

# FISCAL CONSULTANT

anul XII-nr. 65 • octombrie-decembrie 2019 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



## LEGISLAȚIE

**Răspunderea membrilor organelor de administrare ale societății insolvente și insolvente în procedura fiscală**

## FOCUS

**Noua „Abordare radicală”: ce mai rămâne după 100 de ani de alocare a profitului pe principii de piață**

## LEGISLAȚIE

**Vor apărea noi obligații de raportare în materie de prețuri de transfer?**

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 SOBOLEVSCHI-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

**Camera Consultanților Fiscali**

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

[www.ccfiscali.ro](http://www.ccfiscali.ro)

[office@ccfiscali.ro](mailto:office@ccfiscali.ro)

# Libertatea de a ne recâștiga încrederea

| Adrian **LUCA**, membru în Consiliul Superior al CCF

*Când aflăm de la o sursă terță care este salariul sau venitul din dobânzi al contribuabilului, îi precompletăm noi declarația fiscală acolo unde e posibil. Un alt exemplu mai sofisticat este analiza «vecinul cel mai apropiat» – înainte să procesăm declarația, sistemele noastre vor compara nivelul și tipul deducerilor cu cele estimate pentru un grup pereche (cel mai apropiat vecin)».*

Am ținut să încep cu această secvență din realitatea anului 2019 ca un omagiu adus celor 30 de ani de libertate pe care îi aniversăm. Să fim fericiți că trăim astfel de vremuri într-o lume democratică și nu într-o dictatură. Astfel de vremuri în care datele tale, informații despre tine, oriunde te-ai afla, sunt la un click distanță – predate obligatoriu, dar și voluntar – și dacă n-ai avea încredere că acestea sunt folosite într-un scop util ție (cel puțin nu împotriva ta), s-ar distruge tot eșafodajul numit societate liberă.

Sigur, secvența de mai sus nu e de la noi. Am găsit-o într-un discurs din noiembrie 2019 ținut la Paris de unul din vicepreședinții Fiscului Australian (ATO), cel care se ocupă de *client engagement* (ar suna cam așa – *departamentul unde lucrăm la procesul de încurajare a clienților să fie interesați de munca noastră*). Oficialul a vorbit mult despre cum administrația lor **lucrează la creșterea încrederii clienților, plătitorii de taxe**. Rapoartele publice de performanță se concentrează acum pe gap-ul fiscal (diferența între ce încasezi și potențial). Sigur rămâne necesar controlul, dar nu e suficient să te rezumi doar la a comunica *ce s-a găsit rău*, pentru că *«acesta e o informație limitată despre cât de mult e bine»*. Mi s-a părut interesantă paralela pe care a făcut-o cu testarea anti-doping la Olimpiadă: dacă rămânem doar la rapoarte care arată creșterea numărului celor depistați pozitiv, ajungem să ne întrebăm – *nu cumva s-a intrat într-un cerc vicios și sportivii încep să creadă că trebuie să ia droguri ca să facă față competiției și să-și păstreze spectatorii?*

Pentru câștigarea încrederii comunității/ contribuabililor e nevoie de mai mult. Am să trec repede peste ce mai fac alții – își raționalizează resursele pentru a se concentra pe riscul fiscal ridicat (identifică *zona de siguranță/ tax assured*, analizează guvernanta fiscală a grupurilor-țintă într-un nou concept de *încredere justificată*), se dotază cu motoare de *data analytics*, produc ghiduri practice de conformare fiscală, pregătesc inspectorul pentru colaborarea cu plătitorul, pardon, clientul lui etc.

Zic „trec repede” pentru că în mod natural întrebarea care ne preocupă acum este *bun și când o să ajungem și noi să facem saltul australian, la o administrația ca de anii 2020?*

Pentru un răspuns, indirect, ce-i drept, am să mă întorc tot la oficialul de la antipozi. *«Avem o comunitate foarte conștientă de problemele fiscale (very fiscal aware), dar și sceptică în același timp. Livrarea de surplus este o temă consistentă în politica australiană, un semn că un partid este sau nu un bun manager economic. Australianii sunt pe deplin conștienți de relația dintre colectarea fiscală și cheltuielile guvernamentale pe programe sociale. De aceea, orice știre că un grup nu-și plătește datoriile este direct legată în mintea comunității de raționalizarea cheltuielilor guvernamentale»*.

Explicația începe să se contureze – politicienii simt presiunea publicului și atunci trebuie să găsească și... voința politică. Voința asta e ceva simplu – se traduce în mobilizare de resurse. Nicăieri banii nu ajung pentru toate, așa că trebuie o prioritizare. *Vă preocupă fenomenul tax avoidance (evitarea plății taxelor), vreți încredere justificată, atunci, simplu – INVESTIM* (cu cap): în ultimii patru ani, s-au alocat suplimentar pentru lupta cu tax-avoidance 700 de milioane de dolari. Pentru că au apărut rezultate (au ajuns la un gap fiscal de 96%), pentru următorii trei ani mai primesc un miliard.

Lor le e clar – îmbunătățirea colectării nu se face doar cu strânsul ușii.

Știu că avem și în administrația noastră profesioniști care, cu un buget decent de investiții, care să le dea libertatea să se concentreze pe performanță, ar putea aduce schimbarea consistentă pe care o așteptăm cu toții *în modul cum ne plătim dările*.

Cred că, la început de nou an/deceniu, asta ar trebui să ne dorim, stimați colegi – să ne recăpătăm încrederea! Pentru asta trebuie să nu abandonăm (și libertatea are prețul ei!). Să nu abandonăm de la formarea acelei presiuni publice pentru îmbunătățirea administrației. Dacă explicăm mai bine că, spre exemplu, urmează schimbări dramatice la nivel european și global, că avem nevoie de o nouă abordare fiscală dacă mai vrem investiții mari în țara noastră... putem spune cel puțin că ne-am făcut datoria. O datorie nu doar pentru noi, cei de azi, pentru cei de mâine, dar și pentru cei care acum 30 de ani visau la multe, dar în niciun caz că vom avea acest parcurs de cangur șchiop.

Alături de întreaga echipă a Camerei, vă doresc sănătate dumneavoastră și familiilor, alături de tradiționala urare „putere de muncă”. Avem nevoie de amândouă! ■

## SUMAR:

### LEGISLAȚIE

5-16

- 5-6** **2020 – noi obligații pentru producătorii/importatorii de echipamente electrice și electronice**  
(2020 – New obligations for producers/importers of electric and electronic equipment)  
Daniela Neagoe, Senior Manager - Comerț Internațional, Asistență Fiscală și Juridică - EY România
- 6-8** **Scoaterea din evidență/gestiune a stocurilor de mărfuri greu vandabile, degradate calitativ și/sau expirate. Implicații fiscale**  
(The removal from the records/management of the stocks of merchandize difficult to sell, qualitatively degraded and/or expired. Tax implications)  
Dragoș Pătroi, managing partner DRP TAX WIZARDS
- 8-10** **Vor apărea noi obligații de raportare în materie de prețuri de transfer?**  
(Will there be new reporting obligations in terms of transfer pricing?)  
Valentin Milanovici, KPMG - Associate Manager - Transfer Pricing Services  
Alexandru Manea, KPMG - Tax Consultant - Transfer Pricing Services
- 10-16** **Răspunderea membrilor organelor de administrare ale societății insolubile și insolvente în procedura fiscală - partea II**  
(Liability of the directors of the insolvent and balance sheet insolvent company in the fiscal procedure - part II)  
Sebastian Bodu, avocat

### FOCUS

17-31

- 17-19** **Abordarea unitară privind impozitarea economiei digitale – utopie sau noul adevăr?**  
(The unitary approach regarding the taxation of digital economy – utopia or the new truth?)  
Cristina Spirescu, Manager Impozite Directe - Tax and Legal KPMG în România  
Gabriela Tereza Ecobici, Consultant Impozite Directe - Tax and Legal KPMG în România
- 20-23** **Cum navigăm, în scopuri de prețuri de transfer, în lumea bazelor de date comerciale?**  
(How do we navigate the world of commercial databases for transfer pricing purposes)  
Ionuț Simion, Country Managing Partner - PWC România  
Monica Todose, Senior Manager - PWC România  
Delia Adriana Cărpiniș, Senior Consultant - PWC România  
Cozmin Zarzu, Manager - PWC România
- 24-28** **Noua „Abordare radicală”: ce mai rămâne după 100 de ani de alocare a profitului pe principii de piață**  
(The New “Radical Approach”: What’s left after 100 Years of allocation of profit by market principles)  
Adrian Luca, partener-fondator Transfer Pricing Services
- 29-31** **Impozitarea la nivel internațional și economia digitală**  
(International taxation and the digital economy)  
Nilanjan Nag, Manager prețuri de transfer - PKF Finconta

### INTERNAȚIONAL

32

### ENGLISH SECTION

33-34

CONSULTANT  
**FISCAL**

**Senior editor**  
Dan MANOLESCU  
(legislație, focus)

**Senior editor**  
Ioan SIMION  
(internațional)

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

**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



# 2020 – noi obligații pentru producătorii/importatorii de echipamente electrice și electronice

**Abstract:** 2020 aduce noi provocări pentru producătorii/ importatorii de echipamente electrice și electronice, în ceea ce privește modul de gestionare a deșeurilor și de raportare a acestora către Administrația Fondului pentru Mediu. Contribuția de 4 lei/kg pentru EEE, respectiv 20 lei/kg (pentru lămpi), care se datora în perioada 2017-2019 pentru cantitățile nedeclarate ca introduse pe piață se transformă în contribuție pentru neîndeplinirea obligațiilor anuale de colectare.

**Cuvinte cheie:** echipamente electrice și electronice, deșeuri, rată de colectare, Administrația Fondului pentru Mediu.

| Daniela **NEAGOE**, Senior Manager - Comerț Internațional, Asistență Fiscală și Juridică - EY România

**D**eșeurile de echipamente electrice și electronice („DEEE”) cum ar fi computere, televizoare, frigider și telefoane mobile sunt o parte din deșeurile cu cea mai rapidă creștere din Uniunea Europeană. Conform informațiilor publicate pe site-ul Comisiei Europene, acestea vor depăși cantitatea de 12 milioane de tone până în 2020.

Ca urmare a gestionării defectuoase a deșeurilor electrice și electronice, în România, la începutul anului 2019, Comisia Europeană a transmis o scrisoare de notificare oficială cu privire la deficiențele în adoptarea normelor UE privind DEEE, acesta fiind primul pas în cazul începerii procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor. Dacă România nu ia măsuri în acest sens, Comisia Europeană poate decide să trimită mai departe o notificare către Curtea Europeană de Justiție și să impună sancțiuni financiare semnificative.

În prezent, o contribuție de 4 lei/kg, respectiv 20 lei/kg (pentru lămpi), se datorează pentru diferența dintre cantitățile de echipamente electrice și electronice („EEE”) declarate ca fiind introduse pe piața națională și cantitățile constatate de Administrația Fondului pentru Mediu. Cu alte cuvinte, în perioada 2017-2019 această contribuție s-a datorat numai pentru cantitățile nedeclarate ca introduse pe piață. Începând cu



anul viitor, această contribuție pentru nedeclararea EEE se transformă în contribuție pentru neîndeplinirea obligațiilor anuale de colectare.

## **Cine sunt operatorii economici obligați la plata contribuției pentru EEE introduse pe piață?**

Frecvent, se face confuzie între producătorii de EEE-uri în sensul legislației de mediu și producătorii de EEE-uri în sensul operatorilor economici care fabrică EEE-uri. Astfel, operatorii economici considerați producători, în sensul legislației de mediu, sunt

acele societăți care au sediul în România și fabrică EEE sau ale cărui EEE sunt proiectate sau fabricate și comercializate sub propria marcă comercială sau operatorii economici care revând pe teritoriul României sub propria marcă comercială echipamente produse de alți furnizori.

Totodată, producătorii de EEE-uri sunt considerați și acei operatorii economici care au sediul în România și importă/achiziționează intracomunitar EEE-uri sau care au sediul într-un alt stat membru sau într-o țară terță și vând EEE prin mijloace de comunicare la ►

distanță direct gospodăriilor particulare sau utilizatorilor în afara gospodăriilor particulare, în România.

În vederea introducerii pe piață a EEE-urilor, producătorii au obligația de a se înregistra la Agenția Națională pentru Protecția Mediului (ANPM), în Registrul producătorilor de echipamente electrice și electronice. Astfel, vor primi un număr de înregistrare care va fi comunicat tuturor rețelelor comerciale prin care sunt vândute EEE-urile.

Comercializarea fără respectarea obligației de înregistrare sau achiziționarea de la producători de EEE neînregistrați este considerată contravenție. Lista producătorilor de EEE înregistrați este publicată și poate fi consultată pe site-ul ANPM.

### Ce obligații vor avea producătorii de EEE-uri în 2020 față de 2019?

Începând cu data de 1 ianuarie 2020, operatorii economici care introduc pe piața națională echipamente electrice și electronice vor datora contribuția de 4 lei/kg, respectiv 20 lei/kg (pentru lămpi), pentru diferența dintre cantitățile de deșuri de echipamente electrice și electronice corespunzătoare obligațiilor anuale de colectare (45%) și cantitățile efectiv colectate.

În perioada 2017 – 2020, rata de colectare pe care trebuie să o îndeplinească producătorii de echipamente electrice și electronice este de 45%. Începând cu anul 2021 rata de colectare va crește la 65%.

Rata de colectare se aplică la masa medie a cantității totale de EEE introduse pe piață în 3 ani precedenți. De exemplu, pentru anul 2020 rata de colectare se va calcula ca media cantității de EEE introduse pe piață în perioada 2017-2019, perioadă în care contribuția se aplica numai în cazul nedeclarării acestor cantități.

Totodată, începând cu 1 ianuarie 2020, producătorii de EEE-uri vor fi obligați să se înregistreze și în format online în Registrul național al producătorilor de EEE-uri, chiar dacă sunt deja înregistrați.

Având în vedere toate aspectele menționate mai sus, cu siguranță data de 1 ianuarie 2020 va veni cu noi provocări pentru toți producătorii de EEE-uri cât și pentru organizațiile colective care acționează în numele acestora, în ceea ce privește modul de gestionare a DEEE-urilor și de raportare a acestora către Administrația Fondului pentru Mediu. ■

# IMPLICAȚII FISCALE

## Scoaterea din evidență/ gestiune a stocurilor de mărfuri greu vandabile, degradate calitativ și/ sau expirate

**Abstract:** Opinia fiscală urmărește să stabilească implicațiile fiscale – la nivelul TVA și la nivelul de ductibilității fiscale a cheltuielilor din baza impozabilă a profitului – în cazul bunurilor/mărfurilor de natura stocurilor achiziționate, când ulterior se constată că acestea sunt fie greu vandabile, fie degradate calitativ și/sau expirate.

**Cuvinte cheie:** stocuri, greu vandabile, valoare de piață, valoare de tranzacționare.

| Dragoș PĂTROI, managing partner DRP TAX WIZARDS

### **IPOTEZA 1** Stocurile de mărfuri sunt greu vandabile, dar acestea păstrează caracteristicile care permit valorificarea acestora

În această situație se regăsesc așa-numitele „stocuri fără mișcare”, din multiple cauze, cum ar fi – cu titlu exemplificativ, nu limitativ – uzura morală a acestora sau degradarea lor calitativă (fără însă a le face improprii comercializării pe piață). Tot în această categorie putem regăsi și bunurile care înregistrează o scădere accentuată a cererii lor pe piață, pe fondul apariției unor produse noi, care le pot substitui în utilizare și în preferințele consumatorilor.

Ca o consecință firească, aceste stocuri nu mai pot fi comercializate la valoarea de comercializare previzionată inițial, iar – în unele situații – **se impune comercializarea lor chiar la o valoare inferioară costului lor inițial de achiziție / de producție (după caz)**. În această din urmă ipoteză, apare întrebarea legată de implicațiile fiscale incidente în cauză.

Deși nu este o procedură uzuală permisă și reglementată ca atare de referențialul

normativ, **procedura denumită generic „vânzare sub costuri” este posibilă prin raportare la cazurile enumerate limitative în cuprinsul art.16 (coroborat cu prevederile art.17) din OUG nr. 99 / 2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:**

- a) vânzări de lichidare;
- b) vânzări de soldare;
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;
- (.....)
- e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;
- f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;
- g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;
- h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din



aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

**i)** vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.

Desigur, aplicarea unora dintre procedurile menționate anterior este condiționată și de îndeplinirea unor obligații administrativ - declarative, de natură formală, așa cum acestea sunt reglementate în curpulsul actului normativ menționat anterior.

**Impozitul pe profit** ⇒ în contextul îndeplinirii, după caz, a obligațiilor, prin raportare și la prevederile art. 25 alin. (1) Cod fiscal – rezultă că **diferența dintre costul de achiziție / de producție și prețul de vânzare (mai mic) poate fi o cheltuială deductibilă**. Chiar dacă din cuprinsul Codului fiscal s-a eliminat prevederea expresă conform căreia vânzarea sub costurile de achiziție / de producție implică o cheltuială nedeductibilă fiscal, **diferența respectivă nu devine implicit, de facto, o cheltuială deductibilă, decât în condițiile respectării cumulative a două condiții:**

- dacă agentul economic probează faptul că valoarea de tranzacționare este în fapt valoarea reală de piață (chiar dacă aceasta este inferioară valorii fiscale de intrare) și astfel agentul economic a realizat venitul maxim posibil în circumstanțele date, pentru a nu oferi organelor fiscale posibilitatea de retratare a conținutului și a substanței eco-

nomice a tranzacțiilor, conform prevederilor generale regăsite la art.11 cod fiscal

- dacă se întocmește o procedură care să justifice acest demers al agentului economic – cu titlu de exemplificare: cu ocazia inventarierii, se constată existența unor stocuri fără mișcare, pe o perioadă rezonabilă de timp (dar de minim 3 luni) care să justifice scăderea valorii de comercializare a acestora la un preț inferior celui de intrare, în vederea vânzării respectivelor stocuri și a îmbunătățirii parametrilor de lichiditate la nivelul firmei. De altfel, inclusiv OUG nr. 99 / 2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și normele metodologice date în aplicare introduc o procedură obligatorie de urmat, în funcție de ce tip / procedură de vânzare sub costuri se identifică de societate ca fiind operabilă pentru fiecare caz în parte.

În ipoteza îndeplinirii cumulative a celor două condiții menționate anterior, apreciez că respectiva cheltuială cu scăderea din gestiune poate fi calificată fiscal ca fiind efectuată în scopul desfășurării activității economice și – mai mult decât atât – chiar în scopul obținerii de venituri impozabile (reprezentate de prețul de vânzare al produselor, chiar dacă diminuat în raport de prețul inițial de achiziție sau costul inițial de producție al acestora).

**TVA** ⇒ **TVA-ul dedus inițial** (inclusiv prin mecanismul taxării inverse, în cazul unor

achiziții intracomunitare) **NU se ajustează, chiar dacă TVA-ul colectat la vânzarea ulterioară este mai mic decât cel dedus inițial la aprovizionare**, deoarece conform prevederilor de la Titlul VII Cap. X Cod fiscal, exercitarea dreptului de deducere este condiționată (conform art.299 alin.(1) lit.a cod fiscal) de deținerea unei facturi care să conțină elementele minimale obligatorii prevăzute de art.319 alin.(20) cod fiscal și corelată de realizarea de operațiuni ulterioare taxabile în sensul TVA (conform art.297 alin.(4) lit.a cod fiscal), fără a face trimiteri la prețul practicat ulterior (în raport de cel inițial de achiziție). **Această ipoteză este susținută și de analiza integrată a art. 287 și art. 304 Cod fiscal, dar mai ales a normelor metodologice date în aplicarea art. 304 Cod fiscal**, care fac trimitere, de asemenea, exclusiv la caracterul taxabil al operațiunilor derulate.

De altfel, în susținerea celor menționate în paragraful anterior, putem invoca și Hotărârea Curții de Justiție Europene emisă în cauza C-412/03 Hotel Scandic - din cuprinsul căreia reținem, pe fond, că se acordă dreptul integral de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate, chiar dacă acestea sunt revândute ulterior sub prețul / costul de achiziție – prin coroborare cu prevederile art.11 alin.(11) cod fiscal, conform caruia: *În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont* ►



de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Raționamentul menționat anterior la nivelul TVA este însă, de asemenea, valabil cu respectarea cumulativă a celor două condiții menționate anterior – și, în special, a celei privind justificarea obiectivă a faptului că valoarea de tranzacționare este valoarea reală de piață.

Dintre ipotezele care pot fi invocate ca bază în aplicarea unor valori de tranzacționare inferioare valorii fiscale de intrare, apreciez – ca o opinie personală – că o „marjă de acțiune” destul de generoasă în favoarea agenților economici este dată de ipotezele de lucru regăsite la lit. f), g), h) și i) din cuprinsul art.16 din OUG nr. 99 / 2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Deși, din punct de vedere procedural, documentele justificative ce trebuie întocmite în cauză au un caracter destul de subiectiv și la îndemâna agenților economici (mai ales la situația prevăzută la lit.g), esențială rămâne justificarea valorii de tranzacționare ca fiind cea reală de piață, deoarece, în contrapartidă, și „marja de interpretabilitate” a organelor fiscale poate fi destul de generoasă în aceste situații.

**IPOTEZA 2** Stocurile de mărfuri sunt fie expirate, fie au o degradare fizică / morală care nu mai permit comercializarea acestora, apreciez că implicațiile fiscale sunt chiar mai clare ca în prima ipoteză, deoarece deductibilitățile fiscale (atât la nivelul cheltuielilor din baza impozabilă a profitului, cât și al TVA) sunt condiționate de dovada distrugerii efective a acestora.

**Impozitul pe profit** ⇒ cheltuielile înregistrate în contabilitate cu ocazia scoaterii din gestiune / evidență a acestor produse sunt deductibile fiscal doar în anumite condiții reglementate explicit în cuprinsul art.25 alin.(4) lit.c pct.3 (dacă stocurile respective sunt degradate calitativ, nu mai pot fi comercializate, dar acestea nu sunt expirate) și pct.7 (dacă stocurile respective sunt expirate și, în mod evident, nu mai pot fi comercializate) cod fiscal, raportat la prevederile pct.17 alin.(3) din normele metodologice date în aplicarea art.25 alin.(4) lit.c pct.3 cod fiscal.

**TVA** ⇒ în cazul mărfurilor pentru care fie a expirat termenul de valabilitate, fie starea actuală a acestora le fac improprii pentru valorificare sau pentru utilizare – nu se ajustează taxa dedusă la achiziția acestora, doar dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ două condiții:

- degradarea calitativă a acestora este certă și poate fi probată cu documente justificative în acest sens și
- se face dovada că bunurile respective au fost distruse și nu mai pot fi reintroduse în circuitul economic.

În susținerea celor menționate anterior, ne raportăm la următoarele texte de lege:

- **art. 304 alin.(2) lit.a cod fiscal**, conform căruia: *Art. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital menționează:*

(.....)

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, în cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare

- **pct.78 alin.(10) din normele metodologice date în aplicarea art.304 alin.**

(2) lit.a cod fiscal, conform căruia: (10)

În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: (.....)

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;

(.....)

Reținem astfel faptul că, pentru bunurile de natura stocurilor degradate calitativ și care nu mai pot fi valorificate, nu se ajustează taxa dedusă inițial doar dacă se face dovada distrugerii acestora (fie prin mijloace proprii, fie prin predarea către unități specializate în acest sens).

În mod complementar, **trebuie avute în vedere și derularea unor etape procedurale incidente în cauză – cu titlu informativ, dar nu limitativ:** derularea inventarierii, întocmirea de către membrii comisiei de inventariere a unui proces verbal constatator privind identificarea stocurilor degradate calitativ, întocmirea unui referat aprobat de conducătorul unității pentru scoaterea din gestiune, întocmirea documentelor justificative privind distrugerea bunurilor respective sau predarea acestora către unități specializate etc. ■

# Vor apărea materie de

**Abstract:** Prezentul articol își propune să prezinte implementarea mecanismului de raportare pentru fiecare țară în parte la nivelul Uniunii Europene, precum și să analizeze propunerea de Directivă referitoare la raportarea publică a acestor informații, axându-se în secundar și pe situația actuală a acestei obligații de raportare la nivelul României. De asemenea, raportarea pentru fiecare țară în parte este prezentată în contextul unui proiect de ghid (toolkit) pregătit recent de Platforma pentru Colaborare în domeniul Fiscal (Platform for Collaboration on Tax) privind implementarea cerințelor de documentare a prețurilor de transfer de către țările în curs de dezvoltare.

**Cuvinte cheie:** BEPS, raportarea pentru fiecare țară în parte, OCDE, UE.

Valentin **MILANOVICI**, KPMG - Associate Manager, Transfer Pricing Services  
Alexandru **MANEA**, KPMG - Tax Consultant, Transfer Pricing Services

## Context

Raportul final referitor la Acțiunea 13 BEPS („Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”), publicat de OCDE în 2015, stabilește o abordare pe trei niveluri a documentației privind prețurile de transfer: master file, local file și raportarea pentru fiecare țară în parte<sup>1</sup>. Aceasta din urmă (Raportarea pentru fiecare țară în parte) este destinată grupurilor multinaționale mari, prin care acestea să pună la dispoziția fiecărei jurisdicții în care desfășoară activități economice informații cu privire la venituri, profituri impozabile și impozit pe profit plătit și acumulat. De asemenea, această raportare trebuie să ofere informații cu privire la numărul de angajați, capitalul social, rezultatul reportat și active corporale, pentru fiecare jurisdicție, precum și să identifice fiecare entitate din cadrul grupului la nivelul fiecărei jurisdicții și să indice activitățile generale pe care acestea le desfășoară<sup>2</sup>. Aceste cerințe de raportare se aplică pentru anii fiscali începând la data de 1 ianuarie 2016 sau ulterior acesteia, pentru grupurile



# noi obligații de raportare în prețuri de transfer?



multinaționale cu venituri anuale consolidate mai mari de 750 milioane EUR.

## Abordarea Uniunii Europene

Ca răspuns la inițiativa OCDE, Uniunea Europeană a adoptat Directiva 2016/881/EU de modificare a Directivei 2011/16/EU cu privire la schimbul automat de informații în domeniul fiscalității. Această Directivă impune statelor membre obligația de a adopta legislația națională cu privire la implementarea raportării pentru fiecare țară în parte până la data de 4 iunie 2017, cu aplicabilitate începând cu 5 iunie 2017.

Implementarea UE urmează îndeaproape modelul propus de OCDE în Raportul final referitor la Acțiunea 13 BEPS.

România a implementat în legislația națională Directiva 2016/881/EU prin OUG nr. 42/9.6.2017, implementând la nivelul Codului de Procedură Fiscală (L. 207/2015) cerințele de raportare pentru fiecare țară în parte.

## Raportarea pentru fiecare țară în parte ca element al documentației privind prețurile de transfer

Raportul final referitor la acțiunea BEPS 13 a avut drept consecință rescrierea în

totalitate a Capitolului V din cadrul Ghidului OCDE privind prețurile de transfer, consacrand raportarea pentru fiecare țară în parte ca element al celor 3 paliere de documentare.

Astfel, Platforma pentru Colaborare în domeniul Fiscal – o inițiativă recentă a FMI, a OCDE, a ONU și a Băncii Mondiale, creată pentru sprijinirea și oferirea de orientări țărilor în curs de dezvoltare cu privire la diferite chestiuni fiscale – a pregătit recent un proiect de ghid (Toolkit)<sup>3</sup>, care oferă detalii privind măsurile pe care administrațiile fiscale le pot utiliza pentru a solicita contribuabililor ►

1. De asemenea, acest Raport a avut drept efect rescrierea completă a Ghidului OCDE privind Prețurile de transfer, a cărui ediție din iulie 2017 reflectă aceste modificări.

2. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

3. <http://www.oecd.org/tax/beps/draft-toolkit-transfer-pricing-documentation-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>

să furnizeze documente justificative privind analiza prețurilor lor de transfer. Scopul este o abordare armonizată a documentației privind prețurile de transfer. Îndrumările stipulează că măsurile de punere în aplicare a conformității ar trebui să fie echilibrate cu costurile acestora, în special în cazul jurisdicțiilor în curs de dezvoltare.

Principalele abordări în ceea ce privește furnizarea de evidențe documentare privind prețurile de transfer pe care proiectul de ghid (Toolkit) le discută sunt cele care rezultă din inițiativa OCDE/G20 BEPS, acțiunea 13:

- Declarațiile privind prețurile de transfer, ca parte a declarației anuale privind impozitul pe profit sau ca document separat; se recomandă ca acestea să includă cel puțin o listă a tranzacțiilor cu persoanele afiliate și jurisdicțiile fiscale în care persoanele afiliate își au rezidența fiscală;
- Studii privind prețurile de transfer – acestea ar trebui să includă documentația master file, documentația local file și alte tipuri de documente specifice fiecărei jurisdicții (de exemplu, dosarul prețurilor de transfer în România);
- Raportarea pentru fiecare țară în parte;
- Alte mecanisme de obținere a informațiilor (chestionare privind prețurile de transfer și cereri de informații *ad hoc*).

### Raportarea publică pentru fiecare țară în parte

În același timp, Uniunea Europeană a lansat o propunere privind transparența fiscală în domeniul impozitului pe profit. În aprilie 2016 a fost publicată o Propunere de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește comunicarea, de către anumite întreprinderi și sucursale, de informații privind impozitul pe profit<sup>4</sup>. Prin intermediul acestei propuneri, Comisia urmărește să impună grupurilor multinaționale cerințe privind publicarea informațiilor referitoare la statul în care obțin profiturile și în care plătesc impozitele aferente acestor profituri, pentru fiecare țară în parte. Aceste reguli suplimentare de transparență fiscală se vor adresa societăților multinaționale (chiar dacă nu sunt înființate în state europene) care sunt active pe piața unică a UE, care au o prezență permanentă pe teritoriul Uniunii și care au venituri globale

de peste 750 milioane EUR anual<sup>5</sup>. Scopul acestei propuneri este de a combate evaziunea fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit și de a monitoriza mai bine comportamentul fiscal al multinaționalelor. De remarcat că spre deosebire de raportarea pentru fiecare țară în parte implementată de Directiva 2016/881/EU, unde schimbul de informații are loc doar între autoritățile fiscale, fără a fi făcute publice, această propunere ar avea ca efect un raport consolidat privind informațiile referitoare la impozitul pe profit într-un registru al întreprinderilor. De asemenea, aceste rapoarte vor fi puse la dispoziția publicului prin publicarea pe site-urile internet ale întreprinderilor.

**Concluzie:** Uniunea Europeană a adoptat recomandările OCDE din cadrul Raportului final privind Acțiunea 13 BEPS, implementând cerința de raportare pentru fiecare țară în parte la nivelul statelor membre. România s-a aliniat acestor cerințe prin modificarea Codului de Procedură Fiscală.

În plus, Comisia Europeană a lansat o propunere în vederea transparentizării acestei raportări, astfel încât „să le permită cetățenilor să evalueze mai bine modul în care întreprinderile multinaționale contribuie la prosperitate în fiecare stat membru”<sup>6</sup>, care implică publicarea informațiilor referitoare la raportarea pentru fiecare țară în parte. Această inițiativă se adresează aceluiași grupuri vizate de Directiva 2016/881/EU și nu se preconizează că va aduce sarcini administrative nejustificate în cazul în care va fi adoptată.

România are cerințe în ceea ce privește documentația privind prețurile de transfer (denumită „dosarul privind prețurile de transfer”), care include o combinație de informații incluse în documentația Master File și Local File, precum raportarea pentru fiecare țară în parte. Ca răspuns la această inițiativă, se poate aștepta ca România să extragă îndrumări din Toolkit și să ia în considerare introducerea unei declarații fiscale în scopul stabilirii prețurilor de transfer, de exemplu prin modificarea declarației privind impozitul pe profit. De asemenea, este de urmărit poziția României cu privire la raportarea publică pentru fiecare țară în parte, în sensul în care propunerea Comisiei Europene se va materializa într-o Directivă. ■

# Răspunderea societății insolvent

| Sebastian BODU, avocat

## 4. Nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale ale debitorului insolvent ori insolvent

Conform art. 25 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc.<sup>27</sup>, răspund personal cu debitorul insolvent, pentru obligațiile fiscale restante, administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea lor. După cum vedem, norma juridică reglementează două ipoteze diferite: (i) nedeclararea cu rea-credință a obligațiilor fiscale și (ii) neplata cu rea-credință a acestora. Conform art. 25 alin. (2)<sup>1</sup> C. proc. fisc.<sup>28</sup>, pentru obligațiile fiscale ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței, răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat cu rea-credință acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.

Toate situațiile de răspundere personală reglementate de dreptul comun au drept caracteristică prejudicierea *persoanei juridice debitoare* de către administratorii ei, în fraudă finanțatorilor săi, creditorii reziduali sau sociali, astfel că acțiunile civile în răspundere au ca obiect principal reintegrarea patrimoniului persoanei juridice (*restitutio in integrum*), compensarea creditorilor sociali intervenind doar când aceasta este lichidată judiciar (sumele recuperate intră întâi în contul persoanei juridice și de acolo sunt distribuite creditorilor de către

4. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0198&from=EN> (accesat în noiembrie 2019)

5. [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/public-country-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/public-country-reporting_en) (accesat în noiembrie 2019)

6. Punctul (9) din preambulul Propunerii de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește comunicarea, de către anumite întreprinderi și sucursale, de informații privind impozitul pe profit.

# membrilor organelor de administrare ale vabile și insolvente în procedura fiscală

## - partea II -

**Abstract:** Răspunderea personală a membrilor organelor de administrare față de creditorul fiscal al persoanei juridice administrate este o răspundere de garanție ce permite acestuia o acțiune directă împotriva acestor persoane, de care beneficiază în mod exclusiv doar creditorul fiscal, ceea ce încalcă regulile egalității și echității dintre creditori, fie ei și privilegiați. Răspunderea personală reglementată de procedura fiscală incumbă doar administratorilor, de drept sau de fapt, nu și a altor persoane, precum asociați, cu excepția cazului de la art. 25 alin. (3) C. proc. fisc., care este un caz special de pierdere a beneficiului răspunderii limitate pentru abuz de personalitate juridică.

**Cuvinte cheie:** administratori, răspundere civilă delictuală, persoană juridică, pierdere a beneficiului răspunderii limitate, rea-credință, fraudă, prejudiciu, creditor fiscal.

lichidatorului judiciar). Nedeclararea sau neplata obligațiilor fiscale nu este însă o faptă care să prejudicieze societatea debitoare, ci direct creditorul fiscal.

Dar, în această situație, organul de administrare nu greează pentru sine, ci *pentru persoana juridică*, iar fapta ilicită se săvârșește *în legătură cu atribuțiunile sau cu scopul funcțiilor încredințate* de către persoana juridică, astfel că aceasta ar trebui să fie singura care răspunde, nu organul ei<sup>29</sup>, pentru că fapta organului este fapta persoanei juridice înseși, nefiind în fața a două subiecte de drept, persoana juridică și organul ei, ci în fața uneia și aceiași entități: persoana juridică, ce se exprimă prin organele sale de administrare, nu doar sub forma actelor, ci și sub forma faptelor juridice. Din păcate, regula de la art. 219 alin. (1) C. civ. comportă excepția de la art. 219 alin. (2) C. civ. (preluată din forma retrogradă a fostului Decret nr. 31/1954, în care sistemul politic comunist nu concepea ideea de răspundere delictuală exclusiv față de o persoană juridică<sup>30</sup>), care poate acomoda inclusiv construcții precum cele reglementate la art. 25 alin. (2) lit. d) și alin. (2<sup>1</sup>) C. proc. fisc.

### 4.1. Nedeclararea obligațiilor fiscale ale debitorului insolubil

Prima ipoteză reglementată la art. 25 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc., respectiv cea de nedeclarare cu rea-credință a obligațiilor fiscale, acoperă situația în care administratorii debitorului ascund (nu declară), de fapt, veniturile reprezentând sursa impozabilă, cauzând o reducere frauduloasă a bazei impozabile (impozitul reprezentând obligația fiscală fiind, deci, doar efectul cauzat de nedeclararea sursei). Observăm că, spre deosebire de situațiile reglementate la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc., starea de insolvență nu trebuie să fi fost provocată, ci doar *să existe*. Observăm, de asemenea, că această ipoteză se suprapune peste cea a infracțiunii de *evaziune fiscală* prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (denumită în continuare „Legea evaziunii fiscale”<sup>31</sup>). Totuși, nedeclararea sursei a făcut, dintotdeauna, obiectul incriminării sub forma evaziunii fiscale, astfel că legiuitorul procesual fiscal nu adaugă nimic util normei fiscal-penale prin textul de la art. 25 alin. (2) lit. d), ci doar generează confuzie și contradicție cu aceasta.

Fiind făcută cu rea-credință, nedeclararea sursei impozabile are ca scop reducerea bazei impozabile, care, astfel, duce la neimpozitare sau la stabilirea unui impozit mai mic decât cel care ar fi fost stabilit dacă venitul ar fi fost evidențiat și/sau declarat în mod real. Deși textul legal vorbește despre *nedeclarare*, fapta apare, mai degrabă, săvârșită sub forma omisiunii înregistrării sursei impozabile în evidențele contabile. Prin *declarare* se înțelege, conform art. 1 pct. 18 C. proc. fisc., „actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la: (i) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului; (ii) impozitele, taxele și contribuțiile colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale și (iii) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora”.

Greșita completare a declarației de impunere nu reprezintă o faptă ilicită, ci se ►

27. Aceste prevederi au fost introduse prin O.U.G. nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale.

28. Aceste prevederi au fost introduse prin O.U.G. nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

29. Mihail Eliescu, op. cit., p. 236.

30. A se vedea Sebastian Bodu, Răspunderea civilă a membrilor organelor de administrare față de terți pentru actele și faptele juridice. Revista societăților și a dreptului comercial nr. 3/2018, pp. 94 și urm.

31. A se vedea, pentru comentarii pe marginea infracțiunii, Sebastian Bodu, Ciprian Bodu, op. cit., pp. 236 și urm.



remediază prin completarea unei declarații rectificative, depuse în termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, după cum prevede art. 105 alin.

(1) C. proc. fisc., supusă însă penalității de nedeclarare reglementată la art. 181 C. proc. fisc. În acest caz, odată ce greșelile din declarație rezultă din necorelarea acesteia cu evidențele contabile, este exclusă reaua-credință a contribuabilului, câtă vreme baza de impozitare ce conține datele utilizate la întocmirea declarației poate fi verificată pentru a se stabili valoarea corectă a obligațiilor fiscale; aceeași este situația și în cazul în care contribuabilul ce realizează venitul nu depune declarație, inclusiv ca urmare a faptului că nu se înregistrează ca plătitor al unui impozit (de exemplu, al taxei pe valoarea adăugată), însă sursele impozabile sunt înregistrate în evidențele contabile<sup>32</sup>, ori organul fiscal poate lua cunoștință de existența lor.

În toate cazurile, declararea unei baze impozabile mai mici ca urmare a interpretării naturii juridico-fiscale a unor venituri nu este expresia relei-credințe, câtă vreme organul fiscal poate, în urma unei inspecții fiscale, să refacă baza de impozitare conform propriei interpretări, ceea ce poate da naștere cel mult unui litigiu fiscal între contribuabil și organul fiscal, având ca obiect stabilirea corectă a bazei de impozitare; de altfel, având în vedere multiplele interpretări ale legislației fiscale, existența unor diferențe de interpretare între contribuabil și organul fiscal este frecventă. Pentru același motiv al posibilității stabilirii obligațiilor fiscale prin control fiscal, nici nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarației, atunci când obligația fiscală se raportează la baza de impozitare evidențiată în registrele contabile ale contribuabilului, nu este expresia vreunei rele-credințe în ceea ce privește arătarea sursei impozabile, ci contravenția prevăzută la art. 336 alin. (1) lit. b) C. proc. fisc.

Dacă, însă, nedepunerea declarației sau declararea unei baze impozabile mai mici este urmare a omisiunii înregistrării în evidențele contabile, cu reaua-credință, a unor venituri impozabile, atunci administratorii răspund personal pentru obligațiile fiscale aferente bazei impozabile recalculată cu

inclusiunea veniturilor nedeclarate. De asemenea, dacă obligațiile fiscale se determină doar pe baza declarării veniturilor, nedeclararea sau declararea cu reaua-credință a unei baze impozabile mai mici atrage răspunderea lor personală.

#### 4.2. Neachitarea obligațiilor fiscale ale debitorului insolubil sau insolvent

A doua ipoteză reglementată art. 25 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc. este cea de neachitare la scadență, cu reaua-credință, a obligațiilor fiscale ale debitorului ajuns insolubil. În mod asemănător, art. 25 alin. (2<sup>1</sup>) C. proc. fisc. prevede că răspund solidar cu debitorul împotriva căruia s-a deschis procedura insolvenței persoanele care, cu reaua-credință, au determinat acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.

Cum acțiunea în răspundere personală de la art. 25 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc. se face în condițiile procesuale ale dreptului comun, odată deschisă procedura insolvenței ar trebui ca orice acțiune în atragerea răspunderii personale, inclusiv una stabilită printr-o lege specială, precum cea analizată, să se deruleze în cadrul procedurii insolvenței, în fața judecătorului sindic<sup>33</sup>, singurul care poate administra o astfel de acțiune ce nu poate fi despărțită de cadrul procesual general al insolvenței. Ne este greu însă să stabilim intenția reală a legiuitorului, despre care vorbește și art. 13 alin. (5) C. proc. fisc., art. 25 alin. (2<sup>1</sup>) din același cod părând și că reglementează o procedură separată, autonomă, paralelă sau chiar ulterioară celei de la art. 169 C. insolv., cu care, astfel, intră în conflict. Aplicând acestui conflict norma interpretativă de la art. 13 alin. (6) C. proc. fisc., neclaritatea profită plătitorului (*in dubio contra fiscum*).

Atât norma de la art. 25 alin. (2) lit. d) ipoteza a II-a C. proc. fisc., cât și cea de la art. 25 alin. (2<sup>1</sup>) C. proc. fisc., încalcă niște principii constituționale, precum cel de la art. 44 din legea fundamentală ce garantează proprietatea privată. În nota de fundamentare a O.G. nr. 30/2017, prin care a fost introdus art. 25 alin. (2<sup>1</sup>) în Codul de procedură fiscală, se arată că „în prezent, în practica organelor fiscale s-a constatat că există situații în care debitorul utilizează cu reaua-credință resursele sale bănești în alte scopuri decât cele de a achita obligațiile

fiscale și ulterior se solicită deschiderea procedurii insolvenței”.

Atâta vreme cât sunt în contul bancar/casa debitorului, sumele bănești constituie proprietatea lui și le folosește așa cum crede de cuviință: achiziționează bunuri și servicii sau plătește datorii, indiferent cine sunt creditorii plătiți, în ce ordine ori după cum sunt sau nu privilegiați. Pe aceleași principii, într-un comentariu monografic despre acțiunea pauliană<sup>34</sup> s-a spus că „plata datoriilor scăzute făcută de debitor unui creditor nu poate fi revocată [...] și aceasta pentru că [...] nu se poate restitui ceea ce creditorul a primit fiindcă a fost mai diligent”. Atunci când un creditor – inclusiv cel fiscal – nu își încasează creanța la scadență, are la îndemână acțiunea pauliană, dacă debitorul își creează sau sporește starea de insolabilitate prin acte frauduloase. De asemenea, alternativ acțiunii pauliene, creditorul fiscal poate uza de procedura de la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc. și, odată deschisă procedura insolvenței, poate cere anularea actelor de dispoziție din perioada suspectă, conform art. 117 și urm. C. insolv. Nu în ultimul rând, dacă un debitor nu își execută voluntar obligațiile, creditorul are la dispoziție procedura executării silite, iar creditorul fiscal beneficiază chiar de o procedură specială, mai facilă în raport cu dreptul comun (care, desigur, nu încalcă dreptul creditorilor particulari de a-și realiza creanțele<sup>35</sup>).

**Un debitor nu este de reaua-credință doar pentru că nu plătește creditorului fiscal, chiar și atunci când are disponibilități bănești ce acoperă datoria, dar pe care decide să le folosească într-un alt scop al activității sale legale, chiar și când se vedește ulterior a fi ruinătoare<sup>36</sup> (ba dreptul insolvenței chiar sancționează plățile preferențiale, dispunând fie anularea, fie chiar atragerea răspunderii personale).**

*Reaua-credință* înseamnă fraudă, așa cum rezultă din întreg contextul normativ al art. 25 C. proc. fisc.<sup>37</sup>, precum și din dreptul comun (i.e. acțiunea pauliană). Reaua-credință este, în dreptul procesual fiscal, echivalentul intenției evazioniste din dreptul fiscal-penal, iar *fraus omnia corrumpit*. Așa cum s-a spus, de asemenea, în doctrină<sup>38</sup>, „frauda ar constitui, în primul rând, un act

32. Bogdan Virjan, *Infrațiunile de evaziune fiscală*. Editura C.H. Beck, București, 2011, pp. 57-58, interpretare exprimată și de instanța noastră supremă (ÎCC), s. pen., dec. nr. 3907 din 28 noiembrie 2012, pe [www.scj.ro](http://www.scj.ro).

33. A se vedea supra nr. 3.

34. Al. Otetelișanu, *op. cit.*, p. 25.

de înșelare a creditorului de către debitor, prin care acesta din urmă își micșorează patrimoniul său sustrăgându-l de la gajul general și provocându-și sau agravându-și insolvabilitatea”. Fraudă există, deci, atunci când debitorul face acte *in scopul* de a înșela inclusiv organele administrative<sup>39</sup>, precum în cazurile reglementate la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc. Insolvabilitatea sau insolvența constituie doar ipoteza, situația-*premisă* cauzată de debitor, care, neînsoțită de fraudă, ca formă de vinovăție incidentă răspunderii civile delictuale reglementate la art. 25 alin. (2) – (5) C. proc. fisc., nu produce niciun efect juridic în materie de răspundere personală pentru neexecutarea voluntară a obligației de către altcineva.

Simpla neplată voluntară a obligațiilor fiscale – deși, în lipsa unei cauze externe de nerespabilitate, presupune o culpă – nu are gravitatea unei fraude, deoarece îi lipsește *intenția de a înșela*. Așa cum am arătat în secțiunea anterioară<sup>40</sup>, doar nedeclararea cu rea-credință a sursei impozabile în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale poate duce la condamnarea administratorilor debitorului insolubil la plata prejudiciului cauzat creditorului fiscal, într-o acțiune civilă alăturată acțiunii penale pentru evaziune fiscală. Or, atâta vreme cât nedeclararea sursei a făcut, dintotdeauna, obiectul infracțiunii de evaziune fiscală, legiuitorul nu adaugă nimic util normei penale prin textul de la art. 25 alin. (2) lit. d) și alin. (2)<sup>1</sup>, ci doar

generează confuzie. Adăugirea, ce constă în răspunderea personală a administratorilor pentru neplata obligațiilor societății debitoare acumulate pe perioada în care au administrat, conform art. 25 alin. (5), nu poate atrage o răspundere personală în lipsa fraudei, ca expresie a relei-credințe, adică a intenției de înșelare a creditorului fiscal. Iar cum fraudarea creditorilor nu se face prin simpla neplată a datorilor, ci prin acte juridice de micșorare a activului sau de mărire a pasivului patrimonial, vădit subevaluate ori gratuite, respectiv vădit supraevaluate sau fictive (false) – cazuri care prejudiciază, întâi de toate, persoana juridică și apoi creditorii, toate reglementate fiscal la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc., iar penal la art. 9 alin. (1) din Legea evaziunii fiscale, art. 239 și art. 241 C. pen. – rezultă că dispozițiile art. 25 alin. (2) lit. d) ipoteza a II-a, precum și cele ale art. 25 alin. (2)<sup>1</sup> C. proc. fisc., se dovedesc a fi, pur și simplu, *inaplicabile*, iar acțiunile fiseului *sortite eșecului*<sup>41</sup>.

Un alt principiu constituțional încălcat de norma procesual fiscală de la art. 25 alin. (2)<sup>1</sup> este cel al economiei de piață, reglementat la art. 135 alin. (1) din legea fundamentală. Procedura insolvenței este una *colectivă, concursală și egalitară*, astfel că un creditor nu poate să își realizeze creanța decât în cadrul procedurii, alături de și în concurs cu ceilalți creditorii. Un creditor – fie el și privilegiat, precum statul – nu poate să beneficieze de o procedură care să îi permită doar lui, pe cale separată și

(eventual) în fața unei alte instanțe decât judecătorul sindic (i.e. instanța de contencios administrativ și fiscal), să își satisfacă creanța din averea unei alte persoane pe care o ține răspunzătoare în locul debitorului insolvent sau pe cale de a fi insolvent (recte insolubil). *Privilegiul statului* înseamnă doar că, la fel ca alți creditorii privilegiați personal (precum cei care au conservat, administrat sau lichidat patrimoniul debitorului, instituțiile finanțatoare în procedura de reorganizare, angajații sau unii contractanți ai debitorului), să fie preferat la distribuirea sumelor rezultate nu doar din vânzarea averii debitorului, ci și a persoanelor care răspund alături de acesta. Drept urmare, stabilirea unei proceduri paralele care să permită unui singur creditor – fie el și fiscal – să își realizeze creanța, încalcă principiul economiei de piață și este discriminatorie față de ceilalți, încălcând și art. 16 din Constituția României. De asemenea, este contrară regulilor UNCITRAL privind insolvența, care, deși nu au valoare de tratat internațional, reprezintă un set de bune practici (cu rol de uniformizare a legislației statelor membre ONU) la care însăși Regulamentul (UE) nr. 2015/848 privind procedurile de insolvență (reformare) trimite expres în considerentul 48.

Nu în ultimul rând, dacă acțiunea în răspundere a administratorilor reglementată la art. 25 alin. (2)<sup>1</sup> C. proc. fisc. s-ar soluționa ulterior închiderii procedurii insolvenței, s-ar încălca ►

35. De exemplu, sumele încasate în procedura de vânzare silită realizată de executorul fiscal se distribuie, prioritar, creditorilor cu garanții asupra bunurilor supuse vânzării.

36. Cel mai probabil, conform citatului din nota de fundamentare mai sus prezentat, legiuitorul procesual fiscal nu are proprietatea termenilor juridici.

37. Conform art. 13 alin. (3) C. proc. fisc., prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

38. Dimitrie Gherasim, op. cit., p. 90.

39. Ibidem.

40. A se vedea supra 3.2.1.

41. Cităm din câteva decizii jurisprudențiale. Într-una din ele, s-a reținut că „instanța reține că în contextul textului de lege menționat în decizia de atragere a răspunderii personale, motivarea relei-credințe doar prin neîndeplinirea obligațiilor legale nu subzistă, pentru că, altfel, nu s-ar justifica stipularea ei în lege ca o condiție suplimentară neîndeplinirii obligațiilor legale, și că nici chiar reaua-credință dovedită, în lipsa probării legăturii de cauzalitate cu starea de insolvență, nu poate reprezenta un temei pentru atragerea răspunderii solidară. Astfel, se constată că organul fiscal nu a dovedit în ce constă reaua-credință a reclamantei, avându-se în vedere că trebuie dovedită de cel care o invocă, buna-credință prezumându-se, iar pentru reținerea relei-credințe sunt necesare dovezi concludente, întrucât, potrivit unui principiu general prevăzut la art. 14 din Codul civil, buna-credință se prezumă până la proba contrară” (Trib. București, s. a II-a cont. adm. și fisc., dec. nr. 8 din 6 ianuarie 2017, pe iDrept). Într-o alta, s-a considerat că „în decizia de angajare a răspunderii nu rezultă când a început executarea silită împotriva debitoare, dar, din cuprinsul întâmpinării reiese că această executare silită s-a declanșat în anul 2009, pentru ca, după 3 ani, prin procesul-verbal nr. 1904/10.01.2012, să se constate și insolvențarea debitoare, aceasta nefigurând cu bunuri și venituri urmăribile. În considerentele deciziei de impunere (n.n., SB) se arată că responsabilitatea exclusivă pentru existența în continuare a obligațiilor fiscale revine administratorului societății, care ar fi continuat activitatea comercială și ar fi acumulat debite restante la bugetul consolidat de stat, cu rea-credință, având profit, stocuri de marfă și bani în conturi. Nu se menționează, însă, nimic în cuprinsul deciziei de impunere (n.n., SB), referitor la pasivitatea organului fiscal însuși, care a continuat să emită somații pe parcursul a 3 ani, inclusiv în anul 2010, când susține că societatea era în măsură să stingă din obligațiile fiscale, fără a mai face nici un alt demers executoriu pentru recuperarea creanței sale [...]. În speță, tribunalul constată că decizia de antrenare a răspunderii solidară nu este motivată în acord cu dispozițiile legale incidente, în sensul că nu arată argumente concrete pentru care s-a apreciat că reclamantul a acționat cu rea-credință în scopul de a produce insolvențarea firmei. În acest sens, instanța reține că simpla nedepunere a declarațiilor fiscale obligatorii începând cu luna ianuarie 2012 nu atrage răspunderea de plano a reclamantului, în condițiile în care organul fiscal declanșase executarea silită din martie 2009. Cu alte cuvinte, părata ar fi trebuit să probeze că reclamantul a acționat în mod conștient în scopul creării unor obligații fiscale în sarcina societății debitoare aflate în stare de insolvență, stare ce ar face imposibilă recuperarea creanțelor. Cu toate acestea, părata nu a făcut nici o dovadă în acest sens, neexistând elemente de fapt precise și certe care să justifice stabilirea răspunderii solidară a reclamantului cu societatea debitoare, descrierea faptelor în decizia de angajare a răspunderii solidară fiind făcută în termeni generali, fără expunerea concretă a elementelor care au determinat antrenarea acestei răspunderi [...]. Cum în cauză nu au fost dovedite aceste aspecte de către părate, prezenta acțiune este întemeiată. Pe cale de consecință, instanța constată că reclamantul a suferit o vătămare a drepturilor sale prin emiterea deciziilor contestate, decizii pe care instanța le apreciază ca nelegale, motiv pentru care, în temeiul art. 1, art. 8 și art. 18 din Legea nr. 554/2004, va admite cererea principală și va dispune anularea celor două acte administrative supuse analizei.” (Tribunalul Iași, Sentința civilă nr. 1030 din 16 iunie 2017, pe legal-hand.ro). Nu în ultimul rând, instanța noastră supremă a arătat că „pentru atragerea răspunderii solidară a administratorilor și asociaților pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil, organul fiscal este dator să dovedească modalitatea prin care s-a provocat starea de insolvență a societății, înstrăinarea sau ascunderea bunurilor mobile și imobile aflate în proprietatea acesteia, precum și reaua-credință a persoanei obligate solidar” (ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1587 din 27 martie 2014, pe juridice.ro).

principiul autorității de lucru judecat ce rezultă din dispozițiile art. 129 din Constituție. Atâta vreme cât judecătorul sindic – și, mai departe, eventual, instanța de apel – stabilește, pe baza art. 169 și urm. din Codul insolvenței, dacă cineva este sau nu răspunzător personal în procedura insolvenței debitorului, o procedură colectivă la care participă toți creditorii, inclusiv cel fiscal, hotărârea respectivă constituie autoritate de lucru judecat față de o hotărâre ulterioară pronunțată de instanța de contencios administrativ și fiscal sesizată cu o acțiune în răspundere împotriva aceluiași persoane menționate la art. 169 C. insolv., doar de creditorul fiscal, în baza unei dispoziții legale speciale precum cea de la art. 25 alin. (2) C. proc. fisc.

### 5. Determinarea restituirii sau rambursării de la buget de sume necuvenite

Art. 25 alin. (2) lit. e) C. proc. fisc. prevede răspunderea personală a administratorilor sau a altor persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat, fără ca acestea să fie cuvenite debitorilor. Situația-premisă a acestei fapte este aceea în care debitorul obține necuvenit restituiri sau rambursări de la bugetul de stat consolidat. De asemenea, se încadrează în ipoteza normei și obținerea unei compensări, deoarece gravă este prejudicierea bugetului general consolidat și nu modul de stingere a obligației de plată ilicit stabilite, iar norma de la 25 alin. (2) lit. e) C. proc. fisc., nefiind una penală, poate fi interpretată prin analogie, conform regulii de la art. 13 alin. (2) C. proc. fisc.

Observăm că situația-premisă a normei de la art. 25 alin. (2) lit. e) C. proc. fisc. se

suprapune peste ipoteza infracțiunii de la art. 8 alin. (1) din Legea evaziunii fiscale, conform căruia „constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat”<sup>42</sup>.

**Cu privire la ce datorează administratorii răspunzători personal, suntem de părere că suma nu poate depăși restituirile sau rambursările fără drept de la buget, cu accesoriile aferente, în ciuda faptului că răspunderea reglementată la art. 25 alin. (2) lit. e) C. proc. fisc. privește toate obligațiile fiscale ale societății insolubile acumulate pe perioada în care respectivii au administrat-o, așa cum prevede art. 25 alin. (5) din același cod.**

Întrucât nimeni nu poate fi obligat să suporte mai mult decât prejudiciul aflat în legătură de cauzalitate cu fapta ilicită, deoarece ar încălca dispozițiile art. 44 din Constituție privind garantarea proprietății private, apreciem, deci, că administratorii răspund personal doar pentru cele sume datorate de către debitorul insolubil ca urmare a încasării lor fără drept. De altfel, același prejudiciu se recuperează în cadrul acțiunii penale pornite împotriva persoanelor care au comis fapta, în temeiul art. 8 din Legea evaziunii fiscale, prin constituirea organului fiscal ca parte civilă. Ar fi, deci, absurd ca aceeași faptă să ducă la prejudicii diferite, în funcție de cum aplicăm norma procesuală fiscală sau fiscal-penală, astfel că, prin prisma art. 13 alin. (6) C. proc. fisc. (*in dubio contra fiscum*), cele din urmă prevalează.

Precizăm că *restituirile* reprezintă creanțe ale contribuabilului față de stat, născute ca urmare a plății, de către contribuabil, a unor obligații fiscale nedatorate, reglementate la art. 168 C. proc. fisc. În această categorie, s-a spus în doctrina de drept penal<sup>43</sup>, că pot intra plățile anticipate și modificate ulterior prin regularizare, astfel încât să rezulte obligații fiscale mai mici decât cele declarate și plătite anticipat. *Rambursările* sunt acele restituiri rezultate din deconturile de taxă (pe valoarea adăugată) cu opțiune de rambursare, reglementate la art. 169 C. proc. fisc. (infracțiunea săvârșită în această variantă este cel mai des întâlnită). *Compensările* reprezintă acel mod de stingere – totală sau parțială – a unei obligații fiscale prin compensarea acesteia cu o sumă de restituit, conform reglementării de la art. 167 C. proc. fisc. Atât restituirile (inclusiv rambursările), cât și compensările, trebuie să privească sume certe, lichide și exigibile, stabilite conform legii. Restituirile au de regulă loc la cererea contribuabilului, dar și din oficiu. Rambursările au loc la cererea contribuabilului, prin decontul de taxă.

### 6. Dedublarea personalității juridice

Art. 25 alin. (3) – (4) C. proc. fisc. reglementează o situație aparte a răspunderii altuia pentru obligațiile fiscale ale debitorului-persoană juridică declarat insolubil, fiind primul caz de răspundere personală adăugat celui originar. Scopul introducerii acestei norme<sup>44</sup> a fost acela de a sancționa *dedublarea de personalitate juridică*<sup>45</sup>, adică acea formă de *abuz de personalitate juridică*<sup>46</sup> prin care un debitor insolubil sau insolvent continuă activitatea sub altă firmă, în fraudă creditorilor (creditorul fiscal, în acest caz)<sup>47</sup>. Art. 25 alin. (3) C. proc. fisc. prevede că răspunde pentru datoriile fiscale

42. A se vedea, pentru comentarii pe marginea infracțiunii, Sebastian Bodu, Ciprian Bodu, op. cit., pp. 228 și urm.

43. Ioana Maria Costea, *Combaterea evaziunii fiscale și fraudă comunitară*. Editura C.H. Beck, București, 2010, pp. 9-10.

44. Norma a fost introdusă prin Legea nr. 210/2005 de aprobare a O.G. nr. 20/2005 de modificare și completare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

45. S-a spus în doctrină că scopul normei este (și) acela de a eficientiza activitatea de colectare a creanțelor din surse suplimentare (a se vedea Tanți Anghel, Mihai Brăgaru, *Codul de procedură fiscală* adnotat. Editura Rosetti, București, 2006, p. 73).

46. A se vedea supra nr. 2.3.2.

47. Prin Decizia nr. 1294 din 2 decembrie 2008, CCR a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 27 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, corespunzător art. 25 alin. (3) din noul Cod de procedură fiscală. Motivând decizia, Curtea a stabilit, în ceea ce privește susținerea referitoare la încălcarea dispozițiilor art. 16 din Legea fundamentală referitoare la egalitatea în drepturi, că este neîntemeiată, deoarece instituirea răspunderii solidare a unei persoane juridice alături de debitorul insolvent sau insolubil, în anumite condiții restrictive care au în vedere relațiile juridice strânse între aceste persoane, face parte din procedura generală privind raportul de drept material fiscal. Reglementarea distinctă a drepturilor și obligațiilor părților în raporturile juridice fiscale, în comparație cu reglementarea procedurii generale prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, este o aplicație a dispozițiilor constituționale consfințite la art. 137 alin. (1), potrivit cărora „Formarea, administrarea, întreținerea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege”. Prin urmare, stabilirea de către legiuitor a unui regim distinct, în favoarea creditorului fiscal, comparativ cu alți creditori ai unor debitori insolubili, nu echivalează cu o ilegalitate în drepturi între aceștia. Situațiile diferite în care se află cele două categorii de creditori, necesită reglementări diferite. În legătură cu critica privind încălcarea prin dispozițiile legale criticate a art. 44 alin. (8) din Constituție privind confiscarea averii, Curtea a constatat că este neîntemeiată. Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului fiscal insolubil sau declarat insolvent, răspunde solidar cu acesta persoana juridică numai în condițiile stabilite de prevederile legale. Rezultă că pentru a se declanșa răspunderea solidară nu este suficientă „simpla legătură de afaceri dintre debitor și persoana juridică”, ci se cere ca persoana juridică să controleze, să fie controlată sau să se afle sub control comun cu debitorul, dacă desfășoară efectiv aceeași activitate sau aceeași activități ca și debitorul și dacă mai este îndeplinită cel puțin una dintre condițiile enumerate la lit. a)-c) ale textului criticat. Referitor la această procedură, este de observat că, potrivit alin. (3) al art. 27 din O.G. nr. 92/2003, termenul „control”, menționat de textul legal criticat, are semnificația de majoritate a drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociațiilor unei societăți comerciale ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți comerciale ori consiliul director al unei asociații sau fundații. Totodată, potrivit art. 17 alin. (1) din ordonanță, „Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport”, în cazul de față persoana juridică care răspunde în solidar cu debitorul. De altfel, atragerea răspunderii solidare a persoanei juridice în cazul neachțării obligațiilor fiscale datorită insolubilității debitorului este determinată nu numai de regimul de drept procesual fiscal în cadrul căruia raporturile dintre cele două persoane sunt strâns legale, ci și de necesitatea evitării fraudării legii fiscale.





ale debitorului insolubil sau insolvent persoana care controlează debitorul, este controlată de debitor sau se află sub control comun cu debitorul, dacă îndeplinește una din cele trei condiții prevăzute de legiuitor, și anume: (i) dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active corporale de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor corporale ale debitorului; (ii) are sau a avut raporturi

comerciale contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor și (iii) are sau a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

Prin *control (direct)*, art. 25 alin. (4) C. proc. fisc. înțelege „majoritatea drepturilor

de vot în adunarea generală a asociațiilor unei societăți comerciale sau a unei asociații ori fundații, fie în consiliul de administrație al societății ori în consiliul director al asociației sau fundației”. Prin *control indirect*, codul înțelege „activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane”, adică controlul exercitat printr-una sau mai multe persoane interpușe, adică o persoană controlează o altă persoană, care, la rândul ei, controlează persoana debitoare. ►

Reiterăm că la acțiunea reglementată la art. 25 alin. (3) – (4) C. proc. fisc., fraudă se prezumă prin simpla încadrare în situația-premisă, dacă cel puțin una din cele trei condiții de mai sus este îndeplinită. Prezumția este relativă (simplă), persoana juridică identificată ca răspunzătoare solidar cu debitorul insolubil sau insolvent putând proba inexistența unei continuități (dedublări) a personalității acestuia, continuitate prezumată printr-una din cele trei condiții enumerate la alin. (3).

Atragerea răspunderii personale a acționarilor-persoane juridice este cunoscută în dreptul englez drept „**Cazul Phoenix**”<sup>48</sup>. Situația descrisă este aceea în care se continuă activitatea unei companii eșuate de către cei responsabili de eșecul ei, folosind un alt vehicul corporativ, nou creat. Noua companie, operând sub același nume sau sub un nume similar, folosește activele companiei vechi, de obicei achiziționate sub valoarea corectă, drepturile sale de proprietate intelectuală și oportunitățile de afaceri. În acest timp, creditorii companiei vechi rămân a-și exercita creanțele asupra unei carcasse fără valoare, iar managerii își ascund astfel eșecul. Reglementarea acestei situații nu a fost o sarcină ușoară, întrucât, pe de-o parte, trebuie stopate situațiile de fraudare a creditorilor, iar, pe de altă parte, încercarea de a revigora o afacere nu trebuie împiedicată. Secțiunea 216 din *Insolvency Act* (1986) stabilește o interdicție a folosirii a aceluiași nume sau a unui nume similar, sub sancțiuni civile și penale (cu anumite excepții). Obiectivul acestei interdicții este acela de a-i proteja pe creditorii companiei noi de a fi înșelați cu privire la istoricul afacerii. Secțiunea 216 interzice de asemenea oricărui administrator sau administrator în fapt al primei companii, ce a deținut această funcție într-o perioadă de 12 luni anterioară declarării falimentului, de a exercita, fără aprobarea instanței, o funcție de conducere sau administrare în noua companie, pentru o perioadă de 5 ani, dacă între cele două companii există o identitate sau similitudine cu privire la denumire. Această interdicție operează de sine stătător, fără legătură cu celelalte elemente descrise în cazul Phoenix (i.e. transferul activelor)<sup>49</sup>.

Cazul Phoenix a fost tradus în legislația engleză și prin prevederea unor excepții. Cea mai importantă este aceea când activele vechii companii sunt achiziționate de noua companie în cadrul procedurii de lichidare, cu anunțarea faptului că achizitorul folosește aceeași denumire sau o denumire similară precum compania lichidată. Acest anunț nu reprezintă însă și o excepție de la aplicarea interdicției administratorilor, mai sus menționată.

În *Creasy vs. Breachwood Motors Ltd.* (1993) BLC 480, unde activele au fost trecute din compania A în compania B lăsând un fost angajat cu o hotărâre judecătorească fără valoare împotriva companiei A, judecătorul a considerat ca fiind în interesul justiției și a găsit temeiuri justificate pentru a înlătura răspunderea limitată prin transmiterea ei asupra companiei B.

În cazul *Darby, ex p Brougham* (1911) 1 KB 95 (*King's Bench Division*), Darby și Gyde (ambii condamnați anterior pentru înșelăciune) au înregistrat în Guernsey, Channel Islands, o corporație denumită *City of London Investment Corporation Ltd.* Avea șapte acționari și un capital autorizat de £100.000 din care numai £11 subscris. Darby și Gyde erau singurii administratori, precum și cei îndreptățiți la cvasi-totalitatea profiturilor. Corporația astfel înregistrată a demarat apoi constituirea unei companii în Anglia sub denumirea *Welsh Slate Quarries Ltd.*, căreia i-a vândut cu £18.000 o licență de exploatare a unei cariere și o fabrică cumpărate cu £3.500. Prospectul ce invita publicul să subscrie obligațiuni ale companiei engleze menționa corporația ca vânzător al acestora, precum și ca fondator al noii companii, fără a menționa numele lui Darby și Gyde sau că aceștia sunt beneficiarii vânzării. Compania engleză a eșuat și a intrat în faliment. Lichidatorul a pretins că beneficiarul final al profitului era Darby, în calitate de fondator real al companiei falite. S-a obiectat de către Darby că nu el ci corporația a fost fondator, dar această apărare nu a fost însușită de instanță<sup>50</sup>.

## 7. Procedura de stabilire a răspunderii solidare.

Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 C. proc. fisc. se stabilește conform art. 26 din același cod, respectiv printr-o decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Decizia este act administrativ fiscal, deci supusă controlului judecătoresc de legalitate<sup>51</sup>. Fiind titlu de creanță, decizia nu poate fi emisă după împlinirea termenului de prescripție pentru obligațiile restante ale persoanei juridice insolubile sau insolvente, ca debitor principal. De asemenea, nu poate fi emisă după împlinirea termenului de prescripție calculat – de data asta doar față de persoana răspunzătoare solidar – de la data faptului generator al răspunderii solidare a persoanei respective (dacă, desigur, dreptul de a cere executarea silită nu s-a prescris față de debitorul principal). Această a doua prescripție, fiind aferentă unei creanțe de drept privat, nu de drept fiscal, este reglementată de Codul civil, nu de Codul de procedură fiscală<sup>52</sup>. *Faptul generator* al răspunderii solidare este ascunderea sau înstrăinarea activelor, prevăzută la art. 25 alin. (2) lit. a)-b) C. proc. fisc., omisiunea depunerii cererii introductive, prevăzută la art. 25 alin. (2) lit. c) C. proc. fisc., omisiunea declarării sau achitării obligațiilor fiscale, prevăzută la art. 25 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc., rambursarea sau restituirea de la bugetul de stat a sumei necuvenite, prevăzută la art. 25 alin. (2) lit. e) C. proc. fisc. și înființarea unei persoane juridice care îndeplinește condițiile de la art. 25 alin. (3) C. proc. fisc. În scopul aplicării măsurilor de executare silită, decizia devine titlu executoriu la data împlinirii termenului de plată, moment de la care începe să curgă un nou termen de prescripție, de data aceasta de executare silită.

Înainte emiterii deciziei, organul fiscal efectuează, sub sancțiunea nulității deciziei, audierea persoanei răspunzătoare personal, aceasta având dreptul să își prezinte și în scris punctul de vedere. Procedura de atragere a răspunderii solidare face obiectul unei reglementări terțiare, în speță OPANAF nr. 127/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind aplicarea procedurii de angajare a răspunderii solidare<sup>53</sup>. ■  
(partea I a acestui articol a fost publicată în numărul 64)

48. Denumirea vine de la pasărea omonimă ce renaște din propria cenușă.

49. Paul L. Davies, Sarah Worthington, op. cit., pp. 238-240.

50. Len Sealy, Sarah Worthington, op. cit., p. 63

51. Emilian Duca, Noul cod de procedură fiscală, comentat și adnotat. Editura Universul Juridic, București, 2017, p. 29

52. Sergiu Golub, art. cit., p. 53.

53. Intr-o opinie (Ariana Dragodan, art. cit., p. 20) s-a spus că Instrucțiunile ar trebui să se definească noțiunea de rea-credință și să se clarifice unele aspecte referitoare la modalitățile de dovedire a acesteia de către organul fiscal. Apreciem că nu se poate pune, în legislația noastră, problema definirii relei-credințe, aceasta fiind o stare de fapt. Cât privește clarificarea unor aspecte referitoare la dovedirea relei-credințe, de către organul fiscal, apreciem că, în condițiile în care modulele de fraudare sunt, teoretic, foarte multe, acestea ar putea fi prezentate doar cu titlu de exemplu.

# Abordarea unitară privind impozitarea economiei digitale – utopie sau noul adevăr?

**Abstract:** În ultimii ani, ca urmare a lipsei de consens în privința adoptării unei abordări unitare privind taxarea economiei digitale, atât la nivel global, cât și la nivelul Uniunii Europene, multe jurisdicții au abordat unilateral acest aspect, fie prin introducerea unor taxe pe servicii digitale, prin propunerea unor reguli pentru evaluarea existenței unor sedii permanente digitale sau prin alte abordări. Cu toate acestea, având în vedere că aceste abordări unilaterale au condus la diverse discuții aprinse, generând chiar dezbateri politice intense, a devenit clară nevoia unei abordări consensuale privind acest subiect. În acest context, la data de 9 octombrie 2019, Secretariatul OCDE a publicat spre consultare un document care prezintă o propunere pentru o abordare unitară asupra prezenței digitale și a provocărilor cu privire la alocarea profiturilor în cadrul economiei digitale, cu scopul de a atinge un consens pe această problematică până în ianuarie 2020.

**Cuvinte cheie:** economie digitală, abordare unitară, taxa pe servicii digitale, propunere OCDE, prezența digitală.

Cristina **SPIRESCU**, Manager Impozite Directe - Tax and Legal KPMG în România

Gabriela Tereza **ECOBICI**, Consultant Impozite Directe - Tax and Legal KPMG în România

## Problema fiscală digitală

Facebook, Google, Amazon se numără printre companiile care au atras atenția publicului și a autorităților fiscale de aproape pretutindeni din cauza impozitelor reduse pe care le-ar plăti în majoritatea statelor în care își desfășoară activitatea. Explicat într-un mod foarte simplist, problema de bază în astfel de cazuri este aceea că digitalizarea oferă anumitor companii acces la piețe în jurisdicții în care acestea pot avea o prezență fizică efectivă redusă. Mai departe, în contextul legislației fiscale internaționale actuale, care alocă drepturi de impozitare a profiturilor unei societăți, în principal, în baza prezenței fizice, este posibil ca o societate care este rezidentă a unui stat să genereze venituri semnificative într-un alt stat (în care datorită digitalizării nu ar avea neapărată nevoie de o prezență fizică, după cum menționăm mai sus) fără a plăti însă impozit pe profit (deloc sau într-o proporție neglijabilă) în acel stat.

Astfel, înainte ca acest fenomen al digitalizării să ia avânt, situația în care o companie rezidentă a unui stat obține venituri semnificative de la rezidenți ai altui stat (statul

sursă) fără ca statul sursă să aibă posibilitatea de a impozita aceste venituri, nu se întâlnește prea des, întrucât compania care livrează bunuri sau presta servicii din statul de rezidență către statul sursă desfășoară aceste activități prin intermediul unei sucursale, al unui sediu permanent sau al unei entități locale independente. În oricare din aceste cazuri, având în vedere faptul că prezența fizică era necesară considerând natura activităților, prezența locală ar fi determinat obligația de a plăti impozit pe profit în statul sursă. Lucrurile sunt cu atât mai complicate cu cât digitalizarea este în prezent înglobată în întreaga economie, prin urmare potențialele reguli privind taxarea economiei digitale nu ar trebui direcționate doar către companiile pur digitale, cum sunt cele menționate la începutul articolului.

Astfel, impozitarea companiilor care utilizează tehnologia digitală a fost una dintre prioritățile agendei politice internaționale, în special având în vedere „lupta” împotriva eroziunii bazei de impozitare și a neconcordanței dintre sistemele de impozitare și valoarea creată, după cum a fost evidențiat și mai sus.

Prin urmare, au existat diverse inițiative, atât cea a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică „OCDE”, cea a Uniunii Europene, dar și abordări unilaterale, după cum vom vedea în continuare, iar toate acestea ar trebui privite în contextul mai larg al luptei împotriva erodării bazei de impozitare și a transferului profiturilor (Base Erosion Profit Shifting).

## Inițiative OCDE, Uniunea Europeană

OCDE a observat anumite discrepanțe percepute între nivelul de impozitare și valoarea creată și a publicat, în octombrie 2015, un set de 15 acțiuni compus din recomandări în diverse arii cu legislație internațională lacunară printre care și economia digitală (Acțiunea 1 BEPS). Acțiunea privind economia digitală nu recomandă măsuri specifice de abordare a economiei digitale, ci mai degrabă identifică și semnalează probleme care pot apărea în această industrie, și în cadrul noilor modele de afaceri care nu se mai bazează pe o prezență fizică pentru a-și desfășura activitatea economică.

În acest spirit, în urmă unui mandat emis de către Ministerul de Finanțe ale G20, ►



grupul de lucru al OCDE privind economia digitală, a continuat cu publicarea în 2018 a raportului intermediar al OCDE privind "Provocările fiscale ale digitalizării", ce propune continuarea eforturilor menționate în 2015 în cadrul Acțiunii 1 a proiectului BEPS, însă și de această dată se concludă faptul că problema digitală ar trebui analizată în continuare foarte atent și nu se recomandă măsuri specifice de abordare din punct de vedere fiscal.

Totuși, raportul OCDE 2018, rezultat al dezbaterilor între mai mult de 110 țări membre, propune concentrarea, pe termen lung, pe taxarea veniturilor în jurisdicția în care valoarea este creată și a considerat drept caracteristici principale ale modelelor de afaceri cu un caracter ridicat de digitalizare următoarele:

- Abilitatea de a obține venituri semnificative dintr-un stat fără a avea o prezență fizică în acel stat;
- Importanța/volumul activelor necorporale;
- Importanța/ volumul datelor, utilizatorilor și conexiunile cu proprietatea intelectuală.

În ceea ce privește adoptarea unei măsuri pe termen scurt însă, statele participante nu au reușit să ajungă la un consens privind necesitatea sau beneficiul adus și prin urmare, nu a fost recomandată introducerea unor astfel de măsuri.

### Propunerile Comisiei Europene

În contextul discuțiilor din ce în ce mai aprinse referitoare la taxarea companiilor din industria IT, și având în vedere întârzierea apariției unei abordări comune la nivel de OCDE și amânarea practic, a rezolvării „problemei digitale”, Comisia Europeană a prezentat o serie de măsuri ce propuneau reglementarea situațiilor în care existau neconcordanțe între locul unde are loc taxarea profiturilor și locul unde valoarea este creată pentru anumite activități digitale.

Astfel, în martie 2018, Comisia Europeană a publicat măsurile efective pentru rezolvarea acestor probleme sub forma a două directive în formă preliminară, propunând atât o soluție pe termen lung, cât și o soluție pe termen scurt.

Soluția ideală și propunerea pe termen lung ar fi fost definirea conceptului de „sediul permanent digital”, împreună cu reguli de alocare a profiturilor din activități digitale care să permită impozitarea companiilor digitale în Statele membre din care acestea obțin venituri, fără a avea însă o prezență fizică. Conform unui comunicat de presă din par-

tea Comisiei, dezvoltarea rapidă a economiei digitale, deși contribuie la o creștere considerabilă a economiei de ansamblu, a dus la crearea unei concurențe nelocale, spre exemplu, impozitul plătit de o companie care își desfășoară activitatea online (un impozit efectiv de 9.5%) este semnificativ mai mică medie în comparație cu o companie tradițională (un impozit efectiv de 23.2%). Criteriile principale ce ar fi fost luate în considerare erau cumva în linie cu raportul intermediar al OCDE din 2018 menționat mai sus, și anume:

- Quantumul veniturilor realizate din activități online într-un stat membru (peste 7 milioane de euro);
- Numărul de utilizatori activi al serviciului digital în cadrul unui stat membru (peste 100,000 de utilizatori pe parcursul unui an fiscal);
- Numărul contractelor online încheiate (peste 3,000).

Având în vedere totuși faptul că o astfel de reformă ar fi durat până să fi fost implementată, Comisia a pregătit și o măsură pe termen scurt.

Aceasta ar fi presupus impozitarea anumitor venituri din activități digitale, cum ar fi venituri obținute din punerea la dispoziție a spațiilor virtuale pentru publicitate, venituri obținute din punerea la dispoziție a unor „piețe” digitale comune, venituri din vânzarea datelor utilizatorilor etc. Astfel, începând cu 1 ianuarie 2020, companiile vizate ar fi datorat un impozit de 3% (cotă unică la nivel UE), dacă ar fi depășit cumulativ următoarele praguri:

- a) venituri totale anuale globale de peste 750 milioane EUR, la nivelul grupului multinational de care aparține societatea;
- b) venit anual din furnizarea de servicii digitale în UE de minim 50 milioane EUR.

Taxa pe servicii digitale ar fi trebuit să fie datorată în Statul Membru în care utilizatorii erau localizați. Dacă utilizatorii erau localizați în State Membre diferite, propunerea menționa că baza fiscală ar fi trebuit să fie distribuită în Statele Membre în cauză, cu ajutorul unor chei de alocare. De asemenea, Directiva menționa existența unui mecanism de tipul one-stop-shop (ghîșeu unic virtual) pentru cooperarea între Statele Membre, lucru ce ar fi permis contribuabililor să aibă un singur punct de contact pentru îndeplinirea obligațiilor administrative în legătură cu noua taxă (i.e. înregistrare, raportare și plată).

Cele două propuneri, atât cea pe termen lung (sediul permanent digital), cât și cea pe termen scurt (taxa digitală), nu au fost

adoptate, însă, având în vedere că aprobarea acestor măsuri trebuia să fie luată cu acordul unanim al tuturor statelor membre.

Astfel, în urma dezbaterilor politice fără răspuns, s-a ajuns la concluzia că se vor aștepta rezultatele discuțiilor pe această temă la nivel OCDE, pentru a se asigura o abordare unitară globală.

### Documentul Consultativ Public emis de OCDE în octombrie 2019

Raportul intermediar al OCDE din martie 2018 („Provocările fiscale ale digitalizării”) a fost prezentat ulterior în fața membrilor G20 cu scopul de a identifica o soluție de lungă durată cu privire la impozitarea economiei digitale.

În mod specific, aceste consultări au subliniat faptul că există un risc considerabil să fie introduse măsuri unilaterale necoordonate în cadrul jurisdicțiilor, având în vedere că discuțiile privind consensul global pe tematica impozitării digitale au trenat, conducând ulterior la un impact advers asupra investițiilor și a creșterii economice la nivel global.

De asemenea, ca răspuns la aceste consultări, în mai 2018, a fost adoptat un program de lucru ce a accentuat importanța adoptării urgente a unei abordări unitare cu privire la economia digitală până în ianuarie 2020. Această inițiativă a implicat peste 130 de jurisdicții.

Astfel, în ianuarie 2019, grupul de lucru OCDE pentru economia digitală a emis o informare de politică care a identificat patru propuneri de explorat pe tematica impozitării digitale. Aceste propuneri au fost grupate în doi piloni:

**Primul pilon** (care este și subiectul documentului de consultare emis în octombrie 2019) s-a concentrat pe alocarea drepturilor de impozitare între jurisdicții și o revizuire a normelor de alocare a profitului și a prezenței unei companii într-o anumită jurisdicție (Pilonul Unu) și

**Cel de-al doilea pilon** s-a concentrat pe măsuri pentru atingerea unor rate efective minime de impozitare (Pilonul Doi). Ca urmare a acestor demersuri, Secretariatul OCDE a publicat în octombrie 2019 un document de politici privind o abordare unificată a provocărilor legate de ce presupune prezența unei companii într-o anumită jurisdicție și alocarea profitului care decurge din digitalizare, denumit „Propunerea OCDE”. În esență, fiecare dintre propunerile din Pilonul 1 și care sunt cuprinse în Propunerea OCDE, ar acorda drepturi de impozitare mai mari asupra profiturilor întreprinderilor în jurisdicția unde este situat/situată utili-



zatorul/ piața și, prin urmare, ar necesita o nouă regulă nexus (formă sub care o companie este prezentă într-o anumită jurisdicție) care nu va fi bazată pe clasică prezență fizică într-o anumită jurisdicție.

Propunerea OCDE intenționează identificarea unor caracteristici cheie ale unei soluții ce se dorește a fi una pe termen lung, soluție ce va include următoarele:

**Aria de cuprindere:** propunerea urmărește să acopere modele de afaceri exclusiv digitale, dar, de asemenea, tinde să includă și alte companii care au legătură directă cu consumatorii. Mai mult, anumite excepții ar putea fi luate în considerare, în special pentru industria extractivă sau serviciile financiare. În plus, ca și în cazul prevederilor menționate în propunerile UE neadoptate, ar putea fi luate în considerare și limitări de dimensiune, de exemplu prin stabilirea unui prag de venituri de 750 milioane de Euro.

**Noi reguli nexus pentru contribuabili:** se dorește crearea unor noi reguli nexus pentru contribuabili, reguli care se bazează în principal pe volumul vânzărilor (în opoziție cu prezența fizică). Acest nou model de prezență ar putea propune praguri de vânzări specifice fiecărei țări, adaptate astfel încât

economiile mai mici să poată beneficia și ele de pe urma impozitării economiei digitale.

**Noi reguli pentru alocarea profiturilor:** propunerea OCDE s-ar extinde dincolo de limitările impuse de principiul prețului de piață și a prezenței fizice. Prin urmare, vor trebui efectuate modificări ale normelor existente pentru a se asigura că profiturile pot fi alocate corespunzător între jurisdicții. În ceea ce privește alocarea profiturilor, Propunerea OCDE admite faptul că regulile existente cu privire la alocarea profiturilor funcționează pentru majoritatea tranzacțiilor de rutină. Astfel, Propunerea recomandă păstrarea normelor actuale de stabilire a prețurilor de transfer, dar ar fi indicat că acestea să fie completate cu soluții bazate pe formule pentru a permite impozitarea activităților comerciale în scenarii mai complexe.

Ca pași următori, o consultare publică pe baza acestui document a fost programată pentru 20 și 21 noiembrie 2019, în vederea discutării cu mediul de afaceri și alte părți interesate. Propunerea OCDE reiterează faptul că scopul va fi acela de a avansa spre aprobarea unei abordări unitare la următoarea reuniune a cadrului inclusiv al OCDE din ianuarie 2020.

**Concluzie:** Obiectivul stabilit de OCDE de a obține un acord asupra unei abordări unitare până în ianuarie 2020 este unul deosebit de ambițios. Mai mult, acest termen limită este stabilit în contextul în care diverse jurisdicții continuă să ia măsuri unilaterale pentru impozitarea companiilor din domeniul digital, în special prin introducerea unor taxe pe servicii digitale.

Astfel, pentru ca o abordare unitară să aibă succes, este posibil ca membrii OCDE să fie nevoiți să facă compromisuri, jurisdicțiile în cauză fiind nevoite să adopte și să respecte deciziile luate.

În ciuda concentrării politice asupra acestei teme ce prinde la public, rămâne de văzut dacă se poate ajunge la un consens privind impozitarea economiei digitale. Astfel, cu siguranță, impozitarea economiei digitale este un subiect demn de urmărit în perioada următoare. Va fi foarte interesant de urmărit dacă și cum se vor definitiva și implementa aceste propuneri, timpul de reacție al autorităților precum și feedback-ul mediului de afaceri în acest sens. ■

# Cum navigăm, în scopuri de prețuri de transfer, în lumea bazelor de date comerciale?

**Abstract:** În ultimii ani, prețurile de transfer au continuat să reprezinte un subiect de interes pentru autoritățile fiscale din România, și, pe cale de consecință și pentru contribuabilii care derulează tranzacții cu persoanele afiliate.

Una din principalele modalități de a decide asupra caracterului de piață al unei tranzacții derulate între două sau mai multe societăți afiliate, indiferent dacă vorbim despre o vânzare de bunuri sau o prestare de servicii, implică, în cazul anumitor metode preț de transfer, realizarea unor studii de comparabilitate, prin utilizarea de comparabile externe.

**Cuvinte cheie:** baza de date, studiu de comparabilitate, interval, valoare de piață, prețuri de transfer.

Ionuț **SIMION**, Country Managing Partner - PWC România  
 Monica **TODOSE**, Senior Manager - PWC România  
 Delia Adriana **CĂRPINIȘ**, Senior Consultant - PWC România  
 Cozmin **ZARZU**, Manager - PWC România

În esență, studiul de comparabilitate (așa-numitul *benchmarking study*) urmărește stabilirea unui interval de valori de piață prin raportare la performanța financiară a societăților independente care se angajează în activități similare cu cele ale contribuabilului pentru care se efectuează analiza. Încadrarea indicatorului financiar relevant, înregistrat de către contribuabil, în acest interval de piață obținut indică alinierea prețurilor aplicate de către contribuabil la nivelul de piață.

Astfel, informații financiare detaliate despre societățile de pe piață sunt necesare pentru efectuarea studiului de comparabilitate, în funcție de natura tranzacției în analiză. Mai mult, conform Liniilor direc-

toare privind prețurile de transfer, pentru companii multinaționale și administrații fiscale, emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (denumit în continuare Ghidul OCDE), recunoscute inclusiv și în legislația fiscală din România, aceste informații trebuie să provină din surse viabile și să poată fi accesibile în egală măsură contribuabililor și administrațiilor fiscale.

În acest sens, practica prețurilor de transfer la nivel local și internațional a implicat utilizarea unor baze de date comerciale, care conțin informații financiare inclusiv despre companii independente și care au devenit de-a lungul timpului surse de date viabile – atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru contribuabili.

## Cine sunt principalii furnizori ai bazelor de date care conțin informații și date ce pot fi utilizate în scopuri de prețuri de transfer

La nivel internațional, există o multitudine de baze de date disponibile, puse la dispoziție de către furnizori specializați. Principalii furnizori și cei mai cunoscuți, ai bazelor de date comerciale ce conțin informații ce pot fi valorificate în scopuri de prețuri de transfer sunt:

- *Bureau Van Dijk*, o companie *Moody's Analytics*, care licențiază accesul în bazele de date proprii (cele mai cunoscute și folosite la nivel local fiind TP Catalyst, Orbis, Amadeus), oferind, în principal, informații cu privire la **poziția financiară** a peste 300 de milioane de companii,







fie la nivel european, fie la nivel global;

- *Bloomberg*, *Standard and Poor's* și *Thomson Reuters*, bazele de date furnizate oferind informații cu privire la **piețele financiare** și scoruri de credit;
- *RoyaltyRange*, *RoyaltyStat* și *ktMine* – furnizori de baze de date cuprinzând informații referitoare la acorduri contractuale privind **redevențe și alte bunuri intangibile**.

### Baze de date pentru analiza performanței financiare

La momentul actual, baza de date utilizată de către autoritățile fiscale din România este *Orbis*, dezvoltată de către Bureau Van Dijk, care pune la dispoziția utilizatorilor situații financiare standardizate și rapoarte

de independență, pe o durată istorică de 10 ani, care sunt utilizate în scopul prețurilor de transfer. Deoarece s-a dorit a fi o bază de date exhaustivă, aceasta cuprinde multe alte informații adiționale, precum date privind riscul reputațional, fuziuni și achiziții sau analize de industrie.

Pentru a veni în întâmpinarea nevoilor specifice ale contribuabililor și autorităților în privința prețurilor de transfer, Bureau Van Dijk a introdus și *TP Catalyst*, o bază de date deja utilizată pe larg la nivelul României. Utilizând o interfață similară, *TP Catalyst* cuprinde aceleași funcționalități esențiale ale *Orbis*, aflându-se într-un continuu proces de verificare și populare cu informații financiare viabile, cu un grad de acuratețe ridicat.

Pe lângă acestea, furnizorii pun la dispoziție și baze de date locale pentru analize concentrate pe anumite teritorii, enumerând o mică parte: Marea Britanie și Irlanda – *Fame*, Germania – *Dafne*, Austria – *Sabina*, Belgia și Luxemburg – *Bel-First*, Rusia, Ucraina și Kazahstan – *Ruslana*, Italia – *Aida*, Țările de Jos – *Reach*, Spania și Portugalia – *Sabi*.

### Baze de date pentru piețe financiare

Cu scopul de a analiza tranzacții din sfera financiar-bancară reprezentând, de exemplu, împrumuturi și dobânzi derulate între societăți afiliate, bazele de date utilizate în practică sunt:

- *Bloomberg Professional Service* – furnizează statistici și rapoarte cu privire la ►



instrumente financiare și titluri de valoare de pe piețele financiare;

- *Moody's* – utilizată pentru stabilirea unitară a riscului de credit al țărilor, ca parte a unei analize de împrumut;
- *Loan Connector – Dealscan* – o bază de date a Thomson Reuters, care oferă utilizatorilor informații cu privire la condițiile contractuale stabilite pe piața liberă pentru împrumuturi, plasamente și obligațiuni.

### Baze de date pentru redevențe și alte bunuri intangibile

Pentru analiza tranzacțiilor de acest tip și stabilirea unui interval de piață adecvat, sunt utilizate baze de date precum *RoyaltyRange*, *RoyaltySource*, *Licence Agreements Database* (furnizată de către *RoyaltyStat*), precum și *ktMine IP*. Acestea stochează și pun la dispoziția utilizatorilor conținutul acordurilor contractuale considerate potențial comparabile cu cel ce face subiectul analizei.

Din analiza de mai sus, un lucru este evident: **nu ducem lipsă de baze de date comerciale** care pot să fie potențial exploatate din perspectiva informațiilor relevante în scopuri de prețuri de transfer.

Întrebarea care se naște, în mod firesc, este **cum ne alegem baza de date care să ne deservască cel mai bine scopurile**. Este mai precaut ca în analizele proprii realizate în scopuri de prețuri de transfer să utilizăm aceeași bază de date la care are acces, eventual, administrația fiscală din jurisdicția relevantă în cadrul analizei?

Deși un răspuns sigur nu poate fi dat la această întrebare, redăm câteva din considerentele care ar trebui să fie avute în vedere în decizia de a opta pentru o anumită bază de date, în defavoarea altora.

Reperle în acest sens sunt date exclusiv, într-o primă etapă, de prevederile legislației fiscale relevante în acest sens, și, într-o etapă ulterioară, de specificul și natura tranzacției care face obiectul analizei.

Din perspectiva legislației fiscale din România, aparent, nu există prevederile legale care să facă o trimitere explicită la utilizarea de baze de date sau la criteriile pentru selectarea acestora. Totuși, reper în acest sens oferă Ghidul OCDE, document ale căror prevederi completează prevederile legislației fiscale în vigoare.

Astfel, conform *Liniilor directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică* Capitolul III Analiza de comparabilitate

Subcapitolul A.4.3.1 Baze de date:

- *paragraful 3.31 „Există anumite limite frecvent întâlnite privind bazele de date comerciale. Având în vedere că bazele de date comerciale au la bază informații disponibile public, ele nu sunt disponibile în toate statele, deoarece volumul de informații disponibile public privind societățile comerciale diferă de la stat la stat. Mai mult decât atât, în cazul în care acestea sunt disponibile, ele nu includ același tip de informații pentru toate societățile care își desfășoară activitatea într-o anumită țară pentru că declarațiile fiscale și instrucțiunile de completare referitoare la acestea pot fi diferite în funcție de forma juridică a societății sau dacă e sau nu listată la bursă. Se recomandă precauție cu privire la folosirea sau nu a bazelor de date și la modalitatea de folosire a acestora, având în vedere că unele pot fi dezvoltate și prezentate în scopuri ce nu privesc prețurile de transfer. De cele mai multe ori, bazele de date comerciale nu oferă informații suficiente de detaliate pentru a susține metoda prețurilor de transfer aleasă. Nu toate bazele de date sunt caracterizate prin același nivel de detaliu și pot fi utilizate cu același grad de încredere. Mai important, experiența în multe țări privind utilizarea bazelor de date a demonstrat că sunt utilizate pentru a compara rezultatele societăților mai degrabă decât pentru a compara rezultatele tranzacțiilor, deoarece informațiile suplimentare privind tranzacțiile între terți sunt rareori disponibile”;*
- *paragraful 3.34 „De asemenea, există baze de date private, dezvoltate și menținute de unele firme de consultanță. În plus față de aspectele menționate privind bazele de date comerciale care sunt oferite pe scară largă, bazele de date private ridică și o problemă de acoperire a informațiilor, în cazul în care se bazează pe o porțiune mai limitată a pieței decât bazele de date comerciale. În cazul în care un contribuabil a folosit o bază de date privată pentru a întocmi dosarul prețurilor de transfer, administrația fiscală poate solicita accesul la această bază de date pentru a compara rezultatele contribuabilului, din motive evidente de transparență”.*

Din analiza paragrafelor de mai sus, rezultă, în mod evident, faptul că, utilizarea oricăror alte baze de date necesită o analiză temeinică, respectiv precauție, în principal în privința unor aspecte precum:

- sursa și proveniența informațiilor conținute, respectiv date publice sau informații la care nu ar avea acces, în egală

măsură, atât societățile care își realizează analizele proprii în scopuri de prețuri de transfer, cât și cei care au dreptul legal de a verifica dosarele prețurilor de transfer, respectiv administrațiile fiscale;

- certificarea bazei de date din perspectiva gradului de securizare, a opțiunilor de manipulare a informațiilor, a drepturilor de acces și opțiunilor de editare etc.;
- gradul de acoperire, aria geografică a informațiilor, opțiunile de calcul ale indicatorilor financiari și de defalcare a elementelor care intră în calculul acestora, în esență completitudinea informațiilor;
- opțiunile de actualizare, respectiv frecvența acestora, dat fiind faptul că o eventuală inspecție fiscală, în marea majoritate a cazurilor nu coincide cu momentul derulării tranzacției, respectiv al documentării tranzacției intra grup analizate, fapt ce poate genera un decalaj al datelor, în timp; de exemplu, în cazul situațiilor financiare, pot exista declarații rectificative care să modifice anumite valori declarate inițial, disponibile la momentul analizei, care să fie ulterior diferite, după actualizarea bazei de date, din acest considerent;
- definirea sau lipsa definirii terminologiei specifice (de exemplu, ce reprezintă conceptul de „societate activă/ inactivă”, societate „mare/ foarte mare” sau criteriul de independență în respectiva bază de date);
- acuratețea datelor conținute și a opțiunilor de filtrare a celor mai relevante informații, care să poată fi opozabile și sustenabile în cadrul inspecțiilor fiscale. Cu cât opțiunile de filtrare sunt mai diversificate, cu atât mai mult rezultatele obținute în cadrul studiilor de analiză comparativă sunt mai viabile.

Tot Ghidul OCDE mai atrage atenția și asupra faptului că, în situația în care un contribuabil își bazează analiza pe baze de date la care administrația fiscală nu are acces, aceasta ar putea să solicite acces la baza de date respectivă, pentru eventuale verificări, din perspectiva reperelor anterior menționate.

În fapt, de cele mai multe ori, practica administrațiilor fiscale este de a replica analiza realizată de către contribuabilul verificat într-o bază de date diferită de cea a organului fiscal, în baza de date la care aceasta are acces.

În toate situațiile în care rezultatele obținute din replicarea strategiei de căutare de companii comparabile independente diferă consistent, din punct de vedere al rezulta-

telor, de cea a societății verificate, administrația fiscală poate să solicite acces la baza de date utilizată, și ulterior, în măsura în care constată că aceasta nu răspunde cerințelor enunțate de Ghidul OCDE, poate să respingă analiza astfel realizată.

De asemenea, este important a se evidenția și faptul că, în absența posibilității de a certifica informațiile prezentate de către contribuabil întrucât este ascunsă sursa sau modul de colectare și prelucrare a datelor, se poate genera o situație în care o societate să utilizeze informații ce nu sunt disponibile în egală măsură administrațiilor fiscale și contribuabililor, adică publice, recurgându-se la ceea ce Ghidul OCDE definește ca fiind „comparabile secrete”.

La Capitolul III Analiza de comparabilitate Subcapitolul A.4.3.3. *Informații neopozabile contribuabililor* paragraful 3.36 din Ghidul OECD se precizează că: „Administrațiile fiscale pot deține informații din inspecții fiscale referitoare la alți contribuabili sau din alte surse de informații care nu pot fi dezvăluite contribuabilului în cauză. Cu toate acestea, ar fi nedrept să se aplice o metodă

*de stabilire a prețurilor de transfer pe baza acestor date, exceptând cazul în care administrația fiscală a putut, în limitele secretului fiscal, să prezinte astfel de date contribuabilului, pentru a-i oferi posibilitatea acestuia să prezinte un punct de vedere și pentru a se asigura din punct de vedere juridic.”.*

Pe o logică inversă, din moment ce administrației fiscale nu îi este permisă utilizarea de comparabile secrete, nici societățile nu ar trebui să își bazeze analizele de comparabilitate pe date a căror proveniență nu este una publică, în cazul anumitor metode de analiză a prețurilor de transfer.

În concluzie, pentru efectuarea unui studiu de comparabilitate, companiile trebuie să aibă în vedere urmărirea tipologiei tranzacției în scop, ca mai apoi să identifice baza de date potrivită analizei.

În realitate, din cauza costurilor ridicate de licențiere a accesului în oricare dintre aceste baze de date, contribuabilii apelează la firmele de consultanță pentru pregătirea documentației, care utilizează deja aceste resurse și care au și expertiza necesară în acest sens.

Aceștia pot avea în vedere, totuși – cu o puternică notă de precauție, utilizarea unor surse de informații interne pentru pregătirea unui studiu de comparabilitate, cu condiția ca acestea să fie disponibile și viabile, să reflecte situația unor companii independente și, în cazul unui control, să fie puse la dispoziția autorităților. Pentru exemplificare, PwC România a efectuat o analiză prin care s-a simulat rularea a trei strategii de căutare pentru efectuarea unui potențial studiu de comparabilitate. Aceste simulări au fost efectuate în baza de date Orbis, respectiv TPCatalyst, cele mai populare baze de date, utilizate frecvent atât de către administrațiile fiscale cât și de societăți, în scopuri de prețuri de transfer, rezultatele analizei fiind redată în tabelele de mai jos.

Criteriile fiind incluse în mod similar în ambele baze de date interogate, putem conchiziiona că cele prezentate mai sus vin să întărească ipoteza că informațiile puse la dispoziție de cele două baze de date în cazul unor studii de comparabilitate sunt virtual identice, fără impact asupra rezultatelor finale ale studiilor, diferențele fiind ne semnificative statistic. ■

#### Strategia de căutare nr. 1 – activități de dezvoltare software

Nr.	Criterii incluse în baza de date:	Orbis	TP Catalyst
1	Toate societățile active și cu situație necunoscută	234.421.917	23.480.017
2	din Uniunea Europeană (28)	55.015.402	13.016.858
3	cu indicator de independență A+, A, A-, U	31.934.781	4.106.841
4	având cod CAEN principal <b>6201</b>	204.620	40.220
5	făcând parte din categoriile de companii mari, foarte mari sau medii	4.759	3.381
6	cu date disponibile privind veniturile operaționale în perioada 2014 - 2016	<b>2.021</b>	<b>1.977</b>

#### Strategia de căutare nr. 2 – activități de distribuție cu ridicata a produselor farmaceutice

Nr.	Criterii incluse în baza de date:	Orbis	TP Catalyst
1	Toate societățile active și cu situație necunoscută	234.421.917	23.480.017
2	din Uniunea Europeană (28)	55.015.402	13.016.858
3	cu indicator de independență A+, A, A-, U	31.934.781	4.106.841
4	având cod CAEN principal <b>4646</b>	17.322	6.369
5	făcând parte din categoriile de companii mari, foarte mari sau medii	2.429	1.563
6	cu date disponibile privind veniturile operaționale în perioada 2014 - 2016	<b>998</b>	<b>974</b>

#### Strategia de căutare nr. 3 – activități de fabricație a ambalajelor de plastic

Nr.	Criterii incluse în baza de date:	Orbis	TP Catalyst
1	Toate societățile active și cu situație necunoscută	234.421.917	23.480.017
2	din Uniunea Europeană (28)	55.015.402	13.016.858
3	cu indicator de independență A+, A, A-, U	31.940.717	4.112.698
4	având cod CAEN principal <b>2222</b>	3.752	1.302
5	făcând parte din categoriile de companii mari, foarte mari sau medii	829	521
6	cu date disponibile privind veniturile operaționale în perioada 2014 - 2016	<b>364</b>	<b>367</b>

# Noua „Abordare radicală”: ce mai rămâne după 100 de ani de alocare a profitului pe principii de piață

**Abstract:** Acest articol aduce la lumină istoria mai puțin știută a nașterii, la începutul anilor 1920, a soluțiilor de piață pentru rezolvarea problemei dublei impozitări. Istoria este pusă în oglindă cu noile abordări radicale aduse prin pachetul BEPS 2.0 al OCDE. Realitatea economică impune adaptarea sistemului global de impozitare pentru a cuprinde afacerile specifice economiei digitale (vânzarea la distanță nu mai justifică conceptul tradițional de sediu permanent, acces liber la servicii contra datelor consumatorului, participarea utilizatorilor la crearea de valoare). Dar reforma se va face prin introducerea unui cadru rigid, cu procente fixe, funcții prestabilite și alte soluții de ordin administrativ. Apariția „noului nexus” de impozitare va afecta întregul domeniu de business, indiferent de gradul de „digitalizare” al grupului, nu doar acolo unde nu există, dar și acolo unde există prezență fizică în jurisdicția de piață. „Unde este rezidualul” va deveni noul cuvânt de ordine în audituri fiscale și va crește riscul dublei impuneri. Trecând în revistă controversele actuale, articolul își propune să deschidă teme practice de pregătire pentru noii ani 2.0!

**Cuvinte cheie:** valoare de piață, sediu permanent, nexus, profit rezidual, analiză funcțională, formule alocare profit, BEPS - OCDE, Liga Națiunilor, dublă impunere.

| Adrian **LUCA**, partener-fondator Transfer Pricing Services

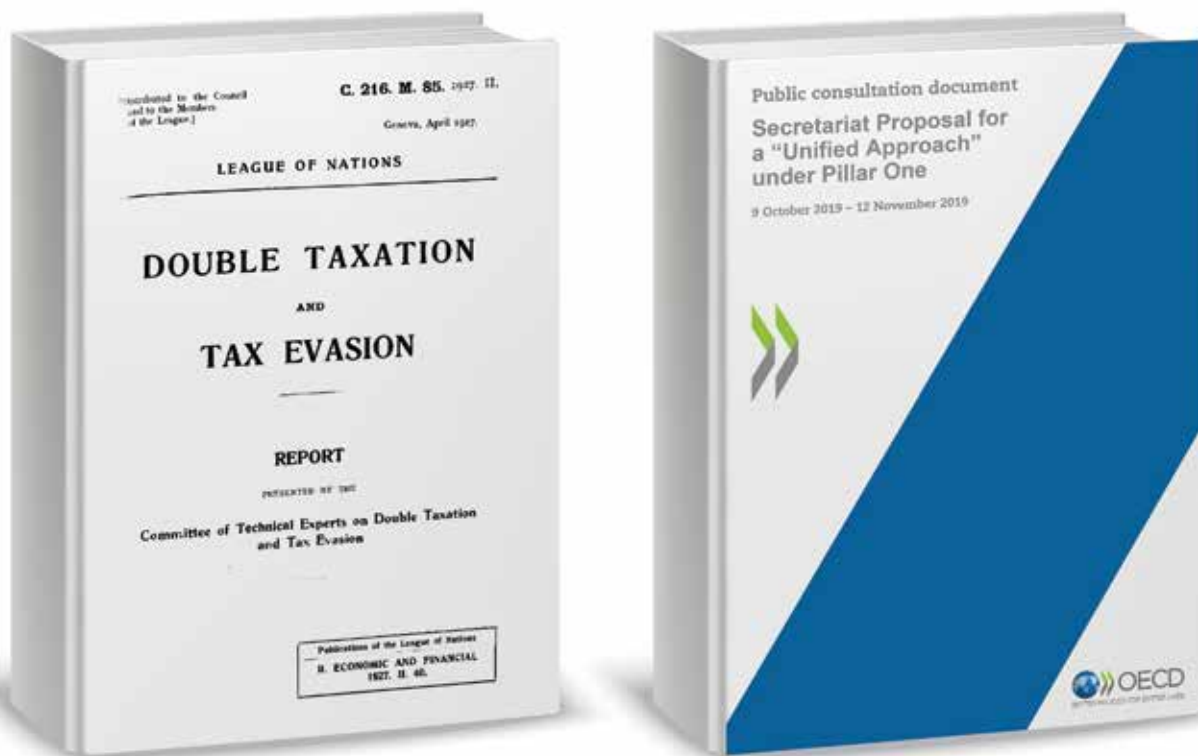
Suntem în 1920. Primul din „nebunii ani 20” cum avea să-i rețină Istoria, după eticheta franțuzească („folles”), „the roaring twenties” după *holistica* etichetă din engleză (zgomotos, clocotitor, extrem, dar și răcnet, muget). În ianuarie se înființează Societatea Națiunilor/ Liga Națiunilor (după preferințe) pentru a veghea asupra păcii și prosperității noii lumi (și noii economii) post-Marele Război. Acest nobil scop nu putea trece cu vederea nevoia de a reglementa chestiunea fiscalității internaționale, devenită tot mai fierbinte odată cu intrarea în era producției de masă, cu efectul ei direct globalizarea, atât a comerțului, cât și a producției. Marea pace are nevoie și de mici tratate de armistițiu fiscal, care, pe de-o parte să găsească reguli de conciliere între state, acolo unde există conflicte fiscale în exercitarea dreptului suveran de impozitare (a companiilor altora cu afaceri pe teritoriul lor, dar

și a companiilor lor cu afaceri pe teritoriul altora). De cealaltă parte, ca economia/ globalizarea să crească e necesar ca să fie garantat dreptul afacerilor de a nu fi impozitate de două ori pentru același lucru (o dată în țara de proveniență, a doua oară în țara unde-și derulează activitatea). Astfel, în 1920 are loc la Bruxelles o Conferința internațională pe probleme financiare care recomandă ca Liga, prin comitetul de specialitate, să ia poziție față de chestiunea dublei impozitări. Peste doi ani, puteam citi în rezoluția Conferinței Internaționale pe probleme economice (Genova, aprilie 1922): „Am luat în considerare acțiunea, dacă ar fi să se ajungă acolo, care ar trebui întreprinsă pentru a preveni scurgerea de capital (*flight*) care se face în scopul evitării impozitării (*avoid taxation*) și opinia noastră este că orice propunere care să interfereze cu domeniul pieței comerciale sau care să violeze secretul bancherilor în relație cu clienții lor este de con-

*damnat. Cu această condiție, opinia noastră este că subiectul măsurilor de cooperare internațională pentru prevenirea evaziunii fiscale ar trebui mai degrabă studiat în conexiune cu problema dublei impozitări care este acum analizată de un Comitet de experți în numele Ligii Națiunilor. Iată de ce sugerăm ca Liga Națiunilor să fie invitată să ia în considerare acest aspect”. Rețineți anul – 1922. Undeva, prin aprilie. (cf. Raportului Double Taxation and Tax Evasion, Liga Națiunilor, Geneva, 1927)*

## Lupta atemporală pe profitul din porția de biftec

Într-o luptă cu tancurile, lucrurile s-ar putea să se tranșeze mai simplu. Dar ce te faci când, spre exemplu, atunci când vine vorba de afacerile unei companii rezidente, unele state de rezidență (SUA, cazul notoriu) pot practica un sistem global de impozitare (pe toate câștigurile companiei, inclusiv pe cele



obținute în afară, care vor fi impozitate la repatriere), altele – sistem teritorial (doar pe câștigurile obținute local). Dar mai întâi, ce este rezidența? Pentru unii, este locul unde este înregistrată afacerea, pentru alții, locul de unde se asigură managementul efectiv al afacerii. Evident, mai sunt și cei pentru care rezidența este locul unde trebuie îndeplinite ambele teste – al înregistrării, dar și al managementului efectiv. Un sistem teritorial are nevoie să știe care este sursa câștigului – este esențial. Dar și pentru un sistem global este la fel de importantă sursa câștigului, atunci când analizează investițiile pe care le primește de la o companie nerezidentă.

Acum să ne imaginăm pentru o clipă cât de complicat putea să fie tot acest ghem de probleme, într-o lume care de-abia intrase în Pace și afacerile începeau să fie o luptă. Mi se pare sugestiv exemplul găsit în arhivele UK Royal Commission on Income Tax, unde este înregistrată declarația magnatului cârnii de vită, Sir William Vestey, care avea cirezi în Argentina și vânzări în toată lumea: „*Într-o afacere de așa natură, nu poți să spui cât de mult se produce într-o țară și cât de mult în alta. Sacrifici un animal și ce rezultă din acel animal se vinde în 50 de țări diferite. Nu poți să spui cât de mult se produce în Anglia și cât de mult în afară.*” (1) Nu poți spune, dar asta nu înseamnă că Fiscul va lăsa lucrurile așa, nelămurite. Roaring-ul cirezilor de vite din Argentina chema o soluție...

### Să ne cunoaștem istoria

Așadar, patru economiști cu renume sunt invitați de proaspăt înființata Ligă a Națiunilor să investigheze chestiunea dublei impozitări din perspectivă teoretică, științifică. Raportul lor este astăzi lucrare de arhivă, dar bazele științifice formulate de acești economiști precum și de alții în anii imediat ulterioari au „supraviețuit remarcabil” (2) ca fundament al cadrului fiscal internațional pe care îl avem până în ziua de azi.

Dacă e să vorbim de loialitatea economică, în original *economic allegiance*, a unui contribuabil față de stat, aceasta se stabilește în funcție de originea averii sau câștigurilor, locul (situs) efectiv al averii/câștigurilor, exercitarea drepturilor asupra averii/câștigurilor, locul de rezidență sau domiciliul persoanei în măsură să dispună de avere/câștig.

Dintre acești factori, definitorii au fost considerate „originea averii (sursa)” și „rezidența/domiciliul” proprietarului care consumă averea. Origine ar însemna de fapt toate stagiile pe parcursul cărora se creează averea – de la apariția fizică, transformarea/ adaptarea fizică, transportul și vânzarea. (ibidem)

Într-o lume industrială „din cărămidă și mortar” (brick and mortar) esențial era locul fizic care contribuia la producerea aceluia câștig, iar dreptul de impozitare trebuia acordat în funcție de complexul de con-

xiuni (nexus), care se forma între profitul afacerii și acel loc fizic.

De aici a fost doar un pas până la introducerea conceptului de sediu permanent (permanent establishment – PE) care dădea măsura fizică, obiectivă, a prezenței economice pe care o afacere nerezidentă o are într-o altă jurisdicție.

Sediu permanent adică „*centre de management, companii afiliate, fabrici, agenții, spații de depozitare. Cu toate acestea, prin simplul fapt că o întreprindere are afaceri într-o țară străină printr-un agent bona fide (real, de bună credință) cu statut independent (broker, agent pe bază de comision) nu trebuie înțeles că acea subsidiară are sediu permanent în țara respectivă*”. Și acesta conform proiectului de Acord bilateral pentru evitarea dublei impunerii din 1927. (cf Raport Liga Națiunilor)

Comentând prevederea că fiecare din cele două state va impozita partea de câștig produsă pe teritoriul său, experții tehnici numiți de Ligă arătau „*aceasta este o aplicare a așa-numitului sistem de împărțire a profitului în conformitate cu sursa lui*”.

Și de aici încă un pas până la a ajunge și la valoarea de piață ca etalon în alocarea profitului și evitarea evaziunii (o vor face americanii în 1928, apoi francezii în 1933 – cf. Picciotto, 2018)... suntem în zilele noastre, nu? Când înțelegem că doar profitul care poate fi atribuit sediului permanent trebuie impozitat de jurisdicția unde se află PE, pentru că doar ▶



acel profit ar fi putut fi obținut de PE și dacă funcționa ca o întreprindere independentă, distinctă. (OCDE, 2014)  
Acum câteva mici actualizări se impun, totuși.

### Să ne înțelegem prezentul...

Oamenii informați din anii 1920 puteau să prevadă multe (în 1927 se lansa Metropolis, marele film mut al germanului Fritz Lang, care a schimbat felul în care generațiile ulterioare au văzut viitorul), dar nu chiar până într-acolo încât să înțeleagă cum o companie poate ajunge să facă afaceri la distanță, să aibă clienți pe o piață unde nu are nici sediu fizic și nici agenți de reprezentare. Că acum la o afacere, *consumer-facing* (interacțiunea cu clientul) nu mai înseamnă să stai față în față, ci *ecran în ecran* cu clientul.

Ce ar fi spus cei de dinainte să afle că, undeva prin 2017, gigantul american Google, un fel de Standard Oil al secolului XXI (o spune toată lumea - datele sunt noul petrol), a fost absolvit de către Curtea Administrativă de la Paris de pricina pe care i-o găsea Fiscul francez, că nu ar fi plătit 1,115 miliarde de euro pentru vânzările avute către clienții francezi. *Da, dar vânzările nu s-au făcut printr-un sediu permanent*, a replicat Curtea, *așa e regula*. Și deși așa e regula, peste doi ani de la această decizie avea să urmeze acordul istoric între Google și statul francez - gigantul a plătit un miliard pentru a-și încheia litigiile vechi. (3) Acesta este poate cel mai puternic semnal că vechea lege nu mai e suficientă pentru lumea nouă. În definitiv, cirezile or fi rămas tot în Argentina, dar biftecul e acum la un click distanță și de acest click depinde acum o întreagă economie globală.

Iar autoritățile se simt datoare să intervină și acum.

*„Folosirea extensivă a datelor și a conținutului generat de utilizator ridică problema dacă utilizatorii contribuie la crearea de valoare prin faptul că își oferă propriile date platformelor în schimbul accesului liber (s.n.). În special țările în dezvoltare cu mari piețe de consum împing la recunoșterea factorilor demand-side (precum vânzările) în crearea de valoare. Din contră, alții cred că factorii supply-side (riscuri, intangibile, capital uman) sunt principalele elemente generatoare de profit”,* se arată în preambulul studiului „Impactul digitalizării asupra chestiunilor de fiscalitate internațională”, prezentat de Parlamentul European în februarie 2019.

Dezabeterea nu e nouă, desigur. Ba chiar la fel de centenară, cel puțin în lumea economiștilor: pentru *supply-side*, economia se învârtă în jurul ofertei de bunuri și servicii, trebuie stimulat tot ce ajută la creșterea ofer-

tei. Prin analogie, spre exemplu, finanștii *supply-side* ar spune că, astăzi, *principalul „driver” al afacerilor într-o economie tot mai mult bazată pe forme ale cunoșterii avansate, într-o eră a digitalului, este capitalul uman. Pentru ei capitalul uman trebuie să aibă o pondere substanțială în analiza funcțională (s.n.) care determină alocarea profitului.* (Parlamentul European, 2019)

De partea cealaltă, a celor demand-side, spui consum și ai spus tot. La fel, pentru curentul demand-side din finanțe, este esențială recunoșterea rolului de driver al utilizatorului-consumator, ceea ce ar echivala cu o *reevaluare a fundamentelor fiscalității (ex principiul nexus-ului), reajustarea drepturilor de impozitare între jurisdicții și redefinirea statutului PE, adoptarea unui model bazat pe principiul destinației.* (ibidem)

Luarea în calcul a principiului destinației pare să însemne însă și o nouă destinație pentru fiscalitatea directă (nu vorbim de cea indirectă, de TVA, unde destinația e baza, ca să zic așa). Și nu e simplu joc de cuvinte aici. **... Dar să ne gândim și la viitor: ce simplificare-i lăsăm?**

*„În era digitală, alocarea drepturilor de impozitare nu se mai poate circumscrie exclusiv prin referința la prezența fizică. Regulile actuale datează practic din anii 1920 și nu mai sunt suficiente pentru a asigura o alocare corectă (fair). (...) astăzi alocăm profit zero oricărui nexus care nu se bazează pe prezență fizică. E nevoie de o schimbare privind abordarea nexus și noi reguli de alocare a profitului, nu doar pentru situațiile unde nu există prezență fizică, dar și acolo unde există (s.n.)”* - se arată în documentul emis de OCDE în octombrie acest an spre consultare publică, sub numele pompos și enigmatic „Propunerea Secretariatului pentru o Abordare Unificată privind Pilonul 1”.

Desigur, Pilonul 1 (Pillar One) nu se referă la sistemul (public) de pensii și da, există și un Pilon 2, emis în aceeași perioadă - ambele fiind elemente de rezistență într-o nouă arhitectură a sistemului global de impozitare. Cei care își aduc aminte că această menire o are și BEPS, planul OCDE de luptă împotriva „base erosion and profit shifting/ erodării bazei de impozitare și mutării profiturilor) emis de-abia acum cinci ani, vor fi mulțumiți să afle că s-a simțit nevoia unui BEPS 2.0, pentru că primul a stabilit standarde minime (preluate spre exemplu de UE în Anti Tax Avoidance Directive sau de SUA în Tax Cuts and Jobs Act) - standarde care probabil i-ar fi șocat pe cei de la Genova din 1922. (vezi secretul bancar e istorie, vezi CbCR, vezi că stă să vină și CbCR public în UE). Dar minimul nu e de-ajuns. *Efectele BEPS asupra punctelor relevante, precum Sediul Permanent*

*(Acțiunea 7) sau asupra prețurilor de transfer (Acțiunile 8-10) sunt mai degrabă limitate.* (Cf. Parlamentul European, 2019)

Pe scurt, se toarnă noi piloni, iar pentru discuția noastră relevant este acum primul pilon (4), unde, așa cum spune și „Abordarea Unificată” (ii vom spune „Abordarea” de acum înainte), se țintește foarte sus, într-un echilibru precar, *„in balanță fiind: alocarea noilor drepturi de impozitare; aspecte fundamentale ale sistemului internațional de impozitare, cum ar fi noțiunile fundamentale de sediu permanent și de aplicare a principiului valorii de piață; viitorul cooperării fiscale multilaterale; prevenirea măsurilor unilaterale agresive; intensă presiune*

## Profitul rezid

*„Abordarea Unificată” distinge trei paliere de profit la nivelul grupului (în original „amount”) care, în funcție de circumstanțele specifice, se alocă pe jurisdicțiile de piață („care, în unele cazuri sunt locul unde se găsește utilizatorul”).*

**Palierul A** - desemnează „noul drept de impozitare în baza căruia se alocă o parte din profitul rezidual estimat al unui grup multinațional către o jurisdicție de piață în diferent de locația sau rezidența acelei afaceri, în acord cu un nou nexus, neconstrâns de cerințe privind prezența fizică”.

Acest profit rezidual ar reprezenta profitul care rămâne după desemnarea unui profit de rutină estimat pentru activitățile grupului sau ale unei linii de afaceri.

„Abordarea” admite că „în mod normal” pentru remunerarea funcțiilor de rutină principiul valorii de piață (arm’s length) funcționează „rezonabil de bine”. Mai încolo, adaugă enigmatic: „reținerea regulilor de prețuri de transfer acolo unde acestea funcționează relativ bine în acea jurisdicție de piață.”

Enigmatică pentru că benchmarkingul, comparabilitatea de piață este esențială pentru delimitarea profitului de rutină așa cum e înțeles acum - profitul de rutină al unei părți afiliate este profitul pe care l-ar obține o companie independentă care ar funcționa ca un simplu furnizor de servicii externalizate - nu și-ar asuma riscuri, nu ar fi remunerat în funcție de eșecul sau succesul de piață al produsului, serviciului respectiv.

politică pe companiile multinaționale înalt-digitalizate”.

Ca și Liga acum 100 de ani, OCDE-ul de azi vrea să fie un laborator de soluții tehnice la „intense presiuni politice” (5).

Istoria va reține că și noi azi avem contextul nostru ușor instabil: cu americanii și războaiele lor comerciale cu noile puteri economice, cu britanicii și ieșirea lor din UE, cu francezii și ținta lor de a fi pionierii taxării noii economii (are legătură și cu incidentul Google pomenit mai sus) asta apropo și de măsurile unilaterale agresive... Pe acest fond, se forțează compromisul politic acolo unde tehnicul

nu se lasă așa ușor – vezi formulări de tipul – „procent fix agreeat, deși e posibil să fie nevoie de mai multe”.

Un întreg efort de 100 de ani de rafinare a ceea ce se cheamă alocarea profiturilor pe bază de riscuri, funcțiuni asumate și active implicate este acum redus la triviale formule standardizate, dacă nu direct simplificate în procente unice și un cadru rigid de funcțiuni prestabilite și alte soluții „administrabile” (vezi articolul atașat).

Alocarea profitului în afara prezenței fizice este o cerință obiectivă, a vremurilor noastre. Dar simplul fapt că astăzi vorbim de calculul profitului în afara principiilor valorii de piață

va duce la schimbarea actualelor acorduri fiscale, așa cum admite și Abordarea.

Apropo de destinație, prin radicalismul de acum ne pregătim să lășăm un alt cadru economic generațiilor de mâine. Ca și înaintașii noștri nu știm ce mașini zburătoare vor apărea peste 100 de ani. Dar ei ne-au lăsat un cadru flexibil, care în primul rând le-a dat posibilitatea antreprenorilor, companiilor să fie flexibile, să inoveze poentru a se adapta. Afacerea lordului Vestey n-ar fi rezistat până astăzi dacă acum 100 de ani i-ar fi spus cineva că nu i se recunosc cheltuielile cu refrigerarea cărnii, pentru că nu există așa ceva – frigiderul.

## ual sau mai bine zis „cuiul lui Pepelea”

Dar asta dacă nu se va trece la o „soluție administrabilă” (în cuvintele „Abordării”) – un nivel de profitabilitate estimat că ar acoperi profiturile de rutină. Se pot folosi o varietate de abordări, dar o abordare simplificată ar fi să se agreeze un procent fix, sau mai multe, posibil cu variații în funcție de industrie. După ce se trece de acest nivel de profitabilitate, trebuie găsită acea parte din prezumtivul profit rezidual care să fie atribuită efectiv jurisdicției de piață. Ei bine, acest „W” va fi cu adevărat Cuiul lui Pepelea, pentru că la el se vor duce prima dată autoritățile fiscale de câte ori vor bate la ușa unui grup (nu contează dacă e ușă fizică sau nu) și vor întreba unde îmi sunt banii de pe Pilonul 1?

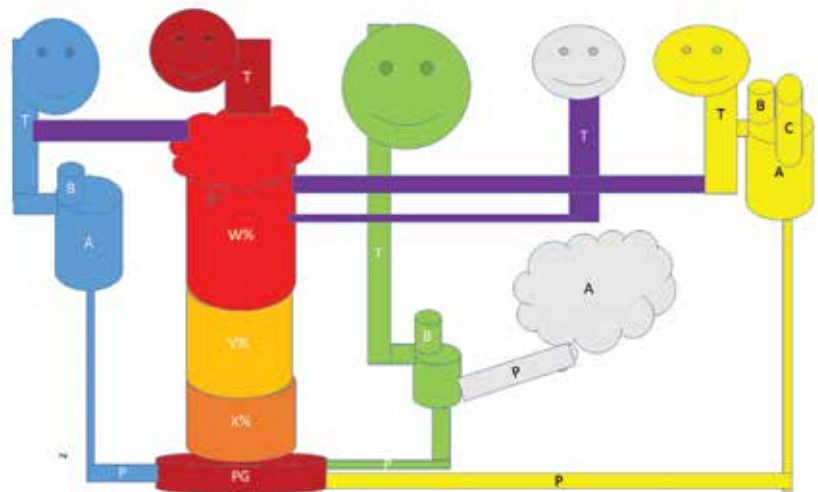
Nu ne va ajuta prea mult să ne uităm la partea care nu se atribuie (V) pentru că discuția despre aceasta este expediată foarte rapid – „este rezultatul altor factori cum ar fi intangibile comerciale (trade intangibles, de tipul software, distincte de intangibile de marketing, de tipul brand, marca –n.n.), capital, risc etc., care nu fac obiectul acestor noi drepturi de impozitare”.

Și atunci ne întorcem la speranța de (așa-zisă) simplificare – „date fiind dificultățile practice ale utilizării regulilor convenționale de transfer pricing, propunem ca partea din profitul non-rutină care se atribuie să fie determinată în acord cu o convenție simplificată, cum ar fi profitul non-rutină multiplicat cu un procent fix agreeat la nivel internațional, deși este posibil ca diferite procente să poată fi aplicate unor diferite industrii sau linii de business”.

**Palierul B.** Aici se încearcă stabilirea unei remunerații (return) fixe (sau mai multor

remunerații, în funcție de industrie sau regiune) pentru activități de marketing și distribuție de bază sau de rutină care au loc

într-o jurisdicție de piață. Scopul declarat – reducerea disputelor și, atenție!, „reducerea costurilor de conformare pe fondul impunerii” ▶



„Instalația” de redistribuire impozite „Pillar 1”

„T” - Taxe aferente fiecărei jurisdicții

„P” - Profit aferent filialei din jurisdicția respectivă

„PG” - Profitul consolidat obținut de grup

„A” arată creșterea profitului pe jurisdicție ca urmare a noii alocări, indiferent de prezența fizică, dar în baza noului nexus (în general, nivelul vânzărilor).

În exemplul nostru, filiala nu are vânzări semnificative pe jurisdicția sa de piață

„B” arată existența unui profit ca urmare a unor activități de marketing și distribuție de bază care vor fi remunerate cu o sumă fixă (urmează să fie stabilită o listă cu aceste activități)

„C” arată profitul ca urmare a unor activități de marketing și distribuție peste remunerația fixă de la „B”. Se constată că pot apărea ușor interferențe între A și C

Culoarea desemează noul drept de impozitare, partea din W alocată pe jurisdicții de piață

X% - profit de rutină

V% - profit de non-rutină ne-alocabil

W% - profit de non-rutină alocabil

desemează administrația fiscală a fiecărei jurisdicții

desemează o prezență non-fizică pe jurisdicția de piață (ex care este o subsidiară a )

Notă – desen realizat pe baza „Documentului de consultare publică pentru o Abordare Unică Pilonul 1”, OCDE, octombrie 2019

*agresive (aggressive enforcement) a regulilor prețurilor de transfer”.*

De obicei, e clar ce se înțelege prin marketing și distribuție, dar, admite „Abordarea” pot apărea și aspecte de graniță (border issue). De aceea s-ar impune stabilirea unei liste de activități care se califică pentru remunerația fixă. Reținem apoi o altă formulare: „*cuantumul remunerației fixe se poate determina într-o varietate de moduri – poate fi (i) un singur procent fix; (ii) un procent fix care*

*variază pe industrie și/sau regiune; (iii) altă metodă agreeată”.* Simplu, nu?

**Palierul C.** Este secțiunea care lasă libertatea contribuabilului, dar și administrației fiscale să constate că acele activități de marketing și distribuție care au loc într-o jurisdicție de piață trec dincolo de linia de bază stabilită la B. În acest caz, am vorbi de un profit suplimentar pentru care se vor putea aplica principiile valorii de piață, „deși acesta va necesita măsuri robuste, inclusiv mecanisme obligato-

rii, pentru eliminarea dublei impozitări și a disputelor lungi și costisitoare”.

Reținem fragila formulă „*măsuri robuste*” și mergem mai departe. Așa cum vă așteptați citind cele de mai sus, și cum însăși „Abordarea” se așteaptă, „se justifică investigarea în continuare a aspectelor care țin de interacțiunea dintre A și C”. Pentru că da, se poate ajunge ca unei jurisdicții să i se aloce o parte sau tot profitul la A, pentru activități funcționale care sunt recompensate și cu C. Asta da simplificare, ar zice norocoșii! ■

### Pilonul 1, doar pentru high-tech?

E de așteptat ca, indiferent de soluțiile care vor fi agreeate într-un final, să existe cât mai puține *discriminări* între abordarea afacerilor din noua economie față de cele din vechea economie, în condițiile în care granițele încep să fie tot mai subțiri. Sigur că dacă oferi acces gratuit la servicii în schimbul datelor clienților, numai companie tradițională nu te poți numi.

Dar cei care cred că noua abordare radicală e doar pentru cei cu „sediul din nori (unde totul e digitalizat, pe net)?” vor fi aduși cu picioarele pe pământ, cum se spune, de paragraful (23) din „Abordare”: *Intenția este ca introducerea pragului de venituri să creeze nexus nu doar pentru modelele care implică vânzări la distanță, ci și grupurilor care vând pe o piață printr-un distribuitor (parte afiliată sau nu).* Iar paragraful (16), deja menționat în text, spune și mai clar – *”E nevoie de o schimbare privind abordarea nexus și noi reguli de alocare a profitului, nu doar pentru situațiile unde nu există prezență fizică, dar și acolo unde există”.*

Paradoxal poate, acest „*și acolo unde există*” vine și cu o undă de speranță pentru companii, oriunde s-ar afla (loc, domeniu, grup etc.). Când totul este în mișcare, le rămâne un mijloc tradițional de siguranță – o bună **analiză funcțională**. Oricât de radicală va fi schimbarea, și va fi, oricât de prestabilite vor fi remunerațiile și oricât de rigid va fi cadrul de încadrarea a funcțiilor, compania tot va trebui să știe să-și explice modelul de business, de ce se află sau nu într-un loc, de ce îndeplinește sau nu anumite funcții etc.

### Pilonul 1 – câteva întrebări de bază

- Vor fi afectate toate grupurile multinaționale? Cum se va stabili statutul de „*consumer facing*”, nivelul de interacțiune cu utilizatorul/clientul este vizat?
- Ce măsură se va alege pentru profitul la nivelul grupului: se folosesc datele din situațiile financiare consolidate? Se va ține cont de variațiile dintre liniile de business și/sau piețe?
- Ce tratament se va aplica în cazul pierderilor?
- Determinarea jurisdicției de piață. Cum se vor localiza vânzările?
- Profitul de rutină: se va stabili în continuare pe baza regulilor de prețuri de transfer? Se va folosi o formă „simplificată” - pe bază de procent/e, în funcție de industrie?
- Profitul rezidual: cum se va stabili nivelul vânzărilor de la care se creează noul nexus și trebuie să se facă alocarea?
- Cum se vor rezolva problemele de dublă impozitare la nivelul grupului (palierul A)? Dar la nivelul filialei, atunci când apar supapunerii între palierele A și C?
- Ce activități de marketing și distribuție vor fi prestabilite pentru remunerația fixă (palierul B)? Va fi un cadru rigid? Cum se vor rezolva disputele?
- În noul context, se mai poate vorbi de mecanisme de protecție de tipul Acordurilor de Preț în Avans? Pot apărea noi mecanisme?

#### Note

(1) Lordul William Vestey, fondatorul unui imperiu comercial alimentar, considerat pionier al tehnicii refrigerării, dar și pionier al exploatării slăbiciunilor sistemului fiscal internațional. Exemplu preluat din studiul „Fiscalitate Internațională, arbitraj și creșterea corporațiilor transnaționale”, al profesorului Sol Picciotto, Lancaster University. Conform sursei, Vestey a purtat o lungă bătaie fiscală la Londra, dar și la Buenos Aires.

(2) Cf. OCDE – „Principiile fundamentale ale impozitării”, în „Tratarea provocărilor fiscale ale economiei digitale” – Acțiunea 1, BEPS (2014).

(3) Am prezentat „Cazul Google” în revista Consultant Fiscal nr.58, ianuarie 2018 – „Nivelul 2.0 în abordarea europeană a tranzacțiilor intra-grup”. Despre acordul din septembrie 2019 am vorbit pe [transferpricing.ro/media-center](http://transferpricing.ro/media-center)

(4) Pilonul 2 are și el radicalismul lui - impozit minim pe profit la nivel global.

Teoretic, trăim într-o lume liberă, unde fiecare țară își pune ce impozit mic vrea. Dar problema e la investitor – acesta va fi rețaxat la el acasă și pentru acele venituri pe care le-a obținut într-o jurisdicție unde a avut parte de o impozitare efectivă sub acel prag internațional; sau nu i se vor recunoaște deduceri fiscale ori va avea parte de impozitare la sursă pentru o plată către partea afiliată, dacă acea plată a avut parte de impozitare efectivă sub pragul internațional. Despre consecințe BEPS 2.0 am scris detaliat pe [transferpricing.ro/media-center](http://transferpricing.ro/media-center), decembrie 2019.

(5) Oficial, BEPS răspunde apelului G8/apoi G7 și G20 – cele mai dezvoltate economii. Formal, astăzi, trebuie căutat acordul între mai mulți actori, comparativ cu acum 100 de ani. Este interesant de observat, spre exemplu, care erau economiile care semnav raportul din 1927 – Argentina, Belgia, Cehoslovacia, Franța, Germania, Marea Britanie, Italia, Japonia, Olanda, Polonia, Elveția, SUA, Venezuela.

# Impozitarea la nivel internațional și economia digitală

**Abstract:** Articolul abordează modul în care evoluează structurile fiscale internaționale pentru a face față provocărilor pe care le prezintă economia digitalizată. În acest articol se menționează, de asemenea, despre propunerile formulate de OCDE (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică) și de CE (Comisia Europeană), care pot fi aplicate modelelor de afaceri digitale.

**Cuvinte cheie:** impozitarea la nivel internațional, afacerile/economia digitală, profituri corporative, autentificarea utilizatorilor, intangibile de marketing, prezență economică semnificativă.

| Nilanjan **NAG**, Manager prețuri de transfer - PKF Finconta

## Introducere

Prima regulă fundamentală în sistemul fiscal internațional este regula prezenței fizice (sau stabilirea nexusului prin prezența fizică). Tehnic, prezența fizică poate fi considerată o filială sau un sediu permanent.

Al doilea principiu fundamental, care este un criteriu al primei reguli, este principiul valorii de piață. Pe scurt, principiul valorii de piață înseamnă că profiturile corporative ale unui grup multinațional sunt alocate țării în care compania desfășoară activități sau funcții, angajează active și își asumă riscuri. Prețurile de transfer care se aplică între diferitele entități ale unui grup multinațional pentru bunurile vândute și serviciile furnizate sunt apoi determinate pe baza prețurilor aplicate între alte companii independente în circumstanțe comparabile.

Modelele de afaceri digitale din prezent au o serie de caracteristici care adesea permit consumatorilor să li se ofere bunuri și servicii peste granițe și prin intermediul rețelelor digitale. Cu toate acestea, atunci când afacerea este tranzacționată prin canale digitale, situația

se îngreunează pentru autoritățile fiscale la nivel global. În lumea digitală de astăzi, aceste două principii fundamentale ale impozitării la nivel internațional nu mai sunt la fel de eficiente ca în trecut.

În timp ce aceleași bunuri și servicii furnizate, printr-o abordare mai tradițională, ar fi în mod normal supuse impozitelor, aceste activități digitale rămân adesea neimpozitate în țara în care serviciul este furnizat din cauza modului în care a fost conceput sistemul fiscal internațional.

## Sarcina fiscală într-o economie digitală

Caracteristicile acestor noi modele de afaceri digitale sunt greu de reconciliat cu principiile sistemului fiscal internațional în forma lor inițială. Pentru companiile care operează la nivel transfrontalier și care tranzacționează bunuri și servicii într-o formă digitală, nu mai este necesară prezența fizică într-o anumită țară pentru a putea dobândi o poziție semnificativă pe piață. Succesul unor astfel de companii depinde de factori precum datele sau autentificarea utilizatorilor (eng. User participation). Valoarea este adesea

creată de activele necorporale care sunt alocate într-o locație centralizată. În conformitate cu legislația actuală din majoritatea țărilor, dacă o companie nu este prezentă fizic într-o anumită țară printr-o filială sau un sediu permanent, profiturile corporative obținute în țara respectivă nu pot fi impozitate.

În mod contrar, ideea care stă la baza economiei digitale este că realizarea valorii nu are loc doar acolo unde companiile sunt prezente fizic. În economia digitală, crearea valorii are loc și în cazul în care companiile colectează date de la clienți și utilizatori sau unde sunt localizați clienții și utilizatorii.

Prin urmare, obiectivul de a aborda provocările fiscale ale digitalizării economiei este, printre altele, mutarea drepturilor de impozitare a profiturilor din țările în care companiile își dezvoltă produsele și serviciile, către țările în care le vând.

## Propunerile OCDE cu privire la digitalizarea economiei

OCDE a introdus trei propuneri care pot fi aplicate la diverse modele de afaceri digitale. Acestea sunt propuneri care ►



să țină seama de autentificarea utilizatorilor, de intangibilele de marketing și de prezența economică semnificativă (eng. SEP).

### Propunerea utilizatorilor

Această propunere pune accentul pe valoarea creată de întreprinderile care activează digital la un nivel foarte ridicat prin dezvoltarea unei baze de utilizatori active și implicate, precum și prin solicitarea de date și contribuții de conținut de la acestea. Propunerea se bazează pe ideea că solicitarea de date și conectarea activă a utilizatorilor este cea mai critică componentă a creării de valori pentru întreprinderile digitale, ale căror exemple pot fi găsite sub formă de platforme de social media, piețe online etc.

Pe scurt, propunerea sugerează revizuirea regulilor de alocare a profitului pentru a se adapta activităților de creare a valorii unei baze de utilizatori active și implicate. În plus, regulile de impozitare vor fi, de asemenea, revizuite, astfel încât jurisdicțiile utilizatorilor (i.e. piața) să aibă dreptul de a impozita profitul suplimentar alocat acestora. Totuși, acest lucru ar trebui să se aplice numai firmelor digitale pentru care modelele tradiționale ale sistemului fiscal internațional nu mai sunt adecvate.

### Propunerea venită în cazul intangibilelor de marketing

Această propunere este fondată pentru conceptul de intangibil de marketing, astfel cum este definit în Liniile Directoare OCDE privind prețurile de transfer. Propunerea intangibilelor de marketing abordează o situație în care un grup multinațional poate pătrunde într-o jurisdicție, fie de la distanță, fie printr-o prezență locală limitată (i.e. distribuitor cu risc limitat), pentru a dezvolta o bază de utilizatori/ clienți și alte intangibile de marketing. Există o asociere inerentă între produsele intangibile de marketing și jurisdicția de piață. Având în vedere legătura de mai sus, propunerea urmărește să modifice normele actuale de stabilire a prețurilor de transfer pentru a impune ca imobilizările intangibile de marketing și riscurile asociate cu aceste necorporale să fie alocate jurisdicției de piață.

Propunerea apreciază faptul că jurisdicția de piață ar avea dreptul să impoziteze o parte sau toate veniturile

excepționale asociate cu astfel de imobilizări necorporale și riscurile asociate acestora, în timp ce toate celelalte venituri ar fi alocate între membrii grupului pe baza principiilor prețurilor de transfer existente.

Totuși, aceste reguli se concentrează doar pe intangibilele de marketing și nu pe comerțul intangibilelor care nu par să aibă o legătură funcțională intrinsecă cu jurisdicțiile pieței.

### Propunerea privind prezența economică semnificativă (PES)

Această propunere se bazează pe conceptul de prezență economică semnificativă, așa cum este descris inițial în Acțiunea 1 din planul BEPS. În ceea ce privește PES, se presupune că profiturile corporative sunt obținute într-o anumită jurisdicție dacă o companie nerezidentă are o prezență economică semnificativă în jurisdicția respectivă.

O cerință importantă privind prezența economică semnificativă o reprezintă interacțiunea deliberată și durabilă în jurisdicția respectivă prin intermediul tehnologiei digitale și a altor mijloace automatizate.

În acest sens, unul sau mai mulți dintre următorii factori pot fi considerați relevanți: (i) existența unei baze de date privind clienții situați în jurisdicția în cauză; (ii) mărimea conținutului digital rezultat din jurisdicția respectivă; (iii) plăți în monedă locală; (iv) menținerea unui site web în limba locală; (v) responsabilitatea pentru eventuale livrări de bunuri către clienți sau furnizarea altor servicii suport, cum ar fi relațiile cu clienții; sau (vi) prezența activităților de marketing și campaniile de promovare a produselor, în mediul online sau sub altă formă, pentru a atrage clienții. Acestea sunt foarte similare cu criteriile stabilite de Comisia Europeană (CE), organul executiv al Uniunii Europene (UE) în propunerea pentru o directivă privind prezența digitală semnificativă, publicată pe 21 martie 2018.

### Propunerea Comisiei Europene privind prezența digitală semnificativă

În cadrul acestei propuneri, CE îmbunătățește conceptul de sediu permanent pentru a cuprinde situațiile în care există o prezență digitală semnificativă și, prin urmare, introduce noi principii pentru alocarea profitului.

Cu această propunere, la fel ca și OCDE, CE urmărește ca impozitele să fie percepute acolo unde are loc activitatea economică și



se adaugă valoare bunurilor și serviciilor. Noul element din propunerea înaintată de către CE recomandă extinderea categoriei de activități care sunt considerate activități semnificative din punct de vedere economic, care rezultă dintr-o prezență digitală în jurisdicția respectivă. Activitățile care trebuie luate în considerare în fiecare caz, în conformitate cu CE, sunt: colectarea, stocarea, procesarea, analiza, desfășurarea și vânzarea datelor la nivel de utilizator; colectarea, stocarea, procesarea și afișarea conținutului generat de utilizator; vânzarea de spații publicitare online; punerea la dispoziție a conținutului terților pe o piață digitală.

CE a propus o măsură pe termen scurt - impozitul pe serviciile digitale („Digital Services Tax”) și o măsură pe termen lung - sediu permanent digital („Digital Permanent Establishment”) și alocarea profitului („Profit Allocation”). Măsura pe termen scurt implică o taxă provizorie de 3% care acoperă activitățile digitale care, în prezent, nu sunt impozitate în UE. Măsura pe ter-



men lung își propune să reformeze regulile de impozitare a corporațiilor prin conectarea impozitării în țara în care se adaugă valoare bunurilor și serviciilor, în special acolo unde întreprinderile au interacțiuni semnificative cu utilizatorii prin canale digitale.

### Diverse măsuri unilaterale introduse în UE

Pentru a face față provocărilor care au apărut în urma digitalizării, multe țări europene au introdus deja măsuri directe. Câteva dintre acestea sunt menționate mai jos:

#### Italia – Taxa web

Legea finanțelor emisă în anul 2018 în Italia a introdus o taxă web, care este aplicabilă începând cu ianuarie 2019 și este percepută o taxă de 3%. Taxa este destinată să se aplice bunurilor necorporale, cum ar fi publicitatea online și link-urile sponsorizate, dar nu și comerțul online.

#### Franța – Taxa YouTube și GAFA

În Franța, la începutul anului 2018 a intrat în vigoare o taxă de 2% percepută pe

veniturile obținute din publicitate de către platformele rezidente sau nerezidente care difuzează videoclipuri online gratuite sau plătite, precum YouTube sau Netflix.

De asemenea, Franța a introdus așa-numita „taxă GAFA” - denumită după Google, Apple, Facebook și Amazon - pentru a se asigura că gigantul internetului de la nivel mondial plătește o cotă corectă a impozitelor pentru marile afaceri desfășurate în Europa.

#### Belgia – taxa de echitate

Taxa de echitate reprezintă 5,51% asupra distribuțiilor de profit de către companii belgiene sau companii străine, având sediu permanent în Belgia. Impozitul se aplică doar profiturilor care nu au fost deja supuse anterior impozitării.

#### UK - Taxa pe profitul redirectionat

Impozitul pe profit redirectionat are drept scop stabilirea unei legături între entitatea producătoare a venitului și locul de proveniență al venitului. Impozitul este reprezentat de un procent de 25%.

**Concluzie:** Propunerile de mai sus au fost introduse de OCDE și CE pentru a aborda provocările prezentate de economia digitalizată și pentru a alinia profiturile impozabile cu activitățile economice care stau la bază și adaugă valoare bunurilor și serviciilor. Pentru ca acestea să fie mai eficiente, trebuie să existe un consens internațional în legătură cu aceste probleme, pentru a putea fi adoptate în mod uniform.

Ca precursor al lucrurilor viitoare, într-un proces a Curții Supreme a SUA care implică statul Dakota de Sud și Wayfair, Curtea Supremă pare să adopte propunerea formulată de CE privind prezența digitală semnificativă. Decizia a anulat o regulă de prezență fizică de lungă durată, permițând statelor să solicite comercianților de la distanță să încaseze și să remită impozitul pe profit. Aceasta este o decizie importantă care va afecta întreprinderile din SUA, precum și întreprinderile din afara SUA și va stabili un precedent. ■

# Europa la raport

## Comisia Europeană nu va face apel la hotărârea privind ajutorul de stat în cazul „Starbucks”

Comisia Europeană a decis să nu facă apel la hotărârea Curții Generale în cazul Olanda vs. Comisia (Starbucks) privind ajutorul de stat fiscal. Într-o declarație pentru MLex, un purtător de cuvânt al Comisiei Europene a declarat: „În urma unei evaluări atente a hotărârii Curții Generale din data de 24 septembrie 2019 privind tratamentul fiscal al Starbucks în Olanda, Comisia a decis să nu facă apel la hotărârea Curții la Curtea Europeană de Justiție”, confirmând comentariile Vicepreședintelui Comisiei Vestager făcute în cadrul unui interviu. Pentru claritate, Curtea Generală a UE a pronunțat în data de 24 septembrie 2019 hotărârile în primă instanță în cazurile Starbucks și Fiat privind ajutorul de stat fiscal. În cazul Olanda vs. Comisia (Starbucks), Curtea a anulat decizia Comisiei, care a stabilit inițial că Olanda acordase Starbucks ajutor de stat prin intermediul unor beneficii fiscale selective. În cazul Luxemburg vs. Comisia (Fiat), Curtea a respins acțiunea în anulare și a confirmat decizia Comisiei care

stabilea ajutor de stat către Fiat Finance and Trade (acum, Fiat Chrysler Finance Europe). Curtea a confirmat competența Comisiei de a analiza acordurile fiscale individuale (inclusiv deciziile privind prețurile de transfer, Acordurile privind prețurile în avans - APA) pe care le încheie administrațiile fiscale naționale cu contribuabilii. Hotărârile mai indică și acceptarea de către Curtea Generală a interpretării Comisiei privind principiul „lungime-de-braț” ca „etalon” pentru evaluarea conformității cu legislația UE a acordurilor fiscale individuale, respectiv cu Articolul 107(1) din Tratat. Curtea a mai urmărit și să stabilească limite ale puterilor Comisiei în revizuirea măsurilor fiscale naționale privind ajutorul de stat, afirmând că în această etapă de dezvoltare a legislației UE, Comisia nu are „competență autonomă” de a defini „impozitarea normală a unei societăți”, în afara ariei de acoperire a regulilor naționale de impozitare ale fiecărui stat membru. Toate hotărârile Curții Generale fac obiectul revizuirii de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene. ■

## Guvernul Cehiei aprobă planul privind impozitul pe serviciile digitale

Guvernul Republicii cehi a aprobat planuri de introducere a unui impozit pe serviciile digitale care să se aplice societăților care obțin venituri din datele utilizatorilor cehi, orientat în special către platformele publicitare, de social media, piețele online și vânzările de date ale utilizatorilor.

Impozitul propus ar impune un procent de 7% impozit pe servicii digitale asupra vânzărilor digitale naționale pentru societăți cu o cifră de afaceri globală de peste 750 milioane euro și o cifră de afaceri națională de peste 100 milioane coroane cehesti.

Propunerea va fi acum analizată de Parlamentul ceh. ■

## Transparența fiscală: Parlamentul European insistă pe Raportarea publică pentru fiecare țară

Parlamentul European a votat la data de 24 octombrie o rezoluție de susținere a raportării publice pentru fiecare țară la nivelul UE a impozitelor plătite de multinaționalele mari. Textul directivei propuse a fost deja aprobat de Parlamentul European în anul 2017, însă Statele Membre nu au putut cădea de acord asupra pașilor următori. Rezoluția Parlamentului European a fost votată cu 572 voturi pentru, 42 împotriva și 21 de abțineri, determinând Statele Membre să intre într-un dialog cu Parlamentul European pentru a

adopta într-un final directiva. Impulsul a venit din partea audierilor din Parlamentul European ale Președintelui-ales al Comisiei Europene, Ursula von der Leyen, și ale Vicepreședinților Vestager și Dombrovskis, care au promis că raportarea publică pentru fiecare țară urma să devină realitate în ceea ce privește fiscalitatea. Rezoluția adoptată de Parlamentul European „cere cu insistență” președinției finlandeze a UE și Statelor Membre să finalizeze procesul legislativ cât mai curând posibil și să prioriti-

zeze activitatea legată de propunerea privind raportarea publică pentru fiecare țară în baza textului Parlamentului. Conform propunerii, societățile multinaționale cu cifră de afaceri globală de 750 milioane Euro sau mai mult ar trebui să publice anumite date relaționate cu impozitul pe profit într-un șablon comun în fiecare jurisdicție fiscală în care activează societatea lor sau o subsidiară, accesibil public pe site-ul web al societății și ca registru public operat de Comisia Europeană. ■



# Will there be new reporting obligations in terms of transfer pricing?

**Abstract:** This article intends to present the implementation of the country-by-country reporting mechanism in the European Union, as well as to analyze the proposal of Directive regarding the public reporting of this information, with a secondary focus on the current situation of these reporting obligations in Romania. Also, reporting is presented country-by-country in the framework of a draft guide (toolkit) recently prepared by the Platform for Collaboration on Tax on the implementation of transfer pricing documentation requirements by developing countries.

**Key words:** BEPS, Country-by-country reporting, OECD, EU

Valentin **MILANOVICI**, KPMG - Associate Manager, Transfer Pricing Services  
Alexandru **MANEA**, KPMG - Tax Consultant, Transfer Pricing Services

## Framework

The final report regarding Action 13 BEPS („Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”), published by the OECD in 2015 establishes a three level approach of the transfer pricing documentation: master file, local file and country-by-country reporting<sup>1</sup>. This last one (Country-by-country reporting) is dedicated to large multinational groups, through which they would make available to every jurisdiction where they perform economic activities information regarding revenues, taxable profit, and corporate income tax paid and accumulated. Also, this reporting must offer information on the number of employees, share capital, result carried forward and corporal assets, for every jurisdiction, and it must identify every entity within the group in every jurisdiction and indicate the general activities they perform<sup>2</sup>.

These reporting requirements apply for the tax years starting on January 1, 2016 or afterwards, for the multinational groups with consolidated annual revenues bigger than 750 million EUR.

## The European Union's approach

In response to the OECD's initiative, the European Union adopted Directive 2016/881/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. This Directive imposes on the Member States the obligation of adopting national legislation on the implementation of the country-by-country reporting by June 4, 2017, with applicability as of June 5, 2017. The EU implementation follows closely the model proposed by the OECD in the Final Report regarding Action 13 BEPS. Romania implemented into the national legislation Directive 2016/881/EU through GEO no. 42/June 9, 2017, implementing the country-by-country reporting requirements in the Tax Procedures Code (Law 207/2015).

## Country-by-country reporting as an element of the transfer pricing documentation

The final report on the BEPS 13 action had the consequence of complete rewriting of Chapter V of the OECD Guide on transfer

pricing, consecrating country-by-country reporting as an element of the 3 documentation levels.

Thus, the Platform for Collaboration on Tax - a recent initiative of the IMF, of the OECD, of the UN and of the World Bank, created to support and offer guidance to developing countries on different tax matters - has recently prepared a draft guide (Toolkit)<sup>3</sup> offering details on the measures that tax administrations may use in order to request to the taxpayers to provide supporting documents related to the transfer pricing analysis. The purpose is a harmonized approach of the transfer pricing documentation. The guidelines stipulate that the compliance implementation measures should be balanced with the costs thereof, especially in the case of developing jurisdictions.

The main approaches with regard to documentary record supply on transfer pricing that the draft guide (Toolkit) discusses are those resulting from the initiative of the OECD/G20 BEPS action 13: ►

1. Also, this Report had the effect of a complete rewriting of the OECD Guide on Transfer Pricing, whose edition of July 2017 reflects these amendments.

2. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

3. <http://www.oecd.org/tax/beps/draft-toolkit-transfer-pricing-documentation-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>





- the statements regarding transfer pricing, as part of the annual corporate income tax statement or a separate document; it is recommended that they include at least a list of transaction with affiliates and the tax jurisdictions where the affiliates have their tax residency;
- Studies regarding transfer pricing - they should include the master file documentation, the local file documentation and other types of documents specific to every jurisdiction (for example, the transfer pricing file in Romania);
- Country-by-country reporting;
- Other information gathering mechanisms (questionnaires on transfer pricing and *ad hoc* information requests).

### Public country-by-country reporting

At the same time, the European Union has launched a proposal of tax transparency in the field of corporate income tax. In April 2016 was published a Proposal of Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU on communication, by certain enterprises and branches, of information about corporate income tax<sup>4</sup>. Through this proposal, the Commission seeks to impose to the multinational groups requirements regarding the publication of information referring to the country where they obtain their profit and

where they pay the taxes corresponding to this profit, for every country. These additional tax transparency rules shall be addressed to multinational companies (even if not established in European countries) which are active on the single market of the EU, have a permanent presence on the Union's territory and have global revenues over 750 million EUR yearly<sup>5</sup>. The purpose of this proposal is to fight tax evasion with regard to corporate income tax and to better monitor the tax behavior of multinational companies.

It should be noted that in contrast to the country-by-country reporting implemented by Directive 2016/881/EU, where the exchange of information is made only between the tax authorities, and that information is not made public, the effect of this proposal would be the publication of a consolidated report regarding corporate income tax information into a register of enterprises. Also, these reports will be made available to the public through publication on the websites of the enterprises.

**Conclusion:** The European Union adopted the OECD recommendations from the Final Report on Action 13 BEPS, implementing the country-by-country reporting requirement in the Member States.

Romania aligned to these requirements by amending the Tax Procedures Code.

In addition, the European Commission launched a proposal for making this reporting transparent, so that “it allows citizens to better assess how multinational enterprises contribute to prosperity in every Member State”<sup>6</sup>, which implies the publication of the country-by-country reporting information. This initiative is addressed to the same groups targeted by Directive 2016/881/EU and it is not foreseen that it will bring unjustified administrative burdens if it is adopted.

Romania has requirements regarding the transfer pricing documentation (hereinafter referred to as “the transfer pricing file”), which include a combination of information included in the Master File and Local File documentation, like country-by-country reporting. In response to this initiative, Romania can be expected to extract guidance from the Toolkit and take into consideration the introduction of a tax statement for the purpose of establishing transfer pricing, for example by amending the corporate income tax statement. Also, it is worth following Romania's position on public country-by-country reporting, namely if the European Commission's proposal is transposed into a Directive. ■

4. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0198&from=EN> (accessed in November 2019)

5. [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/public-country-country-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/public-country-country-reporting_en) (accessed in November 2019)

6. Point (9) in the recitals of the Proposal of Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU on communication, by certain enterprises and branches, of information about corporate income tax.



