



Nr. 12095/18.10.2021

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

Direcția Generală de Legislație Fiscală și

Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Iulian Ardeleanu, Director General

Stimate Doamne Director General,

Camera Consultanților Fiscali dorește să vă supună atenției **dilema existentă în rândul entităților constitutive rezidente fiscal în România cu privire la obligația depunerii raportului CbC, având în vedere că România este o jurisdicție care s-a notificat drept nonreciprocă.**

Descrierea situației de fapt

Obligația de raportare Country-by-Country (ref. **CbC**) a fost instituită în România începând cu 13 iunie 2017, prin OUG nr. 42/2017 *pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (ref. OUG nr. 42/2017). Prin OUG nr. 42/2017 s-a transpus în dreptul național Directiva (UE) nr. 881 din 2016 *de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal* (cunoscută și sub denumirea de DAC₄). Ulterior, în data de 20 iunie 2018, s-a publicat în Monitorul Oficial nr. 507 și HG nr. 387/2018 *pentru aprobarea Acordului multilateral al autorităților competente privind schimbul de rapoarte pentru fiecare țară în parte, semnat la București la 19 decembrie 2017* (în continuare HG nr. 387/2018).

Prin urmare, cadrul legal național care stabilește obligația de raportare CbC este reprezentat de:

- ✓ Art. 291³ și Anexa 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ref. Codul de procedură fiscală), așa cum acesta a fost modificat prin OUG nr. 42/2017 cu privire la transpunerea DAC₄ și
- ✓ HG nr. 387/2018.

Potrivit pct. 4 din Secțiunea I a Anexei nr. 3 la Codul de procedură fiscală obligația de raportare incumbă **doar grupurilor de întreprinderi multinaționale al căror venit consolidat este mai mare de 750 milioane de euro** în anul fiscal precedent. În acest sens se arată că un *[g]rup de întreprinderi multinaționale exclus înseamnă un grup care, în anul precedent anului fiscal de raportare, are un venit consolidat total mai mic de 750.000.000 euro sau o sumă în lei echivalentă cu 750.000.000 euro, astfel cum se reflectă în situațiile financiare consolidate ale grupului pentru respectivul an fiscal precedent.*

Pct. 6 din Secțiunea I a Anexei nr. 3 la Codul de procedură fiscală definește **entitatea raportoare** drept *entitatea constitutivă însărcinată să prezinte, în numele grupului de întreprinderi multinaționale, un*

raport pentru fiecare țară în parte în conformitate cu cerințele art. 291³ alin. (3) în jurisdicția în care aceasta își are rezidența fiscală. **Entitatea raportoare poate fi societatea-mamă finală, societatea-mamă surogat sau o societate descrisă la secțiunea II pct. 1.**

Prin urmare, entitate raportoare poate fi:

- ✓ fie o societate mamă finală;
- ✓ fie o societate-mamă surogat;
- ✓ fie o entitate constitutivă așa cum aceasta este definită de pct.1 din Secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală.

Pct. 1 din secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală prevede că **[o] entitate constitutivă rezidentă în România, care nu este societatea-mamă finală a unui grup de întreprinderi multinaționale, prezintă un raport pentru fiecare țară în parte referitor la anul fiscal de raportare al unui grup de întreprinderi multinaționale din care face parte, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:**

- a) **entitatea își are rezidența fiscală în România;**
- b) **îndeplinește una dintre următoarele condiții:**
 - (i) *societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale nu este obligată să prezinte un raport pentru fiecare țară în parte în jurisdicțiile în care își are rezidența fiscală;*
 - (ii) **jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală este parte la un acord internațional în vigoare, la care România este parte, dar nu este parte la un acord privind stabilirea autorității competente în vigoare la care să fie parte România, până la momentul specificat la art. 291³ alin. (1), în vederea prezentării raportului pentru fiecare țară în parte pentru anul fiscal de raportare;**
 - (iii) *în jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală s-a produs un eșec sistemic care a fost notificat de către autoritatea competentă din România entității constitutive care își are rezidența fiscală în România.*

Acordul internațional și Acordul privind stabilirea autorității competente sunt termeni definiți de Secțiunea I din Anexa 3 la Codul de procedură fiscală la pct. 11 și 12.

Astfel, potrivit pct. 12 **[a]cord internațional înseamnă Convenția multilaterală privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, o convenție fiscală bilaterală sau multilaterală sau un acord privind schimbul de informații în domeniul fiscal la care România este parte și care, prin clauzele sale, conferă forță juridică schimbului de informații în domeniul fiscal între jurisdicții, inclusiv schimbului automat de astfel de informații.**

Potrivit pct. 11 **[a]cord privind stabilirea autorității competente înseamnă un acord care se încheie între reprezentanții autorizați din România și cei ai unei jurisdicții din afara Uniunii Europene care sunt părți la un acord internațional și care prevede schimbul automat de rapoarte pentru fiecare țară în parte între jurisdicțiile semnatare.**

România a semnat un acord privind stabilirea autorității competente în 19 decembrie 2017 – **Acordul multilateral al autorității competente privind schimbul de rapoarte pentru fiecare țară în parte (brevitatis causa Acordul multilateral sau MCAA-CbC)**. Acordul multilateral a fost aprobat prin HG nr. 387/2018. **Lista jurisdicțiilor semnatare** o regăsim la următorul link: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

Analizând în continuare platforma web a OECD, potrivit informațiilor disponibile la acest link <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm> România primește rapoarte CbC de la 26 de jurisdicții (toate statele membre UE) în baza Directivei (UE) nr. 881 din 2016. Cu toate acestea autoritatea competentă din România trimite rapoarte CbC către 67 de jurisdicții (însemnând 26 de state membre și încă 41 de jurisdicții semnatare ale MCAA-CbC). La același link se arată că *[î]n cazul în care, pentru o anumită jurisdicție, numărul de parteneri de schimb listați către care transmit rapoarte CbC este mai mare decât numărul de parteneri de schimb listați de la care se primesc rapoarte CbC, acest lucru s-ar putea datora unui număr de parteneri de schimb care sunt „jurisdicții non-reciproce” (i.e. aceștia s-au angajat să transmită rapoarte CbC către partenerii lor de schimb, dar nu vor primi rapoarte CbC de la partenerii lor de schimb).*

În acest sens analizând prevederile HG nr. 387/2018 identificăm relevante următoarele prevederi din *Acordul multilateral al autorităților competente privind schimbul de rapoarte pentru fiecare țară în parte*, astfel:

(...)

Secțiunea 2

Schimbul de informații cu privire la Grupurile MNE

- 1. În conformitate cu prevederile articolelor 6, 21 și 22 ale Convenției, fiecare autoritate competentă va face schimb automat anual de rapoarte CbC primite din partea fiecărei entități raportoare rezidente în scopuri fiscale în jurisdicția sa cu celelalte autorități competente ale jurisdicțiilor cu care prezentul acord este în vigoare și în care, pe baza informațiilor din Raportul CbC, una sau mai multe entități constitutive ale Grupului MNE al Entității raportoare sunt fie rezidente în scopuri fiscale, fie se supun regulilor fiscale corespunzătoare activității desfășurate cu caracter permanent.*
- 2. Cu toate acestea, autoritățile competente ale jurisdicțiilor care au precizat că trebuie să fie considerate drept jurisdicții nonreciproce, în baza notificării în conformitate cu prevederile paragrafului 1 b) al secțiunii 8, vor completa rapoarte CbC așa cum sunt acestea definite în prevederile paragrafului 1, însă nu vor primi rapoarte CbC completate ca rezultat al aplicării prevederilor prezentului acord. Autoritățile competente ale jurisdicțiilor care nu sunt cuprinse în lista jurisdicțiilor nonreciproce vor trimite și primi informațiile specificate în paragraful 1. Cu toate acestea, autoritățile competente nu vor trimite astfel de informații către autoritățile competente ale jurisdicțiilor incluse în lista menționată în paragraful anterior a jurisdicțiilor nonreciproce.*

(...)

Secțiunea 8

Durata Acordului

- 1. O autoritate competentă trebuie să furnizeze, la momentul semnării prezentului acord sau în cel mai scurt timp posibil, o notificare către Secretariatul Organismului coordonator:*
 - a. conform căreia jurisdicția sa are în vigoare legislația necesară care să solicite entităților raportoare să completeze un raport CbC și că jurisdicția obligă la completarea de rapoarte CbC referitoare la anii fiscali ai entităților raportoare care încep la sau după data specificată în notificare;*
 - b. care să specifice dacă jurisdicția va fi inclusă în lista de jurisdicții nonreciproce;*
 - c. care să specifice una sau mai multe metode de transmitere electronică a datelor, inclusiv metoda de criptare;*

- d. prin care să declare existența cadrului legal în vigoare și a infrastructurii menite să asigure confidențialitatea necesară și standardele de protecție a datelor în conformitate cu articolul 22 al Convenției și cu paragraful 1 și secțiunea 5 ale prezentului acord, precum și utilizarea corespunzătoare a informației conținute în Raportul CbC, așa cum este descrisă în paragraful 2 al secțiunii 5 a prezentului acord, și la care să atașeze chestionarul privind confidențialitatea și protecția datelor, completat, sub formă de anexă la prezentul acord; și
- e. care să includă (i) o listă a jurisdicțiilor autorităților competente în legătură cu care dorește să încheie prezentul acord, urmând procedurile legislative naționale pentru intrarea în vigoare (dacă acestea există) sau (ii) o declarație a autorității competente că intenționează să încheie prezentul acord cu toate celelalte autorități competente care furnizează o notificare în conformitate cu prevederile paragrafului 1e) al secțiunii 8.

Prin urmare, în baza informațiilor disponibile pe platforma OECD cu privire la numărul de state către care România transmite rapoarte versus numărul de state de la care România primește rapoarte, precum și în baza prevederilor Secțiunii 2 și a Secțiunii 8, pct. b din MCAA – CbC, precizate, deducem că România a transmis o notificare către Secretariatul organismului coordonator OECD prin care a specificat și că va fi inclusă în lista jurisdicțiilor nonreciproce (nu am identificat această notificare disponibilă și public)*.

Având în vedere faptul că, pe de o parte, România este parte a MCAA – CbC, iar pe de altă parte, s-a notificat drept jurisdicție nonreciprocă, **problematica care intervine vizează prevederile pct. 1, lit. b), subpct. ii) din secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală, în speță dacă faptul că România este o jurisdicție nonreciprocă afectează îndeplinirea acestui subpct.** pentru o entitate constitutivă rezidentă fiscal în România, în condițiile în care atât România, cât și statul de rezidență al societății – mamă sunt parte a MCAA-CbC.

Pentru o înțelegere mai facilă a problematicii **Camera Consultanților Fiscali formulează următorul exemplu:**

Premise:

X prezintă următoarele particularități:

- este o entitate constitutivă rezidentă fiscal în România;
- face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale pentru care sunt incidente obligațiile de raportare CbC;
- nu este desemnată societate-mamă surogat și nici o altă entitate constitutivă din cadrul grupului nu este desemnată societate-mamă surogat.

Y prezintă următoarele particularități:

- este societatea mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale din care face parte și X;
- este o societate rezidentă fiscal în Japonia;
- depunere raportul CbC în Japonia.

Alte elemente:

- atât România cât și Japonia sunt părți a Acordului multilateral;
- Japonia nu a notificat autoritatea competentă din România despre producerea unui eșec sistemic.

Ipoteză:

Trebuie X să depună raportul CbC în România?

Opinia Camerei Consultanților Fiscali este că X nu trebuie să depună raportul CbC în România.

Astfel, potrivit pct. 1 din Secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală X ar fi trebuit să depună raportul CbC în măsura în care îndeplinea cumulativ criteriul a) de la acest punct și cel puțin una dintre condițiile de la pct. b) de la acest punct.

Criteriul a) este îndeplinit, întrucât X din exemplul supus atenției este o entitate cu rezidența fiscală în România.

Criteriul b) este îndeplinit dacă cel puțin o condiție din cele 3 sunt îndeplinite. În continuare vom proceda la analiza individuală a condițiilor i) – iii). Astfel,

- **condiția i) – nu este îndeplinită** – Y este obligată să prezinte un raport CbC în Japonia;
- **condiția ii) – nu este îndeplinită** – atât Japonia cât și România sunt părți ale Acordului multilateral.

Camera Consultanților Fiscali analizând textul prevederii condiției de la subpct. ii) a criteriului b) de la pct. 1 din Secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală, respectiv că *jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală este parte la un acord internațional în vigoare, la care România este parte, dar nu este parte la un acord privind stabilirea autorității competente în vigoare la care să fie parte România, până la momentul specificat la art. 291³ alin. (1), în vederea prezentării raportului pentru fiecare țară în parte pentru anul fiscal de raportare* deduce că nu există o condiționare pentru îndeplinirea acestei condiții funcție și de calificarea jurisdicției parte a Acordului multilateral drept o jurisdicție reciprocă. Altfel spus, faptul că România este o jurisdicție nonreciprocă, nu afectează *per se* îndeplinirea condiției de la subpct. ii). Or, o interpretare în sens contrar, ar echivala cu adăugarea unei noi condiții pe care legea nu o prevede și în mod clar ar conduce la încălcarea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (*Unde legea nu distinge, nici noi nu putem distinge*).

- **condiția iii) – nu este îndeplinită** – în Japonia nu s-a produs niciun eșec sistemic despre care să fi fost notificată autoritatea competentă din România.

Prin urmare, întrucât niciuna dintre condițiile i) – iii) nu este îndeplinită, criteriul b) nu este îndeplinit. Cum cele 2 criterii a) și b) de la pct. 1 din Secțiunea a II-a a Anexei 3 la Codul de procedură fiscală nu sunt îndeplinite cumulativ, X nu trebuie să depună raportul CbC în România.

***Totuși**, analizând platforma OECD identificăm raportul emis în 17 octombrie 2020, intitulat *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project/ Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3)*. Raportul este disponibil la următorul link <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/fa6d31d7-en.pdf?expires=1633950331&id=id&accname=guest&checksum=89BFB5E6C3354D4A78C6C03B54D290A7>.

Potrivit acestui raport România (a se vedea pagina 347, pct. 23) România s-a notificat în temeiul MCAA-CbC drept jurisdicție nonreciprocă, fapt pentru care, nu va primi rapoarte CbC prezentate autorităților fiscale din alte jurisdicții, dar are un cadru legal pentru depunere locală. Prin urmare, se



recomandă ca România să ia măsuri pentru a se asigura că condiția de utilizare adecvată este îndeplinită cât mai curând posibil.

(Var. orig.) 23. Romania has notified under the CbC MCAA as a non-reciprocal jurisdiction and, as such, will not receive CbC reports submitted to tax authorities in other jurisdictions but does have a legislative requirement for local filing. It is therefore recommended that Romania take steps to ensure that the appropriate use condition is met as soon as possible.

Nu ne este clar la ce se referă mențiunea din raport cu privire la cadrul legal privind depunerea locală. Întrucât, este evident că în statele care au introdus obligația de raportare CbC există și un cadrul legal național, dar în baza raportului precitat doar în cazul României pentru calitatea sa de jurisdicție nonreciprocă se specifică că există un cadrul legal ce obligă la depunerea locală.

Or, în cazul celorlalte jurisdicții nonreciproce (Anguilla, Bahamas, Bahrain, Bermuda, Insulele Virgine Britanice, Bulgaria, Insulele Cayman, Costa Rica, Curaçao, Nigeria, Peru, Qatar, Insulele Turks și Caicos, Emiratele Arabe Unite) se menționează că acestea nu aplică depunerea locală.

Despre Bulgaria de exemplu se arată (a se vede pagina 86, pct. 21) că *este o jurisdicție nonreciprocă în temeiul MCAA-CbC, fapt pentru care, nu va primi rapoarte CbC prezentate autorităților fiscale din alte jurisdicții în temeiul MCAA-CbC, și nu va aplica depunerea locală.*

În acest sens Camera Consultanților Fiscali apreciază drept necesară publicarea notificării transmise către Secretariatul organismului coordonator OECD pentru a face disponibil ce anume a notificat România către acest organism internațional și pentru a clarifica dilema ce apare în rândul entităților constitutive ca urmare a calității de jurisdicție nonreciprocă notificată pentru România.

Solicitare

Având în vedere problematica prezentată, vă rugăm respectuos să ne oferiți un răspuns la următoarea întrebare:

Trebuie X (caracterizat potrivit particularităților din exemplul de mai sus) să depună raportul CbC în România?

În speranța unui răspuns cu celeritate vă mulțumim anticipat,

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte CCF