Punct de vedere

**20 aprilie 2021**

Contact: Anda Huțanu

Companie: EY România

Tel: +40 21 402 4000

E-mail: [anda.hutanu@ro.ey.com](mailto:anda.hutanu@ro.ey.com)

**Cine ne (mai) salvează de dubla-impunere?**

Alex Slujitoru și Andreea Dincovici, Avocați, Radu și Asociații SPRL

**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 fiecăreia 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 „dublă-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 venit[[1]](#footnote-1).

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 că respectivul contribuabilul 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 contribuabili[[2]](#footnote-2).

Cazurile de prețuri de transfer sunt cel mai bun exemplu de dublă impunere economică. De exemplu, o administrație fiscală a unui stat ajustează un preț perceput pentru tranzacții derulate între părțile afiliate (mărind 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 celălalt stat cu privire la același venit dar asupra celeilalte societăți. Și mai specific, în România, autoritatea fiscală consideră că prețul plătit de contribuabilul român pentru o achiziție de la un afiliat străin este prea mare (adică nivelul cheltuielii este prea ridicat), astfel că 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 rezultă 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.

Această 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 că 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 respectiva cheltuială. Însă, ANAF susține că societatea afiliată ar fi trebuit să plătească mai mult, deci să aibă o cheltuială mai mare și să plătească în țara de rezidență un impozit pe profit mai mic.

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

**Soluțiile actuale – ce alegem?**

**O primă 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 instanță 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, că 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 instanță[[3]](#footnote-3).

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 său autorităţii competente a statului de rezidenţă, iar autoritatea respectivă va încerca să rezolve problema pe calea unei înţelegeri 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 să considere că reclamația este „întemeiată” și că nu poate ea însăși „să dea o soluție satisfăcătoare”*) și (ii) imposibilitatea constrângerii celor două 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 dublă impunere generate de efectuarea de ajustări de prețuri de transfer[[4]](#footnote-4) și are la bază Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate 90/436/CEE („**EUAC**”). Similar procedurii internaționale pe care am menționat-o anterior, cele două autorități statale încearcă mai întâi să ajungă la un acord amiabil cu privire la eliminarea dublei-impuneri, în caz contrar existând o a doua etapă – a arbitrajului, în care acestea pot fi constrânse să 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 că, odată 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 instanță împotriva deciziei de impunere) să expire, întrucât contribuabilul trebuie să opteze fie pentru una, fie pentru cealaltă. Specific, procedura EUAC și acțiunea de instanță nu se pot desfășura în paralel deoarece sistemul nostru de drept civil nu permite derogări de la hotărârile judecătorești; odată pronunțate, nu pot fi adoptate soluții contrare prin actele administrativ-fiscale. În practică, de cele mai multe ori termenul de 6 luni pentru formularea acțiunii în instanță urmează să expire iar contribuabilul nu cunoaște dacă procedura EUAC a fost inițiată sau nu, astfel încât acesta este pus în fața unei alegeri dificile – nu depune acțiunea în instanță, cu riscul ca procedura EUAC să nu mai fie declanșată și să fi pierdut și orice posibilitate practică de a mai contesta actul de impunere, sau depune acțiunea de instanță, cu riscul ca procedura EUAC să fie refuzată din acest motiv.

**O a patra soluție** este oferită de Directiva nr. 1852 din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluţionare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană ce a fost transpusă prin Ordonanța Guvernului nr. 19 din 21 august 2019 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură 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 temporis* se aplică abia din a doua jumătate a anului 2019 și privește plângeri ce vizează chestiuni litigioase legate de venituri sau capitaluri obţinute într-un exerciţiu financiar începând cu 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date, astfel că până în prezent nu avem cunoștință de modalitatea concretă de desfășurare a acestei proceduri și de eventualele impedimente întâlnite.

**Ce ne „îndeamnă” practica ANAF să alegem?**

Potrivit Raportului de performanță publicat de ANAF cu privire la anul 2019[[5]](#footnote-5), în perioada respectivă au fost finalizate trei proceduri amiabile – fără a se distinge potrivit căror prevederi (EUAC sau convenții de evitare a dublei impuneri), fiind în curs de derulare un număr de 61 de proceduri amiabile în diverse stadii de soluţionare, în scopul eliminării dublei impuneri. Aceasta în condițiile în care baza impozabilă stabilită suplimentar la contribuabilii verificaţi din perspectiva preţurilor 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 ANAF[[6]](#footnote-6), au fost finalizate 5 proceduri amiabile prin ”Notă de închidere a procedurii amiabile”, din care 4 în baza acordurilor sau convențiilor pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri 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 impuneri 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 impuneri sunt în cele din urmă refuzate contribuabililor. Acea „Notă 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 ce 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 vreme[[7]](#footnote-7) 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 dublă-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 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 multilaterale[[8]](#footnote-8) - se referă la o înțelegere între două sau mai multe administrații fiscale de a efectua controale coordonate asupra unuia sau mai multor contribuabili „înrudiți” 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]](#footnote-9). Din punct de vedere statistic, în ultimii 5 ani și jumătate, potrivit informațiilor publicate de ANAF[[10]](#footnote-10), 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 dublă-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 2018[[11]](#footnote-11), 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 dublă-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 desfășurării acestora.

În acest sens, nu ne rămâne 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 desfășurarea unui control coordonat. Astfel, atât contribuabilii, cât mai ales statul român ar avea de câștigat – bani, stabilitate și certitudine fiscală.

\*\*\*

**Despre Radu şi 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 asistență 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 piață 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.

Pentru informații suplimentare cu privire la societatea noastră de avocați vă rugăm accesați [www.ra-law.ro](http://www.ra-law.ro).

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> [↑](#footnote-ref-1)
2. Manualul pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile emis de OCDE, aliniatul 1.1.2. [↑](#footnote-ref-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 (disponibila 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. [↑](#footnote-ref-3)
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 […]*”. [↑](#footnote-ref-4)
5. <https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_07072020.pdf>. [↑](#footnote-ref-5)
6. <https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_activitateS1_11122020.pdf>. [↑](#footnote-ref-6)
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. [↑](#footnote-ref-7)
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. [↑](#footnote-ref-8)
9. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii\_R/Raport\_activitateS1\_11122020.pdf. [↑](#footnote-ref-9)
10. Disponibile aici: <https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre_anaf/strategii_anaf/rapoarte_studii/!ut/p/a1/jZCxDoIwEIafhpU7QRp0w4XKBCYE6GLAlEIClJQqry-wmWjxtrt8X_LfDwxyYEP5akWpWzmU3bozcqcHSqjjOxHSBDHxLtebF8aIlCxAYQBOrskPj7jjI_nPxx8T4F7-DJgRWT8wAmvEDTBkiICJTlZbn0UwVK4vgClec8WV_VTLudF6nM4WWjjPsy2kFB23H7K38JvSyElD_knC2Kdpjm3cZ_70BjTR6b8!/dl5/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/>. [↑](#footnote-ref-10)
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> . [↑](#footnote-ref-11)