

Unele considerații juridice cu privire la corelația dintre obligațiile de raportare și cele de notificare stabilite de Ordonanța Guvernului Nr.5/2020 de transpunere a DAC6, precum și cu privire la unele aspecte ale regimului sancționator aferent acestor obligații



Ordonanța de Guvern nr. 5/2020 ("OG nr. 5/2020") publicată la 31 ianuarie 2020 transpune în România Directiva 2018/822 a Consiliului Uniunii Europene privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, preluând într-o măsură destul de mare textul acestei, al cărei nume este deja cunoscut sub acronimul DAC6¹. Cum până în prezent aceste chestiuni nu au fost abordate în spațiul public², vom prezenta în cele ce urmează o serie de comentarii asupra unor aspecte importante de ordin juridic legate de obligațiile de raportare și notificare, dar și în legătură cu sancțiunile ce ar putea fi aplicate în cazuri de nerespectare a acestor obligații.

1. Corelația dintre obligația de raportare și cea de notificare

În prealabil, reamintim că din economia OG nr. 5/2020 se desprind două categorii de titulari ai obligației de raportare a aranjamentelor transfrontaliere (i.e. intermediarii și contribuabilii relevanți, astfel cum este fiecare dintre aceste două categorii distincte definită de lege), existând și o serie de mențiuni despre cum anume și când ar trebui să aibă loc raportarea de către fiecare dintre cei doi, aspecte care ridică însă în mod absolut necesar nevoia anumitor clarificări esențiale. Dacă este evident că obligația de raportare nu este niciodată în sarcina amândurora, ci doar fie în sarcina intermediarilor, fie în cea a contribuabililor relevanți, din perspectiva practică, în special față de sancțiunile care pot deveni incidente³, se pune *în primul rând* o întrebare extrem de importantă: **cine și cum anume aduce la îndeplinire obligația de raportare?**

Astfel, trebuie să observăm pe o parte, că obligația de raportare revine ca regula intermediarului, cu excepția situației în care acesta, ținut fiind de obligația secretului profesional (e.g. să zicem, un avocat sau consultant fiscal⁴) cu privire la care nu există o manifestare de voință – expresă sau implicată, dar în orice caz, neechivocă - a contribuabilului relevant de renunțare la această protecție legală specială, pe care reglementarea o desemnează sub denumirea de "acord"⁵. În asemenea cazuri de excepție, va fi obligat să raporteze un alt intermediar implicat care nu este ținut de obligația secretului profesional⁶ sau, în ultima instanță, dacă nu există niciun fel de asemenea intermediar, contribuabilul relevant.

În schimb, tot în asemenea cazuri de excepție, intermediarul ținut de secretul profesional va avea **doar o obligație notificare** ce trebuie transmisă celui alt intermediar care nu are o asemenea obligație de confidențialitate, respectiv, în lipsa unui asemenea intermediar, direct contribuabilului, ca aranjamentul transfrontalier este unul care trebuie raportat.

Pe de alta parte, cu privire la **aranjamentele comercializabile**⁷ apare problema în ce masura exista o obligație periodică de raportare (i.e. la trei luni, așa cum lege prevede) a acestora, sub forma specifică impusă de aceasta reglementare (alin.4 al art.291⁴ Cod procedura fiscală) în cazul unui intermediar ținut de secretul profesional. Aceasta întrucât reglementare nu face nicio diferențiere în privința acordării unei preferințe de păstrare a confidențialității informației cu privire la aranjamentele transfrontaliere după cum ele sunt sau nu comercializabile. Astfel, dacă o asemenea obligație exista cu siguranță în ceea ce privește obligația de raportare pentru conceperea unui asemenea aranjament, pentru ca prin definiție, nu exista la acel moment nicio particularizare a sa (nici macar nesemnificativă), așa cum legea o reliefează prin definiția amintită, credem ca lucrurile ar trebui să stea altfel atunci când aranjamentul devine unul particularizat, oricât de puțin ar varia el în cazul x față de cazul y.

În al doilea rând, în legătura cu **momentul raportării** se pun o serie de întrebări legate de determinarea activităților specifice ale intermediarului care impun obligația de raportare, pornind de la definirea sa prin raportare la activitatea de *a proiecta, organiza, gestiona implementarea* un aranjament transfrontalier sau la activitatea de furnizare de *"ajutor, asistență sau consiliere"* în legătura cu proiectarea, organizarea sau gestionarea implementării, fără însă ca aceste activități să fie în vreun fel delimitate în concret. Cum distingem, deci, între organizare și gestionare sau între ajutor, asistență sau consiliere și ce presupun, în concret, aceste activități? Pe de alta parte, nașterea obligației de raportare este legată de momentul *pregătirii sau punerii la dispoziție* a aranjamentului în vederea implementării, precum și în funcție de momentul efectuării *primului pas în demersul de implementare*. Ce înseamnă *pregătire* a implementării sau *punere la dispoziție în vederea implementării* și cum stabilim momentul exact în aceste evenimente intervin, în condițiile în care în funcție de acesta depinde când și mai ales dacă începe să curgă termenul de 30 zile de raportare?

Sunt întrebări pe care, pe buna dreptate, va trebui să și le pună orice intermediar sau contribuabil care fie intenționează să inițieze o tranzacție transfrontalieră, fie a avut deja tangențe cu o tranzacție transfrontalieră, astfel încât să determine dacă intra sau nu în sfera de aplicare a DAC6 (inclusiv dintr-o perspectivă tranzitorie), chestiuni însă în legătura cu care OG nr.5/2020 nu oferă un răspuns. Este, desigur, de așteptat ca aceste aspecte să fie clarificate de ghidul pe care ANAF s-a angajat să-l emită și să-l publice pe pagina de internet a instituției. Va fi esențial să se pastreze, însă, spiritul și litera legii pentru a nu se ajunge în situația în care, din dorința – desigur, absolut firească – a autorităților de a avea cât mai multe informații, să se încalce principiile esențiale ale reglementării introduse pentru a se asigura respectarea a unor alte valori sociale, cel puțin la fel de importante.

Totuși, dincolo de necesitatea stringentă a clarificării acestor aspecte până la data de 1 iulie 2020 - când intra în vigoare OG 5/2020, considerăm ca textul Directivei DAC6 și al legii naționale de transpunere oferă câteva elemente care creionează limitele obligației de raportare, din care credem ca se desprind suficiente argumente în sensul concluziei ca asemenea tranzacții nu trebuie să fie raportate decât atunci când implementarea rezultă a fi o opțiune posibilă pentru contribuabilul în discuție și, desigur, intermediarul.

2. Sancționarea neîndeplinirii obligațiilor de raportare sau notificare

Cu titlu preliminar, aratăm ca România a ales să transpună Directiva DAC6 în privința necesității stabili unui regim sancționator pentru încălcarea obligației de raportare a aranjamentelor transfrontaliere, care să fie eficace, proporțional și cu efect de descurajare, prin instituirea răspunderii contravenționale. Astfel, faptele (i) de a nu raporta sau raporta cu întârziere un aranjament transfrontalier sau (ii) de a nu notifica alți intermediari/contribuabilul relevant cu privire la obligația de raportare, reprezintă *contravenții* și sunt sancționate cu amendă contravențională cuprinsă între 20.000 lei și 100.000 lei (art. 336 alin. 2 lit. n) Cod procedura fiscală), respectiv, între 5.000 lei și 30.000 lei (art. 336 alin. 2 lit. o) Cod procedura fiscală). Drept urmare, fapta intermediarilor sau, după caz, a contribuabililor de a nu-și îndeplini obligația de raportare în termenul de 30 zile (pentru aranjamentele transfrontaliere personalizate) și, respectiv, termenul de 3 luni (pentru aranjamentele comercializate), constituie contravenție și se sancționează cu amendă contravențională. Aceeași sancțiune se aplica

și pentru nedeclararea tranzacțiilor raportabile din perioada 25 iunie 2018 – 1 iulie 2020 până la data de 31.08.2020.

Și în privința sancționării obligațiilor de raportare sau notificare la o analiza de substanță a reglementării apar o serie de întrebări, iar dintre acestea încercăm să abordăm mai jos câteva, împreună cu răspunsurile care în opinia noastră ar trebui date în privința lor.

În primul rând, în ceea ce privește **aplicarea acestor sancțiuni contravenționale**, se vor aplica și dispozițiile Ordonanței Guvernului 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor ("OG nr. 2/2001"). Cum din redactarea art. 336 alin. 1 lit. w) și x) din Codul de procedura fiscală rezultă că fapta contravențională, *verbum regens*, o reprezintă o faptă omisivă, respectiv, neraportarea sau raportarea cu întârziere a aranjamentelor transfrontaliere raportabile și neîndeplinirea obligației de notificare a altui intermediar sau a contribuabilului relevant cu privire la obligația de raportare. Drept urmare, fiecare aranjament neraportat, respectiv, raportat cu întârziere, precum și fiecare faptă de netransmitere a notificării reprezintă o contravenție și va fi sancționată cu amenda prevăzută de lege.

În al doilea rând, considerăm că dacă sunt **constatate mai multe astfel de fapte de neraportare/lipsa notificare** care constituie contravenții, devin incidente prevederile art. 10 și art. 20 din OG nr. 2/2001, echipa de control fiscal nu va putea deci să aplice decât o singură sancțiune pentru toate faptele contravenționale și nici nu le va putea segmenta artificial pentru a ajunge la un rezultat diferit.

În al treilea rând, textul final al reglementării sancționatorii referitoare la raportare, care viza în prima sa versiune în mod nediferențiat intermediarii ținută de secretul profesional în funcție de exprimarea acordului contribuabililor relevanți la raportare, nu a mai fost adaptat în mod corespunzător pentru a avea în vedere și ipoteza în care un acord în aceste sens este exprimat de contribuabil într-un termen care le lasă la dispoziție intermediarilor mai puțin de 30 de zile pentru a raporta, termenul standard avut în vedere în raport. Or, fața de neclaritatea legii sancționatorii, aceștia nu ar putea fi sancționați pentru neraportare decât dacă nu raportează la un interval mai mare de 30 de zile de când au primit acordul pentru raportare.

În al patrulea rând, se pune problema prescripției aplicării sancțiunilor prevăzute de OG nr. 5/2020, prin raportare la art. 13 din nr. OG 2/2001, care – reamintim - face distincție între un termen de 6 luni de la data savârșirii faptei pentru contravențiile simple, instantanee și, respectiv, de la data încetării savârșirii faptei pentru contravențiile continue, în cazul în care încălcarea obligației legale durează în timp.

Totodată, jurisprudența cu privire la prescripția la contravențiile aferente nedeunerii declarațiilor fiscale este neunitară, existând soluții în care s-a considerat că fapta reprezintă o contravenție continuă⁸, în timp ce din altele⁹ rezultă concluzia că faptele sunt instantanee, momentul consumării actului fiind cel în care expira termenul legal de declarare, iar contribuabilul nu depune declarația fiscală. Aceasta din urmă soluție este sprijinită de opinii din lucrări de specialitate din doctrina de drept fiscal¹⁰, dar și în lucrări referința din doctrina de drept administrativ au fost exprimate opinii critice cu privire la prelungirea prescripției până la încetarea comportamentului ilicit, cu motivarea că fapta devine imprescriptibilă¹¹.

Spre deosebire de cazurile de sancționare a nedeunerii unei declarații fiscale în termen legal conform Codului de procedura fiscală, OG nr. 5/2020 definește expres raportarea cu întârziere a unui aranjament transfrontalier raportabil, instituind însă aceeași o sancțiune contravențională a amenzii. În alte cuvinte, constituie faptă contravențională, atât neraportarea, cât și raportarea cu întârziere a unui aranjament. Fața de aceasta formulare a textelor speciale din OG nr. 5/2020, apreciem că ambele categorii de fapte contravenționale ar trebui să fie considerate contravenții instantanee față de împrejurarea elementul material al acestora – neraportarea sau lipsa notificării – se consumă la momentul expirării termenului legal, iar organele fiscale au posibilitatea constatării

acestor fapte în termenul de prescripție de legal de 6 luni.

Natura juridică de contravenție instantanee, iar nu continuă, este confirmată în acest caz de interpretarea gramaticală a textului legal, care sancționează și **raportarea cu întârziere a aranjamentului transfrontalier** – fapta care semnifică, în realitate, o remediere a neexecutării obligației de raportare în termenul legal. Deci, momentul încetării săvârșirii faptei contravenționale de neraportare prin efectuarea raportării cu întârziere nu constituie momentul săvârșirii sau consumării faptei de neraportare, ci săvârșirea unei alte fapte contravenționale distincte, pentru care începe să curgă un nou termen de prescripție de 6 luni. Aceleași comentarii ar trebui să fie aplicabile și pentru neraportarea aranjamentelor comercializabile,

Desigur că, independent de problematica înlăturării răspunderii contravenționale pentru neraportarea aranjamentelor transfrontaliere sau lipsa notificării, acestea nu afectează în vreun fel răspunderea administrativă a intermediarilor sau, după caz, a contribuabililor relevanți, care vor putea fi obligați de autoritățile fiscale, pe calea unor dispoziții de masuri, să efectueze aceste raportări și/sau notificări.

3. În loc de concluzii: instituirea unui mecanism de analiză a tranzacțiilor transfrontaliere este absolut necesară în cazul oricărei persoane care derulează operațiuni ce pot cădea sub incidența OG nr.5/2020

În contextul descris mai sus, ne așteptam ca verificarea calității de intermediar sau de contribuabil relevant în contextul unui aranjament transfrontalier raportabil și, deci, a existenței obligației de raportare sau de notificare mai sus menționate să ridice multiple provocări și dificultăți de interpretare și aplicare a acestor dispozițiilor legale în fața organelor fiscale și, ulterior, în fața instanțelor de judecată. Aceasta cu atât mai mult cu cât calificarea unei activități desfășurate de intermediari și/sau contribuabilii relevanți ca intrând sau nu în sfera de aplicare a Directivei DAC6 presupune o judecată de valoare care are, totuși, un grad de subiectivism și care, în aceste condiții, trebuie efectuată de intermediari și contribuabilii relevanți într-o manieră transparentă și convingătoare, care să asigure o bună și ușoară colaborare cu organele fiscale.

În acest sens, din experiența altor state membre, o asemenea judecată poate fi efectuată în baza unei proceduri interne elaborate pe baza unui algoritm și a unor criterii obiective și bine fundamentate. O asemenea procedură s-ar putea dovedi extrem de relevantă și chiar hotărâtoare pentru dovedirea preocupării și diligenței destinatarilor legii în executarea obligațiilor legale instituite de OG nr. 5/2020 și ar putea cântări decisiv în stabilirea existenței obligației de raportare și a faptei contravenționale corelative și, respectiv, în combaterea atragerii răspunderii contravenționale în fața instanțelor de judecată.

-
1. Reamintim că aceasta constituie o a șasea modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal
 2. Aspecte legate de perspectiva fiscală a acestei reglementări se regăsesc în analiza colegilor noștri de la PwC România – a se vedea Andreea Mitirita și Florin Rizea: <https://blog.pwc.ro/2020/01/23/noile-obligatii-impuse-de-directiva-dac6-cum-identificam-tranzactiile-raportabile/> și https://economie.hotnews.ro/stiri-noua_economie-23520205-inceput-numaratoarea-inversa-pentru-raportarea-obligatorie-tranzactiilor-catre-autoritatile-fiscale-recomandari.htm și, respectiv, pentru industria financiară Diana Coroaba și Monica Ardelean Noile obligații impuse de directiva privind raportarea tranzacțiilor: Cum se aplică bancilor, disponibil la adresa de internet <https://blog.pwc.ro/>
 3. A se vedea pct.2 de mai jos.
 4. A se vedea soluția legii franceze care din perspectiva formală impune cerința datei certe a unui asemenea manifestare de voință, tocmai pentru a nu exista ulterior dispute cu privire la renunțarea sau nu de către contribuabil la privilegiul profesional.
 5. A se vedea alin.7 al art. 291 ind. 4 Cod procedura fiscală. Soluția la care s-a oprit finalmente legiuitorul nostru este diferită de cea din proiectul de Ordonanță, ea fiind similară din perspectiva fondului celei adoptate de alte state europene precum Franța sau Polonia. Se da, astfel, expresie adecvată importanței respectării secretului profesional și prestigiului ce trebuie acordat relației dintre client-consultant într-un stat în care aceasta valoare este legal protejată la cel mai înalt nivel, chiar prin sancționarea penală a celor care încalcă o asemenea îndatorire (a se vedea, de exemplu, dispozițiile similare ale Codului penal francez de sancționare a încălcării secretului profesional). Aceeași idee este regăsită, de altfel, sub o altă formă, dar cu aceeași finalitate (i.e. protecția confidențialității) în legislația națională a celorlalte state membre care au implementat DAC6 până la acest moment.
 6. O asemenea situație va fi practic probabil mai rar incidentă, față de existența privilegiului profesional pentru majoritatea profesioniștilor implicați în asemenea operațiuni ce ridică suspiciunea de raportare.
 7. A se vedea definiția acestuia conform art.287 lit.x) Cod procedura fiscală.
 8. Spre exemplu, Tribunalul Alba, Decizie civilă nr. 108/A/2014, Tribunalul Bistrița Năsăud, Decizia r. 99/2014

9. Spre exemplu, Tribunalul București, Secția II-a, Decizia nr. 972/2014, Decizia nr. 1253/2014

10. Într-un articol de specialitate al unor funcționari publici din Ministerul Finanțelor Publice se arata, de exemplu, ca: "fapta de nedepunere în termen a declarațiilor fiscale, întrucât presupune cerința esențială a depășirii unui termen, reprezintă contravenții ce se consumă și se epuizează instantaneu, acțiunea sau inacțiunea ce reprezintă elementul material al contravenției, nefiind de natură să dureze în timp, având astfel caracteristica unei contravenții simple."
http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/revista_nou/2016/Articol_RFPC_05_2016.pdf

11. A se vedea, de exemplu, A. Iogovan, Tratat de drept administrativ, Vol. II, ed. 4, 2005, pag. 404, O. Radulescu, P. Rosenberg, A. Tudor – Despre prescripția răspunderii contravenționale în Revista Dreptul nr. 9/2004, pag. 160