

To cite this article: Direcția servicii asistență profesională membri a CECCAR, *Legislație comentată*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2020, pp. 67-72, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.02.08>

✓ **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 147/2020 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual datorat pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii și a unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private, conform legii, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 44/22.01.2020**

Prezentul ordin vizează modificările aduse de Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, referitoare la direcționarea de către persoanele fizice a unei sume din impozitul anual pe venit pentru susținerea entităților nonprofit/unităților de cult sau pentru acordarea de burse private.

Astfel, actualizările din noul formular 230 se referă la următoarele aspecte:

- modificarea procentului din impozitul pe venit (de la 2% la 3,5%) utilizat la calculul sumei pentru susținerea entităților nonprofit/unităților de cult care figurează în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale. Anterior, cota de 3,5% din impozitul pe venit se putea direcționa către entitățile cu servicii sociale acreditate;
- posibilitatea virării sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual pe venit către entități nonprofit/unități de cult indiferent de profil și activitățile realizate dacă acestea sunt înregistrate în registrul amintit;
- exercitarea opțiunii privind susținerea entităților nonprofit/unităților de cult, prin formularul 230, și pentru următoarele categorii de venituri: din activități independente/activități agricole impuse pe bază de normă de venit; din activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă pentru care impozitul se reține la sursă; din drepturi de proprietate intelectuală, altele decât cele pentru care venitul net se determină în sistem real; din cedarea folosinței bunurilor pentru care venitul net se determină pe baza cotelor forfetare de cheltuieli sau a normelor de venit (vechiul formular 230 se utiliza doar de către contribuabilii care realizează venituri din salarii și/sau din pensii);
- posibilitatea exercitării opțiunii privind virarea sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul pe venitul datorat pentru aceiași beneficiari pentru o perioadă de cel mult doi ani.

✓ **Ordonanța Guvernului nr. 5/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 68/31.01.2020**

Prin acest act normativ se aduc modificări la Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în ceea ce privește popririle și întărirea legislației referitoare la schimbul de informații între statele membre ale UE.

Referitor la realizarea popririlor, sunt completate situațiile în care terții popriți pot răspunde solidar cu debitorul și totodată este modificată obligația terțului poprit prevăzută la art. 236 alin. (9) lit. a), acesta trebuind să plătească, în termen de trei zile lucrătoare de la data înființării popririi sau de la data la care creanța devine exigibilă, după caz, organului fiscal suma reținută și cuvenită, în contul indicat de organul de executare silită.

Totuși, cea mai mare parte din OG nr. 5/2020 reprezintă transpunerea în Codul de procedură fiscală a Directivei (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării. Implementarea acestei directive are în vedere combaterea fenomenelor de eroziune a bazei de impozitare și de transfer al profiturilor în diverse jurisdicții fiscale cu impozitare redusă ale companiilor ce activează pe teritoriul UE, situație cu care se confruntă majoritatea statelor Uniunii.

Directiva are ca scop depistarea structurilor de planificare fiscală și identificarea modului în care acestea au evoluat. Conform preambulului ordonanței, aceste structuri constau de obicei în aranjamente care sunt

dezvoltate la nivelul mai multor jurisdicții și permit transferarea profiturilor impozabile către regimuri fiscale mai favorabile sau au efectul de a reduce cuantumul global al impozitelor care trebuie plătite de contribuabili.

Astfel, prezenta ordonanță introduce obligația intermediarilor de a raporta autorităților fiscale informații cu privire la anumite aranjamente transfrontaliere care ar putea fi utilizate în scopul obținerii unor avantaje fiscale: transferul profiturilor către regimuri fiscale mai favorabile, diminuarea bazei de impozitare, deci reducerea profitului, etc.

Conform OG nr. 5/2020, în termen de 30 de zile, intermediarii raportează ANAF informații de care au luat cunoștință sau care se află în posesia ori sub controlul lor cu privire la aranjamentele transfrontaliere care fac obiectul raportării. În funcție de momentul la care survine mai întâi oricare dintre cazurile de mai jos, termenul de 30 de zile începe să curgă:

- din ziua următoare datei la care aranjamentul transfrontalier care face obiectul raportării este pus la dispoziție în vederea implementării; sau
- din ziua următoare datei la care aranjamentul transfrontalier care face obiectul raportării este pregătit pentru implementare; sau
- din momentul în care a fost făcut primul pas în demersul de implementare a aranjamentului transfrontalier care face obiectul raportării.

Potrivit OG nr. 5/2020, *intermediarii care au obligația raportării* reprezintă orice persoană care proiectează, comercializează, organizează, pune la dispoziție în vederea implementării sau gestionează implementarea unui aranjament transfrontalier ce face obiectul raportării. De asemenea, înseamnă orice persoană care, având în vedere faptele și circumstanțele relevante și pe baza informațiilor disponibile, a cunoștințelor de specialitate relevante și a înțelegerii necesare pentru furnizarea acestor servicii, știe sau ar fi rezonabil de așteptat să știe că s-a angajat să furnizeze, direct sau prin intermediul altor persoane, ajutor, asistență sau consiliere cu privire la proiectarea, comercializarea, organizarea, punerea la dispoziție în vederea implementării sau gestionarea implementării unui aranjament transfrontalier care face obiectul raportării.

Totuși, orice persoană are dreptul să furnizeze ANAF dovezi că nu a știut și nu ar fi fost rezonabil de așteptat să știe că a fost implicată într-un aranjament transfrontalier care face obiectul raportării. În acest scop, persoana respectivă se poate raporta la toate faptele și circumstanțele relevante, la informațiile disponibile, precum și la cunoștințele sale de specialitate relevante și la capacitatea sa de înțelegere.

Pentru a fi intermediar, o persoană trebuie să îndeplinească cel puțin una dintre următoarele condiții suplimentare:

- să fie rezidentă în scopuri fiscale în România;
- să aibă un sediu permanent pe teritoriul țării noastre prin intermediul căruia să fie furnizate serviciile legate de aranjamentul în cauză;
- să fie constituită în România sau să fie reglementată de legislația națională a țării noastre;
- să fie înregistrată într-o asociație profesională în legătură cu prestarea de servicii juridice, fiscale sau de consultanță din România.

Directiva 2018/822 dă posibilitatea statelor membre de a stabili situațiile derogatorii privind obligativitatea raportării de care pot beneficia intermediarii care, potrivit legislației naționale, trebuie să asigure secretul profesional. În acest sens, ordonanța reglementează faptul că intermediarii care pot invoca un privilegiu profesional raportează informațiile referitoare la un aranjament transfrontalier raportabil numai în măsura în care nu sunt vizate informații de care aceștia iau la cunoștință în cursul evaluării situației juridice a clientului în cadrul unor proceduri judiciare sau al îndeplinirii obligației de apărare sau de reprezentare a clientului în proceduri judiciare. Totuși, prin excepție de la situația menționată anterior, obligația de raportare este impusă tuturor intermediarilor care sunt implicați în conceperea, comercializarea, organizarea sau gestionarea implementării unui aranjament transfrontalier raportabil, precum și celor care oferă asistență sau consiliere în acest scop.

În cazul în care intermediarul are obligația de a raporta informațiile cu privire la un aranjament transfrontalier care face obiectul raportării la autoritățile competente din mai multe state membre, aceste informații vor fi raportate numai la autoritățile competente din statul membru care ocupă primul loc în lista de mai jos:

- statul membru în care intermediarul își are rezidența fiscală;
- statul membru în care intermediarul are un sediu permanent prin intermediul căruia sunt furnizate serviciile legate de aranjamentul în cauză;
- statul membru în care intermediarul este constituit sau de a cărui legislație este reglementat;
- statul membru în care intermediarul este înregistrat într-o asociație profesională în legătură cu servicii de natură juridică, fiscală sau de consultanță.

Totuși, ce trebuie raportat? În vederea îndeplinirii obligației de raportare, intermediarii sau contribuabilii, după caz, trebuie să declare autorităților fiscale doar acele aranjamente transfrontaliere care fac obiectul raportării. Conform OG nr. 5/2020, un *aranjament transfrontalier* reprezintă un aranjament care implică fie mai mult de un stat membru, fie un stat membru și o țară terță, dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

- nu toți participanții la aranjament sunt rezidenți în scopuri fiscale în aceeași jurisdicție;
- unul sau mai mulți participanți la aranjament au în același timp rezidența fiscală în mai mult de o jurisdicție;
- unul sau mai mulți participanți la aranjament desfășoară o activitate economică în altă jurisdicție prin intermediul unui sediu permanent situat în jurisdicția respectivă, iar aranjamentul constituie totalitatea sau o parte a activității aceluia sediu permanent;
- unul sau mai mulți participanți la aranjament desfășoară o activitate economică într-o altă jurisdicție fără a avea rezidența fiscală sau fără a institui un sediu permanent în acea jurisdicție;
- un astfel de aranjament are un posibil impact asupra schimbului automat de informații sau asupra identificării beneficiarilor reali.

Aranjamentele transfrontaliere care fac obiectul raportării sunt acelea care au un semn distinctiv – o caracteristică sau o însușire ce prezintă un indiciu al unui potențial risc de evitare a obligațiilor fiscale.

Semnele distinctive generice din categoria A și semnele distinctive specifice din categoriile B și C potrivit anexei la lege pot fi luate în considerare numai în cazul în care trec „testul beneficiului principal”. Testul respectiv se consideră a fi trecut dacă se poate stabili faptul că beneficiul principal sau unul dintre beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil să le obțină de pe urma unui aranjament transfrontalier, ținând seama de toate împrejurările și circumstanțele relevante, este obținerea unui avantaj fiscal.

Prezentăm mai jos *principalele categorii de aranjamente transfrontaliere care fac obiectul raportării*, lista completă putându-se consulta pe site-ul ANAF.

A. Semne distinctive generice legate de testul beneficiului principal:

- un aranjament transfrontalier în cazul căruia contribuabilul relevant sau un participant la acel aranjament acceptă să respecte o clauză de confidențialitate care îi poate impune să nu comunice modul în care aranjamentul respectiv ar putea duce la obținerea unui avantaj fiscal către alți intermediari sau către autoritățile fiscale;
- un aranjament transfrontalier pentru care intermediarul este îndreptățit să primească un comision sau o dobândă, o remunerație aferentă costurilor financiare și altor cheltuieli pentru aranjamentul respectiv, stabilite prin referire la:
 - quantumul avantajului fiscal care rezultă din acel aranjament; sau
 - un avantaj fiscal care derivă sau nu din acel aranjament. Aceasta ar include obligația intermediarului de a restitui parțial sau integral comisioanele în cazul în care avantajul fiscal urmărit ce derivă din aranjamentul respectiv nu a fost obținut parțial sau integral.

B. Semne distinctive specifice legate de testul beneficiului principal:

- un aranjament transfrontalier prin care un participant la acesta ia măsuri artificiale, înțelegându-se inclusiv tranzacții transfrontaliere artificiale definite conform art. 11 alin. (3) din Codul fiscal, care constau în achiziționarea unei societăți ce înregistrează pierderi, întreruperea activității principale a respectivei societăți și utilizarea pierderilor sale pentru a reduce obligațiile fiscale, inclusiv prin intermediul unui transfer al acestor pierderi către o altă jurisdicție sau prin accelerarea utilizării lor;
- un aranjament transfrontalier care are ca efect conversia veniturilor în capital, donații sau alte categorii de venituri care sunt impozitate la un nivel mai redus sau sunt scutite de la plata impozitelor;
- un aranjament transfrontalier care include tranzacții circulare ce au ca rezultat spălarea banilor, și anume prin implicarea unor entități interpose fără alt scop comercial primar sau prin tranzacții ce se compensează ori se anulează reciproc sau care au alte caracteristici similare.

C. Semne distinctive specifice asociate tranzacțiilor transfrontaliere:

- un aranjament transfrontalier care implică plăți transfrontaliere deductibile efectuate între două sau mai multe întreprinderi asociate, în cazul în care este prezentă cel puțin una dintre următoarele condiții:
 - destinatarul nu este rezident fiscal în nicio jurisdicție;
 - cu toate că destinatarul este rezident fiscal într-o jurisdicție, aceasta nu impune un impozit pe profit, impune un impozit pe profit la o cotă egală cu zero ori mai mică de 1% sau este inclusă într-o listă de jurisdicții ale unor țări terțe care au fost evaluate de statele membre, în mod colectiv sau în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, și au fost calificate ca fiind necooperante;
 - plata beneficiază de o scutire integrală de impozit în jurisdicția în care destinatarul este rezident fiscal;
 - plata beneficiază de un regim fiscal preferențial în jurisdicția în care destinatarul este rezident fiscal.

D. Semne distinctive specifice referitoare la schimbul automat de informații și la beneficiarii reali

E. Semne distinctive specifice privind prețurile de transfer:

- un aranjament transfrontalier care implică utilizarea unor reglementări unilaterale privind „zona de siguranță”, potrivit înțelesului atribuit acestei noțiuni de Liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu modificările și completările ulterioare;
- un aranjament transfrontalier care implică transferul de active necorporale greu de evaluat. Noțiunea *active necorporale greu de evaluat* vizează activele necorporale sau drepturile asupra acestora pentru care, la momentul transferului lor între întreprinderi asociate:
 - nu există elemente comparabile fiabile; și
 - la data la care a fost încheiată tranzacția, previziunile privind viitoarele fluxuri de numerar sau veniturile preconizate a fi obținute din activul necorporal transferat sau ipotezele utilizate în evaluarea sa sunt incerte, generând dificultăți în preconizarea nivelului final de succes al activului necorporal la momentul transferului.

Modelul formularului prin intermediul căruia intermediarii sau contribuabilii își vor îndeplini obligația de raportare va fi aprobat prin ordin al președintelui ANAF. Mai mult, în vederea detalierii aspectelor privind modul de aplicare a prevederilor referitoare la tipurile de semne distinctive pe care intermediarii sau contribuabilii relevanți le utilizează în vederea stabilirii caracterului raportabil al aranjamentelor transfrontaliere, ANAF va elabora un ghid până la finalul lunii martie 2020.

Sunt prevăzute și sancțiuni pentru diverse situații. Stabilirea cuantumului acestora este la latitudinea fiecărui stat membru, însă norma europeană recomandă ca ele să fie eficiente, proporționale și disuasive.

Astfel, neraportarea ori raportarea cu întârziere de către intermediarii sau contribuabilii relevanți a aranjamentelor transfrontaliere care fac obiectul raportării se sancționează cu amendă de la 20.000 lei la 100.000 lei.

Prevederile privind raportarea intră în vigoare începând cu 1 iulie 2020. Intermediarii sau contribuabilii relevanți sunt obligați să raporteze până la data de 31 august 2020 aranjamentele transfrontaliere pentru perioada cuprinsă între 25 iunie 2018 și 1 iulie 2020.

✓ **Ordonanța Guvernului nr. 6/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 72/31.01.2020**

Ordonanța aduce o serie de modificări Codului fiscal, pe care le prezentăm în cele ce urmează.

Impozitul pe profit

Actul normativ completează lista contribuabililor plătitori de impozit pe profit cu următoarele persoane:

- persoanele juridice străine rezidente într-un stat terț care desfășoară activitate în România prin intermediul unuia sau mai multor elemente tratate drept sedii permanente;
- entitățile transparente fiscal.

Totodată, sunt aduse modificări și completări art. 40¹ privind normele împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, prin reglementarea fiscală a tratamentului pentru entitățile hibride.

Impozitul pe venit

Pentru acest an, termenul de 15 martie inclusiv prevăzut pentru depunerea declarației unice și a formularului 230, precum și pentru plata impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii se prorogă până la data de 25 mai 2020 inclusiv.

Taxa pe valoarea adăugată

În materie de TVA, a fost transpusă Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre, care a introdus noi reguli referitoare la scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Conform modificărilor, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri către alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, scutirea nu se aplică în situația în care furnizorul nu raportează livrarea în declarația recapitulativă.

Amintim totodată că suplimentar a fost modificat și Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare, referitor la documentele de transport pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri. Potrivit acestuia, în scopul aplicării scutirilor, se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității, în oricare dintre următoarele cazuri:

- vânzătorul indică faptul că bunurile au fost expediate sau transportate de acesta sau de o parte terță în numele său și vânzătorul fie se află în posesia a cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii dintre cele menționate la alin. (3) lit. (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, fie se află în posesia unei singure dovezi menționate la alin. (3) lit. (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alin. (3) lit. (b) care confirmă expedierea sau transportul, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător;

- vânzătorul se află în posesia următoarelor:
 - o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor; această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a lor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului; și
 - cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii menționate la alin. (3) lit. (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, sau o singură dovadă dintre cele menționate la alin. (3) lit. (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alin. (3) lit. (b) ce confirmă expedierea sau transportul, care sunt emise de două părți diferite independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.

Conform regulamentului, următoarele documente sunt acceptate ca dovadă a expedierii sau a transportului:

- documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor, precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor;
- următoarele documente:
 - o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul acestora;
 - documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;
 - o chitanță eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru.

OG nr. 6/2020 reglementează expres regimul TVA aplicabil stocurilor la dispoziția clientului. Acestea se vor declara în declarația recapitulativă.

Totodată, a fost suspendată din nou, până la data de 31 decembrie 2022, aplicarea prevederilor privind obligativitatea depunerii formularelor 392A „Declarație informativă privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în anul ...” și 392B „Declarație informativă privind livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile efectuate în anul ...”.

Potrivit acestei ordonanțe, restructurarea obligațiilor bugetare se poate aplica și de către următorii contribuabili:

- debitorii care pierd eșalonarea la plată întrucât disponibilitățile bănești ale acestora, previzionate pe perioada de derulare a eșalonării, nu permit susținerea sa;
- debitorii care au garantate obligațiile bugetare potrivit art. 210-211 și art. 235 din Codul de procedură fiscală.

Debitorul care dorește să își restructureze obligațiile bugetare poate notifica organul fiscal competent cu privire la intenția sa și în perioada 1 februarie – 31 martie 2020, sub sancțiunea decăderii. Solicitarea de restructurare se poate depune până la data de 31 iulie 2020, sub sancțiunea decăderii.

**Direcția servicii asistență
profesională membri a CECCAR**