

Cine ne (mai) salveaza de dubla-impunere?



Premisa

În ultimii ani ne-am confruntat – la început mai rar iar apoi cu o frecvență din ce în ce mai ridicată, cu situații în care fie un contribuabil a fost impozitat în două state distincte, fie aceeași tranzacție a fost supusă impozitării în două state prin impozitarea fiecărei din persoanele juridice care au efectuat-o.

Prima situație – a impozitării aceluiași contribuabil în două state diferite, este una mai ușor de înțeles și la aceasta se referă în mod direct Codul fiscal atunci când reglementează modalitățile de evitare a dublei-impuneri.

Pentru rigurozitate, ne vom referi la această situație ca „dubla-impunere juridică” în ilustrarea definiției stabilite de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OCDE”), anume stabilirea de impozite pe venit în două (sau mai multe) state pentru același contribuabil cu privire la același venit¹.

Dubla impunere juridică poate fi generată, de exemplu, în cazul în care un rezident al unui stat obține venituri din surse din alt stat iar legislația fiscală internă a ambelor state ar impozita acel venit ori în cazul în care fiecare stat consideră ca respectivul contribuabil este rezident al statului în cauză și astfel supus impozitării în fiecare stat.

A doua situație – a impozitării aceleiași tranzacții în două state diferite prin impozitarea persoanelor juridice, este una care în practică generează dispute frecvente între contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală („ANAF”). Este vorba de „dubla impunere economică” ce este definită de OCDE ca includerea, de către mai multe administrații fiscale ale unor state, a aceluiași venit în baza de impozitare, atunci când venitul este obținut de diferiți contribuabili².

Cazurile de prețuri de transfer sunt cel mai bun exemplu de dubla impunere economică. De exemplu, o administrație fiscală a unui stat ajustează un preț perceput pentru tranzacții derulate între părțile afiliate (marind sau micșorând acel preț) iar diferența ce rezultă este impozitată de statul care face ajustarea, în condițiile în care a

fost deja aplicat impozit în celalalt stat cu privire la același venit dar asupra celeilalte societăți. Și mai specific, în România, autoritatea fiscală consideră ca prețul plătit de contribuabilul român pentru o achiziție de la un afiliat străin este prea mare (adică nivelul cheltuielii este prea ridicat), astfel ca acesta este diminuat și deci baza de impozitare este ajustată (iar eventualul profit datorat statului român este crescut); în același timp, afiliatul străin a avut în vedere la determinarea impozitului datorat autorității sale statale întregul preț primit de la afiliatul român și nu prețul diminuat de autoritățile fiscale române.

Practic, dubla impunere economică nu rezulta din valoarea absolută a impozitului pe profit achitat de către un contribuabil către autoritățile fiscale competente din două sau mai multe state, ci vizează situația în care același venit/profit este inclus în baza de impozitare la două sau mai multe persoane afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

Aceasta a doua ipoteză este cea care face obiectul prezentei discuții.

Problema

O inspecție fiscală desfășurată de ANAF asupra unui contribuabil român ce efectuează tranzacții cu societăți străine afiliate (ceea ce este cazul majorității societăților multinaționale cu prezență în România) stabilește impozit pe profit suplimentar de plată în sarcina contribuabilului român, impozit generat de efectuarea unor ajustări de prețuri de transfer cu privire la tranzacțiile efectuate cu societățile străine afiliate.

În esență, simplificând, ANAF consideră ca respectivul contribuabil român trebuia să vândă la prețuri mai mari către societățile afiliate, deci să obțină venituri mai mari și să plătească impozit pe profit mai mare. Cum nu a făcut-o, în sarcina contribuabilului, ANAF stabilește sume suplimentare de plată, emițând în acest sens un titlu de creanță – decizia de impunere.

În același timp, societatea afiliată care a achitat către contribuabilul român un preț pe care ANAF l-a considerat „prea mic” a ținut cont la determinarea impozitului pe profit pe care l-a achitat în statul de rezidență de respectivă cheltuielă. Însă, ANAF susține că societatea afiliată ar fi trebuit să plătească mai mult, deci să aibă o cheltuielă mai mare și să plătească în țara de rezidență un impozit pe profit mai mic.

Se ajunge așadar la o dubla-impunere, o dubla taxare a aceluiași venit efectuată de două autorități statale, ce ar trebui eliminată.

[Descopera oportunitățile de recrutare de pe LegiTeam! GRATUIT.](#)

Soluțiile actuale – ce alegem?

O prima soluție – de altfel, cea mai simplă și mai la îndemâna contribuabililor - este reprezentată de procedura contestării rezultatelor inspecției fiscale. Este vorba despre demersurile deja devenite clasice de formulare a contestației fiscale în termen de 45 de zile de la comunicarea deciziei de impunere, urmată de formularea unei acțiuni în instanța care, după parcurgerea a două faze procesuale (fond și recurs), se va încheia cu o hotărâre judecătorească definitivă ce va tranșa disputa cu autoritățile fiscale române.

Avantajele acestor demersuri constau în posibilitatea contribuabilului de a argumenta și proba în fața unui judecător independent și imparțial, atunci când bineînțeles este cazul, ca ajustările de prețuri de transfer efectuate de inspectorii ANAF ce au generat impozitul suplimentar nu sunt corecte, precum și în obligativitatea hotărârii judecătorești astfel pronunțate (ANAF trebuind să o respecte și să o aplice întocmai).

Dezavantajele vizează costurile ridicate ale contribuabilului (cu avocații, cu consultanții fiscali și cu experții în domeniul prețurilor de transfer), durata procedurilor (3, 4, chiar 5 ani), lipsa de experiență a judecătorilor într-un asemenea subdomeniu extrem de specializat/de nișă și chiar în numeroase cazuri lipsa de experiență a experților numiți de instanță³.

Indiferent de avantajele și dezavantajele anterior ilustrate, există întotdeauna riscul major ca problema dublei-impuneri să nu fie înlăturată, în special atunci când contribuabilul nu are succes în contestarea rezultatelor inspecției fiscale.

O a doua soluție constă în utilizarea unei proceduri internaționale de eliminare a dublei impuneri, bazată pe dispozițiile Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu majoritatea statelor.

În esență, când o persoană apreciază că este dublu-impozitată, aceasta poate să supună cazul sau autorității competente a statului de rezidență, iar autoritatea respectivă va încerca să rezolve problema pe calea unei înțelegeri amiabile cu autoritatea competentă a celuilalt stat.

Avantajul acestei proceduri este evident – dubla-impunere este eliminată pe calea unei proceduri ce are loc direct între două autorități statale, fără costuri pentru contribuabil.

Dezavantajele acesteia, deși nu la fel de evidente, sunt insurmontabile – (i) existența unui drept de apreciere de

necontestat al autorității statale sesizate cu reclamația contribuabilului (*i.e. trebuie ca acesta sa considere ca reclamația este „întemeiată” și ca nu poate ea însași „sa dea o soluție satisfacatoare”*) și (ii) imposibilitatea constrângerii celor doua autorități statale de a soluționa speța și de a elimina dubla impunere atunci când acestea nu ajung la un acord amiabil.

O a treia soluție vizează în mod specific cazurile de dubla impunere generate de efectuarea de ajustări de prețuri de transfer⁴ și are la baza Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătura cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate 90/436/CEE („EUAC”). Similar procedurii internaționale pe care am menționat-o anterior, cele doua autorități statale încearcă mai întâi sa ajunga la un acord amiabil cu privire la eliminarea dublei-impuneri, în caz contrar existând o a doua etapa – a arbitrajului, în care acestea pot fi constrânse sa adopte o atare rezolvare a speței.

Pe lângă costurile reduse și participarea specialiștilor în domeniul prețurilor de transfer, principalul avantaj al acestei proceduri este acela ca, odata declanșată, aceasta se va încheia cu eliminarea dublei impuneri.

În același timp, inconvenientul major este reprezentat de incertitudinea declanșării procedurii EUAC înainte ca termenele din cadrul procedurii naționale (*i.e. acțiunea în instanța împotriva deciziei de impunere*) sa expire, întrucât contribuabilul trebuie sa opteze fie pentru una, fie pentru cealalta. Specific, procedura EUAC și acțiunea de instanța nu se pot desfășura în paralel deoarece sistemul nostru de drept civil nu permite derogari de la hotărârile judecătorești; odata pronunțate, nu pot fi adoptate soluții contrare prin actele administrativ-fiscale. În practica, de cele mai multe ori termenul de 6 luni pentru formularea acțiunii în instanța urmează sa expire iar contribuabilul nu cunoaște daca procedura EUAC a fost inițiată sau nu, astfel încât acesta este pus în fața unei alegeri dificile – nu depune acțiunea în instanța, cu riscul ca procedura EUAC sa nu mai fie declanșată și sa fi pierdut și orice posibilitate practica de a mai contesta actul de impunere, sau depune acțiunea de instanța, cu riscul ca procedura EUAC sa fie refuzată din acest motiv.

O a patra soluție este oferită de Directiva nr. 1852 din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeana ce a fost transpusă prin Ordonanța Guvernului nr. 19 din 21 august 2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Aceasta conține elemente similare procedurii EUAC, fiind totuși mai extinsă atât în ceea ce privește obiectul cât și în ceea ce privește drepturile și obligațiile pe care le reglementează. De asemenea, fiind vorba de o directivă, Curtea de Justiție a Uniunii Europene poate fi sesizată cu chestiuni privind interpretarea dispozițiilor acesteia. *Ratione tempore*, se aplica abia din a doua jumătate a anului 2019 și privește plângeri ce vizează chestiuni litigioase legate de venituri sau capitaluri obținute într-un exercitiu financiar începând cu 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date, astfel ca până în prezent nu avem cunoștința de modalitatea concreta de desfășurare a acestei proceduri și de eventualele impedimente întâlnite.

Ce ne „îndeamna” practica ANAF sa alegem?

Potrivit Raportului de performanță publicat de ANAF cu privire la anul 2019⁵, în perioada respectiva au fost finalizate trei proceduri amiabile – fara a se distinge potrivit caror prevederi (EUAC sau convenții de evitare a

dublei impunerii), fiind în curs de derulare un număr de 61 de proceduri amiabile în diverse stadii de soluționare, în scopul eliminării dublei impunerii. Aceasta în condițiile în care baza impozabilă stabilită suplimentar la contribuabilii verificați din perspectiva preturilor de transfer în aceeași perioadă a fost de 830,2 mil. lei.

În primul semestru al anului 2020, potrivit celui mai recent Raport de activitate al ANAF⁶, au fost finalizate 5 proceduri amiabile prin ”Nota de închidere a procedurii amiabile”, din care 4 în baza acordurilor sau convențiilor pentru evitarea/eliminarea dublei impunerii încheiate de România cu state membre UE și una în baza Convenției nr. 90/436/CEE.

Cele de mai sus indică fără îndoială că procedurile internaționale declanșate în vederea eliminării dublei impunerii sunt în număr redus și se desfășoară anevoios.

Mai important este că din rapoartele ANAF rezultă un aspect foarte îngrijorător, anume că aceste proceduri internaționale menite să asigure eliminarea dublei impunerii sunt în cele din urmă refuzate contribuabililor. Acea „Nota de închidere a procedurii amiabile” nu poate fi considerată un act administrativ (fiscal) – care ar consfinți în mod normal rezultatul procedurii și ar elimina dubla impunere, astfel că nu poate avea altă semnificație decât respingerea procedurii internaționale.

Prin urmare, cum toate opțiunile descrise mai sus presupun concursul ANAF generează riscuri majore, contribuabilului nu-i mai rămâne altceva de făcut decât să utilizeze mijloacele obișnuite de contestare în fața instanțelor judiciare a actelor emise de ANAF.

Și totuși...o altă soluție?

OCDE susține de multă vreme⁷ că modalitatea eficientă de soluționare a disputelor implică atât admiterea ideii că prevenția este mai bună decât remedierea cât și încercarea de a le clarifica într-un stagiu cât mai incipient în timp, atunci când informația este ușor disponibilă și nicio poziție nu s-a conturat în mod definitiv.

În consecință, pentru a nu avea un caz de dubla-impunere sau o dispută cu privire la acesta, este necesar ca administrațiile fiscale să aibă aceeași înțelegere asupra elementelor de fapt și asupra incidenței regimului de taxare încă de la momentul efectuării controlului fiscal – ceea ce se poate obține prin intermediul controalelor coordonate.

Controalele simultane - se referă la o înțelegere între două sau mai multe administrații fiscale de a examina în același timp, fiecare în propriul teritoriu, aspectele fiscale ale unuia sau mai multor contribuabili în privința cărora au un interes comun sau asociat, cu scopul de a-și împărtăși reciproc orice informații relevante pe care le-ar obține astfel. Realizarea de controale simultane implică coordonarea activităților întreprinse în cadrul inspecțiilor individuale din cele două (sau mai multe) jurisdicții.

Controalele simultane pot fi de asemenea combinate cu prezența oficialilor fiscali în străinătate, având astfel un

organ de inspecție fiscală controlând simultan aspectele fiscale ale unui contribuabil în prezența oficialilor celeilalte administrații fiscale.

Controalele comune – conceptul creat de OCDE se referă la un control desfășurat de două sau mai multe administrații fiscale ce se alătură pentru a examina un aspect/o tranzacție al unui/unor contribuabil/contribuabili ce au activitate transfrontalieră. Administrațiile acționează coordonat, interacționează cu contribuabilul împreună și primesc informațiile de la acesta iar oficialii din partea celeilalte administrații fiscale sunt prezenți la control.

Realizarea unui Control comun nu presupune ca toți participanții la această acțiune să exercite aceeași autoritate în materie de inspecție fiscală, însă oficialii fiscali implicați sunt coordonați pe deplin și au sarcinile inspecției fiscale departajate.

Controalele multilaterale⁸ - se referă la o înțelegere între două sau mai multe administrații fiscale de a efectua controale coordonate asupra unuia sau mai multor contribuabili „înrușiți” iar controlul are la bază un interes comun sau complementar.

Posibilitatea realizării unor asemenea controale există în legislația română (i.e. în Codul de procedură fiscală) încă din 2012, odată cu transpunerea Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal prin intermediul Ordonanței Guvernului nr. 2/25.01.2012.

Reglementarea curentă este însă una simplistă și deficitară, neexistând un mecanism prin intermediul căruia ANAF să poată fi solicitat de contribuabilul rezident să declanșeze sau să participe la un asemenea control.

În consecință, în practică, ANAF recurge foarte rar la aceste tipuri de controale și mai degrabă în vederea „*combaterii fraudei în domeniul tranzacțiilor intracomunitare cu autovehicule, electronice, telefoane mobile, produselor de larg consum, produse petroliere*”⁹. Din punct de vedere statistic, în ultimii 5 ani și jumătate, potrivit informațiilor publicate de ANAF¹⁰, au fost realizate 41 de controale multilaterale și doar 9 din acestea au vizat impozitarea salariilor muncitorilor detașați în alt stat membru și, respectiv, prețurile de transfer.

Cu toate acestea, tocmai controalele coordonate reprezintă viitorul pentru evitarea cazurilor de dubla-impunere iar nu disputele fiscale, fie ele naționale sau internaționale. Statele vest-europene, inițial refractare, le utilizează deja frecvent și chiar le promovează prin intermediul autorităților fiscale naționale ca un mijloc eficient de a clarifica aspectele de fapt privind tranzacțiile transfrontaliere și regimul de impozitare.

Recent, chiar Comisia Europeană, în raportul emis de Joint Transfer Pricing Forum în 2018¹¹, face o serie de recomandări și încurajează statele să efectueze controalele fiscale coordonate în materie de prețuri de transfer, având ca obiectiv eliminarea atât a cazurilor de dubla-impunere cât și a celor de ne-impozitare a contribuabililor.

În plus, Directiva 2021/514 a Consiliului din 22 martie 2021 de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal – ce urmează a fi implementată de statele membre UE până cel târziu la 31.12.2022 - aduce îmbunătățiri semnificative controalelor multilaterale în sensul organizării și accelerării

desfașurarii acestora.

În acest sens, nu ne ramâne altceva de făcut decât să încurajăm, să sprijinim cu propuneri concrete și prin exercitarea unei presiuni din partea mediului de afaceri adoptarea cât mai rapidă a unei legislații naționale care să instituie un tablou clar al drepturilor și obligațiilor atât pentru contribuabili cât și pentru autoritățile fiscale cu privire la inițierea, participarea și desfașurarea unui control coordonat. Astfel, atât contribuabilii, cât mai ales statul român ar avea de câștigat – bani, stabilitate și certitudine fiscală

Despre Radu si Asociații SPRL

Radu și Asociații SPRL este o societate de avocați ce oferă servicii juridice complete, care includ atât servicii de consultanță juridică cât și asistența și reprezentare în fața instanțelor de judecată, având o practică importantă de controverse și dispute fiscale.

Radu și Asociații SPRL este membră a societăților din grupul Ernst & Young Global Ltd și face parte din rețeaua globală EY Law, aflată în plină expansiune, în cadrul căreia lucrează peste 2400 de avocați în mai mult de 90 de jurisdicții.

Experiența noastră a fost recunoscută de piața și de publicații internaționale. Chambers Global 2019 a recunoscut practica noastră de Corporate/M&A în timp ce Chambers Europe 2019 și 2020 au plasat practica noastră de Controverse și Dispute Fiscale pe banda 1. Totodată, The Legal 500 Europe, Middle East and Africa 2019 și 2020 au premiat practica noastră de Drept Comercial, Drept Societar și M&A, ediția 2020 plasând practica de Controverse și Dispute Fiscale pe poziția 1.

[1] A se vedea Manualul pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile emis de OCDE, aliniatul 1.1.2, disponibil în limba engleză la <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/1background-11whatisataxconvention-112doubletaxation-juridicalandeconomic.htm>

[2] Manualul pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile emis de OCDE, aliniatul 1.1.2.

[3] Trebuie subliniat că nu există în acest moment o sub-specializare recunoscută a experților judiciari în fiscalitate pentru zona prețurilor de transfer. Există o listă a experților fiscali „care și-au exprimat disponibilitatea de a efectua expertize fiscale judiciare în domeniul prețurilor de transfer” creată de Camera Consultanților Fiscali (disponibilă la: <https://www.ccfiscali.ro/optiuni-expertize-fiscale>) care însă nu garantează că persoanele respective sunt specialiști în acest domeniu dar cel puțin că vor să trateze cu atenție asemenea probleme;

[4] În art. 1 se precizează că „Prezenta convenție se aplică în cazul în care, în scopul impunerii, profiturile care sunt incluse în profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt sau urmează să fie, de asemenea, incluse în profiturile unei întreprinderi a unui alt stat contractant [...]”

[5] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_07072020.pdf

[6] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_activitateS1_11122020.pdf

[7] Mai recent, a se vedea și OECD (2019), “Joint Audits within international tax co-operation”, in Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris

[8] A se vedea art. 7 din Regulamentul (UE) nr. 1286/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de instituire a unui program de acțiune pentru a îmbunătăți funcționarea sistemelor de impozitare în Uniunea Europeană pentru perioada 2014-2020 (Fiscalis 2020) și de abrogare a Deciziei nr. 1482/2007/CE

[9] https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_activitateS1_11122020.pdf

[10] Disponibile aici:

https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre_anaf/strategii_anaf/rapoarte_studii/!ut/p/a1/jZCxDoIwEJafhpU7QRp0w4XKBCYE6GLAIEICJQqry-wmWjxtrt8X_LfDwxyYEP5akWpWzmU3bozqcqHSqjOxHSBDHxLtebF8aIlCxAyQBOOrskPj7jI_nPxx8T4F7-DJgRWT8wAmvEDTBkiICJTIZbn0UwVK4vgClec8WV_VTLudF6nM4WWjPsy2kFB23H7K38JvSyEID_knC2Kdpjm3cZ_70BjTR6b8!/dl5/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/

[11] Disponibil aici:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf