

Ne va salva DAC 7 de dubla-impunere?



1. Introducere

Dubla-impunere, în special în materia prețurilor de transfer, reprezintă una dintre cele mai frecvente și spinoase probleme cu care se confruntă societățile multinaționale cu prezență în România, în special datorită ineficienței practice a soluțiilor pentru eliminarea acesteia *post factum*.

Cu proverbul românesc „Prevenția este mama înțelepciunii” pare să fie de acord și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) ce susține¹ că pentru a elimina dubla-impozitare trebuie mai degrabă să prevenim apariția acesteia iar acest rezultat poate fi atins cel mai ușor prin intermediul controalelor coordonate².

Cu toate acestea, administrațiile fiscale naționale și cu precădere Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)³, sunt reticente în a recurge la controalele coordonate, de vreme ce, practica ne arată că principalul scop al acesteia pare a fi impozitarea cât mai substanțială a contribuabililor.

Astfel, este important ca legiuitorul, atât cel european cât și cel național, să creeze un cadru legislativ care să conțină inclusiv pârghiile necesare pentru a „constrânge” administrațiile fiscale, atunci când este cazul, să efectueze controale coordonate în vederea unei mai bune taxări și a prevenirii dublei-impozitari, cu scopul de a realiza astfel certitudine fiscală și, în final, „o economie în interesul cetățenilor”⁴.

În linie cu cele enunțate mai sus, acum mai bine de 10 ani legiuitorul european a emis Directiva 2011/16/UE a Consiliului privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal („DAC 1”) care reglementa, în mod rudimentar, posibilitatea – nu și obligația – statelor membre de a desfășura controale coordonate. Cu toate că DAC 1 a fost transpus în legislația națională (i.e. în Codul de procedură fiscală) prin intermediul Ordonanței Guvernului nr. 2/25.01.2012, autoritățile fiscale române au ocolit în general participarea la acest tip de controale.

Pe de altă parte, nici legiuitorul european nu s-a dovedit a fi prea ambițios în această materie – deși DAC 1 a fost modificată de nu mai puțin de cinci ori⁵. Astfel, controalele coordonate au rămas neatinsse până în 2021, când prin a șasea modificare, respectiv prin Directiva 2021/514 a Consiliului din 22 martie 2021 de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal („DAC 7”), reglementarea a fost actualizată.

În cadrul prezentului articol ne-am propus să prezentăm DAC 7, cea mai nouă ”arma” în lupta împotriva dublei-impuneri, care, deși îmbunătățește semnificativ cadrul legislativ, așa cum vom arăta, prezintă și serioase deficiențe.

2. Ce aduce nou DAC 7 și ce îi lipsește?

În primul rând, spre deosebire de DAC1, DAC 7 definește, în premiera, termenul de „control comun”, drept *”Ancheta administrativă desfășurată în comun de autoritățile competente din două sau mai multe state membre și care au legătura cu una sau mai multe persoane care sunt de interes comun sau complementar pentru autoritățile competente din statele membre respective”*.⁶

Definirea termenului de control comun în legislația europeană este mai mult decât bine-venită întrucât stabilește un consens, la nivel european, cu privire la semnificația controalelor comune, uniformizând astfel noțiunea și oferind previzibilitate legislativă în rândul statelor membre.

În al doilea rând, DAC 7 modifică Art. 11 – *„Prezenta în birourile administrative și participarea la anchetele administrative”*, precum și Art. 12, *„controalele simultane”* din vechea DAC 1, aducând mici, dar importante îmbunătățiri.

Cu privire la participarea la anchetele administrative, art. 11 schimbă modalitatea în care se declanșează acestea – de la inițierea lor printr-un „acord” între cele două state ale caror organe fiscale participau la anchete administrative, la realizarea acestora pe baza unei cereri pe care organul fiscal solicitat o poate accepta sau refuza în mod justificat, dar într-un termen de 60 de zile.

Se poate observa, astfel, ca DAC 7 elimină parțial incertitudinile generate de folosirea *lato sensu* a termenului „acord”, și reglementează care sunt elementele prin care se constituie respectivul acord, respectiv formularea unei cereri, care poate fi acceptată sau nu, într-un anumit termen expres stipulat.

Totodată, DAC 7 reglementează în mod expres posibilitatea autorității străine de a intervieva anumite persoane sau de a examina probe, sub rezerva normelor procedurale din statul gazdă. Și aceasta modificare reprezintă un pas înainte față de vechea reglementare, care prevedea faptul ca organele statului solicitat pot întreprinde astfel de demersuri *numai în măsura în care legislația statului solicitat permite acest lucru*.

Prin această modificare, DAC 7 stabilește, la nivel de directivă, posibilitatea organelor din statul străin de a intervieva persoane și de a examina probe, eliminând astfel potențialele prevederi din legislațiile statelor membre care interziceau o astfel de interacțiune a autorităților fiscale străine.

Cu privire la controalele simultane, în plus față de reglementarea anterioară, se stabilește un termen de 60 de zile în care organele fiscale implicate comunică acceptul sau refuzul motivat de a participa la un astfel de tip de control. Prin urmare, se elimină posibilitatea tergiversării *sine die* a încheierii unui acord între statele ce urmează a desfășura controale simultane și crește gradul de certitudine cu privire la efectuarea sau nu a unui asemenea control.

Cu toate acestea, DAC 7 nu reglementează și consecințele nerespectării termenului de 60 zile. Aceasta nu înseamnă ca statele membre ce au obligația de a transpune în dreptul intern DAC 7 nu pot crea un regim mai restrictiv și mai eficient, cum ar fi spre exemplu o stabilire a faptului ca lipsa emiterii unui răspuns în termenul de 60 de zile reprezintă acordul organului fiscal solicitat de a declanșa controlul.

În al treilea rând, DAC 7 introduce un nou articol 12a, intitulat *”controalele comune”*, care reglementează, mai în detaliu, o serie de aspecte esențiale pentru buna desfășurare a acestora. Din punctul nostru de vedere, acest articol reprezintă esența și principala modalitate prin care DAC 7 îmbunătățește cadrul legislativ în materia controalelor coordonate.

Răspunzând criticilor aduse DAC 1, DAC 7 stabilește în premiera ce lege va governa activitatea de control fiscal realizată de organele fiscale din două sau mai multe state.

Mai exact, se prevede în mod expres ca drepturile și obligațiile funcționarilor statelor membre care participă la controlul comun se stabilesc în conformitate cu legislația statului membru în care au loc activitățile controlului comun.

Totodată, DAC 7 stabilește și o limitare de competență a funcționarilor străini, aceștia neavând posibilitatea *„de a exercita nicio competență care ar depăși sfera competențelor care le sunt conferite în temeiul legislației propriului stat membru”*.

În consecință, organele fiscale ale statului străin se supun regulilor procedurale din statul în care se desfășoară activitatea de control și dobândesc o serie de drepturi, însă numai în măsura în care aceste drepturi le sunt conferite și de legislația propriului stat. Cu alte cuvinte, în

masura în care legislația statului în care se desfășoara controlul comun stabilește mai multe drepturi organelor sale fiscale, omologii acestora din statul strain nu se pot prevala de asemenea drepturi decât în masura în care acestea sunt prevazute și în propria legislație.

Se poate argumenta ca prin instituirea acestei reguli, DAC 7 intenționeaza sa aplice controalele comune legea mai permisiva pentru contribuabil, fara însa a afecta suveranitatea statului în care se desfășoara controlul, de vreme ce, în practica, pentru efectuarea unui control într-adevar comun este necesar ca organele fiscale din ambele țari sa se poata prevala de aceleași drepturi și sa fie ținute de aceleași obligații.

Daca organele fiscale straine nu ar putea uza de drepturile oferite organelor din statul în care se desfășoara controlul, în mod evident, primii nu ar putea sa se foloseasca de informațiile sau documentele obținute în urma exercitarii acestor drepturi, creându-se astfel inevitabil o discrepanța între rezultatele obținute de cele doua administrații fiscale. O astfel de discrepanța ar afecta în mod invariabil raportul final ce trebuie întocmit în urma efectuării controalelor comune.

În al patrulea rând, cu privire la raportul final, art. 12a din DAC 7 stabilește ca, în urma controlului comun, organele fiscale din statele care au participat la controlul comun *”se straduiesc”* sa convina asupra faptelor și circumstanțelor relevante, depunând eforturi pentru a ajunge la un acord privind situația fiscală a contribuabilului. Aspectele asupra carora s-a ajuns la un acord sunt incluse într-un raport final și *”sunt luate în considerare”* în cadrul soluțiilor adoptate de organele fiscale pe teritoriul carora a fost emis actul.

Cu alte cuvinte, aspectele agreate de organele fiscale consemnate în raportul final nu vor fi automat incluse în deciziile de impunere emise ca urmare a desfășurării controlului comun, ci vor avea numai un caracter de recomandare.

Cu privire la acest aspect, precizam ca deși Propunerea Comisiei Europene care a stat la baza emiterii DAC7⁷ (**”Propunere DAC 7”**) prevedea ca *„Raportul final al auditului comun ar trebui sa aiba o valoare juridica echivalenta cu cea a instrumentelor naționale relevante care sunt emise ca urmare a unui audit în statele membre participante”*, legiuitorul european a ales sa nu implementeze aceasta reglementare, restrângând drastic efectele juridice pe care raportul final ar fi trebuit sa le produca.

Propunerea DAC 7 conținea și o alta prevedere extrem de utila și mai mult decât bine-venita, anume declanșarea controlului comun la solicitarea contribuabilului.⁸

În pofida faptului ca, de cele mai multe ori, contribuabilii sunt cei direct interesați sa apeleze la controalele comune și, totodata, cei care pot identifica în stadii incipiente situațiile în care s-ar putea naște un caz de dubla-impozitare⁹, legiuitorul european a ales – și de aceasta data – sa elimine orice fel de constrângere a autoritaților fiscale naționale și sa lase declanșarea controalelor comune exclusiv în sarcina și la inițiativa acestora.

Credem ca neincluderea contribuabilului în rândul factorilor declanșatori ai unui control comun reprezinta un mare neajuns al DAC 7, deoarece nefiind o dispoziție expresa a directivei, statele membre nu au obligația de a o transpune, ci pot eventual decide singure daca vor include sau nu un asemenea text în legile lor interne.

În final, un alt aspect ce merita menționat este acela ca statele membre au obligația de a adopta actele necesare pentru a se conforma cu dispozițiile DAC 7 până la 31 decembrie 2022, dar în privința controalelor comune, legiuitorul european a înțeles sa faca înca un compromis prin acordarea statelor membre a unui an în plus pentru a implementa în legislația interna conținutul directivei, respectiv până la 31 decembrie 2023.

3. Concluzii

Adoptarea DAC 7 reprezinta o îmbunătățire incontestabila în peisajul legislativ european menit sa elimine dubla-impozitare. Cu toate acestea, dintr-o perspectiva practica, nu putem sa ignoram faptul ca DAC 7 nu conține pârgھیile necesare pentru a implementa în mod eficient controalele comune în legislația statelor membre. Cu titlu de exemplu, DAC 7 nu prevede o modalitate de deblocare a situațiilor în care organele fiscale nu ajung la un numitor comun cu privire la o anumita situație (fie în ceea ce privește necesitatea declanșării efective a controlului comun, fie cu privire la aspectele de fond ce trebuie incluse în raportul final).

O astfel de modalitate de deblocare ar putea consta, spre exemplu, într-un arbitraj care ar avea menirea sa constrângă organele fiscale sa

adopte o anumita soluție, similar arbitrajului reglementat de Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legatura cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate 90/436/CEE sau de Directiva 2017/1852 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeana.

Așadar, ne salveaza DAC 7 de dubla-impunere?

În forma actuala raspunsul este nu, DAC 7 nu ne va salva prin sine însăși deoarece aceasta este mai degraba un act normativ intermediar, care are ca scop acclimatizarea administrațiilor fiscale cu controalele coordonate iar nu crearea unui cadru legislativ eficient în prevenirea dublei-impozitari.

Ne poate însa salva legiitorul național care, în loc sa se limiteze la a transpune normele incluse în DAC 7 printr-o preluare *mot-a-mot*, va ține seama de nevoia de certitudine fiscala dupa care tânjește mediul de afaceri și va include toate acele pârgii la care ne-am referit anterior, precum și altele care s-ar dovedi necesare pentru realizarea efectiva a unui control comun. Credem ca acesta este un pas necesar în crearea unei administrații fiscale eficiente, echilibrate și orientata catre contribuabil.

Radu si Asociații SPRL este o societate de avocați ce ofera servicii juridice complete, care includ atât servicii de consultanța juridica cât și asistența și reprezentare în fața instanțelor de judecata, având o practica importanta de controverse și dispute fiscale.

Radu și Asociații SPRL este membra a societăților din grupul Ernst & Young Global Ltd și face parte din rețeaua globala EY Law, aflata în plina expansiune, în cadrul careia lucreaza peste 2400 de avocați în mai mult de 90 de jurisdicții.

Chambers Global 2019 a recunoscut practica noastra de Corporate/M&A în timp ce Chambers Europe 2019, 2020 și 2021 au plasat practica noastra de Controverse și Dispute Fiscale pe banda 1. Totodata, The Legal 500 Europe, Middle East and Africa 2019, 2020 și 2021 au premiat practica noastra de Drept Comercial, Drept Societar și M&A, edițiile 2020 și 2021 plasând practica de Controverse și Dispute Fiscale pe poziția 1.

Pentru informații suplimentare cu privire la societatea de avocați va rugam accesați www.ra-law.ro.

[1] A se vedea 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

[2] Exista doua tipuri principale de controale coordonate dupa cum urmeaza:

1. Controalele simultane - se refera la o înțelegere între doua 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 carora 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 implica coordonarea activităților întreprinse în cadrul inspecțiilor individuale din cele doua (sau mai multe) jurisdicții.

Controalele simultane pot fi de asemenea combinate cu prezența oficialilor fiscali în strainatate, având astfel un organ de inspecție fiscala controlând simultan aspectele fiscale ale unui contribuabil în prezența oficialilor celeilalte administrații fiscale.

2. Controalele comune – conceptul creat de OCDE se refera la un control desfășurat de doua sau mai multe administrații fiscale ce se alatura pentru a examina un aspect/o tranzacție al unui/unor contribuabil/contribuabili ce au activitate transfrontaliera. Administrațiile acționeaza coordonat, interacționeaza cu contribuabilul și primesc informațiile de la acesta iar oficialii din partea celeilalte administrații fiscale sunt prezenți la control.

[3] Disponibile aici:

https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre_anaf/strategii_anaf/rapoarte_studii/ut/p/a1/jZCxDoIwElaIafhpU7QRp0w4XKBCYE6GLAIEICJQqry-wmWjxtrt8X_LfDwxyYEP5akWpWzmU3bozqcqHSqjOxHSBDHxLtebF8allCxAyQBOrskPj7jjl_nPxx8T4F7-DJgRWT8wAmvEDTBkiCJTIZbn0UvWk4vgCle c8WV_VTLudF6nM4WWjjPsy2kFB23H7K38JvSyEID_knC2Kdpjm3cZ_70BjTR6b8!dl5/d5/L2dBISEvZOFBIS9nQSEh/

[4] Comisia Europeana, Orientari politice pentru viitoarea Comisie Europeana 2019-2024, O Uniune mai ambițioasa,
[https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_ro.pdf)

[commission_ro.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_ro.pdf).

· [5] Directiva 2014/107/UE a Consiliului din 9 decembrie 2014 (DAC 2) referitoare la schimbul automat de informații privind conturile financiare între statele membre pe baza Standardului comun de raportare (SCR) al OCDE care prevede schimbul automat de informații cu privire la conturile financiare deținute de nerezidenți;

· Directiva (UE) 2015/2376 a Consiliului din 8 decembrie 2015 (DAC 3) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații privind deciziile fiscale anticipate cu aplicare transfrontaliera;

· Directiva (UE) 2016/881 a Consiliului din 25 mai 2016 (DAC 4) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații privind raportarea pentru fiecare țara în parte în rândul autorităților fiscale;

· Directiva (UE) 2016/2258 a Consiliului din 6 decembrie 2016 (DAC 5) referitoare la accesul autorităților fiscale la informații privind combaterea spălării banilor;

· Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 2018 (DAC 6) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării.

[6] Directiva 2021/514 Consiliului din 22 martie 2021 de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, disponibilă aici: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L0514&from=RO>

[7] Propunere de DIRECTIVĂ A CONSILIULUI de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal din 15.07.2020, disponibilă aici: EUR-Lex - 52020PC0314 - EN - EUR-Lex (europa.eu)

[8] Art. 12a alin. (4) din Propunerea DAC 7:

„În cazul în care una sau mai multe persoane solicită autorităților competente din două sau mai multe state membre să o (le) auditeze în comun, autoritățile solicitate răspund la cerere în termen de 30 de zile.

Dacă autoritatea solicitată respinge cererea, aceasta informează persoana solicitantă (persoanele solicitante) cu privire la motivele deciziei sale.”

[9] 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, Chapter 5 – The role of the taxpayer, pag. 47