

Noi provocări privind tranzacțiile transfrontaliere și raportările fiscale obligatorii (Mandatory Disclosure Regime – „MDR”)



Termenul de implementare al Directivei MDR (*Mandatory Disclosure Regime*) la nivelul legislației românești este sfârșitul anului curent. Deși pare confortabil, timpul rămas este destul de scurt. Mai mult decât atât, vor face subiectul raportării tranzacțiilor al caror prim pas în implementare a fost făcut începând cu 25 iunie 2018, prin urmare, chiar dacă încă nu se face raportarea, tranzacțiile desfășurate în ultimele 12 luni pot fi raportabile.

Publicată în urma cu un an, la 5 iunie 2018, Directiva (UE) 2018/822 de modificare a Directivei 2011/16/UE vizează schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării¹.

Consacrata sub denumirea internațională de „**Directiva MDR**” – acronim pentru *Mandatory Disclosure Regime* (în sensul de regim de raportare fiscală obligatorie), acest act normativ european a intrat în vigoare la data de 25 iunie 2018 și prevede ca termen de implementare la nivelul statelor membre finalul anului 2019.

Directiva MDR (sau „DAC 6”) vine în contextul și în completarea infrastructurii de raportare fiscală și schimb de informații deja consacrate la nivelul UE, reprezentate de directivele cu privire la cooperarea administrativă („DAC”) și anume:

- schimbul automat de informații fiscale stabilit prin Directiva 2011/16/UE („DAC 1”);
- standardul comun de raportare (En. Common Reporting Standard – „CRS”) pentru informațiile cu privire la conturile financiare (Directiva 2014/107 - „DAC 2”);
- schimbul automat de informații privind soluțiile fiscale anticipate cu aplicare transfrontalieră și acordurile de preț în avans (introdus prin Directiva (UE) 2015/2376 – „DAC 3”);
- schimbul automat obligatoriu de informații între autoritățile fiscale privind raportarea de către întreprinderile multinaționale pentru fiecare țară (introdus prin Directiva (UE) 2016/881 – „DAC 4”);
- accesul autorităților fiscale la procedurile de precauție privind clientela aplicate de instituțiile financiare în vederea combaterii spălării banilor (Directiva (UE) 2016/2258 – „DAC 5”).

Directiva MDR introduce un nou mecanism de raportare către autoritatea fiscală națională a tranzacțiilor (denumite *modalități*) transfrontaliere care îndeplinesc anumite criterii (denumite *semne distinctive*). Scopul final este de a facilita identificarea de către autoritățile fiscale europene a modalităților transfrontaliere potențial agresive, în urma efectuării între acestea a unui schimb automat al informațiilor raportate la nivel național.

Deși reacțiile și discuțiile la nivel european față de noile obligații de raportare fiscală continuă să fie intense, implicând dezbateri și chiar negocieri între organizațiile patronale ale diverselor tipuri de entități posibil obligate la raportare și organismele fiscale naționale care ar trebui să administreze și să supravegheze raportarea, în România, ecourile noilor cerințe încă nu și-au făcut simțita prezență.

Iată câteva dintre aspectele esențiale ale noii legislații – **cine, ce și când** ar trebui să raporteze, care sunt punctele „sensibile” care ar merita o analiză și o atenție sporită în implementare atât din partea administrației fiscale naționale, cât și a entităților posibil raportoare.

Intermediarii obligați la raportare

Directiva MDR se aplică în primul rând intermediarilor care *proiectează, comercializează, organizează, pun la dispoziție în vederea implementării sau gestionează implementarea* unei modalități transfrontaliere care prezintă unul sau mai multe semne distinctive.

În mod distinct, sunt însă obligați să raporteze și *prestatorii de servicii* care sunt implicați în mod direct sau indirect în modalitatea transfrontalieră respectivă. Aceștia sunt definiți ca fiind persoanele care, *având în vedere faptele și circumstanțele relevante și pe baza informațiilor disponibile, a cunoștințelor de specialitate relevante și a înțelegerii necesare pentru furnizarea acestor servicii, știu sau ar fi rezonabil să știe că s-au angajat să furnizeze, direct sau prin intermediul altor persoane, ajutor, asistență sau consiliere cu privire la proiectarea, comercializarea, organizarea, punerea la dispoziție în vederea implementării sau gestionarea implementării* unei modalități transfrontaliere raportabile.

Sarcina de a dovedi că prestatorul de servicii nu ar fi putut cunoaște, în mod rezonabil, faptul că tranzacția pentru care a prestat serviciile respective prezintă un semn distinctiv pentru a fi raportabilă, îi revine intermediarului respectiv.

Există și o concesie pe care Directiva MDR o face cu privire la persoanele calificate ca intermediari, și anume aceea de a permite statelor membre să excepteze de la obligația raportării pe intermediarii care fac obiectul unui privilegiu profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv. În cazul legislației române, candidații ideali pentru a beneficia de privilegiu sunt avocații.

Este neclar dacă și alte persoane obligate de legea română la confidențialitatea față de client ar putea fi exceptate. În orice caz, pentru a beneficia cu adevărat de excepție, legislația românească de implementare ar trebui să indice în mod expres persoanele beneficiare ale excepției.

În cazul în care intermediarul este exceptat de la raportare, obligația de raportare revine altui intermediar în tranzacție (dacă există) sau însuși contribuabilului relevant, ca participant la tranzacție. Obligația de raportare revine contribuabilului și în cazul în care nu există un intermediar în tranzacție.

Pentru a preveni raportări inutile pentru una și aceeași tranzacție, un intermediar nu este obligat să raporteze dacă are dovada că o altă persoană în aceeași tranzacție a raportat deja.

Obiectul raportării – modalitățile transfrontaliere care prezintă semne distinctive

Directiva MDR are în vedere raportarea modalităților *transfrontaliere* care îndeplinesc unul sau mai multe dintre semnele distinctive enumerate de directivă.

Interpretând puțin, *modalitatea transfrontaliera raportabila* poate însemna una sau mai multe tranzacții, părți sau pași dintr-o tranzacție, care implica entități din mai multe state membre sau/și state terțe. Într-un sens larg, se refera la participanți la tranzacții sau activități în jurisdicții diferite sau, în mod separat, la tranzacții care ar putea avea un impact asupra schimbului automat de informații sau a identificării beneficiarilor reali.

Chiar daca Directiva MDR vorbește în mod clar de tranzacții transfrontaliere, exista deja cazuri în care statele membre au implementat, sau au în vedere, extinderea obligației de raportare și cu privire la tranzacții *locale* – a se vedea în acest sens Polonia, care are o legislație MDR funcțională încă de la începutul anului 2019, sau Germania unde legislația de implementare este la nivel de proiect destul de avansat.

Semnele distinctive sunt împărțite în mai multe categorii, fiecare categorie având la rândul ei mai multe subcategorii:

- semne distinctive generice sau specifice, legate de testul beneficiului principal – în sensul ca beneficiul principal sau unul dintre beneficiile principale pe care o persoana se poate aștepta în mod rezonabil sa le obțină de pe urma unei modalități este obținerea unui avantaj fiscal;
- semne distinctive specifice legate de tranzacțiile transfrontaliere;
- semne distinctive referitoare la schimbul automat de informații și la beneficiarii reali;
- semne distinctive specifice referitoare la stabilirea prețurilor de transfer.

Cu privire la semnele distinctive, redactarea Directivei MDR este destul de largă și nu da exemple concrete și detaliate, ceea ce apare ca problematic în situația deciziei de a califica efectiv o tranzacție. Pentru a da doar un exemplu, unul dintre semnele distinctive este documentația și/sau o structura puternic standardizată disponibilă pentru mai mult de un contribuabil relevant fara a fi necesara personalizarea substanțială a acesteia în vederea implementării. Deși este calificat ca un semn distinctiv generic legat de testul beneficiului principal, se pune întrebarea în ce masura un serviciu (de exemplu bancar) acordat pe o documentație standard, care nu a fost în sine proiectată pentru a crea un beneficiu fiscal - dar ar putea totuși sa îl creeze în mod indirect sau neintenționat - ar putea intra în aceasta categorie și deveni raportabil pe scara largă? În lipsa unei interpretări oficiale sau practice consacrate local, răspunsul este incert.

Termenele de raportare

Directiva MDR prevede ca va fi aplicabila din 1 iulie 2020, în sensul de intrare în vigoare a obligațiilor de raportare ale intermediarilor. Începând cu aceasta data, persoanele raportoare sunt obligate sa efectueze raportarea într-un termen de 30 zile care începe sa curga în mod diferit în funcție de tipul de entitate raportoare (iar aici un aspect interesant de particularizat este daca raportarea va fi facuta de contribuabilul propriu-zis sau de prestatorul de servicii/consultantul).

În plus, Directiva MDR prevede și așa-zisa raportare retrospectiva, în sensul ca modalitățile transfrontaliere raportabile al caror prim pas în implementare a avut loc între data intrării în vigoare a directivei (respectiv 25 iunie 2018) și data aplicării directivei (1 iulie 2020) trebuie raportate până la 31 august 2020. Ceea ce este problematic aici este însă faptul ca textul Directivei nu definește ce înseamna „primul pas în implementare”.

Posibile penalități

Conform Directivei, ramâne la latitudinea fiecarui stat membru sa stabileasca sancțiunile aplicabile pentru încălcarea regulilor de raportare astfel încât acestea sa fie eficace, proporționale și cu efect de descurajare. Cu titlu de exemplu, din experiența legislațiilor care au implementat sau sunt în curs de implementare avansata a

Directivei, sancțiunile diferă de la zeci de mii până la sute de mii de euro – un exemplu fiind, din nou, Polonia, unde legislația prevede un *minim* de penalitate de 500.000 euro.

În loc de concluzie – este o veste buna faptul ca mai avem timp pentru transpunerea Directivei MDR ?

În următoarele șase luni, potențialii raportori vizați ar trebui deja să inițieze o analiză a tuturor tipurilor de tranzacții în care sunt în mod predilect implicați pentru a determina care dintre aceste tranzacții pot prezenta semne distinctive, urmată de o implementare la nivel organizațional a unei abordări cu privire la, printre altele, alocarea responsabilităților în analiza și în raportarea efectivă.

În paralel, toate tranzacțiile susceptibile de semne distinctive și al căror prim pas în implementare a fost făcut între 25 iunie 2018 și 1 iulie 2020 ar trebui deja analizate din perspectiva Directivei MDR și apoi pregătite informațiile pentru a permite o raportare efectivă cel târziu la data de 31 august 2020.

În plus, timpul rămas ar putea fi utilizat pentru inițierea de discuții proactive la nivelul organizațiilor profesionale în colaborare cu autoritățile fiscale, pentru a înțelege și clarifica aspectele care au fost lăsate netranșate de Directiva MDR. Aceste arii „gri” ar putea fi utilizate ca spațiu de manevră în sens pozitiv pentru a construi o interpretare – de preferat, prin ghiduri de clarificare emise și validate inclusiv de autoritățile fiscale.

1. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1561451548643&uri=CELEX:32018L0822>