ANUL XIX
NR. 93
OCT.-DEC. 2026

[4] 2026

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-şef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Adrian Luca şi Andrei Faur
AI ÎN FIRMELE DE CONSULTANȚĂ FISCALĂ.
PUTEM DELEGA MUNCA. RĂSPUNDEREA, NICIODATĂ!

Alexandrina Teodora Borfoaia
ASPECTE DE NOUTATE REFERITOARE LA CERINȚELE DE RAPORTARE
PRIVIND DURABILITATEA DE CĂTRE ÎNTREPRINDERI LA NIVELUL UNIUNII EUROPENE

Mihai Lupu
ORDINUL NR. 828/2026 – UN NOU ORIZONT
ÎN DOCUMENTAREA PREȚURILOR DE TRANSFER. CE SE SCHIMBĂ COMPARATIV
CU ORDINUL NR. 442/2016 ȘI CE ÎNSEAMNĂ, ÎN MOD CONCRET, PENTRU CONTRIBUABILI

UNIVERSUL JURIDIC®

Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Maria-Georgiana STOIAN
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

fiscalitate

04 **AI în firmele de consultanță fiscală. Putem delega munca. Răspunderea, niciodată!**
Adrian LUCA – Prim-vicepreședinte al Camerei Consultanților Fiscali; Partener fondator – Transfer Pricing Services
Andrei FAUR – Consultant în Transformare Digitală, Dezvoltare și Automatizări cu AI; Fondator PartenerAI.ro

contabilitate

08 **Aspecte de noutate referitoare la cerințele de raportare privind durabilitatea de către întreprinderi la nivelul Uniunii Europene**
Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Expert superior, Ministerul Finanțelor

drept fiscal

14 **Ordinul nr. 828/2026 – un nou orizont în documentarea prețurilor de transfer. Ce se schimbă comparativ cu Ordinul nr. 442/2016 și ce înseamnă, în mod concret, pentru contribuabili**
Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

procedură fiscală

26 **Taxa de procesare**
Claudiu ARDELEANU – Director general, Direcția Generală Proceduri Vamale și în Domeniul Produselor Accizabile, Autoritatea Vamală Română

întrebări și răspunsuri

29 **Taxarea internațională**
Florin RIZEA – International Tax Director, PwC România
Alin DUMITRIU – Senior Tax Manager, PwC România

32 **Soluționarea conflictelor**
Alin GHIURCĂ – Director general, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor
Raluca ȚÎNCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

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
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

AI în firmele de consultanță fiscală. Putem delega munca. Răspunderea, niciodată!

Rezumat: *Articolul analizează utilizarea inteligenței artificiale în firmele de consultanță fiscală, evidențiind posibilitățile de automatizare și eficientizare a activităților profesionale. Sunt prezentate aplicații practice, precum analiza modificărilor legislative, identificarea clienților afectați și valorificarea arhivelor interne, alături de riscurile privind confidențialitatea și acuratețea informațiilor. Totodată, sunt subliniate necesitatea verificării rezultatelor generate de AI și menținerea răspunderii profesionale a consultantului fiscal.*

Cuvinte-cheie: *inteligență artificială, consultanță fiscală, automatizare, digitalizare, răspundere profesională, confidențialitatea datelor, eficiență operațională, verificarea informațiilor.*

AI in tax consultancy firms. We can delegate the work. Responsibility, never!

Abstract: *The article examines the use of artificial intelligence in tax consultancy firms, highlighting opportunities for automating and improving the efficiency of professional activities. It presents practical applications, such as analysing legislative changes, identifying affected clients and leveraging internal archives, while also addressing risks related to data confidentiality and information accuracy. Furthermore, it emphasises the need to verify AI-generated outputs and to maintain the tax consultant's professional responsibility.*

Keywords: *artificial intelligence, tax consultancy, automation, digitalisation, professional responsibility, data confidentiality, operational efficiency, information verification.*

Adrian LUCA – Prim-vicepreședinte al Camerei Consultanților Fiscali; Partener fondator – Transfer Pricing Services
Andrei FAUR – Consultant în Transformare Digitală, Dezvoltare și Automatizări cu AI; Fondator PartenerAI.ro

Inteligența artificială nu este, ea în sine, nici prietenul, nici dușmanul consultantului fiscal. Utilitatea ei depinde de modul în care o folosim: ce îi dăm să facă, ce verificăm după ea și, mai ales, ce nu o lăsăm niciodată să decidă în locul nostru. Iar AI-ul nu este, în sine, un panaceu. Nu înlocuiește competența profesională, dar ne poate oferi ceva ce ne lipsește tuturor: timp pentru analiză și pentru client.
Aceste enunțuri par de bun-simț. Se întâmplă însă că, la noi, discuția despre AI oscilează între entuziasm fără margini și teamă fără nuanțe. Între „ne va lua locul tuturor" și „eu nu mă ating de așa ceva" s-a pierdut tocmai întrebarea care contează: cum îl folosim corect, de luni dimineață, în firma noastră?

Cu această întrebare am pornit la drum pe 2 octombrie 2026, în workshop-ul online al Camerei Consultanților Fiscali, „**Cum utilizăm inteligența artificială în activitatea de consultanță fiscală**". Ne-am împărțit rolurile firesc. Luca a venit cu întrebările unui consultant fiscal cu peste două decenii de practică: ce trebuie comparat, ce trebuie verificat, ce îi folosește, până la urmă, clientului. Andrei, specialist în tehnologie, a arătat pe ecran cum se fac aceste lucruri, pas cu pas.
Ne-a bucurat sincer ecoul întâlnirii. Au urmat multe întrebări și rugămintea de a pune totul în scris. Am lăsat deoparte discuțiile mari despre viitorul profesiei și ne-am oprit la ce contează azi: ce poate face o firmă de consultanță fiscală, unde sunt riscurile reale și ce rămâne, orice s-ar întâmpla, în sarcina consultantului.

Ce ne-ați spus? Că ați început deja!

Nu putem începe o discuție serioasă despre AI în cabinet fără o imagine a practicilor curente. Iar starea de fapt ne-ați dat-o chiar dumneavoastră: aproape 450 de colegi au răspuns, înainte de workshop, la chestionarul CCF. Vă mulțumim! Răspunsurile au decis, practic, cum a arătat seminarul.

Ce au răspuns consultanții	Procent
Folosesc AI cel puțin o dată pe săptămână	61%
Îl folosesc doar conversațional, prin întrebări și răspunsuri	72%
L-au conectat la dosarele clienților	4%
Se tem de răspunsuri greșite sau inventate	67%
Sunt îngrijorați de confidențialitatea datelor	58%
Au în firmă o politică scrisă de utilizare a AI	13%

Sursa: chestionarul CCF privind utilizarea AI, 2026

În acest grup de respondenți, șase din zece colegi lucrează deja cu AI în fiecare săptămână, deci nu mai discutăm dacă AI-ul intră în profesie. A intrat! Întrebarea este cum îl folosim. Și aici vine surpriza: aproape trei sferturi dintre respondenți îl folosesc ca pe un coleg întrebat pe hol. Pui o întrebare, primești un răspuns, mergi mai departe. Doar 4% l-au legat de documentele cu care lucrează efectiv.
Andrei, care lucrează zilnic cu aceste instrumente, vede aici o oportunitate: *„Primul pas a fost făcut, adopția există. Urmează integrarea în profunzime: acces bine delimitat la fișierele și folderele de lucru, la e-mail, la calendar, la aplicațiile de contabilitate, dar și un mod de lucru organizat, care să îi lase consultantului controlul și să protejeze datele clienților. Pe această bază putem ajunge treptat la agenți AI care fac mai mulți pași la rând, sub supravegherea consultantului".*

Recunoaștem că ne-au impresionat și răspunsurile libere. 281 de colegi au descris o sarcină pe care ar vrea să o facă mai repede cu AI. Nu „vreau să fiu mai eficient", ci lucruri foarte precise. Un coleg scria: *„Am sarcini lunare prin care prelucrez Excel-uri în același mod. Aș vrea să îi dau macheta și să fie prelucrate de AI, după regulile mele".* După regulile mele! Asta e, de fapt, esența: nu vrem ca mașina să decidă, vrem să execute ce am decis noi. Altcineva cerea *„identificare jurisprudență în anumite spețe, fără invenții fabricate".* Solicitarea surprinde o nevoie esențială: răspunsuri sprijinite pe surse care pot fi verificate.
Or, dacă 67% se tem de răspunsuri greșite sau inventate și numai 13% declară că au în firmă o politică scrisă de utilizare, nu e firesc să ne întrebăm cum facem ca AI-ul să ne ajute fără să ne pună în pericol? Restul articolului încearcă, practic, să răspundă la această întrebare.

O zi obișnuită într-o firmă de consultanță fiscală: apare un ordin nou!

Am ales pentru workshop o situație familiară oricărui consultant fiscal: apare un act normativ și trebuie să înțelegem repede ce schimbă pentru clienții noștri. Exemplul a fost Ordinul președintelui ANAF nr. 828/2026, publicat pe 2 iulie 2026 în Monitorul Oficial nr. 543, care modifică regulile privind dosarul prețurilor de transfer, reglementate anterior prin Ordinul nr. 442/2016. Una dintre noutăți privește depunerea anuală a dosarului prin Spațiul Privat Virtual de către marii contribuabili care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 2. Pentru a stabili cui și de când i se aplică noile reguli, trebuie citite și dispozițiile tranzitorii ale art. 15. Data publicării nu spune, singură, întreaga poveste.
Pentru o firmă de consultanță fiscală, o asemenea dimineață aduce trei întrebări urgente: ce s-a schimbat, pe cine afectează și cum îi explicăm fiecărui client ce are de făcut? Munca de comparare, analiză și pregătire a informărilor poate dura zile bune. Iar o eroare rămasă neverificată poate ajunge direct la client.

În demonstrație, Andrei a folosit Claude, asistentul AI dezvoltat de Anthropic, cu acces limitat la folderele selectate pentru lucru. Am insistat în workshop și repetăm și aici: aceeași abordare poate fi folosită și cu alte instrumente. Exemplul ilustrează o metodă de lucru, fără a reprezenta o recomandare de furnizor.

Pașii au fost aceștia:

1. **Pornim de la documentele oficiale.** Cele două ordine au fost descărcate manual și puse în folderul proiectului. AI-ul a primit acces doar la documentele selectate, nu la întregul calculator.
2. **Comparăm prevederile.** AI-ul a pregătit un tabel cu prevederile vechi și cele noi, indicând articolele și alineatele corespunzătoare. A evidențiat ce s-a modificat, ce s-a adăugat și ce s-a eliminat.
3. **Analizăm separat implicațiile.** Într-o etapă distinctă, AI-ul a propus o primă analiză a consecințelor pentru contribuabili și a posibilelor măsuri de luat. Tabelul includea o coloană în care consultantul să consemneze verificarea și eventualele corecturi.
4. **Identificăm clienții potențial afectați.** Lista clienților firmei a fost comparată cu lista marilor contribuabili, pe baza codului unic de înregistrare (CUI). Această potrivire este un prim filtru. Pentru a stabili obligațiile fiecărui client, consultantul verifică apoi tranzacțiile, pragurile și excepțiile aplicabile.
5. **Pregătim informările.** Pentru fiecare client identificat, AI-ul a redactat un e-mail în formatul și cu identitatea vizuală a firmei, cu un link către documentul de sinteză. Mesajele au rămas însă ciorne, pentru verificare și aprobare. Nimic nu a fost trimis automat.

Ca un asemenea flux să fie util, instrucțiunea către AI trebuie să fie clară: ce documente poate folosi, ce perioadă analizăm, cum vrem să arate rezultatul și ce trebuie să facă atunci când informațiile nu sunt suficiente. De exemplu: *„Pentru fiecare diferență, indică articolul și alineatul relevant din fiecare act, acolo unde există o prevedere corespondentă. Separă textul legal de interpretare. Marchează pentru revizuire concluziile pe care nu le poți susține din documente și nu completa informațiile lipsă prin presupuneri".*

De ce am separat comparația de recomandări? Pentru că identificarea unei modificări și stabilirea consecințelor ei pentru un client sunt două etape diferite. AI-ul poate accelera compararea textelor, dar rezultatul trebuie verificat în documentele originale.

Recomandarea cere, în plus, judecată profesională: trebuie să cunoaștem tranzacțiile clientului, pragurile relevante și situația lui concretă. Un tabel comparativ corect este un punct de plecare bun; nu garantează, de unul singur, o recomandare corectă.

Ce câștigăm? O primă comparație și ciornele informărilor pot fi pregătite mai repede, iar consultantul își poate concentra efortul pe verificare și pe implicațiile pentru fiecare client. Beneficiul se vede într-o informare transmisă la timp, care explică limpede ce se schimbă și ce este de făcut. Iar economia de timp o măsurăm la final, după ce am inclus și verificările și corecturile necesare.

Apropo de experiență: arhiva de opinii a firmei

Orice firmă de consultanță fiscală are ani de muncă adunați în opinii fiscale, rapoarte, corespondență și jurisprudența folosită în lucrările anterioare. Și, de cele mai multe ori, toate acestea stau în foldere și în memoria celor care le-au scris. Cine nu a auzit (sau nu a pus chiar el) întrebarea „cine își mai amintește ce am scris acum doi ani despre...?"
Aceste documente pot fi reunite într-o bază internă, într-un mediu controlat, în care se caută ușor. Exemplul dat în workshop: un coleg vrea să afle pentru ce clienți firma a analizat deja implicațiile fiscale ale *unui stock option plan*. Găsește opinia relevantă și documentele pe care s-a sprijinit analiza, fără să mai bată la ușa fiecărui coleg.
Există însă o limită importantă. Rezultatul este un punct de pornire, nu un răspuns gata făcut. Situația de fapt a noului client poate fi alta, iar legea aplicabilă perioadei analizate poate să se fi schimbat între timp. Valoarea arhivei stă în altceva: echipa are acces la experiența firmei, inclusiv la raționamentele și la limitele opiniilor anterioare. Cu o condiție: drepturile de acces se păstrează și la căutare, astfel încât rezultatele să nu dezvăluie documente pe care utilizatorul nu este autorizat să le consulte. Fiecare opinie trebuie să poată fi identificată prin data emiterii, perioada analizată și sursele folosite.

Un agent AI în firmă? Întrebați-vă întâi... firma!

Alegerea instrumentelor de AI nu este doar o chestiune de IT. Schimbă felul în care firma își prestează serviciile, deci este o decizie de conducere, pe care trebuie să și-o asume partenerii, nu doar administratorul de rețea.

Înainte de a lăsa un agent AI să lucreze, firma trebuie să poată răspunde la trei întrebări simple:
i) ce operațiuni face agentul, de la documentele pe care le primește până la rezultatul final?
ii) cine verifică rezultatul?
iii) cum măsurăm timpul total economisit, inclusiv revizuirea, fără să reducem calitatea lucrării?
Accesul la informații și dreptul de a acționa trebuie stabilite separat. Un agent poate pregăti o ciornă fără să aibă dreptul să o trimită. Recomandăm ca transmiterea mesajelor, depunerea documentelor și modificarea evidențelor să necesite o aprobare explicită, iar pentru fișierele prelucrate să existe copii de siguranță. Punctul de pornire este un inventar al instrumentelor pe care colegii le folosesc deja. Puteți avea surprize: funcții AI pot fi integrate în programul de contabilitate, în e-mail, în telefon. Pe baza inventarului, firma stabilește ce aplicații acceptă, ce date au voie să intre în fiecare și cine revizuiește rezultatele.

La confidențialitate, am insistat pe o regulă de bază: AI-ul primește cât mai puține date. Concret:

- pentru documentele clienților, instrumente aprobate de firmă după verificarea condițiilor contractuale și a setărilor de confidențialitate; un abonament plătit nu este, prin el însuși, o garanție de protecție;
- se încarcă numai informațiile necesare sarcinii; înlocuirea numelor sau informațiilor financiare sensibile cu coduri poate fi o soluție simplă și ușor de implementat în vederea asigurării confidențialității;
- agentul primește acces doar la folderul de lucru, nu la tot ce are firma;
- utilizarea se verifică în raport cu obligațiile legale, secretul profesional și contractul cu clientul; regulile interne nu pot înlătura aceste obligații.

Toate acestea încap într-o politică internă scurtă. Știm ce gândiți: încă o procedură! Dar două pagini respectate valorează mai mult decât un manual pe care nu-l citește nimeni. Iar dacă lucrați singuri, scrieți o pagină, pentru dumneavoastră. O regulă nescrisă este încălcată prima dată când ești grăbit.

Cifrele nu se ghicesc, iar meseria nu se învață din rezumate

Un model generativ, cum sunt ChatGPT sau Claude, produce cel mai probabil răspuns statistic. Iar cel mai probabil nu înseamnă, neapărat, corect! Pentru un text, de multe ori e suficient. Pentru o cifră care ajunge într-o declarație fiscală, nu. AI-ul poate ajuta la scrierea formulelor sau a unui program de calcul, dar rezultatele trebuie obținute prin mecanisme verificabile. Pentru calculul impozitului pe profit, al dobânzilor sau al penalităților, recomandăm să folosim mecanisme bazate pe formule și reguli validate, să verificăm datele de intrare și să testăm rezultatul pe cazuri cunoscute. Nici Excelul, nici un program dedicat nu elimină erorile dacă regulile sunt greșite. Consultantul care semnează trebuie să poată explica modul în care a fost obținută fiecare cifră relevantă.
Cealaltă grijă, poate cea mai mare pentru noi, privește colegii tineri. Dacă un junior primește direct sinteza făcută de AI, pierde exact exercițiul din care am învățat toți meseria: să citească articolul, să-l compare cu forma anterioară, să înțeleagă de ce o modificare aparent mică schimbă totul pentru client. Fără acest

exercițiu, îi va fi mai greu să identifice o eroare și să explice de ce o concluzie este corectă.
Nu propunem să le interzicem instrumentele de AI (ar fi și imposibil!). Propunem ca pregătirea clasică să continue alături de ele. În cazul nostru, juniorul primește tabelul comparativ produs de AI, îl verifică față de cele două ordine și îi explică apoi concluziile consultantului care revizuiește lucrarea. Învață meseria și, în același timp, învață să verifice o mașină. În unele exerciții, este util să formuleze mai întâi propria concluzie și abia apoi să o compare cu răspunsul AI.

„Așa a spus AI-ul"? Nu ține!

Dacă ar fi să rețineți o singură idee din acest articol, vă rugăm să fie aceasta: răspunderea rămâne a consultantului fiscal. Nu a AI-ului.
Clientul a contractat serviciile noastre, iar folosirea unui instrument AI nu ne înlătură obligația de diligență și nici răspunderea profesională. Eventualele obligații ale furnizorului de tehnologie reprezintă o chestiune distinctă. „Așa a spus AI-ul" nu justifică renunțarea la verificare. Putem delega operațiuni, dar nu și judecata profesională care susține concluzia transmisă clientului.
Experiența nu ne face imuni la erori. Un text bine scris ne poate câștiga încrederea înainte să-i verificăm temeiul legal.

De aceea, în workshop, am repetat, după fiecare exemplu, aceleași patru întrebări. Ele pot deveni o listă scurtă de control:
1. Care este sursa?
2. Este versiunea în vigoare la data care contează pentru client?
3. Ce a presupus AI-ul fără să ne spună?
4. Am verificat noi, în sursa oficială?

A doua regulă este să păstrăm urma muncii, ceea ce numim *„audit trail"*. O inspecție fiscală vine după ani, când instrumentul folosit poate nici să nu mai existe. Trebuie să putem arăta atunci cum am ajuns la o concluzie. Selecția documentelor păstrate trebuie să permită reconstituirea analizei, cu respectarea regulilor de retenție și confidențialitate ale cabinetului. Pentru fiecare concluzie transmisă clientului păstrăm însă patru lucruri: instrumentul, modelul sau versiunea, dacă sunt disponibile, și data; documentele date AI-ului și întrebarea pusă; rezultatul relevant, așa cum a fost primit; sursele oficiale verificate, cu corecturile făcute și numele celui care a validat.
Pentru aceste principii nu trebuie să inventăm nimic. *CFE Tax Advisers Europe*, organizația europeană din care face parte și Camera, a adoptat, la data de 25 februarie 2026, o Cartă a drepturilor și obligațiilor consultanților fiscali într-un mediu influențat de AI, care oferă un reper pentru organizarea activității cabinetelor. Primul dintre cele șapte principii ale ei spune, simplu, că doar consultantul acceptă, adaptează sau respinge ce propune AI-ul, iar răspunderea pentru această alegere rămâne deplin a lui. În esență, mesajul este următorul: câștigurile de eficiență nu trebuie să vină pe seama diligenței profesionale.

Ce putem face de luni dimineață?

Putem începe cu pași mici, într-o ordine clară. Important este ca folosirea AI să devină o practică organizată a firmei, cu reguli cunoscute și rezultate verificate. Pornind de la exemplele din workshop și de la răspunsurile dumneavoastră la chestionar, vă propunem următorul parcurs.

1. Alegeți o problemă concretă. Porniți de la o activitate care consumă timp în mod repetat: compararea unor acte normative, pregătirea unei informări sau prelucrarea unui fișier după reguli cunoscute. Definiți de la început cum trebuie să arate rezultatul și ce trebuie verificat.
2. Stabiliți cadrul înainte de a introduce datele. Decideți ce instrumente poate folosi echipa, ce informații pot fi încărcate și la ce documente au acces agenții. Verificați condițiile de confidențialitate și consemnați regulile într-o politică scurtă, pe care colegii o înțeleg și o pot aplica.
3. Testați pe lucrări/proiecte pe care le puteți controla. Folosiți inițial documente publice sau exemple pregătite pentru testare. Comparați rezultatul cu o analiză verificată și urmăriți atât timpul total, inclusiv corecturile, cât și omisiunile sau erorile. Un răspuns rapid este util doar dacă poate deveni, cu un efort rezonabil, o lucrare corectă.
4. Transformați ce funcționează într-o practică a echipei. Păstrați instrucțiunile utile, exemplele de erori și criteriile de verificare. Desemnați un responsabil pentru fiecare flux și implicați colegii tineri în validare. Astfel, experiența unui utilizator devine o competență a firmei.
5. Extindeți treptat utilizarea. După ce un flux și-a demonstrat utilitatea, conectați alte documente sau adăugați operațiuni. Păstrați puncte clare de aprobare înainte ca un rezultat să ajungă la client ori să producă modificări în evidențe.
Miza acestui efort se vede în serviciul pe care îl primește clientul. Timpul economisit ne permite să discutăm mai devreme cu clientul o schimbare legislativă, să înțelegem mai bine o tranzacție și să analizăm alternativele înainte de a formula recomandarea. Tot el poate crea spațiu pentru pregătirea echipei și pentru verificările pe care presiunea termenelor le înghesuie prea des la final.
Totodată, clientul trebuie să poată avea încredere că, în spatele unei recomandări, există un profesionist care i-a înțeles situația, a verificat sursele și îi poate explica raționamentul. Aici se măsoară reușita utilizării AI în consultanța fiscală: în capacitatea noastră de a oferi, cu ajutorul tehnologiei, un serviciu mai bun și de a ne asuma fiecare concluzie.
Instrumentele vor continua să se schimbe. Încrederea clientului se va construi însă tot prin ceea ce putem explica, susține și asuma. Iar când o recomandare pleacă din firmă, ea poartă numele nostru. Acesta este și motivul pentru care merită să învățăm să folosim bine AI: ca munca pe care ne punem semnătura să fie mai bună.

Și să nu uităm regula de bază. Putem delega munca. Răspunderea, niciodată!

Aspecte de noutate referitoare la cerințele de raportare privind durabilitatea de către întreprinderi la nivelul uniunii europene

Rezumat: În ultima perioadă, la nivelul UE, s-au intensificat preocupările legate de simplificarea cerințelor de raportare privind durabilitatea de către întrerpinderi, menite să aducă îmbunătățiri rapide și vizibile cetățenilor și întreprinderilor. Articolul își propune să prezinte și să analizeze câteva dintre măsurile adoptate la nivelul UE prin *Directiva (UE) 2026/470*[1] *a Parlamentului European și a Consiliului din 24 februarie 2026 de modificare a Directivelor 2006/43/CE, 2013/34/UE, (UE) 2022/2464 și (UE) 2024/1760 în ceea ce privește anumite cerințe de raportare privind durabilitatea de către întreprinderi și anumite cerințe privind diligența necesară în materie de durabilitate a întreprinderilor* în vederea raționalizării și simplificării normelor UE.

Cuvinte-cheie: *reducerea sarcinii de raportare privind durabilitatea, raportarea de informații privind principalele resurse necorporale, raportarea de informații cu privire la propriile operațiuni ale întreprinderilor și la lanțul lor valoric, standarde europene obligatorii de raportare privind durabilitatea (ESRS*[2]*), asigurarea raportării privind durabilitatea, standarde de asigurare limitată.*

New aspects regarding sustainability reporting requirements by undertakings at european union level

Abstract: Recently, concerns have intensified at the EU level regarding the simplification of sustainability reporting requirements by undertakings, aimed at bringing rapid and visible improvements for people and business. The article aims to present and analyse some of the measures adopted at EU level by *Directive (EU) 2026/470 of the European Parliament and of the Council of 24 February 2026 amending Directives 2006/43/EC, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 and (EU) 2024/1760 as regards certain corporate sustainability reporting requirements and certain corporate sustainability due diligence requirements* in order to streamline and simplify Union rules.

Keywords: *reducing sustainability reporting burdens, report information on key intangible resources, report information about the undertakings own operations and about their value chain, mandatory European Sustainability Reporting Standards (ESRS), assurance of sustainability reporting, limited assurance standards.*

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Expert superior, Ministerul Finanțelor

[1] Denumită, în continuare, *Noua Directivă*.
[2] *European Sustainability Reporting Standards*.

Raportul intitulat „Viitorul competitivității europene”[3] a identificat cadrul de raportare privind durabilitatea ca fiind „o sursă majoră de sarcină de reglementare” și a concluzionat în acest sens că „este necesar să se țină seama într-o mai mare măsură de dimensiunea întreprinderilor afectate de reglementare”.

Directiva 2013/34/UE[4] impune întreprinderilor mari și întreprinderilor mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniunea Europeană, să pregătească și să publice raportări privind durabilitatea la nivel individual.

Pentru ***a reduce sarcina de raportare*** impusă întreprinderilor și pentru a atinge obiectivele de raportare într-un mod mai echilibrat, *Noua Directivă* limitează obligația de a pregăti și publica raportări privind durabilitatea la nivel individual doar la întreprinderile cu o cifră de afaceri netă mai mare de 450.000.000 EUR și cu o medie de peste 1.000 de angajați în cursul exercițiului financiar, conform definiției prevăzute în măsurile naționale de transpunere a Directivei 2013/34/UE. Astfel, aceste întreprinderi includ în raportul administratorilor informațiile necesare pentru înțelegerea impactului întreprinderii asupra aspectelor de durabilitate și informațiile necesare pentru înțelegerea modului în care aspectele de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția financiară a întreprinderii.

Totodată, *Noua Directivă* precizează faptul că măsurile de coordonare prevăzute de Directiva 2013/34/UE se aplică, de asemenea, actelor cu putere de lege și actelor administrative ale statelor membre referitoare la următoarele întreprinderi, indiferent de forma juridică a acestora, cu condiția ca întreprinderile respective să fie întreprinderi care, la data bilanțului, depășesc cele două criterii de mărime prevăzute mai sus.

Acest domeniu de aplicare se va aplica și în ceea ce privește grupurile și emitenții, prin aceasta asigurându-se faptul că sarcina raportării obligatorii privind durabilitatea este limitată la întreprinderile, grupurile și emitenții cei mai mari. Astfel de întreprinderi, grupuri și emitenți joacă rolul cel mai important în ceea ce privește impactul de mediu, cel social și cel asupra guvernanței. În același timp, aceștia sunt cei mai în măsură să absoarbă costurile asociate raportării de mediu, sociale și de guvernanță.

Întreprinderile, grupurile și emitenții care se situează sub pragurile specificate au în continuare posibilitatea de a efectua o raportare voluntară privind durabilitatea, această posibilitate fiind facilitată în mod semnificativ de standardele de raportare voluntară privind durabilitatea introduse prin *Noua Directivă*.

În scopul asigurării coerenței legislației privind finanțarea durabilă, este important să se analizeze dacă cerințele de mediu, sociale și de guvernanță sau de durabilitate pentru sectorul financiar, inclusiv legislația sectorială privind serviciile financiare, așteptările autorităților europene de supraveghere și așteptările în materie de supraveghere la nivel național sunt formulate sau adaptate într-un mod care să asigure coerența cu obligațiile de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva 2013/34/UE.

De asemenea, Directiva 2013/34/UE[5] impune întreprinderilor mari și întreprinderilor mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniunea Europeană, și anume întreprinderilor care fac obiectul raportării obligatorii privind durabilitatea, ***să raporteze informații privind principalele resurse necorporale*** și rolul acestora în modelul de afaceri al întreprinderii și în crearea de valoare pentru întreprindere. Pentru a asigura coerența cu noul domeniu de aplicare și pentru a atinge obiectivele unei astfel de raportări într-un mod mai echilibrat, respectiva cerință se va aplica numai întreprinderilor cu o cifră de afaceri netă mai mare de 450.000.000 EUR și cu peste 1.000 de angajați în medie în cursul exercițiului financiar. Totodată, li se impune întreprinderilor[6] ***să raporteze informații cu privire la propriile operațiuni și la lanțul lor valoric***. Există dovezi că întreprinderile din lanțul valoric, inclusiv întreprinderile mici și mijlocii, primesc cereri de informații disproporționate din partea întreprinderilor raportoare, în pofida limitărilor existente prevăzute în Directiva 2013/34/UE. Prin urmare, *Noua Directivă* a introdus măsuri de protecție pentru întreprinderile din lanțul valoric care nu depășesc media de 1.000 de angajați în cursul exercițiului financiar precedent, pentru a limita sarcina pentru întreprinderile respective (denumite, în continuare, „întreprinderi protejate”).

Întreprinderile raportoare se pot baza pe o declarație pe proprie răspundere prezentată de întreprinderile din lanțul lor valoric în scopul stabilirii dimensiunii întreprinderilor respective, fără a fi obligate să ia măsuri pentru a verifica informațiile conținute într-o astfel de declarație pe proprie răspundere. Cu toate acestea, ele nu se pot baza pe declarația pe proprie răspundere în cazul în care știu sau se poate aștepta în mod rezonabil să știe că declarația este în mod vădit incorectă.

Atunci când încearcă să obțină informații despre lanțul lor valoric, întreprinderilor raportoare li se interzic să solicite întreprinderilor protejate informații care depășesc anumite limite. Aceste limite ar trebui să reflecte limitele specificate de standardele de raportare voluntară privind durabilitatea care urmează să fie adoptate de Comisia Europeană. În același timp, întreprinderilor protejate din lanțul valoric al întreprinderilor raportoare li se acordă dreptul legal de a refuza să furnizeze informații care depășesc limitele respective. Pentru a se asigura aplicarea efectivă a acestui drept și pentru a se evita, pentru întreprinderile mai mici, impunerea sarcinii de a evalua în mod proactiv dacă acest drept se aplică, întreprinderile raportoare care aleg să solicite informații care depășesc limitele respective au obligația de a se asigura că întreprinderile protejate sunt informate cu privire la informațiile suplimentare solicitate și despre dreptul lor legal de a refuza să le furnizeze.

Pentru a asigura proporționalitatea, domeniul de aplicare al acestui „plafon al lanțului valoric” ar trebui să fie limitat astfel cum se prezintă în continuare. În primul rând, plafonul nu interzice partajarea de informații în mod voluntar, de exemplu, informațiile

[3] Raportul lui Mario Draghi din 9 septembrie 2024.
[4] Articolul 19a alineatul (1).
[5] Articolul 19 alineatul (1), al patrulea paragraf.
[6] Articolul 19a alineatul (3) din Directiva 2013/34/UE.

care sunt partajate în mod obișnuit între întreprinderile dintr-un anumit sector. În al doilea rând, acesta nu aduce atingere niciunei obligații care ar putea exista, fie în temeiul unui contract, fie în temeiul dreptului Uniunii Europene sau dreptului intern, de a furniza informații care nu depășesc informațiile precizate în standardul voluntar. În al treilea rând, plafonul lanțului valoric se aplică numai colectării de informații efectuate în scopul raportării informațiilor privind durabilitatea, astfel cum se prevede în Directiva 2013/34/UE. Acesta nu trebuie să aducă atingere cerințelor Uniunii Europene de a desfășura un proces de diligență necesară sau o colectare de informații efectuată în orice alt scop, cum ar fi pentru gestionarea riscurilor de către întreprinderea raportoare. Se consideră că întreprinderile care raportează în conformitate cu respectivele limitări respectă obligația de raportare a informațiilor privind lanțul valoric, astfel cum se prevede în Directiva 2013/34/UE. Este important ca întreprinderile raportoare să solicite informații de la întreprinderile din lanțul lor valoric numai în măsura în care este necesar. În special, este important ca acestea să solicite mai puține informații decât cele specificate în standardele de raportare voluntară în cazul în care nu au nevoie de toate informațiile respective. Prestatorii de servicii de asigurare ar trebui să își pregătească opinia de asigurare, respectând măsurile de protecție prevăzute pentru întreprinderile din lanțul valoric.

În plus, *Noua Directivă* prevede că în primii trei ani de aplicare a cerințelor de raportare privind durabilitatea, în cazul în care nu sunt disponibile toate informațiile necesare privind lanțul său valoric, întreprinderea explică eforturile depuse pentru a obține informațiile necesare privind lanțul său valoric, motivele pentru care nu au putut fi obținute toate informațiile necesare și planurile sale de a obține toate informațiile necesare în viitor. După această perioadă de tranziție de trei ani, întreprinderea îndeplinește cerințele de raportare pentru informațiile privind lanțul valoric prin utilizarea informațiilor obținute direct de la întreprinderile din lanțul său valoric sau a estimărilor pentru informațiile respective, după caz.

În anumite circumstanțe, întreprinderilor li se permite, sub rezerva asigurării, să omită anumite informații atunci când aplică cerințele de raportare privind durabilitatea. În primul rând, în anumite cazuri, prezentarea de informații privind durabilitatea ar putea prejudicia grav poziția comercială a unei întreprinderi. În astfel de cazuri, întreprinderii i se permite să omită informațiile de acest fel, sub rezerva îndeplinirii unor condiții specifice pentru omisiune pentru a se asigura faptul că astfel de cazuri rămân excepționale și că interesele utilizatorilor informațiilor raportate privind durabilitatea sunt, de asemenea, protejate în mod adecvat. În acest context, poziția comercială a întreprinderii raportoare nu este prejudiciată în mod semnificativ de faptul că întreprinderile din țări terțe nu sunt obligate să raporteze aceleași informații. În al doilea rând, întreprinderile pot omite informații corespunzând informațiilor privind capitalul intelectual, proprietatea intelectuală, know-how-ul sau rezultatele inovării care ar putea fi considerate secrete comerciale, astfel cum sunt definite în *Directiva (UE) 2016/943 a Parlamentului European și a Consiliului*. În al treilea rând, întreprinderile pot omite informații clasificate. În sfârșit, ar putea exista informații care ar trebui să rămână confidențiale din motive care nu au legătură cu prejudiciul comercial, cu secretul comercial sau cu clasificarea. În special, întreprinderile vor avea libertatea de a omite informații care trebuie să fie protejate împotriva accesului sau divulgării neautorizate în temeiul altor acte juridice ale Uniunii Europene sau în temeiul dreptului intern. În plus, cerințele de raportare privind durabilitatea nu vor obliga întreprinderile să prezinte informații care ar aduce atingere vieții private a persoanelor fizice sau securității persoanelor fizice sau juridice. Acest lucru este deosebit de important în contextul geopolitic actual. În special, întreprinderile din domeniul apărării trebuie să dispună de o marjă de apreciere pentru a nu prezenta informații sensibile a căror divulgare ar putea aduce atingere propriei securități sau securității altor persoane juridice, inclusiv a statelor membre.

Directiva 2013/34/UE[7] prevede că întreprinderile mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniunea Europeană pot să opteze pentru o derogare de la regimul de raportare privind durabilitatea în primii doi ani de aplicare a acestuia. Întrucât *Noua Directivă* exclude întreprinderile mici și mijlocii de la regimul de raportare privind durabilitatea, prevederea care permitea derogarea de doi ani a fost eliminată. Prin Directiva 2013/34/UE[8] li se impune societăților-mamă ale grupurilor de o anumită dimensiune să elaboreze și să publice raportări privind durabilitatea la nivel consolidat. Cu toate acestea, este oportun să se sporească flexibilitatea în cazul holdingurilor financiare. În special, în cazul în care un grup de dimensiunea respectivă există numai datorită diverselor investiții ale unui holding financiar, raportarea consolidată ar putea prezenta dificultăți și sarcini practice și poate avea o utilitate limitată pentru alți participanți pe piață. În consecință, societățile financiare holding care sunt societăți-mamă ale unor astfel de grupuri pot alege dacă să raporteze informații consolidate privind durabilitatea sau dacă să omită astfel de informații. Respectiva opțiune este strict limitată în lumina obiectivului său. Aceasta se aplică numai în cazul în care societatea-mamă îndeplinește definiția unui holding financiar, inclusiv cerința de a nu se implica direct sau indirect în gestionarea filialelor, fără a aduce atingere drepturilor sale în calitate de acționar. Printre aceste drepturi se numără dreptul de vot în cadrul adunărilor generale ale acționarilor, care ar putea, în funcție de normele naționale în materie de drept al societăților, să se refere printre altele la numirea membrilor organelor de conducere, administrative și de supraveghere ale întreprinderilor în care există participații, pentru a asigura supravegherea și protecția corespunzătoare a respectivelor investiții. În plus, holdingurile financiare au respectiva opțiune numai în cazul în care dețin participații în întreprinderi ale căror modele de afaceri și operațiuni sunt independente unele de

[7] Articolul 19a alineatul (7).
[8] Articolul 29a alineatul (1).

celelalte. Acest lucru exclude cazurile în care filialele unui holding financiar sunt strâns interconectate prin activitățile lor comerciale, de exemplu, atunci când activitățile unei filiale permit sau sprijină direct activitățile unei alte filiale. În cele din urmă, respectiva opțiune nu ar trebui să afecteze nicio obligație de raportare care s-ar putea aplica altor întreprinderi din grup, de exemplu, în cazul în care o întreprindere din grup intră sub incidența articolului 19a sau 29a din Directiva 2013/34/UE în nume propriu.

Directiva (UE) 2022/2464 impune anumitor întreprinderi să raporteze informații privind durabilitatea în conformitate cu ***standardele europene obligatorii de raportare privind durabilitatea (ESRS)***. În iulie 2023, Comisia Europeană (CE) a adoptat primul set de ESRS. Pentru a realiza rapid simplificarea și raționalizarea raportării privind durabilitatea, CE va adopta un act delegat în termen de șase luni de la intrarea în vigoare a *Noii Directive*, cu scopul de a revizui primul set de ESRS în vederea reformării substanțiale a ESRS prin: (1) eliminarea punctelor de date considerate cel mai puțin importante pentru raportarea cu scop general privind durabilitatea; (2) stabilirea priorității, în măsura posibilului, a punctelor de date cantitative asupra textului descriptiv; (3) realizarea unei distincții suplimentare între punctele de date obligatorii și cele voluntare; (4) transmiterea unor instrucțiuni clare despre modul de aplicare a principiului pragului de semnificație, pentru a asigura faptul că întreprinderile sunt obligate să raporteze numai informații semnificative și pentru a reduce riscul ca prestatorii de servicii de asigurare să încurajeze din greșeală întreprinderile să raporteze informații care nu sunt necesare sau să aloce resurse excesive procesului de evaluare a semnificației; (5) îmbunătățirea coerenței cu legislația Uniunii Europene, inclusiv legislația privind serviciile financiare și (6) luarea în considerare, în cea mai mare măsură posibilă, a interoperabilității cu standardele mondiale de raportare privind durabilitatea. Revizuirea va clarifica dispozițiile considerate neclare și va simplifica structura și prezentarea standardelor.

Directiva 2013/34/UE[9] împuternicește Comisia Europeană să adopte, prin intermediul unor acte delegate, standarde de raportare sectoriale, primul set de astfel de standarde urmând să fie adoptat până la 30 iunie 2026. Pentru a evita o creștere a numărului de puncte de date prescrise pe care întreprinderile au obligația să le raporteze, împuternicirea respectivă a fost eliminată. În funcție de cererea din partea întreprinderilor care fac obiectul cerințelor de raportare privind durabilitatea prevăzute în Directiva 2013/34/UE, Comisia Europeană ar putea sprijini întreprinderile prin furnizarea de orientări sectoriale care să ilustreze și să faciliteze aplicarea ESRS într-un anumit sector, inclusiv orientări privind efectuarea evaluării dublei semnificații, menită să identifice aspectele de durabilitate care ar putea fi semnificative pentru o întreprindere tipică care își desfășoară activitatea în sectorul respectiv. Orice astfel de orientări ar trebui să se întemeieze pe consultarea cu părțile interesate relevante. După caz, ar putea fi luate în considerare standardele internaționale relevante.

[9] Articolul 29b alineatul (1), al treilea paragraf.

Totodată, Directiva 2013/34/UE[10] impune ca standardele de raportare privind durabilitatea să nu precizeze prezentările de informații care le-ar impune întreprinderilor să obțină din partea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii din lanțul lor valoric alte informații în afara celor care trebuie prezentate în temeiul standardelor de raportare privind durabilitatea pentru întreprinderile mici și mijlocii ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniunea Europeană. Deoarece *Noua Directivă* exclude întreprinderile mici și mijlocii ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din Uniunea Europeană de la regimul de raportare privind durabilitatea și pentru a reduce sarcina de raportare pentru întreprinderile mai mici din lanțul valoric care nu sunt obligate să raporteze cu privire la durabilitatea lor, standardele de raportare privind durabilitatea nu precizează prezentările de informații care le-ar impune întreprinderilor să obțină de la întreprinderile din lanțul lor valoric care au, în medie, până la 1.000 de angajați în cursul exercițiului financiar alte informații în afara celor care sunt prezentate în temeiul standardelor de raportare voluntară privind durabilitatea aferente întreprinderilor care nu sunt obligate să raporteze cu privire la durabilitatea lor.

Prin *Noua Directivă*, Comisia Europeană este împuternicită să adopte un act delegat pentru a prevedea standarde de raportare privind durabilitatea care să poată fi utilizate pe bază voluntară de întreprinderile protejate. Standardele respective ar trebui să fie proporționale și relevante în raport cu capacitățile și caracteristicile întreprinderilor respective și proporționale cu amploarea și complexitatea activităților lor. Alte întreprinderi care nu sunt obligate să raporteze informații despre durabilitate ar trebui, de asemenea, să poată alege să utilizeze standardele respective. Standardele de raportare voluntară privind durabilitatea ar trebui să utilizeze un limbaj simplificat și să țină seama de principiul „a gândi mai întâi la scară mică", utilizând modularitatea care permite flexibilitate și progres în ceea ce privește publicarea de informații.

Directiva 2013/34/UE[11] prevede că anumite filiale din Uniunea Europeană ale unei întreprinderi dintr-o țară terță care generează o cifră de afaceri netă de peste 150.000.000 EUR în Uniunea Europeană sau, în absența unor astfel de filiale, o sucursală din Uniunea Europeană a unei întreprinderi dintr-o țară terță care generează o cifră de afaceri netă de peste 40.000.000 EUR publică și pune la dispoziție informații privind durabilitatea la nivel de grup, sau, dacă nu este cazul, la nivel individual, a întreprinderii din țara terță. Pentru a ușura sarcina întreprinderilor din țări terțe într-o proporție similară cu reducerea sarcinii întreprinderilor cărora li se aplică articolele 19a și 29a din directiva respectivă, pragul cifrei de afaceri nete pentru întreprinderea dintr-o țară terță este majorat de la 150.000.000 EUR la 450.000.000 EUR. În plus, din motive de reducere a sarcinii, este ajustată, de asemenea, dimensiunea unei filiale a unei întreprinderi dintr-o țară terță și a unei sucursale a

[10] Articolul 29b alineatul (4).

[11] Articolul 40a alineatul (1), al patrulea și al cincilea paragraf.

unei întreprinderi dintr-o țară terță pentru ca astfel de filiale și sucursale să intre în domeniul de aplicare al Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea. Pragul cifrei de afaceri nete pentru filiala unei întreprinderi dintr-o țară terță și pentru sucursala unei întreprinderi dintr-o țară terță este stabilit la 200.000.000 EUR. Cerințele de raportare pentru filiala întreprinderii dintr-o țară terță sau sucursala întreprinderii dintr-o țară terță prevăzute la articolul 40a sunt diferite de cerințele de raportare pentru întreprinderi prevăzute la articolele 19a și 29a. Filiala întreprinderii dintr-o țară terță sau sucursala întreprinderii dintr-o țară terță care face obiectul articolului 40a are doar obligația de a publica și de a pune la dispoziție raportul privind durabilitatea furnizat de întreprinderea dintr-o țară terță, în timp ce întreprinderile cărora li se aplică articolele 19a și 29a au obligația să raporteze în nume propriu. Prin urmare, nu este necesar să se aplice aceleași praguri atunci când se identifică ce filiale sau sucursale fac obiectul cerințelor de raportare în temeiul articolului 40a și ce întreprinderi fac obiectul cerințelor de raportare în temeiul articolelor 19a și 29a. În plus, pentru a asigura condiții de concurență echitabile, societăților-mamă din țări terțe care sunt holdinguri financiare ale căror filiale au modele de afaceri și operațiuni independente unele de celelalte, li se permite să nu publice și să nu pună la dispoziție un raport privind durabilitatea în conformitate cu articolul 40a.

Pentru a reduce sarcina administrativă care decurge din îndeplinirea cerințelor de raportare privind durabilitatea, asociate în principal cu colectarea datelor, prelucrarea datelor și schimbul de date între întreprinderi, Comisia Europeană prezintă Parlamentului European și Consiliului un raport privind inițiativele care le permit întreprinderilor să colecteze, să prelucreze și să facă schimb de date în mod securizat, fără sincope și automatizat.

Este important să se asigure securitatea juridică cu privire la restrângerea domeniului de aplicare în ceea ce privește întreprinderile supuse cerințelor de raportare privind durabilitatea, în special în ceea ce privește domeniul de aplicare personal al dispozițiilor relevante în fiecare moment. În consecință, articolul 5 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din Directiva (UE) 2022/2464, care vizează primul set de întreprinderi care fac obiectul directivei respective, a fost modificat pentru a limita aplicarea sa la trei exerciții financiare, începând cu 1 ianuarie 2024. Pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2027 sau după această dată, ar trebui să se aplice articolul 5 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din Directiva (UE) 2022/2464, care vizează al doilea set de întreprinderi care fac obiectul directivei respective. În consecință, întreprinderile care intră sub incidența articolului 5 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din Directiva (UE) 2022/2464, dar nu intră sub incidența literei (b) de la paragraful respectiv, astfel cum au fost modificate literele respective prin *Noua Directivă*, nu se vor încadra în domeniul de aplicare al *Noii Directive*, începând cu exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2027 sau după această dată. Cu toate acestea, în vederea reducerii sarcinii cât mai rapid posibil, statele membre pot scuti aceste întreprinderi de obligațiile de raportare în ceea ce privește exercițiile financiare care încep între 1 ianuarie 2025 și 31 decembrie 2026. Statele membre au obligația de a pune în aplicare respectiva scutire într-un mod care să asigure respectarea principiului securității juridice. Acestea sunt doar câteva dintre clarificările aduse de *Noua Directivă* cu privire la datele de la care întreprinderile sunt supuse obligațiilor de raportare privind durabilitatea.

Având în vedere modificarea domeniului de aplicare în ceea ce privește întreprinderile supuse cerințelor de raportare privind durabilitatea aduse de *Noua Directivă*, este disproporționat să se impună ca firmele de audit care doresc să efectueze ***asigurarea raportării privind durabilitatea*** să fie supuse unor cerințe de aprobare care sunt echivalente cu cele pentru firmele de audit care efectuează audituri ale situațiilor financiare. Aceste cerințe de aprobare se referă la persoanele fizice care desfășoară activitatea în numele firmei de audit, la majoritatea drepturilor de vot deținute de firma de audit și la majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere al firmei de audit. Potrivit *Noii Directive*, firmele de audit care doresc să efectueze asigurarea raportării privind durabilitatea se asigură doar că desemnează cel puțin un partener-cheie în materie de durabilitate care îndeplinește cerințele în scopul aprobării și care este autorizat ca auditor statutar în statul membru în cauză. Directiva 2006/43/CE[12] prevede ca statele membre să se asigure ca auditorii statutari și firmele de audit respectă, când efectuează asigurarea raportării privind durabilitatea, ***standardele de asigurare limitată*** ce urmează să fie adoptate de Comisie până la 1 octombrie 2026. Întreprinderile au manifestat preocupări cu privire la activitatea desfășurată de prestatorii de servicii de asigurare și au exprimat nevoia de flexibilitate în abordarea riscurilor specifice și a problemelor critice identificate în domeniul asigurării durabilității. Comisia Europeană ar trebui să țină seama de respectivele preocupări atunci când lucrează la standardele de asigurare limitată. Lipsa unor standarde de asigurare armonizate contribuie la problemele cu care se confruntă întreprinderile și, prin urmare, este important să se adopte un act delegat corespunzător de către Comisia Europeană. Pentru a acorda suficient timp elaborării standardelor de asigurare limitată, termenul pentru adoptarea acestora a fost amânat până la 1 iulie 2027.

Prin Directiva 2006/43/CE[13], Comisia Europeană este împuternicită să adopte standarde de asigurare rezonabilă până la 1 octombrie 2028, în urma unei evaluări a fezabilității pentru auditori și pentru întreprinderi. Pentru a evita o creștere a costurilor de asigurare pentru întreprinderi, cerința a de a adopta standarde de asigurare rezonabilă a fost eliminată.

Directiva 2006/43/CE[14] impune autorităților competente ale unui stat membru să înregistreze auditorii și entitățile de audit din țări terțe care emit rapoarte de asigurare referitoare la informațiile privind durabilitatea aferente unor entități din țări terțe ale căror valori imobiliare sunt admise la tranzacționare

[12] Articolul 26a alineatul (1).
[13] Articolul 26a alineatul (3), al doilea paragraf.
[14] Articolul 45.

pe o piață reglementată în statul membru respectiv. Condițiile pentru o astfel de înregistrare se referă la cerințele care trebuie îndeplinite de majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere al entității de audit dintr-o țară terță, la cerințele care trebuie îndeplinite de auditorul din țara terță, la standardele de asigurare care trebuie utilizate și la publicarea unui raport anual de transparență de către entitatea de audit din țara terță. În plus, statele membre se asigură că auditorii și entitățile de audit din țări terțe înregistrați intră sub incidența sistemelor lor de supraveghere, a sistemelor lor de asigurare a calității și a sistemelor lor de investigații și sancțiuni. Ținând seama de peisajul internațional actual în ceea ce privește reglementarea raportării privind durabilitatea și a asigurării acesteia și având în vedere că înregistrarea este necesară pentru a asigura valabilitatea rapoartelor de asigurare în cadrul Uniunii Europene, ar fi disproporționat să se impună ca respectivele condiții de înregistrare să fie îndeplinite în primii ani de aplicare a regimului de asigurare a durabilității. În plus, supravegherea auditorilor și a entităților de audit din țări terțe înregistrați depinde de existența unor decizii privind echivalența sau caracterul adecvat. Prin urmare, pe parcursul unei perioade de tranziție, *Noua Directivă* introduce condiții de înregistrare simplificate și o exceptare de la supraveghere pentru auditorii și entitățile de audit din țări terțe care emit rapoarte de asigurare referitoare la informațiile privind durabilitatea aferente unor entități din țări terțe ale căror valori imobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată într-un stat membru. Înregistrarea simplificată este posibilă cu condiția furnizării anumitor informații autorităților competente ale statului membru în cauză. În cazul în care informațiile respective nu sunt furnizate, autoritățile competente ale statului membru în cauză nu înregistrază auditorul sau entitatea de audit din țara terță respectivă.

Acestea sunt doar câteva elemente-cheie evidențiate dintre noile prevederi referitoare la cerințele de raportare privind durabilitatea de către întreprinderi și la anumite cerințe privind diligența necesară în materie de durabilitate a întreprinderilor. Toate acestea se circumscriu angajamentului Comisiei Europene de a reduce sarcinile de raportare și de a spori competitivitatea la nivelul Uniunii Europene.

Ordinul nr. 828/2026 – Un nou orizont în documentarea prețurilor de transfer. Ce se schimbă comparativ cu Ordinul nr. 442/2016 și ce înseamnă, în mod concret, pentru contribuabili

Rezumat: *În data de 2 iulie 2026 a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 543 OPANAF nr. 828/2026 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer („Ordinul 828/2026").*

Noul ordin preia materia reglementată până acum de OPANAF nr. 442/2016 („Ordinul 442/2016") și reprezintă cea mai amplă intervenție asupra regulilor de prețuri de transfer din România din ultimul deceniu. Noile prevederi se aplică tranzacțiilor derulate cu persoane afiliate începând cu anul 2026 și, respectiv, procedurilor de administrare inițiate după data de 1 ianuarie 2027.

Modificările introduse de Ordinul nr. 828/2026 vizează patru direcții principale: (i) recalibrarea pragurilor de semnificație, însoțită de trecerea explicită la un test aplicat per persoană afiliată și per tip de tranzacție; (ii) introducerea obligației marilor contribuabili de a depune anual dosarul prin Spațiul Privat Virtual („SPV"), într-un termen de 30 de zile lucrătoare de la termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit; (iii) restructurarea și extinderea conținutului dosarului de prețuri de transfer, inclusiv prin adăugarea unei secțiuni introductive cu o listă standardizată a tranzacțiilor cu persoane afiliate și alinierea secțiunii dedicate grupului la Anexa I la capitolul V din Liniile Directoare privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („Liniile directoare OCDE"); (iv) reglementarea detaliată a studiilor de comparabilitate, cu o nouă ierarhie a criteriilor teritoriale construită în funcție de jurisdicția de rezidență a părții testate, cu cerințe extinse de transparență a procesului de selecție a comparabilelor, și cu o redefinire a noțiunii de interval de piață (sub o formă dublă, aceea de interval de comparare și, respectiv, de interval intercuartilar).

Deși Ordinul nr. 828/2026 aduce progrese reale cadrului legislativ – de exemplu, clarificarea modului de aplicare a pragurilor de semnificație sau definirea (chiar și parțială) a noțiunii de dosar incomplet –, există, evident, și zone în care textul de lege ridică dificultăți practice – de exemplu, includerea de termene la limita rezonabilului, solicitarea de informații aflate în afara controlului contribuabililor locali, obligația de a prezenta documente justificative fără o definiție clară a ceea ce înseamnă „document justificativ" – și zone în care lucrurile nu sunt clare – de exemplu, cum se va face reconcilierea între vechea legislație și noua legislație în ceea ce privește aplicarea criteriilor de teritorialitate în cadrul studiilor de comparabilitate atunci când partea testată nu este contribuabilul local, sau care sunt sancțiunile aplicabile marilor contribuabili în cazul nedepunerii dosarului prin SPV.

Indiferent de unghiul din care se face analiza, Ordinul nr. 828/2026 generează consecințe practice multiple pentru contribuabili, care trebuie să își regândească structura documentației de prețuri de transfer, procedurile interne implementate în vederea culegerii informațiilor necesare și, în cazul marilor contribuabili, inclusiv calendarul de desfășurare a întregului demers de întocmire a dosarului.

Cuvinte-cheie: *dosarul prețurilor de transfer, Ordinul nr. 828/2026, studiu de comparabilitate, praguri de semnificație, documentare, modificări legislative.*

Order no. 828/2026: A new frontier for transfer pricing documentation. Key changes from Order no. 442/2016 and practical implications for taxpayers

Abstract: *On July 2, 2026, OPANAF no. 828/2026 regarding transaction thresholds, deadlines for preparation, content and request conditions for the transfer pricing file, and the procedure for adjusting/estimating transfer prices („Order 828/2026") was published in Official Gazette no. 543. The new order supersedes the regulations previously established by OPANAF no. 442/2016 („Order 442/2016") and represents the most extensive revision of Romanian transfer pricing rules in the last decade. The new provisions apply to transactions conducted with related parties starting in 2026 and to administrative procedures initiated after January 1, 2027.*

The changes introduced by Order no. 828/2026 include four main areas: (i) the recalibration of the materiality thresholds, accompanied by an explicit shift to a test applied per related party and per transaction type; (ii) the introduction of the obligation for large taxpayers to submit the file annually via the Private Virtual Space („SPV") within 30 business days of the deadline for filing the annual corporate income tax return; (iii) the restructuring and expansion of the content of the transfer pricing documentation file, including – but not limited to – adding a standardised introductory section for presenting related party transactions, and aligning the section dedicated to group information with Annex I to Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations issued by the Organisation for Economic Cooperation and Development ("OECD Guidelines"); and (iv) detailed rules for benchmarking studies, featuring a new hierarchy for territorial criteria based on the jurisdiction of the tested party, expanded transparency requirements regarding the entire selection process, and a redefinition of the arm's length range (in a dual format comprising both the comparability range and the interquartile range).

Although Order no. 828/2026 brings real improvements to the legislative framework – such as clarifying the application of the materiality thresholds or defining (albeit partially) the concept of an „incomplete transfer pricing documentation file" – there are clearly areas where the text presents practical challenges. These include, for instance, the imposition of deadlines bordering on the unreasonable, requests for information beyond the local taxpayers' control, or the obligation to submit supporting documents without a clear definition of what constitutes a „supporting document", as well as areas of ambiguity – such as how to reconcile the old and new legislation regarding the application of territoriality criteria as part of benchmarking studies when the tested party is not the local taxpayer, or what sanctions apply to large taxpayers for failing to submit the file via the SPV.

Regardless of the perspective from which the analysis is made, Order no. 828/2026 entails multiple practical consequences for taxpayers, who must rethink their transfer pricing documentation structure, the internal procedures implemented to gather the necessary information, and, in the case of large taxpayers, the timeline for the entire process.

Keywords: *transfer pricing documentation file, Order no. 828/2026, benchmarking study, materiality thresholds, documentation, legislation update.*

Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

1. Contextul adoptării și aplicarea în timp

Timp de zece ani, Ordinul nr. 442/2016 a reprezentat principala referință pentru întrebările fundamentale legate de întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer în România: cine are obligația de a întocmi un dosar, pentru ce tranzacții, până când, cu ce conținut și ce se întâmplă atunci când dosarul lipsește sau este incomplet. Începând cu anul 2026, locul său este luat de ***Ordinul nr. 828/2026, care se dorește a fi o modernizare a legislației si a genera o mai bună aliniere la cele mai bune practici în domeniu, inclusiv la direcțiile strategice stabilite de OCDE în materia prețurilor de transfer***.

Noul ordin nu a apărut însă izolat. La începutul lunii iunie 2026 a fost transmis în dezbatere publică proiectul de ordin privind procedura de emitere și modificare a acordului de preț în avans („APA"), devenit ulterior Ordinul nr. 827/2026. Acel proiect conținea însă prevederi metodologice pe alocuri diferite și suplimentare față de cele ale Ordinului nr. 442/2016, lucru care, în absența unei modificări de aliniere, ar fi generat situația paradoxală în care aceeași tranzacție ar fi fost analizată după anumite reguli în procedura de emitere a unui APA și după un alt set de reguli în cazul documentării prin dosarul prețurilor de transfer.

Pentru remedierea inconsecvențelor, la aproximativ o săptămână distanță a fost transmis în dezbatere publică și proiectul de act normativ care avea să devină Ordinul nr. 828/2026. Ambele ordine au fost trimise spre publicare la 30 iunie și publicate în Monitorul Oficial la 2 iulie 2026.

Perioada efectivă de dezbatere publică a fost, așadar, de aproximativ două săptămâni – un interval extrem de scurt pentru cea mai importantă actualizare a regulilor de prețuri de transfer din ultimul deceniu și insuficient pentru existența unui dialog real și productiv cu mediul de afaceri și asociațiile profesionale.

Merită semnalat, de asemenea, un element de tehnică legislativă cu efecte practice: ***Ordinul nr. 828/2026 nu conține o clauză expresă de abrogare a Ordinului nr. 442/2016***. Coexistența celor două acte normative este gestionată exclusiv prin regula de aplicare în timp de la art. 15, ceea ce înseamnă că vechiul ordin rămâne cadrul de referință pentru procedurile de administrare inițiate anterior datei de 1 ianuarie 2027.

Art. 15 din Ordinul nr. 828/2026 stabilește o regulă de aplicare identică în arhitectură cu cea de la art. 13 al vechiului Ordin nr. 442/2016, respectiv vorbim de 3 alineate care punctează următoarele: (i) prevederile art. 2 alin. (1) – respectiv obligația marilor contribuabili de întocmire anuală a dosarului de prețuri de transfer (dublată și de aceea a depunerii dosarului prin SPV) – se aplică tranzacțiilor derulate cu persoane afiliate efectuate începând cu anul 2026; (ii) prevederile ordinului se aplică procedurilor de administrare inițiate după data de 1 ianuarie 2027; și (iii) pentru procedurile de administrare inițiate anterior acestei date, rămân aplicabile prevederile legale în vigoare la momentul inițierii lor.

Ceea ce trebuie punctat este că ***textul nu precizează dacă anul 2026 trebuie privit sau nu strict ca an calendaristic sau ca exercițiu financiar/fiscal al contribuabilului***; prin urmare, ***rămâne subiect de confirmare din partea autorităților cum anume se aplică obligația de depunere în SPV a marilor contribuabili cu an financiar/fiscal diferit față de cel calendaristic***. O interpretare rezonabilă a celor trei alineate ar fi că prima aplicare efectivă a noilor reguli va avea loc în decursul anului 2027, pentru dosarele aferente exercițiului financiar/fiscal care începe în 2026. Această interpretare este susținută și prin raportare la experiența trecută, respectiv la cum anume s-au aplicat regulile impuse de Ordinul nr. 442/2016 (în momentul în care acesta a înlocuit Ordinul nr. 222/2008) în ceea ce privește obligativitatea întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer de către marii contribuabili cu an financiar/fiscal diferit față de cel calendaristic.

Ce înseamnă toate acestea pentru contribuabili?

– anul 2026 este un an de tranziție documentară. *În cazul specific al contribuabililor mari, datele și documentele justificative cerute de noul ordin trebuie colectate pe parcursul anului financiar (și nu abia la finalul acestuia) astfel încât să poată fi respectat termenul de depunere în SPV;*

– fiecare contribuabil *care și-a întocmit deja dosarul de prețuri de transfer pentru perioada deschisă inspecției fiscale (fie pentru că avea această obligație, fiind mare contribuabil, fie în mod proactiv)* ***va administra în paralel două tipare de dosar*** *– unul pentru perioada anterioară anului 2025 (inclusiv) și altul pentru perioada începând cu 2026 (inclusiv), fapt ce reprezintă o sursă reală de risc de inconsecvență (mai ales că, din anumite puncte de vedere, regulile de analiză se schimbă). Recomandarea practică din acest punct de vedere este păstrarea, pe cât posibil, a structurii existente a dosarului (acolo unde ea rămâne compatibilă cu noile cerințe) și adăugarea elementelor noi ca secțiuni distincte, pentru a menține trasabilitatea între exerciții.*

2. Pragurile de semnificație: valori noi și o clarificare importantă a modului de raportare la ele; dar și noi zone gri

Similar cu ceea ce există în Ordinul nr. 442/2016, art. 2 alin. (3) și alin. (8) din Ordinul nr. 828/2026 stabilesc faptul că ***tranzacțiile cu persoane afiliate de inclus în dosarul de prețuri de transfer se stabilesc prin referința la anumite praguri de semnificație***, cu o valoare diferită în funcție de categoriile de contribuabili existente (respectiv contribuabili mari și contribuabili mici și mijlocii) și pe patru categorii mari de tranzacții (Ordinul nr. 442/2016 includea 3 astfel de categorii, bunurile corporale și necorporale fiind privite împreună).

Există însă 2 diferențe notabile: prima se referă la clarificarea, foarte binevenită, a faptului că ***pragurile se calculează pe persoană afiliată și pe tip de tranzacție***, iar cea de-a doua se referă la ***modificarea valorii pragurilor de semnificație aplicabile pentru anumite categorii de tranzacții***.

2.1. Clarificarea modului de raportare la pragurile de semnificație

În ceea ce privește faptul că pragurile se calculează pe persoană afiliată și pe tip de tranzacție, clarificarea introdusă de Ordinul nr. 828/2026 este foarte binevenită, în contextul în care exprimarea inclusă în Ordinul nr. 442/2016 a lăsat de-a lungul timpului locul unor interpretări foarte agresive din partea echipelor de inspecție, în cadrul cărora orice tranzacție cu persoane afiliate, indiferent de valoarea ei, a trebuit să fie documentată în cadrul dosarului de prețuri de transfer. Acest lucru s-a datorat faptului că vechiul ordin făcea referire la valoarea pragurilor de semnificație ca la o *„valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate"* și, mai mult, atunci când se prezentau valorile individuale ale pragurilor de semnificație, se menționa că ele se referă, de exemplu, la *„prestările de servicii primite/prestate"* sau la *„achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale"*. Prin urmare, strict pe litera legii, se putea înțelege că, în vederea evaluării necesității de documentare, se cumulează, de exemplu, toate tranzacțiile care vizează

bunuri corporale sau necorporale (indiferent de natura lor – materii prime, produse finite, liste de clienți etc.), desfășurate cu toate persoanele afiliate și indiferent de sensul lor (achiziții sau vânzări); lucru care, evident, conducea în practică în 99% din cazuri la depășirea valorii pragurilor. Mai mult, se preciza și faptul că o valoare a tranzacțiilor *„mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație"* atrage necesitatea documentarii. Iarăși, într-o abordare agresivă, au existat echipe de inspecție care au considerat că dacă un singur prag de semnificație este depășit (de exemplu, cel aferent tranzacțiilor cu bunuri), atunci toate tranzacțiile cu persoane afiliate desfășurate de contribuabil trebuie documentate (nu doar cele cu bunuri, ci și cele care implicau servicii sau cele de finanțare).

Prin comparație, ***Ordinul nr. 828/2026 lucrează cu un cadru conceptual mult mai clar***, afirmând că:

- pentru evaluarea încadrării în pragurile de materialitate, se iau în considerare „tranzacțiile derulate cu fiecare persoană afiliată în parte" [art. 2 alin. (1) și alin. (7)] – astfel este clar că ***nu se cumulează tranzacțiile desfășurate cu toate persoanele afiliate***;
- *„obligația documentării în dosarul anual al prețurilor de transfer revine contribuabilului/plătitorului [...] în măsura în care valoarea fiecărei tranzacții aferente unei categorii [...] este egală sau depășește pragul de semnificație corespunzător"* [art. 2 alin. (4) și alin. (9)] – deci, ***documentarea se face doar pentru acele tranzacții care depășesc pragurile de semnificație*** (și nu pentru toate tranzacțiile, chiar dacă se depășește doar un prag);
- *„nivelul valoric al pragurilor de semnificație [...] [este] determinat pentru fiecare tranzacție individuală cu fiecare persoană afiliată"* [art. 2 alin. (3) și alin. (8)] – pentru a înțelege deplin ce anume înseamnă „tranzacție individuală", parcurgând textul de lege în integralitatea sa vedem că ulterior, în Anexa 2 (care vorbește despre conținutul dosarului de prețuri de transfer), se precizează că secțiunea A trebuie să includă „lista tranzacțiilor derulate de societatea care întocmește dosarul cu fiecare persoană afiliată [...]. Lista va prezenta distinct categoriile de tranzacții (respectiv tranzacții generatoare de venituri și tranzacții generatoare de cheltuieli), în funcție de natura activităților ce sunt subiect de documentare și se va completa după modelul conținut în anexa nr. 3 la ordin [...]". În final, mergând la Anexa 3, avem un format tabelar predefinit, cu tipurile de informații de inclus pentru fiecare categorie de tranzacții cu persoane afiliate (separat pentru partea de tranzacții generatoare de venituri, tranzacții generatoare de cheltuieli și împrumuturi), unde, la partea de instrucțiuni de completare, ni se clarifică faptul că: *„Secțiunea C – Împrumuturi: Se completează pentru fiecare tranzacție de împrumut în parte"*, *„VI. Servicii intragrup: Serviciile se raportează distinct pe categorii: management, marketing, tehnologia informației (IT), juridic, resurse umane (HR), logistică, cercetare-dezvoltare (R&D) etc."* și *„VII. Bunuri: Bunurile se raportează distinct pe categorii: mărfuri, materii prime, produse finite, echipamente etc."*. Astfel, ***se clarifică faptul că intenția legiuitorului este de a avea o abordare granulară a tipologiilor de tranzacții cu persoane afiliate atunci când ne raportăm la pragurile de materialitate și stabilim lista de tranzacții de documentat (deci, nu cumulăm toate tranzacțiile cu bunuri sau toate tranzacțiile cu servicii, indiferent de natura lor și de sensul tranzacțiilor)***.

Este o clarificare așteptată de multă vreme, care tranșează una dintre cele mai frecvente dispute din practica de inspecție fiscală și confirmă abordarea practică pragmatică utilizată de-a lungul timpului atât de către contribuabili, cât și de către autoritățile fiscale (în aplicarea Ordinului nr. 442/2016), de a se concentra în procesul de documentare, respectiv verificare/control, în primul rând pe acele categorii de tranzacții cu valori semnificative, privite la nivel specific (pragurile de semnificație fiind considerate ca valoare pe tip de tranzacție pe parte afiliată – achiziția de materii prime de la partea afiliată X, prestarea de servicii de resurse umane de către partea afiliată Y etc.).
Efectuarea unei analize/documentări pe tipuri specifice de tranzacții este în fapt și abordarea standard recomandată de Liniile directoare OCDE (existând evident și posibilitatea de a cumula în analiză anumite categorii de tranzacții în condiții specifice – de exemplu, dacă tranzacțiile sunt interconectate, dacă metodologia de prețuri de transfer aplicată este una similară și contextul economic în care tranzacțiile se desfășoară este similar).

2.2. Noi valori ale pragurilor de semnificație

În ceea ce privește modificarea valorii pragurilor de semnificație, ***tabelul următor prezintă o comparație între valorile prevăzute de Ordinul nr. 828/2026 și cele incluse în Ordinul nr. 442/2016.***

Tipul tranzacției pentru care se aplică pragul de semnificație	Valoare nouă (EUR)	Valoare anterioară (EUR)	Sensul modificării
PRAGURI DE SEMNIFICAȚIE APLICABILE CONTRIBUABILILOR MARI			
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din prestarea sau achiziția de servicii.	100.000 EUR	250.000 EUR	Diminuare
- tranzacții de finanțare care generează venituri sau cheltuieli din dobânzi.	200.000 EUR	200.000 EUR	Nemodificat
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din vânzarea, achiziția sau licențierea de active necorporale.	250.000 EUR	350.000 EUR	Diminuare
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din vânzarea sau achiziția de active corporale.	350.000 EUR	350.000 EUR	Nemodificat

Tipul tranzacției pentru care se aplică pragul de semnificație	Valoare nouă (EUR)	Valoare anterioară (EUR)	Sensul modificării
PRAGURI DE SEMNIFICAȚIE APLICABILE CONTRIBUABILILOR MICI ȘI MIJLOCII			
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din prestarea sau achiziția de servicii.	50.000 EUR	50.000 EUR	Nemodificat
- tranzacții de finanțare care generează venituri sau cheltuieli din dobânzi.	100.000 EUR	50.000 EUR	Majorare
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din vânzarea, achiziția sau licențierea de active necorporale.	150.000 EUR	100.000 EUR	Majorare
- tranzacții care generează venituri sau cheltuieli din vânzarea sau achiziția de active corporale.	200.000 EUR	100.000 EUR	Majorare

Tabelul 1: Comparație între valorile pragurilor de semnificație, conform Ordinului nr. 828/2026 și Ordinului nr. 442/2016

În continuare, valorile sunt privite ca ***valori anuale, fără TVA, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal***.
Corelând modificarea valorilor pragurilor de semnificație cu abordarea practică, pragmatică utilizată de-a lungul timpului de către contribuabili și autorități, despre care am menționat anterior (respectiv raportarea la pragurile de semnificație ca valoare pe tip de tranzacție pe parte afiliată), direcția modificării este clară, dar asimetrică: ***cerințe mai stricte de documentare pentru marii contribuabili (pragurile pentru tranzacțiile cu servicii și active necorporale scad semnificativ) și cerințe mai relaxate pentru contribuabilii mici și mijlocii (trei din patru praguri cresc)***. Este o dublă măsură dificil de justificat prin raportare la beneficiul administrativ obținut, având în vedere că, în general, marii contribuabili sunt recunoscuți ca fiind categoria cu cel mai ridicat nivel de conformare din perspectiva obligațiilor ce le revin în sfera prețurilor de transfer.

Acordarea unei atenții suplimentare tranzacțiilor cu persoane afiliate care implică servicii sau active necorporale este în linie și cu dezvoltările la nivel internațional, inclusiv specialiștii OCDE lucrând în prezent la finalizarea variantei revizuite a capitolului referitor la prestările de servicii intra-grup din cadrul Liniilor directoare OCDE, în timp ce importanța analizării în detaliu a tranzacțiilor intra-grup cu active necorporale (fie că vorbim de vânzări, fie că vorbim de licențieri) este deja un subiect aprins de discuție de câțiva ani.

2.3. Unde se termină, de fapt, nevoia de documentare?

În plus față de mecanismul general de raportare la pragurile de semnificație, atunci când se evaluează necesitatea includerii sau nu a unei tranzacții în dosarul de prețuri de transfer, ***Ordinul nr. 828/2026 vine cu o excepție specifică importantă, oferind echipelor de inspecție posibilitatea de a solicita întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer inclusiv pentru tranzacțiile care sunt sub pragurile de semnificație***.
Această posibilitate este introdusă prin art. 2 alin. (11), care menționează că, prin excepție de la alin. (10) (cel care prevede că plătitorii/contribuabilii cu tranzacții cu persoane afiliate care nu se încadrează în pragurile de semnificație nu au obligația întocmirii dosarului), *„[...] organul fiscal central poate solicita întocmirea și prezentarea dosarului, pentru anumite tranzacții și perioade fiscale determinate, în cadrul unei acțiuni de control fiscal numai în măsura în care analiza de risc fiscal efectuată de acesta justifică o astfel de solicitare […]"*. Formularea conține deci și o limitare – solicitarea trebuie justificată prin analiza de risc – dar această limitare este dificil de verificat de către contribuabil, întrucât analiza de risc fiscal este un proces intern, netransparent. ***Judecând pragmatic, se poate concluziona că, în fapt, nicio tranzacție nu este definitiv în afara perimetrului de documentare.***

De menționat este și faptul că art. 6 al ***Ordinului nr. 828/2026 păstrează cele două excepții cunoscute în care dosarul de prețuri de transfer nu este necesar pentru anumite tranzacții***, dar adaugă o condiție esențială în cazul celei de-a doua excepții. Astfel, dosarul nu se solicită și nu se întocmește:
(i) ***de către beneficiarul unuia sau mai multor acorduri de preț în avans***, emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală („ANAF"), ***pentru tranzacțiile și perioadele acoperite de acorduri***; și
(ii) ***pentru tranzacțiile și perioadele pentru care a fost emisă o decizie de ajustare sau estimare a venitului ori cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate române***, în baza art. 283 C. pr. fisc., ***cu condiția ca decizia respectivă să fi fost pusă în aplicare de persoana sau persoanele afiliate vizate de aceasta***.

Din păcate, ***rămâne încă nereglementată situația tranzacțiilor care au fost verificate în cadrul unui control fiscal la o parte afiliată, dar pentru care nu s-a emis o decizie de ajustare corespondentă (fiind desfășurate cu respectarea principiului valorii de piață), precum și cea a perioadelor închise din perspectiva impozitului pe profit la o parte afiliată fără ca dosarul să fi fost solicitat***.

2.4. Câteva zone „gri"

Din modul în care sunt scrise articolele referitoare la pragurile de semnificație, se generează și anumite zone care lasă loc de interpretare, cele mai reprezentative fiind:

Întrebarea 1: Ce se întâmplă cu marii contribuabili care desfășoară tranzacții sub nivelul pragurilor de semnificație atribuibile lor, dar peste cele atribuibile contribuabililor mijlocii și mici?

Sub Ordinul nr. 442/2016, orice mare contribuabil care nu atingea pragurile de semnificație de la art. 2 alin. (1) era încadrat expres, prin art. 2 alin. (4), în categoria celor obligați să întocmească dosarul de prețuri de transfer la cererea expresă a autorităților fiscale, prin raportare la pragurile inferioare aplicabile acestei categorii. Ordinul nr. 828/2026 nu mai conține o „punte" echivalentă: art. 2 alin. (7) și alin. (8) se referă exclusiv la contribuabilii/plătitorii mici și mijlocii, iar art. 2 alin. (10) prevede că cei care nu se încadrează în pragurile de la alin. (3) și (8) nu au obligația întocmirii dosarului.

Citit literal, textul conduce la concluzia că un mare contribuabil cu tranzacții de prestare de servicii către o parte afiliată de 80.000 EUR nu mai are obligația de documentare pentru acea tranzacție – nici anual, nici la cerere –, rămânând expus doar mecanismului excepțional de la art. 2 alin. (11), prin care organul fiscal poate solicita oricum întocmirea și prezentarea dosarului, pentru anumite tranzacții și perioade fiscale determinate (indiferent de valoarea tranzacțiilor), în cadrul unei acțiuni de control fiscal, în măsura în care analiza de risc fiscal efectuată justifică o astfel de solicitare.

Întrebarea 2: Unde încadrăm tranzacțiile financiare care nu sunt „de finanțare" și care nu generează venituri sau cheltuieli din dobânzi?

Aceasta este o neclaritate care a existat și potrivit prevederilor Ordinului nr. 442/2016, unde lucrurile erau și mai complicate, întrucât se vorbea de un prag de semnificație aplicabil la nivel de dobânzi încasate/plătite pentru servicii financiare. Deci, nu era clar nici ce se întâmpla cu toate serviciile financiare pentru care remunerația nu îmbracă forma unei dobânzi (cum ar fi, de exemplu, acordarea de garanții) și nici cum trebuie privite dobânzile înregistrate, dar care nu au fost și încasate sau plătite. În cele din urmă, practica a confirmat că pragul de semnificație se aplică de fapt tuturor tranzacțiilor/serviciilor financiare, indiferent de forma de remunerare, și că vorbim de aplicabilitate la nivel de sume înregistrate, întrucât înregistrarea venitului/cheltuielii este evenimentul care influențează sarcina fiscală a contribuabililor (și nu plata). Neclaritatea a fost preluată din păcate și în Ordinul nr. 828/2026, ce-i drept, într-o formă care elimină discuția legată de încasare/plată versus înregistrare venit/cheltuială. Prin urmare, este clar că acordarea sau primirea de împrumuturi trebuie evaluată prin prisma dobânzilor înregistrate și a pragului de semnificație de 200.000 EUR, în cazul contribuabililor mari, și, respectiv, 100.000 EUR, în cazul contribuabililor mijlocii și mici.

Însă ***nu este clar ce se întâmplă cu celelalte categorii de tranzacții financiare. De exemplu, acordarea de garanții financiare trebuie privită prin prisma comisionului de garantare și a pragului de semnificație aplicat tranzacțiilor cu servicii?*** În trecut, în practică, a existat și interpretarea echipelor de inspecție prin care, întrucât din punctul de vedere al legislației de TVA garanțiile financiare reprezintă o prestare de servicii, ele trebuie evaluate prin raportare la pragul de semnificație aplicabil prestărilor de servicii. Cu toate acestea, viziunea generală acceptată este că regulile de TVA trebuie să se manifeste în sfera de TVA și nu trebuie să ghideze abordările din sfera impozitului pe profit.

Întrebarea 3: „Active corporale" sau „bunuri corporale"?

Această întrebare este una legitimă din perspectiva tuturor specialiștilor din sfera contabilității, prezentând relevanță, întrucât informațiile de utilizat în vederea elaborării dosarului de prețuri de transfer și efectuării analizelor de prețuri de transfer au ca sursă principală evidența contabilă a contribuabililor.
Pentru aproape orice contabil, noțiunea de „active corporale" este sinonimă cu cea de „active imobilizate". Prin urmare, atâta vreme cât Ordinul nr. 828/2026 face referire, în stabilirea pragurilor de semnificație, la tranzacțiile care generează venituri sau cheltuieli din vânzarea sau achiziția de active corporale, întrebarea legitimă este: Ce se întâmplă cu activele circulante (de exemplu, mărfuri, materii prime, produse finite, materiale consumabile etc.)? Ele nu intră în sfera analizelor de prețuri de transfer? Răspunsul evident, ***judecând atât după practică, cât și luând în considerare prevederile vechiului Ordin nr. 442/2016, este că toate „bunurile corporale" trebuie să facă obiectul analizelor de prețuri de transfer***. Reiese însă încă o dată importanța utilizării unei terminologii cât mai exacte în redactarea textelor de lege, pentru a evita orice interpretări viitoare agresive sau eronate.

Ce înseamnă toate acestea pentru contribuabili?

– necesitatea de reevaluare a listei tranzacțiilor de documentat în cadrul dosarului de prețuri de transfer tranzacțiilor este obligatorie*. Lista trebuie construită pe cele două axe – persoană afiliată și tip de tranzacție – și testată prin comparație cu noile praguri de semnificație;*
– pentru marii contribuabili, cel mai probabil va fi necesară bugetarea de sume suplimentare pentru proiectele de prețuri de transfer (costurile de conformare cresc)*, dată fiind în principal reducerea semnificativă a valorii pragului de semnificație aplicabil tranzacțiilor cu servicii, fapt ce va conduce la necesitatea includerii în sfera de documentare a mult mai multor tranzacții;*
– pentru contribuabilii mici și mijlocii, este posibil ca noile reguli să aducă o reducere a perimetrului de documentare *(prin creșterea pragurilor de semnificație), însă nu este recomandată și reducerea vigilenței. Rămâne întotdeauna valabil dreptul autorităților fiscale de a solicita întocmirea dosarului de prețuri de transfer pentru orice tip de tranzacție, indiferent de valoarea ei;*
– încadrarea tranzacțiilor într-o anumită categorie și raportarea la pragul de semnificație aferent devine o decizie importantă

și necesar a fi documentată corespunzător, în principal, în cazurile în care terminologia din Ordinul nr. 828/2026 lasă loc de interpretări. *Raționamentul ar trebui consemnat în scris, cu argumente, încă din momentul întocmirii listei de tranzacții;*
– în cele din urmă, ***nicio tranzacție nu este „în siguranță".*** *Chiar și tranzacțiile cu valori sub pragurile de semnificație pot intra în perimetrul de documentare dacă analiza de risc efectuată de autorități o justifică, iar menținerea unui nivel minim de documentație și pentru acestea este o măsură de prudență rezonabilă.*

3. O nouă obligație pentru marii contribuabili: depunerea anuală a dosarului prin SPV

Potrivit Ordinului nr. 442/2016, marii contribuabili aveau obligația de a întocmi anual dosarul de prețuri de transfer, însă acesta nu trebuia depus nicăieri, ci doar prezentat la solicitarea expresă a autorităților fiscale (atât ca parte a unei acțiuni de inspecție fiscală, cât și în afara acesteia) într-un termen foarte scurt, de maximum 10 zile calendaristice, fapt care făcea imposibilă pregătirea lui după primirea solicitării (de regulă, întocmirea dosarului de prețuri de transfer în cazul unui mare contribuabil durează câteva luni de zile). Prin urmare, a existat deja un prim pas făcut în direcția conformării voluntare, exercițiul de elaborare anuală a analizelor de prețuri de transfer și documentare a acestora în cadrul dosarului de prețuri de transfer fiind o obligație pe care, teoretic, niciun mare contribuabil nu o putea evita. Cu toate acestea, datorită costului mare implicat, în practică au existat și situații în care anumiți mari contribuabili au preferat să nu se conformeze, așteptând o solicitare expresă din partea echipelor de control, solicitare care uneori a venit informal, evitând astfel aplicarea termenului menționat de legislație și utilizarea, în schimb, a unuia negociat între părți; sau, și dacă solicitarea a venit formal, termenul menționat în ea a fost prelungit tacit de către echipa de inspecție până la finalizarea dosarului, inspectorii nedorind să deruleze pe cont propriu, de la zero, întregul proces de analiză a tranzacțiilor cu persoane afiliate, ci preferând să aibă un punct de plecare în dosarul elaborat (chiar și cu întârziere) de către contribuabil.

Pentru evitarea excepțiilor generate de practică, ***Ordinul nr. 828/2026 face un pas suplimentar pe linia conformării voluntare, introducând, în cazul marilor contribuabili, în plus față de necesitatea deja existentă a întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer, și pe cea de depunere a acestuia prin SPV.*** Potrivit art. 2 alin. (5), dosarul se depune în format electronic prin SPV, sub semnătura reprezentantului legal sau a împuternicitului, ***în termen de 30 de zile lucrătoare de la termenul legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe profit***. Pentru marii contribuabili cu an fiscal calendaristic, termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit este, în prezent, 25 iunie a anului următor. Prin urmare, primul termen efectiv de depunere a dosarului prin SPV se plasează, pentru exercițiul 2026, în prima parte a lunii august 2027. Așa cum am menționat si anterior, ***nu este clar ce se întâmplă cu marii contribuabili cu an financiar/fiscal diferit față de cel calendaristic***, însă, plecând de la modul în care o problematică similară (cea a necesității întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer de către marii contribuabili) a fost tratată în practică, în momentul trecerii de la Ordinul nr. 222/2008 (care nu includea această obligație) la Ordinul nr. 442/2016, ***așteptarea firească este ca obligația de depunere în SPV este să fie aferentă anului financiar/fiscal care începe în anul calendaristic 2026. Totuși, acesta este un aspect care necesită o confirmare din partea autorităților fiscale.***
Consecința clară a nedepunerii dosarului este reglementată de Ordinul nr. 828/2026, prin art. 2 alin. (6), coroborat cu art. 4 alin. (1). Astfel, ***marele contribuabil care nu a depus dosarul prin SPV va trebui să îl prezinte, la solicitarea organului fiscal central în cadrul unui control fiscal, în maximum 5 zile lucrătoare*** de la data solicitării efectuate conform modelului din Anexa nr. 1. Deși art. 4 alin. (1) nu prevede posibilitatea prelungirii acestui termen, modelul de solicitare din Anexa nr. 1 face trimitere la posibilitatea de prelungire reglementată de art. 4 alin. (3) pentru contribuabilii mici si mijlocii. Probabil, este vorba doar de o inconsecvență de redactare, iar așteptarea este ca solicitările emise în practică de către organele de inspecție către marii contribuabili să nu includă paragraful care face referire la posibilitatea de prelungire.
Mai mult, ***rămâne deschisă întrebarea dacă, în plus față de consecința clară menționată în Ordinul nr. 828/2026, vor exista în practică și alte „penalități", directe sau indirecte pentru marii contribuabili care nu se conformează obligației de depunere a dosarului prin SPV*** – de exemplu, dacă se aplica în mod automat amenda cuprinsa între 12.000 RON și 14.000 RON, menționată în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dacă se declanșează în mod automat o inspecție fiscală sau dacă se pierde informal posibilitatea de a beneficia de anumite „facilități" (*e.g.* rambursarea de TVA cu control ulterior).

Ca un aspect suplimentar, ***trecerea generală în cadrul Ordinului nr. 828/2026 de la exprimarea termenelor ca număr de zile calendaristice la număr de zile lucrătoare*** este, în sine, un plus pentru contribuabili. Cu toate acestea, cel puțin pentru marii contribuabili, termenul de întocmire și depunere a dosarului în SPV este unul în continuare „strâns" și el determină suprapunerea efortului de întocmire a dosarului de prețuri de transfer cu o perioadă deja foarte aglomerată pentru departamentele financiar-contabile (*e.g.* închiderea de an și raportarea către grup, bugetare, situațiile financiare anuale locale, audit statutar etc.).

Ce înseamnă toate acestea pentru contribuabili?

– redefinirea calendarului intern aferent procesului de documentare*. Dat fiind termenul impus, procesul de documentare nu mai poate începe după închiderea anului si definitivarea situațiilor financiare anuale. Colectarea informațiilor trebuie să se desfășoare în mod proactiv, pe parcurs ce ele devin disponibile, iar întocmirea secțiunilor dosarului (inclusiv a unora dintre studiile de comparabilitate) trebuie să înceapă chiar înainte de finalizarea anului;*

– un accent suplimentar pe partea de comunicare cu grupul *(care devine un element esențial). Termenele interne ale grupului pentru consolidare și pentru finalizarea documentației de tip Master File trebuie corelate cu termenul local de depunere, iar acest lucru trebuie negociat din timp cu echipa centrală;*

– necesitatea pregătirii dosarului pentru transmitere electronică*, respectiv structurarea documentului în fișiere de dimensiune rezonabilă, denumite coerent, cu un opis clar. Toate acestea reduc riscul unui eșec de transmitere, „pe ultima suta de metrii".*

4. Restructurarea și extinderea conținutului dosarului de prețuri de transfer

Anexa nr. 3 la vechiul Ordin nr. 442/2016 organiza dosarul de prețuri de transfer în două secțiuni: 1. informații despre grup (11 puncte), și 2. informații despre contribuabil (16 puncte). Anexa nr. 2 la noul Ordin nr. 828/2026 îl organizează în trei secțiuni: 1. informații de natură introductivă, 2. informații despre grup, și 3. informații privind contribuabilul și tranzacțiile cu persoane afiliate.

4.1. O nouă secțiune

Prin urmare***, o primă modificare evidentă este introducerea unei noi secțiuni, menite a prezenta într-un format standardizat și sistematizat anumite elemente specifice***, precum: datele de identificare ale societății care întocmește dosarul, anul fiscal/perioada fiscală acoperită, lista tranzacțiilor derulate de societatea care întocmește dosarul cu fiecare persoană afiliată (care se va completa după modelul din Anexa nr. 3 la ordin, în format electronic de tip Excel și .pdf), lista tranzacțiilor ce fac obiectul unui acord de preț în avans, lista tranzacțiilor ce fac obiectul unei decizii de ajustare sau estimare a venitului ori cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, și prezentarea costurilor refacturate fără adăugarea unei marje de profitabilitate (dacă este cazul). Deși o bună parte dintre aceste informații se regăseau oricum în structura anterioară a dosarului de prețuri de transfer, ele trebuie puse acum în evidență; mai mult, ***apare necesitatea de a prezenta într-un format standardizat (conform Anexei nr. 3) și editabil (i.e. în Excel) informațiile legate de tranzacții derulate de contribuabil cu persoanele afiliate***.

Lista tranzacțiilor este structurată pe patru secțiuni: (i) tranzacții generatoare de venituri, (ii) tranzacții generatoare de cheltuieli, (iii) împrumuturi, și (iv) ponderea tranzacțiilor cu persoane afiliate în total venituri și cheltuieli. Instrucțiunile de completare impun corelarea cu evidența contabilă și cu situațiile financiare statutare și justificarea oricăror diferențe, raportarea distinctă pe fiecare persoană afiliată, categorie de tranzacție și an fiscal, precum și defalcarea serviciilor și bunurilor pe categorii (de exemplu, management, marketing, IT, juridic, resurse umane, logistică, cercetare-dezvoltare – în cazul serviciilor, și mărfuri, materii prime, produse finite, echipamente – în cazul bunurilor).

Este, în esență, un formular de raportare structurată a tranzacțiilor intra-grup, integrat în dosar. Valoarea lui pentru administrația fiscală este evidentă: permite analize automate prin utilizarea de sisteme informatice. Costul pentru contribuabil este de asemenea evident: reconcilierea între contabilitate, situațiile financiare statutare și dosar devine o cerință explicită, verificabilă, nu doar o chestiune de coerență internă. Mai mult, apare cerința de a prezenta separat, pentru fiecare tranzacție, valoarea ajustărilor de final de an.

Cu privire la această listă rămân oricum mai multe întrebări deschise – de exemplu: Ce înseamnă „informații suficiente pentru identificarea tranzacției"? Cum se raportează ajustările de final de an atunci când ele rezultă dintr-o politică internă de prețuri de transfer și nu din analiza inclusă în dosarul de prețuri de transfer (dat fiind că instrucțiunile definesc ajustarea prin raportare la analiza din dosar)? Cum se prezintă sumele aferente contractelor de servicii de tip „umbrelă" ce acoperă simultan mai multe categorii?

Dorința autorităților de a include datele din dosarele de prețuri de transfer ale contribuabililor în cadrul unor sisteme informatice ce generează analize în vederea efectuării unor comparații și extrapolări poate fi intuită și dintr-o altă cerință suplimentară introdusa de Ordinul nr. 828/2026, respectiv aceea de a prezenta informațiile și datele incluse în dosar care fac obiectul sau ar putea conduce la divulgarea secretului comercial, industrial sau profesional. Prin urmare, autoritățile vor să știe în mod clar ce anume trebuie tratat drept confidențial din cadrul dosarului și ce nu.

4.2. Informațiile despre grup: alinierea cu Liniile directoare OCDE

În timp ce Ordinul nr. 442/2016 enumera propria listă de 11 cerințe informaționale referitoare la grupul din care face parte contribuabilul, ***Ordinul nr. 828/2026*** renunță la această listă și ***face trimitere direct la Anexa I, la capitolul V din Liniile directoare OCDE, respectiv la conținutul documentației de tip Master File***, precizând totodată că informațiile prezentate vor fi cele valabile pentru anul fiscal de întocmire a dosarului.

Potrivit Liniilor directoare OCDE, Master File-ul are rolul de a furniza un „plan general" al grupului. Comparativ cu vechea listă, elementele suplimentare sunt substanțiale și includ, de exemplu:

- descrierea lanțului logistic pentru cele mai importante 5 produse și/sau servicii ale grupului după cifra de afaceri, plus orice alte produse/servicii care depășesc 5% din cifra de afaceri a grupului;
- lista și descrierea celor mai importante contracte de servicii din cadrul grupului (inclusiv a capabilităților prestatorilor de servicii și a metodologiilor de prețuri de transfer aplicabile);
- descrierea celor mai importante tranzacții/transferuri care au vizat activele necorporale care au avut loc în cadrul grupului;
- descrierea generală a modului în care grupul se finanțează, inclusiv a aranjamentelor importante cu creditori independenți, și identificarea entităților cu funcție centrală de finanțare, cu jurisdicția de constituire și locul conducerii efective;
- situațiile financiare consolidate anuale ale grupului etc.

Alinierea poate reprezenta un avantaj real pentru acele grupuri care întocmesc deja un Master File, conform standardului OCDE, întrucât contribuabilii locali care fac parte din ele pot traduce și reutiliza respectivul document. ***Însă, pentru toți ceilalți, vorbim de o adăugire la o listă și așa lungă de informații care trebuie obținute de la nivel central, proces care în practică se dovedește anevoios***.

Mai mult, cerința ca ***informațiile să fie cele valabile pentru anul fiscal de întocmire a dosarului*** transferă asupra contribuabililor locali riscul întârzierilor din procesul de întocmire a documentelor la nivelul grupului (risc destul de semnificativ, mai ales în cazul marilor contribuabili care au obligația de a depune dosarul de prețuri de transfer în SPV).

4.3. Informațiile despre contribuabil: și mai multe detalii

Secțiunea cuprinzând informații despre contribuabil păstrează logica vechiului ordin, dar adaugă un număr de cerințe. Elementele noi sau semnificativ extinse sunt:

- organigrama contribuabilului, însoțită de descrierea activităților fiecărui departament și de prezentarea modificărilor intervenite în organigramă sau în activitățile departamentelor în perioada analizată;
- ***prezentarea pozițiilor de conducere strategică și/sau operațională relevante pentru tranzacțiile analizate***, cu descrierea rolului acestora la nivelul fiecărui departament;
- descrierea reorganizărilor sau restructurărilor, realizată în linie cu cerințele de informații indicate în cap. IX din Liniile directoare OCDE – o trimitere normativă nouă;
- analiza funcțională per tranzacție, incluzând ***justificarea explicită a profilului funcțional și a încadrării într-un profil de risc limitat sau deplin***;
- ***documentația justificativă privind calculul indicatorului de profitabilitate atunci când partea testată nu este contribuabilul local***, cu posibilitatea prezentării unui raport al unui auditor independent autorizat care să certifice modul de calcul și datele financiare utilizate;
- ***declarația pe propria răspundere privind realitatea și corectitudinea informațiilor incluse în dosar***;
- ***prezentarea informațiilor și datelor incluse în dosar care fac obiectul sau ar putea conduce la divulgarea secretului comercial, industrial ori profesional***.

Două cerințe merită tratate separat, pentru că mută documentarea din zona descriptivă în zona probatorie. Prima este cerința de a prezenta documente justificative pentru calculul indicatorului de profitabilitate al părții testate (atunci când partea testată nu este contribuabilul local). Având în vedere disputele deja existente în practică în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile intra grup, unde noțiunea de „document justificativ" a generat multe interpretări, extinderea aplicării acestui concept – fără ca el sa fie clar definit – și în zona calculelor de profitabilitate este o sursă previzibilă de dispute. A doua este cerința de a include o declarație pe propria răspundere privind realitatea și corectitudinea informațiilor incluse în dosar. Ea implică ***asumarea formală, de către reprezentantul entității locale, a realității și corectitudinii unor informații care, în multe cazuri, provin de la grup și nu pot fi verificate independent la nivel local*** – de la datele consolidate, la calculul indicatorului de profitabilitate al unei părți testate rezidente în altă jurisdicție.

În aceeași logică, cerința de a marca informațiile care fac obiectul secretului comercial, industrial sau profesional ridică o întrebare de principiu: de ce nu este tratat întreg dosarul ca fiind confidențial, dat fiind că, prin natura sa, el conține integral informații de afaceri „sensibile"?

4.4. Ce înseamnă „dosar incomplet"?

Ordinul nr. 442/2016 definea prezentarea incompletă prin raportare la un standard extrem de general – *i.e.* „lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață". Ordinul nr. 828/2026 face un binevenit pas înainte, enumerând la art. 7 alin. (4) ***categorii concrete de informații a căror lipsă determină ca dosarul să fie considerat incomplet***, precum:

- descrierea tranzacțiilor desfășurate cu persoanele afiliate și a condițiilor în care acestea au loc;
- documentele contractuale care stau la baza tranzacțiilor;
- analiza funcțională a fiecărei categorii de tranzacții;
- justificarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer utilizată în analiză;
- analiza de comparabilitate și informațiile privind comparabilele selectate;
- informațiile financiare și economice care au stat la baza determinării indicatorilor de profitabilitate sau prețului/marjei/remunerației.

Astfel, ***contribuabilul are, pentru prima dată, o listă de verificare minimală la care să se raporteze, cu toate că textul de lege include sintagma „fără a se limita la", ceea ce menține o marjă largă de apreciere pentru echipele de control***. În mod complementar, art. 5 alin. (1) permite în continuare organului fiscal central să solicite „și alte informații / documente suplimentare, relevante pentru documentarea conformării la principiul valorii de piață". Există însă și un element favorabil contribuabilului: același articol/alineat permite expres completarea dosarului din propria inițiativă a contribuabilului, o „poartă" utilă pentru corectarea sau completarea unui dosar deja depus de un mare contribuabil, în lipsa unei proceduri explicite de rectificare în SPV.

Un pas în spate este însă reprezentat de prevederile introduse de art. 7 alin. (3), care menționează că, ***în cazul neprezentării în termen sau al prezentării incomplete a dosarului, contribuabilul „nu demonstrează conformitatea prețurilor de transfer practicate cu principiul valorii de piață"; fapt care, potrivit alin. (2) al aceluiași articol, atrage în mod automat o ajustare sau estimare*** („Ajustarea sau estimarea se efectuează pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate și pentru

perioadele fiscale pentru care contribuabilul/plătitorul nu a demonstrat că prețurile de transfer practicate sunt conforme principiului valorii de piață"). Comparativ, Ordinul nr. 442/2016 [art. 7 alin. (2)] utiliza o formulă mai prudentă, arătând că neprezentarea „conferă organelor de inspecție fiscală dreptul de a considera" că tranzacțiile au fost efectuate fără documentarea cuantumului prețurilor de transfer practicate. Diferența de redactare nu este neutră, iar noua formulare se apropie de o prezumție legală, cu efectul deplasării sarcinii probei. ***Rămâne astfel deschisă întrebarea dacă și în ce măsură simpla constatare a neprezentării dosarului sau prezentarea sa incompletă atrage direct o ajustare de prețuri de transfer sau organul fiscal trebuie să elaboreze o analiză prin care să ajungă în mod obiectiv, inclusiv la concluzia că tranzacțiile s-au desfășurat la valoare de piață (însemnând că nu se va efectua nicio ajustare sau estimare de prețuri de transfer).***

Ce înseamnă toate acestea pentru contribuabili?

– necesitatea de a realiza o analiză comparativa între dosarul existent și noile cerințe de conținut introduse de Ordinul nr. 828/2026, în vederea identificării unei liste concrete de informații/date necesare suplimentar. *Pentru avea o consecvență cât mai mare între documentația deja existentă, pe vechiul format, și cea întocmită potrivit noilor cerințe, recomandabil este să se păstreze cât mai mult din structura anterioară a dosarului și să se adauge secțiuni, subsecțiuni sau doar informații mai detaliate acolo unde este necesar. Trasabilitatea între dosarul aferent, spre exemplu, perioadei 2022-2025 și cel aferent perioadei 2026-2027 va conta la un control care acoperă ambele perioade;*

– nevoia de a informa structurile centrale cu privire la elementele noi de inclus în cadrul secțiunii cu informații despre grup și nu numai *(o importanță deosebită trebuie acordată colectării documentelor justificative care să reflecte profitabilitatea companiilor externe selectate în cadrul analizelor din dosar ca și părți testate), astfel încât datele/documentele suplimentare să poată fi colectate în timp util și transmise la nivel local. De asemenea, trebuie stabilit intern ce se întâmplă în acele situații în care anumite date nu sunt disponibile în timp util (sau deloc). Un alt aspect important de lămurit este cine anume își asumă răspunderea pentru datele furnizate de la nivel central și incluse în dosarul local de prețuri de transfer;*

– regândirea bugetului aferent procesului de întocmire a dosarului de prețuri de transfer. *Cerințele suplimentare de conținut se traduc automat în costuri de conformare mai mari, care trebuie previzionate din faza de buget.*

5. Cerințe exprese pentru studiile de comparabilitate

5.1. Cerințe de conținut

Punctul D din Anexa nr. 2 la Ordinul nr. 828/2026 detaliază substanțial conținutul unui studiu de comparabilitate, o evoluție clară comparativ cu cerințele sumare din Anexa nr. 3 la Ordinul nr. 442/2016. Această detaliere este de bun augur, având în vedere că, ***deși exista un set de bune practici aplicate de către contribuabili în procesul de documentare, el nu era nicicum angrenat în legislație, fapt ce genera numeroase dispute în principal în ceea ce privește nivelul de transparență/detaliu.***

Potrivit noilor prevederi, ***orice studiu de comparabilitate inclus în dosarul de prețuri de transfer trebuie să cuprindă cel puțin elemente de bază precum***: descrierea strategiei de căutare utilizată, justificarea pașilor de selecție, versiunea de bază de date utilizată, lista societăților respinse ca parte a procesului de selecție (inclusiv motivele de respingere) și a celor considerate comparabile (cu datele de identificare aferente), sursele de informații utilizate în procesul de căutare, indicatorii de profitabilitate ai companiilor comparabile sau justificarea utilizării unei analize bazate pe date anuale sau multianuale.

Aceste lucruri se regăseau și până acum în majoritatea studiilor de comparabilitate elaborate de către contribuabili, chiar dacă nu exista o cerință legislativă expresă. ***Ordinul nr. 442/2026 introduce însă și elemente noi și pe alocuri excesive***, precum:

- ***copii ale documentelor justificative din care să rezulte că datele utilizate în analiza de comparabilitate reprezentau cele mai recente date disponibile*** la momentul întocmirii studiului – fără a defini ce anume poate fi considerat „document justificativ";
- ***informații suplimentare privind baza de date utilizată, inclusiv cu privire la gradul de acoperire geografică a datelor, sursa acestora, frecvența de actualizare, criteriile de includere a informațiilor*** – detalii care, în multe cazuri, nu sunt făcute publice de către deținătorii bazelor de date, nici măcar în situația în care contribuabilul face o solicitare expresă pentru aflarea lor;
- ***studiul de comparabilitate va fi prezentat inclusiv în format Excel, cu includerea strategiei de căutare, a formulelor de selecție cantitativă*** (după caz) – adesea studiile de comparabilitate sunt elaborate de consultanți externi care nu doresc sa ofere acces la propriile metode de automatizare și know-how.

Rămâne de văzut ***cum anume vor fi privite în practică situațiile în care, chiar dacă un contribuabil a întreprins toate demersurile necesare, din motive obiective, nu poate furniza autorităților fiscale toate detaliile solicitate***.

5.2. Noua ierarhie teritorială

Ordinul nr. 442/2016 stabilea o singură ordine a criteriilor de teritorialitate în selectarea comparabilelor, aplicabilă indiferent de jurisdicția părții testate: național (*i.e.* România), Uniunea Europeană, paneuropean, internațional. ***Prin comparație, Ordinul nr. 828/2026 definește, prin art. 9 alin. (1), două ierarhii distincte, în funcție de jurisdicția părții testate***, respectiv:

- dacă partea testată este rezident fiscal în România, atunci ordinea de aplicare este: (1) România, (2) Uniunea Europeană (inclusiv Regatul Unit al Marii Britanii), (3) regiunea Europa, Orientul Mijlociu și Africa (EMEA) și (4) internațional;
- dacă partea testată nu este rezident fiscal în România, atunci ordinea de aplicare este: (1) jurisdicția de rezidență a părții

testate, (2) regiunea geografică din care face parte jurisdicția de rezidență a părții testate – respectiv Uniunea Europeană (inclusiv Regatul Unit al Marii Britanii), regiunea Europa, Orientul Mijlociu și Africa (EMEA), regiunea Asia-Pacific (APAC) sau regiunea America de Nord, America Centrală și America de Sud (Americas) și internațional.

Sunt trei schimbări de fond. Prima: ***căutarea nu mai pornește automat de la nivelul României, ci de la jurisdicția de rezidență fiscală a părții testate***. A doua: ***Regatul Unit al Marii Britanii este inclus expres în nivelul „Uniunea Europeană"***, ceea ce rezolvă o incertitudine post-Brexit. A treia: ***noțiunea vagă de „paneuropean" este înlocuită cu regiuni definite – EMEA, APAC, Americas***.
Art. 9 alin. (2) oferă, de asemenea, ***o definiție operațională a suficienței comparabilelor: acestea sunt suficiente numai în măsura în care permit determinarea unui interval intercuartilar.*** Definiția închide o veche dispută privind momentul în care căutarea poate fi extinsă geografic, dar lasă deschisă întrebarea privind numărul minim de comparabile. Convenția uzuală în practica prețurilor de transfer, potrivit căreia un interval intercuartilar rezonabil presupune cel puțin cinci comparabile, nu este consacrată normativ – nici Ordinul nr. 828/2026 și nici Liniile directoare OCDE nu stabilesc un prag numeric specific.
O întrebare foarte importantă ce rămâne deschisă, unde ar ajuta foarte mult o indicație din partea autorităților fiscale, este legată de ***modul în care se va face reconcilierea în analiză între vechea și noua legislație în aplicarea criteriilor de teritorialitate, atunci când partea testată nu este contribuabilul local, pentru documentațiile/dosarele care acoperă atât perioade anterioare, cât și ulterioare anului 2026***. Acest lucru este important pentru că, în anumite domenii specifice (*e.g.* prestarea de servicii de dezvoltare software), efectuarea unor studii de comparabilitate la nivel local (respectiv România) – potrivit Ordinului nr. 442/2016 și la nivelul jurisdicției fiscale a părții testate – potrivit Ordinului nr. 828/2026, poate să conducă la obținerea unor intervale de piață semnificativ diferite.

5.3. Interval de comparare și interval intercuartilar

Poate cea mai delicată problemă tehnică a noului ordin ține de ***definirea formelor pe care le poate îmbrăca intervalul de piață, respectiv aceea de „interval de comparare" și „interval intercuartilar"***.
Art. 8 prevede că tranzacțiile sunt considerate la valoare de piață dacă ***indicatorul de profitabilitate se încadrează în intervalul intercuartilar*** sau dacă ***prețul, marja ori remunerația se încadrează în intervalul de comparare***, după caz. Astfel, premisa de bază de la care pornim citind legea este că discutam de două noțiuni distincte, cu aplicabilitate separată.
În continuare, ***art. 9*** menționează care sunt ***criteriile de teritorialitate care trebuie avute în vedere în stabilirea intervalului de comparare*** (prin raportare la jurisdicția părții testate) și, de asemenea, că ***putem vorbi de comparabile suficiente doar dacă acestea permit determinarea unui interval intercuartilar***.

Mai departe, ***art. 10 alin. (3) definește intervalul de comparare ca intervalul de valori determinat pe baza indicatorilor de profitabilitate ai societăților independente identificate ca fiind comparabile (deci fără eliminarea niciunei observații din eșantion), iar alin. (4) definește intervalul intercuartilar ca intervalul rezultat prin eliminarea valorilor extreme [primul și ultimul dintre cele patru segmente egale reprezentând valori extreme conform alin. (5)]***. Alin. (6) vine și cu precizarea suplimentară că ***acest articol se aplică în toate situațiile în care analiza conformării la principiul valorii de piață are la bază o metodă care implică utilizarea de indicatori de profitabilitate***.

Din păcate, din punct de vedere metodologic, vorbim de o terminologie neclară care amestecă în mod nejustificat conceptele, creând confuzie:
- inițial, art. 8 ne spune că, atunci când vorbim de analizele bazate pe indicatori de profitabilitate, ne raportăm la intervalul intercuartilar, intervalul de comparare fiind utilizat atunci când facem analize bazate pe preț, remunerație sau marjă (deși marjă este, în definitiv, exprimată tot sub forma unui indicator de profitabilitate);
- apoi însă art. 9 vorbește de stabilirea intervalului de comparare în condițiile utilizării unei analize unde există o parte testată (analiză care are cel mai adesea la bază indicatori de profitabilitate) și, mai mult, ni se spune că avem un număr suficient de comparabile doar în măsura în care este posibil calculul unui interval intercuartilar – prin urmare, întrebarea legitimă este dacă nu cumva în primul alineat al art. 9 ar fi trebuit să fie menționat „pentru stabilirea intervalului intercuartilar" și nu a celui de comparare;
- în continuare, art. 10 este cel care definește la alin. (3) și (4) conceptele de interval de comparare și interval intercuartilar, venind însă la alin. (6) cu precizarea că, de fapt, acest articol se aplică în situațiile în care analiza conformării la principiul valorii de piață are la bază o metodă care implică utilizarea de indicatori de profitabilitate – situație în care, potrivit art. 8, se utilizează doar intervalul intercuartilar, neavând deci nicio logică definirea aici a conceptului de „interval de comparare".

Din păcate, nu este clar când și cum trebuie să ne raportăm la cele două intervale, dacă ele definesc lucruri distincte sau sunt unul și același lucru. Proiectul de Ordin nr. 828/2026 lansat în dezbatere publică menționa în mod clar că intervalul de comparare este intervalul complet de valori comparabile (minim – maxim) și că el se utilizează în cadrul analizelor bazate pe metoda comparării prețurilor. Dacă aceasta a fost intenția legiuitorului, este greu de spus de ce anume în forma finală a ordinului paragrafele care ofereau claritate au fost eliminate și lucrurile au fost lăsate interpretabile.
Până la proba contrarie, care va fi oferită de către practică, o interpretare rezonabilă ar fi că cele două noțiuni definesc lucruri distincte (pentru că altfel nu ar fi justificată existența și definirea lor în mod distinct în ordin), intervalul de comparare fiind intervalul complet de valori (minim – maxim), în timp ce intervalul intercuartilar elimină punctele extreme. De asemenea, ca utilizare, se poate merge pe concluzia susținută și de varianta inițială a ordinului, prin care intervalul de comparare (minim –

maxim) se utilizează în analizele bazate pe metoda comparării prețurilor.

Cumva legat de aceeași tematică, avem și întrebarea pe care o lasă deschisă art. 11, care se referă la ajustarea sau estimarea prețurilor de transfer. Alin. (2) al acestui articol vorbește de faptul că tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau, în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparare, se vor identifica cel puțin trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate. ***Însă ce se întâmplă în acele situații când nu se pot identifica cel puțin 3 societăți sau tranzacții comparabile? Cum stabilim tendința centrală a pieței?*** Probabil, tot practica va răspunde și acestei dileme.

Ce înseamnă toate acestea pentru contribuabili?

– nevoia de a reevalua valabilitatea și conținutul informațional al studiilor de comparabilitate existente, începând cu partea de criterii de teritorialitate. *O tranzacție documentată anterior printr-un studiu de comparabilitate ce utilizează comparabile din România, deși partea testată este un afiliat străin – de exemplu, servicii IT prestate de o societate din Germania – va necesita acum o regândire a strategiei de căutare. Prin urmare, este foarte important de văzut ce studii pot fi utilizate în continuare ca atare și doar actualizate și ce studii trebuie refăcute de la zero;*

– bugetarea costurilor cu studiile de comparabilitate – studii noi*. Acolo unde criteriul teritorial se schimbă, studiul întocmit anterior devine, în esență, neutilizabil ca atare; el poate rămâne util ca punct de plecare metodologic, dar nu ca suport probator;*

– solicitarea livrabilelor aferente studiilor de comparabilitate (i.e. rapoartele și anexele aferente) întocmite de consultanți în format editabil (e.g. Excel) și cu toate informațiile necesare *(inclusiv matricea completă de acceptare – respingere, cu formulele de selecție aferente). Trasabilitatea și verificabilitatea procesului devine la fel de importantă ca rezultatul lui;*

– pentru marii contribuabili, necesitatea de a planifica din timp procesul de elaborare a studiilor de comparabilitate*. Întrucât, de regulă, întocmirea studiilor de comparabilitate este procesul cel mai consumator de timp în cadrul demersului de întocmire/actualizare a dosarului de prețuri de transfer, pentru respectarea termenului de depunere în SPV, lucrurile trebuie începute din timp (respectiv de îndată ce bazele de date conțin informații financiare actuale într-o proporție rezonabilă).*

6. Concluzii

Ordinul nr. 828/2026 este deci, simultan, un pas înainte și o sursă de dificultăți practice. Este un pas înainte pentru că tranșează dispute vechi: modul de aplicare a pragurilor de semnificație, cerințele de conținut aferente studiilor de comparabilitate, definirea (chiar și limitată) a noțiunii de „dosar incomplet" etc. Totodată, alinierea secțiunii dedicate informațiilor despre grup la standardul OCDE aduce, la rândul ei, un beneficiu real de coerență. Dificultățile sunt însă la fel de concrete: obligația marilor contribuabili de depunere a dosarului prin SPV într-un interval de timp care se suprapune peste cea mai aglomerată perioadă a departamentelor financiare, solicitarea de informații aflate în afara controlului entității locale dublată de o declarație de asumare a răspunderii cu privire la acestea, necesitatea de a prezenta „documente justificative" fără o definire clară a acestei noțiuni, neclarități de terminologie în definirea pragurilor de semnificație sau păstrarea unei ambiguități ne-necesare între ce anume reprezintă intervalul de comparare și intervalul intercuartilar și când se aplică fiecare dintre ele. La acestea se adaugă pentru fiecare contribuabil care a ales să fie proactiv (având deja întocmită o documentație pentru perioada de până la 2025 inclusiv) costul administrării, pentru o perioadă, a două tipare distincte de dosar de prețuri de transfer.

Cel puțin pentru marii contribuabili, concluzia operațională este simplă: documentarea prețurilor de transfer nu mai poate fi un proces de final de an. Ea devine un proces continuu, care începe odată cu exercițiul financiar și care presupune o coordonare reală între entitatea locală, echipa centrală a grupului și eventuala echipă de consultanți. Pentru cei care întocmesc efectiv dosarul (fie că vorbim de persoane din departamentele interne ale contribuabililor sau de consultanți), concluzia este că metodologia și șabloanele de lucru trebuie revizuite acum, înainte de primul exercițiu de aplicare, iar zonele neclare trebuie tratate prin poziții documentate și consecvente, nu prin soluții ad-hoc de la un dosar la altul.

Un dialog aplicat cu autoritatea fiscală, purtat prin intermediul asociațiilor profesionale, pe lista de aspecte rămase neclare, ar putea evita, de asemenea, o bună parte din disputele previzibile. Până atunci, pregătirea din timp și argumentarea solidă rămân cea mai bună formă de management al riscului.

Bibliografie

• Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 828/2026 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, publicat în Monitorul Oficial nr. 543 din 2 iulie 2026.

• Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, publicat în Monitorul Oficial nr. 74 din 2 februarie 2016.

• OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, ediția 2022.

• Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

• Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa de procesare

Rezumat: *Începând cu data de 1 noiembrie 2026, importurile de bunuri din țări sau teritorii terțe, efectuate în cadrul vânzărilor la distanță, vor fi supuse unei taxe de procesare unionale (Union Handling Fee – UHF), în cuantum de 2 euro per articol. Această taxă este distinctă de taxa vamală de 3 euro aplicabilă anumitor bunuri cu valoare intrinsecă de maximum 150 de euro. Materialul analizează temeiul juridic al introducerii UHF, domeniul de aplicare, condițiile de declarare și plată, persoanele obligate la achitarea acesteia, precum și regulile privind garantarea, amânarea plății și verificarea declarațiilor vamale. Sunt prezentate, de asemenea, particularitățile aplicării taxei în cazul vânzărilor la distanță, inclusiv situațiile în care autoritățile vamale constată, în urma verificărilor, că mărfurile declarate fac obiectul unor astfel de vânzări.*

Cuvinte-cheie: *taxa de procesare unională, Union Handling Fee, vânzări la distanță, importuri, regim vamal de punere în liberă circulație, IOSS, datorie vamală, declarație vamală.*

Union handling fee – UHF

Abstract: *As of 1 November 2026, goods imported from third countries or territories and sold under distance sales arrangements will be subject to a Union Handling Fee (UHF) of EUR 2 per item. This fee is separate from the EUR 3 customs duty applicable to certain goods with an intrinsic value of up to EUR 150. This article examines the legal basis for introducing the UHF, its scope of application, the conditions governing customs declarations and payment, the persons liable for its payment, as well as the rules concerning guarantees, payment deferral and customs declaration verification. It also addresses the specific aspects of applying the fee to distance sales, including situations in which customs authorities establish, following verification, that declared goods are subject to distance sales arrangements.*

Keywords: *Union Handling Fee, distance sales, imports, customs procedure for release for free circulation, IOSS, customs debt, customs declaration, customs authorities.*

Claudiu ARDELEANU – Director general, Direcția Generală Proceduri Vamale și în Domeniul Produselor Accizabile, Autoritatea Vamală Română

Începând cu data de 1 noiembrie 2026, toate articolele importate din afara Uniunii Europene, din țări sau teritorii terțe, de către o persoană neimpozabilă din perspectiva TVA, care fac obiectul vânzărilor la distanță, pentru regimul vamal de punere în liberă circulație, fac obiectul unei taxe de procesare unionale (*Union Handling Fee* – UHF). Aceasta este o taxă suplimentară față de taxa de 3 euro aplicată cumpărăturilor făcute de persoana fizică dintr-o țară terță sau teritorii terțe de pe o platformă online, cu o valoare intrinsecă sub 150 de euro și care fac obiectul regimului special IOSS (*Import One Stop Shop* – ghișeul unic pentru importuri, prevăzut în titlul XII capitolul 6 secțiunea 4 din Directiva 2006/112/CE), stabilită prin REGULAMENTUL (UE) 2026/382 AL CONSILIULUI din 11 februarie 2026 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1186/2009 în ceea ce privește eliminarea scutirii de taxe vamale bazate pe praguri, aplicabil de la 1 iulie 2026.

Prin *„articol"* se înțelege una sau mai multe mărfuri dintr-o trimitere care au aceeași clasificare tarifară, aceeași descriere și, în cazul în care acest lucru este prevăzut în cadrul cerințelor în materie de date aplicabile declarației vamale relevante sau al datelor care urmează să fie furnizate sau puse la dispoziția autorităților vamale, aceeași origine.

Prin *„vânzări la distanță de bunuri importate din țări terțe sau teritorii terțe"* înseamnă livrări de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor, dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță către un client dintr-un stat membru, dacă livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu fac obiectul TVA sau pentru orice altă persoană neimpozabilă.

Furnizorul este o persoană impozabilă, noțiune care include și livrările efectuate de un „furnizor prezumat", conform prevederilor articolului 14a din Directiva TVA: *(1) În cazul în care o persoană impozabilă, prin utilizarea unei interfețe electronice, cum ar fi o piață online, o platformă, un portal sau alte mijloace similare, facilitează vânzarea la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe în loturi cu o valoare intrinsecă de maximum 150 EUR, se consideră că această persoană impozabilă*

a primit și a livrat ea însăși bunurile respective; (2) În cazul în care o persoană impozabilă, prin utilizarea unei interfețe electronice, cum ar fi o piață online, o platformă, un portal sau alte mijloace similare, facilitează livrarea de bunuri în Comunitate de către o persoană impozabilă nestabilită în Comunitate către o persoană neimpozabilă, se consideră că persoana impozabilă care a facilitat livrarea a primit și a livrat ea însăși bunurile respective.

Absența, din declarația vamală, a unui număr de TVA căruia să îi fie atribuit TVA-ul la import și a unui număr IOSS valid indică faptul că tranzacția reprezintă o vânzare la distanță. Bunurile trebuie să se afle într-o țară terță sau într-un teritoriu terț în momentul livrării pentru a intra sub incidența vânzării la distanță. Pentru vânzările la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe în cadrul IOSS, faptul generator de TVA are loc atunci când plata a fost acceptată. Totodată, pentru a face obiectul UHF, bunurile trebuie expediate sau transportate către client de către sau în numele furnizorului.
Temeiul legal al introducerii UHF îl reprezintă articolul 20(2) din REGULAMENTUL (UE) 2026/2108 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 16 septembrie 2026 de instituire a Codului vamal al Uniunii, de înființare a Autorității Vamale a Uniunii Europene și de abrogare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 (Noul Cod Vamal al Uniunii, *new Union Customs Code* – nUCC), potrivit căruia: *„(2) Prin derogare de la alineatul (1), autoritățile vamale colectează o taxă de procesare la nivelul Uniunii cu cuantum fix per articol pentru serviciile care urmează să fie prestate pentru soluționarea unei cereri de plasare a mărfurilor sub regimul de punere în liberă circulație în cazul în care mărfurile respective sunt vândute în cadrul vânzărilor la distanță".*

Costurile acoperite de UHF includ, cel puțin, costurile aferente verificării datelor, efectuării analizei riscurilor, infrastructurii și controalelor relevante, inclusiv serviciile prestate de Autoritatea Vamală a UE (articolul 20 alineatul (3) din nUCC).

REGULAMENTUL DELEGAT (UE) 2026/2152 AL COMISIEI din 21 septembrie 2026 de completare a Regulamentului (UE) 2026/2108 al Parlamentului European și al Consiliului a stabilit în articolul 1 următoarele: *„Cuantumul taxei de procesare la nivelul Uniunii prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din Regulamentul (UE) 2026/2108 este de 2 EUR per articol, fiind considerată proporțională cu costurile aproximative strâns legate de supravegherea vamală a bunurilor vândute la distanță".*
UHF nu depinde de valoarea articolelor și nu este cu caracter temporar, așa cum este taxa de 3 EUR aplicabilă articolelor sub 150 EUR. UHF nu se returnează. Totuși, în cazul în care declarația vamală nu este acceptată, UHF nu se datorează, întrucât autoritățile vamale nu au prestat unele servicii respective și, în plus, nu s-a născut nici datoria vamală.

Începând cu 1 iulie 2028, cuantumul UHF va fi în viitor mai mic pentru bunurile vândute prin vânzare la distanță dintr-un antrepozit vamal destinat vânzărilor la distanță. Înainte de sfârșitul anului 2027, Comisia va revizui, prin intermediul unui act delegat, cuantumul taxei de procesare, inclusiv în scopul stabilirii taxei de procesare aplicabile articolelor vândute prin vânzare la distanță dintr-un antrepozit vamal destinat vânzărilor la distanță.

Cu caracter temporar, până la 30 iunie 2028, declarația vamală de punere în liberă circulație a bunurilor vândute în cadrul vânzărilor la distanță se depune de către una dintre următoarele persoane: (a) persoana autorizată să utilizeze regimul IOSS sau reprezentantul său indirect; (b) persoana autorizată să utilizeze mecanismul special prevăzut în titlul XII capitolul 7 din Directiva 2006/112/CE sau reprezentantul său indirect; (c) în alte cazuri decât cele menționate la literele (a) și (b), reprezentantul indirect al importatorului; (d) în alte cazuri decât cele menționate la literele (a), (b) și (c), orice altă persoană care este în măsură să furnizeze toate informațiile care sunt necesare pentru aplicarea dispozițiilor ce reglementează regimul vamal pentru care sunt declarate mărfurile.

În cazul în care declarația vamală nu este acceptată, UHF nu se contractează. Autoritățile vamale au prestat unele servicii digitale, dar nici măcar nu a fost generată încă o cerere și datoria vamală nu a fost contractată.

Cu caracter general, declarantul trebuie să fie stabilit pe teritoriul vamal al Uniunii, dar, în cazul importatorului pentru vânzări la distanță implicat în vânzarea la distanță de bunuri care urmează să fie importate pe teritoriul vamal al Uniunii în cadrul regimului IOSS, acesta trebuie să numească un reprezentant indirect.
UHF se achită înainte de acordarea liberului de vamă pentru bunuri. Debitorul datoriei vamale la import plătește UHF la nivelul Uniunii cel puțin o dată pe lună autorităților vamale competente pentru punerea în liberă circulație a mărfurilor în momentul plății datoriei vamale (chiar dacă aceasta nu este datorată). În cazul în care nu există o datorie vamală, persoana care ar fi fost debitorul în cazul unei datorii vamale este debitorul pentru UHF la nivelul Uniunii.

În România, UHF se achită înainte de acordarea liberului de vamă pentru bunuri. Persoana interesată poate depune electronic în sistemul de decizii vamale o cerere pentru amânarea plății taxelor de plătit, pe o perioadă fixată de către autoritățile vamale și care nu poate depăși 31 de zile, cu condiția constituirii unei garanții globale pentru datoriile vamale potențiale și a celorlalte taxe care s-ar datora și îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de reglementările vamale. Cererea va fi analizată de direcția regională vamală în raza de activitate a căreia se află locul în care este ținută sau disponibilă contabilitatea principală în scopuri vamale a solicitantului și în care urmează a fi desfășurate cel puțin o parte dintre activitățile care fac obiectul autorizației. Dacă persoana interesată este operator economic

autorizat pentru simplificarea vamală, acesta este autorizat, la cerere, să utilizeze o garanție globală redusă la 30% din părțile cuantumului de referință.

De remarcat este faptul că toate dispozițiile prevăzute pentru datoria vamală se aplică și taxei de procesare (de exemplu, prevederi din actualul Cod Vamal Unional cu privire la nașterea datoriei vamale, garantarea și stingerea datoriei vamale).
În cazul în care autoritățile vamale stabilesc, pe baza rezultatelor verificării, că declarația vamală acoperă mărfuri care au fost vândute într-o serie de vânzări succesive încheiate înainte ca aceste mărfuri să fie introduse pe teritoriul vamal al Uniunii, iar una dintre vânzările respective poate fi considerată vânzare la distanță, astfel cum este definită la articolul 14 alineatul (4) punctul 2 din Directiva 2006/112/CE, ele iau în considerare numai vânzarea la distanță pentru aplicarea dispozițiilor care reglementează regimul vamal sub care sunt plasate mărfurile (așa-numita „clauză anti-abuz").

Dacă autoritățile vamale concluzionează, după verificarea declarației vamale, că aceasta corespunde unor mărfuri vândute în cadrul vânzărilor la distanță, trebuie să aplice dispozițiile care reglementează procedura relevantă ca și cum mărfurile ar fi fost vândute în cadrul vânzărilor la distanță. În această situație, se solicită plata UHF per articol înainte de acordarea liberului de vamă sau se invită operatorul economic să solicite invalidarea declarației și să depună o nouă declarație corectă. Dacă declarantul nu este dispus să solicite invalidarea, autoritatea vamală nu poate invalida declarația și trebuie să calculeze cuantumul corect al datoriei vamale, considerând bunurile ca fiind bunuri vândute în vânzări la distanță.

Introducerea UHF nu exclude dreptul statelor membre de a introduce și aplica alte taxe sau recupera costuri pentru servicii specifice, altele decât cele prevăzute în articolul 20 alineatul (2), în special următoarele: *(a) prezența, dacă este solicitată, a personalului vamal în afara programului oficial de lucru al biroului vamal sau în alte locuri decât birourile vamale; (b) analiza sau expertiza mărfurilor, precum și cheltuielile poștale pentru returnarea acestora solicitantului, deciziile autorității vamale, în special în ceea ce privește deciziile privind încadrarea tarifară obligatorie, originea obligatorie sau informațiile obligatorii privind determinarea valorii în vamă sau informațiile furnizate pentru aplicarea legislației vamale; (c) examinarea sau prelevarea de eșantioane de mărfuri în scopul verificării sau distrugerea mărfurilor, în cazul în care implică alte costuri decât cele legate de utilizarea personalului vamal; (d) măsuri excepționale de control necesare din cauza naturii mărfurilor sau a unui risc potențial.*

TAXAREA INTERNAȚIONALĂ

Rezumat: *Articolul prezintă principalele reguli ale Pilonului 2 implementate în România prin Legea nr. 431/2023, urmărind mecanismele de impozitare minimă globală și implicațiile practice pentru contribuabili. Sunt analizate calculul ETR, aplicarea QDMTT, IIR și UTPR, regimul de protecție CbCR, precum și obligațiile de declarare și raportare, prin clarificarea unor aspecte întâlnite în practică.*

Cuvinte-cheie: *Pilonul 2, impozitare minimă globală, ETR, QDMTT, IIR, UTPR, CbCR, GIR, conformare fiscală.*

International taxation

Abstract: *The article presents the main Pillar Two rules implemented in Romania through Law No. 431/2023, focusing on the global minimum taxation mechanisms and their practical implications for taxpayers. It examines the calculation of the ETR, the application of QDMTT, IIR and UTPR, the CbCR safe harbour regime, as well as filing and reporting obligations, clarifying practical issues encountered in their implementation.*

Keywords: *Pillar Two, global minimum taxation, ETR, QDMTT, IIR, UTPR, CbCR, GIR, tax compliance.*

Florin RIZEA – International Tax Director, PwC România
Alin DUMITRIU – Senior Tax Manager, PwC România

Repere introductive privind regulile Pilonului 2

Regulile Pilonului 2 au fost implementate în România prin Legea nr. 431/2023. Acestea vizează entitățile din România care fac parte din grupuri multinaționale sau grupuri naționale de mari dimensiuni, cu venituri consolidate de cel puțin 750 milioane euro, dacă pragul este îndeplinit în cel puțin două dintre cele patru exerciții financiare precedente. Obiectivul este asigurarea unei rate efective minime de impozitare (Effective Tax Rate – ETR) de cel puțin 15%.

ETR se calculează la nivelul jurisdicției prin împărțirea impozitelor acoperite ajustate (precum impozitul pe profit, impozitul minim pe cifra de afaceri și impozitul reținut la sursă pe veniturile nerezidenților) la profitul net calificat, calculat prin ajustarea datelor din situațiile financiare locale sau consolidate, după caz.

Dacă ETR este sub 15%, diferența se datorează în România ca impozitul suplimentar național (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* – QDMTT) de toate entitățile din România care înregistrează profit net calificat, în baza unei chei de alocare.

Regulile Pilonului 2 prevăd și Regimul de Protecție Tranzitoriu CbCR (*Transitional CbCR Safe Harbour* – TCSH) pentru primii 4 ani de aplicare. Practic, acesta scutește entitățile de QDMTT, dacă este îndeplinit cel puțin unul dintre cele trei teste simplificate bazate pe sumele din CbCR. Dacă TCSH nu a fost îndeplinit în unul dintre ani, nu se va mai putea aplica în anii următori. Obligațiile de declarare rămân însă aplicabile.

Pentru primul an de aplicare, termenul pentru declararea și plata QDMTT este de 18 luni de la sfârșitul exercițiului financiar. Pentru anii următori, termenul este de 15 luni. QDMTT se declară prin D100. Există, de asemenea, și obligația depunerii Declarației Informative D410 (*GloBE Information Return* – GIR), care poate fi înlocuită de notificarea N409, dacă GIR este depusă de grup într-o jurisdicție cu care România are activat schimbul de informații specific.
În cazul mai multor entități din România, există opțiunea desemnării unei singure entități pentru îndeplinirea obligațiilor de declarare și plată din România prin N408. Termenul pentru această desemnare este de 12 luni (pentru primul anul de aplicare) și 6 luni (pentru anii următori) de la sfârșitul exercițiului financiar.

Regula veniturilor subimpozitate (*Income Inclusion Rule* – IIR) presupune plata unui impozit suplimentar în România, dacă o societate-mamă finală a unui grup din România deține entități în alte țări impozitate sub 15%. Regula poate fi relevantă și dacă entitatea din România este o societate-mamă intermediară, iar societatea-mamă finală este într-o țară care nu aplică IIR.

Regula Profiturilor Subimpozitate (*Undertaxed Profits Rule* – UTPR), aplicabilă începând cu 2025, presupune plata unui impozit suplimentar în România pentru entități impozitate sub 15%, atunci când acesta nu a fost colectat în altă țară prin QDMTT sau IIR.

Întrebarea nr. 1: Există posibilitatea practică de a include în XML (declarația D410) doar calculul Pilonului II, aferent societății din România, fără calculele celorlalte societăți din grup? Înțelegem că în Cehia se poate acest lucru, pentru un grup cu UPE în afara UE, care a optat să declare întregul calcul GIR în fiecare jurisdicție în parte. Este corect să procedăm așa și în România? Nu ne referim la QDMTT (D100) sau D409, ci la D410, corespondentul GIR, conform OECD.

Răspuns: Da, abordarea OECD privind diseminarea informațiilor din GIR, transpusă în Codul de procedură fiscală [art. 291[7] alin. (2)] permite unei entități din România să prezinte în secțiunea 3 din D410 doar calculul aferent societății din România.

Întrebarea nr. 2: Referitor la excepția de la art. 53 din Legea nr. 431/2023, dacă ambele condiții sunt îndeplinite (6 jurisdicții și valoarea contabilă netă a imobilizărilor corporale sub 50 milioane euro) începând cu 2024, excepția se poate aplica timp de 5 ani, începând cu anul 2024? Excepția se aplică pentru întreg grupul sau doar pentru jurisdicțiile diferite de jurisdicția entității-mamă?

Răspuns: Condiția de la art. 53 trebuie îndeplinită în fiecare an pe parcursul celor 5 ani. Dacă nu este îndeplinită în unul dintre ani, nu se va mai putea aplica începând cu anul respectiv. Conform implementării din România a acestei excepții, dacă societatea-mamă finală ar fi în România, această excepție s-ar aplica inclusiv pentru societatea-mamă finală din România.

Întrebarea nr. 3: Dacă la nivel de jurisdicție (ex. RO), inclusiv după ajustări, societatea înregistrează pierdere calificată, nu se calculează ETR. Dar dacă profitul calificat este 1 leu, atunci se ajustează și se calculează. În acest exemplu, nu se aplică excluderea de minimis. E corect? Și, dacă este corect, care ar fi logica?

Răspuns: Da. Dacă la nivelul României rezultă o pierdere netă calificată, nu există un profit calificat în raport cu care să fie determinată rata efectivă de impozitare (ETR). Dacă rezultă însă un profit net calificat pozitiv, chiar și de 1 leu, ETR se calculează, în principiu.
Totuși, un profit calificat de 1 leu nu exclude aplicarea regimului de minimis. Dacă sunt îndeplinite pragurile privind veniturile și profitul mediu calificat la nivelul jurisdicției și se exercită opțiunea anuală, impozitul suplimentar pentru România este considerat zero. Logica este că regula generală impune calcularea ETR pentru orice profit calificat pozitiv, iar excluderea de minimis reprezintă o derogare separată, bazată pe dimensiunea redusă a activității din jurisdicție.

Întrebarea nr. 4: Ce impact au bonificațiile primite în fișa pe plătitor pentru plata la timp a impozitului, redirecționările prin D177, bonificația primită prin OUG nr. 153/2020 (declarată în D101) și sponsorizările efectuate în cursul anului (și aceasta apare în D101) și cum se ține cont de acestea în calculul ETR?

Răspuns: Bonificațiile din O.U.G. nr. 107/2024 și O.U.G. nr. 8/2026 sunt credite fiscale rambursabile necalificate și acestea trebuie scăzute din impozitul acoperit în anul în care s-a primit decizia de acordare. Sponsorizarea prin redirecționare nu afectează rata efectivă de impozitare. Bonificația din O.U.G. nr. 153/2020 reduce impozitul acoperit și scade rata efectivă de impozitare.

Întrebarea nr. 5: În CbCR se declară sumele conform OMFP nr. 1.802/2014?

Răspuns: Raportul CbC se poate pregăti în baza sumelor din situațiile financiare locale pregătite conform OMFP nr. 1.802/2014. Pentru modificarea sursei datelor pentru raportul CbCR, este obligatorie completarea secțiunii de explicații.

Întrebarea nr. 6: Menționați Raportul CbCR calificat și faptul că și în acest caz există reguli/condiții de calificare. Ne puteți specifica, în linii generale, care sunt aceste condiții de calificare?

Răspuns: Raportul CbC trebuie pregătit pe baza unor situații financiare calificate, respectiv conturile utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale UPE sau situațiile financiare statutare individuale.
Pentru fiecare jurisdicție trebuie utilizată în mod consecvent aceeași sursă de date pentru toate entitățile, fără combinarea surselor și fără ajustări ale datelor, cu excepția celor impuse expres de regulile Pilonului 2.
Datele trebuie să fie reconciliabile cu situațiile financiare-sursă, iar veniturile totale și profitul sau pierderea înainte de impozitare trebuie determinate conform regulilor aplicabile raportului CbC.
Raportul trebuie, de asemenea, depus în mod corespunzător sau, dacă grupul nu are obligația depunerii unui CbCR, informațiile echivalente trebuie incluse în GIR pe baza acelorași situații financiare calificate.

Întrebarea nr. 7: Care este relația dintre impozitul specific național (QDMTT) și regimurile de protecție tranzitorii CbCR? Din lege se înțelege că, dacă îndeplinim unul dintre testele CbCR, nu se mai datorează nici QDMTT?

Răspuns: Corect, dacă se îndeplinește cel puțin un test din regimul de protecție tranzitoriu CbCR, nu se datorează impozit suplimentar național (QDMTT). Totuși, obligațiile de declarare și notificare rămân aplicabile, inclusiv depunerea declarației D100 cu suma de 0 lei pentru impozitul suplimentar național.

Întrebarea nr. 8: Ajustarea legată de câștigurile sau pierderile din reevaluare la calculul profitului net calificat. Societatea aplică metoda reevaluării, în fiecare an înregistrându-se diferențe (în general pozitive/creșteri). Cum se integrează acestea în calcul?

Răspuns: Dacă există surplus din reevaluare înregistrat într-un an de aplicare a impozitului suplimentar național (QDMTT), acest surplus trebuie adăugat la profitul net calificat în anul respectiv. Ulterior, amortizarea acestui surplus din reevaluare nu trebuie exclusă din profitul net calificat.
Dacă există surplus din reevaluare înregistrat în anii anteriori primului an de aplicare a QDMTT, având în vedere că acest surplus nu a fost recunoscut într-un calcul QDMTT, amortizarea

aferentă acelui surplus trebuie exclusă din profitul net calificat. Există, de asemenea, o opțiune aplicabilă pe o perioadă de 5 ani, în care surplusurile din reevaluare înregistrate într-un an de aplicare QDMTT nu se includ în profitul net calificat, dar în acel caz trebuie exclusă și amortizarea acelui surplus din reevaluare.

Întrebarea nr. 9: În România, dacă GIR-ul este depus la nivelul UPE într-o altă jurisdicție, mai avem o obligație locală de notificare privind entitatea care depune GIR-ul? La nivel de compliance local, avem doar obligația privind declarația QDMTT?

Răspuns: Dacă GIR este depus la nivelul UPE într-o altă jurisdicție, iar România are activat schimbul de informații cu privire la GIR cu acea jurisdicție, atunci în România se depun doar notificarea GIR (N409), în care se indică entitatea care depune GIR, precum și declarația D100.

Întrebarea nr. 10: Desemnarea entității la nivel de jurisdicție se face anual?

Răspuns: Da. Termenul de depunere a formularului N408 este de 12 luni de la finalul primului an de aplicare și 6 luni de la finalul următorilor ani de aplicare.

Întrebarea nr. 11: Cum se verifică dacă se activează schimbul de informații?

Răspuns: Există această pagină la nivelul OECD, unde se actualizează periodic statusul: *https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/automatic-exchange-of-information-exchange-relationships.html*.

Întrebarea nr. 12: În PwC Pillar Two Country Tracker am observat că, de exemplu, pentru anumite țări sunt prezentate separat „Top-up Tax" și „QDMTT final return". Care este diferența concretă dintre aceste două obligații de raportare?

Răspuns: Unele țări au decis să implementeze mai multe formulare pentru IIR și QDMTT, de exemplu. Există țări care cer inclusiv declararea și plata unui impozit suplimentar anticipat. Nu există o limitare în acest sens la nivelul OCDE. În România, IIR, QDMTT și UTPR se declară prin formularul D100, iar termenul de plată coincide cu termenul de declarare.

Întrebarea nr. 13: Aceste OTI se aplică începând cu calculul pentru anul 2026?

Răspuns: *Qualified Tax Incentives* (QTI) se aplică începând cu anul 2026. Totuși, similar cu modificările Legii nr. 431/2023 prin O.U.G. nr. 21/2025, ne așteptăm să existe și o transpunere locală și ar trebui avută în vedere forma implementată la acel moment, pentru a ne asigura că nu există diferențe.

SOLUȚIONAREA CONFLICTELOR

Rezumat: *Materialul analizează aspecte practice privind soluționarea conflictelor în cadrul verificării situației fiscale personale, cu accent pe suspendarea și durata verificării, identificarea veniturilor provenite din activități ilicite, prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale și cota de impozitare aplicabilă veniturilor din surse neidentificate. Sunt abordate, de asemenea, relevanța practicii judiciare, analiza fluxurilor bancare și luarea în considerare a veniturilor soțului/soției.*

Cuvinte-cheie: *verificarea situației fiscale personale, suspendarea verificării, venituri din surse neidentificate, prescripție fiscală, cotă de impozitare, practică judiciară.*

Dispute resolution

Abstract: *The material examines practical issues concerning the resolution of disputes arising during personal tax audits, focusing on the suspension and duration of tax audits, the identification of income derived from illicit activities, the statute of limitations for establishing tax liabilities and the applicable tax rate for income from unidentified sources. It also addresses the relevance of judicial practice, the analysis of bank transactions and the consideration of spouses' income.*

Keywords: *personal tax audit, suspension of tax audits, income from unidentified sources, tax statute of limitations, tax rate, judicial practice.*

Alin GHIURCĂ – Director general, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor
Raluca ȚÎNCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

Întrebarea nr. 1: a) Context: VSFP suspendată pe perioada solicitării de informații din UK – schimb de informații. Termenul de 6 luni menționat la inspecția fiscală de reluare a suspendării, chiar dacă nu au fost obținute încă informațiile conform schimbului de informații, este valabil și pentru VSFP? Este obligatorie reluarea VSFP după termenul de 6 luni?

Răspuns: În conformitate cu prevederile art. 142 C. pr. fisc.: *„(1) Verificarea situației fiscale personale poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea verificării:*
a) pentru efectuarea unei expertize potrivit prezentului cod;
b) pentru efectuarea de cercetări în vederea identificării unor persoane sau în vederea stabilirii realității unor tranzacții;
c) la solicitarea scrisă a persoanei fizice ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de organul fiscal central desemnat pentru efectuarea verificării, care conduce la imposibilitatea continuării verificării. Pe parcursul unei verificări, persoana fizică poate solicita suspendarea acesteia doar o singură dată;
d) pentru solicitarea unor informații suplimentare de la terțe persoane sau de la autoritățile fiscale similare din alte state;
e) la propunerea structurii care coordonează activitatea de verificare fiscală a persoanelor fizice, pentru valorificarea unor informații rezultate din alte verificări, primite de la alte autorități sau instituții publice ori de la terți.
(2) Data de la care se suspendă acțiunea de verificare este comunicată persoanei fizice prin decizie de suspendare.
***(3) După încetarea condițiilor care au generat suspendarea**, verificarea situației fiscale personale este reluată, data acesteia fiind comunicată în scris persoanei fizice".*
Potrivit prevederilor legale invocate, legiuitorul a prevăzut expres atât cazurile în care verificarea situației fiscale personale poate fi suspendată, cât și când este reluată verificarea, respectiv ***după încetarea condițiilor care au generat suspendarea.***
Raportat la prevederile art. 147 C. pr. fisc., respectiv: *„Art. 147 – **Alte norme aplicabile**. Dispozițiile prezentului capitol se completează cu dispozițiile capitolului I **în măsura în care nu contravin regulilor speciale privind verificarea situației fiscale personale**"*, reiese că regulile privind suspendarea inspecției fiscale **NU** sunt aplicabile și verificării situației fiscale personale.

b) Context: Solicitare de informații de la terți (societate creditată de contribuabil supus verificării) – este necesară suspendarea VSFP (și, ulterior, reluarea la primirea informațiilor)? Fără suspendare, perioada se include sau nu în perioada efectuării VSFP? Care sunt situațiile punctuale care nu se includ în perioada VSFP, fără a se emite decizie de suspendare?

Răspuns: Conducătorul organului fiscal care efectuează verificarea situației fiscale personale decide cu privire la suspendarea acțiunii de verificare a situației fiscale personale.
În conformitate cu prevederile art. 140 alin. (7) C. pr. fisc.: *„(…) (7) Perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale".*

Aşadar, pe lângă perioada în care verificarea situației fiscale personale a fost suspendată pentru una dintre situațiile prevăzute la art. 142 C. pr. fisc., nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale, spre exemplu, și:
- perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor de către contribuabil;
- perioadele în care s-au solicitat informații de la terți;
- perioada necesară pentru îndeplinirea audierii contribuabilului.

Întrebarea nr. 2: Ce se întâmplă atunci când în cadrul unei VSFP se constată existența unor posibile activități ilicite? Care sunt etapele ce trebuie urmate de organul fiscal? Sumele provenite din activități ilicite se confiscă? Se impozitează? Cine are competența a confisca veniturile ilicite?

Răspuns: Prin O.G. nr. 99/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, care stabilește principiile generale privind desfășurarea activității comerciale, sunt considerate contravenții dacă nu au fost săvârșite în altfel de condiții încât, potrivit legii penale, să constituie infracțiuni, desfășurarea unor activități sau anumite practici comerciale, enumerate expres de lege. Acestea sunt sancționate cu amendă și cu confiscarea veniturilor realizate din aceste practici. Totodată, desfășurarea oricărui exercițiu comercial în perioada suspendării activității comerciale este de asemenea sancționată contravențional, iar veniturile realizate ilicit în perioada dintre data suspendării activității comerciale și momentul constatării contravenției se confiscă și se fac venit la bugetul de stat.
Constatarea și sancționarea contravențiilor, inclusiv confiscarea veniturilor se fac de către organele prevăzute la art. 76 din ordonanță.
În cazul în care, ca urmare a verificării situației fiscale personale, se constată fapte care ar care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, organul de verificare fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal care reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.
După sesizarea organelor de urmărire penală, verificarea situației fiscale încetează numai pentru obligațiile și perioadele fiscale care au făcut obiectul sesizării penale, iar dacă, după sesizarea organelor de urmărire penală, procurorul, prin ordonanță, dispune clasarea ori renunțarea la urmărirea penală sau dacă, după trimiterea în judecată, instanța lasă nesoluționată acțiunea civilă, organul de verificare fiscală poate relua verificarea situației fiscale personale. În acest caz, se transmite un nou aviz de verificare a situației fiscale personale.

Întrebarea nr. 3: Veniturile din surse neidentificate au termen de prescripție?

Răspuns: - Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală;
- Sunt situații expres prevăzute de lege care conduc la întreruperea, respectiv suspendarea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente unei anumite perioade;
- În cazul în care organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale pentru o anumită perioadă, acesta nu mai emite titlu de creanță pentru respectiva perioadă. Cu alte cuvinte, la împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru o anumită perioadă, intervine decăderea acestuia din dreptul de a emite titlul de creanță și de a stabili obligația fiscală pentru respectiva perioadă.

Întrebarea nr. 4: Practica instanțelor naționale este izvor de drept? Organul fiscal poate aplica cota de 16% fără modificarea legislației doar pe practica instanțelor naționale? Sau cota de 16% poate să fie modificată prin decizia organului de contestație? În concluzie: care este cota ce trebuie aplicată de organul fiscal?

Răspuns: Este adevărat că sentințele instanțelor de judecată nu reprezintă izvor de drept, însă statul român a fost condamnat de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, de mai multe ori, pentru lipsa de consecvență a practicii judiciare.
Aceasta și pentru faptul că înșiși contribuabilii invocă în susținerea contestațiilor practica instanțelor de judecată în cazuri similare.
Mai mult, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *„(…) În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor,* ***precum și soluția adoptată*** *de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau* ***de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor*** *(…)".*
Cota de impozitare nu poate fi modificată nici în baza practicii instanțelor de judecată, nici în baza deciziilor emise de organul de soluționare a contestației.
Cota de impozitare este cea prevăzută la art. 117 C. fisc. în vigoare în perioada supusă verificării. Astfel, până la data de 01.07.2024, cota de impozitare privind veniturile a căror sursă nu a fost identificată este de 16%, aplicată asupra bazei impozabile ajustate, iar, începând cu data de 01.07.2024, cota de impozitare privind veniturile a căror sursă nu a fost identificată este de 70%, aplicată asupra bazei impozabile ajustate.

Întrebarea nr. 5: „Sursa fondurilor calculată atunci când soldul conturilor bancare scade pe parcursul unui an, suma este considerată sursă de fonduri identificată? În opoziție, dacă soldurile bancare ar fi crescut diferența, ar fi fost numită majorare de conturi bancare și a fost tratată ca utilizare de fonduri! Care este logica din raportul de inspecție de le-a considerat așa?"

Răspuns: Veniturile încasate prin conturile bancare nu sunt din surse neidentificate, cu excepția situației în care acestea sunt depuse în numerar de anumite persoane, fără a justifica de unde le dețin.

Întrebarea nr. 6: La contestație, reclamantul aduce ca justificare veniturile soției, persoană fizică, din pensie. ANAF a verificat situația veniturilor soțului? Cum trebuia să verifice A.N.A.F. veniturile reclamantului, dacă acesta era căsătorit?

Răspuns: Verificarea situației fiscale personale reprezintă, potrivit legii, totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală reală a persoanei fizice pe perioada verificată. Astfel, dacă veniturile din pensie sunt atât de consistente, după eliminarea cheltuielilor uzuale/zilnice, iar aceste venituri sunt scoase din cont, iar soțul și soția sunt sub imperiul comunitatea de bunuri, aceste venituri pot fi luate în considerare, cu excepția situației în care și soția este supusă verificării situației fiscale personale.

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI ROMÂNIA

Dialog, Expertiză, Soluții.

SUMMITUL DE FISCALITATE ȘI TEHNOLOGIE

Ediția a II-a

10 – 11 noiembrie 2026

Viitorul fiscalității, în era tehnologiei

Inovație. Soluții practice. Perspective reale.



Conferințe cu experți de top

Soluții inovatoare pentru provocările fiscale

Networking la cel mai înalt nivel

ÎMPREUNĂ PENTRU
UN SISTEM FISCAL MAI EFICIENT



ujmag.ro®
UNIVERSUL JURIDIC MAGAZIN

Abonamente și comenzi prin www.ujmag.ro sau la:
Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

ISSN: 1844-3591
02604
ISBN UJ: 1844-3591-26-04