

Navigare rapida

Navigare rapida

CAPITOLUL I - SCOPUL ȘI SFERA DE CUPRINDERE A CODULUI FISCAL

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

CAPITOLUL II - APLICAREA ȘI MODIFICAREA CODULUI FISCAL

Principiile fiscalității

Modificarea și completarea Codului fiscal

Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

Aplicarea unitară a legislației

CAPITOLUL III - DEFINIȚII

Definiții ale termenilor comuni

prețul fictiv și prețul derizoriu

codul civil

Definiția sediului permanent

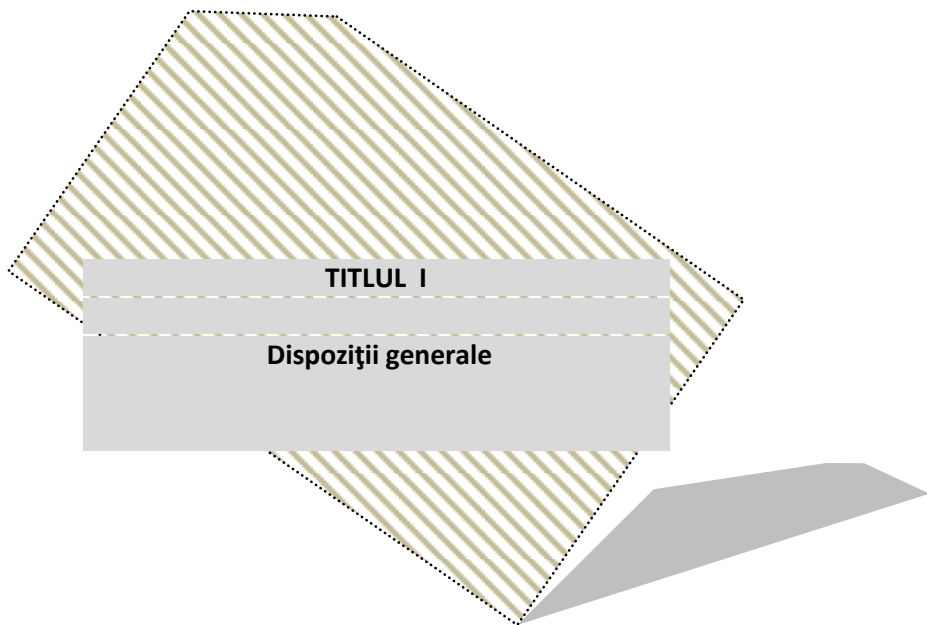
CAPITOLUL IV - REGULI DE APLICARE GENERALĂ

Moneda de plată și de calcul al impozitelor și taxelor

Venituri în natură

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

OPANAF nr. 3201/2018 privind procedura de regularizare



instanța națională este responsabilă de definirea cadrului normativ și faptic al litigiului cu care este sesizată Curtea de Justiție a U.E.

În special, sarcina de a determina întrebările preliminare pe care le va adresa Curții revine **instanței naționale**, nu părților din cauza principală.

Această concluzie nu rezultă doar din cuprinsul articolului 267 TFUE, care stabilește funcțiile Curții, ci și din obligația Curții de a asigura tuturor părților interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

C-665/16, Opinia AG

CAPITOLUL I - SCOPUL ȘI SFERA DE CUPRINDERE A CODULUI FISCAL

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Art. 1. – (1) Prezentul cod stabilește:

- **cadrul legal** privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **contribuabilii** care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale ;
- **modul de calcul și de plată al acestora;**
- **procedura de modificare** a acestor impozite, taxe și contribuții sociale.

De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine **în aplicarea prezentului cod** și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.

(3) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui **tratat** la care România este parte, **se aplică prevederea aceluia tratat**.

(4) Orice măsură de natură fiscală care constituie **ajutor de stat** se acordă potrivit dispozițiilor legale în vigoare privind ajutorul de stat.

... în ceea ce privește eventuala contradicție între prevederi ale dreptului intern și dispoziții cuprinse în tratate și acte la care statul român este parte și care au prioritate în raport cu reglementările interne, în ceea ce privește drepturile fundamentale ale omului, analiza conformității unei dispoziții de drept național cu textul Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene, prin prisma art. 148 din Constituție, ține de competența instanței de judecată, iar nu a Curții Constituționale, potrivit jurisprudenței sale. – vezi Decizia C.C. nr. 342 / 2012

prevederile art. 148 alin. (2) din Constituție consacră principiul priorității de aplicare a prevederilor tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și a celorlalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare - Decizia C.C. nr. 293 / 2014

Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

Art. 2. - (1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a	impozitul pe profit;
b	impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
c	impozitul pe venit;
d	impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
e	impozitul pe reprezentanțe;
f	taxa pe valoarea adăugată;
g	accizele;
h	impozitele și taxele locale;
i	impozitul pe construcții.

Art. 2. - (2) Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a	contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;
b	contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate ;
c	contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat.

CAPITOLUL II - APLICAREA ȘI MODIFICAREA CODULUI FISCAL

Principiile fiscalității

Art. 3. - Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

c) justetea impunerii sau **echitatea fiscală**, asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;

d) eficiența impunerii asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic cât și în cele de criză;

e) predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de **cel puțin un an**, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.

Modificarea și completarea Codului fiscal

Art. 4. - **(1)** Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care **intră în vigoare** în termen de **minimum 6 luni** de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii **noi**, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, acestea vor intra în vigoare cu data de **1 ianuarie a fiecărui an** și vor rămâne nemodificate cel puțin pe parcursul aceluiași an.

(3) În situația în care modificările și/sau completările se adoptă prin ordonanțe, se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar **nu mai puțin de 15 zile de la data publicării**, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (2).

(4) Fac excepție de la prevederile alin. (1) și (2) modificările care decurg din **angajamentele internaționale ale României**.

Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

Art. 5. - (1) Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) În înțelesul prezentului cod, prin **norme** se înțelege norme metodologice, instrucțiuni și ordine.

(3) Normele metodologice sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(4) Ordinele și instrucțiunile pentru aplicarea unitară a prezentului cod se emit de ministrul finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod, datorate bugetului general consolidat, cu excepția bugetelor locale, se emit de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor locale, reglementate de prezentul cod, se aprobă prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și ministrului dezvoltării regionale și administrației publice.

(5) Sub sancțiunea nulității absolute, instituțiile publice din subordinea Guvernului, altele decât Ministerul Finanțelor Publice, nu pot elabora și emite norme care să aibă legătură cu prevederile prezentului cod, cu excepția celor prevăzute în prezentul cod.

(6) Anual, Ministerul Finanțelor Publice colectează și sistematizează toate normele în vigoare având legătură cu prevederile prezentului cod și publică această colecție oficială.

Aplicarea unitară a legislației

Art. 6. - Aplicarea unitară a prezentului cod și a legislației subsecvente acestuia se asigură prin Comisia fiscală centrală constituită potrivit Codului de procedură fiscală.

Curtea de Apel Timișoara (Dosar nr. 1.101/59/2012)
art. 5 alin. (1) și (3) și art. 6 alin. (1) Cod Fiscal

motivarea excepției de neconstituționalitate: emiterea de către Guvern a normelor metodologice în materie fiscală echivalează cu o legiferare "primară", care, potrivit Legii fundamentale, este în competența Parlamentului.

Posibilitatea conferită Guvernului de texte de lege criticate de a emite pe calea actelor normative inferioare legii de **norme interpretative** cu caracter oficial și **cu putere obligatorie** erga omnes contravine prevederilor constituționale...

Curtea de Apel Timișoara - Secția de contencios administrativ și fiscal apreciază că dispozițiile de lege criticate "permit exclusiv edictarea de norme de aplicare, respectiv interpretare, cu privire la prevederile **Codului fiscal**", neputându-se reține o competență a Ministerului Finanțelor Publice de a legifera.

Faptul că MFP emite norme care pot contraveni Codului fiscal reprezintă o chestiune care nu afectează constituționalitatea textelor criticate, normele respective putând fi cenzurate de instanța de contencios administrativ. Așa fiind, instanța consideră că textele de lege criticate nu contravin prevederilor constituționale invocate în măsura în care se interpretează în sensul că acestea nu permit edictarea unor norme sau altor acte administrative cu caracter normativ care să adauge sau să modifice dispozițiile Codului fiscal.

Guvernul consideră că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată. În acest sens arată că Legea fundamentală stabilește, în funcție de autoritățile publice reglementate de textul constituțional, principalele tipuri de acte normative ce pot fi emise: **legi** (art. 73, în sens juridic restrâns de act juridic al Parlamentului), **regulamente**, **hotărâri** (art. 67); **ordonanțe simple și de urgență** și **hotărâri** (art. 108 și 115); **decrete cu caracter normativ** (art. 100). Legislația stabilește, însă, și alte categorii de acte normative, care sunt date în executarea unui alt act normativ: **ordine** cu caracter normativ, **instrucțiuni** și alte asemenea acte ale conducătorilor ministerelor și ai celorlalte organe ale administrației publice de specialitate sau ale autorităților administrative autonome, **deciziile** prim-ministrului, acte normative adoptate de autoritățile administrației publice locale - ordine, hotărâri, dispoziții.

Ierarhia actelor normative se stabilește în funcție de importanța relațiilor sociale reglementate și în funcție de locul autorității emitente în rândul autorităților publice, ceea ce determină forța juridică a acestora.

Așa fiind, nu se poate conchide neconstituționalitatea dispozițiilor criticate din perspectiva faptului că actele normative ierarhic inferioare adaugă/modifică sau contravin prevederilor Codului fiscal. În această situație, actele normative inferioare, în măsura în care se apreciază că derogă de la lege, pot fi cenzurate de instanța de contencios administrativ.

Avocatul Poporului apreciază că nu poate fi reținută critica de neconstituționalitate. Dispozițiile legale atacate care permit edictarea de norme de aplicare, respectiv interpretative la dispozițiile Codului fiscal nu aduc atingere dispozițiilor constituționale invocate. Întrucât Codul fiscal conține dispoziții legale numeroase și diferite, pentru asigurarea aplicării lor corecte și unitare, Ministerul Finanțelor Publice este abilitat să elaboreze și să pună în aplicare norme prin care să expliceze, în modul cel mai clar posibil, prevederile legale codificate. Evident că normele trebuie să fie cu atât mai detaliate și mai lămuritoare cu cât textul legal conținut de cod este mai lapidar ori mai ambiguu.

În situația în care Ministerul Finanțelor Publice ar emite norme care ar contraveni Codului fiscal, acestea pot fi atacate la instanța de contencios administrativ.

Curtea,

Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că, potrivit art. 108 alin. (1) și (2) din Constituție, Guvernul adoptă hotărâri, care se emit pentru organizarea executării legilor. Astfel, în exercitarea atribuțiilor sale, Guvernul adoptă, pe baza și în vederea executării legii, acte normative de reglementare a relațiilor sociale în diverse domenii.

În acest sens, Curtea... a apreciat că Parlamentul, ca unică putere legiuitoare a țării, poate împuternici Guvernul să reglementeze anumite aspecte prin acte normative specifice, în temeiul dispozițiilor art. 108 din Constituția României. În ceea ce privește noțiunea de "organizarea executării legii", consacrată de dispozițiile art. 108 alin. (2) din Constituție, Curtea... a stabilit că aceasta are un sens mai larg decât cea privind aplicarea legii, și anume prin hotărâri ale Guvernului pot fi dispuse măsuri organizatorice, financiare, instituționale sau sancționatorii în vederea stabilirii cadrului necesar pentru ducerea la îndeplinire a dispozițiilor legii.

Această argumentare este valabilă nu numai în ceea ce privește Guvernul, ci, mutatis mutandis, și în cazul autorităților administrației publice centrale prevăzute de dispozițiile criticate, în ceea ce privește domeniile și limitele specificate în textele respective.

Astfel, hotărârea Guvernului intervine atunci când executarea unor prevederi din lege "reclamă stabilirea de măsuri sau a unor reguli subsecvente, care să asigure corecta aplicare a acestora, (...) sau organizarea corespunzătoare a unor activități." (a se vedea M. Constantinescu, I. Deleanu, A. Iorgovan, I. Muraru, F. Vasilescu, I. Vida, Constituția României - comentată și adnotată, București, 1992, p. 238) **Deci, hotărârile Guvernului se adoptă întotdeauna în baza legii, fiind secundum legem și urmărind organizarea executării și executarea în concret a legii sau, cu alte cuvinte, punerea în aplicare sau ducerea la îndeplinire a legilor.** (a se vedea I. Muraru, E. S. Tănăsescu etc. Constituția României. Comentariu pe articole, București, 2008, p. 1002).

Astfel, dispozițiile de lege criticate reglementând posibilitatea Guvernului de a emite pe calea actelor normative inferioare legii de norme interpretative cu caracter oficial nu contravin dispozițiilor art. 1 alin. (3) - (5), art. 61 alin. (1), art. 108 alin. (2) din Constituție. De asemenea, nu se poate conchide neconstituționalitatea dispozițiilor criticate din faptul că actele normative ierarhic inferioare adaugă, modifică sau contravin prevederilor Codului fiscal.

În cazul în care normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin hotărâre a Guvernului) încalcă legea sau adaugă la dispozițiile legii, acestea pot fi atacate în fața instanței de contencios administrativ, care, verificând conținutul hotărârii Guvernului, poate să statueze, cu ocazia efectuării controlului specific, asupra conformității dispozițiilor acestora cu actul normativ cu forță juridică superioară.

Decizia CC 424 / 2013 (publicată în M. Oficial nr. 15 / 10.01.2014)

OMFP nr. 688/2013
privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale
Monitorul Oficial nr. 323 din 04/06/2013

Art. 7. - (1) Deciziile de aplicare unitară a legislației fiscale, emise de Comisie, **nu au impact asupra actelor administrative fiscale rămase definitive și irevocabile** în sistemul căilor de atac și nu au valoare de date suplimentare în sensul art. 105¹ alin. (3) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Soluțiile adoptate prin decizii ale Comisiei și aprobate prin OMFP sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ avut în vedere la soluționarea fiecărei spețe.

CAPITOLUL III - DEFINIȚII

Definiții ale termenilor comuni

Art. 7. - În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;

2. activitate dependentă la funcția de bază –

orice activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, declarată angajatorului ca funcție de bază de către angajat; în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, angajatul este obligat să declare numai angajatorului ales că locul respectiv este locul unde exercită funcția pe care o consideră de bază;

3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică, în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

	persoana fizică dispune de libertatea de alegere
3.1	• a locului și • a modului de desfășurare a activității, precum și • a programului de lucru;
3.2	persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți; ^{*)}
3.3	riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
3.4	activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară; ^{**)}
3.5	activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
3.6	persoana fizică face parte dintr-un corp / ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
3.7	persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

^{*)} Contract de neexclusivitate.

^{**)} Toate bunurile care intră în patrimoniul afacerii sunt înscrise în Registrul inventar.

(1) În aplicarea prevederilor art. 7 pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), se are în vedere ca raportul juridic încheiat între părți să conțină, în mod obligatoriu, clauze contractuale clare privind obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, astfel încât să nu rezulte existența unei relații de subordonare, ci libertatea persoanei fizice de a dispune în ceea ce privește desfășurarea activității.

La încadrarea unei activități ca activitate independentă, părțile vor avea în vedere ca raportul juridic încheiat să reflecte conținutul economic real al tranzacției/activității.

(2) Criteriul privind libertatea persoanei de a alege locul, modul de desfășurare a activității, precum și programul de lucru este îndeplinit atunci când cele trei componente ale sale sunt îndeplinite cumulativ.

În raportul juridic părțile pot conveni asupra datei, locului și programului de lucru în funcție de specificul activității și de celelalte activități pe care prestatorul le desfășoară.

(3) Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea chiar și pentru un singur client, dacă nu există o clauză de exclusivitate în desfășurarea activității.

(4) Riscurile asumate de prestator pot fi de natură profesională și economică, cum ar fi: incapacitatea de adaptare la timp și cu cele mai mici costuri la variațiile mediului economico-social, variabilitatea rezultatului economic, deteriorarea situației financiare, în funcție de specificul activității.

(5) În desfășurarea activității persoana fizică utilizează predominant bunurile din patrimoniul afacerii.

4. autoritate fiscală centrală - Ministerul Finanțelor Publice, instituție cu rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale;

5. autoritate fiscală competentă - Ministerul Finanțelor Publice și serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, după caz, care au **responsabilități fiscale**;

6. centrul intereselor vitale - locul de care relațiile personale și economice ale persoanei fizice sunt mai apropiate.

7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;

d) perioada de leasing depășește **80 %** din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului;

în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;

e) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului;

8. contract de leasing operațional - orice contract de leasing încheiat între locator și locatar, care

- transferă locatarului riscurile și beneficiile dreptului de proprietate, **mai puțin riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală**, și care
- nu îndeplinește niciuna dintre condițiile prevăzute la pct. 7 lit. b) - e);

riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală există atunci când opțiunea de cumpărare nu este exercitată la începutul contractului sau când contractul de leasing prevede expres restituirea bunului la momentul expirării contractului;

9. comision - orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune economică;

10. contribuții sociale obligatorii – prelevare obligatorie realizată în baza legii, care are ca scop protecția persoanelor fizice obligate a se asigura împotriva anumitor riscuri sociale, în schimbul cărora aceste persoane beneficiază de drepturile acoperite de respectiva prelevare;

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, **exceptând** următoarele:

a) o distribuire de **titluri de participare noi** sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii ;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea / răscumpărarea **titlurilor de participare proprii** de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu **lichidarea** unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia **reducerii capitalului social**, potrivit legii;

e) o distribuire de **prime de emisiune**, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de **titluri de participare** în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art.32 și 33;

Se consideră **dividende din punct de vedere fiscal** și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare definite de legislația în materie, la **organisme de plasament colectiv**;

(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de **societățile agricole**, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale.

12. dobânda - orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată;

13. dreptul de autor și drepturile conexe - constituie obiect al acestora operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, operele derivate care au fost create plecând de la una sau mai multe opere preexistente, precum și drepturile conexe dreptului de autor și drepturile sui-generis, potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare;

14. entitate transparentă fiscal, cu/fără personalitate juridică - orice

- asociere,
- asociere în participațiune,
- asocieri în baza **contractelor de exploatare în participație**,
- grup de interes economic,
- societate civilă sau
- altă entitate care nu este persoană impozabilă distinctă,

fiecare asociat/participant fiind subiect de impunere în înțelesul impozitului pe profit sau pe venit, după caz;

15. franciza - sistem de comercializare a produselor și/sau al serviciilor și/sau al tehnologiilor, bazat pe o colaborare continuă între persoane fizice sau juridice, independente din punct de vedere juridic și financiar, prin care o persoană, denumită francizor, acordă unei alte persoane, denumită francizat, dreptul și impune obligația de a exploata o afacere în conformitate cu conceptul francizorului; acest drept autorizează și obligă pe francizat, în schimbul unei contribuții financiare directe sau indirecte, să utilizeze mărcile de produse și/sau de servicii, alte drepturi de proprietate intelectuală sau industrială protejate, know-how-ul, drepturile de autor, precum și însemne ale comercianților, beneficiind de un aport continuu de asistență

comercială și/sau tehnică din partea francizorului, în cadrul și pe durata contractului de franciză încheiat între părți în acest scop;

16. impozitul pe profit amânat - impozitul plătit / recuperabil în perioadele viitoare în legătură cu diferențele temporare impozabile / deductibile dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii și valoarea fiscală a acestora;

17. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

18. locul conducerii efective - locul în care se iau deciziile economice strategice necesare pentru conducerea activității persoanei juridice străine în ansamblul său și/sau locul unde își desfășoară activitatea directorul executiv și alți directori care asigură gestionarea și controlul activității acestei persoane juridice;

FORM 016	Declarația de înregistrare fiscală pentru persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România. ● OPANAF nr. 3755/2017 (abrogă OPANAF 3249/2016)
----------	--

19. metoda creditului fiscal - o diminuare a impozitului pe venit sau a impozitului pe profit cu suma impozitului plătit în alt stat, conform convențiilor de evitare a dublei impuneri;

20. metoda scutirii – scutirea de impozit a venitului sau profitului obținut în alt stat, luând în considerare acel venit sau profit pentru determinarea cotei de impozit aplicabile pentru venitul/profitul total obținut, cota de impozit determinată aplicându-se numai asupra venitului/profitului rămas după deducerea venitului/profitului obținut în acel alt stat, conform convenției pentru evitarea dublei impuneri aplicabile;

21. mijloc fix - orice imobilizare corporală, care este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative, dacă are

o durată normală de utilizare **mai mare de un an** și

o valoare **egală sau mai mare** decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

22. nerezident - orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii;

23. operațiuni cu instrumente financiare – orice transfer, exercitare sau executare a unui instrument financiar, definit de legislația în materie din statul în care a fost emis, indiferent de piața/locul de tranzacționare unde are loc operațiunea;

24. organizație nonprofit - orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, dar numai dacă veniturile și activele asociației, casei de ajutor reciproc, fundației sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau fără scop patrimonial;

25. participant - orice persoană care este proprietarul unui titlu de participare;

26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă **persoană fizică**, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o **persoană juridică** dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, **minimum 25 %** din valoarea / numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă **persoană juridică**, dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, **minimum 25 %** din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, **minimum 25 %** din valoarea / numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică, ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

norme

(1) În scopul aplicării prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că o **persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică** dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

(2) Prevederile art. 7 pct. 26 lit. d) din Codul fiscal stabilesc o **relație de afiliere** între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, **minimum 25%** din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

27. persoană fizică nerezidentă – orice persoană fizică ce nu îndeplinește condițiile prevăzute la pct. 28, precum și orice persoană fizică cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și membrii familiilor acestora;

28. persoană fizică rezidentă - orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) are domiciliul în România;

b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;

c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total **183 de zile**, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

d) este **cetățean român** care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

29. persoană juridică română - orice persoană juridică ce a fost înființată și funcționează în conformitate cu legislația României;*)

30. persoană juridică înființată potrivit legislației europene - orice persoană juridică constituită în condițiile și prin mecanismele prevăzute de reglementările europene;

31. persoană juridică străină - orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România;

32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

prețul fictiv și prețul derizoriu

codul civil

Art. 1665. - (1) Vânzarea este anulabilă atunci când prețul este stabilit fără intenția de a fi plătit.

(2) De asemenea, dacă prin lege nu se prevede altfel, vânzarea este anulabilă când prețul este într-atât de disproporționat față de valoarea bunului, încât este evident că părțile nu au dorit să consimtă la o vânzare.

33. principiul valorii de piață - atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi

*) potrivit art. 25 din Codul civil:

“Art. 25. - (1) Subiectele de drept civil sunt persoanele fizice și persoanele juridice.

(2) Persoana fizică este omul, privit individual, ca titular de drepturi și de obligații civile.

(3) *Persoana juridică este orice formă de organizare care, întrunind condițiile cerute de lege, este titulară de drepturi și de obligații civile”. Referința la codul civil a fost eliminată în varianta finală.*

existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător;

34. profesii liberale - acele ocupații exercitate pe cont propriu de persoane fizice, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

35. proprietate imobiliară - orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren;

36. redevență:

(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) dreptul de a efectua înregistrări audio, video, respectiv spectacole emisiuni, evenimente sportive sau altele similare și dreptul de a le transmite sau retransmite către public, direct sau indirect, indiferent de modalitatea tehnică de transmitere – inclusiv prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

c) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică;

(2) Nu se consideră redevență în sensul prezentei legi:

a) plățile pentru achiziționarea integrală a oricărei proprietăți sau a oricărui drept de proprietate asupra tuturor elementelor menționate la alin. (1);

b) plățile pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, inclusiv pentru instalarea, implementarea, stocarea, personalizarea sau actualizarea acestuia;

c) plățile pentru achiziționarea integrală a unui drept de autor asupra unui software sau a unui drept limitat de a-l copia exclusiv în scopul folosirii acestuia de către utilizator sau în scopul vânzării acestuia în cadrul unui contract de distribuție;

d) plățile pentru obținerea drepturilor de distribuție a unui produs sau serviciu, fără a da dreptul la reproducere;

e) plățile pentru accesul la sateliți prin închirierea de transpondere sau pentru utilizarea unor cabluri ori conducte pentru transportul energiei, gazelor sau petrolului, în situația în care clientul nu se află în posesia transponderelor, cablurilor, conductelor, fibrelor optice sau unor tehnologii similare;

f) plățile pentru utilizarea serviciilor de telecomunicații din acordurile de roaming, a frecvențelor radio, a comunicațiilor electronice între operatori;

37. rezident –

- orice persoană juridică română,
- orice persoană juridică străină având **locul de exercitare a conducerii efective în România**,
- orice persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, și
- orice persoană fizică rezidentă;

FORM 016	Declarația de înregistrare fiscală pentru persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România . • OPANAF nr. 3755/2017 (abrogă OPANAF 3249/2016)
----------	---

38. România - teritoriul de stat al României, inclusiv marea sa teritorială și spațiul aerian de deasupra teritoriului și mării teritoriale, asupra cărora România își exercită suveranitatea, precum și zona contiguă, platoul continental și zona economică exclusivă, asupra cărora România își exercită drepturile suverane și jurisdicția în conformitate cu legislația sa și potrivit normelor și principiilor dreptului internațional;

39. stock option plan – un program inițiat în cadrul unei persoane juridice prin care se acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor aceasteia sau ai persoanelor juridice afiliate ei, prevăzute la pct. 26 lit. c) și d), dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de titluri de participare, definite potrivit pct. 40, emise de entitatea respectivă. Pentru calificarea unui program ca fiind stock option plan, programul respectiv trebuie să cuprindă o **perioadă minimă de un an** între momentul acordării dreptului și momentul exercitării acestuia (achiziționării titlurilor de participare);

40. titlu de participare – orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică ori la un fond deschis de investiții;

41. titlu de valoare – orice **titlu de participare** și orice instrumente financiare, calificate astfel prin legislația în materie din statul în care au fost emise;

42. transfer – orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil;

43. transport internațional – orice activitate de transport pasageri sau bunuri efectuat de o întreprindere în trafic internațional, precum și activitățile auxiliare, strâns legate de această operare și care nu constituie activități separate de sine stătătoare.

Nu reprezintă transport internațional cazurile în care transportul este operat exclusiv între locuri aflate pe teritoriul României;

44. valoarea fiscală reprezintă:

a) valoarea de înregistrare în patrimoniu, potrivit reglementărilor contabile aplicabile - **pentru active și pasive, altele decât cele menționate la lit. b) - d)**;

b) valoarea de achiziție sau de aport, utilizată pentru calculul profitului impozabil - **pentru titlurile de participare.**

În valoarea fiscală se includ și evaluările înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Valoarea de aport se determină în funcție de modalitățile de constituire a capitalului social, categoria activelor aduse ca aport sau modalitatea de impozitare a aportului, potrivit normelor metodologice;

c) costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz - **pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri.**

În valoarea fiscală **se includ și reevaluările contabile** efectuate potrivit legii.

În cazul în care se efectuează **reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere** a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz.

În situația **reevaluării terenurilor** care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz;

d) valoarea deductibilă la calculul profitului impozabil - **pentru provizioane și rezerve;**

e) valoarea de achiziție sau de aport, utilizată pentru calculul câștigului sau al pierderii, în înțelesul impozitului pe venit - **pentru titlurile de valoare.**

În cazul **titlurilor de valoare primite sub forma avantajelor** de către contribuabilii care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor, altele decât cele dobândite în cadrul sistemului *stock options plan*, valoarea fiscală este **valoarea de piață** la momentul dobândirii titlurilor de valoare;

45. valoarea fiscală pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu **standardele internaționale de raportare financiară** reprezintă și:

a) pentru imobilizările necorporale, în valoarea fiscală se includ și reevaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile.

În cazul în care se efectuează reevaluări ale imobilizărilor necorporale care determină o descreștere a valorii acestora sub valoarea rămasă neamortizată stabilită în baza valorii de înregistrare în patrimoniu, valoarea fiscală rămasă neamortizată a imobilizărilor necorporale se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza valorii de înregistrare în patrimoniu;

b) în cazul în care se trece de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost, în valoarea fiscală a activelor și pasivelor stabilită potrivit regulilor prevăzute la pct. 44, cu excepția mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu se include actualizarea cu rata inflației;

c) în cazul în care se trece de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost, din valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor se scad reevaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile și se include actualizarea cu rata inflației;

d) pentru proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare, valoarea fiscală este reprezentată de costul de achiziție, de producție sau de valoarea de piață a investițiilor imobiliare dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz. În valoarea fiscală se includ și evaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile. În cazul în care se efectuează evaluări ale investițiilor imobiliare care determină o descreștere a valorii acestora sub valoarea rămasă neamortizată stabilită în baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață a investițiilor imobiliare dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, valoarea fiscală rămasă neamortizată a investițiilor imobiliare se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață, după caz, a investițiilor imobiliare;

e) pentru **mijloacele fixe amortizabile** clasificate ca **active biologice**, valoarea fiscală este reprezentată de costul de achiziție, de producție sau de valoarea de piață în cazul celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport la data intrării în patrimoniul contribuabilului, după caz, utilizată pentru calculul amortizării fiscale.

În valoarea fiscală se includ și evaluările efectuate potrivit reglementărilor contabile.

În cazul în care se efectuează evaluări ale activelor biologice care determină o descreștere a valorii acestora sub valoarea rămasă neamortizată stabilită în baza costului de achiziție/producție sau valorii de piață în cazul celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, valoarea fiscală rămasă neamortizată a activelor biologice se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție/producție sau a valorii de piață, după caz.

46. reținere la sursă numită și **reținere prin stopaj la sursă** - metodă de colectare a impozitelor și contribuțiilor sociale obligatorii prin care plătitorii de venituri au obligația, potrivit legii, de a le calcula, reține, declara și plăti;

47. impozite și contribuții sociale obligatorii cu reținere la sursă sau reținute prin stopaj la sursă - acele impozite și contribuții sociale reglementate în prezentul cod pentru care plătitorii de venituri au obligația să aplice metoda privind reținerea la sursă sau reținerea prin stopaj la sursă.

● Pct. 48 introdus prin Legea nr. 32/2020 (M. Oficial nr. 271/01.04.2020)

48. unitate locală de cult - unitate cu personalitate juridică, parte componentă a structurii organizatorice locale a unui cult religios, potrivit legii și statutelor/codurilor canonice proprii, care obține venituri, în conformitate cu legea de organizare și funcționare, și conduce contabilitatea în partidă simplă, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

2017

Traducerea, modalitatea grafică de prezentare și sublinierile din textul prezentat aici aparțin editurii Confisc.

Materialul de față include varianta text a articolului 5 (din Convenția OCDE), publicată în data de 21 noiembrie 2017 pe site-ul OECD (<http://www.oecd.org>). *)

Varianta actualizată 2017 a Convenției fiscale Model OCDE a fost aprobată de Comitetul pentru Afaceri Fiscale la 28 septembrie 2017 și de Consiliul OECD la 21 noiembrie 2017. Sunt incluse și modificările aprobate ca parte a pachetului BEPS, respectiv raportul privind Acțiunea 7 (Prevenirea evitării artificiale a statutului de sediu permanent) a proiectului OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting (Erodarea bazei de impozitare și transferul profitului).

În data de 18 decembrie 2017 s-a publicat *Model Tax Convention on Income and on Capital*, versiunea consolidată 2017.

Pentru detalii, a se vedea <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

Modificările au efect numai pentru viitor;

Noul text nu poate fi folosit pentru interpretarea vechiului text din Convenția Model OCDE.

● text comparat

Articolul 5

SEDIUL PERMANENT

1. În sensul acestei Convenții, termenul "sediul permanent" presupune un loc fix de desfășurare parțială sau totală a activității unei întreprinderi.

2. Termenul "sediul permanent" include mai ales:

a) un loc de conducere (*a place of management*);

b) o filială (*a branch*);

c) un birou;

d) o fabrică;

e) un atelier (*workshop*) și

f) o mină, o sondă de petrol sau gaze, o carieră de piatră, sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale.

3. Un șantier sau un proiect de construcții sau instalații constituie un sediu permanent numai dacă are o durată mai mare de douăsprezece luni.

*)

4. Fără a aduce atingere prevederilor anterioare ale acestui Articol, termenul "sediu permanent" **nu include**:

- a) utilizarea spațiilor doar pentru depozitarea, prezentarea sau livrarea de bunuri sau mărfuri care aparțin companiei;
- b) păstrarea unui stoc de bunuri sau mărfuri aparținând întreprinderii exclusiv în scopul depozitării, prezentării sau livrării;
- c) păstrarea unui stoc de bunuri sau mărfuri aparținând întreprinderii exclusiv în scopul prelucrării de către altă întreprindere;
- d) menținerea unui loc fix de activitate exclusiv în scopul achiziției de bunuri sau mărfuri sau colectării de informații pentru întreprindere;
- e) menținerea unui loc fix de activitate exclusiv în scopul desfășurării, pentru întreprindere, a oricărei alte activități ~~cu caracter auxiliar sau pregătitor~~;
- f) menținerea unui loc fix de activitate exclusiv pentru orice combinație dintre activitățile menționate la subparagrafele a) la e) cu condiția ca ~~această activitate, sau, în cazul subparagrafului f) întreaga activitate a locului fix de activitate care rezultă din această combinație~~ să aibă caracter auxiliar sau pregătitor.

4.1. Paragraful 4 **nu se aplică** unui loc fix de afaceri care este folosit sau păstrat (*maintained*) de o întreprindere, dacă aceeași întreprindere sau o întreprindere strâns legată de aceasta desfășoară activități economice în *același loc* sau în *alt loc* din același Stat Contractant și

a) acel(ași) loc sau *alt loc* constituie un sediu permanent al întreprinderii sau al întreprinderii strâns legate, conform prevederilor acestui Articol sau

b) întreaga activitatea care rezultă din combinarea activităților desfășurate de cele două întreprinderi în același loc, sau de aceeași întreprindere sau de întreprinderi strâns legate la cele două locuri, nu are caracter auxiliar sau pregătitor,

cu condiția ca activitățile desfășurate de cele două întreprinderi în același loc, sau de aceeași întreprindere sau de întreprinderi strâns legate în cele două locuri, să reprezinte funcții complementare care fac parte dintr-o activitate economică unitară (*cohesive*).

5. Fără a aduce atingere prevederilor paragrafelor 1 și 2, **dar sub rezerva respectării prevederilor paragrafului 6, în condițiile în care o persoană**

~~alta decât un agent cu statut independent căruia i se aplică paragraful 6-~~
acționează într-un Stat Contractant în numele unei întreprinderi și

~~deține și exercită în mod obișnuit, într-un Stat Contractant, autoritatea de a încheia contracte,~~
în această calitate încheie în mod obișnuit contracte sau are, în mod obișnuit, rolul principal la încheierea contractelor, contracte care sunt încheiate, de obicei, fără modificări semnificative din partea întreprinderii și totodată sunt încheiate

a) în numele întreprinderii, sau

b) pentru transferul dreptului de proprietate, sau pentru acordarea dreptului de folosință asupra/al bunurilor deținute de acea întreprindere sau pentru care întreprinderea are drept de folosință, sau

c) pentru prestarea de servicii de către acea întreprindere,

se consideră că întreprinderea are un sediu permanent în acel Stat, pentru orice activități desfășurate de persoana respectivă pentru întreprindere,

cu excepția activităților (acelei persoane) limitate la cele menționate la paragraful 4 **care**, dacă ar fi exercitate printr-un loc fix de afaceri (altul decât un loc fix de afaceri la care s-ar aplica prevederile paragrafului 4.1.) nu ar face din acest loc fix de afaceri un sediu permanent, în conformitate cu prevederile paragrafului respectiv.

~~6. Nu se va considera că o întreprindere are un sediu permanent într-un Stat Contractant doar pentru că își desfășoară activitatea în Statul respectiv prin intermediul unui broker, unui comisionar general sau al oricărui alt agent cu statut independent, atât timp cât aceste persoane acționează în cursul obișnuit al activităților lor.~~

6. Paragraful 5 nu se aplică dacă o persoană care acționează într-un Stat Contractant în numele unei întreprinderi din celălalt Stat Contractant își desfășoară activitatea în primul Stat ca **agent independent** și acționează pentru întreprindere în cursul normal al activităților sale. Totuși, dacă o persoană acționează exclusiv sau aproape exclusiv în numele uneia sau mai multor întreprinderi de care este strâns legată, acea persoană nu va fi considerată agent independent al niciunei astfel de întreprinderi, în sensul acestui paragraf.

7. Faptul că o companie rezidentă a unui Stat Contractant controlează sau este controlată de o companie rezidentă a celuilalt Stat Contractant, sau care își desfășoară activitatea în acel celălalt Stat (printr-un sediu permanent sau în orice alt mod) nu înseamnă automat (*of itself*) că o companie constituie sediul permanent pentru cealaltă.

8. În scopul acestui Articol, **o persoană sau întreprindere este strâns legată de o întreprindere** dacă, având în vedere toate împrejurările și faptele relevante, una dintre ele se află sub controlul celeilalte, sau ambele se află sub controlul acelorași persoane sau întreprinderi. În orice caz, se va considera că o persoană sau o întreprindere este strâns legată de o întreprindere dacă una deține direct sau indirect peste 50% din participația la cealaltă *-beneficial interest-* (sau, în cazul unei companii, peste 50% din voturi și valoarea acțiunilor companiei sau participației la companie - *a beneficial equity interest-*) sau dacă o altă persoană sau întreprindere deține direct sau indirect mai mult de 50% din participația la cealaltă *-beneficial interest-* (sau, în cazul unei companii, peste 50% din voturi și valoarea acțiunilor companiei sau participației la companie - *a of the beneficial equity interest-*) la altă persoană și întreprindere sau al celor două întreprinderi. *)

*) Comentariu la art. 5, pct. 8:

119. Paragraful 8 explică semnificația termenului de persoană sau întreprindere” **strâns legată de o întreprindere**” în sensul Articolului și îndeosebi al paragrafelor 4.1 și 6. Trebuie făcută distincție între acest termen și cel de”**întreprinderi asociate**” folosită în sensul Articolului 9; deși există un anumit grad de suprapunere a celor două noțiuni, ele nu sunt menite a fi echivalente.

2 martie 2017 - Guvernul României aprobă aderarea României ca asociat la Forumul de implementare a Proiectului BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

7 iunie 2017 - România a aderat la Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor. Convenția pune în aplicare măsuri cuprinse în Proiectul BEPS (Erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor), dezvoltate împreună cu OCDE. și cu

membrii G 20.

120. Prima parte a paragrafului 8 include definiția generală a unei persoane sau întreprinderi strâns legate de o întreprindere. Aceasta prevede că o persoană sau întreprindere este strâns legată de o întreprindere dacă, în funcție de toate faptele și împrejurările relevante, una o controlează pe cealaltă sau ambele se află sub controlul acelorași persoane sau întreprinderi. Această regulă generală include, de exemplu, situațiile în care o persoană sau întreprindere controlează o întreprindere în virtutea unui acord special care permite acelei persoane sau întreprinderi să exercite drepturi care sunt similare celor pe care le-ar avea dacă ar deține direct sau indirect mai mult de 50% din participația (*beneficial interests*) la întreprindere. La fel ca în majoritatea cazurilor în care se folosește forma de plural, referirea la "aceleași persoane și întreprinderi" de la finalul primei propoziții a paragrafului 8 include și situațiile în care este vorba de o singură astfel de persoană sau întreprindere .

121. A doua parte a paragrafului 8 prevede că cerințele definiției unei persoane sau întreprinderi strâns legate de o întreprindere, sunt îndeplinite automat în anumite împrejurări. Potrivit celei de-a două părți, o persoană sau întreprindere este considerată a fi strâns legată de o întreprindere dacă una deține direct sau indirect mai mult de 50% din participația (*beneficial interests*) la cealaltă, sau dacă o terță persoană deține direct sau indirect mai mult de 50% din participația (*beneficial interests*) atât a persoanei și a întreprinderii, sau a ambelor întreprinderi. În cazul unei întreprinderi, această condiție este îndeplinită în condițiile în care o persoană deține direct sau indirect mai mult de 50% din votul general (*aggregate vote*) și din valoare acțiunilor companiei sau participației la companie *beneficial equity interest in the company*.

Definiția sediului permanent^{*)}

Art. 8. - (1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent **este** un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. La definirea sediului permanent se au în vedere **comentariile** de la art. 5 „Sediul permanent” din modelul convenției de evitare a dublei impunerii al **Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică**.

(2) Un sediu permanent **presupune** un loc de conducere, o sucursală, un birou, o fabrică, un magazin, un atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau de gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la art. 33.

(3) Un sediu permanent **presupune** un șantier de construcții, un proiect de construcție, un ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează **mai mult de 6 luni**.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1) - (3), un sediu permanent nu presupune următoarele:

Nu se consideră sediu permanent

a) folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului;

b) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;

c) **menținerea unui stoc** de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident **numai în scopul de a fi procesate** de către o altă persoană;

d) vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost **expuse în cadrul unor expoziții** sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției;

^{*)} vezi la paginile următoare definiția sediului permanent în conformitate cu Convenția Model OCDE, varianta actualizată 2017

Nu trebuie făcută nicio legătură între obligativitatea unei companii străine de a se înregistra în scopuri de TVA într-un anumit Stat ca urmare a existenței unui sediu fix de activitate [vezi art. 266 (2) Cod fiscal] și locul fix de afaceri prin care compania străină își desfășoară activitatea și care presupune înregistrarea sediului permanent în acel stat, în conformitate cu prevederile art. 8 din Codul fiscal (art.5 din Convenția Model OCDE)

e) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident;

f) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter **pregătitor** sau **auxiliar** de către un nerezident;

g) păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinație a activităților prevăzute la lit. a) - f), cu condiția ca întreaga activitate desfășurată în locul fix să fie de natură pregătitoare sau auxiliară.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), un nerezident **este considerat a avea un sediu permanent în România**, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în România în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una dintre următoarele condiții:

a) persoana este autorizată și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele prevăzute la alin. (4) lit. a) - f);

b) persoana menține în România un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului.

(6) Un nerezident **nu se consideră că are un sediu permanent în România** dacă doar desfășoară activitate în România prin intermediul unui broker, **agent**, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive.

Dacă activitățile unui astfel de agent sunt desfășurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relațiile comerciale și financiare dintre nerezident și agent există condiții diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agent cu statut independent.

(7) Un nerezident **nu se consideră că are un sediu permanent în România** numai dacă acesta controlează sau este controlat de un rezident ori de o persoană ce desfășoară o activitate în România prin intermediul unui sediu permanent sau altfel.

(8) Persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent / sediu permanent desemnat, beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, **executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României**, au obligația să **înregistreze contractele** încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui A.N.A.F. *)

FORM 017

*) vezi la paginile următoare,, OpANAF nr. 2.994 / 2016 privind procedura de **înregistrare a contractelor** / documentelor ... (Monitorul Oficial nr. 854/ 27.10.2016)

Contractele încheiate pentru activități desfășurate **în afara teritoriului României** nu fac obiectul înregistrării potrivit prezentelor dispoziții.

Pentru încadrarea ca sediu permanent a unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau a activităților de supraveghere legate de acestea și a altor activități similare se vor avea în vedere **data de începere a activității** din contractele încheiate sau orice alte informații ce probează începerea activității.

Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat la realizarea contractului de bază.

(9) În înțelesul prezentului cod, **sediu permanent al unei persoane fizice** se consideră a fi baza fixă.

Norme

3. (20) Prin sintagma **orice alte activități** din art. 8 alin. (8) din Codul fiscal se înțelege serviciile prestate în România, care generează venituri impozabile.

3. (21) Atunci când **nu este încheiat contract în formă scrisă**, se înregistrează documentele care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României:

- ▲ situații de lucrări,
- ▲ procese-verbale de recepție,
- ▲ rapoarte de lucru,
- ▲ studii de fezabilitate,
- ▲ studii de piață sau
- ▲ orice alte documente corespunzătoare.

Norme

3. (1) În aplicarea prevederilor art. 8 din Codul fiscal, sintagma **“loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea”** acoperă orice fel de clădiri, echipamente sau instalații utilizate pentru desfășurarea activității nerezidentului, indiferent dacă acestea sunt ori nu utilizate exclusiv în acest scop. Un loc de

Comentariu: persoanele juridice romane au obligatia inregistrarii contractelor incheiate cu persoane fizice nerezidente, pentru „**orice servicii**” prestate in Romania „**care genereaza venituri impozabile**”.

Remuneratia obtinuta in baza unui contract de mandat sau indemnizatia administratorilor constituie venituri asimilate salariilor, dar nu sunt incluse in categoria veniturilor neimpozabile, enumerate la Titlul III „impozitul pe venit”, art. 62 din Codul fiscal. Intrucat textul legii se refera la activitatile generatoare de venituri impozabile, **în general**, se poate considera că **activitatea de mandat / administrare** este supusă obligației declarative respective. Totodată, în conformitate cu art. 291 în Codul de procedura fiscală, această categorie de venituri face obiectul **schimbului automat obligatoriu** de informații dintre România și statul membru unde își are domiciliul fiscal persoana nerezidentă.

activitate există și dacă nerezidentul dispune doar de un spațiu, nefiind necesare clădiri pentru desfășurarea activității sale. Nu este important dacă clădirile, echipamentele sau instalațiile sunt deținute în proprietate, sunt închiriate ori se găsesc în alt fel la dispoziția nerezidentului. Un loc de activitate poate fi constituit de o tarabă în piață sau poate fi situat în clădirea unei alte societăți, atunci când un nerezident are în permanență la dispoziție clădirea sau părți ale acesteia.

3. (2) Este suficient ca un nerezident să aibă la dispoziția sa un spațiu utilizat pentru activități economice pentru ca acesta să constituie un loc de activitate, nefiind necesar niciun înscris prin care să se facă referință la dreptul de utilizare a respectivului spațiu.

3. (3) Deși nu este necesar niciun înscris prin care să se facă referință la dreptul de utilizare a respectivului spațiu, pentru ca locul respectiv să constituie sediu permanent, simpla prezență a unui nerezident într-o anumită locație nu înseamnă că locația respectivă se găsește la dispoziția celui nerezident.

În continuarea pct. 3 (3) de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE conține următoarele completări:

Par. 12

Pentru ca o locație să poată fi considerată a fi la dispoziția unei întreprinderi astfel încât (locația) să constituie un "loc de afaceri prin care se desfășoară parțial sau integral activitatea [acelei] întreprinderi", va depinde de (acea) întreprindere, care are capacitatea efectivă de a folosi acel loc (locație), de gradul de permanență (*extent of the presence*) al întreprinderii în locul respectiv precum și și de activitățile desfășurate acolo.

Acest fapt este ilustrat prin următoarele **exemple**. În condițiile în care o întreprindere are dreptul legal exclusiv de folosință asupra unui anumit loc (locație), care este utilizat exclusiv în scopul desfășurării propriei activități economice (de exemplu, dacă are dreptul de proprietate legal asupra locului respectiv), acel loc se află în mod evident la dispoziția întreprinderii respective. Această interpretare se aplică și în cazul în care unei întreprinderi i se permite să folosească o anumită locație, care aparține altei întreprinderi, sau care este folosită de un număr întreprinderi, pentru a-și desfășura activitatea economică la acea locație pe o bază continuă, o perioadă mare de timp. Interpretarea nu se aplică însă în cazul în care prezența întreprinderii într-un anumit loc este atât de intermitentă sau ocazională încât locul nu poate fi considerat un loc de afaceri al întreprinderii (de exemplu, în condițiile în care angajații unei întreprinderi au acces la sediile unor întreprinderi asociate pe care le vizitează frecvent fără însă a lucra în sediile respective o perioadă mare de timp.). În condițiile în care o întreprindere nu are dreptul de a fi prezentă într-un anumit loc și nu folosește, în fapt, locul respectiv, se consideră că locul nu se află în mod evident la dispoziția întreprinderii; astfel, de exemplu, nu se poate considera că o fabrică deținută și folosită în exclusivitate de către un furnizor sau un producător la comandă (*contract-manufacturer*) se află la dispoziția unei întreprinderi care va primi bunurile produse în respectiva fabrică doar pentru că toate aceste bunuri vor fi folosite în activitatea întreprinderii respective (vezi și paragrafele 65, 66 și 121 de mai jos). Este de asemenea important de reținut că și dacă un loc este un loc de afaceri prin care se desfășoară parțial activitățile unei întreprinderi, acel loc nu va fi considerat un sediu permanent dacă activităților desfășurate în locul respectiv li se aplică paragraful 4.

Acest principiu este ilustrat de următoarele situații în care reprezentanți ai unui nerezident sunt prezenți în spațiile unei alte societăți:

a) Un vânzător care își vizitează cu regularitate un client principal pentru a primi comenzi și se întâlnește cu directorul de achiziții sau persoana care ocupă o funcție similară în biroul acestuia. În acest caz, clădirea clientului nu se află la dispoziția societății pentru care lucrează vânzătorul și nu constituie un loc fix de activitate prin care se desfășoară activitățile nerezidentului. Cu toate acestea, în funcție de situația existentă, se poate aplica art. 8 alin. (5) din Codul fiscal pentru a considera că există un sediu permanent.

b) Un angajat al unei societăți cărui i se permite, pe o perioadă lungă de timp, să utilizeze un birou în sediul unei alte societăți pentru a asigura respectarea de către societatea din urmă a obligațiilor asumate prin contractul încheiat cu prima societate. În acest caz, angajatul desfășoară activități legate de obiectul primei societăți, iar biroul ce se găsește la dispoziția sa în sediul celeilalte societăți va constitui un sediu permanent al angajatorului său, dacă biroul este pus la dispoziția sa pe o perioadă de timp suficient de lungă pentru a constitui un “loc de activitate” și dacă activitățile efectuate acolo nu intră în categoriile de activități precizate la art. 8 alin. (4) din Codul fiscal.

c) O societate de transport rutier care folosește zilnic o perioadă limitată, o platformă de livrare din depozitul clientului său, pentru a livra mărfuri achiziționate de acel client.

În acest caz, nu se consideră că societatea de transport rutier are acel loc la dispoziția sa pentru a fi considerat sediu permanent.

d) Un zugrav care, timp de 2 ani, petrece 3 zile pe săptămână într-o clădire de birouri ce aparține principalului lui client. În acest caz, prezența zugravului în acea clădire de birouri în care își desfășoară activitatea, respectiv zugrăvește, constituie un sediu permanent al zugravului.

În continuarea lit. d) de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE conține următoarele completări:

18. Deși o parte a activității unei întreprinderi poate fi desfășurată într-o locație, cum ar fi biroul de la domiciliul unui particular, aceasta nu ar trebui să conducă automat la concluzia că locul se află la dispoziția întreprinderii respective doar în virtutea faptului că locul respectiv este folosit de un particular (de exemplu, un angajat) care lucrează pentru întreprindere. În funcție de faptele și împrejurările fiecărui caz în parte se va putea stabili dacă un birou de la domiciliu constituie sau nu un loc aflat la dispoziția întreprinderii. În multe cazuri, desfășurarea activităților întreprinderii la domiciliul unui particular (de exemplu, un angajat) este atât de intermitentă sau ocazională încât domiciliul să nu fie considerat un loc aflat la dispoziția întreprinderii (vezi paragraful 12 de mai sus). Totuși, atunci când un birou de la domiciliu este folosit în mod continuu pentru desfășurarea activităților unei întreprinderi și rezultă în mod clar potrivit faptelor și împrejurărilor că particularului (*the individual*) i s-a solicitat de către întreprindere să folosească acel loc pentru desfășurarea activității întreprinderii (de exemplu, nepunându-i angajatului la dispoziție un birou deși natura muncii necesită în mod

evident un birou), biroul de la domiciliu ar putea fi considerat a fi (pus) la dispoziția întreprinderii.

19. Un **exemplu** clar este cel al unui consultant nerezident, prezent pentru o perioadă mare de timp într-un anumit Stat unde își desfășoară marea parte a activităților proprii întreprinderi de consultanță dintr-un birou situat la domiciliul său din acel Stat; în acest caz, biroul de la domiciliu constituie un loc aflat la dispoziția întreprinderii. Totuși, dacă un muncitor transfrontalier își desfășoară marea parte a activității de la domiciliul său situat într-un Stat, și nu de la biroul pus la dispoziție în alt Stat, nu se va putea considera că domiciliul se află la dispoziția întreprinderii deoarece aceasta nu i-a solicitat să îl folosească pentru activitatea întreprinderii. Ar trebui însă amintit că deoarece marea majoritate a angajaților își au reședința într-un Stat în care angajatorul are la dispoziție unul sau mai multe locuri de afaceri la care aceștia se prezintă, întrebarea dacă un birou de la domiciliu constituie sau nu un loc aflat la dispoziția unei întreprinderi nu va fi foarte rar întâlnită în practică. În plus, activitățile desfășurate prin intermediul biroului de la domiciliu sunt adesea doar auxiliare, și deci, nu intră în excepția prevăzută la paragraful 4.

3. (4) Cuvintele **“prin care”** trebuie să se aplice în toate situațiile în care activitățile economice sunt desfășurate într-o anumită locație ce este la dispoziția societății în acest scop. Astfel, se va considera că o societate angajată pentru pavarea unui drum își desfășoară activitatea **“prin”** locația în care are loc activitatea.

3. (5) Locul de activitate trebuie să fie **“fix”**, astfel încât să existe o legătură între locul de activitate și un anumit punct geografic.

Nu este importantă perioada de timp în care o societate a unui stat contractant operează în celălalt stat contractant dacă nu face acest lucru într-un loc distinct, dar nu înseamnă că echipamentul ce constituie locul de activitate trebuie să fie efectiv fixat pe sol. Este suficient ca echipamentul să rămână într-un anumit loc.

Dacă există mai multe locuri de activitate și dacă celelalte condiții ale sediului permanent sunt îndeplinite, la fiecare dintre aceste locuri, societatea va avea mai multe sedii permanente.

Se consideră că există un singur loc de activitate atunci când o anumită locație, în interiorul căreia sunt deplasate activitățile, poate fi identificată ca formând un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic, în ceea ce privește activitatea respectivă.

Acest principiu poate fi ilustrat prin **exemple**:

a) O mină constituie un singur loc de activitate, chiar dacă activitățile pot fi deplasate dintr-o locație în alta în interiorul acelei mine deoarece mina respectivă constituie o singură unitate geografică și comercială din punct de vedere al activității miniere.

Un **“hotel de birouri”** în care o firmă de consultanță închiriază în mod regulat diferite birouri este considerat ca fiind un singur loc de activitate pentru acea firmă,

deoarece, în acest caz, clădirea constituie un tot unitar din punct de vedere geografic, iar hotelul este unicul loc de activitate al acelei firme de consultanță.

O stradă pietonală, o piață deschisă sau un târg în care își fixează standul un comerciant reprezintă **unicul loc de activitate** al respectivului comerciant.

b) Faptul că activitățile pot fi desfășurate într-o zonă geografică limitată nu are ca rezultat considerarea acelei zone geografice ca fiind loc unic de activitate. Astfel, atunci când un zugrav lucrează succesiv în cadrul unei serii de contracte fără legătură între ele pentru mai mulți clienți diferiți, într-o clădire de birouri, fără să existe contract pentru-zugrăvirea întregii clădiri, clădirea nu este considerată ca unic loc de activitate.

Dacă însă, un zugrav efectuează, în cadrul unui singur contract, lucrări în toată clădirea pentru un singur client, acest contract reprezintă un singur proiect și clădirea în ansamblul său este un singur loc de activitate pentru lucrările de zugrăvit, deoarece constituie un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic.

c) O zonă în care activitățile sunt desfășurate ca parte a unui singur proiect ce constituie un tot unitar din punct de vedere comercial și care nu întrunește aceleași condiții din punct de vedere geografic nu constituie un loc unic de activitate. Astfel, atunci când un consultant lucrează în diferite sucursale din locații diferite în cadrul unui singur proiect de instruire profesională a angajaților unei bănci, fiecare sucursală este considerată separat.

Dacă însă respectivul consultant se deplasează dintr-un birou în altul în cadrul aceleiași sucursale, se va considera că el rămâne în același loc de activitate.

Locația unică a sucursalei se încadrează în condiția de tot unitar din punct de vedere geografic, situație care lipsește în cazul în care consultantul se deplasează între sucursale aflate în locații diferite.

În continuarea lit. c) de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE aduce următoarele completări:

26. O navă care navighează în ape internaționale sau în apele interioare ale teritoriului unui Stat sau mai multor State nu este fixă și prin urmare, nu constituie, un loc fix de afaceri (cu excepția cazului în care operarea navei se limitează la o anumită zonă care are coerență geografică și economică). Activitățile desfășurate la bordul unei astfel de nave, cum ar fi operarea unui magazin sau a unui restaurant, trebuie tratate în același fel pentru a putea stabili dacă se aplică paragraful 1 (totuși, paragraful 5 s-ar putea aplica, unora dintre aceste activități, de exemplu, în condițiile în care se încheie contracte în momentul în care aceste magazine sau restaurante sunt operate în interiorul unui Stat.)

3. (6) Deoarece locul de activitate trebuie să fie fix, se consideră sediu permanent dacă acel loc de activitate are **permanență**.

Se consideră astfel că, există un sediu permanent atunci când locul de activitate a fost menținut pe o perioadă **mai lungă de 6 luni**.

Astfel, în cazul activităților a căror natură este repetitivă, fiecare perioadă în care este utilizat locul de activitate trebuie analizată în combinație cu numărul de ocazii în care s-a utilizat respectivul loc, care se pot întinde pe un număr de ani.

În continuarea paragrafului de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE conține următoarele completări:

Această excepție este ilustrată prin următorul **exemplu**.

O întreprindere din Statul R efectuează operațiuni de foraj într-o zonă arctică, îndepărtată, din Statul S. **Condițiile de sezon** din locul de foraj împiedică desfășurarea operațiunilor pentru o durată mai mare de 3 luni în fiecare an, însă operațiunile se preconizează să dureze 5 ani. În acest caz, dată fiind natura activităților economice din acel loc, s-ar putea considera că este îndeplinită condiția de timp pentru existența unui sediu permanent datorită caracterului recurent al activității **în ciuda faptului că orice prezență continuă durează mai puțin de șase luni**. Condiția privind perioada de timp ar putea fi de asemenea îndeplinită în cazul unor perioade recurente de timp mai scurte, dictate de natura specifică a activității avute în vedere.

Un loc de activitate poate totuși să constituie un sediu permanent **chiar dacă există doar pentru o perioadă scurtă de timp**. Astfel:

a) Întreruperile temporare de activitate nu determină încetarea existenței sediului permanent. Când un anumit loc de activitate este utilizat numai în intervale scurte de timp, dar aceste utilizări au loc cu regularitate pe perioade lungi, locul de activitate nu trebuie considerat ca fiind de natură strict temporară.

b) Situațiile în care un loc de activitate este utilizat pe perioade foarte scurte de timp de mai multe societăți conduse de aceeași persoană sau de persoane asociate.

c) Atunci când un loc de activitate care a fost la început conceput pentru a fi utilizat pe o perioadă de timp scurtă, încât nu constituia sediu permanent, dar a fost menținut mai mult, devine un loc fix de activitate și se transformă retroactiv în sediu permanent. Un loc de activitate poate de asemenea constitui un sediu permanent de la înființarea sa, chiar dacă a existat doar pe o perioadă scurtă de timp, dacă acesta a fost lichidat înainte de termen datorită unor situații deosebite, cum ar fi eșecul investiției.

În continuarea excepțiilor legate de perioada de timp, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE aduce următorul exemplu:

un particular rezident al Statului R a aflat că se va filma un documentar TV într-un sat izolat din Statul S, unde părinții acestuia dețin o casă mare. Documentarul presupune prezența unui număr de actori și tehnicieni în sat pe o perioadă de patru luni. Particularul încheie un contract cu producătorul documentarului, oferind servicii de catering pentru actori și tehnicieni pe perioada celor patru luni. Pentru realizarea contractului folosește casa părintească ca bufet, în calitate de întreprindere individuală (sole proprietor). Aceasta este singura activitate pe care a desfășurat-o, la finalul perioadei întreprinderea urmând a fi închisă; bufetul reprezintă astfel singura locație în care se desfășoară activitatea întreprinderii. În acest caz, s-ar putea considera că este îndeplinit criteriul duratei, pentru constatarea existenței unui sediu permanent deoarece restaurantul este deschis pe întreaga durată de funcționare a întreprinderii. Situația este diferită însă în cazul în care o companie rezidentă în Statul R, care desfășoară operațiuni de catering în Statul R și-ar deschide un bufet în Statul S pe o perioadă de patru luni cât ar dura realizarea documentarului. În acel caz, activitatea companiei, desfășurată în mod permanent în Statul R, este desfășurată doar temporar în Statul S.

3. (7) Pentru ca un loc de activitate să constituie sediu permanent, societatea ce îl utilizează trebuie să își desfășoare integral sau parțial activitățile prin acel loc de activitate. Activitatea nu trebuie să fie permanentă în sensul că nu există întreruperi ale operațiunilor, ci operațiunile trebuie desfășurate cu regularitate.

3. (8) Atunci când activele corporale, precum utilajele, echipamentele industriale, comerciale sau științifice, clădirile, ori activele necorporale, precum brevetele, procedurile și alte proprietăți similare, sunt închiriate sau acordate în leasing unor terți printr-un loc fix de activitate menținut de o persoană juridică străină în România, această activitate va conferi locului de activitate caracterul de sediu permanent. Același lucru este valabil și atunci când printr-un loc fix de activitate este furnizat capital.

Dacă o persoană juridică străină închiriază sau acordă în leasing utilaje, echipamente, clădiri sau proprietăți necorporale unei societăți din România fără ca pentru această închiriere să mențină un loc fix de activitate, atunci utilajele, echipamentele, clădirea sau proprietățile necorporale închiriate nu constituie un sediu permanent al locatorului, cu condiția ca obiectul contractului să fie limitat la simpla închiriere a utilajelor sau echipamentelor.

Acesta este și cazul când locatorul furnizează personal, ulterior instalării, pentru a opera echipamentul, cu condiția ca responsabilitatea acestuia să fie limitată la operarea și întreținerea echipamentului sub conducerea, responsabilitatea și controlul locatorului.

Dacă personalul are responsabilități mai largi, cum ar fi participarea la deciziile privind lucrările în care va fi utilizat echipamentul sau dacă operează, asigură service, inspectează și întreține echipamentul sub responsabilitatea și controlul locatorului, atunci activitatea locatorului poate depăși simpla închiriere a echipamentului și poate constitui o activitate antreprenorială. În acest caz se consideră că există un sediu permanent dacă este îndeplinit criteriul permanenței.

3. (9) Activitatea unei societăți este desfășurată în principal de către antreprenor sau de către personal aflat într-o relație de angajare retribuită cu societatea. Acest personal include angajați și alte persoane care primesc instrucțiuni de la societate ca **agenți dependenți**. Prerogativele acestui personal în relațiile sale cu terții sunt irelevante. Nu are nicio importanță dacă agentul dependent este autorizat sau nu să încheie contracte, dacă lucrează la locul fix de activitate.

În continuarea paragrafului de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE aduce următoarele completări:

39. ... După cum se explică în paragraful 8.11 al Comentariului referitor la Articolul 15, pot exista însă cazuri în care angajații unei întreprinderi își vor desfășura, în realitate, activitatea la o altă întreprindere; de aceea, prima întreprindere nu se consideră a-și desfășura propria activitate în locația în care angajații săi își vor desfășura activitatea.

În cadrul unui grup multinațional, se întâmplă frecvent ca angajații unei companii să fie detașați temporar în cadrul altei companii din grup și să efectueze operațiuni care în mod evident aparțin activității celeilalte companii. În aceste cazuri, rațiuni administrative (de exemplu, pentru a nu afecta vechimea în muncă sau drepturile de pensie) adesea se opun schimbării contractului de muncă. Analiza descrisă în paragrafele 8.13 la 8.15 ale Comentariului la Articolul 15 este relevantă în scopul de a distinge aceste cazuri de altele în care angajații unei întreprinderi străine desfășoară activitățile specifice propriei întreprinderi.

40. O întreprindere poate de asemenea să-și desfășoare activitatea prin intermediul unor subcontractori, care acționează independent sau împreună cu angajații întreprinderii. În acest caz, va exista un sediu permanent al întreprinderii doar dacă sunt îndeplinite și celelalte condiții ale Articolului 5.

În contextul paragrafului 1, existența unui sediu permanent în aceste circumstanțe va necesita ca subcontractorii să execute operațiunile întreprinderii într-un loc fix de afaceri aflat la dispoziția întreprinderii. Se va stabili dacă un loc fix de afaceri în care subcontractorii desfășoară activitatea unei întreprinderi se află la dispoziția întreprinderii respective, pe baza recomandărilor de la paragraful 12; în absența angajaților întreprinderii va fi însă necesar să se arate că un atare loc se află la dispoziția întreprinderii pe baza altor factori care demonstrează că respectiva întreprindere exercită în mod evident dreptul de dispoziție asupra locului respectiv, de exemplu, deoarece compania deține sau are dreptul legal asupra locului, și controlează accesul și folosirea acestuia. Paragraful 54 prezintă o astfel de situație în cazul unui șantier, condițiile putându-se repeta și în alte situații. Un exemplu ar fi o întreprindere care deține un mic hotel și închiriază camerele hotelului prin internet, iar apoi subcontractează operarea localului hotelului către o întreprindere care este remunerată pentru aceste servicii pe baza unei metode cost plus.

Un sediu permanent este considerat și dacă activitatea societății este desfășurată în principal cu ajutorul echipamentului automatizat, activitățile personalului fiind limitate la montarea, operarea, controlarea și întreținerea acestui echipament. Deci, mașinile cu câștiguri, automatele cu vânzare și celelalte echipamente similare instalate de o societate a unui stat în celălalt stat constituie un sediu permanent în funcție de desfășurarea de către societate și a altor activități în afară de instalarea inițială a mașinilor.

În continuarea paragrafului de mai sus, varianta actualizată 2017 a Convenției Model OCDE aduce următoarele completări:

42. Rezultă din definiția unei "întreprinderi a unui Stat Contractant" prevăzută la Articolul 3 că această noțiune, așa cum este ea folosită în Articolul 7, precum și termenul "întreprindere" folosit la Articolul 5, se referă la orice formă de activitate desfășurată de un rezident al unui Stat Contractant, indiferent dacă această întreprindere este constituită legal ca o companie, asocieri, întreprindere individuală sau altă formă legală. Întreprinderi diferite pot colabora la același proiect, iar răspunsul la întrebarea dacă colaborarea lor constituie o întreprindere separată (de exemplu, sub forma unei asocieri) depinde *on the facts* și de legislația internă a fiecărui Stat. În mod limpede, dacă două persoane care desfășoară

fiecare o activitate în mod separat decid să înființeze o întreprindere în care să fie acționari, compania va constitui o persoană juridică care va desfășura o activitate distinctă. Adesea însă, diferite întreprinderi pur și simplu cad de acord să desfășoare fiecare câte o parte separată a aceluiași proiect, iar aceste întreprinderi nu vor desfășura activități comerciale în comun, nu vor împărți profitul rezultat și nu vor fi răspunzătoare una pentru activitățile celeilalte din cadrul proiectului, deși ar putea partaja rezultatul final al proiectului sau plata convenită pentru activitățile desfășurate în cadrul proiectului. În acest caz, ar fi dificil de stabilit dacă s-a constituit o întreprindere separată. Deși o astfel de înțelegere ar putea fi denumită „asociere în participațiune” în multe țări, termenul „joint venture” depinde de legislația internă, fiind posibil ca în unele țări termenul să se refere la o întreprindere distinctă.

43. În cazul unei întreprinderi care ia forma unei asocieri transparente fiscal, activitatea este desfășurată de către fiecare partener, iar referitor la distribuirea profitului între parteneri, avem o întreprindere din fiecare Stat Contractant în care partenerul este rezident. Dacă o astfel de asociere are un sediu permanent într-un Stat Contractant, cotele din profit care pot fi atribuite sediului permanent aparținând fiecărui partener vor constitui așadar, în sensul prevederilor Articolului 7, profituri obținute de o întreprindere a Statului Contractant al cărui rezident este partenerul respectiv (vezi și paragraful 56 de mai jos).

Nu există un sediu permanent atunci când societatea doar instalează mașinile și apoi le închiriază altor societăți. Un sediu permanent există atunci când societatea care instalează mașinile se ocupă pe cont propriu și de operarea acestora și de întreținerea lor. Același lucru este valabil și atunci când mașinile sunt operate și întreținute de un agent dependent al societății.

3. (10) Un sediu permanent există imediat ce societatea începe să își desfășoare activitatea printr-un loc fix de activitate. Acesta este cazul atunci când societatea pregătește activitatea pentru care va servi permanent locul de activitate.

Perioada de timp în care locul fix de activitate este înființat de către societate nu trebuie luată în calcul, cu condiția ca această activitate să difere substanțial de activitatea pentru care va servi permanent locul de activitate.

Sediul permanent va înceta să existe odată cu renunțarea la locul fix de activitate sau odată cu încetarea oricărei activități desfășurate prin acesta, respectiv atunci când toate actele și măsurile ce au legătură cu activitățile anterioare ale sediului permanent sunt încheiate cum ar fi finalizarea tranzacțiilor curente, întreținerea și repararea utilajelor. O întrerupere temporară a operațiunilor nu poate fi privită însă ca o încetare a activității.

Dacă locul fix de activitate este închiriat unei alte societăți, acesta va servi numai activităților acelei societăți, nu și activităților locatorului. Sediul permanent al locatorului încetează să existe, cu excepția situațiilor în care acesta continuă să își desfășoare activitatea pe cont propriu prin locul fix de activitate.

Comerțul electronic

(definiție din codul vechi)*)

3. (11) Deși o locație în care echipamentul automat este operat de către o societate poate constitui un sediu permanent în țara în care este situat, trebuie făcută o distincție între un computer, ce poate fi instalat într-o locație astfel încât în anumite condiții poate constitui sediu permanent, și datele și software-ul utilizat de respectivul echipament sau stocat pe el.

Astfel, un **site web** internet, care reprezintă o combinație de software și date electronice nu constituie un activ corporal, nu are o locație care să poată constitui un “loc de activitate” și nu există “un amplasament, cum ar fi clădiri sau, în unele cazuri, echipamente sau utilaje” în ceea ce privește software-ul și datele ce constituie site-ul web.

Serverul pe care este stocat acel site web și prin intermediul căruia acesta este accesibil este un echipament ce are o locație fizică și locația fizică poate constitui un “loc fix de activitate” al societății care operează serverul.

3. (12) Distincția dintre **site-ul web** și **serverul** pe care acesta este stocat și utilizat este importantă, deoarece societatea care operează serverul poate fi diferită de societatea care desfășoară activități prin site-ul web.

Este frecventă situația ca un site web prin care o societate desfășoară activități să fie găzduit pe serverul unui furnizor de servicii internet.

*) denumirea respectivă continuă să existe la Comentariile de la art. 5 “Sediul permanent” din Convenția Model OCDE, din care o parte sunt transpuse aici, sub forma normelor metodologice la art. 8 “Sediul permanent”.

Continuare (comerțul electronic) ↓

deși onorariile plătite unui furnizor de servicii internet în cadrul acestui aranjament pot avea la bază dimensiunea spațiului pe disc utilizat pentru a stoca software-ul și datele necesare site-ului web, prin aceste contracte serverul și locația acestuia nu sunt la dispoziția societății, chiar dacă respectiva societate a putut să stabilească că site-ul său web va fi găzduit pe un anumit server dintr-o anumită locație. În acest caz societatea nu are nicio prezență fizică în locația respectivă deoarece site-ul web nu este corporal.

În aceste cazuri, nu se poate considera că respectiva societate a dobândit un loc de activitate prin aranjamentul de găzduire a site-ului.

În cazul în care societatea care desfășoară activități printr-un site web are serverul la dispoziția sa, aceasta deține în proprietate sau închiriază serverul pe care este stocat și utilizat site-ul web și operează acest server, locul în care se află serverul constituie un sediu permanent al societății dacă sunt îndeplinite celelalte condiții ale art. 8 din Codul fiscal.

3. (13) Computerul într-o anumită locație poate constitui un sediu permanent numai dacă îndeplinește condiția de a avea un loc fix de activitate.

Un server trebuie să fie amplasat într-un anumit loc pentru o anumită perioadă de timp pentru a fi considerat **loc fix de activitate**.

3. (14) Pentru a se stabili dacă activitatea unei societăți este desfășurată integral sau parțial printr-un astfel de echipament trebuie să se analizeze de la caz la caz dacă datorită acestui echipament, societatea are la dispoziție facilități acolo unde sunt îndeplinite funcțiile de activitate ale societății.

3. (15) Atunci când o societate operează un computer într-o anumită locație, poate exista un sediu permanent chiar dacă nu este necesară prezenta niciunui angajat al societății în locația respectivă pentru a opera computerul.

Prezența personalului nu este necesară pentru a se considera că o societate își desfășoară activitățile parțial sau total într-o locație, atunci când nu se impune prezența personalului pentru a desfășura activități în acea locație.

Această situație se aplică comerțului electronic în aceeași măsură în care se aplică și altor activități în care echipamentul funcționează automat, cum ar fi în cazul echipamentului automat de pompare utilizat în exploatarea resurselor naturale.

3. (16) Un alt aspect este cel legat de faptul că nu se poate considera că există un sediu permanent atunci când operațiunile de comerț electronic desfășurate prin computer într-o anumită locație dintr-o țară sunt limitate la **activitățile pregătitoare sau auxiliare** descrise în art. 8 alin. (4) din Codul fiscal.

Pentru a se stabili dacă anumite activități efectuate într-o astfel de locație intră sub incidența art. 8 alin. (4) din Codul fiscal ele trebuie analizate de la caz la caz, ținând seama de diversele funcții îndeplinite de societate prin respectivul echipament.

Activitățile pregătitoare sau auxiliare includ în special:

- a) furnizarea unei legături de comunicații - foarte asemănătoare cu o linie telefonică - între furnizori și clienți;
- b) publicitatea pentru bunuri sau servicii;
- c) transmiterea informațiilor printr-un server-oglină în scopuri de securitate și eficiență;
- d) culegerea de date de piață pentru societate;
- e) furnizarea de informații.

3. (17) Există un sediu permanent când însă aceste funcții constituie partea esențială și semnificativă a activității de afaceri a societății sau când alte activități principale ale societății sunt realizate prin computer, echipamentul constituind un loc fix de activitate al societății, întrucât aceste funcții depășesc activitățile prevăzute la art. 8 alin. (4) din Codul fiscal.

3. (18) Activitățile principale ale unei anumite societăți depind de natura activității de afaceri desfășurate de respectiva societate. Unii furnizori de servicii internet au ca obiect de activitate operarea serverelor lor în scopul găzduirii site-urilor web sau a altor aplicații pentru alte societăți. Pentru acești furnizori de servicii internet, operarea serverelor ce oferă servicii clienților reprezintă o componentă a activității comerciale care nu este considerată o activitate pregătitoare sau auxiliară.

În cazul unei societăți denumite “e-tailer” sau “e-comerciant” ce are ca activitate vânzarea de produse prin internet și nu are ca obiect de activitate operarea serverelor, efectuarea serviciilor printr-o locație nu este suficientă pentru a concluziona că activitățile desfășurate în acel loc sunt mai mult decât activități pregătitoare și auxiliare.

Într-o astfel de situație trebuie să se analizeze natura activităților desfășurate din perspectiva activității derulate de societate.

Dacă aceste activități sunt strict pregătitoare sau auxiliare față de activitatea de vânzare de produse pe internet și locația este utilizată pentru a opera un server ce găzduiește un site web care este utilizat exclusiv pentru promovare, pentru prezentarea catalogului de produse sau pentru furnizarea de informații potențialilor clienți, se aplică art. 8 alin. (4) din Codul fiscal și locația nu va constitui un sediu permanent.

Dacă funcțiile tipice aferente vânzării sunt realizate în acea locație, cum ar fi prin încheierea contractului cu clientul, procesarea plății și livrarea produselor care sunt efectuate automat prin echipamentul amplasat în acel loc, aceste activități nu pot fi considerate strict pregătitoare sau auxiliare.

3. (19) Unui furnizor de servicii internet^{*)} care oferă serviciul de a găzdui pe server site-urile web ale altor societăți, nu-i sunt aplicate prevederile art. 8 alin. (5) din Codul fiscal deoarece furnizorii de servicii internet nu sunt considerați agenți ai societăților cărora le aparțin site-urile web, nu au autoritatea de a încheia contracte în numele acestor societăți și nu încheie în mod obișnuit astfel de contracte, ei sunt

^{*)} N.E.: Internet Service Provider (ISP)

considerați **agenți cu statut independent** ce acționează conform activității lor obișnuite, lucru evidențiat și de faptul că ei găzduiesc site-uri web pentru societăți diferite.

Întrucât site-ul web prin care o societate își desfășoară activitatea nu este în sine o “persoană”, conform definiției prevăzute la art. 7 din Codul fiscal, art. 8 alin. (5) din Codul fiscal nu se poate aplica pentru a considera că există un sediu permanent în virtutea faptului că site-ul web este un agent al societății, în sensul aceluia alineat.

comentariu

Sediu permanent

Pentru impozitele directe sunt aplicabile prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state membre sau nemembre UE. În suplimentul de la sfârșitul titlului VI, sunt câteva mențiuni privind aceste aspecte, amintind faptul că, Convenția OECD este un “model” pentru convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiate între state, ele fiind oarecum similare.

La art. 7 alin. (4) CF sunt enumerate unele activități **exceptate**, pentru care **nu se consideră** că un nerezident desfășoară activitate în România printr-un **sediu permanent**. Printre acestea sunt și:

b) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;

c) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;

Pe cale de consecință, înseamnă că vânzarea de bunuri sau produse de către un nerezident **constituie** sediu permanent !

Pe de altă parte, în Convențiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state, art. 5 se referă la “sediu permanent”, acesta fiind, în mare parte asemănător cu cel din Codul fiscal. Cu mici diferențe. Astfel, în unele situații:

c) mărfurile aparținând întreprinderii sunt păstrate numai în scopul prelucrării de către o altă întreprindere;

b) mărfurile aparținând întreprinderii sunt păstrate numai în scopul depozitării, expunerii sau livrării;¹

Pe cale de consecință, vânzarea de bunuri sau produse, din România, de către un nerezident, **nu constituie** sediu permanent !

În concluzie, livrarea, efectuată de un nerezident, (de) pe teritoriul României, **constituie / nu constituie** o condiție pentru declararea sediului permanent, în funcție de prevederile Convenției încheiate cu fiecare stat în parte.

Obs.: Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri un nerezident trebuie să prezinte **certificatul de rezidență fiscală** eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

¹ Dacă aceasta este formula utilizată în majoritatea Convențiilor bilaterale, în cazul Convenției dintre România și Ungaria avem formularea [Art. 5, (4) b)]:” menținerea unui stoc de produse sau mărfuri aparținând întreprinderii exclusiv în scopul depozitării, expunerii sau **livrării, care nu sunt însoțite de vânzări;**” (!)

Digital economy	Comentariu
Text preluat din răspunsul (comentariile) ICAEW (a world-leading professional accountancy body) prezentat de O.C.D.E.(www.oecd.org/tax) sub titlul " Provocările fiscale din economia digitală " și publicat de OECD/G20 la data de 25.10.2017, ca răspuns la dezbaterile publice promovate, legate de Planul de acțiune BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) în 15 puncte, Action 1 - <i>Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy</i> (http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en)	
Internetul a luat naștere în urmă cu aproximativ 50 de ani și World Wide Web (WWW) acum 25 de ani, iar digitalizarea economiei a început cu WWW.	
Google (<i>Alphabet</i> - numele actual al societății mamă) va sărbători anul acesta (2018) 20 de ani de la înființare (1998), Amazon și Facebook 13 ani, Netflix – 13 și Twitter 12 ani.	
Diferite modele de afaceri 13. Comunicarea recentă a Comisiei Europene către Parlamentul European și Consiliu intitulată "Un sistem fiscal echitabil și eficient în UE pentru piața unică digitală", publicată la 21 septembrie 2017, prezintă patru exemple ale noilor modalități de afaceri, recunoscute în prezent, acceptând că lista nu este exhaustivă (în plus, întreprinderile exploatează din ce în ce mai multe modele de afaceri în cadrul aceleiași entități juridice): ● Modelul de retailer online, prin intermediul căruia platformele online vând bunuri sau pun în legătură cumpărătorii și vânzătorii în schimbul unui sau comision de tranzacție sau de plasare. Exemple de astfel de companii: Amazon, Zalando, Alibaba. ● Modelul de social media, prin care proprietarii de rețele se bazează pe veniturile din publicitate, furnizând consumatorilor mesaje de marketing orientate (<i>targeted</i>). Exemple de companii: Facebook, Xing, Qzone. ● Modelul abonament (<i>Subscription model</i>), prin care platformele percep taxe de abonament pentru continuarea accesului la un serviciu digital (de exemplu, muzică sau videoclipuri). Exemple de companii: Netflix, Spotify, iQiyi. ● Modelul platformei de colaborare, prin care platformele digitale conectează capacitățile neutilizate și cererea, utilizează mecanismele valutare recunoscute pentru a sprijini consumul și permite persoanelor fizice să partajeze "accesul" la active decât să le dețină în mod direct. Platformele percep o taxă fixă sau variabilă pentru fiecare tranzacție. Exemple de companii: Airbnb, Blablacar, Didi Chuxing.	

Economia digitală, modele de afaceri și caracteristicile principale^{*)}

Economia digitală este rezultatul unui proces transformator adus de tehnologia informației și comunicațiilor (TIC). Revoluția TIC a făcut ca tehnologiile să fie mai ieftine, mai puternice și standardizate, să îmbunătățească procesele de afaceri și să stimuleze inovarea în toate sectoarele economiei. De exemplu, **comercianții cu amănuntul** permit clienților să introducă comenzi online și sunt capabili să adune și să analizeze date despre clienți pentru a oferi servicii personalizate și publicitate; **sectorul logistic** a fost transformat prin capacitatea de a urmări vehiculele și mărfurile de-a lungul continentelor; furnizorii de **servicii financiare** permit din ce în ce mai mult clienților să își gestioneze propriile finanțe, să efectueze tranzacții și să acceseze noi produse on-line; în **producție**, economia digitală a îmbunătățit capacitatea de a monitoriza de la distanță procesele de producție și de a controla și utiliza roboții; în sectorul **educației**, universitățile, serviciile de îndrumare (*tutoring*) și alți furnizori de servicii educaționale sunt capabili să ofere cursuri de la distanță, ceea ce le permite să atingă cererea globală; în sectorul **asistenței medicale**, economia digitală permite diagnosticarea la distanță și utilizarea înregistrărilor medicale pentru a spori eficiența sistemului și experiența pacientului. **Industria de radiodifuziune și mass-media** a fost revoluționată, extindându-și rolul în mass-media de știri a noilor surse de știri netradiționale și extinzând participarea utilizatorilor la mass-media prin intermediul conținutului generat de utilizatori și a rețelilor sociale.

Deoarece economia digitală devine din ce în ce mai mult ea însăși o economie, ar fi dificil, dacă nu chiar imposibil, să separăm, în scopuri fiscale, economia digitală de restul economiei. Încercarea de a izola economia digitală ca un sector separat ar necesita, în mod inevitabil, trasarea unor linii arbitrare între ceea ce este digital și ceea ce nu este. Ca urmare, provocările fiscale și preocupările BEPS ridicate de economia digitală sunt mai bine identificate și abordate prin analizarea structurilor existente adoptate de întreprinderile **multinaționale** (MNE) împreună cu noile modele de afaceri și prin concentrarea asupra principalelor caracteristici ale economiei digitale, stabilind care din aceste caracteristici ridică probleme fiscale sau preocupările BEPS. Deși multe modele de afaceri din economia digitală își găsesc corespondentul în afacerile tradiționale, progresele moderne din domeniul TIC au făcut posibilă desfășurarea mai multor tipuri de afaceri la o scară semnificativ mai mare și pe distanțe mai mari decât era posibil anterior. Acestea includ mai multe tipuri de

- comerț electronic,
- servicii de plată online,
- magazine de aplicații (*app stores*),

[26 miliarde USD – veniturile aferente achizițiilor din app store în anul 2013]

- publicitate online,
- cloud computing,
- platforme participative în rețea (*participative networked platforms*) și
- tranzacții de mare viteză.

Economia digitală se află într-o continuă evoluție și este posibil ca evoluțiile viitoare să fie monitorizate pentru a evalua **impactul asupra sistemelor fiscale**.

Progresul tehnologic rapid care a caracterizat economia digitală a condus la o serie de tendințe și

^{*)} materialul prezentat aici are rolul de a semnaliza cititorilor noile preocupări de natură fiscală la nivelul economiei digitale. Textul introductiv este preluat din *OECD/G20 Base Erosion and Profit shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 – 2014 deliverable*. Textul integral poate fi consultat la adresa <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

potențiale evoluții emergente.

Deși această schimbare rapidă face dificil de prevăzut evoluțiile viitoare cu un anumit grad de siguranță, aceste evoluții potențiale ar trebui monitorizate îndeaproape, deoarece pot genera provocări suplimentare pentru factorii de decizie fiscală în viitorul apropiat. Aceste evoluții includ **Internetul Obiectelor** (*Internet of Things*), referindu-se la creșterea dramatică a dispozitivelor (devices) în rețea; **valute virtuale**, inclusiv **bitcoin**; evoluțiile în **robotica avansată** și **tipărirea 3D**, care au potențialul de a aduce producția mai aproape de consumatori, modifică (alterează) modul cum și unde se creează valoare în cadrul lanțurilor de aprovizionare (*manufacturing supply chains*), precum și caracterizarea venitului afacerii; **economia partajată** (*sharing economy*) care permite partajarea egală a bunurilor și serviciilor; **accesul sporit la datele guvernamentale**, care are potențialul de a îmbunătăți responsabilitatea și performanța, și de a permite participarea terților la activitățile guvernamentale; și **protecția consolidată a datelor cu caracter personal**, care este mai accesibilă în Economia digitală și modelele sale de afaceri prezintă câteva **caracteristici** cheie care sunt potențial **relevante din perspectivă fiscală**.

Aceste caracteristici includ

- **mobilitatea** în ceea ce privește

- (i) imobilizările necorporale pe care se bazează în mare măsură economia digitală,
- (ii) utilizatorii și
- (iii) funcțiile afacerii;

- **dependența de date**, a căror utilizare masivă a fost facilitată de creșterea capacității de calcul și de stocare și de scăderea costurilor de stocare a datelor;

- **efectele de rețea**, care se referă la faptul că deciziile utilizatorilor pot avea un impact direct asupra beneficiilor primite de alți utilizatori;

- **răspândirea modelelor de afaceri multilaterale**, în care mai multe grupuri distincte de persoane interacționează printr-un intermediar sau platformă, iar deciziile fiecărui grup de persoane afectează rezultatul pentru celelalte grupuri de persoane printr-o externalitate pozitivă sau negativă;

- **tendință spre monopol sau oligopol** în anumite modele de afaceri bazându-se în mare măsură pe efectele rețelei; și

- **volatilitatea** datorită barierelor mai mici la intrarea pe piață și tehnologiilor cu evoluție rapidă, precum și datorită vitezei cu care clienții pot alege să adopte noi produse și servicii în detrimentul celor mai vechi.

De asemenea, economia digitală a accelerat și a schimbat răspândirea lanțurilor valorice globale în care **multinaționalele** (MNE) își integrează operațiunile la nivel mondial. În trecut, era normal ca un **grup MNE** să înființeze o filială în fiecare țară în care desfășura activități pentru a gestiona activitatea grupului în țara respectivă. Această structură a fost dictată de o serie de factori, cum ar fi comunicările lente (*slow communications*), regulile de schimb valutar, taxele vamale și costurile de transport relativ ridicate care au făcut ca lanțurile de aprovizionare globale integrate să fie dificil de operat. Progresele în domeniul TIC, reducerea barierelor vamale și valutare, trecerea la produse digitale și o economie bazată pe servicii, combinate pentru a elimina barierele în calea integrării, **permit grupurilor MNE** să funcționeze mult mai mult **ca firme globale**. Această integrare a făcut mai ușor pentru întreprinderi să adopte **modele de afaceri globale** care să centralizeze funcțiile la nivel regional sau global, mai degrabă decât la nivel de țară. Chiar și pentru întreprinderile mici și mijlocii (IMM-uri), acum a devenit posibil să fie **"micro-multinaționale"** care funcționează și au personal în mai multe țări și continente. Tehnologiile TIC au jucat un rol esențial în această tendință majoră, care a fost accentuat și de faptul că multe dintre cele mai importante companii digitale sunt noi, fiind de la început proiectate să funcționeze pe o bază integrată la scară globală.

**OpANAF nr. 2994 / 2016**

OpANAF nr. 2994/2016 privind procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și persoane juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente

(Monitorul Oficial nr. 854/ 27.10.2016)

referință: art. 8 alin. (8)

→ abrogă OpANAF nr. 1400/2012

Art. 1. - (1) Persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat au obligația să înregistreze contractele/documentele încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente care execută pe teritoriul României prestări de servicii de natura lucrărilor de construcții, de montaj, activităților de supraveghere, activităților de consultanță, de asistență tehnică și a oricăror altor servicii prestate în România care generează venituri impozabile.

(2) Înregistrarea contractelor/documentelor menționate mai sus, indiferent de durata acestora, se efectuează la organele fiscale teritoriale în a căror rază persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat, beneficiare ale activităților de la alin. (1), își au domiciliul fiscal, conform legii. Prin excepție, persoanele juridice române și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat, care au calitatea de contribuabili mari și mijlocii, potrivit reglementărilor legale în vigoare, au obligația înregistrării contractelor/documentelor la organul fiscal central competent pentru administrare.

(3) Atunci când nu este încheiat contract în formă scrisă, se înregistrează documentele care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte documente corespunzătoare.

Art. 2. - Contractele/Documentele încheiate de persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și de persoane juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente pentru activități desfășurate în afara teritoriului României nu fac obiectul înregistrării, potrivit prezentelor dispoziții.

Art. 3. - (1) Înregistrarea contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României de la art. 1 se realizează prin depunerea la organul fiscal competent a **formularului 017** "Declarație de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/adicionale

(conexe), încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente", cod MFP 14.13.01.40/n, prevăzut în **anexa nr. 1, fără a fi însoțit de documente doveditoare ale datelor înscrise în declarație.**

(2) Declarația se completează și se depune pentru fiecare contract sau document care justifică prestările efective de servicii efectuate pe teritoriul României, în termen de 30 de zile de la data încheierii contractelor sau de la data emiterii oricăror documente prevăzute de lege.

(3) Declarația se depune în format hârtie direct la registratura organului fiscal central competent sau prin poștă, cu confirmare de primire. Declarația poate fi depusă și prin mijloace electronice de transmitere la distanță, potrivit legii.

(4) În situația în care în datele declarate inițial intervin modificări, acestea se declară, în termen de 15 zile de la data producerii acestora, prin depunerea unei noi declarații, având bifată căsuța "Declarație de mențiuni", cu respectarea prevederilor alin. (1).

Art. 4. - Organul fiscal central competent organizează evidența contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, într-un Registru al contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente, care se conduce informatizat. Modelul registrului este prevăzut în **anexa nr. 2.**

anexa nr. 3

Caracteristici de tipărire, modul de difuzare, de utilizare și de arhivare a "Declarației de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/adicionale (conexe), încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente"

"Declarație de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/adicionale (conexe) încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente" (017)

1. Denumire: "Declarație de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/adicionale (conexe), încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente" (017)

2. Cod: 14.13.01.40/n

3. Format: A4/t2

4. Se tipărește:

- pe ambele fețe;

- se poate utiliza echipament informatic pentru editare.

5. U.M.: set

6. Se difuzează gratuit.

7. Se utilizează la înregistrarea contractelor/documentelor încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente care execută pe teritoriul României prestări de servicii de natura lucrărilor de construcții, de montaj, activităților de supraveghere, activităților de consultanță, de asistență tehnică și a oricăror altor servicii prestate în România, care generează venituri impozabile.

8. Se întocmește în două exemplare de către contribuabilii persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și persoane juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat.

9. Circulă: în format hârtie, în două exemplare (un exemplar la organul fiscal central competent și un exemplar la contribuabil) sau în format electronic, la organul fiscal central competent.

10. Se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

 Administrația Națională de Administrare Fiscală	DECLARAȚIE DE ÎNREGISTRARE A CONTRACTELOR/ DOCUMENTELOR CARE JUSTIFICĂ PRESTĂRILE EFFECTIVE DE SERVICII PE TERITORIUL ROMÂNIEI, INIȚIALE/ADITIONALE (CONEXE), ÎNCHEIATE CU PERSOANE JURIDICE STRĂINE SAU PERSOANE FIZICE NEREZIDENTE	Număr de opentare de date cu caracter personal -759 017
	Anul	

☐ Declarație de mențiuni⁷⁾
A. DATE DE IDENTIFICARE A CONTRIBUABILULUI

Denumire/Nume, Prenume:

Cod de identificare fiscală:

Adresa	Județ :	Sector:	Localitate:			
	Strada:	Nr.:	Bloc:	Scara:	Etaj:	Ap.:
	Cod poștal:	Telefon:	Fax:	E-mail:		

B. DATE DE IDENTIFICARE ALE PERSOANELOR FIZICE SAU JURIDICE STRĂINE

Denumire/ Nume, Prenume:

Adresa	Statul de rezidență :	Localitate:
	Adresa completă în țara de rezidență :	

C. DATE DESPRE CONTRACTUL / DOCUMENTUL CARE JUSTIFICĂ PRESTĂRILE EFFECTIVE DE SERVICII PE TERITORIUL ROMÂNIEI**a. CONTRACTUL/ DOCUMENTUL CARE JUSTIFICĂ PRESTĂRILE EFFECTIVE DE SERVICII PE TERITORIUL ROMÂNIEI, ÎNȚIAL**

Nr.

Data:

Perioada de desfășurare a activității:

de la:

până la:

Locul unde se desfășoară efectiv activitatea:

Adresa	Județ :	Localitate:
	Adresa completă:	

Obiectul de activitate:

b. CONTRACTUL/ DOCUMENTUL CARE JUSTIFICĂ PRESTĂRILE EFFECTIVE DE SERVICII PE TERITORIUL ROMÂNIEI, ADIȚIONAL (CONEX)

Nr.:

Data:

Perioada de desfășurare a activității:

de la:

până la:

Perioada totală de desfășurare a activității:

de la:

până la:

Sub sancțiunile aplicate faptelor de fals în declarații, declar ca datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete.

Nume, Prenume:

Semnătura

Funcția:

LOC REZERVAT ORGANULUI FISCAL

Nr. înregistrare:

Data:

⁷⁾ Cîndea se înlocuiește cu "X", iar declarația de mențiuni se completează integral, înscrind-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială.

REGISTRUL

contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României,
încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente

Nr. crt.	Număr de înregistrare	Părțile contractante				Numărul contractului/ documentului care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României		Obiectul de activitate	Perioada pentru care se desfășoară activitatea		Perioada totală de desfășurare a activității		Locul unde se desfășoară efectiv activitatea		
		Persoana juridică română/fizică rezidentă/ persoana juridică străină care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/ sediu permanent desemnat	Persoana juridică străină/persoana fizică nerezidentă			Contract/ Document inițial	Contract/ Document adițional (conex)		de la (zz/ll/aaaa)	până la (zz/ll/aaaa)	de la (zz/ll/aaaa)	până la (zz/ll/aaaa)	Județ	Localitate	Adresa
		Denumire/ Nume, prenume	CIF	Denumire/ Nume, prenume	Adresa										
1															

CAPITOLUL IV - REGULI DE APLICARE GENERALĂ

Moneda de plată și de calcul al impozitelor și taxelor

Art. 9. - (1) Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii se plătesc în moneda națională a României.

(2) Sumele înscrise pe o declarație fiscală se exprimă în moneda națională a României.

(3) Sumele exprimate într-o monedă străină se convertesc în moneda națională a României, după cum urmează:

a) în cazul unei persoane care desfășoară o activitate într-un stat străin și își ține contabilitatea acestei activități în moneda statului străin, profitul impozabil sau venitul net din activități independente și impozitul plătit statului străin se convertesc în moneda națională a României prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutar pentru perioada căreia îi este aferent profitul impozabil sau venitul net;

b) în oricare alt caz, sumele se convertesc în moneda națională a României prin utilizarea cursului de schimb valutar la data la care se primesc sau se plătesc sumele respective ori la altă dată prevăzută expres în prezentul cod.

(4) În înțelesul prevederilor alin. (3), cursul de schimb valutar, folosit pentru a converti în moneda națională a României sumele exprimate în moneda străină, este cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru datele respective, exceptând cazurile prevăzute expres în prezentul cod.

Venituri în natură

Art. 10. - (1) În înțelesul prezentului cod, veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură.

(2) În cazul venitului în natură, valoarea acestuia se stabilește pe baza cantității și a prețului de piață pentru bunurile sau serviciile respective.

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale

▲ **pot să nu ia în considerare** o tranzacție care **nu are un scop economic**, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau

▲ **pot reîncadra** forma unei tranzacții / activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, **ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții**, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare / reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. *)

norme

Capitolul II - Reguli de aplicare generală

Secțiunea 1 - Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin **tranzacție fără scop economic** se înțelege orice tranzacție/activitate care

▲ nu este destinată să producă ■ avantaje economice,

■ beneficii,

■ profituri și care

▲ determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

(2) Tranzacțiile transfrontaliere sau o serie de tranzacții transfrontaliere care sunt calificate ca fiind artificiale de organele fiscale competente nu vor face parte din domeniul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Notă: a se vedea și Recomandarea Comisiei din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă (2012/772/UE)

(3) Prin **tranzacții transfrontaliere artificiale** se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere 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 acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

*) vezi la paginile următoare, OPANAF nr. 3201/2018 privind Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central

Tranzacțiile transfrontaliere sau **seriile de tranzacții transfrontaliere** sunt acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform **principiului valorii de piață**. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale

pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau

pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață,

suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza **nivelului tendinței centrale a pieței**.

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a **nivelului tendinței centrale a pieței**, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. *)

norme

(14) Ajustarea/Estimarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării principiului valorii de piață a produselor, mărfurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată.

● Pentru ajustări/estimări efectuate între **persoane române afiliate** se aplică și **procedura pentru eliminarea dublei impuneri** între persoane române afiliate stabilită, potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Codul de procedură fiscală), iar

● pentru ajustări/estimări efectuate între persoane române afiliate cu persoane nerezidente se aplică și **procedura amiabilă** stabilită potrivit Codului de procedură fiscală.

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul **tendinței centrale a pieței**.

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 comparabilitate, se vor identifica **cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică** a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.

*) vezi la paginile următoare, OPANAF nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate"

La stabilirea **valorii de piață** al **tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate** se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda **comparării prețurilor**;

b) metoda **cost plus**;

c) metoda **prețului de revânzare**;

d) metoda **marjei nete**;

e) metoda **împărțirii profitului**;

f) **orice altă metodă** recunoscută în Liniile directoare privind **prețurile de transfer** emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele / modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din **Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică** pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

(5) Prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii **impozitelor directe**.

(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați **inactivi** conform Codului de procedură fiscală, **care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate**,

- sunt supuși obligațiilor privind **plata** impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă,

- **nu** beneficiază de **dreptul de deducere** a cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor efectuate.

În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.

În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.

În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.

(7) *) Beneficiarii care achiziționează bunuri și / sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în **Registrul contribuabililor inactivi / reactivați conform Codului de procedură fiscală,**

nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor respective, **cu excepția** achizițiilor de

- bunuri efectuate în cadrul procedurii de **executare silită** și/sau a
- achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura **falimentului** potrivit Legii nr. nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului.

În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea

*) Decizia ICCJ nr. 1089/2015 (D.G.F.P. Timiș)

Poziția exprimată de consultantul fiscal în sensul că OpANAF nr. 2499 din 21 septembrie 2010 este nul pe motiv că nu ar fi publicat în M. Of. al României este eronată și vine în contradicție cu prevederile C. fisc., și anume art. 11 pct. 12 din Cap. IV al Titlului I, conform căreia "nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv OpANAF. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin OpANAF. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a ANAF" și ca urmare TVA și cheltuielile aferente achizițiilor de la SC S.W. SRL nu sunt deductibile fiscal. Cu privire la suma de 87.480 RON și TVA în sumă de 20.995 RON, aferente achizițiilor de la SC S.W. SRL, instanța de fond a reținut corect incidența în cauză a Titlului II, Cap. II, art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 554/2003, având în vedere că cheltuielile înregistrate au avut la bază un **document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat fiscal a fost suspendat**, concluziile consultantului fiscal fiind corect îndepărtate de instanță în raport de dispozițiile art. 11 pct. 12 CF.

rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h)

- **nu beneficiază**, în perioada respectivă, **de dreptul de deducere** a TVA aferente achizițiilor efectuate, dar

- sunt supuse **obligăției de plată a TVA colectate**, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.

(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România,

- cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și

- au fost înscriși în **Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată,**

nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor respective, **cu excepția**

- achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de **executare silită** și/sau a
- achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura **falimentului** potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

(10) În cazurile prevăzute la alin. (6) – (9), în situația în care apar evenimentele menționate la art. 287, ajustarea bazei de impozitare a TVA și, respectiv, ajustarea taxei deductibile de către beneficiar se realizează conform prevederilor din normele metodologice.

(11) În domeniul TVA și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de **jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene**. *)

(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de **practici abuzive** trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. **) Organele fiscale competente **au dreptul de a anula TVA dedusă** în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, **trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții**:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

(13) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (1) se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F. *)**

“(de) unde începe abuzul, dreptul nu mai există”

‘A right ends where abuse begins’

« Le droit cesse où l’abus commence »

Marcel Ferdinand Planiol - profesor de drept francez,

Traité élémentaire de droit civil, vol. 2, ediția a noua, Librairie générale de droit & de jurisprudence, Paris, 1923
v. C-359/16 (opinia AG HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE din 09.XI.2017)

C-115/2016 AG, Opinie prezentată la 1 martie 2018

Prezumția / constatarea unui **abuz** depinde de examinarea globală (aprecierea de ansamblu) a tuturor circumstanțelor cauzei, sarcină ce revine instanței naționale.

Potrivit dreptului fiscal, un aranjament pur artificial*) care nu reflectă realitatea economică, sau al cărui principal scop este de a evita (eluda) impozitul care altfel, având în vedere obiectivul legii, ar fi datorat, poate constitui un abuz (de drept). Autoritățile fiscale trebuie să dovedească că o operațiune reală**) ar fi dat naștere unei obligații fiscale, iar contribuabilul trebuie să demonstreze că operațiunea aleasă este justificată de motive importante, nefiscale***).

Norme

Secțiunea 2¹ - Reguli speciale pentru aplicarea TVA

5¹ (1) În sensul art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, persoanele impozabile care au avut codul de înregistrare anulat în baza prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din

*) a se vedea “Deciziile CJUE privind TVA 1970-2019” (www.confisc.ro)

) a se vede Cap. X “Abuzul de drept și tranzacțiile artificiale în U.E.**”, din lucrarea “*Multinaționale, rambursarea TVA și abuzul de drept*” (www.confisc.ro)

***) vezi la paginile următoare, OPANAF nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului “Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate”

*) un aranjament pur artificial - montage purement artificiel – fr.; a wholly artificial arrangement – en.

**) operațiune reală - le montage authentique – fr.; an appropriate arrangement – en.

***) motive nefiscale = cele care nu au legătură cu legislația fiscală (legate de obținerea unor facilități fiscale, scutiri, rambursări de taxe, etc)

Codul fiscal, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal, își pot exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal depus după reînregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. Deducerea taxei se efectuează în limitele și condițiile prevăzute la art. 297-302 din Codul fiscal, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

(2) După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să emită facturi în care să înscrie distinct taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea *«Taxa pe valoarea adăugată colectată»*. În funcție de modalitatea în care au acționat pe perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, se disting următoarele situații:

a) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar nu a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, care să includă informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, care a fost colectată în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat. Aceste facturi nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea *«Taxa pe valoarea adăugată colectată»*, dacă nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile;

b) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind TVA colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, și a emis facturi.

În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi de corecție conform art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

În situația în care nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, facturile emise după reînregistrare nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea *«Taxa pe valoarea adăugată colectată»*;

c) persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, respectiv nu a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar a emis facturi. În

această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi de corecție conform art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Facturile de corecție nu se înscriu în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», dacă nu există diferențe între taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, ci în «Declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal».

Persoana impozabilă datorează obligații fiscale accesorii conform art. 173 și 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de la data la care avea obligația să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, și până la data plății taxei, în baza declarației sus-menționate;

d) persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, respectiv nu a depus declarația privind TVA colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal și nu a emis facturi.

În această situație, facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA nu se înscriu în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», dacă nu există diferențe între taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, ci în «Declarația privind TVA colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal».

Persoana impozabilă datorează obligații fiscale accesorii conform art. 173 și 181 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, de la data la care avea obligația să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, și până la data plății taxei, în baza declarației sus-menționate.

(3) În situațiile prevăzute la alin. (2), în cazul în care există diferențe între taxa colectată/care ar fi trebuit colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, în decontul de TVA, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», se înscriu numai aceste diferențe.

(4) Prevederile alin. (2) se aplică în cazul în care persoana impozabilă se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2017, în situația în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat în baza prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, respectiv în baza

prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a)-e) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 1 ianuarie 2016.

(5) Prevederile alin. (2) nu se aplică în situația în care persoana impozabilă nu are obligația de a emite facturi conform art. 319 din Codul fiscal.

(6) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (7) și (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care au efectuat achiziții de la furnizori/prestatori în perioada în care aceștia au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, în limitele și condițiile prevăzute la art. 297-302 din Codul fiscal, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (2), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după reînregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

(7) Exemple pentru aplicarea prevederilor alin. (2) referitoare la emiterea facturilor după înregistrarea în scopuri de TVA:

Exemplul nr. 1: persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, dar nu a emis facturi.

1. Societatea X are codul de TVA anulat începând cu data de 1 septembrie 2016. În luna octombrie livrează către societatea Y 100 de utilaje a căror valoare înscrisă în contract era de 50.000 lei/bucată, care nu include TVA.

Societatea X nu emite factură, dar depune declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal.

Calculul taxei colectate de plată se va efectua astfel, ambele variante fiind corecte:

A. Societatea X, având codul de TVA anulat, nu mai poate încasa de la client valoarea TVA și colectează TVA din totalul sumei aferente livrării, respectiv $5.000.000 \text{ lei} \times 20/120 = 833.333 \text{ lei}$ TVA colectată. Având în vedere că furnizorul nu mai este înregistrat în scopuri de TVA, dacă beneficiarul nu mai acceptă ca la prețul din contract să se adauge și TVA, se consideră că prețul acceptat de beneficiar include TVA datorată de furnizor.

B. Societatea X recuperează de la client și valoarea TVA, clientul acceptând să îi plătească suma de 6.000.000 lei, și colectează TVA aplicând 20% la totalul sumei aferente livrării, respectiv $5.000.000 \text{ lei} \times 20/100 = 1.000.000 \text{ lei}$.

2. În cazul în care între societatea X și societatea Y nu există niciun contract sau contractul prevede că prețul include TVA sau nu menționează nimic cu privire la TVA, societatea X avea obligația de a plăti TVA din suma livrării. Astfel, dacă valoarea livrării este de 5.000.000, societatea X avea obligația de a plăti TVA de 833.333 lei.

După reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea X va emite facturi cu TVA astfel:

1. În situația de la lit. A poate emite factura astfel: baza impozabilă 4.166.667 și TVA aferentă 833.333 lei, total factură 5.000.000 lei, factură care nu se înscrie în decontul de

TVA de către furnizorul X, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y sau, dacă clientul este de acord să plătească în plus pe lângă prețul fără TVA și taxa aferentă, baza impozabilă înscrisă în factură va fi de 5.000.000 plus TVA de 1.000.000 lei.

Diferența față de taxa colectată determinată la lit. A se înscrie în decontul de TVA în care este emisă factura respectivă astfel: $5.000.000 - 4.166.667 = 833.333$ lei baza impozabilă și TVA aferentă 166.667 lei.

Beneficiarul poate deduce TVA de 1.000.000 lei. În situația de la lit. B, societatea X va emite o factură corectă de 5.000.000 lei cu TVA de 1.000.000 lei, factură care nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată”, de către furnizorul X, care permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

2. Societatea X are obligația de a emite factură cu baza impozabilă de 4.166.667 lei și TVA 833.333 lei, factură care nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată”, de către furnizorul X, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

Exemplul nr. 2: persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile și a emis facturi

1. Prezentarea situației este aceeași ca la exemplul nr. 1, cu excepția faptului că în acest exemplu societatea X a emis facturi pe perioada în care a avut codul anulat. Calculul taxei colectate de plată se va efectua astfel, ambele variante de determinare a taxei colectate fiind corecte:

A. În ipoteza în care valoarea livrării acceptată de beneficiar este de 5.000.000 lei, societatea X se poate regăsi în următoarele situații:

- ori a emis factura de 5.000.000 lei, fără să înscrie TVA în factură și plătește TVA din această sumă, respectiv 833.333 lei ($5.000.000 \text{ lei} \times 20/120$),
- ori a emis factura calculând TVA din suma facturată și înscriind această taxă în factură: respectiv bază 4.166.667 și TVA 833.333 lei.

B. Societatea X recuperează de la client și valoarea TVA pe lângă prețul din contract, situație în care solicită clientului să îi plătească suma de 6.000.000 lei, și, referitor la facturare, se poate regăsi ori în situația în care a emis o factură de 6.000.000 lei, în care nu a evidențiat TVA, ori a facturat 5.000.000 lei plus TVA 1.000.000 lei, total factură 6.000.000 lei.

Pe baza prevederilor contractuale, furnizorul consideră în această situație că are de plată suma de 1.000.000 lei TVA colectată.

2. În cazul în care între societatea X și societatea Y nu există niciun contract sau contractul nu prevede dacă prețul include TVA sau nu menționează nimic cu privire la TVA, societatea X avea obligația de a plăti TVA din suma livrării.

Astfel, dacă valoarea livrării este de 5.000.000, societatea X avea obligația de a plăti TVA de 833.333 lei.

După reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea X va emite facturi cu TVA astfel:

1. În situația de la lit. A poate emite factura astfel:

– o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, va factura cu plus, baza impozabilă de 4.166.667 și TVA aferentă 833.333 lei, total factură 5.000.000 lei.

Factura nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», al societății X, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y; sau,

– dacă clientul este de acord să plătească în plus pe lângă prețul fără TVA din contract și taxa aferentă, societatea X va emite o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, facturează cu plus baza impozabilă 5.000.000 plus TVA de 1.000.000 lei.

Diferența față de taxa colectată inițial se înscrie de societatea X în decontul de TVA în care este emisă factura respectivă astfel: $5.000.000 - 4.166.667 = 833.333$ lei baza impozabilă și TVA aferentă 166.667 lei.

Beneficiarul poate deduce TVA de 1.000.000 lei. În situația de la lit. B, societatea X va emite o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat inițial (cu sau fără TVA), și facturează baza impozabilă 5.000.000 lei cu TVA de 1.000.000 lei.

2. Societatea X are obligația de a emite factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, facturează baza impozabilă de 4.166.667 lei și TVA 833.333 lei. Această factură nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», de către furnizorul X, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

Exemplul nr. 3: persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru operațiunile taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, dar a emis facturi

1. Societatea X are codul de TVA anulat începând cu data de 1 septembrie 2016. În luna octombrie livrează către societatea Y 100 de utilaje a căror valoare înscrisă în contract era de 50.000 lei/bucată, exclusiv TVA.

2.

Societatea X emite factură, dar nu depune declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din **Codul fiscal**. Facturile au fost emise în următoarele variante:

A. În ipoteza în care valoarea livrării acceptată de beneficiar este de 5.000.000 lei, societatea X se poate regăsi în următoarele situații:

– ori a emis factura de 5.000.000 lei, fără să înscrie în factură taxa datorată de 833.333 lei,

– ori a emis factura calculând TVA din suma facturată și înscriind acest TVA în factură: respectiv bază 4.166.667 și TVA 833.333 lei.

B. Societatea X recuperează de la client și valoarea TVA pe lângă prețul din contract, situație în care solicită clientului să îi plătească suma de 6.000.000 lei, și, referitor la facturare, se poate regăsi ori în situația în care a emis o factură de 6.000.000 lei, în care nu a evidențiat TVA, ori a facturat 5.000.000 lei plus TVA 1.000.000 lei, total

factură 6.000.000 lei.

2. În cazul în care între societatea X și societatea Y nu există niciun contract sau contractul nu prevede dacă prețul include TVA sau nu menționează nimic cu privire la TVA, societatea X avea obligația de a plăti TVA din suma livrării. Astfel, dacă valoarea livrării este de 5.000.000, avea obligația de a plăti TVA de 833.333 lei.

După reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea X va emite facturi cu TVA astfel:

1. În situația de la lit. A poate emite factura astfel:

– o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, va factura cu plus baza impozabilă 4.166.667 și TVA aferentă 833.333 lei, total factură 5.000.000 lei.

Factura nu se înscrie în decontul de TVA al societății X, în secțiunea «*Taxa pe valoarea adăugată colectată*», ci în declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y;

– dacă clientul este de acord să plătească în plus pe lângă prețul fără TVA din contract și taxa aferentă, societatea X va emite o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, facturează cu plus baza impozabilă 5.000.000 plus TVA de 1.000.000 lei.

Diferența față de taxa care ar fi trebuit colectată inițial se înscrie de societatea X în decontul de TVA în care este emisă factura respectivă astfel:

$5.000.000 - 4.166.667 = 833.333$ lei baza impozabilă și TVA aferentă 166.667 lei.

Beneficiarul poate deduce TVA de 1.000.000 lei.

Taxa care ar fi trebuit colectată de 833.333 lei se va plăti pe baza Declarației privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, în timp ce diferența de 166.667 lei se înscrie în decont.

În situația de la lit. B, societatea X va emite o factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat inițial (cu sau fără TVA), și facturează baza impozabilă 5.000.000 lei cu TVA de 1.000.000 lei.

2. Societatea X are obligația de a emite factură cu semnul minus, în funcție de modalitatea în care a facturat (cu sau fără TVA) și, separat sau pe aceeași factură, facturează baza impozabilă de 4.166.667 lei și TVA 833.333 lei.

Această factură nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea «*Taxa pe valoarea adăugată colectată*», de către furnizorul X, ci în declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

Exemplul nr. 4: persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru operațiunile taxabile și nici nu a emis facturi .

1. Societatea X are codul de TVA anulat începând cu data de 1 septembrie 2016. În luna

octombrie livrează către societatea Y 100 de utilaje a căror valoare înscrisă în contract era de 50.000 lei/bucată, exclusiv TVA. Societatea X nu emite factură și nu depune declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal.

După reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea X va emite facturi cu TVA astfel:

a) dacă clientul nu este de acord să plătească TVA, societatea X facturează baza impozabilă 4.166.667 și TVA aferentă 833.333 lei, total factură 5.000.000 lei, factură care nu se înscrie în decontul de TVA, ci în declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y;

b) dacă clientul este de acord să plătească în plus pe lângă prețul fără TVA din contract și taxa aferentă, societatea X facturează baza impozabilă 5.000.000 lei plus TVA 1.000.000 lei, total factură 6.000.000 lei, factură care nu se înscrie în decontul de TVA, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

Diferența de 166.667 lei față de taxa care ar fi trebuit colectată, respectiv 833.333 lei, pornind de la premisa că anterior reînregistrării societății X beneficiarul nu ar fi fost de acord să îi achite acestuia decât valoarea bunurilor exclusiv TVA (5.000.000 lei), se va înscrie în decontul de TVA în care este emisă factura respectivă astfel:

$5.000.000 - 4.166.667 = 833.333$ lei baza impozabilă și TVA aferentă 166.667 lei. Beneficiarul poate deduce TVA de 1.000.000 lei.

Diferența de taxă de 833.333 lei se va plăti pe baza declarației privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din **Codul fiscal**.

2. În cazul în care între societatea X și societatea Y nu există niciun contract sau contractul nu prevede dacă prețul include TVA sau nu menționează nimic cu privire la TVA, societatea X avea obligația de a plăti TVA din suma livrării. Astfel, dacă valoarea livrării este de 5.000.000 lei, societatea X ar fi trebuit să colecteze TVA de 833.333 lei.

După înregistrarea în scopuri de TVA, societatea X are obligația de a emite factură cu baza impozabilă de 4.166.667 lei și TVA 833.333 lei, factură care nu se înscrie în decontul de TVA, în secțiunea «*Taxa pe valoarea adăugată colectată*», de către furnizorul X, ci în declarația privind TVA colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar permite deducerea TVA la beneficiarul Y.

OPANAF nr. 3737/2015**privind aprobarea modelului și conținutului formularului****"Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate"**

Monitorul Oficial nr. 973 din 29.XII.2015.

În vigoare de la 01 ianuarie 2016

Se utilizează la ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii de către persoana română afiliată participantă la tranzacția pentru care se efectuează ajustarea/estimarea, alta decât cea la care se efectuează inspecția fiscală.

anexa nr. 1

**DECIZIE DE AJUSTARE/ESTIMARE
a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate**

1. Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului verificat:

Denumirea contribuabilului/plătitorului:

Cod de identificare fiscală:

Nr. de înregistrare în registrul comerțului

Domiciliul fiscal: localitatea, str. nr., bl., sc., ap., județul/sectorul

Prin reprezentant fiscal:

Cod de identificare fiscală:

Nr. de înregistrare în registrul comerțului

Domiciliul fiscal: localitatea, str. nr., bl., sc., ap., județul/sectorul

2. Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului afiliat:

Denumirea contribuabilului/plătitorului:

Cod de identificare fiscală:

Nr. de înregistrare în registrul comerțului

Domiciliul fiscal: localitatea, str. nr., bl., sc., ap., județul/sectorul

prin reprezentant fiscal:

Cod de identificare fiscală:

Nr. de înregistrare în registrul comerțului

Domiciliul fiscal: localitatea, str. nr., bl., sc., ap., județul/sectorul

3. Date privind ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii**3.1. Ajustări/estimări efectuate asupra valorii venitului sau cheltuielii**

Ca urmare a inspecției fiscale desfășurate la contribuabilul/plătitorul în perioada de către, s-a întocmit decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr./..... Ca urmare a constatărilor efectuate în cadrul inspecției fiscale privind dosarul prețurilor de transfer s-au efectuat ajustări/estimări ale venitului/cheltuielii înregistrate ca urmare a tranzacției/tranzacțiilor desfășurate(e) de contribuabilul/plătitorul verificat cu contribuabilul/plătitorul afiliat, după cum urmează:

a) tranzacția constând în, respectiv cuantumul tranzacției/tranzacțiilor ce face/fac obiectul ajustării/estimării venitului sau cheltuielii

Nr. crt.	Denumire venit/cheltuială	Nr./dată factură	Valoarea venitului/cheltuielii înregistrat(e) inițial (lei)	Suma ajustată/estimată (lei) ±	Valoarea venitului/cheltuielii ca urmare a ajustării/estimării (lei) ±	Observații
0	1	2	3	4	5 = 3 ± 4	6
1						
2						

b) tranzacția constând în , respectiv cuantumul tranzacției/tranzacțiilor ce fac obiectul ajustării/estimării venitului sau cheltuielii

Nr. crt.	Denumire venit/cheltuială	Nr./dată factură	Valoarea venitului/cheltuielii înregistrat(e) inițial (lei)	Suma ajustată/estimată (lei)	Valoarea venitului/cheltuielii ca urmare a ajustării/estimării (lei)	Observații
0	1	2	3	4	5 = 3 ± 4	6
1						
2						

3.2. Motivul de fapt:

3.3. Temeiul de drept

Actul normativ: , art. , alin. : . . . , lit. . . . , paragraful . . . , pct.

4. Mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului verificat:

5. Data comunicării

Data comunicării reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- data semnării de primire, dacă se asigură remiterea acestuia contribuabilului/plătitorului român afiliat/reprezentantului fiscal, în condițiile art. 47 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- data înscrisă de poștă la remiterea "confirmării de primire", dacă a fost transmis prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, în condițiile art. 47 **alin. (2)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- data la care expiră termenul de 15 zile de la data afișării anunțului publicitar, în condițiile art. 47 alin. (5) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

6. Dispoziții finale

Prezenta decizie de ajustare/estimare a fost emisă în conformitate cu prevederile art. 283 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...../..... la contribuabilul/plătitorul.....

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...../..... emisă la contribuabilul/plătitorul..... în baza căreia a fost emisă prezenta Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate a fost/nu a fost contestată în conformitate cu art. 267 și 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

În conformitate cu prevederile art. 283 și ale art. 105 alin. (6) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ajustarea/estimarea venitului/cheltuielii este operabilă pentru contribuabilul/plătitorul afiliat..... și este opozabilă organului fiscal competent al acestuia.....

Aprobat	Avizat	Întocmit (organul de inspecție fiscală)	
		Numele și prenumele	Semnătura
Conducătorul structurii de inspecție fiscală	Șef serviciu	Numele și prenumele	Semnătura
Funcția	Numele și prenumele	1.	
Numele și prenumele		2.	
Semnătura și ștampila*)	Semnătura	3.	

*) Ștampila se va aplica numai pentru coloana "Aprobat".

anexa nr. 2

INSTRUCȚIUNI de completare a formularului

"Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate"

În conformitate cu dispozițiile art. 283 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, denumit în continuare Cod de procedură fiscală, în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, pentru operațiuni impozabile în România, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele române afiliate aflate în inspecție fiscală se decide de organul de inspecție fiscală competent ca urmare a emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale pentru contribuabilul/plătitorul verificat.

Decizia de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii unei persoane române afiliate participante la o tranzacție, alta decât cea la care organul fiscal a fost efectuată o inspecție fiscală.

Decizia de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate va fi emisă după rămânerea definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă anterior pentru contribuabilul verificat.

În situația în care în cadrul inspecției fiscale s-au efectuat ajustări/estimări pentru tranzacții derulate cu mai multe persoane române afiliate, vor fi emise decizii de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii, pentru fiecare persoană română afiliată participantă în parte, fiind avute în vedere toate tranzacțiile pentru care s-a efectuat ajustarea/estimarea.

Decizia de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Informațiile din conținutul Deciziei de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate se vor completa după cum urmează:

1. Rubrica "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului verificat" va cuprinde, în clar, următoarele:

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului român verificat a cărei tranzacție a fost ajustată/estimată;
- codul de identificare fiscală;
- numărul de înregistrare în registrul comerțului;
- domiciliul fiscal;
- denumirea completă, codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare în registrul comerțului și domiciliul fiscal ale reprezentantului fiscal, pentru persoanele străine înregistrate pentru operațiuni impozabile în România și care au făcut obiectul ajustării/estimării.

2. Rubrica "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului afiliat" va cuprinde, în clar, următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului român afiliat la care se referă tranzacția ajustată/estimată;
- codul de identificare fiscală;
- numărul de înregistrare în registrul comerțului;
- domiciliul fiscal;
- denumirea completă, codul de identificare fiscală numărul de înregistrare în registrul comerțului și domiciliul fiscal ale reprezentantului fiscal, în cazul persoanelor străine înregistrate pentru operațiuni impozabile în România și care au făcut obiectul ajustării/estimării.

3. Rubrica "Date privind ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii" va cuprinde:

3.1. "Ajustări/estimări efectuate asupra valorii venitului sau cheltuielii": se va completa câte un tabel pentru fiecare categorie de tranzacție, pentru fiecare an fiscal, conținând următoarele informații:

- coloana 1: "Denumire venit/cheltuială" - se completează cu denumirea venitului/cheltuielii care a făcut obiectul ajustării/estimării, aferente tranzacției ajustate/estimate;
- coloana 2: "Nr. /dată factură" - se completează cu numărul și data facturii care stă la baza înregistrării în contabilitate a tranzacției care a făcut obiectul ajustării/estimării, aferente tranzacției ajustate/estimate;
- coloana 3: "Valoarea venitului/cheltuielii înregistrat(e) inițial" - se completează cu suma venitului/cheltuielii înregistrate în contabilitate și luate în calcul la determinarea valorii impozitului pe profit declarat de contribuabil;
- coloana 4: "Suma ajustată/estimată" - se completează cu valoarea sumei ajustării/estimării efectuate, în plus sau în minus;
- coloana 5: "Valoarea venitului/cheltuielii ca urmare a ajustării/estimării" - se completează cu valoarea venitului/cheltuielii rămase ca urmare a ajustării/estimării efectuate.

Se va completa câte un rând pentru fiecare factură și câte un tabel pentru fiecare categorie de tranzacție conform codului CAEN al tranzacției.

3.2. "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat și clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale, respectiv se vor prelua din cap. IV al raportului de inspecție fiscală constatările privind prețurile de transfer care au legătură cu persoana română afiliată la care se referă tranzacția ajustată/estimată.

Se vor prelua din cap. IV al raportului de inspecție fiscală constatările privind prețurile de transfer care au legătură cu contribuabilului/plătitorului român afiliat la care se referă tranzacția ajustată/estimată, pentru operațiuni impozabile în România.

3.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a alineatului, punctului, literei, prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

4. "Mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului": se va înscrie dacă contribuabilul/plătitorul român verificat a fost informat despre ajustările/estimările efectuate, precum și punctul de vedere al acestuia.

5. "Data comunicării" reprezintă data când actul administrativ este comunicat contribuabilului/plătitorului român afiliat și este stabilită în funcție de modalitatea de comunicare, în conformitate cu prevederile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- data semnării de primire, dacă se asigură remiterea acestuia contribuabilului/plătitorului român afiliat/reprezentantului fiscal, în condițiile art. 47 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- data înscrisă de poștă la remiterea "confirmării de primire", dacă a fost transmis prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, în condițiile art. 47 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- data la care expiră termenul de 15 zile de la data afișării anunțului publicitar, în condițiile art. 47 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

"Decizia de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate" se va comunica atât persoanei române afiliate participantă la tranzacția pentru care s-a făcut ajustarea/estimarea, alta decât cea la care se efectuează inspecția fiscală, cât și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de către această persoană.

"Decizia de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate" se va întocmi în 5 exemplare, toate cu titlu de original, de către echipa de inspecție, avizată de către șeful de serviciu și aprobată de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

anexa nr. 3

6. Se întocmește în 5 exemplare de organul fiscal cu atribuții de inspecție fiscală.

7. Circulă:

- un exemplar la organul fiscal care a efectuat inspecția fiscală;
- un exemplar la contribuabilul/plătitorul verificat;
- un exemplar la organul fiscal cu atribuții de gestiune a declarațiilor și a dosarului fiscal al contribuabilului/plătitorul verificat;
- un exemplar la contribuabilul/plătitorul afiliat, participant la tranzacție, altul decât cel la care s-a efectuat inspecția fiscală;
- un exemplar la organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată, participantă la tranzacție, alta decât cea la care s-a efectuat inspecția fiscală.

8. Se arhivează:

- la dosarul de inspecție fiscală care se păstrează de organul de inspecție fiscală cuprinzând raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale care a stat la baza emiterii prezentei decizii de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate;

- la contribuabilul/plătitorul la care s-a efectuat inspecția fiscală;

- la dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului verificat cuprinzând raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice/decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale care a stat la baza emiterii prezentei decizii de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate;

- la contribuabilul/plătitorul afiliat participant la tranzacția ajustată/estimată, altul decât cel la care s-a efectuat inspecția fiscală;

- la dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului persoană română afiliată la care se referă tranzacția ajustată/estimată, alta decât cea la care s-a efectuat inspecția fiscală.

OPANAF nr. 3201/2018 privind procedura de regularizare

Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central

Monitorul Oficial nr. 61 din 23 ianuarie 2019

Art. 1. -(1) Se aprobă Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central, prevăzută în anexa nr. 1.

(2) Se aprobă modelul și conținutul următoarelor formulare:

a) Cerere de regularizare a obligațiilor fiscale ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, prevăzută în anexa nr. 2;

b) Situația plăților obligațiilor fiscale efectuate de contribuabili pentru care a fost reîncadrată forma unei activități, prevăzută în anexa nr. 3;

c) Referat privind regularizarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabili ca urmare a reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, prevăzută în anexa nr. 4;

d) Decizia de regularizare a obligațiilor fiscale considerate a fi achitate anticipat în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, prevăzută în anexa nr. 5.

ANEXA Nr. 1

PROCEDURĂ

de regularizare a obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități de către organul fiscal central

CAPITOLUL I

Dispoziții generale

1. În temeiul prevederilor art. 171 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sumele stabilite de organul fiscal central ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, potrivit legii, se regularizează cu obligațiile fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor anterior reconsiderării respectivei tranzacții.

2. În cazul în care contribuabilul a efectuat plata obligațiilor fiscale declarate inițial, această plată **reprezintă o plată anticipată în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării** unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități.

3. Obligațiile fiscale declarate/plătite conform unui tratament fiscal aplicat de părțile raportului juridic sunt recunoscute ca urmare a reconsiderării tranzacției/reîncadrării formei unei activități care a generat respectivul tratament fiscal.

4. În situația în care în baza reconsiderării tranzacției/reîncadrării formei unei activități **sunt stabilite obligații fiscale suplimentare**, contribuabilul este obligat la plata diferențelor dintre obligațiile fiscale achitate anterior reconsiderării tranzacției/reîncadrării formei unei activități și obligațiile fiscale suplimentare stabilite ca urmare a reconsiderării tranzacției/reîncadrării formei unei activități, împreună cu obligațiile fiscale accesorii. **Obligațiile fiscale accesorii** se calculează, potrivit legii, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua următoare scadenței și până la data stingerii acestora inclusiv.

5. Prevederile art. 171 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în orice situație în care organul fiscal reconsideră o tranzacție/reîncadrează forma unei activități, indiferent dacă, din punct de vedere fiscal, în urma reconsiderării/reîncadrării are loc translatarea obligațiilor fiscale de la o persoană fizică/juridică la altă persoană fizică/juridică.

CAPITOLUL II

Procedura de regularizare a plăților anticipate în cazul reconsiderării unei tranzacții pentru care s-a aplicat impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice și care a fost reîncadrată ca activitate independentă de către compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul organului fiscal central competent

1. Fac obiectul prezentei proceduri sumele stabilite de către compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul organului fiscal central competent în cazul reconsiderării unei tranzacții pentru care s-a aplicat impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice și care a fost reîncadrată ca activitate independentă.

2. În vederea reconsiderării unei tranzacții având ca obiect transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și reîncadrarea în activitate independentă, compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul organului fiscal central competent emite decizia de impunere prin care stabilește în sarcina contribuabilului verificat obligații fiscale suplimentare aferente venitului din activități independente.

3. Impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, reținut contribuabilului de către notarul public înainte de autentificarea actelor de vânzare-cumpărare, constituie plată anticipată în contul impozitului pe venitul din activități independente datorat de contribuabil ca urmare a reconsiderării tranzacției sale.

4. Impozitul pe venitul din activități independente stabilit prin decizia de impunere prevăzută la pct. 2 se regularizează cu impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, reținut de către notarul public.

5. Procedura de regularizare a impozitului pe venit stabilit în sarcina contribuabilului reprezintă totalitatea operațiunilor efectuate de organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului ale cărui tranzacții au fost reconsiderate și constă în recunoașterea, în totalitate, indiferent de bugetul unde au fost ulterior distribuite, a sumelor reținute de notarul public de la contribuabil, anterior reconsiderării tranzacției.

6. În vederea regularizării impozitelor pe venit prevăzute la **pct. 3**, compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală transmite compartimentului cu atribuții de evidență analitică pe plătitori, denumit în continuare compartiment de specialitate, pe lângă raportul de inspecție fiscală, și "Lista privind informații referitoare la impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reținut de notar", denumită în continuare listă. Lista trebuie să cuprindă următoarele elemente:

a) datele de identificare ale contribuabilului ale cărui tranzacții au fost reconsiderate: codul de identificare fiscală, numele și prenumele și domiciliul fiscal;

b) numărul și data actului notarial prin care s-a transferat dreptul de proprietate asupra imobilului;

c) codul de identificare fiscală al notarului care a autentificat fiecare act de vânzare-cumpărare ce a constituit subiectul tranzacției/tranzacțiilor reconsiderate;

d) cuantumul impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reținut de notar și data la care a fost reținut, din contractele de vânzare-cumpărare prezentate de contribuabilul verificat.

7. În vederea regularizării, compartimentul de specialitate întocmește, pe baza documentelor transmise de compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală, Referatul privind regularizarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabili ca urmare a reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, prevăzut în anexa nr. 4 la ordin.

8. Referatul prevăzut la pct. 7 se aprobă de către conducătorul organului fiscal central competent și stă la baza emiterii de către compartimentul de specialitate a Deciziei de regularizare a obligațiilor fiscale considerate a fi achitate anticipat în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, al cărei model este prevăzut în anexa nr. 5 la ordin.

9. Decizia prevăzută la pct. 8 se operează în evidența analitică pe plătitor prin adăugarea, ca plată, a sumei reținute de notar și considerate a fi plătită anticipat de contribuabil, utilizând în acest scop Borderoul de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale. Data plății sumei considerate achitată anticipat este data reținerii

de către notar a impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice.

10. Decizia prevăzută la pct. 8, în care se înscriu sumele reținute de notar și considerate a fi achitate anticipat de contribuabil, se emite în 2 exemplare, din care un exemplar se comunică contribuabilului și un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al acestuia.

11. După înregistrarea în evidența pe plătitor a operațiunilor rezultate din decizia prevăzută la pct. 8, compartimentul de specialitate stabilește eventualele obligații fiscale accesorii datorate ca urmare a reconsiderării tranzacției, prin emiterea și comunicarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

12. În temeiul prevederilor art. 111 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal se distribuie astfel:

a) o cotă de 50% se face venit la bugetul de stat;

b) o cotă de 50% se face venit la bugetul unităților administrativ-teritoriale pe teritoriul cărora se află bunurile imobile ce au făcut obiectul înstrăinării.

13. Organul fiscal central competent efectuează regularizarea pentru întreaga sumă reținută de notar contribuabilului, urmând ca, în luna următoare celei în care s-a efectuat regularizarea, să înscrie suma efectiv de distribuit unităților administrativ-teritoriale, după diminuarea acesteia cu suma reprezentând 50% din suma rezultată în urma regularizării impozitului pe venit ca urmare a reconsiderării tranzacției contribuabilului, în coloana 4 a formularului "Situația centralizată a sumelor care urmează a fi virate unităților administrativ-teritoriale în contul 21.A.03.18.00 «Veniturile bugetului local - Impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal», prevăzut în anexa nr. 6 la Ordinul ministrului finanțelor publice și al ministrului justiției nr. 1.022/2.562/2016 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare utilizate în administrarea impozitului pe venit, cu modificările ulterioare.

CAPITOLUL III

Procedura de regularizare a plăților anticipate în cazul reconsiderării unei tranzacții pentru care s-a aplicat impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice și care a fost reîncadrată ca activitate independentă, ca urmare a declarării de către contribuabil a veniturilor obținute din activități independente

1. Fac obiectul prezentei proceduri sumele stabilite ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, respectiv impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reținut de notar și impozitul pe veniturile din activități independente stabilit contribuabilului prin decizia de impunere anuală, ca urmare a declarării de către contribuabil a veniturilor obținute din activități independente, care se regularizează la cererea contribuabilului.

2. Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabilului reprezintă totalitatea operațiunilor efectuate de organul fiscal central competent ale cărui tranzacții au fost reconsiderate și constă în recunoașterea în totalitate, indiferent de bugetul unde au fost ulterior distribuite, a sumelor achitate de contribuabil anterior reconsiderării tranzacției.

3.1. Contribuabilii care depun declarația cuprinzând veniturile obținute din activitate independentă pot solicita regularizarea obligațiilor fiscale ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, printr-o cerere, prevăzută în anexa nr. 2 la ordin.

3.2. În vederea reconsiderării tranzacției și încadrării acesteia în activitate independentă, compartimentul cu atribuții de gestiune declarații persoane fizice transmite compartimentului cu atribuții de inspecție fiscală, în copie, cererea contribuabilului și decizia de impunere anuală aferentă perioadei în care s-a efectuat tranzacția.

4. În baza cererii contribuabilului și a deciziei de impunere anuală aferentă perioadei în care s-a efectuat tranzacția, emisă de organul de administrare, compartimentul de inspecție fiscală inițiază o acțiune de control inopinat, având ca obiect verificarea datelor din declarația contribuabilului, precum și evaluarea riscului fiscal.

5. Cu ocazia controlului inopinat, organele de inspecție fiscală întocmesc "Lista privind informații referitoare la impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reținut de notar", prevăzută la pct. 6 al cap. II, care va fi transmisă compartimentului de specialitate, împreună cu o copie a procesului-verbal încheiat la finalizarea acțiunii de control.

6. În vederea regularizării sumelor datorate de contribuabil ca urmare a reconsiderării unei tranzacții ca activitate independentă cu sumele reprezentând impozit pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al persoanelor fizice reținut de către notarul public, compartimentul de specialitate aplică în mod corespunzător prevederile pct. 7-13 ale cap II.

CAPITOLUL IV

Procedura de regularizare a plăților anticipate în cazul reîncadrării formei unei activități din activitate independentă în activitate dependentă de către compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală

1. Fac obiectul prezentei proceduri sumele stabilite de către compartimentele cu atribuții de inspecție fiscală în cazul reîncadrării formei unei activități din activitate independentă în activitate dependentă, care se regularizează cu sumele reprezentând obligațiile fiscale plătite de către contribuabil/plătitor anterior reîncadrării activității.

2. În cuprinsul prezentului capitol, prin organ fiscal central competent se înțelege organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale datorate de angajator.

3. În vederea reîncadrării formei unei activități independente în activitate dependentă, compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală din cadrul organului fiscal central competent emite decizia de impunere prin care stabilește în sarcina persoanei fizice sau a persoanei juridice verificate, care are calitatea de angajator, denumită în continuare angajator, obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și contribuții sociale obligatorii.

4. În temeiul dispozițiilor art. 171 din Codul de procedură fiscală, impozitul pe venitul din activități independente și contribuțiile sociale obligatorii achitate de contribuabilul, persoană fizică, anterior reîncadrării formei activității sale, denumit în continuare contribuabil, constituie plată anticipată în contul impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii datorate de acesta.

5. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile de asigurări sociale obligatorii datorate de contribuabil se regularizează cu impozitul pe venitul din activități independente și contribuțiile de asigurări sociale obligatorii achitate de acesta.

6. În vederea regularizării obligațiilor fiscale prevăzute la pct. 5, compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală întocmește și transmite compartimentului de specialitate din cadrul organului fiscal central competent lista cuprinzând persoanele fizice a căror formă a activității este reîncadrată, denumită în continuare listă, împreună cu decizia de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina angajatorului și cu raportul de inspecție fiscală.

7. Lista cuprinde următoarele elemente:

a) datele de identificare ale contribuabililor a căror formă a activității este reîncadrată, respectiv codul de identificare fiscală, numele și prenumele și adresa de domiciliu;

b) datele de identificare ale angajatorilor contribuabililor a căror formă a activității este reîncadrată, respectiv codul de identificare fiscală, denumirea și domiciliul fiscal;

c) numărul și data deciziei de impunere;

d) cuantumul și natura obligațiilor fiscale stabilite suplimentar ca urmare a reîncadrării formei activității în cauză pentru fiecare contribuabil menționat la lit. a).

8. În termen de 3 zile lucrătoare de la primirea listei, compartimentul de specialitate solicită fiecărui organ fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabililor cuprinși în listă transmiterea Situației plăților obligațiilor fiscale efectuate de contribuabili pentru care a fost reîncadrată

forma unei activități, al cărei model este prevăzut în anexa nr. 3 la ordin. La solicitare se anexează o copie a deciziei de impunere emise de către compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală.

9. Pe baza informațiilor cuprinse în situațiile prevăzute la pct. 8, transmise de către organele fiscale centrale competente în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabililor cuprinși în listă, compartimentul de specialitate întocmește Referatul privind regularizarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabili ca urmare a reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, prevăzut în anexa nr. 4 la ordin.

10. Referatul prevăzut la pct. 9 se aprobă de către conducătorul organului fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale angajatorului și stă la baza emiterii de către compartimentul de specialitate a Deciziei de regularizare a obligațiilor fiscale considerate a fi achitate anticipat în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, al cărei model este prevăzut în anexa **nr. 5** la ordin.

11. Decizia prevăzută la pct. 10 se emite în 4 sau mai multe exemplare, după caz, din care:

a) un exemplar se comunică contribuabilului/contribuabililor a cărui/căror activitate a fost reîncadrată;

b) un exemplar se comunică angajatorului;

c) câte un exemplar se comunică organului fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/contribuabililor a cărui/căror activitate a fost reîncadrată;

d) un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al angajatorului.

12. Decizia prevăzută la pct. 10 se operează în evidența analitică pe plătitor astfel:

a) de către organul fiscal central competent, prin adăugarea, ca plată, a sumelor reprezentând impozit pe veniturile din activități independente și contribuțiile sociale obligatorii aferente acestuia, considerate a fi plătite anticipat de contribuabil, utilizând în acest scop Borderoul de adăugare/scădere a obligațiilor fiscale. Data plății sumelor considerate achitate anticipat este data achitării de contribuabil a impozitului pe veniturile din activități independente și a contribuțiilor sociale obligatorii;

b) de către organul fiscal competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului, prin scăderea din evidența analitică pe plătitor a eventualelor obligații fiscale nestinse în limita obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală. Despre aceasta se înștiințează și contribuabilul.

13. După înregistrarea în evidența pe plătitor a operațiunilor rezultate din decizia prevăzută la pct. 10, compartimentul de specialitate stabilește eventualele obligații fiscale accesorii datorate ca urmare a reîncadrării activității, prin emiterea și comunicarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

14. Procedura de regularizare a obligațiilor fiscale, în cazul în care contribuabilul și angajatorul sunt administrați de organe fiscale centrale diferite, se realizează prin schimb de informații între organele fiscale centrale, potrivit prevederilor art. 57 din Codul de procedură fiscală.

15. Prezenta procedură se aplică și în situația în care contribuabilul pentru care trebuie reîncadrată forma unei activități este persoană juridică.

anexa nr. 2

CERERE

de regularizare a obligațiilor fiscale ca urmare a reconsiderării unei tranzacții

Subsemnatul/Subsemnata,.....²⁾, cu domiciliul în localitatea....., str..... nr....., bl....., sc....., et....., ap....., județul....., sectorul....., CIF.....³⁾, în temeiul prevederilor art. 171 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, solicit regularizarea impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reținut de notar, ca urmare a actului notarial..... nr..... din data de....., întocmit de Biroul notarial....., CIF....., în sumă de..... lei, cu impozitul pe veniturile din activități independente stabilit prin Decizia de impunere anuală nr..... din data de.....

²⁾ Se vor menționa numele și prenumele contribuabilului.

³⁾ Se va menționa codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală, după caz.

anexa nr. 3

SITUAȚIA PLĂȚILOR**obligațiilor fiscale efectuate de contribuabili pentru care a fost reîncadrată forma unei activități**

Se certifică prin prezenta situația plăților obligațiilor fiscale efectuate de contribuabilul, CIF, stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere anuală nr. din data de, după cum urmează:

Denumirea impozitului/contribuției	Suma stabilită - lei -	Suma achitată - lei -	Data plății
Impozit pe venit din activități independente			
Contribuție de asigurări sociale			
Contribuție de asigurări sociale de sănătate			

anexa nr. 4

Nr. data

Aprobat
Conducătorul unității fiscale

Numele și prenumele
Semnătura

REFERAT**privind regularizarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabili ca urmare a reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități****A. Datele de identificare ale contribuabilului**

Denumirea/Numele și prenumele contribuabilului

Cod de înregistrare fiscală

Domiciliul fiscal: localitatea, str. nr. . . ., bl., sc., ap., județul/sectorul

B. Având în vedere:

- ☐ Cererea depusă de contribuabil nr. din data de
- ☐ Actul de control, reprezentând nr. din data de
- ☐ Decizia de impunere anuală nr. din data de
- ☐ Situația plăților obligațiilor fiscale efectuate de contribuabilul a cărui formă a activității a fost reîncadrată,

se propune, în baza prevederilor art. 171 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, regularizarea obligațiilor fiscale astfel:

Nr. crt.	Denumirea obligației fiscale	Suma stabilită prin decizia de impunere/decizia de impunere anuală - lei -	Suma achitată de contribuabil considerată a fi plăți anticipate - lei -

anexa nr. 5Către²⁾

Cod de identificare fiscală

Str. nr., bl., sc., et.,

ap., sector, localitatea, județul,

cod poștal

²⁾ Se va/vor menționa denumirea/numele și prenumele contribuabilului pentru care se reconsideră tranzacția/reîncadrează forma unei activități.

DECIZIE

de regularizare a obligațiilor fiscale considerate a fi achitate anticipat în cazul reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități

În temeiul prevederilor art. 171 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, vă comunicăm că se regularizează suma stabilită prin Decizia de impunere/Decizia de impunere anuală nr. din data de, emisă pe seama³⁾, cu plățile efectuate de dumneavoastră, ca urmare a reconsiderării unei tranzacții/reîncadrării formei unei activități, după cum urmează:

³⁾ Se va/vor menționa denumirea angajatorului sau denumirea/numele și prenumele contribuabilului pe numele căruia a fost emisă decizia de impunere/decizia de impunere anuală, după caz.

Nr. crt.	Denumirea obligației fiscale	Suma stabilită prin decizia de impunere/ decizia de impunere anuală - lei -	Suma achitată de contribuabil considerată a fi plăți anticipate - lei -

Împotriva prezentului înscris cel interesat poate depune contestație la organul fiscal emitent în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art. 268, 269 și 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prezenta decizie produce efecte juridice față de dumneavoastră de la data comunicării acesteia, potrivit art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

▼ *prețuri de transfer* →

prețul de transfer nu este o știință exactă, dar necesită un exercițiu de judecată din partea organului fiscal și a contribuabilului	
The Arm's Length Principle	
[engl.]	
= Principiul deplinei / liberei concurențe = principiul valorii de piață = principiul prețurilor de piață	
● principiul prețului de piață stă la baza evaluării prețurilor de transfer dintre firmele asociate ● principiul prețului de piață reprezintă standardul internațional al prețurilor de transfer, utilizat în scopuri fiscale, de grupurile multinaționale și de administrațiile fiscale.	
principiul prețului de transfer asigură egalitate de tratament fiscal atât persoanelor afiliate cât și firmelor independente.	
Art. 9 - "Întreprinderi asociate" din Convenția Model, ca de altfel și art. 9 din Convențiile bilaterale pentru evitarea dublei impunerii, încheiate de România (vezi tabelul de la începutul Titlul V), se întâlnește următorul enunț, ce constituie principiul prețului de transfer:	
Where conditions are made or imposed between the two (associated) enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, THEN any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.	În condițiile în care cele două întreprinderi (asociate) sunt legate în relațiile lor comerciale sau financiare prin condiții acceptate sau impunerii, care diferă de cele care ar fi fost stabilite între întreprinderi independente, (atunci) profiturile, care, în absența acestor condiții, ar fi fost obținute de una dintre întreprinderi, dar nu au putut fi obținute în fapt din cauza acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei întreprinderi și impuse în consecință.⁷⁾
Un contribuabil trebuie să actualizeze și să fie pregătit pentru a pune la dispoziție, documentația privind modalitatea de stabilire a prețurilor de transfer.	
☒ Contribuabilul trebuie să întrețină o bază de date a prețurilor de transfer ☒ Organul fiscal trebuie să întrețină o bază de date a ajustărilor prețurilor de transfer ➔ pentru a oferi informații utile altor părți interesate (auditori, contribuabili sau autorități fiscale străine).	

⁷⁾ vezi la sfârșitul Titlului VI, din acest volum, **textul integral al art. 9 "Întreprinderi asociate"** din Modelul de Convenție (Convenția Model) al (a) Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE),

● întreprinderile independente	■ operațiuni guvernate de legea cererii și a ofertei						
Condițiile ce guvernează operațiunile dintre întreprinderile independente (de exemplu, prețul bunurilor livrate sau al serviciilor prestate, și condițiile/clauzele de livrare) sunt stabilite de piață (cerere și ofertă).							
● întreprinderi asociate	■ relațiile comerciale și financiare nu sunt direct influențate de piață						
● tranzacțiile controlate = tranzacții realizate între entități/persoane asociate							
● tranzacții necontrolate = tranzacții efectuate între firme independente							
● tranzacție comparabilă necontrolată (comparable uncontrolled transaction) = o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată							
4	tranzacție comparabilă necontrolată = o tranzacție dintre două părți independente, tranzacție ce este comparabilă cu tranzacția controlată, supusă examinării. Putem vorbi despre: <table><tr><td>—</td><td>o tranzacție comparabilă dintre o parte a tranzacției controlate și o parte independentă.</td><td>tranzacție comparabilă internă</td></tr><tr><td>—</td><td>o tranzacție comparabilă dintre două părți independente, niciuna dintre ele nefiind parte a tranzacției controlate.</td><td>tranzacție comparabilă externă</td></tr></table>	—	o tranzacție comparabilă dintre o parte a tranzacției controlate și o parte independentă.	tranzacție comparabilă internă	—	o tranzacție comparabilă dintre două părți independente, niciuna dintre ele nefiind parte a tranzacției controlate.	tranzacție comparabilă externă
—	o tranzacție comparabilă dintre o parte a tranzacției controlate și o parte independentă.	tranzacție comparabilă internă					
—	o tranzacție comparabilă dintre două părți independente, niciuna dintre ele nefiind parte a tranzacției controlate.	tranzacție comparabilă externă					

AJUSTAREA FISCALĂ	
Dacă prețurile de transfer nu reflectă principiul liberei concurențe, obligațiile fiscale ale întreprinderilor asociate și <u>veniturile fiscale ale țărilor de rezidență</u> pot fi denaturate ↓ este necesară o ajustare a profitului întreprinderilor asociate. AJUSTAREA FISCALĂ ADECVATĂ = Pentru tranzacții comparabile, realizate în circumstanțe comparabile, sunt respectate/îndeplinite aceleași condiții comerciale și financiare atât la persoanele asociate cât și la firmele independente.	

Motode pentru stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate

Metode bazate pe tranzacții				Metode bazate pe profit			
Metoda tradițională							
Traditional transaction methods				Transactional profit methods			
(Stabilește valoarea de piață în funcție de tranzacția realizată)							
comparabilitatea produselor		comparabilitatea funcțiilor		comparabilitatea profiturilor			
		Metode ale marjei brute (gross margin methods)		Metoda marjei nete			
Metode utilizate pentru vânzarea de bunuri							
Metoda prețului independent comparabil		Metoda prețului de revânzare	Metoda cost plus	Metoda marjei nete	Metoda profiturilor comparabile	Metoda repartizării profitului	
Comparable uncontrolled price method [CUP]		Resale price method [RPM]	Cost plus method [C+]	Transactional net margin method		Transactional profit split method	
↑ (CUP, RPM și C+) singurele metode privind prețurile de transfer acceptate de țările membre OECD până în anul 1995							
Nu există nici o metodă							
- care să fie recomandată în orice situație posibilă sau							
- care să fie obligatorie pentru a justica că o altă metodă nu corespunde în anumite circumstanțe							

norme

23. 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor,

care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.

În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la

compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile sau la

compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente.

În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite.

Pentru aceasta, prețul de vânzare **se corectează** cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

Metoda comparării prețurilor	comentariu!
Dacă nu poate fi identificat un produs comparabil (metoda CUP nu se poate aplica) ↓ trebuie avută în vedere o metodă alternativă (RPM) SAU (C+)	
prețul de transfer CUP = prețul unei tranzacții dintre două părți independente, pentru același produs, comercializat în aceleași circumstanțe/condiții. CUP caută un produs comparabil, pentru o anumită tranzacție (tranzacția supusă analizei), pentru care - același produs este cumpărat sau vândut de un grup multinațional, într-o tranzacție comparabilă cu o parte independentă; sau - același produs sau un produs similar se comercializează între două părți independente, în circumstanțe identice sau asemănătoare.	
Produsul astfel identificat = produs comparabil.	

23. 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

b) metoda cost-plus

care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii.

Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente.

Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri.

În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate.

Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;

23. 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

c) metoda prețului de revânzare

prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit.

Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente.

Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate (luând în considerare activele utilizate și riscul asumat) și să realizeze un profit corespunzător.

În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului.

Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare, pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile.

De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile.

La stabilirea valorii **marjei prețului de revânzare** trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

(i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului.

Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt nesemnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată.

norme

23- 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

d) metoda marjei nete

implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt:

- ▲ competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață,
- ▲ eficiența și strategia de management,
- ▲ poziția pe piață,
- ▲ diferența în structura costurilor, precum și
- ▲ nivelul experienței în afaceri.

norme

23- 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

e) metoda împărțirii profitului

presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente.

Aceasta se folosește atunci când **tranzacțiile** efectuate între persoane afiliate **sunt interdependente**, astfel încât **nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile**.

Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană.

Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți;

23- 5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

norme

5. (2) În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

- a)** diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;
- b)** funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

5. (3) La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere:

- importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant,
- împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție,
- volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor,
- valoarea activelor necorporale folosite.

ANALIZA COMPARATIVĂ *)

elementul esențial al aplicării principiului prețului de transfer



		principiul prețului de piață	
tranzacțiile și activitățile firmelor independente		◀ evaluare comparare ▶	tranzacțiile și activitățile persoanelor asociate
Condițiile existente în cadrul tranzacțiilor dintre firme independente			condițiile în care se desfășoară o tranzacție controlată
se culeg informații despre tranzacții independente comparabile			
dificultăți ▶		- informația nu există - informația este confidențială (la firmele independente) - nu există firme independente comparabile	

FACTORII CARE DETERMINĂ COMPARABILITATEA
(criterii de comparabilitate)

- se verifică pentru ambele tranzacții, controlate și independente

I. caracteristicile bunurilor sau serviciilor transferate

bunuri corporale (tangible property)	- caracteristicile fizice ale bunului, - calitatea și fiabilitatea bunului - dacă este disponibil în stoc - volumul de livrare.
bunuri necorporale (intangible property)	forma tranzacției (vânzare sau licențiere), - tipul bunului (patent, marcă comercială sau know-how), - durata și gradul de protecție și - beneficiile anticipate ale utilizării acelui bun.

II. analiza funcțională

funcțiile îndeplinite de părți (ținând cont de activele utilizate și de riscurile asumate)

FUNCTIILE ce trebuie identificate și comparate  (nu sunt limitative)	- proiectarea, - producția, - asamblarea, - cercetarea-dezvoltarea,	- distribuția, - marketingul, - reclama, - transportul, - finanțarea, - management.
	- service, - achiziția,	

Riscuri ce trebuie analizate:

- riscurile de piață, cum ar fi fluctuațiile costurilor (de intrare) și ale prețurilor (la ieșire);
- riscul de pierdere asociat investiției în bunuri, utilaje și echipamente;
- riscul de succes sau eșec al investiției în cercetare-dezvoltare;
- riscurile financiare cum sunt cele legate de rata de schimb și variabilitatea ratei dobânzii;
- riscurile de credit; etc.

*) pentru mai multe detalii despre subiectul prețurilor de transfer, puteți consulta site-ul OECD: <http://www.oecd.org>

III. clauzele contractuale (contractual terms) (cum sunt repartizate între părți reponsabilitățile, riscurile și beneficiile)	
	În afara celor stipulate în contractul scris, termenii unei tranzacții pot fi, aflați și din corespondențele / comunicările dintre părți. Divergența de interese dintre firmele independente nu există între firmele asociate
IV. mediul economic în care își desfășoară activitatea părțile (economic circumstances of the parties)	
	pentru a satisface condiția de comparabilitate, piețele în care operează firmele asociate și independente trebuie să nu aibă diferențe care să influențeze prețurile. Caracteristici de analizat pentru a stabili dacă o piață este comparabilă: - așezarea geografică - mărimea pieței - competiția din piață și pozițiile relativ competitive ale cumpărătorilor și vânzătorilor; - riscul existenței unor înlocuitori ai bunurilor și serviciilor; - nivelul cererii și ofertei din piață în ansamblu și pe regiuni – dacă e relevant; - puterea de cumpărare a consumatorilor; - măsura în care guvernul unei țări se implică în politica de reglementare a pieței respective - costurile de producție, inclusiv costul terenurilor, al forței de muncă și al capitalului; - costurile de transport; - tipul pieței (vânzare angro sau cu amănuntul) - data și ora când se efectuează tranzacțiile, etc.
V. strategia de afaceri	
	Strategiile de afaceri țin cont de multe aspecte ale unei întreprinderi, cum ar fi - inovația și dezvoltarea de noi produse, - gradul de diversificare, - reticența la risc, - evaluarea schimbărilor politice, - legislația muncii - durata contractelor și alți factori care se referă la comportamentul zilnic al afacerii.

ANALIZA COMPARATIVĂ		
Procedură / Metodologie [nu este obligatorie]		
		▼
	Pasul 1	stabilirea perioadei [în ani] ce trebuie verificată
	Pasul 2	analiza generală a circumstanțelor contribuabilului. analiza aspectelor privind industria, competiția, aspectelor economice, legislative, precum și a altor factori ce influențează contribuabilul și mediul în care-și desfășoară activitatea. Acest pas ajută să înțelegem condițiile în care are loc tranzacția controlată a unui contribuabil, precum și tranzacțiile independente, cu care vor fi comparate, îndeosebi caracteristicile economice ale tranzacției.
	Pasul 3	înțelegerea tranzacțiilor controlate supuse verificării, bazată îndeosebi pe o analiză funcțională, pentru a identifica: - părțile supuse testării; - cea mai adecvată metodă (pentru cazul individual) a prețurilor de transfer; - indicatorul financiar care va fi testat (în cazul unei metode de transactional profit method) ; - factorii de comparare cei mai semnificativi (de care trebuie ținut cont).
	Pasul 4	analiza tranzacțiilor comparabile interne existente.
↗	Pasul 5	stabilirea surselor de informație disponibile pentru tranzacțiile comparabile externe.
↑	Pasul 6	Selectarea celei mai adecvate metode a prețurilor de transfer și, în funcție de aceasta, stabilirea indicatorului financiar relevant (de exemplu, în cazul metodei marjei nete, stabilirea profitului net).
↑ ↖	Pasul 7	identificarea tranzacțiilor comparabile potențiale: stabilirea caracteristicilor cheie ce trebuie întâlnite la orice tranzacție necontrolată, pentru a fi acceptată ca fiind potențial comparabilă, bazându-se pe factorii relevanți identificați la pasul nr. 3 și în concordanță cu factorii de comparare.
	Pasul 8	Stabilirea, dacă este cazul, a ajustărilor de efectuat.
	Pasul 9	Interpretarea și utilizarea datelor colectate, stabilirea valorii de piață.

norme

5. (4) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus.

În vederea stabilirii **cele mai adecvate metode** se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

5. (5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

norme

5. (6) În aplicarea metodelor **se iau în considerare** datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.

5. (7) În aplicarea metodelor **se iau în considerare aranjamente financiare speciale**, cum sunt: condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită.

De asemenea, în cazul furnizării de către client de materiale sau de servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

5. (8) La aplicarea metodelor **nu se iau în considerare** prețurile care au fost influențate de **situații competitive speciale**, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

norme

5. (9) Atunci când se stabilește prețul de piață al **serviciilor** în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale **examinează în primul rând dacă persoanele independente**, cu un comportament adecvat, **ar fi încheiat o asemenea tranzacție** în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare.

În cazul în care nu există tarife comparabile **se folosește** metoda „cost-plus”.

norme

5. (10) În cazul **costurilor de publicitate**, acestea se deduc de către acele persoane afiliate care urmează să beneficieze de pe urma publicității făcute sau, dacă este necesar, sunt alocate proporțional cu beneficiul.

La calculul rezultatului fiscal, autoritățile fiscale estimează cheltuielile efectuate de persoanele afiliate cu publicitatea, proporțional cu beneficiile câștigate de aceste persoane din publicitate.

Dacă un contribuabil efectuează cheltuieli cu publicitatea de care beneficiază și o persoană afiliată, se presupune că prima persoană a furnizat celei de a doua persoane servicii comerciale, proporțional cu natura și sfera serviciilor furnizate de o companie de publicitate independentă.

Pentru a stabili mai clar proporțiile cheltuielilor efectuate de fiecare persoană cu publicitatea, de care beneficiază două sau mai multe persoane afiliate, trebuie luate în considerare

- piețele pe care s-a făcut publicitatea și
- cota de piață a respectivelor persoane afiliate în vânzările de bunuri și servicii cărora li s-a făcut reclama.

În situația în care costurile de publicitate sunt asumate de societatea-mamă în numele grupului ca un tot unitar, acestea sunt nedeductibile la persoana afiliată.

norme

5. (11) Când un contribuabil acordă un **împrumut (credit)** unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul **serviciilor de finanțare** între persoane afiliate, pentru **alocarea veniturilor** se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă.

De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, **de exemplu:** clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului.

~~39.~~ În cazul **dobânzilor** aferente furnizorilor de bunuri și de servicii este necesar să se examineze dacă costul dobânzii reprezintă o practică comercială obișnuită sau dacă părțile care fac tranzacția cer dobândă acolo unde, în tranzacții comparabile, bunurile și serviciile sunt transferate reciproc.

Aceste elemente de analiză se au în vedere și la alte forme de venituri sau costuri asimilate dobânzilor.

norme

5. (12) Atunci când se stabilește **prețul de piață al drepturilor de proprietate intelectuală** în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoane afiliate.

În cazul transferului de drepturi de proprietate intelectuală, cum sunt: drepturile de folosire a brevetelor, licențelor, know-how și altele de aceeași natură, costurile folosirii proprietății nu sunt deduse separat dacă drepturile sunt transferate în legătură cu furnizarea de bunuri sau de servicii și dacă sunt incluse în prețul acestora.

5. (13) În cazul serviciilor de **administrare și conducere din interiorul grupului** se au în vedere următoarele: *)

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură **pot fi deduse numai dacă** astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt.

Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca **regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.**

*) servicii intra-grup

*supliment***servicii intra-grup****“serviciile trebuie să fie efectiv prestate”**

prestarea efectivă a unui serviciu presupune o îmbunătățire a poziției comerciale a entității beneficiare

Trebuie analizat dacă o întreprindere independentă, pentru satisfacerea unei cerințe/nevoi proprii, în împrejurări comparabile,

- ar fi fost dispusă să plătească altei întreprinderi independente pentru a presta acea activitate, sau chiar

- ar fi efectuat ea însăși activitatea respectivă cu resurse proprii și pentru uz propriu.

Dacă activitatea nu este una pentru care întreprinderea ar fi fost dispusă să plătească altei firme pentru a o executa și nu este nici o activitate pe care ar fi realizat-o cu forțe proprii, atunci acea activitate **nu poate fi considerată, de regulă, ca un serviciu intra-grup, conform principiului prețului de piață.**

(EXEMPLU de serviciu intra-grup:

- repararea, de către o firmă asociată, a unor unor utilaje folosite în procesul de fabricație de un alt membru din grup.

Servicii prestate de un membru din grup pentru mai mulți membri sau chiar pentru întregul grup**I. serviciile realizate de un centru de coordonare**

[servicii detaliate de planificare pentru anumite operațiuni , consultanța tehnică (depanare) sau managementul în caz de avarie, asistența în managementul curent, de zi cu zi]

II. servicii realizate de un acționar (societatea-mamă sau o companie holding regională) de unul singur, datorită poziției sale (dominante) în cadrul unuia sau mai multor membri ai grupului (NU se justifică plata acestor servicii de către firmele beneficiare):

- activități legate de organizarea juridică a firmei-mamă, precum întâlnirile acționarilor firmei-mamă, emiterea de acțiuni de către firma mamă, și costurile înregistrate de comitetul director;
- costurile legate de obligațiile de raportare (inclusiv întocmirea situațiilor privind consolidarea)
- costurile atragerii de fonduri în vederea achiziționării participațiilor sale.

(a se vedea pct. 7.6 – 7-10 din liniile directoare privind prețurile de transfer OECD)

servicii intra-grup**Exemple de servicii intra-grup**

activitățile centralizate la nivelul companiei mamă, sau al unui centru de servicii al grupului (cum ar fi o companie care este sediu regional) și care sunt puse la dispoziția grupului (sau a mai multor membri ai acestuia).

Activitățile care sunt centralizate depind de natura afacerii și de structura organizațională a grupului, dar, în general, pot include

- **servicii ADMINISTRATIVE** cum ar fi planificarea, coordonarea, controlul bugetar, consultanța financiară, contabilitatea, auditul, serviciile juridice, de factoring și IT;
- **serviciile FINANCIARE** precum analiza cash-flow-ului sau a solvabilității, majorările de capital, contractele de împrumut, managementul riscurilor de curs valutar și de dobândă și al refinanțării;
- **asistența** în domeniul producției, achiziției, distribuției și marketingului; și
- serviciile de **personal** precum recrutarea și pregătirea.

Centrele de servicii de grup desfășoară adesea și **cercetarea** și dezvoltarea, sau administrează și protejează **activele necorporale** pentru toți sau o parte dintre membrii grupului de întreprinderi multinaționale.

Aceste tipuri de activități se consideră în mod obișnuit ca reprezentând servicii intra-grup deoarece constituie tipul de activități pentru care întreprinderile independente fie ar fi dispuse să plătească, fie ar fi nevoite să le realizeze ele însele, pentru propriile scopuri.

(a se vedea pct. 7.14 din liniile directoare privind prețurile de transfer OECD)

C. Câteva exemple de servicii intra-grup

7.38 Această secțiune prezintă câteva exemple de probleme privind prețurile de transfer ale prestărilor de servicii intra-grup. Exemplele sunt oferite doar în scopuri demonstrative. Atunci când vine vorba de cazuri particulare, va fi nevoie ca faptele și împrejurările acestora să fie studiate pentru a putea hotărî aplicabilitatea unei metode de stabilire/determinare a prețului de transfer.

7.39 Un exemplu privește activitățile de **factoring**, atunci când un grup de întreprinderi multinaționale hotărăște să-și centralizeze activitățile din motive economice. Spre exemplu, din rațiuni de prudență, activitățile de factoring ar putea fi centralizate pentru a limita riscurile valutare și de credit și pentru a minimiza dificultățile administrative. Un centru de factoring care își asumă această responsabilitate prestează servicii intra-grup pentru care ar trebui perceput un tarif la nivelul prețului de piață. Metoda PCN ar putea fi potrivită într-un astfel de caz.

7.40 Producția prin contract (“la comandă”) este un alt exemplu de activitate care poate antrena servicii intra-grup. În astfel de cazuri, producătorul ar putea primi instrucțiuni amănunțite privind bunurile care trebui produse, cantitatea și calitatea acestora. Compania producătoare suportă riscuri minime și poate fi chiar asigurată de faptul că întreaga sa producție urmează să fie cumpărată, presupunând că specificațiile calitative sunt satisfăcute. Într-un astfel de caz, compania producătoare se va considera că prestează un serviciu, iar metoda cost-plus ar putea fi adecvată, sub rezerva principiilor din capitolul II.

7.41 Cercetarea pe bază de contract este un exemplu de serviciu intra-grup care antrenează personal înalt calificat care este adesea esențial în reușita grupului. Înțelegerile propriu-zise pot lua multe forme, de la desfășurarea unor programe amănunțite stabilite de către principala parte, până la înțelegeri prin care compania de cercetare are capacitatea de a opera la discreție în cadrul unor categorii larg definite.

În cazul din urmă, care implică de regulă cercetarea de frontieră, funcțiile suplimentare de identificare a zonelor valoroase din punct de vedere comercial și de evaluare a riscului ca cercetarea să eșueze pot fi un factor decisiv în ce privește performanța de ansamblu a grupului.

Totuși, compania de cercetare în sine este adesea izolată de riscul financiar deoarece se stabilește, de regulă, că orice cheltuieli vor fi acoperite, indiferent de rezultatul/reușita cercetării.

În plus, bunurile necorporale rezultate din activitățile de cercetare vor fi deținute în general de către compania principală, astfel încât riscurile privind exploatarea comercială a respectivelor bunuri nu sunt asumate de către compania de cercetare. Într-un astfel de caz, metoda cost-plus ar putea fi adecvată, sub rezerva principiilor din capitolul II.

7.42 Un alt exemplu de servicii intra-grup este **administrarea licențelor**.

Administrarea și vegherea aplicării drepturilor privind bunurile necorporale ar trebui distinse de **exploatarea** acestor drepturi în acest scop.

Controlul unei licențe ar putea fi gestionat de către un centru de servicii de grup responsabil cu monitorizarea posibilelor încălcări ale licenței și cu vegherea aplicării drepturilor de licență.

servicii intra-grup

Prețul de piață al serviciilor intra-grup

7.19 După ce s-a stabilit că serviciul intra-grup a fost efectiv prestat, ca și în cazul altor tipuri de transferuri intra-grup, trebuie să se stabilească dacă suma percepută este în conformitate cu principiul prețului de piață.

Aceasta înseamnă că plata pentru serviciile intra-grup ar trebui să fie una acceptată între întreprinderi independente în împrejurări comparabile.

În concluzie astfel de tranzacții, dpdv fiscal, nu vor fi tratate diferit de tranzacțiile comparabile dintre întreprinderi independente, doar pentru că acestea au loc între întreprinderi care întâmplător sunt asociate.

(a se vedea pct. 7.19 din liniile directoare privind prețurile de transfer OECD)

Venituri obținute din România de nerezidenți

Art. 12. – Sunt considerate ca fiind obținute din România, **indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate**, în special următoarele venituri:

a	venituri atribuibile unui sediu permanent în România;
b	venituri din activitățile dependente desfășurate în România;
c	dividende de la un rezident;
d	dobânzi de la un rezident;
e	dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;
f	redevențe de la un rezident;
g	redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;
h	veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea folosinței bunurilor proprietății imobiliare situate în România, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, precum și veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
i	veniturile unei persoane fizice nerezidente obținute • din închirierea sau din altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România, • din transferul proprietăților imobiliare situate în România, • din transferul titlurilor de participare, deținute la o persoană juridică română, și • din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români;
j	veniturile din pensii definite la art.99;
k	veniturile din servicii prestate în România , exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;
l	venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;
m	venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenții ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;
n	comisioane de la un rezident;
o	comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent;
p	venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;
q	venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;
r	venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România;
s	venituri realizate din lichidarea unei persoane juridice române;
ș	venituri realizate din transferul masei patrimoniale de la fiduciar la beneficiarul nerezident în cadrul operațiunii de fiducie.