

Vorbiți (rezonabil) DAC6?

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

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

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

Adrian LUCA, partener-fondator - Transfer Pricing Services

Alexandra ALBU, senior consultant - Transfer Pricing Services

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

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

Nu e auto-incriminare, dar nici auto-disculpare

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

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

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

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

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

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



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

Aranjament – o tranzacție la plural

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

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

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

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

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

Nu raporta, DACă știi ce faci!

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

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

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

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

Onestitatea, interpretată cu rezonabilitate

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

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

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

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

Legislației nu-i lipseau așadar elementele suficiente de interpretare pentru a repera schemele sau aranjamentele de tip „*tax avoidance*”. Există deja inclusiv conceptul de tranzacții transfrontaliere artificiale („*care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate*”). Iată însă că vine DAC6 care schimbă demersul cu aranjamentul și filtrul onestității cu cel al rezonabilității. Este introdus un test al beneficiului principal, din acelea al căror rezultat trebuie să iasă negativ, ca lucrurile să fie considerate OK pentru contribuabil. Pentru că testul presupune „*să se stabilească dacă beneficiul principal sau unul din beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil (s.n.) să le obțină de pe urma unui aranjament transfrontalier, ținând seama de toate împrejurările și circumstanțele relevante, este obținerea unui avantaj fiscal*”.

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

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

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

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

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

Despre Testul Beneficiului Principal („TBP”)

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

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

Avantajul fiscal nu ar trebui considerat ca fiind beneficiul principal

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În așteptare, lămuriri despre:

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

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

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

DAC6, 8886 și pierderile.

Cazul contribuabilului Donald J. Trump

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

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

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

Form 8886 (Rev. December 2019) Department of the Treasury Internal Revenue Service		Reportable Transaction Disclosure Statement		OMB No. 1545-1800	
Name(s) shown on return (individuals enter last name, first name, middle initial)		▶ Attach to your tax return. ▶ See separate instructions. ▶ Go to www.irs.gov/Form8886 for instructions and the latest information.		Attachment Sequence No. 137	
Number, street, and room or suite no.		City or town		State	ZIP code
A If you are filing more than one Form 8886 with your tax return, sequentially number each Form 8886 and enter the statement number for this Form 8886 ▶ Statement number _____ of _____					
B Enter the form number of the tax return to which this form is attached or related ▶ _____ Enter the year of the tax return identified above ▶ _____ Is this Form 8886 being filed with an amended tax return? ☐ Yes ☐ No					
C Check the box(es) that apply. See instructions. ☐ Initial year filer ☐ Protective disclosure					
1a Name of reportable transaction					
1b Initial year participated in transaction		1c Reportable transaction or tax shelter registration number. See instructions.			
2 Identify the type of reportable transaction. Check all boxes that apply. See instructions. a ☐ Listed c ☐ Contractual protection e ☐ Transaction of interest b ☐ Confidential d ☐ Loss					
3 If you checked box 2a or 2e, enter the published guidance number for the listed transaction or transaction of interest ▶ _____					
4 Enter the number of "same as or substantially similar" transactions reported on this form ▶ _____					
5 If you participated in this reportable transaction through a partnership, S corporation, trust, and foreign entity, check the applicable boxes and provide the information below for the entity(ies). See instructions. (Attach additional sheets, if necessary.)					
a Type of entity ▶ ☐ Partnership ☐ Trust ☐ S corporation ☐ Foreign		☐ Partnership ☐ Trust ☐ S corporation ☐ Foreign			
b Name ▶ _____					
c Employer identification number (EIN), if known ▶ _____					
d Date Schedule K-1 received from entity (enter "none" if Schedule K-1 not received) ▶ _____					
6 Enter below the name and address of each individual or entity to whom you paid a fee with regard to the transaction if that individual or entity promoted, solicited, or recommended your participation in the transaction, or provided tax advice related to the transaction. (Attach additional sheets, if necessary.)					
a Name		Identifying number (if known)		Fees paid \$	
Number, street, and room or suite no.		City or town		State	ZIP code
b Name		Identifying number (if known)		Fees paid \$	
Number, street, and room or suite no.		City or town		State	ZIP code
For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions. Cat. No. 34654G Form 8886 (Rev. 12-2019)					

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

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

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

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

Pragmatism american

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

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