# Prefață la ediția în limba română

Această traducere constituie o nouă contribuție a colectivului de cadre didactice care însuflețește masteratul de Drept fiscal de la Facultatea de Drept a Universității din București, o contribuție ce nu ar fi fost posibilă fără implicarea și suportul Editurii Hamangiu.

Datorită sprijinului continuu și dezinteresat al profesorilor Jacques și Philippe Malherbe de la Universitatea din Louvain, am putut pune la dispoziția publicului din România prezenta lucrare, apărută în limbile franceză și engleză la Editura Bruylant, și sperăm ca, în scurt timp, să putem publica și ediția în limba română a unei alte lucrări de excepție – *European law on direct taxation (Drept fiscal european în materia impozitării directe)*.

Deși, la prima vedere, nu pare foarte voluminoasă, avem de-a face cu o lucrare foarte consistentă, evident originală și extraordinar de bine documentată. Autorul ne ajută să pătrundem în detaliile necesare înțelegerii mecanismelor de evitare a dublei impuneri juridice și economice internaționale, prezentând informații relevante, deopotrivă economice și juridice.

Remarcăm ca deosebit de complex capitolul destinat prezentării metodelor de evitare a dublei impuneri, foarte bine ilustrate cu toate exemplele de calcul. Foarte utile sunt prezentările diverselor entități utilizate în planificarea fiscală, de exemplu companiile bază, societățile străine controlate, companiile conductă etc., greu accesibile neinițiaților.

Profesorul Malherbe are și meritul de a îndemna cititorul la propria sa reflecție, prezentând atât avantajele cât și dezavantajele diferitelor mecanisme utilizate în practică pentru combaterea abuzului și montajelor fiscale. Autorul nu doar că descrie foarte bine aceste mecanisme, dar prezintă și opinii proprii care încearcă să ne propulseze la un alt nivel de înțelegere a problematicii abordate.

Destinatarii acestei lucrări sunt în primul rând practicienii fiscalității și ai dreptului fiscal internațional, studenții masteratelor specializate de la facultățile de drept și de economie, care nu au mai avut la dispoziție o lucrare de referință de acest nivel din anul 1999, de la lucrarea Profesorului Ioan Condor.

Meritul principal al echipei care a tradus, a efectuat revizia și controlul științific al traducerii este că a reușit să facă înțelese cititorului român anumite noțiuni care nu sunt încă receptate în limba română de afaceri, ceea ce a presupus studiul ambelor variante lingvistice originale.

În ce privește eforturile depuse pentru reușita acestei apariții editoriale, remarcăm în primul rând traducerea doamnei Georgiana Mihu, traducătoare cu îndelungată experiență în domeniul juridic și, mai nou, în cel al fiscalității. A fost esențial controlul științific al doamnei avocat Mădălina Cotruț, persoană cu excelente cunoștințe în domeniu, lector la masteratul de drept fiscal internațional al Universității din Amsterdam și coordonator al unor lucrări elaborate sub egida prestigioasei edituri a IBFD.

Cele mai multe aprecieri se cuvin coordonatorului acestei traduceri, care a depus efortul principal în realizarea sa, doamna avocat Mirela Buliga, doctor în drept al Universității de Vest din Timișoara. Titular al disciplinei „Impozitarea nerezidenților" la masteratul de Drept fiscal al Universității din București, Mirela și-a dedicat cu devotament puținul timp liber acestui nobil scop al înzestrării studenților noștri cu materiale didactice de cea mai bună calitate, în plus față de excepționalele sale prezentări teoretice și practice ale Convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Cu această nouă apariție editorială, jumătate din disciplinele predate la acest masterat sunt acoperite de manuale, publicate – toate – sub egida Editurii Hamangiu.

Timișoara, 22 ianuarie 2017 *Prof. univ. dr. Radu Bufan*

# Capitolul 1

## Introducere

**1. Scop.** Scopul acestei cărți este acela de a oferi practicienilor, studenților și factorilor politici o prezentare generală, sistematică și cuprinzătoare a problemelor și a potențialelor soluții privind impozitele pe profit și pe venit într-un cadru internațional. Având în vedere faptul că impozitele sunt combustibilul politicii fiscale de stat, uneori vom încerca să analizam implicațiile privind politica fiscală ale anumitor soluții.

Vom înțelege că fiscalitatea internațională reprezintă coexistența impozitelor într-o lume a statelor suverane (Secțiunea 1) astfel că o cercetare a rezultatelor adecvate necesită o metodă specifică (Secțiunea 2); înainte de a dezvolta subiectul, vom defini unele concepte de bază (Secțiunea 3).

## SECȚIUNEA 1.
## IMPOZITELE ÎNTR-O LUME A STATELOR SUVERANE

**2. Impozitarea internațională.** Impozitarea nu este internațională[1], ci doar operațiunile și situațiile impozabile: o persoană fizică locuiește într-un stat și lucrează sau desfășoară o activitate profesională într-un alt stat; se produce la nivel național și se comercializează în străinătate; se investește în active sau titluri de valoare străine, etc.

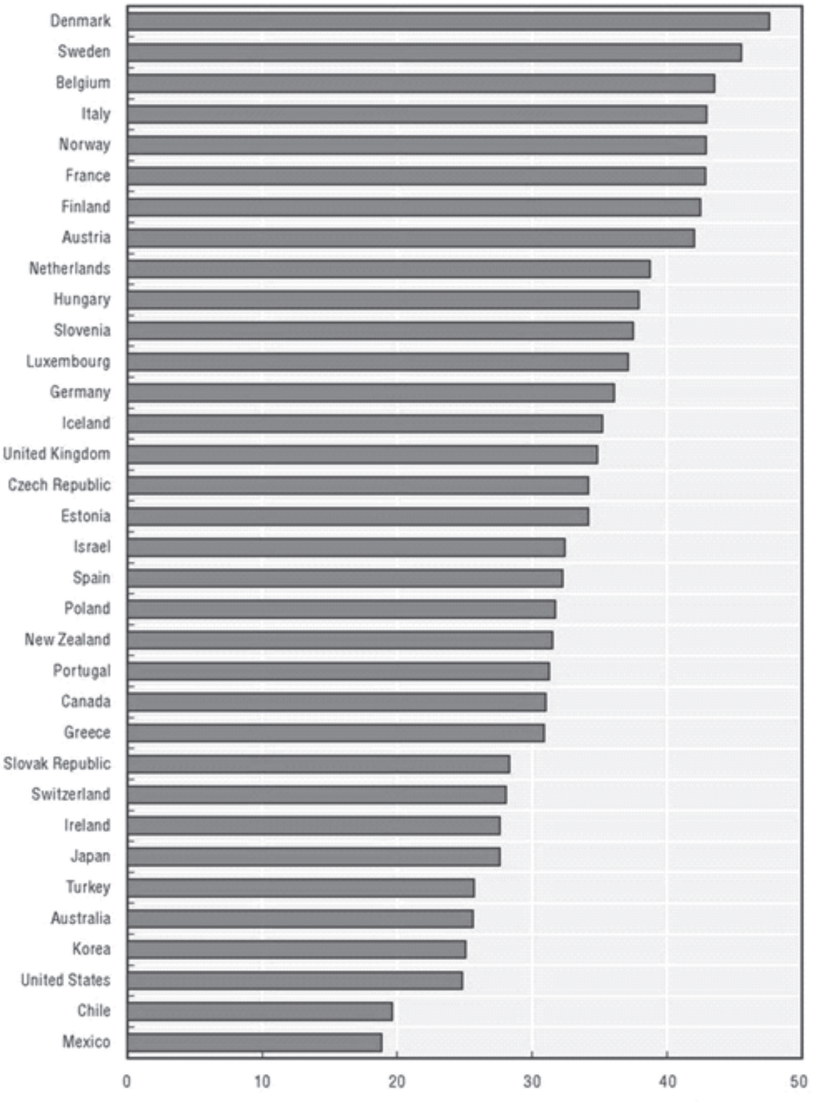
În funcție de perspectiva din care privim, aceste operațiuni pot fi caracterizate ca implicând statul sursa și/sau statul de rezidență.

**3. Impozitarea.** Impozitele pot fi definite ca fiind sarcini impuse de stat fără o contraprestație corespunzătoare, în vederea finanțării bugetului său general. Această definiție lasă loc de interpretări din moment ce modalitățile de finanțare a necesităților sectorului public sunt multiple, iar deficitele anumitor bugete pot fi acoperite din bugetul general. Contribuțiile la sistemele de asigurări sociale nu pot fi considerate ca venituri fiscale, chiar dacă acestea adesea constituie un exemplu de impozite deghizate[2]. Pe de altă parte, absența impozitului pe profit poate fi doar o simplă aparență în statele în care necesitățile sectorului public sunt finanțate de sectorul privat, iar societățile deținute de investitori străini trebuie să includă un partener local care va face donații generoase școlilor sau spitalelor: acest parteneriat impus și această distribuire a profitului nu echivalează cu un impozit? Statisticile

1. Această afirmație trebuie nuanțată având în vedere că, în principal în privința taxelor vamale, unele state deleagă un anumit grad de competență în materie fiscală unei uniuni regionale, cum ar fi *Zollverein* sau Uniunea Europeană.
2. Curtea Supremă a SUA, 28 iunie 2012, *National Federation of Independent Business și alții c. Sebelius*.

trebuie interpretate ținând seama de acest *avertisment*, dar acestea arată diferențe mari între nivelurile globale de impozitare, chiar și în cadrul OCDE.

**Tabelul 1. Rata procentuală privind veniturile fiscale (reprezentate de impozitele colectate) în PIB, 2010[3]**




3. Sursă: OCDE, *Revenue Statistics 1965-2011*, OECD Publishing 2012, p. 32. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr#page32.

Se pare că unele state „normale”, pe care nu le-am putea considera paradisuri fiscale percep impozite la un nivel echivalent cu jumătate din nivelul practicat de alte state la fel de „normale”. Această constatare poate ridica întrebări cu privire la ce înseamnă un nivel prea redus de impozitare în cadrul unei jurisdicții străine suspectată de a fi un paradis fiscal.

**4. Internațional.** Impozitele sunt stabilite de autoritatea statului sau sub autoritatea acestuia, care în prezent este singurul „suveran”[4]. Statul deține autoritatea „absolută” în cadrul granițelor sale, neavând autoritate dincolo de acestea. Aceste afirmații se suprapun: între granițele sale, autoritatea statului este limitată de instrumentele juridice naționale și internaționale, cum ar fi Constituția națională și Convențiile privind drepturile omului; în afara frontierelor sale, statul își exercită puterea impunând în sarcina unor operatori rezidenți unele obligații de executat în străinătate sau, de o manieră și mai discutabilă, prin impunerea în sarcina operatorilor nerezidenți a anumitor obligații a căror nerespectare poate atrage aplicarea de sancțiuni.

*Principiul „nicio impozitarea fără reprezentare”* nu se aplică în cadrul internațional. Statul sau autoritățile locale se comportă ca un despot tipic și stabilește fără rezerve impozite în sarcina străinilor și nerezidenților care nu au niciun cuvânt de spus în această privință. Tradiția oferă un bun exemplu: la moartea unui străin, prințul locului se considera îndreptățit să revendice moștenirea (*droit d’aubaine*). Dacă nu toate statele au o cartă a drepturilor fundamentale ale contribuabililor, şi mai puţine sunt statele care recunosc astfel de drepturi străinilor sau nerezidenţilor.

Şi, din moment ce politica fiscală internațională este în principal modelată de guverne și de funcționari publici, drepturile omului sau drepturile contribuabililor care supun administrația controlului judiciar ar putea să nu fie întotdeauna o prioritate.

**5. Absența unei politici fiscale internaționale.** Deoarece fiscalitatea rămâne o problemă internă, nicio autoritate nu poate defini sistemul adecvat de impozitare la nivel internațional. Fiecare stat își stabilește și definește impozitele, fără a ține seama de efectele pozitive sau negative pe care le generează pentru statele vecine și cu atât mai puțin de ceea ce este benefic sau nu pentru planetă sau pentru locuitorii acesteia.

Până în prezent singura politică fiscală la nivel mondial care merită menționată se desfășoară prin intermediul Organizației Mondiale a Comerțului și se referă la taxele vamale și subvențiile fiscale la export care trebuie eliminate în numele

4. A. Maitrot De Lamotte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire – Recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, nr. 44.

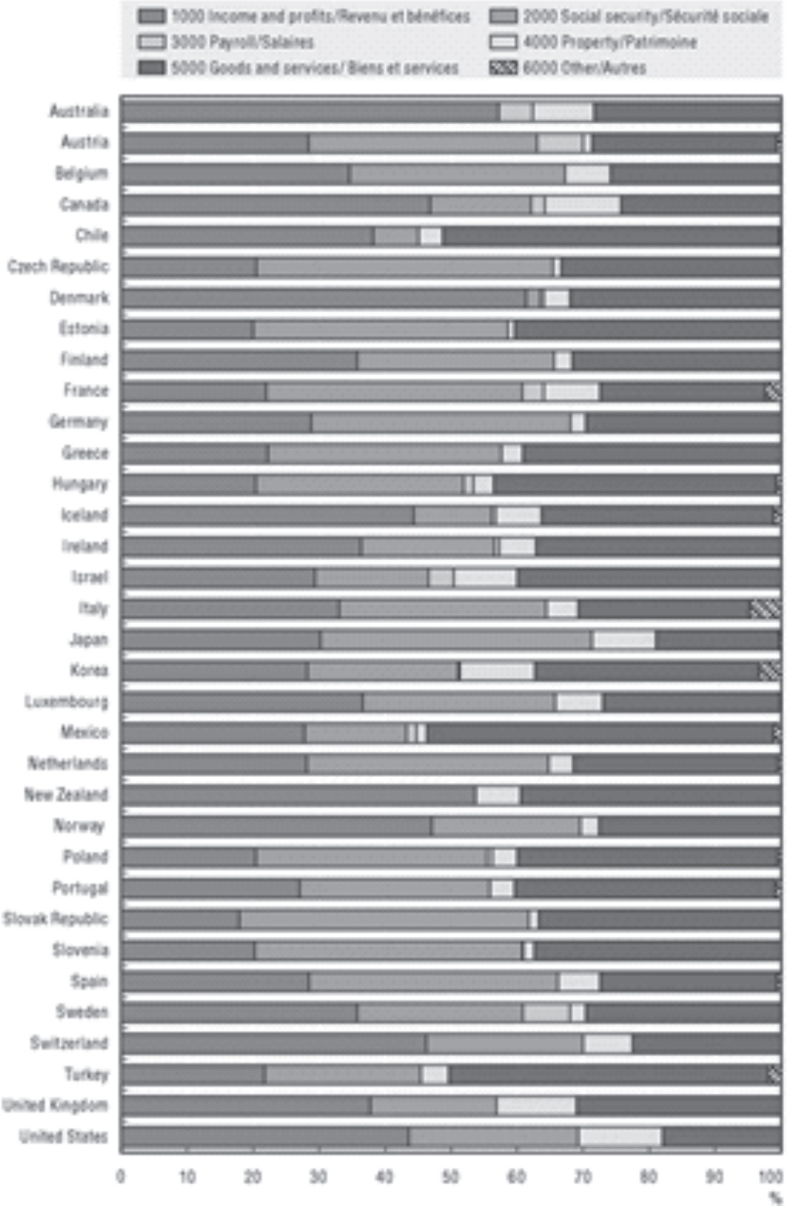
liberului schimb și teoriei economice a avantajelor comparative[5]. Puține teorii științifice, chiar dintre cele susținute de laureați actuali ai premiului Nobel, alimentează eforturi politice comparabile. Există câteva încercări regionale de politici de „proiectare fiscală" și circulă câteva idei în această materie, spre exemplu, pentru impozitarea operațiunilor financiare sau a emisiilor de $CO_2$. G20, guvernul economic mondial autoproclamat, abordează ocazional aspecte fiscale, dar, în principal, doar din perspectiva luptei pentru combaterea evaziunii fiscale.

**6. Impozitele pe profit și pe venit.** Ne vom concentra asupra impozitelor pe profit și pe venit, care în unele sisteme sunt calificate drept impozite directe. Această restrângere a sferei noastre de analiză nu înseamnă că, spre exemplu, „contribuțiile" la sistemele de asigurări sociale, taxa pe valoarea adăugată, pe proprietate, asupra donațiilor și pe avere sau alte taxe ar crea mai puține probleme atunci când sunt implicate mai multe state. Impozitul pe profit și pe venit este în prezent atât de răspândit încât tindem să uităm faptul că acesta era necunoscut până la sfârșitul secolului XIX și că ar putea să nu fie impozitul cel mai potrivit în fiecare stat.

Stabilirea unui sistem fiscal actual din perspectiva impozitelor pe profit și pe venit este bineînțeles aproape de neconceput, dacă avem în vedere venitul mediu din numeroase state: problema impozitelor pe profit și pe venit poate fi reformulată în termeni de câți bani vor fi dispuse întreprinderile multinaționale să piardă, indiferent sub ce titlu, pentru a finanța bugetul acelor țări. Sfera studiului de față rămâne astfel limitată, după cum arată graficul următor privind structura fiscalității din țările OCDE, ca să nu mai vorbim de țările din afara OCDE.

5. Dezvoltată inițial de D. Ricardo, *On the Principles of Political Economy and Taxation*, 1817, capitolul 7, §16: chiar dacă Portugalia poate produce atât vin cât și materiale textile mai ieftin decât Anglia, dar diferența de cost-avantaj comparativ este mai mare pentru vin, Portugalia ar trebui să se concentreze asupra producției de vin, iar Anglia asupra celei de materiale textile, și ambele țări ar trebui să schimbe apoi produsele pentru profitul fiecăreia dintre ele (http://www.econlib.org/library/Ricardo/ricP2a.html#Ch7, On Foreign Trade).

**Tabelul 2. Principalele surse de venituri fiscale ca procent din venitul fiscal total, 2010[6]**




6. Sursă: OCDE, *Revenue Statistics 1965-2011*, 2012, p. 137. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr#page137

Observăm că veniturile fiscale („mixul fiscal”) variază în mod spectaculos de la un stat la altul, astfel că simpla evitare a dublei impuneri a venitului, definită în sens strict, poate lăsa loc pentru destul de multe alte tipuri de dublă impunere.

**7. *Legătura (Nexus).*** Stabilirea unui impozit necesită definirea evenimentului impozabil, care include definirea *nexului*[7] *(legăturii)*, conexiunea necesară dintre autoritatea fiscală și evenimentul impozabil. Această legătură poate fi abordată din perspectiva originii sau a destinației: unde se situează bunul sau unde se desfășoară activitatea care generează venitul? Unde se află persoana care beneficiază de venit? Atunci când accentul este pus asupra bunului, lucrului (în latină, *res*), se poate vorbi de o jurisdicție *reală*; atunci când acesta este pus asupra beneficiarului, persoanei, se poate vorbi de o jurisdicție *personală*.

Prima abordare poate fi considerată ca fiind bazată pe sursă și se presupune că urmărește să asigure *neutralitatea importului de capital*: din moment ce toate veniturile realizate/obținute în cadrul unei jurisdicții sunt impozitate în mod egal, indiferent de rezidența beneficiarului, capitalul importat este impozitat la fel precum cel intern.

Cealaltă abordare, fiind bazată pe rezidență, urmărește să asigure *neutralitatea exportului de capital*: din moment ce toți rezidenții sunt impozitați în mod egal, indiferent de sursa venitului, aceștia nu sunt stimulați în niciun fel să investească în alte state decât acasă, şi invers, cel puţin cu condiţia ca statul de rezidență să neutralizeze impactul eventualelor impozite reținute de statul sursă.

Logica rațională ar impune ca un stat să opteze pentru o singură perspectivă. Logica politică poate impune ca cei fără drept de vot (străinii/nerezidenții) să fie impozitați cât de mult posibil[8]. Logica veniturilor impune adoptarea cât mai multor perspective.

**8. Dubla impunere internațională.** În cazul în care fiecare stat defineşte în mod suveran *nexul (legătura)*, evenimentele impozabile care depășesc

7. „Legătură”, în latină; *cf.* con-*nect*-ion.

8. Nu există nicio restricție pentru impozitarea acționarilor, chiar dacă aceștia sunt străini sau nerezidenți, prin impunerea în sarcina unei societăți rezidente a unei obligații de reținere la sursă a impozitului (Privy Council (United Kingdom), *B.C. Electric Railway Co. v. The King* [1946]A.C. 527), sau în a impune un impozit asupra venitului realizat în străinătate, din bunurile mobile și imobile situate în străinătate, de către un cetățean al Statelor Unite care, la momentul realizării venitului, era rezident și își avea domiciliul în respectiva țară străină (Curtea Supremă a S.U.A., 5 mai 1924, *Cook v. Tait, U.S.,* nr. 265, 1924, p. 47).

frontiera vor fi aproape inevitabil prinse în două sau mai multe jurisdicții în vederea impozitării.

Indiferent de argumentele fiecărui stat în justificarea *nexului*, acest rezultat poate fi considerat indezirabil, atât de către contribuabili, cât și de către state care, în cele din urmă, sunt unul și același lucru – din moment ce este atât injust, cât şi ineficient. Este *injust*, deoarece impozitele trebuie percepute „în mod egal" și probabil orientate către capacitatea contributivă[9]; această capacitate trebuie definită, dar ea nu va crește ca urmare a faptului că a fost trecută o graniță. Este *ineficient*, deoarece impozitarea trebuie realizată astfel încât să nu perturbe în mod accidental sau intenționat economia, cât timp creșterea impozitării activității transfrontaliere ar descuraja-o și ar denatura astfel alocarea optimă a resurselor, după cum arată în special teoria avantajelor comparative.

Un exemplu evident este situația angajatului detașat temporar în străinătate, care ar fi supus impozitării atât în locul în care lucrează, cât şi în locul în care domiciliază în mod obişnuit.

Dubla impunere internațională este definită tradițional drept faptul că același contribuabil este supus unui impozit similar, pentru același venit, în două state diferite, în același an fiscal[10]. Această definiție nu este destul de cuprinzătoare din moment ce, pe de o parte, supunerea la două impozite similare dar limitate poate conduce la un nivel combinat de impozitare proporțional cu impozitarea unică obișnuită, iar, pe de altă parte, supunerea la două impozite diferite poate fi excesiv de împovărătoare. Precizarea că ar trebui să se refere la același an fiscal, deși se regăsește în definiția standard, poate părea irelevantă: în cazul în care unul dintre state impozitează un venit într-un anumit an fiscal și celălalt stat impozitează același venit, dar într-un alt an fiscal, de ce nu ar exista o dublă impunere? Să păstrăm astfel ca definiție faptul că, pentru același eveniment impozabil, un contribuabil este supus unui impozit similar în două state diferite, adăugând: *fără a lua în considerare în mod corespunzător celălalt impozit*.

**9. Dubla impunere economică.** Dubla impunere internațională este o *dublă impunere juridică*, în sensul că același contribuabil este impozitat de două ori pentru același venit. Dubla impunere juridică interacționează cu *dubla impunere economică*, definită în mod tradițional ca impozitarea a doi contribuabili diferiți pentru același venit, ca în exemplul tradițional al impozitării unei societăți pentru profitul său și al acționarului pentru

9. *E.g.,* Curtea federală constituțională (BverfG (Germania)), 10 noiembrie 1998, *BStBl.* II 1999, p. 174, pe baza principiului egalității de la art. 3 din Constituția germană.
10. B.J. Arnold, M.J. McIntyre, *International Tax Primer*, ed. a II-a, 2002, p. 29.

distribuirea profitului respectiv (același venit impozabil este supus impozitului pe profit și apoi impozitului pe dividende).

Metodele și motivarea pentru eliminarea dublei impuneri economice pot fi puse la grea încercare atunci când societatea și acționarul său se află în jurisdicții diferite. Mai mult, se poate identifica un risc teoretic și, adesea, efectiv al unei impozitări (aplicate în cinci rânduri), ca urmare a combinației dintre dubla impunere internațională și cea economică:

i. Impozitarea profitului realizat de filiala unei societăți;

ii. Impozitarea la sursă a dividendelor distribuite de către filială;

iii. Impozitarea dividendelor primite de societatea-mamă;

iv. Impozitarea la sursă a dividendelor redistribuite de societatea-mamă;

v. Impozitarea dividendelor primite de acționarul persoană fizică.

Trei state ar putea fi implicate dacă filiala, societatea-mamă și acționarul persoană fizică sunt stabiliți în state diferite.

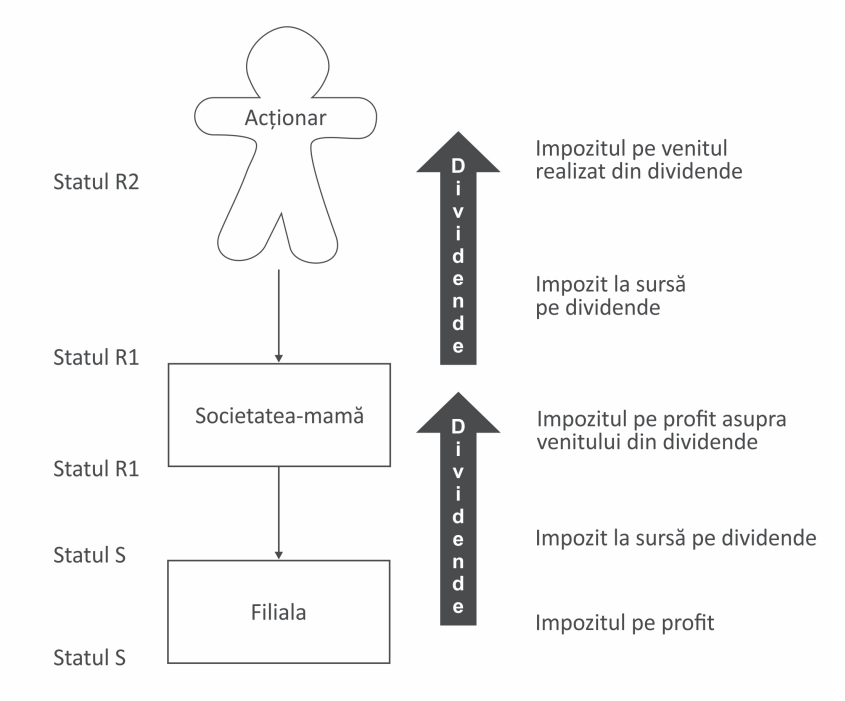



**Figura 3. Impozitarea pe cinci niveluri**