reprezintă o componentă decisivă a planurilor de sprijin economic pe care guvernele din toată lumea le-au aplicat în faza inițială de apariție a pandemiei, dar și în a doua etapă de repornire a activității. Politicile fiscale s-au adaptat pentru a răspunde rapid condițiilor economice atipice ale acestei perioade, însă fără a suferi modificări pe fond. De exemplu, discuțiile privind taxa digitală preexistentă crizei pandemice au accelerat, însă era deja larg acceptat că sistemele fiscale ar trebui revizuite pentru a răspunde transformărilor aduse de tehnologie și digitalizare. Totuși, faptul că au început să fie aduse mai des în discuție elementele fundamentale ale impozitării directe și indirecte arată că pandemia COVID-19 poate fi catalizatorul unor schimbări de substanță în politicile fiscale. Este vorba de tendințe europene și globale în domeniu – așa cum voi detalia mai jos –, care vor avea impact în România. Dacă ne referim doar la propunerile locale, observăm că de curând guvernul a emis o serie de principii pentru viitorul politicii fiscale, dar și că a reapărut în dezbaterile publice propunerea de schimbare a sistemului de impozitare centrat pe cota unică.

În planul privind relansarea economică anunțat de guvern, găsim câteva direcții privind politicile fiscale locale. Documentul pornește de la situația actuală pe care o descrie astfel: "mai multe modificări ad-hoc implementate în cursul ultimilor ani au subminat stabilitatea și transparența sistemului. Deși cotele de impunere pentru toate impozitele mari sunt aliniate nivelurilor practicate de țările comparabile din regiune, raportul general dintre veniturile fiscale și PIB din România este inferior. Cauzele principale ale acestei situații sunt bazele de impunere mai reduse și colectarea ineficientă". În continuare, documentul arată că "un sistem fiscal mai echitabil, mai eficient, mai simplu și mai transparent ar susține

mai bine activitățile din economia națională și ar contribui la rezolvarea problemelor de conformare".

Ce măsuri are în vedere în acest sens? Propunerile sunt pe termen mediu și lung și se referă la eliminarea din sistemul fiscal a distorsiunilor și a lacunelor ce oferă contribuabililor posibilitatea de minimizare a poverii fiscale, simplificarea regulilor pentru a facilita conformarea și administrarea; eficientizarea modului în care sistemul asigură o distribuție corectă a poverii fiscale.

Sunt principii pe care nimeni nu le poate contesta, dar rămâne de văzut care vor fi mecanismele și prevederile legale prin care vor fi transpuse în practică. Pe de altă parte, problema necesității unui "sistem de impozitare mai just (fair)" o regăsim și în documentul publicat pe site-ul Băncii Naționale a României, "România – zona euro". Această propunere este în deplină rezonanță cu cele ale guvernului din planul de relansare economică, dar, de asemenea, nu arată calea prin care va fi obținută justa impunere.

În același timp, unele voci consideră că ar trebui reintrodusă impozitarea progresivă. Ar fi o metodă care a crea mai multă echitate și ar crește colectarea? Există argumente pro și contra, dar ca de obicei implementarea este esențială. Diferitele metode de creștere a colectării au avut efecte minore în România. Mediul de afaceri a insistat că reforma administrației fiscale și informatizarea ar rezolva această problemă într-o mare măsură. Progrese s-au făcut în acest sens, dar prea puține față de nevoile bugetare care, după pandemie, se află în creștere abruptă.

Propunerile Comisiei Europene

Totodată la nivel european și global nevoia de venituri bugetare este tot mai mare pentru că toate guvernele au lansat planuri generoase de susținere a economiei. De unde vin acești bani? Comisia Europeană ia în calcul o taxă digitală, o taxă pe carbon, o taxă



pentru întreprinderile mari, toate propunerile fiind în discuții cu statele membre.

Pe 15 iulie, Comisia a adoptat un pachet fiscal care vizează "stimularea echității fiscale prin intensificarea luptei împotriva abuzurilor fiscale, reducerea concurenței fiscale neloiale și sporirea transparenței fiscale" care cuprinde trei inițiative separate:

- Planul de acțiune fiscală care conține 25 de măsuri distincte de simplificare a normelor și procedurilor fiscale;
- Propunerea privind cooperarea administrativă (DAC 7) care extinde normele UE în materie de transparență fiscală a platformelor digitale. Această propunere va asigura schimbul automat de informații între statele membre cu privire la veniturile generate de vânzătorii de pe platformele online;
- Comunicarea privind buna guvernare fiscală care propune o reformă a Codului de conduită care să abordeze concurența fiscală și practicile fiscale dăunătoare din UE.

De asemenea, Comisia va elabora o reformă profundă a sistemului de impozit pe profit pentru a se adapta economiei digitale, prin realinierea drepturilor de impozitare cu modul în care se creează valoarea și prin stabilirea unui nivel minim de impozitare efectivă a profiturilor companiilor.

Politicile fiscale și globalizarea

Pandemia COVID-19 a dus la scăderea economiilor majorității țărilor și, implicit, a economiei globale, dar unele state au fost și vor continua să fie mai afectate decât altele. Politicile fiscale post-COVID vor lua în considerare atât noua față a economiei globale și a fiecărui stat în parte, cât și costurile acestei crize. Datoria publică masivă a multor țări are impact asupra investițiilor viitoare. Modul de reducere a datoriilor și viteza de reducere a acestora vor fi determinate în principal de ratele dobânzilor, ale inflației și de creșterea economică. Aceste cifre vor fi premisele de la care vor pleca discuțiile despre politicile fiscale viitoare.

Globalizarea pare că nu va mai fi un obiectiv la fel de clar în anii care urmează. Acest lucru va afecta atât contribuabilii, cât și administrațiile fiscale și rolurile organizațiilor internaționale relevante. Lanțurile de aprovizionare concentrate la nivel global și procesele

foarte dependente de oameni se află sub presiune și sunt reanalizate. Automatizarea și robotizarea pot crește și/sau accelera, cu efecte asupra impozitelor privind forța de muncă. Localizarea producției mai aproape de casă în loc să fie plasată în teritorii cu costuri mai mici va aduce modificări substanțiale ale tranzacțiilor și ale modului în care acestea se vor reflecta asupra relațiilor intra-grup și asupra alocărilor ulterioare de impozit pe profit între entitățile unui grup multinațional. Lanțurile de aprovizionare organizate diferit și procesele din ce în ce mai automatizate vor avea impact asupra modului în care se creează valoarea în companiile multinaționale și pot da naștere unor noi provocări din perspective de prețurilor de transfer.

Pe fondul scăderii veniturilor din impozite, impozitele pe cifra de afaceri (inclusiv taxele digitale) pot începe să pară mai atractive pentru guverne. În aceste condiții, viitorul tratatelor de evitare a dublei impuneri va fi, de asemenea, mai puțin sigur pentru că schimbarea politicilor fiscale ale statelor va pune companiile în situația de a se confrunta cu taxe și impozite unilaterale pentru care tratatele nu oferă scutire de la dubla impozitare.

În orice caz, noul context pune presiune pentru mai multă soliditate și transparență fiscală. Unele țări au precizat că impun criteriile pentru întreprinderile care au sediul în așa-numitele „paradisuri fiscale” atunci când solicită facilități din planurile de măsuri post COVID-19. Alte state au pus în discuție posibilitatea ca împrumuțurile de criză acordate companiilor să fie rambursate înainte ca dividendele să fie distribuite acționarilor, indiferent de locul în care se află acele companii și acționari. Acest tip de condiții sunt tot mai cerute pentru o mai mare transparență.

Istoric, taxele au crescut după crize, ceea ce evident nu este de dorit, cu atât mai mult cu cât luarea unor măsuri de austeritate prea curând ar împiedica o posibilă redresare economică. Atât contribuabilii, cât și guvernele vor dori să aibă o plasă de siguranță mai bună în viitor și vor pune accent pe sustenabilitatea anumitor tipuri de venituri fiscale care, pe fondul unor crize și tensiuni, ar putea deveni un factor mai important decât până acum care va influența politicile fiscale globale în perioada următoare.

Noua realitate: Provocări sau oportunități fiscale în vremea pandemiei?

Abstract: Deși fără precedent în istoria recentă, această perioadă de cumpănă pentru economia românească generată de pandemia COVID-19 poate fi totodată o perioadă de reflecție și de analiză profundă atât a provocărilor, dar și a oportunităților fiscale, multe dintre acestea din urmă, deși existente de ceva vreme, din diverse motive, precum lipsa de timp sau concentrarea pe activitățile de zi cu zi, nu sunt mereu exploatare la adevăratul lor potențialul de către mediul privat.

Cuvinte cheie: cercetare-dezvoltare, creditul fiscal pentru sponsorizări, scutirea de impozit a profitului reinvestit

Cristina SPIRESCU, Manager - Impozite Directe - KPMG în România

Gabriela ECOBICI, Consultant - Impozite Directe - KPMG în România

Gabriela BADEA, Consultant - Impozite Directe - KPMG în România

Chiar dacă a trecut ceva timp de la izbucnirea pandemiei, presiunea generată de acest context persistă și este resimțită din ce în ce mai puternic, atât de către sectorul public, dar în special de cel privat, mai ales pe măsură ce efectele economice adverse generate își dezvăluie adevăratul impact.

Autoritățile și instituțiile publice se află într-un continuu proces de identificare a unor măsuri cu scopul de a limita și gestiona efectele negative ale pandemiei asupra economiei românești. Au fost comunicate și încă sunt în discuție diverse soluții în încercările de a reduce impactul financiar generat de pandemia COVID-19. Pe măsură ce situația evoluează, se așteaptă noi modificări legislative care să susțină acest demers.

Totusi, în această perioadă incertă în care un bun control al costurilor interne este vital pentru depășirea cu ușurință a impasului provocat de pandemie, este important de reținut de către mediul privat că există soluții la îndemână pentru a reduce costurile fiscale sau a evita ieșiri necesare de numerar din cadrul companiilor. Ne referim aici în special la soluții deja existente, facilități cărora nu li s-a acordat până la acest moment prea mult interes datorită unor motive obiective, dar și soluții noi, referindu-ne aici la măsurile adoptate recent de către autorități.

Mai departe, ne propunem să trecem în revistă câteva dintre măsurile disponibile, cele considerate de noi a fi cele mai relevante pentru situația actuală, menționând faptul că lista exhaustivă a acestor facilități și măsuri este destul de generoasă.

Soluții fiscale la îndemână – soluțiile existente

Chiar și înainte de această perioadă dificilă, statul român a recunoscut activitățile de cercetare-dezvoltare ca fiind o prioritate

FACILITĂȚILE FISCALE PENTRU ACTIVITĂȚILE DE CERCETARE-DEZVOLTARE

națională, acestea având rolul de a sprijini dezvoltarea economică sustenabilă. Mai mult decât oricând, cercetarea-dezvoltarea reprezintă

o zonă de interes, iar investiția în cercetare-dezvoltare este un factor cheie în intensificarea competitivității, mai ales în con-

textul dificil generat de pandemia COVID-19. Facilitatea fiscală referitoare la cheltuielile de cercetare-dezvoltare se transformă, astfel, într-un stimulent generos pentru investițiile private.

Pe scurt, prevederile legislative în vigoare oferă posibilitatea companiilor care întreprind activități de cercetare-dezvoltare să deducă suplimentar la calculul impozitului pe profit 50% din cheltuielile eligibile aferente acestor activități. În plus față de aceasta, începând cu ianuarie 2017, contribuabilii, care desfășoară exclusiv activitate de inovare, cercetare-dezvoltare, precum și activități conexe acestora, sunt scutiți de impozit pe profit în primii 10 ani de activitate. Cu toate că legislația privind deducerea pentru activitățile de cercetare-dezvoltare a fost într-o continuă schimbare din anul 2009 și până în prezent, acum s-a ajuns la o formă a legislației în acest domeniu care să permită contribuabililor să acceseze cu ușurință aceste deduceri suplimentare sau scutiri.

Astfel, în funcție de valoarea investițiilor în această parte de cercetare-dezvoltare, companiile pot reduce, conform legii, în mod semnificativ costul fiscal cu impozitul pe profit datorat, putând redirectiona aceste sume pentru imediata utilizare în activitatea curentă, aspect deosebit de important în situațiile de impas economic în care evitarea ieșirilor necesare de numerar sunt vitale pentru sănătatea financiară a companiei.

Mai ales în contextul actual, această facilitate ar putea fi relevantă pentru companiile care și-au reorientat activitatea, încercând să intre în sectoare de activitate pe care nu erau specializate anterior, această intrare fiind efectuată probabil și în urma unor investiții pe partea de cercetare-dezvoltare.

Posibilitatea sprijinirii ONG-urilor, dar și a instituțiilor publice prin direcționarea unei sume din impozitul pe profit/impozitul

CREDITUL FISCAL PENTRU SPONSORIZĂRILE ACORDATE

pe veniturile microîntreprinderilor datorat și beneficierea de o reducere a acestor im-

pozite se regăsesc în creditul fiscal pentru sponsorizări, printre cele mai populare și aplicate facilități fiscale referitoare la

sponsorizările efectuate către entități fără scop lucrativ. Astfel, această măsură aduce beneficii și oportunități atât organismelor non-guvernamentale și instituțiilor publice, care ar putea obține sprijin pentru susținerea activității, cât și plătitorilor de impozit de profit/ impozit pe veniturile microîntreprinderilor care vor putea beneficia de un credit fiscal substanțial cu respectarea condițiilor prevăzute de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea. Cheltuielile aferente sponsorizărilor acordate care se încadrează în limitările prevăzute de Codul Fiscal (limita valorii minime dintre 0,75% din cifra de afaceri și 20% din impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat) se scad din impozitul pe profit datorat, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Astfel, în ultima vreme se remarcă dorința companiilor de a efectua sponsorizări pentru a ajuta diverse organizații în lupta cu COVID-19 (inclusiv instituții publice), aceste sponsorizări având și externalități pozitive pentru companiile în cauză, acestea putând aplica în anumite cazuri pentru obținerea creditului fiscal menționat mai sus.

SCUTIREA DE IMPOZIT A PROFITULUI REINVESTIT

O alta facilitate fiscală pe care companiile o au la dispoziție și care poate reprezenta un punct important de sprijin este scutirea de impozit a profitului reinvestit, care le permite contribuabililor să fie scutiți de la plata impozitului pe profit în situația în care aleg să reinvestească profitul pe care îl obțin pentru a-și dezvolta afacerile. Astfel, scutirea se aplică pentru investiții în anumite tipuri de active corporale, fie produse de companie, fie achiziționate de la furnizori, cu condiția ca acestea să fie noi, precum echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, anumite tipuri de mașini și aparate, programe informatice/dreptul de utilizare. Această facilitate fiscală reprezintă un mare avantaj, întrucât poate reduce semnificativ povara fiscală, iar gradul de dificultate al aplicării ei este unul relativ redus, atât timp cât compania se asigură de îndeplinirea criteriilor de aplicabilitate prevăzute de legislația fiscală printr-o procedură și monitorizare strictă.

Considerăm că această facilitate este deosebit de importantă în condițiile actuale, deoarece ar putea fi aplicată de companiile care au făcut anumite investiții în diverse active corporale ca urmare a reorientării activității spre producerea unor bunuri/servicii care să răspundă noilor nevoi ale pieței de consum, așa cum a fost ea afectată și influențată de pandemia COVID-19.

Soluții fiscale adoptate recent în contextul actual

→ *Nu se calculează și nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere în anumite condiții*

Conform informațiilor actualizate, până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv nu se calculează și nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere, conform Codului de procedură fiscală, pentru obligațiile fiscale care au devenit scadente după data de 21 martie 2020.

→ *Diverse bonificații pentru contribuabilii care aleg să își plătească obligațiile fiscale scadente*

După ce a fost introdusă o bonificație pentru cei care au plătit în termenul legal (27 aprilie 2020) impozitele aferente primului trimestru al anului în procent de 5% pentru anumite tipuri de



companii (marii contribuabili) și 10% pentru restul tipurilor de companii (contribuabilii mijlocii și mici), potrivit unei Ordonanțe de Urgență adoptată recent, companiile vor putea beneficia de o bonificație în procent de 10% (aplicabilă pentru toate tipurile de contribuabili) în cazul achitării în termen a impozitului pe profit și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru trimestrul 2 (termen 25 iulie 2020) și trimestrul 3 (termen 25 octombrie 2020) ale anului curent.

Această prevedere se aplică și contribuabililor cu an fiscal modificat dacă vor achita impozitul datorat trimestrial/plată anticipată trimestrială până la termenul scadent cuprins, după caz între 26 iunie – 25 septembrie 2020 inclusiv, și între 26 septembrie – 25 decembrie 2020 inclusiv.

Aceste măsuri de sprijin au fost adoptate cu scopul de a sprijini contribuabilii și a reduce impactul negativ suferit de către aceștia în urma pandemiei.

→ *Anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente oricăror obligații bugetare restante la 31 martie 2020 (amnistia fiscală)*



Printre măsurile fiscale adoptate în ultima perioadă se numără și cea referitoare la anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente oricăror obligații bugetare restante la 31 martie 2020, măsură introdusă prin OUG nr. 69/2020. Aplicarea facilității presupune îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- Debitorul depune o cerere de anulare a accesoriilor până la data de 15 decembrie 2020 (inclusiv);
- Obligațiile principale restante la data de 31 martie 2020 se sting (prin orice modalitate prevăzută de lege) până la data depunerii cererii de anulare;
- Toate obligațiile fiscale administrate de organul fiscal central, cu termene de plată cuprinse între 1 aprilie și data depunerii cererii de anulare, sunt stinse la data depunerii cererii;
- Toate declarațiile fiscale potrivit vectorului fiscal sunt depuse la data depunerii cererii de anulare a accesoriilor

Ordonanța prevede că anterior depunerii cererii de anulare a accesoriilor, contribuabilii pot notifica autoritățile fiscale cu privire la intenția lor. Scopul acestei notificări prealabile este ca organele fiscale să verifice dacă obligațiile declarative sunt

îndeplinite, să efectueze stingeri, compensări și alte eventuale operațiuni, în esență, să stabilească cu certitudine situația fiscală și să îndrume contribuabilul precum și să lămurească eventuale neconcordanțe.

Actul normativ vizează toți contribuabilii care au datorii restante la 31 martie 2020: persoane fizice sau juridice, inclusiv entități fără personalitate juridică, persoane fizice care desfășoară activități economice sau exercită profesii libere, instituții publice etc. Scopul facilităților menționate mai sus dar și al amnistiei îl constituie prevenirea acumulării de noi datorii la stat, evitarea deschiderii unor noi proceduri de insolvență datorate măsurilor din perioada stării de urgență/alertă și evitarea unor blocaje în ceea ce privește depunerea declarațiilor, dar și creșterea gradului de conformare la plată al contribuabililor.

→ *Scutire la plată pentru impozitul specific a companiilor din domeniul HORECA*

Contribuabilii obligați la plata impozitului specific activităților hoteliere, restaurant și catering, acestea reprezentând printre cele mai afectate domenii ca urmare a pandemiei, nu datorează

impozitul în cauză pentru perioada în care au întrerupt activitatea total sau parțial pe perioada stării de urgență decretate la care se adaugă în plus încă 90 de zile, așa cum este menționat în cadrul Ordonanței de Urgență adoptată recent. În plus, declararea și plata impozitului specific aferent semestrului I al anului 2020 se efectuează până la data de 25 octombrie 2020.

Prin urmare, aceste măsuri de susținere pentru companiile din domeniul HORECA sunt extrem de binevenite în contextul în care, așa cum aminteam mai devreme, acest domeniu este unul dintre cele mai afectate ale economiei în contextul pandemiei de COVID-19. Practic, aceste măsuri au fost adoptate cu scopul de a oferi oportunitatea companiilor în cauză de a se concentra pe repornirea afacerilor și problemele operaționale urgente mai ales în plin sezon estival, urmând ca ulterior, la finalul sezonului, să se concentreze și pe partea de conformitate fiscală.

→ Măsuri de stimulare pentru creșterea capitalurilor proprii

În scopul stimulării capitalizării societăților, precum și pentru deblocarea fluxurilor de numerar, conform prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 153/2020 adoptată recent în luna septembrie, se acordă reduceri pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit, impozit pe venitul microîntreprinderilor și impozit specific unor activități.

Reduceri acordate variază și se aplică pentru situațiile în care contribuabilii:

- înregistrează capitaluri proprii pozitive, stabilite potrivit reglementărilor contabile, la sfârșitului anului fiscal, nivelul reducerii fiind 2%;
- înregistrează creșteri ale capitalurilor proprii, în anul curent față de anul de referință 2020, respectiv față de anul precedent;
- pentru creșterea capitalului propriu ajustat în anul curent față de anul precedent, nivelul reducerii variază între 5-10% în funcție de intervalele de creștere anuală a capitalului propriu ajustat (i.e. până la 5%, peste 25%);
- pentru creșterea capitalului propriu ajustat în anul curent, față de anul de referință 2020, nivelul reducerii este 3%, dacă procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat se încadrează în valorile de mai jos:
 - 2022 - 5%;
 - 2023 - 10%;
 - 2024 - 15%;
 - 2025 - 20%.

Reducerea de 3% se aplică doar începând cu anul 2022. În cazul în care sunt îndeplinite două sau trei din condițiile de aplicare a reducerii, procentele se cumulează. Acordarea reducerilor se aplică doar dacă se îndeplinește concomitent și condiția de a se înregistra capitaluri proprii pozitive.

OUG 153/2020 aduce completări și pentru clarificarea modului de acordare a bonificațiilor amintite mai sus în cadrul articolului nostru la definitivarea impozitului pe profit datorat prin declarația anuală.

Concluzie: Deși majoritatea industriilor și companiilor au resimțit și cel mai probabil vor resimți în continuare din ce în ce mai acut efectele crizei cauzate de pandemia COVID-19, există modalități mai vechi, dar și mai noi prin care mediul privat își poate reduce povara fiscală, în anumite cazuri având totodată și posibilitatea sprijinirii organizațiilor non-guvernamentale, cât și a instituțiilor publice.



Abstract: Implementarea SAF-T în România ridică multe semne de întrebare. Prin prezentul articol ne propunem să răspundem la câteva dintre ele, precum: Ce este SAF-T? Care sunt statele membre care au implementat SAF-T? Ce beneficii aduce implementarea SAF-T? Care este stadiul implementării SAF-T în România? La ce ar trebui contribuabilii să se aștepte odată cu implementarea SAF-T în România și cum ne pregătim?

Cuvinte cheie: SAF-T, raportare SAF-T, SAF-T în România, OCDE, beneficii SAF-T, ANAF, Digitalizarea ANAF

Anca MACOVEI, Senior Manager - PwC România
Boris FEGHIU, Senior Consultant - PwC România



Digitalizarea ANAF în era tehnologiei

SAF-T

După 15 ani de la publicarea primei versiuni de către Forumul privind Administrarea Fiscală al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și implementarea la nivelul mai multor state membre, a venit rândul României să implementeze SAF-T (Standard Audit File for Tax).

În vederea diminuării deficitului de încasare a TVA, indicator care plasează România de mai mulți ani pe loc fruntaș în clasa-mentul Comisiei, România urmează exemplul altor state membre care au reușit în ultimii ani să crească gradul de colectare a TVA prin implementarea SAF-T.

Ce este SAF-T?

SAF-T este un fișier standard internațional care permite schimbul de informații între autoritățile fiscale și contribuabili, pe baza unui format standardizat. Fișierul a fost conceput având în vedere datele financiar-contabile deținute în mod obișnuit de către contribuabili.

Prima versiune a fișierului SAF-T a fost publicată în anul 2005 și are la bază înregistrările contabile din registrul general, împreună cu fișele de cont ale clienților și furnizorilor, precum și detalii privind facturile, plățile și încasările. În anul 2010, odată cu publicarea celei de-a doua variante a fișierului SAF-T, scopul a fost extins asupra mijloacelor fixe și inventarului. SAF-T nu captează impozite precum, cel pe venit și contribuțiile sociale.

Schema propusă de OCDE fost concepută ca un standard internațional pentru a reflecta cele mai bune practici, iar aceasta trebuie considerată a fi minimul necesar pentru a extrage informații relevante dintr-un sistem contabil. Totuși, OCDE lasă la latitudinea fiecărui stat modalitatea de implementare și nivelul de detaliu al informațiilor ce vor transmise prin fișierul SAF-T. Pentru acest scop, schema include și anumite „puncte de extindere”, care permit autorităților fiscale naționale să adauge propriile elemente, astfel încât fișierul să poată fi adaptat nevoilor locale, fără a deveni incompatibil cu cel propus de OCDE.

În ceea ce privește modul de prezentare a fișierului, deși schema SAF-T este reprezentată în format .xml, OCDE lasă în sarcina autorităților fiscale decizia privind formatul fișierului și dezvoltarea politicilor de implementare a SAF-T.

Cu toate acestea, întrucât este esențial ca sistemul de contabilitate să poată crea fișierul în formatul necesar, cu conținutul corect și la momentul necesar, OCDE recomandă ca autoritățile fiscale și mediul de afaceri să ajungă la o înțelegere comună privind modul de implementare a fișierului, recurența producerii și transmiterii acestuia.

Exemplul altor state membre

În anul 2008, Portugalia a devenit primul stat membru care a implementat fișierul SAF-T, companiile portugheze înregistrate în scopuri de TVA având obligația să transmită lunar în format electronic date fiscale și contabile către autoritățile fiscale. Portugaliei i-au urmat state precum Austria, Lituania, Slovenia

și Polonia, care au implementat SAF-T în diverse forme, obligația raportării SAF-T căzând în sarcina anumitor categorii de contribuabili (contribuabili mari, contribuabili ce au cifra de afaceri peste anumite praguri valorice).

În ceea ce privește recurența transmiterii fișierului SAF-T, statele membre au avut în vedere una din următoarele abordări:

- Informații ce trebuie transmise la solicitarea autorităților fiscale;
- Transmiterea periodică a unor informații suplimentare, în plus față de declarațiile de TVA periodice;
- Transmiterea informațiilor aferente tranzacțiilor, înlocuind declarațiile de TVA periodice.

Ce este cert, este faptul că, indiferent de natura datelor incluse în fișierul SAF-T și de recurența transmiterii către autoritățile fiscale, implementarea SAF-T a ajutat la creșterea gradului de colectare a taxelor și conformare a contribuabililor.



Un exemplu îl constituie Polonia care a reușit să reducă substanțial deficitul de încasare a TVA, conform raportului Comisiei Europene emis în septembrie 2019, de la 24% în 2015 la 14% în 2017. Însă Polonia a avut un plan amplu de reformă care a integrat SAF-T și s-a bazat pe trei piloni: legislație modernă, administrare fiscală eficientă și cooperare strânsă cu mediul de afaceri, conform raportului Reducerea decalajului de TVA: lecții din Polonia, realizat de Institutul Economic Polonez în acest an.

În domeniul legislației, Polonia a introdus, începând din 2015, o serie de soluții coordonate pentru combaterea fraudei fiscale. Pe lângă dezvoltarea instrumentelor legale utilizate de alte țări ale UE (mecanismul de taxare inversă, răspunderea solidară), care au un efect limitat, autoritățile poloneze au formulat și implementat soluții sistemice inovatoare. S-au introdus măsuri eficiente în zonele în care grupurile infracționale organizate implicate în fraudă TVA sunt active (combustibili și transport) și s-au pus bazele legislației pentru sistemul SAF-T.

În administrarea fiscală, din 2017, a avut loc o reformă cuprinzătoare. Noul cadru de organizare a îmbunătățit cooperarea între toate serviciile fiscale. Totodată, au fost dotate cu instrumente analitice moderne pentru analiza datelor SAF-T și a informațiilor primite de la bănci care le dau posibilitatea să verifice dacă facturile corespund vânzărilor reale și să combată, astfel, fraudă în domeniul TVA.

În ceea ce privește cooperarea cu mediul privat, administrația fiscală a lucrat cu sectoarele IT și bancar, pentru a-și perfecționa instrumentele analitice. Administrația fiscală s-a deschis

către cooperarea cu profesioniștii, în special cu specialiștii IT. În acest proces de reformă, adoptarea și implementarea SAF-T a fost decisivă. A început din 2016 treptat, inițial pentru o categorie de mari contribuabili, cu raportarea pentru registrele de TVA în formatul standard de fișiere de audit pentru taxe (SAF-T). Cum funcționează raportarea? Lunar, persoanele impozabile trimit electronic către administrația fiscală raportările privind tranzacțiile, iar administrația extrage direct datele din sistemele lor contabile. Prin urmare, efortul de declarare este considerabil redus.

Utilizarea SAF-T a dus la simplificarea raportărilor de către contribuabili și a eficientizat procesarea și analiza informațiilor raportate de către administrația fiscală. Astfel, conform unui studiu al Institutului Economic Polonez, numărul controalelor fiscale a scăzut cu peste o cincime într-un an, ca urmare a implementării SAF-T. În prima jumătate a anului 2018, au fost analizate aproape 2 miliarde de facturi, peste 155 mii dintre ele fiind emise de persoane care au evitat înregistrarea în scopuri de TVA. De asemenea, au fost examinate discrepanțele dintre declarații și raportările SAF-T, ceea ce a condus la identificarea a peste 20.000 de cazuri de încălcare a legii.

Calea spre implementare a fișierului SAF-T în România

Primul pas în vederea implementării SAF-T a fost realizat în anul 2019, când Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) a demarat procedura de licitație pentru acest proiect. După o serie de discuții, tatonări și mai multe amânări, în vara anului 2020 reprezentanții ANAF au anunțat că proiectul a intrat în linie dreaptă și că implementarea SAF-T va demara în vara anului 2021, cu un program pilot, în care vor fi incluși marii contribuabili.

Liniile directoare privind SAF-T publicate de OCDE indică termenii generali privind structura de date necesare producerii fișierului SAF-T, dar lasă și multe semne de întrebare prin raportare la flexibilitatea schemei propuse, care permite autorității fiscale să adapteze fișierul nevoilor locale.

Astfel, implementarea SAF-T trebuie privită atât din punct de vedere tehnic, prin raportare la soluția tehnică ce trebuie implementată la nivelul ANAF și eventuale modificări ce trebuie realizate de către contribuabili în sistemele de contabilitate pentru a asigura extragerea și prelucrarea adecvată a datelor, cât și din perspectiva legislației naționale care trebuie modificată și completată pentru a include noile dezvoltări în materie de schimb de informații cu autoritățile fiscale, element cheie în crearea cadrului care să asigure o bună adoptare a SAF-T în rândul contribuabililor și a autorității fiscale.

SAF-T – la ce să ne așteptăm

Implementarea SAF-T în România încă ridică multe semne de întrebare în ceea ce privește seturile de date ce vor necesare a fi transmise autorităților fiscale, formatul și recurența transmiterii fișierului. Totuși, sunt anumite elemente pe care departamen-

tele financiar- contabile trebuie să le aibă în vedere pentru a asigura conformarea SAF-T, precum:



- Sistemul de contabilitate cuprinde informații complete privind structurile de date listate de OCDE?
- Există informații detaliate în sistem privind stocurile, mijloacele fixe, încasările și plățile realizate?
- Cum pot fi extrase datele din sistemul contabil în mod fiabil?
- Pot departamentele financiar- contabile asigura acuratețea și caracterul complet al datelor ce urmează să fie trimise către autorități?

Deși procesul implementării SAF-T poate părea anevoios, adoptarea SAF-T va aduce numeroase beneficii atât la nivelul ANAF, cât și la nivelul contribuabililor.

Printre beneficiile așteptate la nivelul ANAF ca urmare a implementării SAF-T, se numără, nu numai diminuarea diferenței din TVA potențial de încasat la buget și cea efectiv încasată, dar și identificarea rapidă și în mod automat a unor situații de neconformare a contribuabililor, reducerea resurselor necesare realizării controalelor fiscale și a perioadei de timp necesare desfășurării acestora, precum și creșterea eficienței inspecțiilor fiscale.

Fiind un sistem de schimb de informații cu contribuabilii, pe baza unui format standardizat, SAF-T va duce și la creșterea transparenței activităților desfășurate de contribuabili și la un grad ridicat de predictibilitate asupra obligațiilor fiscale. Pe termen lung, ne așteptăm ca implementarea SAF-T să reducă sarcinile administrative pentru contribuabili. Implementarea SAF-T ar fi primul pas real de schimbare a direcției de până acum pentru că digitalizarea este cea mai eficientă metodă de îmbunătățire a administrației fiscale, așa cum arată practicile altor țări.

Vorbiți (rezonabil) DAC6?

Abstract: A, de la „aranjamente”; B, de la „beneficiul fiscal” de care n-ai mai vrea să beneficiezi, până la urmă; S, de la „semne distinctive” greu de distins; T de „transfer pricing”-ul de care nu scăpăm nici aici; R, de la „raportare” nouă, evident; A, de la ANEXA IV; C de la „confidențialitatea” care e natural să existe între consultant și clientul său, dar nu ar fi normală dacă e cerută de consultant; iar cu T, de la tranzacții „transfrontaliere”, ne întoarcem la aranjamentele cele raportabile. Așa ar suna DAC6 în abstract. Cu un D, de la dublu limbaj, ca să fim mai exacti.

DAC6, a cincea modificare a Directivei Cooperării Administrative, este noul limbaj criptic pe care trebuie să-l învețe din mers contribuabilii pentru a intra în comunicare/pentru a se face înțeleși de autoritatea fiscală națională, dar și de celelalte autorități europene. Dar să știi doar cuvintele/semnele nu va fi suficient pentru „descrierile” și „rezumatele” prin care te vei explica în formularul de raportare.

Acest articol își propune să fie o inițiere în decriptarea semnelor distinctive, adaptate pentru a putea fi mai ușor înțelese în contextul tranzacțiilor unui contribuabil obișnuit. În același timp conține o actualizare (luna septembrie) a cadrului normativ, plus o paralelă la cazul unui contribuabil-vedetă.

Adrian LUCA, partener-fondator - Transfer Pricing Services

Alexandra ALBU, senior consultant - Transfer Pricing Services

Multe s-au schimbat din vara anului trecut de când publicam articolul *„Ce știm și ce nu știm despre apropiata transpunere a directivei supra-transparenței”* („Consultant Fiscal” nr. 63). Desigur, a apărut legislația internă (vezi caseta alăturată – „Mai sunt trei luni”) și putem spune că știm mai multe citind ghidurile emise de mare parte din administrații fiscale europene. Din toate transpare însă certitudinea că nu poți ajunge să știi totul despre DAC6. Și asta dintr-un motiv simplu – așa e prevăzut DAC6 din construcție, cu o fantastică zonă gri, una supusă interpretării agresive din partea administrației fiscale. Olanda, spre exemplu, a găsit o explicație diplomatică – *UE a decis să se formuleze semnele distinctive la modul general, pentru că dacă ar fi fost mai specifice, poate ar fi fost mai ușor să se facă aranjamente care să le ocolească*. Bine, bine, vine întrebarea, dar cu acel contribuabil corect, care din construcție nu-și propune să ocolească, nici să evite, ce-ați avut?

În zadar vom aștepta un răspuns relevant, Bruxelles-ul pare să-și fi făcut un calcul optimist și a trecut banii, nervii și celelalte costuri ale contribuabilului corect la pagube colaterale. Iar acestuia, contribuabilului, nu-i rămâne decât să-și construiască singur protecția fiscală, începând prin a înțelege statutul special al acestei raportări obligatorii – ești obligat să transmiți un set de informații sensibile care, din start, nu sunt văzute cu ochi buni de Fisc.

Nu e auto-incriminare, dar nici auto-disculpare

Este natural ca un contribuabil să fie preocupat de efectele pe care furnizarea de informații sub DAC6 le va avea, într-un final, chiar asupra sa. OECD, prin BEPS 12 (documentul-sursă al regimului raportării obligatorii europene, din octombrie 2015)

admitea că informația colectată va fi folosită pentru *„a schimba comportamente și a reacționa prin schimbări legislative, evaluări de risc și audit”* (s.n.).

Simțind întrebările care se nasc de aici, se grăbea însă să explice *„Tranzacțiile raportate care implică o potențială „tax avoidance” (în traducere - evitare a plății impozitelor la nivelul așteptat de autoritatea fiscală, n.n.) și planificare fiscală nu ar trebui să dea naștere unei preocupări privind auto-incriminarea”*. Dar chiar de-ar fi vorba de *„tax avoidance”*, acesta nu este echivalent cu fraudă fiscală, deci nu are caracter penal, neimplicând acțiuni ilegale precum solicitarea de deduceri pe bază de documente false, venit neraportat, organizarea deliberată a unui sistem pentru nereținerea impozitului la sursă etc. Astfel, *„în măsura în care informația are doar scop fiscal, contribuabilul nu poate invoca privilegiul protecției împotriva auto-incriminării”*. (OECD spune chiar că autoritățile fiscale pot cere să fie excluse din raportare schemele cu implicații penale).

Iată o precizare care mai mult alimentează focul, adică aceea preocuparea legitimă de care vorbeam. Mai ales că există și o completare – poate raportarea nu e auto-incriminare, dar sigur nu e nici auto-disculpare. În traducere – nu poți spune nici *am raportat, acum sunt ...curat*. Mai ales dacă Fiscul nu a avut nicio reacție (imediată) la acea raportare.

OECD a avut o recomandare clară în aceste sens, preluată de DAC6 și ajunsă la noi sub forma *„lipsa de reacție a ANAF cu privire la un aranjament transfrontalier care face obiectul raportării nu implică acceptarea validității sau a tratamentului fiscal al respectivului aranjament”* (art. 291⁴-20, CPF).

Și această precizare vine să confirme că DAC6 este de fapt despre auto... cenzurare. Miza nedeclarată a noii legislații este de a convinge contribuabilul să se gândească de cel puțin două



ori înainte de a trece la realizarea (unii ar zice comiterea) unei tranzacții neclare. Iar dacă o va face, să fie atent la ce va scrie! Apropos, scriem aranjament și înțelegem tranzacție?

Aranjament – o tranzacție la plural

Mergem la litera legii și citim că formularul de raportare trebuie să conțină *"un rezumat al obiectului aranjamentului transfrontalier care face obiectul raportării (...) și o descriere generală a aranjamentelor sau a activităților economice relevante"*.

Se subînțelege că raportăm un aranjament dar, de fapt, ne gândim la *mai multe*. Filozofii ar zice că e nevoie de o abordare holistică adică să înțelegi părțile componente doar privind întregul. *"Un aranjament trebuie privit holistic, nu doar ca o serie tranzacții separate"* se spune în ghidul emis de autoritățile din Marea Britanie, care, încă înainte de DAC6, aplicau un sistem propriu de raportare pentru tranzacțiile interne cu potențial de tax avoidance (DOTAS).

Abordare pornește chiar din BEPS 12, unde se spune că *"acest concept de aranjament trebuie să fie suficient de larg și de robust să capteze orice schemă, plan sau înțelegere; toți pașii și tranzacțiile din care e format, toate persoanele care iau parte sau sunt afectate de el"*.

Deci ne gândim la o tranzacție când vorbim de un aranjament, doar că acea tranzacție trebuie văzută în ansamblul/contextul său, împreună cu tranzacțiile conexe, cu cele din care a decurs dar și cu cele pe care le antrenează.

Spre exemplu, *"în contextul achiziției unei noi entități, aranjamentul va include nu doar tranzacția în sine, ci și finanțarea achiziției și orice restructurare post-achiziție"* (OECD). Sau *"un aranjament poate include intrarea într-un acord de împrumut, avansul pentru împrumut, plățile succesive de dobândă și apoi rambur-*

Nu raporta, DACă știi ce faci!

Ghidurile consultate țin să precizeze, în general, că un contribuabil este liber să decidă dacă raportează sau nu o tranzacție, iar în ultimul caz nu trebuie să transmită vreun formular cu "zero" declarații. În același timp, trebuie luat în calcul că organul de control poate solicita contribuabilului relevant/intermediarului argumentele pentru neraportare, inclusiv o analiză privind aplicarea testului beneficiului principal. În formularea ghidului german, *se recomandă păstrarea documentelor privind tranzacțiile neraportate!*

sarea principalului" (ghid explicativ Irlanda). Înțelegem, așadar, că *"un aranjament poate fi o tranzacție, o schemă, o acțiune, un acord, o finanțare (grant), o promisiune, o înțelegere, un angajament, un eveniment sau ... alt tip de tranzacție"* (ghid Finlanda). În general, vorbim de un aranjament potențial raportabil acolo unde există (a) o consecință, un rezultat transfrontalier și (b) dacă există sau ar putea să existe un impact fiscal semnificativ (material), prin reducerea masei fiscale în jurisdicția de raportare, cum ar fi plata de dobânzi către partea afiliată externă, o plată eligibilă pentru deduceri fiscale, transferul unui activ purtător de venit către un non-rezident etc. (BEPS 12, pag 73) Aceste filtre inițiale sunt utile, dar nu infailibile. Nu putem distinge întotdeauna caracterul transfrontalier (de exemplu, în ac-

cepțiunea Olandei, poate intra în sfera de aranjament raportabil fuziunea între două companii surori olandeze, compania-mamă fiind în afară) sau impactul fiscal (exemplu în cazul unor intangibile greu de evaluat – *goodwill*).

Olandezii au ales chiar să înlocuiască aranjamentul cu un termen care s-ar putea traduce prin construcție. „Construcție este un termen ales special ca să fie unul neutru. O construcție poate fi o tranzacție, o acțiune, un acord, un împrumut sau o combinație între acestea. O construcție poate fi și o serie de construcții, iar o construcție poate fi compusă din mai mulți pași sau mai multe părți. **Acolo unde o construcție începe și se termină depinde însă de semnul distinctiv corespunzător** (s.n)”. (ghid Olanda)

Onestitatea, interpretată cu rezonabilitate

Olandezii au pus punctul pe i, cum se spune. Semnele distinctive (*hallmarks*, în original) sunt bornele unui teritoriu pe care Comisia Europeană îl vrea cât mai vast. Cu cât mai neclar amplasate bornele, cu atât mai vast teritoriul.

Astfel devine rezonabil să comparăm DAC6 cu o armă care are nevoie de o rază lungă de acțiune, dincolo de, să spunem, clasa regulă generală anti-abuz. Ne amintim că acesta stabilește (art. 40⁴, CF) că, „în scopul calculării obligațiilor fiscale, nu se ia în considerare un demers sau o serie de demersuri care, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante nu sunt oneste, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul din costurile de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prin prevederile fiscal aplicabile”.

În sensul noului limbaj fiscal, onestitatea se citește prin excludere: „demersurile sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică”. În sensul aceleiași norme, „avantajul

fiscal este o scutire fiscală, o reducere a cotei de impozitare sau orice tip de credit/rambursare fiscală, altul decât un credit fiscal pentru impozitul reținut la sursă”.

Legislației nu-i lipseau așadar elementele suficiente de interpretabile pentru a repera schemele sau aranjamentele de tip „tax avoidance”. Există deja inclusiv conceptul de tranzacții transfrontaliere artificiale („care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”).

Iată însă că vine DAC6 care schimbă demersul cu aranjamentul și filtrul onestității cu cel al rezonabilității. Este introdus un test al beneficiului principal, din acelea al căror rezultat trebuie să iasă negativ, ca lucrurile să fie considerate OK pentru contribuabil. Pentru că testul presupune „să se stabilească dacă beneficiul principal sau unul din beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil (s.n.) să le obțină de pe urma unui aranjament transfrontalier, ținând seama de toate împrejurările și circumstanțele relevante, este obținerea unui avantaj fiscal”.

Iar ca forța de acțiune să crească și mai mult, se vânează planificarea fiscală agresivă și acolo unde nu se vede vreun avantaj fiscal la orizont. Sunt așa-numitele semne distinctive care n-au nevoie de testul beneficiului principal pentru a fi activate în mod rezonabil.

Fără îndoială că autoritățile vor fi mai dispuse să aplice filtrul rezonabilității într-un mod rezonabil dacă se vor afla în fața unei solide analize economice, care va proba onestitatea tranzacțiilor contribuabilului. Sperăm că tabelul alăturat vă va ajuta să începeți decriptarea cu succes a semnelor și adaptarea la tranzacțiile dumneavoastră pentru a găsi dubla protecția fiscală de care aveți nevoie în noul normal.

SEMNE DISTINCTIVE (HALLMARKS)	MAI DEGRABĂ NU SE RAPORTEAZĂ*	MAI DEGRABĂ SE RAPORTEAZĂ
A.1 Confidențialitate privind avantajul fiscal (+TBP)	Nu ar trebui să se aplice în cazul aranjamentelor care au o clauză „non-disclosure” pentru protejarea secretelor comerciale sau care sunt impuse prin reglementări. Nu are sens să se aplice în cazul aranjamentelor care pot fi considerate rezonabil de cunoscute în comunitatea fiscală.	Se aplică când condiția de confidențialitate are scopul de a conserva un avantaj fiscal vizavi de alți intermediari sau de autoritățile fiscale, iar avantajul fiscal este principalul sau unul din principalele beneficii. De notat că această clauză protectivă vizează confidențialitatea impusă de intermediar contribuabilului relevant (nu invers).
A.2 Comision de succes legat de obținerea unui avantaj fiscal (+TBP)	Nu ar trebui să se aplice pentru servicii legate de o procedură administrativă (de ex. rambursări de taxe).	Se aplică atunci când intermediarul primește un procent din beneficiul fiscal (sau un comision care crește pe măsura creșterii beneficiului); sau nu se fac plăți dacă și până când contribuabilul nu obține beneficiul fiscal scontat.
A.3 Aranjamente standardizate (+TBP)	Nu ar trebui să se aplice în cazul tranzacțiilor financiare de rutină sau alte contracte comerciale, standardizate din rațiuni legale (ex. instrumente de debit) sau implementate din rațiuni economice/comerciale. Testul beneficiului principal este foarte util în acest caz – de ex. nu sunt motive să fie raportat (sub A.3.) un contract standardizat de împrumut intra-grup dacă acesta are o justificare economică și respectă principiul valorii de piață.	O documentație standardizată de tipul „plug and play” disponibilă pentru mai mult de o persoană și care nu necesită o individualizare substanțială în vederea implementării.
B.1 Achiziționarea unei companii pe pierdere (+TBP)	Dacă acea companie pe pierdere achiziționată continuă să funcționeze și la câțiva ani după achiziționare; sau dacă din motive economice bine întemeiate aceasta trebuie închisă.	Principală activitate a companiei pe pierdere este oprită, iar participantul la aranjament folosește pierderile pentru a-și reduce obligațiile fiscale.
B.2 Conversia unui venit în capital susceptibil de impozitare redusă/neimpozitare (+TBP)	Acolo unde se poate opta pentru mai multe variante (una dintre ele beneficiind de un regim fiscal mai favorabil, prevăzut de lege) folosite pe scară largă și care au fundamentare economică (ex. o schemă de remunerare bazată pe acțiuni, prin care se recompensează/motivează angajații și unde orice avantaj fiscal este un rezultat colateral, conform legii).	Suspectul de serviciu în cazul B.2. – de ex. conversia unui venit impozabil din dobânzi în acțiuni, pentru a primi dividende neimpozabile.

SEMNE DISTINCTIVE (HALLMARKS)	MAI DEGRABĂ NU SE RAPORTEAZĂ*	MAI DEGRABĂ SE RAPORTEAZĂ
B.3 Tranzacții circulare pentru spălarea banilor (+TBP)	Este un lucru obișnuit ca anumite structuri investiționale să folosească entități intermediare. Acolo unde apar câștiguri sau pierderi comerciale, tranzacția nu ar trebui să fie considerată ca una de tip circular.	Aranjamentele unde fondurile sunt circulate prin altă țară pentru obținerea unui tratament fiscal mai favorabil (ex. în cazul beneficiilor pentru o investiție străină); în aranjamente privind tranzacții de compensare (sau care se anulează reciproc), a căror justificare principală nu este una economică, ci una de reducere a bazei impozabile.
C.1. Plăți deductibile transfrontaliere între întreprinderi asociate, dacă se îndeplinește cel puțin una din condițiile: C.1.1. beneficiarul nu are rezidență fiscală în niciun stat sau nicio jurisdicție C.1.2. beneficiarul are o rezidență fiscală într-o jurisdicție, dar acea jurisdicție i. Nu impune niciun impozit pe profit sau acesta este zero ori aproape zero (+TBP) sau ii. este considerată ca fiind ne-cooperantă C.1.3. plata beneficiază de o scutire totală de impozit (+TBP) C.1.4. plata beneficiază de un regim fiscal preferențial în jurisdicția de rezidență fiscală a beneficiarului (+TBP)	C.1.1 nu se declanșează automat acolo unde beneficiarul este un sediu permanent; va fi necesară o analiză a rezidenței companiei de care aparține acel PE. Lista statelor ne-cooperante trebuie să fie examinată la data la care se naște obligația de raportare (de ex. dacă UE include o jurisdicție ca fiind ne-cooperantă ulterior realizării tranzacției în cauză). C.1.2.i, C.1.3, și C.1.4 fac obiectul testului beneficiului principal (TBP), astfel că un potențial avantaj fiscal rezonabil trebuie luat în considerare în funcție de scopul final al legislației relevante.	Acoperă cazurile unde sunt diferențe în tratamentul fiscal între jurisdicții (plătitorul își poate deduce plățile, dar cel care încasează nu poate fi impozitat pe venitul corespunzător deducerii). Un regim fiscal este considerat preferențial dacă nu respectă criteriile Forum of Harmful Tax Practices de la EU Code of Conduct Group/ în general, vorbim de orice reglementare care deviază de la sistemul fiscal general (de ex. privind anumite sectoare industry-specific, facilități fiscale precum patent-box sau scutiri pentru investiții străine). În general, în opinia administrațiilor fiscale, o rată de impozitare este aproape zero dacă este mai puțin de 1%, vorbind de rată nominală și mai puțin de cea efectiv plătită de companie.
C.2. Deducerea aceleiași amortizări a activului în mai mult de o jurisdicție.	Nu este dublă deducere când aceeași deducere are loc atât în statul sediului permanent al companiei, cât și în statul de rezidență a companiei-mamă, dacă acesta din urmă ia în considerare atât veniturile cât și cheltuielile sediului permanent și impozitează profiturile sediului permanent acordând credit pentru eliminarea dublei impozitări.	Probleme apar acolo unde sunt diferențe în reglementările statelor implicate privind deducerea valorii activelor sau costul de achiziție. C2 acoperă de asemenea așa-numitele aranjamente hibride, în înțelesul Directivei 2017/952.
C.3. Același venit sau capital este exceptat de la dublă impozitare în mai mult de o jurisdicție.	Nu s-a intenționat aplicarea acolo unde două sau mai multe teritorii oferă scutire de dublă impozitare pentru același venit sau capital iar acel venit este impozitat în fiecare din acele teritorii (ex. credit fiscal extern solicitat în statul sediului permanent și, ulterior în statul sediului central).	Se aplică acolo unde venitul sau capitalul este impozitat o singură dată, dar scutirea de dublă impozitare se acordă de două ori.
C.4. Transfer de active acolo unde este o diferență semnificativă în ceea ce privește suma tratată ca plătilă pentru activele respective în jurisdicțiile implicate.	Diferențele nu ar trebui considerate ca fiind semnificative acolo unde decurg din aplicarea normală a legislației fiscale, într-o manieră consistentă cu sensul legislației relevante.	Când jurisdicțiile folosesc diferite evaluări sau rate de discount în calcularea net present value. O diferență va fi considerată semnificativă când va fi rezonabil să concluzionăm că disfuncționalitățile din sistemul fiscal pot duce la rezultate nedorite, neintenționate de legislație.
D.1. Subminarea obligațiilor de raportare cerute de DAC2/CRS (Standardul Comun de Raportare)	Când plățile, investițiile sau produsele financiare sunt ținute în conturi financiare într-o instituție financiară care face obiectul raportărilor CRS și FATCA sau se derulează pe baza fondurilor prin astfel de conturi, atunci aranjamentul nu ar trebui să fie raportabil. Simplul fapt că un aranjament implică folosirea unui cont financiar, dar informația privind acest cont nu este raportabilă sub CAC2/CRS (ex. conturi de pensii, contracte de asigurări de viață, contracte tranzacții imobiliare) nu declanșează automat semnul distinctiv D.1.	Mutarea fondurilor dintr-o jurisdicție unde se aplică CRS într-una care nu a implementat CRS are un vădit caracter de ocolire a CRS când face parte dintr-o tranzacție stufoasă, fără fundament economic, în care beneficiarii reali dețin active, iar deținătorul contului refuză să furnizeze explicațiile cerute.
D.2. Implicarea unui lanț juridic sau de beneficiari reali netransparent	D.2. ar trebui interpretat în conformitate cu Regulamentul 1.2 din MMDR de la OECD (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures): dacă acesta e văzut din punctul de vedere al unui ipotetic observator informat, este rezonabil să concluzionăm că aranjamentul are ca efect să permită unei persoane să fie beneficiar real al activului, fără ca acea persoană să fie identificată ca atare sau creând aparențele că acea persoană nu e beneficiarul real? Investitorii instituționali și entitățile deținute în întregime de unu sau mai mulți investitori instituționali nu sunt considerate structuri care ascund beneficiarul real.	Un aranjament trebuie să fie raportat dacă implică un lanț de proprietate opac și folosește persoane, aranjamente legale sau structuri care nu derulează o activitate economică semnificativă, neavând un număr adecvat de angajați, de echipamente și de resurse; și ai căror beneficiari reali devin neidentificabili. Beneficiarii reali sunt definiți în conformitate cu Directiva (EU)2015/849, actualizată prin 2018/843 (privind spălarea banilor). Probleme apar atunci când beneficiarul real nu este identificat pentru că deținerile cad imediat sub pragul de 25%.

SEMNE DISTINCTIVE (HALLMARKS)	MAI DEGRABĂ NU SE RAPORTEAZĂ*	MAI DEGRABĂ SE RAPORTEAZĂ
E.1. Folosirea unor reglementări unilaterale privind zona de siguranță (safe harbour) în materie de prețuri de transfer	Acordurile de Preț în Avans (APA) între autoritățile fiscale și companii/grupuri, reglementările privind capitalizarea redusă (thin capitalisation), APA bi/multilaterale dintre autoritățile fiscale nu sunt considerate reglementări de siguranță unilaterale. Nu ar trebui considerate zone de siguranță unilaterale când sunt implicate – măsuri de simplificare administrativă care nu afectează stabilirea prețurilor la valoarea de piață (arm's length prices); abordare simplificată privind serviciile intra-grup de valoare adăugată mică (ex. un mark-up de 5% aplicat bazei de cost este în linie cu regulile internaționale); reglementări care exclud anumite categorii de contribuabili (ex. IMM-uri) sau tranzacții din sfera regulamentelor de TP Un aranjament nu trebuie să fie raportat dacă a aplicat liniile directoare de prețuri de transfer de la OECD, iar prețurile de transfer se dovedesc că sunt la nivelul pieței, chiar dacă aceste prețuri sunt în intervalul indicat de reglementările de safe harbour sau chiar dacă contribuabilul sau tranzacția intră sub incidența unui safe harbour unilateral.	Regulile de safe harbour unilateral sunt reguli adoptate de un singur stat pentru a înlocui cadrul general de TP (liniile directoare OECD). Astfel, doar aranjamentele care nu se conformează cu ghidurile OECD și principiile valorii de piață vor fi raportate sub acest semn distinctiv.
E.2 Transfer de active necorporale greu de evaluat	Un aranjament nu ar trebui raportat dacă valoarea activelor necorporale (intangibile) care urmează să fie transferate poate fi măsurată cu certitudine, în baza metodelor de prețuri de transfer. Problema determinării valorii de piață ar trebui rezolvată (Ghidul OECD, 6.181) atât de contribuabil, cât și de administrația fiscală cu referire la ceea ce ar fi făcut întreprinderile independente în circumstanțe comparabile, luând în calcul incertitudinea în stabilirea prețurilor tranzacției (ex. utilizarea beneficiilor anticipate, acorduri pe termen scurt, cu clauză de ajustarea prețurilor sau adoptarea unor structuri de plăți care implică plăți condiționate (în anumite condiții specifice) etc.	E.2. urmează definiția activelor intangibile greu de evaluat (HTVI) de la OECD (6.189, Ghidul de TP), care presupune că, la momentul transferului, nu există elemente comparabile fiabile și proiecțiile privind viitoarele fluxuri de numerar sau de venituri așteptate de pe urma transferului sau ipotezele folosite în evaluarea intangibilelor sunt extrem de incerte. În accepțiunea OECD, tranzacțiile implicând HTVI pot prezenta caracteristici precum – activul necorporal (ex. un patent) este doar parțial dezvoltat la momentul transferului; nu este de așteptat că activul va fi exploatat comercial câțiva ani de la momentul tranzacției; în sine, activul nu se încadrează în definiția HTVI, dar face parte din dezvoltarea sau îmbunătățirea altui HTVI; este de așteptat ca activul să fie exploatat într-o manieră care reprezintă o noutate la momentul tranzacției, astfel încât nu există un istoric al dezvoltărilor sau exploatărilor de active similare; activul, îndeplinind definiția HTVI, a fost transferat unei companii afiliate contra unei sume forfetare.
E.3. Transfer intra-grup de active/funcții/riscuri care determină o reducere de 50% a profitului celui care transferă	Aranjamentul trebuie privit prin prisma unui ipotetic observator informat. Nu ar trebui să se considere neconformare acolo unde proiecțiile (prognozele) care au dus la decizia de neraportare sunt similare celor pe care le-ar fi așteptat, în mod rezonabil, și observatorul informat. Ținând cont de toate faptele și circumstanțele relevante, contribuabilul ar trebui să producă și să se bazeze pe două seturi de proiecții detaliate privind costurile și veniturile planificate pentru următorii trei ani – cu transferul și fără ca transferul să aibă loc. Dacă cel care transferă anticipează că va ieși pe pierdere în cazul în care transferul nu ar avea loc, dar că, dacă se realizează transferul, ar obține o reducere a pierderilor sau chiar anularea acestora ori ar obține un câștig, atunci E.3. nu ar trebui să se aplice din moment ce aceste rezultate nu reprezintă o reducere de 50% a unui număr negativ.	Aranjamentele sunt raportabile sub E.3. dacă implică un transfer intra-grup (echivalent cu un transfer între persoane asociate) de funcții și/sau riscuri și/sau active, iar prognozele privind câștigurile înainte de plata dobânzilor și impozitelor ale părții care transferă, într-o perioadă de trei ani de la transfer, sunt mai puțin de 50% din EBIT-ul prognozat dacă transferul n-ar fi avut loc. EBIT-ul este considerat o măsură a profitului operațional al celui care transferă, dar, în condiții specifice de business, se poate dovedi mai potrivită găsirea unui indicator echivalent.

Despre Testul Beneficiului Principal („TBP”)

Pentru a se considera raportabile, unele aranjamente trebuie interpretate în funcție de testul beneficiului principal, care este îndeplinit dacă obținerea unui avantaj fiscal este principalul sau unul din principalele beneficii pe care o persoană le poate aștepta în mod rezonabil ca decurgând din acel aranjament.

Testul necesită o analiză caz cu caz (luând în calcul toate faptele și circumstanțele relevante – OECD, Model Tax Convention 2017) dar, în general, condițiile testului beneficiului principal sunt îndeplinite atunci când aranjamentul implică măsuri de planificare fiscală incompatibile cu scopul/înțelesul legislației.

Avantajul fiscal nu ar trebui considerat ca fiind beneficiul principal

atunci când acel avantaj este în mod expres prevăzut de legislația statului de rezidență a contribuabilului sau este acceptat de o decizie judecătorească privind impozitarea directă (ex. o rată de impozitare mai mică, deducerea unei cheltuieli, evitarea impozitelor cu reținere la sursă, credit fiscal extern).

Se prezumă că avantajul fiscal așteptat nu este „decisiv” dacă o tranzacție ar continua să aibă loc și în lipsa acestuia. În general, un test pentru ... aplicarea TBP este compararea situațiilor în care se aplică, respectiv în care nu s-ar aplica legislația fiscală relevantă – dacă tranzacția pare similară în ambele situații, atunci, cel mai probabil tranzacția are un fundament economic și unul de ordin fiscal.

Notă: Material realizat pe baza raportului BEPS12 (OECD, 2015) și a ghidurilor explicative DAC6 din Marea Britanie, Irlanda, Finlanda, Olanda,

Germania și Franța (pentru detalii, vezi www.dac6guide.eu).

* Vă rugăm să luați în considerare că este nevoie de o analiză punctuală a fiecărui caz pentru evaluarea corectă a unui aranjament fiscal în vederea conformării la DAC6. Contribuabilii vor acționa doar pe baza propriilor analize, iar decizia lor nu poate antrena vreo responsabilitate din partea autorilor acestui articol.

Ultimele trei luni de pregătire (stadiul DAC6, septembrie 2020)

Cine raportează? Tranzacțiile sunt ale contribuabilului relevant, iar decizia de a raporta sau nu este tot la el. Conform interpretării oferite de ANAF (adresa din 21 iulie către Camera Consultanților Fiscali), intermediarul (consultant fiscal, contabil etc.) va raporta doar cu acordul scris al contribuabilului relevant. Conform OG5/2020 de transpunere a directivei, în lipsa acordului scris, intermediarul notifică, fără întârziere, în scris, contribuabilului relevant obligația de raportare. În cazul în care nu există intermediari, raportarea se face automat de către contribuabilul relevant.

În general însă, indiferent de acordarea sau nu a privilegiului secretului profesional, administrațiile europene precizează că nu intră sub incidența obligației de raportare activități de consultanță precum simpla completare a unor declarații fiscale, actualizarea unei analize de comparabilitate/ studiu de benchmarking, întocmirea unei documentații de prețuri de transfer pe o structură preexistentă, rapoarte de *due diligence*, rapoarte de audit etc. De asemenea, nu se raportează analiza pe care un intermediar independent o face la solicitarea unui contribuabil pentru evaluarea obligațiilor DAC6, fără ca toate aceste servicii de consultanță menționate mai sus să ducă la influențarea aranjamentelor în cauză sau a rezultatelor acestora (precizare ghid Olanda).

Când raportează? În urma amânării aprobate de Bruxelles pe fondul pandemiei, 1 ianuarie 2021 devine noul termen de referință în pregătirea raportării. Astfel, tranzacțiile care întrunesc semnele de raportare și sunt derulate în perioada 1 iulie 2020 - 31 decembrie 2020 va trebuie să fie raportate în cursul lunii ianuarie 2021. Tranzacțiile istorice din perioada 25 iunie 2018 - 30 iunie 2020 se vor putea raporta până cel târziu pe 28 februarie 2021. Pentru tranzacțiile inițiate după 1 ianuarie 21, se aplică termenul de raportare stabilit de directivă, de 30 de zile. (Se va putea acorda o nouă amânare în contextul agravării situației sanitare). De notat că, în termen de o lună de la sfârșitul trimestrului în care ANAF a primit raportul DAC6, acesta va intra în circuitul schimbului automat de informații cu celelalte administrații fiscale din statele membre.

Cât e amenda pentru neraportare? Neconformarea la DAC6 se penalizează în România de la 20.000 la 100.000 de lei (notă: se păstrează maximul actual din legislația fiscală, care era prezent și la CbCR – raportarea pentru fiecare țară în parte). Dar acolo unde, deși există conformare, informațiile raportate vor fi (considerate/interpretate ca fiind) *"incorecte sau incomplete"*, amenziile merg de la 10.000 la 50.000 de lei.

În așteptare, lămuriri despre:

Ce se raportează? Încă nu a fost prezentat oficial un ghid explicativ (obligație asumată de OG5) care să ofere o interpretare oficială a aspectelor relevante asupra a ceea ce trebuie raportat.

Cum se raportează? Încă nu e clar formularul de raportare (mai ales în cazul acelor semne distinctive care nu au nevoie de testul beneficiului principal). Formularul va fi completat cel mai probabil într-un formular PDF inteligent și transmis via XML read-in option.

Atenție! Germania și Finlanda sunt singurele state membre care au ales să nu amâne raportarea și au păstrat vechiul termen de referință de 1 iulie 2020, ceea ce înseamnă că tranzacțiile istorice trebuiau raportate până la 31 august. (Austria este un caz aparte, în care nu s-a trecut la amânare, dar raportarea se poate face fără penalități până pe 31 octombrie). În anumite situații, aceasta poate ușura munca părții române implicate într-o tranzacție-tip DAC6 cu o entitate din aceste țări, având în vedere că *sunt exonerati de la îndeplinirea obligației de raportare contribuabilii relevanți/intermediarii care dețin și prezintă ANAF dovezi concludente din care reiese că aceleași informații au fost raportate într-un alt stat membru*. E important însă să luați legătura cu entitatea respectivă (afiliat sau nu) pentru a vedea în primul rând ce s-a raportat pentru a analiza eventualul impact asupra afacerii dumneavoastră!

DAC6, 8886 și pierderile.

Cazul contribuabilului Donald J. Trump

Finalul actualei campanii pentru președinția SUA a fost (și mai mult) tensionat de știrea că din 2000 până în 2017 contribuabilul-președinte-miliardar Donald J. Trump "nu a plătit impozit federal în 11 ani" (impozitul direct, pe venit, nu intră aici asigurările de sănătate, sociale sau impozitele pe vânzări), iar în 2017, deci în primul an ca POTUS, "impozitul plătit a fost de doar 750 de dolari"! (cifrele sunt preluate din articolul New York Times din 28 septembrie 2020). Știrea se bazează pe rapoartele fiscale trimise către New York Times de o "sursă cu acces

legal la informații". Departe de zgomotul politic, cazul este relevant pentru tema noastră tocmai prin prisma acestei surse. Pentru că multe date care compun puzzle-ul acestui caz pot fi preluate din raportul 8886 (foto), cel care poate fi numit fratele sau mai degrabă vărul DAC6. Vom reveni. Deocamdată să constatăm că Donald Trump este un contribuabil care înțelege să folosească întreaga gamă de facilități pe care legislația i le pune la dispoziție pentru a-i încuraja investițiile - credit pentru investiții, deduceri pentru renovări istorice, folosirea deprecierei din imobiliare pentru a redu-

ce venitul fiscal din alte activități, cheltuieli operaționale cât se poate (spre exemplu, a făcut vâlvă faptul că își plătea frizerul cu nu mai puțin de 70.000 de dolari, dar e vorba de frizerul care participa la pregătirea show-ului TV de sute de milioane, Ucenicul/ The Apprentice). Un alt articol New York Times, din octombrie 2016, arată că reglementările fiscale din 1995 i-au permis contribuabilului Trump să deducă o pierdere de nu mai puțin de 916 milioane de dolari, întins pe 18 ani, câte 50 de milioane pe an. Pentru conformitate, folosea la acel moment un aranjament legal care per-

Form 8886
(Rev. December 2019)
Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Reportable Transaction Disclosure Statement

▶ Attach to your tax return.
▶ See separate instructions.
▶ Go to www.irs.gov/Form8886 for instructions and the latest information.

OMB No. 1545-1800
Attachment Sequence No. **137**

Name(s) shown on return (individuals enter last name, first name, middle initial)

Identifying number

Number, street, and room or suite no. City or town State ZIP code

A If you are filing more than one Form 8886 with your tax return, sequentially number each Form 8886 and enter the statement number for this Form 8886 ▶ Statement number of

B Enter the form number of the tax return to which this form is attached or related ▶
Enter the year of the tax return identified above ▶
Is this Form 8886 being filed with an amended tax return? ☐ Yes ☐ No

C Check the box(es) that apply. See instructions. ☐ Initial year filer ☐ Protective disclosure

1a Name of reportable transaction

1b Initial year participated in transaction **1c** Reportable transaction or tax shelter registration number. See instructions.

2 Identify the type of reportable transaction. Check all boxes that apply. See instructions.
a ☐ Listed c ☐ Contractual protection e ☐ Transaction of interest
b ☐ Confidential d ☐ Loss

3 If you checked box 2a or 2e, enter the published guidance number for the listed transaction or transaction of interest ▶

4 Enter the number of "same as or substantially similar" transactions reported on this form ▶

5 If you participated in this reportable transaction through a partnership, S corporation, trust, and foreign entity, check the applicable boxes and provide the information below for the entity(ies). See instructions. (Attach additional sheets, if necessary.)

a Type of entity ▶ ☐ Partnership ☐ Trust ☐ Partnership ☐ Trust
☐ S corporation ☐ Foreign ☐ S corporation ☐ Foreign

b Name ▶

c Employer identification number (EIN), if known ▶

d Date Schedule K-1 received from entity (enter "none" if Schedule K-1 not received) ▶

6 Enter below the name and address of each individual or entity to whom you paid a fee with regard to the transaction if that individual or entity promoted, solicited, or recommended your participation in the transaction, or provided tax advice related to the transaction. (Attach additional sheets, if necessary.)

a Name Identifying number (if known) Fees paid \$
Number, street, and room or suite no. City or town State ZIP code

b Name Identifying number (if known) Fees paid \$
Number, street, and room or suite no. City or town State ZIP code

For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions. Cat. No. 34654G Form **8886** (Rev. 12-2019)

mitea conversia unei datorii în acțiuni ("stock-for-debt swap"), evitând astfel ca acea ștergere de datorii (de care dezvoltatorul de cazinouri a beneficiat la începutul anilor 90 de la creditorii săi pentru evitarea falimentului) să fie considerată venit și astfel să fie purtătoare de impozit. Între timp, IRS (Fiscul) a sesizat portita și a eliminat aranjamentul.

Și în articolul din septembrie 2020 se scoate în evidență o modalitate de exploatare la cent a literei legislației. "Ucenicul" (din care Trump deținea 50%) plus contractele de licențiere a imaginii i-au adus între 2005-2007 un profit curat de 120 de milioane. Nemaivând pierderi din urmă cu care să compenseze (miliarul de acum 20 de ani își făcuse efectul), a trebuit să plătească se spune primul impozit pe venit consistent din viața lui, în total 70 de milioane.

Avea să rezolve acest aspect în stilul său – din banii câștigați va face investiții noi, unele riscante, în orice caz nu va ține banii la saltea (spre exemplu atât de îndrăgitele circuite de golf răspândite în toată lumea au însemnat pierderi consistente – peste 300 de milioane din 2000 încoace). A reînceput jocul fiscal – când a avut ocazia, statul s-a asigurat că Trump plătește cel puțin un impozit minim (șapte ani între 2000 și 2017 a plătit, totuși, un total de 24 milioane, ca *alternative minimum tax*); când a prins ocazia, și dl. Trump s-a asigurat că poate să ceară compensarea pierderilor. Iar ocazia s-a chemat Marea Criză și pachetul se salvează al președintelui Obama, altminteri rivalul său politic. Așa se face că în 2010 solicită și primește de la IRS un credit fiscal (*income tax refund*) de 72,9 milioane, reprezentând impozitul federal plătit cu

câțiva ani în urmă, plus dobânzi. Pe de altă parte, tot IRS ia în colimator, în 2011, legitimitatea acestei compensări și declanșează o investigație extrem de complicată după cât se pare, încât nici până la această dată nu este soluționată și foarte probabil se va tranșa prin Justiție. Din punct de vedere strict tehnic, dincolo așadar de comentariile politice, acest caz poate fi considerat o ilustrare a funcționării sistemului de raportare obligatorie a tranzacțiilor cu potențial ridicat de *tax avoidance*. Statul primește informații pe care le folosește mai departe, să schimbe reglementări și/sau să declanșeze investigații bine ținute.

Pragmatism american

Sistemul din SUA (*Reportable Transaction Disclosure Statement*), introdus cu mulți ani înainte de BEPS 12, prevede, printre altele, că un contribuabil este obligat să raporteze anual, atașat declarației de venit, o tranzacție în baza căreia revendică deducerea unor pierderi care sunt de cel puțin două milioane de dolari, într-un an, sau patru milioane pe mai mulți ani (acestea sunt pragurile pentru persoane fizice, pentru corporațiile-standard crește la 10-20 de milioane).

Spre deosebire de UE, Statele Unite au optat pentru un sistem care pornește de la tranzacție, în sensul că mai întâi se identifică tranzacțiile considerate de risc și apoi se cere raportarea din partea contribuabililor (separat, trebuie să raporteze și consultantul, material advisor) care obțin un beneficiu fiscal de pe urma schemei raportabile. Punând la dispoziție o listă de tranzacții-tip și un filtru de *minimis* (de ex, există un prag pentru comisionul plătit consultantului, 250.000 de dolari, în cazul corporațiilor, 50.000 în celelalte cazuri) IRS se asigură că poate capta partea consistentă, ca să nu spunem altfel, a fenomenului de *tax avoidance*. Prin contrast, avem de această parte a Atlanticului, un sistem sub semnul (semnele) neclarității și care, culmea, poate cădea în propria capcană a interpretabilității. Să ne întoarcem la cazul Trump. Sigur este nevoie de o analiză în detaliu, dar, la o primă vedere, nu este clar dacă tranzacțiile respective ar fi trebuit sau nu raportate sub DAC6, atâta timp cât nu se poate dovedi că pierderile achiziționate sunt făcute cu scopul principal de beneficiu fiscal, ci sunt investiții în afaceri care funcționează în continuare. Mai mult sau mai puțin profitabile, c-așa e-n business!





www.ccfiscali.ro