



UNIUNEA
EUROPEANĂ
Fondul
Social
European



GUVERNUL ROMÂNIEI
Ministerul Dezvoltării
Regionale și
Administrației Publice



Instrumente
Structurale
2007 -2013

**Servicii de consultanță
Consolidarea capacității de formulare a
politicilor fiscale**

**Aspecte privind evaziunea fiscală în
impozitarea societăților
transnaționale**

Aprilie 2014



THE WORLD BANK

Acest raport conține un set de produse aferente Livrabilului 2, din cadrul Serviciului de consultanță rambursabil privind consolidarea capacității politicii fiscale pentru Ministerul Finanțelor Publice. Raportul a fost întocmit de prof. Xavier Oberson, profesor de politici fiscale și legislație fiscală la Universitatea din Geneva, cu contribuții ale Otiliei Bujor și Alin Chitu, ambii experți fiscali în România, toți făcând parte dintr-o echipă a Băncii Mondiale condusă de Munawer Khwaja, specialist principal pentru sectorul public (*Lead Public Sector Specialist*). Raportul este întocmit în urma mai multor vizite în România ale membrilor echipei Băncii Mondiale în perioada iulie - noiembrie 2013.

Echipa Băncii Mondiale a avut întâlniri constructive cu domnul Dan Manolescu, secretar de stat în Ministerul Finanțelor Publice (MFP), domnul Bodgan Hutuca, director general pentru politici fiscale în MFP, doamna Tanți Anghel și alți funcționari-cheie din diferite departamente ale MFP.

Echipa dorește să-și exprime recunoștința față de partenerii oficiali pentru discuțiile sincere și deschise care au reprezentat o bază pentru analiză și opțiunile recomandate din acest raport. Sunt aduse mulțumiri pentru discuțiile utile cu membrii echipei de țară a Băncii Mondiale din România.

CUPRINS

ASPECTE PRIVIND EVAZIUNEA FISCALĂ ÎN IMPOZITAREA SOCIETĂȚILOR TRANSNAȚIONALE	5
I. Introducere	5
II. Sediul permanent	6
A. Sediul permanent potrivit legislației internaționale	6
1. Definiția „sediului permanent”	7
2. Filiala ca sediu permanent	8
3. Repartizarea beneficiilor între sediul permanent și societățile asociate	11
B. Sediul permanent potrivit legislației Uniunii Europene	12
1. Noțiunea de stabilire	12
2. Noțiunea de stabilire în sensul libertății de stabilire	14
3. Stabilirea în conformitate cu legislația primară a UE	19
4. Concluzie intermediară	28
5. Noțiunea de stabilire în legătură cu libertatea de furnizare a serviciilor	28
6. Restricții cu privire la libertatea de stabilire	30
7. Concluzie intermediară cu privire la legislația UE	35
C. Concluzie	35
III. Capitalizare redusă	36
A. Definiție	36
B. Motivele ce stau la baza normelor privind capitalizarea redusă	37
C. Norme de reglementare a capitalizării reduse	38
1. Exemplul Elveției	41
2. Capitalizare redusă și restricții față de libertatea de stabilire: cauza <i>Lankhorst-Hohorst</i>	42
IV. Exploatarea tratatelor fiscale (<i>treaty shopping</i>)	44
A. Exploatarea tratatelor fiscale (<i>treaty shopping</i>)	44
B. Cele mai frecvente cazuri de „ <i>treaty shopping</i> ”	44
1. Utilizarea unui agent	44
2. Relație comercială directă	45
3. Pragul	46

C.	Combaterea schemelor de exploatare a scutirilor acordate prin tratatele fiscale	48
1.	Prevederi referitoare la rezidență.....	48
2.	Conceptul de beneficiar real	48
3.	Prevederi TEDI de combatere a schemelor de evitare a plății obligațiilor fiscale	48
4.	Principiul general anti-abuz.....	49
5.	Reglementări naționale	49
D.	Concluzie.....	50
V.	Impozitarea câștigurilor de capital.....	51
A.	Conceptul „câștigului de capital“	51
B.	Impozitarea câștigurilor de capital	51
1.	Legislația fiscală națională	51
2.	Impozite internaționale	54
C.	Concluzie.....	55
VI.	Taxa achitată la părăsirea țării	55

ASPECTE PRIVIND EVAZIUNEA FISCALĂ ÎN IMPOZITAREA SOCIETĂȚILOR TRANSNAȚIONALE

I. INTRODUCERE

Raportul de față analizează unele aspecte legate de impozitarea societăților care implică și oportunități de evaziune fiscală, în special în cazul tranzacțiilor internaționale. Printre acestea se numără aspecte legate de următoarele: (i) sediu permanent; (ii) grad de îndatorare; și (iii) „*treaty shopping*” (scheme de exploatare a scuturilor fiscale acordate prin tratatele fiscale internaționale). În plus, sunt cercetate sumar și aspectele legate de impozitarea câștigurilor de capital și taxele percepute la părăsirea țării. Raportul a fost pregătit în cadrul Serviciilor de consultanță (RAS) furnizate de către Banca Mondială Guvernului României privind consolidarea capacității Ministerului Finanțelor Publice (MFP) de formulare a politicii fiscale. Raportul se axează pe politica fiscală, aspectele legale și legislative legate de impozitul pe profit și este rezultatul discuțiilor utile dintre echipa Băncii Mondiale și funcționari din Ministerul Finanțelor Publice (MFP) și Agenția Națională pentru Administrare Fiscală (ANAF) din august și octombrie 2013.

Deși evaziunea fiscală directă a fost întotdeauna considerată o infracțiune, în trecut, comunitatea internațională a tolerat evitarea în mod legal a plății impozitelor, prin transferarea profiturilor către jurisdicții cu impozitare redusă, prin modificarea reședinței fiscale a corporațiilor, folosirea capitalizării reduse, prin „*treaty shopping*” și prețuri de transfer. Planificarea fiscală agresivă direcționată către reducerea datoriilor fiscale într-un mod inițial neintenționat de către legislație a devenit ulterior un subiect de mare îngrijorare. Deoarece dimensiunea evaziunii fiscale globale a devenit remarcabilă și se înrăutățește, din ce în ce mai multe guverne tratează acum evaziunea fiscală drept imorală și incorectă și găsesc metode de a o minimiza.

Acte legislative precum Reglementările generale împotriva evitării plății impozitelor (GAAR) care interzic evaziunea „agresivă” au fost introduse în mai multe țări dezvoltate, incluzând Statele Unite, Canada, Australia, Noua Zeelandă, Africa de Sud, Norvegia și Hong Kong. Multe jurisprudențe și doctrine judiciare au fost realizate care stabilesc principiile „finalității comerciale” și ale „substanței economice”, de exemplu în SUA, în cauza Gregory contra Helvering și în Regatul Unit în cazul Ramsay. Aceste reglementări invalidează evaziunea fiscală care este tehnic legală, dar nu cu o finalitate comercială și cu încălcarea spiritului codului fiscal.

Subiectele alese pentru analiză în acest raport sunt cele identificate de funcționarii MFP ca domenii în legătură cu care au simțit că este necesară o mai bună înțelegere a legilor internaționale și UE, precum și a jurisprudenței Curții Europene de Justiție și a practicilor mai multor țări UE legate de modul în care au încercat să rezolve aceste probleme. Aceasta ajută la consolidarea capacității funcționarilor MFP și ANAF de a înțelege mai bine mecanismele

diferitelor scheme de evaziune fiscală și implicațiile diferitelor formulări legislative cu privire la abilitatea de minimizare a efectului asupra colectării veniturilor.

În secțiunea II, sunt analizate subiecte legate de sediul permanent. Problemele specifice ale filialelor sunt cercetate și aspectele din jurul repartiției beneficiilor sunt prezentate. Sunt descrise bunele practici din diferite țări europene. În contextul liberei circulații a persoanelor, noțiunea de libertate a stabilirii în cadrul UE este discutată în conformitate cu Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE). Aspectele legate de teoria sediului real și a entităților hibride sunt cercetate în contextul abuzului legat de doctrina dreptului de stabilire. Sunt discutate legislația națională și jurisprudența care limitează aplicarea dreptului de stabilire. Secțiunea III elaborează fundamentarea regulilor privind gradul de îndatorare care limitează capacitatea companiilor de a reduce obligațiile fiscale ale acestora prin preferarea finanțării prin îndatorare în detrimentul finanțării prin capitalizare. Aceste reguli urmează de obicei două abordări care fie limitează volumul maxim al datoriilor pentru care dobânda este deductibilă, fie raportul maxim al dobânzii față de alte variabile. Principiul de bază este practica comercială veritabilă și tranzacțiile desfășurate în condiții normale de piață. Secțiunea IV tratează aspectele legate de evaziunea fiscală prin folosirea „*treaty shopping*”. Sunt recomandate măsuri de combatere a schemelor de „*treaty shopping*” pentru România. Secțiunea V oferă o discuție privind impozitarea câștigurilor de capital cu privire la tranzacțiile transfrontaliere și modul în care diferite țări tratează aceste tranzacții. În final, în secțiunea VI este furnizată o descriere scurtă a taxelor în legătură cu schimbarea statutului rezidențial și legătura cu tratatele de evitare a dublei impuneri.

Scopul raportului de față este acela de a consolida capacitatea MFP de formulare a politicii fiscale prin prezentarea unor bune practici preluate de la autorități fiscale mai avansate și prin demonstrarea jurisprudenței care stabilește anumite doctrine care ar fi important de luat în calcul în schițarea politicilor fiscale. Raportul nu formulează recomandări specifice; mai degrabă explică concepte legate de evaziunea fiscală în tranzacțiile transfrontaliere și clarifică anumite chestiuni-cheie. Este de sperat că raportul va veni în sprijinul factorilor de decizie, care vor putea să-și aleagă în mod avizat anumite politici publice, astfel încât acestea să se conformeze nu numai bunelor practici din UE, dar și să respecte deciziile CEJ din domeniile respective.

II. SEDIUL PERMANENT

A. Sediul permanent potrivit legislației internaționale

În această subsecțiune, este dată mai întâi (1) definiția sediului permanent (SP); apoi (2) este cercetat pe scurt subiectul specific al filialelor; și, în final (3), sunt descrise aspectele relevante ale repartiției beneficiilor.

1. Definiția „sediului permanent”

În conformitate cu articolul 5 al Convenției model OCDE (MC), precum și cu Art. 5 al Modelului ONU, „sediul permanent”¹ “[...] înseamnă un punct de lucru fix prin care activitatea unei întreprinderi se desfășoară total sau parțial.”

Prin urmare, patru condiții trebuie să fie îndeplinite ca un SP să fie înființat: (i) există o întreprindere; (ii) care își desfășoară activitatea comercială în alt stat contractant prin intermediul unui loc de activitate; (iii) locul de activitate respectiv este fix; (iv) prin locul de activitate este exercitată în totalitate sau parțial activitatea comercială a întreprinderii.²

Termenul „loc de activitate” trebuie să fie interpretat în sens larg. Orice clădiri, echipamente sau instalații utilizate pentru desfășurarea activității nerezidentului constituie un loc de activitate, indiferent dacă acestea sunt ori nu utilizate exclusiv în acest scop.³ Un loc de activitate există de asemenea acolo unde întreprinderea are un anumit spațiu la dispoziția sa, precum o tarabă în piață și un spațiu de depozitare.⁴ De altfel, nu este necesar niciun drept legal formal de folosire a aceluși spațiu.⁵ Astfel, existența unui loc de activitate este admisă chiar și în cazul unei ocupări ilegale.⁶

Locul de activitate trebuie să fie fix. Prin urmare, trebuie să aibă un anumit grad de permanență.⁷ Cu alte cuvinte, nu ar trebui să aibă o natură pur temporară.⁸ Cele mai multe din statele membre OCDE consideră că durata necesară este de șase luni.⁹

Pentru ca un loc de activitate să se transforme în SP, „activitatea de bază” a întreprinderii ar trebui să se desfășoare prin acesta. Sunt excluse activitățile de pregătire și auxiliare.¹⁰

Potrivit listei exemplificative a CM OCDE¹¹ și Modelului ONU,¹² sunt considerate în special ca fiind SP: un sediu, o sucursală, un birou, o fabrică, un atelier și o mină, o sondă de petrol sau gaze, un carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale. Un șantier de construcții sau o construcție sau un proiect de instalare reprezintă de asemenea un SP, numai dacă durează mai mult de douăsprezece luni.¹³ Modelul ONU menționează de asemenea “[f]urnizarea serviciilor, incluzând serviciile de consultanță, de către o întreprindere prin angajați sau alt personal angajat de întreprindere în acest scop, dar numai dacă activitățile

¹ Denumit în continuare SP.

² OBERSON X., Précis de droit fiscal international, §8, n. 372ff.

³ Comentariul OCDE la articolul 5, § 4.

⁴ Ibid.

⁵ Ibid., § 4.1.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid., § 6.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

¹⁰ Articolul 5, paragraful 4, CM OCDE.

¹¹ Articolul 5, paragraful 2, CM OCDE.

¹² Articolul 5, paragraful 2, Modelul ONU.

¹³ Articolul 5, paragraful 3, Modelul ONU; șase luni în conformitate cu Modelul ONU, articolul 5, paragraful 3, litera a, Modelul ONU.

*de această natură continuă (pentru același proiect sau pentru unul asociat) într-un stat contractant pe o perioadă sau perioade însumând peste 183 de zile în orice perioadă de 12 luni care începe sau se termină în anul fiscal respectiv” reprezintă un SP.*¹⁴

Un SP poate să fie format dintr-o persoană care acționează în numele unei întreprinderi și își exercită în mod normal în alt stat contractant autoritatea de a încheia contracte în numele întreprinderii respective.¹⁵ Modelul ONU menționează de asemenea în această privință furnizarea regulată a bunurilor și mărfurilor în numele întreprinderii de către persoana respectivă.¹⁶

Chiar dacă există unele aspecte controversate, precum tratamentul fiscal al unui server de internet și practica statelor membre OCDE poate diferi într-o anumită măsură, pare să existe o înțelegere reciprocă asupra caracteristicilor generale ale SP.

2. Filiala ca sediu permanent

a) Contextul istoric

De la începutul istoriei SP, opinia generală pare să fi fost că societățile afiliate și independente ar trebui să constituie un SP. Această opinie este ilustrată de primul model de tratat depus al Grupului de experți tehnici ai Ligii Națiunilor care a include „societățile afiliate” ca un SP.¹⁷ Acest prim tratat model a avut o oarecare influență asupra tratatelor bilaterale încheiate în acea perioadă.¹⁸

Cu toate acestea, gradual, înțelegerea comună că o filială ar trebui să formeze un sediu permanent a dispărut. Această schimbare a raționamentului a început cu omiterea termenului „societăți afiliate” din „lista pozitivă” a Tratatului model al experților guvernamentali din 1928.¹⁹

De exemplu, Modelele Mexic (1943) și Londra (1946) și comentariile acestora au indicat că „[...] o filială constituie o persoană juridică separate și ar trebui să fie taxată separat”.²⁰

b) Situația actuală

Articolul 5, paragraful 7 al Convenției model (CM) a OCDE care este identic cu articolul 5, paragraful 8 al Convenției model ONU prevede „[f]aptul că o societate care este rezidenta

¹⁴ Articolul 5, paragraful 3, litera b, Modelul ONU.

¹⁵ Articolul 5, paragraful 5, CM OCDE; articolul 5, paragraful 5, litera a, Modelul ONU.

¹⁶ Articolul 5, paragraful 5, Modelul ONU.

¹⁷ SKAAR A., Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle (Sediul permanent, eroziunea unui principiu al tratatului fiscal), Series on International Taxation, 13, Kluwer, 1991, p. 540-541.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.

²⁰ SASSEVILLE J./SKAAR A., General Report, Is there a permanent establishment?, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, 2009, Vancouver Congress, p. 55.

unui stat contractant controlează sau este controlată de o societate care este rezidentă a altui stat contractant sau care își desfășoară activitatea în acel alt stat (fie într-un sediu permanent, fie în alt mod) nu constituie în sine o societate sau un sediu permanent al celeilalte”.

Prin urmare, o filială nu este, în sine, considerată a fi un SP al societății mamă. Principalul motiv este independența filialei.²¹ De altfel, chiar dacă schimburile comerciale sau activitatea desfășurată de filială este administrată de societatea mamă, filială nu este considerată un SP al societății mamă.²² Totuși, după cum va fi dezvoltat mai jos (secțiunea C); dacă, din punct de vedere economic, filiala nu este independentă de societatea mamă, se poate considera că reprezintă un SP al societății mamă („prevalența substanței economice asupra formei juridice”).

Mai mult de atât, conform regulilor din paragraful 1 sau 5, Art. 5, o societate-mamă poate să aibă un sediu permanent într-un stat în care o filială are un loc de activitate.²³ Astfel, orice spațiu sau loc care aparține filialei și care este la dispoziția societății mama și care constituie un loc de activitate fix prin care societatea mama își desfășoară propria activitate va constitui un sediu permanent al societății mama potrivit paragrafului 1, sub rezerva paragrafelor 3 și 4 ale Art. 5. Mai mult de atât, în conformitate cu Art. 5, paragraful 5 al CM OCDE, o societate mamă se consideră că are un sediu permanent într-un stat în legătură cu orice activități pe care filiala sa le desfășoară pentru societatea mamă, dacă filiala are și exercită în mod normal în acel stat dreptul de a încheia contracte în numele societății mamă.²⁴ Este important de subliniat că un SP nu este creat în cazurile în care aceste activități sunt limitate la cele la care se face referire în paragraful 4 al articolului și dacă filiala acționează în desfășurarea normală a activității sale ca agent independent căruia i se aplică paragraful 6 al articolului.²⁵

c) Practica în diferite țări

Faptul că o filială nu este un SP al societății mamă *per se* pare să fie un punct comun. Principalul raționament în acest sens îl constituie independența filialei. Astfel, în cazurile în care această independență este pusă sub semnul întrebării, o filială poate forma un SP al societății mamă.

Independența filialei va fi pusă de obicei la îndoială în cazurile de cooperare extinsă cu societatea mamă. „Cooperarea extinsă între întreprinderi” implică faptul că filiala trebuie să desfășoare activitatea economică a societății mamă fără sau cu foarte puțin spațiu de *manevră*. În aceste cazuri, un SP se consideră că este format, fie potrivit clauzei de mandatare (art. 5, paragraful 5, CM OCDE), fie clauzei de construcție (art. 5, paragraful 1, MC OCDE).

²¹ Comentariul OCDE la articolul 5, § 40.

²² Ibid.

²³ Comentariul OCDE la articolul 5, § 41.

²⁴ Ibid.

²⁵ Comentariul OCDE la articolul 5, § 41.

Interpretarea „cooperării extinse între întreprinderi” variază în mare măsură de la țară la țară. De asemenea, calificarea unei filiale drept SP depinde de legile naționale și pare să difere considerabil între membrii OCDE.

(i) *Statele Unite ale Americii*

În practica administrativă din SUA, în cazurile de cooperare extinsă între întreprinderi, o filială poate fi considerată SP a societății mamă.²⁶ Această regulă se aplică în cazurile de «societăți *alter ego*», adică, o filială care desfășoară numai activitatea societății mamă în altă țară.²⁷ În această privință, IRS (administrația fiscală americană) a declarat că «*dacă filiala este numai un alter ego al societății mamă [...] atunci ar rezulta un sediu permanent[...]*».²⁸

(ii) *Germania*

Până în anul 1934, s-a considerat automat că o filială reprezintă un SP al societății sale mamă.²⁹ Totuși, de atunci, Germania a respectat principiile OCDE în această privință. Prin urmare, un SP nu este creat prin simpla existență a unei filiale.

(iii) *Italia*

În mult controversata *hotărâre privind Phillip Morris*,³⁰ Curtea Supremă din Italia a hotărât că o societate din Italia care aparține grupului Phillip Morris constituie un SP multiplu al societăților străine în principal din următoarele motive: (i) societatea din Italia lucra în beneficiul întregului grup; (ii) societatea din Italia era supusă efectiv controlului societăților nerezidente ale grupului și supusă directivelor grupului, astfel încât trebuia să fie considerată drept o structură de management a societăților nerezidente, în ciuda independenței sale legale și formale; (iii) comentariul OCDE privind identificarea elementelor unui SP oferă relevanță conținutului și nu doar formei legale a tranzacțiilor („*prevalența substanței economice asupra formei juridice*”).³¹

Ca răspuns la interpretarea dată de Curtea Supreme din Italia în hotărârea sa, comentariul OCDE a fost amendat pentru a clarifica tratamentul fiscal al unui filiale din punctul de vedere

²⁶ Consultați SKAAR A., Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle (Sediul permanent, eroziunea unui principiu al tratatului fiscal), Series on International Taxation, 13, Kluwer, 1991, p. 544.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ ECKL P., Germany, Is there a permanent establishment ? (Germania, există un sediu permanent?), Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, 2009, Vancouver Congress, p. 334.

³⁰ Hotărârea Curții Supreme nr. 17373 din 6 decembrie 2002.

³¹ FAVI L., Italy, Is there a permanent establishment ? (Italia, există un sediu permanent?), Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, 2009, Vancouver Congress, p. 407.

al sediului permanent.³² În această privință, au fost adăugate următoarele clarificări la comentariului OCDE, articolul 5.³³

- a) la stabilirea dacă un SP există, fiecare companie a grupului trebuie să fie cercetată separat și nu la nivelul grupului ca întreg;³⁴
- b) nu există un SP dacă o societate a grupului furnizează servicii unei alte societăți a grupului ca parte a activității desfășurate în sedii care nu sunt ale beneficiarului serviciilor și prima societate a grupului folosește propriul personal;³⁵
- c) faptul că o persoană a participat la negocieri într-o țară între o întreprindere și un client nu indică, în sine, că persoana a exercitat dreptul de a încheia contracte în numele întreprinderii și că există un PS mandatat.³⁶

În altă cauză mai recentă, *Boston Scientific S.p.A.*,³⁷ Curtea Supremă din Italia a decis că filiala respective nu forma un SP al societății sale mama din următoarele motive: filiala: (i) are propria organizare a întreprinderii pentru care suportă toate costurile; (ii) și-a asumat riscurile economice ale operațiunilor sale comerciale; și (iii) era obligată în mod legal prin contractele pe care le-a semnat cu cumpărătorii finali de produse sub nume propriu ca vânzător.

3. Repartizarea beneficiilor între sediul permanent și societățile asociate

Potrivit articolului 7 al CM OCDE, profitul unei întreprinderi este impozitat în statul de reședință, ca regulă generală. Dacă întreprinderea are un sediu permanent în alt stat, *profiturile care pot fi atribuite sediului permanent* respectiv sunt impozitate în celălalt stat. Articolul 7 al Modelului ONU conține o regulă similară. După cum se poate deduce din această regulă generală, principala problemă constă în a stabili „*profiturile care pot fi atribuite sediului permanent*”.

În mod tradițional, Modelul OCDE a recunoscut două metode pentru a stabili profiturile atribuibile unui SP: o metodă directă și o metodă indirectă. În cadrul *metodei directe*, profiturile care sunt atribuite fiecărui SP constau din profiturile care ar fi fost realizate de acel SP dacă ar fi fost o întreprindere separată, neasociată și distinctă implicate în aceleași activități sau în activități similar în același circumstanțe sau în circumstanțe similare.³⁸ Pe scurt, metoda direct se bazează pe ficțiunea care consideră SP o entitate distinctă. În cadrul metodei indirecte, venitul SP este calculate ca fracție din profiturile totale câștigate de

³² HOLMES K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (Politica fiscală internațională și tratatele privind evitarea dublei impuneri), IBFD, 2007, p. 164.

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

³⁷ Hotărârea Curții Supreme nr. 3769 din 9 martie 2012.

³⁸ OBERSON X./HULL H., *Switzerland in International Tax Law* (Elveția în legislația fiscală internațională), p. 111.

întreprindere.³⁹ Cu alte cuvinte, SP este considerat parte a întreprinderii și este tratat în mod adecvat. Metoda indirectă a fost folosită în Elveția pentru o lungă perioadă de timp în relațiile inter-cantonale. De fapt, reprezentanții Elveției au fost cei care au influențat recunoașterea de către OCDE a acestei metode.

Chiar dacă cele două metode au fost recunoscute prin modelul OCDE, recomandările OCDE au tins să favorizeze metoda directă. În final, atunci când articolul 7 a fost modificat în 2010, trimiterea făcută la metoda indirectă a fost ștearsă din Modelul OCDE. De atunci, nu mai există o mențiune a metodei indirecte în Modelul OCDE. Totuși, aceasta nu indică faptul că metoda indirectă nu mai există în relațiile internaționale. Tratatetele de evitare a dublei impunerii (TEDI) încheiate înainte de 2010 pot conține încă o repartizare în baza metodei indirecte. În plus, chiar dacă metoda directă este preferată de OCDE, statele pot negocia ca TEDI să conțină metodă indirectă. De exemplu, Elveția nu pare să-și fi schimbat abordarea tradițională în această problemă.

În conformitate cu noul articol 7 al CM OCDE, profiturile atribuibile SP sunt calculate în conformitate cu principiul tranzacțiilor desfășurate în condiții normale de piață, ceea ce este de asemenea aplicabil conform prevederilor articolului 9, în scopul ajustării profiturilor întreprinderilor asociate.⁴⁰

B. Sediul permanent potrivit legislației Uniunii Europene

În domeniul taxării întreprinderilor, principiul în legislația UE este că „*nivelul impozitării [este] un subiect asupra căruia decide statul membru, în conformitate cu principiul subsidiarității.*”⁴¹

Premisa fundamentală este că UE nu are competențe în impozitarea directă și că, în consecință, statele membre se bucură de un anumit nivel de libertate de acțiune. Totuși, această libertate de acțiune trebuie să fie exercitată în conformitate cu libertatea de circulație, după cum se va arata în analiza următoare. Faptul că impozitarea directă este în principal de competență națională nu exclude UE de la a introduce apropierea legilor naționale, în măsura în care un subiect se referă la instituirea sau funcționarea pieței interne.⁴²

1. Noțiunea de stabilire

Ca și persoanele, societățile se supun legislației UE în domenii precum Legea concurenței, precum și libera circulație a capitalului, serviciilor și libertatea de stabilire. Totuși, în

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Comentariu OCDE la articolul 7, § 16.

⁴¹ COM(2001)260 *versiunea finală*.

⁴² În art. 94 al Tratatului CE prevede următoarele „Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, adoptă directive pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței comune.

scopurile prezentului studiu, noțiunea de „stabilire” va fi analizată în *principal* prin libertatea de stabilire, în sensul articolelor 49 și următoarele ale Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE).

Cu adevărat definiția noțiunii de *stabilire*. În consecință, CEJ a trebuie să ofere criterii uniforme pentru stabilirea, în cadrul legislației UE - și astfel, independent de legile din statele membre - a ceea ce se înțelege prin noțiunea specificată, în scopurile Art. 49 și următoarele ale TFUE. Astfel, în cauza *Ramrath*⁴³ de exemplu, CEJ a hotărât „*dreptul de stabilire (...) implică dreptul de înființare și menținere, sub rezerva respectării regulilor practicii profesionale, a mai multor locuri de muncă în cadrul Comunității.*”⁴⁴ Continuă astfel „*dreptul de stabilire împiedică un stat membru să ceară unei persoane care practică o profesie să aibă mai multe sedii ale afacerii în cadrul comunității.*”⁴⁵

Definiția noțiunii de *sediu permanent* oferă mai multe provocări în cadrul legislației UE din următoarele motive. În primul rând, prevederile UE nu oferă o singură definiție uniformă a sediului permanent. Totuși, această noțiune a fost definită punctual în legislația secundară UE. De exemplu, un „*sediu permanent*” în sensul Directivei 2011/96⁴⁶ este un “*loc de activitate fix situat într-un stat membru prin care activitatea unei societăți a unui alt stat membru este desfășurată total sau parțial și în măsura în care profiturile aceluia loc de activitate sunt supuse impozitării în statul membru în care se află în virtutea tratatului fiscal bilateral sau, în absența unui astfel de trat, în virtutea legislației naționale*”.⁴⁷

De altfel, în absența unei măsuri armonizate în UE cu privire la acest punct, este relevant de cercetat jurisprudența UE pentru a stabili libertatea de mișcare privitoare la noțiunea de sediu permanent. Într-adevăr, libertatea de stabilire are legătură, în principiu, cu libera circulație a persoanelor juridice. Totuși, având în vedere că în lumina CEJ, *caracterul permanent* al unei entități - indiferent de forma legală a acesteia - pare să fie elementul fundamental în definirea noțiunii de stabilire, ar fi natural de presupus că noțiunea de sediu permanent intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, după cum este prevăzut în Art. 49 și următoarele ale TFUE. Totuși, rezultă din jurisprudența și din legislația secundară UE, că „*infrastructurile*” cu caracter permanent pot fi de asemenea folosite pentru a facilita *furnizarea serviciilor*, în sensul Art. 56 al TFUE. Este de aceea relevantă oferirea a câteva elemente care definesc această noțiune, pentru a stabili libertatea care, în cele mai multe cazuri, ar fi în principal legată de sediul permanent.

Definirea noțiunilor de stabilire și sediu permanent este o necesitate metodologică anterioară pentru stabilirea abordării adoptate de CEJ în subiecte legate de impozitarea directă a societăților și a sediilor permanente.

⁴³ CEJ, cazul C-106/91, *Ramrath* (1992), ECR, p. I-3351.

⁴⁴ *Idem*, pt 20.

⁴⁵ *Idem*, pt 21.

⁴⁶ Directiva Consiliului 2011/96 din 30 noiembrie 2011 cu privire la sistemul comun de impozitare aplicabil în cazul societăților mamă și filialelor diferitelor state membre, , *OJ n° L 345, 29.12.2011, p. 8. Această directivă fa vi examinată mai în detaliu infra.*

⁴⁷ Art. 2, (b).

2. Noțiunea de stabilire în sensul libertății de stabilire

Două ipoteze trebuie să fie diferențiate aici: în primul rând, cazul în care noțiunea de stabilire este legată direct sau indirect de legislația secundară UE (a); și în al doilea, cazul în care nu există legislație a Uniunii (b).

a) Noțiunea de stabilire în legislația secundară UE

(i) *Principiu: folosirea prevederilor legilor naționale cu privire la aspecte legate de constituirea și impozitarea societăților*

Nu multe legi secundate se leagă *direct* de noțiunea stabilirii și chiar mai puține legi se referă la noțiunea de stabilire în scopuri fiscale. În cazul în care astfel de acte există, acestea introduc în principal un nivel minim de armonizare, adică apropierea legilor și pot fi de asemenea legate de crearea unui statut autonom al societății conform legislației UE, precum societate europeană (SE) sau statutul de societate cooperativă europeană (SCE).

Trebuie subliniat că, în ciuda faptului că prevederile legilor UE stabilesc un statut autonom al entităților corporative, legătura cu legislația statelor membre nu este ruptă, deoarece instrumentele legate de aceste statute se referă în mod expres la legislațiile naționale privind aspectele legate de constituirea și taxarea unor astfel de structuri. De exemplu, Art. 15 § 1 al Regulamentului nr. 2157/2001 al Consiliului privind statutul societății europene⁴⁸ prevede că constituirea unei SE «este reglementată de legea aplicabilă societăților anonime în statul membru în care SE își stabilește sediul social». În mod similar, în Reglementarea nr. 1435/2003 a Consiliului privind statutul de societate cooperative europeană, Art. 8, în ceea ce privește legea aplicabilă, se stipulează că SCE este guvernată de reglementarea specificată,⁴⁹ prin furnizarea statutelor, dacă este autorizat în mod expres de acestea⁵⁰. În subiectele care ies din sfera de aplicare a Reglementării, se prevede să se aplice legile statelor membre, atât timp cât au legătură în mod specific cu SCE,⁵¹ sau atât timp cât cooperative este constituită în conformitate cu legea statului membru în care SCE are sediul social.⁵²

(ii) *Actele legate de noțiunea de stabilire a companiilor în scopuri fiscale*

α. Actele care introduc strategii pentru impozitarea societăților: comunicările Comisiei privind subiectele de taxare directă

⁴⁸ Reglementarea Consiliului nr. 2157/2001 din 8 octombrie 2001 privind statutul unei societăți europene (SE), OJ n° L 294, 10.11.2001, p. 1.

⁴⁹ Art. 8, § 1, a).

⁵⁰ Art. 8, § 1, b).

⁵¹ Art. 8, § 1, c), i).

⁵² Art. 8, § 1, c), ii).

Având în vedere că UE nu are competență în impozitarea directă, Comisia Europeană a emis mai multe comunicări prin care invită statele membre să faciliteze circulația liberă a societăților, libertatea de stabilire fiind astfel aplicată în întregime. Una din metodele prin care statele membre sunt încurajate să urmărească acest obiectiv constă în a se abține de la introducerea unor scheme complexe de impozitare a societăților, descurajându-le astfel să se stabilească într-un stat membru din cauza a ceea ce poate fi privit ca un sistem dezavantajos de impozitare.

În 2001, Comisia Europeană a emis o Comunicare privind strategia de asigurare a unei baze fiscale consolidate a societăților pentru activitățile din întreaga UE.⁵³ În comunicarea sa, Comisia a indicat patru puncte principale privind impozitarea societăților: necesitatea de a adapta impozitarea societăților din UE la un mediu în schimbare, impactul diferențelor din nivelurile efective de impozitare a societăților cu privire la stimulentele de a investi în piața internă, eliminarea obstacolelor fiscale pentru activitatea economică transfrontalieră din piața internă și furnizarea către societăți a unei baze fiscale consolidate comune a societăților pentru activitățile acestora la nivelul UE. Studiul detaliat al tuturor acestor aspecte nu este relevant în scopurile prezentului studiu, dar trebuie să fie ridicate câteva aspecte.

Pornind de la motivarea eliminării obstacolelor legate de libertatea de stabilire, Comisia Europeană a observat o variație mare a presiunii fiscale efective cu care se confruntă investitorii rezidenți în diferite state membre UE.⁵⁴ În momentul în care Comunicarea a fost făcută, Comisia a stabilit intervalul de diferență dintre ratele de impozitare efectivă internă a societăților la aproximativ 37 puncte procentuale, în cazul investiției marginale (între -4,1 procente și 33,2 procente) și aproximativ 30 puncte procentuale în cazul unei investiții mai profitabile (între 10,5 procente și 39,7 procente).⁵⁵

Deși este pe deplin conștientă de faptul că UE nu are competență în impozitarea directă a societăților, Comisia Europeană a stabilit că *„introducerea unei cote comune de impozitare în UE ar avea un impact semnificativ prin reducerea dispersiei - atât între societățile mame, cât și între filiale – a cotelor de impozitare efective marginale și medii în țările UE. Niciun alt scenariu de politică nu are un impact semnificativ cu privire la dispersia cotelor efective de impozitare.”*⁵⁶ Sau, aplicarea *„scenariilor care implică o bază de impozitare comună sau un sistem care constă din aplicarea deținirii bazei de impozitare a țării de origine la profiturile unei multinaționale la nivelul UE are tendința de creștere a dispersiei în cotele de impozitare efectivă în cazul în care cotele de impozitare nominale generale sunt menținute constante”*.⁵⁷

În vederea reducerii obstacolelor legate de folosirea eficientă a libertăților fundamentale, este important de notat că Comisia a identificat mai multe domenii în care legislațiile fiscale pot

⁵³ Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social. Către o piață internă fără obstacole fiscale. O strategie pentru asigurarea unei bazei fiscale consolidate comune a societăților pentru activitățile acestora la nivelul UE, COM (2001) 582 *versiunea finală*.

⁵⁴ *Idem*, p. 7.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Idem*, p. 8.

⁵⁷ *Ibid.*

compromite comerțul transfrontalier. Domeniile sunt prețurile de transfer intragrup, fluxurile de venit transfrontaliere, scutirile de taxe transfrontaliere, operațiunile de restructurare transfrontaliere, încheierea convențiilor privind evitarea dublei impuneri, favorizarea investițiilor interne.⁵⁸ Comisia pare să fie preocupată de faptul că „*cele mai multe din aceste probleme rezultă din faptul că societățile din UE trebuie să respecte până la cincisprezece seturi diferite de reguli. Luând în calcul faptul că aceste societăți se îndreaptă din ce în ce mai mult spre UE ca piață unică, aceasta intră în conflict cu planurile și structurile de afaceri eficiente economic. Multitudinea legilor fiscale, a convențiilor și practicilor duce la costuri de conformare substanțiale și reprezintă în sine o barieră în calea activității economice transfrontaliere.*”⁵⁹

Comisia propune astfel o strategie dublă care constă în „*măsuri bine orientate [care] vor ajuta la rezolvarea celor mai urgente probleme pe termen scurt și mediu*”⁶⁰ și „*o soluție completă prin care societățile pot opera pe o bază fiscală consolidată pentru activitățile acestora la nivelul UE ce va furniza o soluție sistematică și pe termen lung*”.⁶¹ Statele membre au fost încurajate să dezvolte practici acceptate comun și să introducă sau să extindă programe multilaterale de acord de preț în avans, precum și o mai bună coordonare cu privire la cerințele de documentare și aplicarea diverselor metode.⁶²

În ceea ce privește furnizarea către societăți a unei baze consolidate fiscală a societăților pentru activitatea acestora la nivelul UE, Comisia a propus o *abordare completă*, sugerând în același timp ca societăților multinaționale să le fie pus la dispoziție un cadru unic de impozitare a societăților. Prin urmare, societăților cu activități transfrontaliere și internaționale din cadrul UE ar trebui să le fie permis să calculeze venitul întregului grup după un singur set de reguli și să stabilească conturi consolidate în scopuri fiscale.⁶³

Într-o Comunicare ulterioară făcută în 2003,⁶⁴ Comisia Europeană a ridicat mai multe probleme, printre care îndrumările privind implementarea jurisprudenței CEJ în probleme fiscale, subiectul tratatelor de evitare a dublei impuneri, progresul către o bază fiscală consolidată a societăților pentru activitățile la nivelul UE ale societăților și dezvoltarea unei baze fiscale comune UE. Deși Comisia a observat că de la comunicarea anterioară, statele membre nu s-a implicat în totalitate în „*abordarea completă*”, a subliniat numărul în creștere de cauze la CEJ legate de probleme de impozitare directă.

Într-o Comunicare din 2005,⁶⁵ Comisia Europeană a vizat, ca și în cazul comunicărilor anterioare, reducerea obstacolelor fiscale ca metodă de consolidare a pieței interne. În ceea ce

⁵⁸ *Idem*, p. 10.

⁵⁹ *Idem*, p. 11.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Idem*, p. 13.

⁶³ *Idem*, p. 15.

⁶⁴ COM(2003) 726 *versiunea finală*.

⁶⁵ Implementarea programului comunitar Lisabona. Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European. Contribuția politicilor fiscale și vamale la strategia Lisabona, COM(2005) 532 *versiunea finală*.

privește impozitarea societăților, se specifică în Comunicare că lipsa compensărilor transfrontaliere ale pierderilor tinde să aibă un impact asupra deciziilor de afaceri prin stimularea societăților de a investi pe plan intern sau de a face investiții transfrontaliere în statele membre mai mari.⁶⁶ Managementul prețurilor de transfer este o sursă considerabilă de costuri de conformare suplimentare pentru firmele UE. Comisia s-a referit la Forumul comun al UE pentru prețurile de transfer pe care l-a creat în 2002 pentru a găsi „*soluții pragmatice, nelegislative pentru problemele de prețuri de transfer*”.⁶⁷ Aceste soluții transpun intervenția „*experților fiscali din administrațiile fiscale ale statelor membre și din mediul de afaceri.*”⁶⁸

Concluzia generală care poate fi trasă din scurta descriere a comunicărilor specificate este aceea că Comisia Europeană pare să încurajeze statele membre să ia măsurile necesare legate de impozitarea directă a societăților pentru a asigura folosirea optimă a libertăților de circulație și pentru a „adânci” piața internă. Un aspect al acestui tip de impozitare care pare să iasă în evidență este înființarea unei baze fiscale comune pentru societăți. Totuși, domeniul de aplicare limitat al competenței UE în astfel de subiecte face dificilă planificarea unei măsuri armonizate a acestui subiect.

Prin urmare, în absența armonizării exhaustive, jurisprudența CEJ ilustrează un efort de păstrare a aceluși *effet utile* al libertăților de circulație - respective, libertatea de stabilire - în sensul că este permisă opțiunea statelor membre legată de impozitarea societăților atât timp cât nu împiedică exercitarea efectivă a libertăților specificate.

β. Actele legislative care introduc apropierea legilor privind impozitarea societăților

Într-adevăr, UE și-a exercitat puterile în domeniul impozitării societăților, introducând apropierea legilor statelor membre cu privire la anumite aspecte în discuție. Directiva 2011/96⁶⁹ a Consiliului cu privire la sistemul comun de impozitare aplicabil în cazul societăților mamă și filialelor diferitelor state membre este un exemplu al unei astfel de armonizări.

Se stipulează în Art. 1 că, în virtutea acestei directive, fiecare stat membru trebuie să aplice directiva: (i) distribuției profiturilor primite de societățile aceluși stat membru care provin de la filialele acestora din alte state membre;⁷⁰ (ii) distribuției profiturilor de către societățile aceluși stat membru către societățile altor state membre ale căror filiale sunt;⁷¹ (iii) distribuției profiturilor primite de sediile permanente situate în acel stat membru ale societăților altor state membre care provine de la filialele acestora ale unui stat membru altul decât cel în care se află sediul permanent;⁷² și (iv) distribuția profiturilor de societățile aceluși stat membru către

⁶⁶ *Idem*, p. 8.

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Directiva 2011/96 a Consiliului din 30 noiembrie 2011 cu privire la sistemul comun de impozitare aplicabil în cazul societăților mamă și al filialelor diferitelor state membre, *op.cit.*.

⁷⁰ Art. 1, § 1, a).

⁷¹ Art. 1, § 1, b).

⁷² Art. 1, § 1, c).

sediile permanente aflate în alt stat mediu ale societăților aceluiași stat membru ale căror filiale sunt.⁷³

Art. 2 stabilește definițiile relevante folosite în scopurile acestei directive. În sensul prevederii specificate, noțiunea de „*societate a unui stat membru*” include entități care iau una din formele indicate în Anexa I, partea A,⁷⁴ entități care, în virtutea legii fiscale ale unui stat membru se consideră că sunt rezidente în acel stat membru în scopuri de impozitare și, în cadrul unui acord de evitare a dubeli impuneri încheiat cu un al treilea stat, nu sunt considerate rezidente în scopuri de impozitare în afara Uniunii Europene,⁷⁵ entități care sunt supuse uneia din taxele enumerate în Anexa I, partea B și care nu au posibilitatea unei opțiuni de a fi scutite sau altei taxe care poate să înlocuiască oricare din aceste taxe.⁷⁶

Statutul de *societate-mamă* este atribuit cel puțin unei societăți a unui stat membru care îndeplinește condițiile stabilite în Art. 2 și are o participație minimă de 10 procente din capitalul unei societăți ale unui alt stat membru care îndeplinește aceleași condiții.⁷⁷ Statutul de societate mamă a unui stat membru care are o participație de minimum 10 procente din capitalul unei societăți a aceluiași stat membru deținută parțial sau total de un sediu permanent al primei societăți situat în alt stat membru.⁷⁸

Statutul de *filială* este atribuit unei societăți al cărei capital include participația la care s-a făcut referire mai sus.⁷⁹

Statele membre UE au opțiunea de a înlocui, prin intermediul acordurilor bilaterale, criteriul de participare la capital cu cel de deținere a drepturilor de vot⁸⁰ sau de a nu aplica Directiva 2011/96 la societățile din acel stat membru care nu mențin pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participațiunii care le califică drept societăți mamă sau la cele ale companiilor acestora în care o companie a altui stat membru nu menține o astfel de participație pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.⁸¹

În ceea ce privește impozitarea profiturilor, este stabilit în Art. 4 că în cazurile în care o societate mamă sau sediul său permanent, în virtutea societății mame cu filiala sa, primește profiturile distribuite, statul membru al societății mamă și statului membru al sediului său permanent „trebuie” fie să se abțină de la impozitarea unor astfel de profituri,⁸² să impoziteze astfel de profituri în timp ce autorizează societatea mamă și sediul permanent să deducă din valoarea impozitului datorat acea fracție din impozitul pe profit legată de acele profituri și

⁷³ Art. 1, § 1, d).

⁷⁴ Art. 2, a), i).

⁷⁵ Art. 2, a), ii).

⁷⁶ Art. 2, a), iii).

⁷⁷ Art. 3, § 1, a), i).

⁷⁸ Art. 3, § 1, a), ii).

⁷⁹ Art. 3, § 1, b).

⁸⁰ Art. 3, § 2, a).

⁸¹ Art. 3, § 2, b).

⁸² Art. 4, § 1, a).

plătită de filială și de orice sub-filială, cu condiția ca la fiecare nivel, o societate și sub-filiala sa să se încadreze în aceleași definiții stabilite în Art. 2 și să îndeplinească condițiile stabilite în Art. 3, până la o limită a valorii impozitului corespunzător datorat.⁸³

În continuare, se stipulează în Art. 4 § 3 că fiecare stat membru își păstrează opțiunea de a prevedea că orice cheltuieli legate de participație și orice pierderi rezultate din distribuția profiturilor filialei nu pot fi deduse din profiturile impozabile ale societății mamă.⁸⁴ În cazul în care costurile de administrare legate de participație sunt fixe, ca taxă forfetară, suma fixată nu poate depăși 5 procente din profiturile distribuite de filială.⁸⁵

În virtutea directivei, profiturile pe care o filială le distribuie societății sale mamă trebuie să fie scutite de la impozitul cu reținere la sursă.⁸⁶ Statul membru al unei societăți mama nu poate să impună impozitul cu reținere la sursă⁸⁷ pe profiturile pe care o astfel de societate le primește de la o filială.⁸⁸

Este interesant de notat că Directiva 2011/96 nu exclude posibilitatea unui sistem comun de impozit pe profit, așa cum este stipulat în Art. 4, § 5 că „*Consiliul, acționând în unanimitate în conformitate cu o procedură legislativă specială și după consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, trebuie, într-un moment adecvat, să adopte regulile care se aplică de la data intrării efective în vigoare a unui sistem comun de impozitare a societăților.*”

Totuși, în scopurile aplicării Directivei, se specifică faptul că statele membre trebuie să pună în aplicare legile, reglementările și prevederile administrative necesare pentru a le respecta cel târziu din data de 18 ianuarie 2012.⁸⁹

3. Stabilirea în conformitate cu legislația primară a UE

În absența armonizării UE, urmează, respectiv din jurisprudența CEJ că există o *obligație generală* de respectare a prevederilor legislației UE care derivă din articolul 4, § 3, TFUE, în sensul că statele membre *nu pot* exercita prerogative discreționare în domeniul impozitelor directe astfel încât să împiedice libertatea de stabilire. În această privință, articolul 49, TFUE poate fi văzut ca furnizând o regulă de nediscriminare în domeniul libertății respective deoarece prevede, în al. 1, că „*restricțiile privind libertatea de stabilire a cetățenilor unui stat*

⁸³ Art. 4, § 1, b). În virtutea art. 4, § 2, «Nimic din această directivă nu împiedică statul membru al societății mamă să considere o filială ca fiind transparentă fiscal în baza evaluării de către acel stat membru a caracteristicilor legale ale acelei filiale care rezultă din legea potrivit căreia a fost înființată și prin urmare să impoziteze societatea mamă pentru partea sa din profiturile filialele dacă și când aceste profituri apar. În acest caz, statul membru al societății mamă trebuie să se abțină de la impozitarea profitului distribuit al filialei.»

⁸⁴ Art. 4, § 3, al. 1.

⁸⁵ Art. 4, § 3, al. 2.

⁸⁶ Art. 5.

⁸⁷ În virtutea art. 7, § 1, „*impozitul reținut la sursă*” nu acoperă plata în avans sau preplata impozitului pe profit către statul membru al filialei care este făcut în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea sa mamă.

⁸⁸ Art. 6.

⁸⁹ Art. 8, § 1, al. 1.

membru pe teritoriul altui stat membru trebuie să fie interzise. O astfel de interdicere trebuie să se aplice de asemenea restricțiilor cu privire la înființarea agențiilor, sucursalelor sau a filialelor de cetățenii oricărui stat membru stabilit pe teritoriul altui stat membru. Aceasta a fost într-adevăr interpretarea oferită de CEJ cu privire la articolul specificat, deoarece a decis că acesta are „scopul de a asigura faptul că toți cetățenii tuturor statelor membre care se stabilesc în alt stat membru în scopul de desfășurare acolo a activităților ca lucrători independenți primesc același tratament ca cetățenii aceluși stat și interzice, ca restricție a libertății de stabilire, orice discriminare pe motive de naționalitate care rezultă din legislația națională”.⁹⁰

În ceea ce privește domeniul de aplicare al libertății de stabilire, al. 2 al articolului specificat stabilește că „*libertatea de stabilire trebuie să includă dreptul de a prelua și de a desfășura activități ca lucrători independenți și de a înființa și administra întreprinderi, în special societăți sau firme, în sensul celui de-al doilea paragraf al articolului 54, în condițiile stabilite pentru proprii cetățeni prin legea țării în care o astfel de stabilire are loc, sub rezerva prevederilor capitolului legat de capital*”.

Din această prevedere rezultă că libertatea de stabilire, stabilită prin articolul 49 al TFUE, este într-adevăr o expresie a *principiului nediscriminării*, deoarece împiedică un stat membru să introducă restricții cu privire la această libertate și stabilește obligația *egalității de tratament*, considerând că, în virtutea al. 2, statele membre sunt împiedicate să facă distincție între societățile care au un sediu principal în teritoriile acestora și societățile constituite în alte state membre UE. Implicația unei astfel de formulări este că atât timp cât nu există o legislație secundară UE care să reglementeze aspectele specifice ale libertății de stabilire, statele membre aplică prevederile *naționale* relevante în conformitate cu principiile stabilite în articolul 49 al TFUE.

Articolul 54 al TFUE ar trebui să fie amintit, deoarece creează obligația recunoașterii reciproce pentru statele membre UE, în timp ce stipulează, la al. 1 că „*societățile sau firmele înființate în conformitate cu legea unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau sediul principal de afaceri în interiorul uniunii trebuie, în scopurile acestui capitol, să fie tratate în același mod ca persoanele fizice care sunt cetățeni ai statelor membre*”. În ceea ce privește domeniul de aplicare *ratione personae* al acestei prevederi, este specificat în al. 2 că „*„societăți sau firme” înseamnă societățile sau formele înființate conform dreptului civil sau comercial, incluzând societățile cooperative și alte persoane juridice de drept public sau privat, cu excepția celor care nu realizează profit*”.

Poate fi subliniat că articolul respectiv, așa cum a fost interpretat de CEJ, furnizează o *Regulă a țării de origine*, în sensul că statele membre gazdă sunt obligate să recunoască faptul că societățile constituite în conformitate cu legislația din statul membru al acestora au respectat cerințele legale ale celui din urmă și pot, astfel, să beneficieze de libertatea de stabilire din cadrul UE.

⁹⁰ CEJ, cauza C-47/08, *Comisia v. Belgia* (2011), ECR, p. I-4105, pt 80.

În ceea ce privește dovezile, regula statului de origine implică faptul că statul membru gazdă nu este obligat să se angajeze în verificarea detaliată a *caracterului legal* al unei societăți care are sediul principal în alt stat membru. De aceea, se consideră în general că articolul 54 al TFUE stabilește obligația *recunoașterii reciproce* care se bazează, de fapt, pe *prezumția de echivalență* dintre prevederile legislației naționale cu privire la înființarea societăților.

Stabilirealocației permanente a unei societăți este crucială în scopuri fiscale, având în vedere că, în absența competenței Uniunii în materie de impozit pe profit, UE se bazează pe legislația națională a statelor sale membre. Totuși, imperativul folosirii eficiente a libertății de stabilire a făcut ca atât instituțiile UE, cât și CEJ să examineze legislațiile naționale prin prisma *obstacolelor împotriva comerțului transfrontalier*.

a) *Datoria statelor membre în domeniul stabilirii în absența prevederilor legislației secundare UE*

(i) *Principiul „Cassis de Dijon”*

Poate fi considerat că recunoașterea reciprocă este un dispozitiv legal și probatoriu care s-a dovedit a fi un instrument de integrare util, respectiv pentru realizarea pieței interne care, în virtutea Art. 4 al TFUE, intră în domeniul de aplicare al competenței comune a UE și statelor sale membre.

Principiul recunoașterii reciproce a fost stabilit în faimosul caz *Cassis de Dijon*,⁹¹ în care CEJ a hotărât cu privire la compatibilitatea cu prevederile Tratatului CEE legate de libera circulație a bunurilor a legislației germane care reglementa comercializarea băuturilor alcoolice și fixa o concentrație minimă de alcool. Aplicarea acestei legislații a rezultat în interzicerea vânzării unei băuturi, „*Cassis de Dijon*”, originare din Franța. În ceea ce privește recunoașterea reciprocă, este important de observat motivarea CEJ referitoare la *scopul* acestei recunoașteri. Curtea a decis că „*nu există (...) niciun motiv valabil pentru care, cu condiția ca [băuturile alcoolice] să fi fost produse și comercializate legal într-unul din statele membre, băuturile alcoolice să nu poată fi introduse în alt stat membru, vânzarea unor astfel de produse nu poate fi supusă interzicerii legale a comercializării bunurilor cu un conținut de alcool mai mic decât limita stabilită de regulile naționale*” (subliniere adăugată)⁹²

Din această hotărâre rezultă că, în esență, obligația de recunoaștere reciprocă se bazează pe *caracterul legal* al unei activități economice, de producție sau comercializare a bunurilor sau de constituire a persoanelor juridice. În domeniul libertății de stabilire, poate fi concluzionat - în lumina Art. 54 al TFUE - atât timp cât nu există dovezi că o anumită societate nu a respectat o prevedere a legislației naționale în statul său membru de origine, celelalte state

⁹¹ CEJ, cazul 120/78, *Cassis de Dijon* (1979), ECR, 649.

⁹² *Idem*, pt 14.

membre sunt obligate să recunoască, în virtutea principiului de recunoaștere reciprocă, caracterul legal al acestei societăți.

Prin urmare, principiul recunoașterii reciproce poate fi considerat că adâncește funcționarea pieței interne, deoarece obligă statele membre să urmărească obiectivele stabilite în tratatele legate de libertățile de mișcare independent de adoptarea actelor legislative UE. Poate fi argumentat astfel că principiul respectiv îmbunătățește integrarea, deoarece statele membre au responsabilitatea primară de a asigura că societățile și persoanele se bucură integral de libertățile de circulație. Din acest motiv, în esență, cazul *Cassis de Dijon* a încurajat Comisia Europeană să adopte o nouă abordare („*nouvelle approche*”) în politica sa legislativă legată de piața internă.⁹³

(ii) *Aplicarea recunoașterii reciproce în domeniul stabilirii*

Există două observații generale care pot fi făcute în legătură cu principiul recunoașterii reciproce. În primul rând, *obligația* recunoașterii reciproce poate deriva dintr-un act al legislației secundare. Acesta a fost cazul directivelor referitoare la libera circulație a arhitecților, avocaților și medicilor. În al doilea rând, obligația specificată poate deriva din prevederile tratatului, în absența legislației Uniunii, ca în cazul deciziei *Cassis de Dijon*.

Nu există acte legislative în domeniul stabilirii care să creeze explicit o obligație a recunoașterii reciproce a societăților. Cu toate acestea, jurisprudența legată de interpretarea articolului 54 al TFUE indică faptul că CEJ consideră în mod tradițional că recunoașterea reciprocă este *inerentă* libertăților de circulație, deoarece *aplicarea efectivă* a prevederilor relevante ale tratatului, împreună cu principiile de nediscriminare și cooperare loială *implică* obligația de recunoaștere reciprocă. Aceasta a permis instanței să retina teoria sediului real în legislația UE (*α-i*) care trebuie să fie considerate ca punct de plecare în înțelegerea problemelor fiscale care au fost cercetate de instanță ca urmare a transferului sediului real de la un stat membru la altul (*α - ii*).

α - i. Teoria sediului real în legislația UE

În cazul *Segers*,⁹⁴ M. Segers și soția sa, cu cetățenie olandeză, au preluat, ca proprietari cu părți egale, o societate înființată în conformitate cu legislația engleză. M. Segers a inclus ulterior în această societate o întreprindere individuală, constituită în conformitate cu legislația olandeză. Problema litigiului principal a rezultat din refuzul autorităților olandeze de a acorda asigurarea de boală lui M. Segers în baza faptului că principalul sediu și astfel principala sa activitate economică nu erau situate în Olanda, ci în Regatul Unit. Deși a recunoscut că «*problema adusă în fața instanței se referă la un caz în care refuzul de a acorda prestațiile se bazează nu pe naționalitatea directorului, dar pe amplasarea sediului*

⁹³ Comunicare a Comisiei referitoare la consecințele hotărârii Curții de Justiție din 20 februarie 1979 în cazul 120/78 („*Cassis de Dijon*”), OJ n° C 256, 03.10.1980, p. 2.

⁹⁴ CEJ, cauza 79/85, *Segers* (1986), ECR, p. 2375.

social al societății pe care o conduce»,⁹⁵ CEJ a hotărât că «o societate care a fost înființată în conformitate cu legea altui stat membru și care își desfășoară activitate printr-o agenție, sucursală sau filială în statul membru în care caută să se stabilească nu poate fi lipsită de beneficiul regulii stabilite mai sus».⁹⁶ CEJ a subliniat interpretarea care trebuia să fie reținută a articolului 54 al TFUE (fostul articol 58, CEE), deși a specificat că «acceptarea prevederii că statul membru în care o societate caută să se stabilească poate aplica liber acesteia un tratament diferit din simplul motiv că faptul că sediul său social se află în alt stat membru al lipsi articolul 58 de sensul său».⁹⁷

Instanța a stabilit într-adevăr că singura legătură legală a persoanei cu legea unui stat membru este suficientă pentru a da naștere prezumției de legalitate și recunoaștere reciprocă, câtă vreme «în cazul societăților, ar trebui să fie notat că sediul social al acestora (...) este cel care servește drept factor de legătură cu sistemul juridic al unui anumit stat, precum naționalitatea în cazul persoanelor fizice».⁹⁸

În acest caz, instanțelor naționale le-au fost prezentate unele dubii legate de justificarea refuzului autorităților olandeze de a recunoaște dreptul lui M. Segers la asigurarea de boală din cauza faptului că sediul principal al societății sale era în Regatul Unit. În esență, problema aici este dacă în scopurile articolului 54 al TFUE, dreptul la stabilire, se aplică teoriei sediului real sau social. În cazul specificat, CEJ a stabilit că «pentru aplicarea prevederilor dreptului la stabilire, articolul 58 impune numai ca societățile să fie înființate în conformitate cu legea unui stat membru și să aibă sediul social, administrația centrală sau sediul principal de afaceri în interiorul Comunității. Cu condiția ca aceste cerințe să fie îndeplinite, faptul că societatea își desfășoară activitatea printr-o agenție, sucursală sau filială numai în alt stat membru este nesemnificativ».⁹⁹ Rezultă din această hotărâre că instanța a adoptat o abordare foarte formală în definirea domeniului de aplicare al articolului 54 al TFUE, deși a specificat că simpla respectare a prevederilor legislației naționale de la sediul - principal sau secundar - al unei societăți este suficientă pentru a da naștere obligației de recunoaștere reciprocă. Astfel, instanța a preferat teoria sediului *social* în defavoarea celei a sediului *real* în scopurile prevederilor Tratatului legate de stabilire.

În cazul *Centros*,¹⁰⁰ problema litigiului principal a apărut din cauza refuzului autorităților daneze de a înregistra o sucursală a Centros în Danemarca. Într-adevăr, Centros era o societate înființată conform legislației din Anglia deoarece această țară nu impunea cerințe speciale societăților pe acțiuni, precum prevederea legată de subscriere și plata unui capital social minim. Totuși, potrivit legilor daneze, Centros era privită ca societate străină cu răspundere limitată. În aplicarea prevederilor daneze, directorul Centros a încercat să înregistreze societatea ca sucursală a sediului central Centros din Regatul Unit. Autoritățile

⁹⁵ *Idem*, pt 13.

⁹⁶ *Idem*, pt 14.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Idem*, pt 13.

⁹⁹ *Idem*, pt 16.

¹⁰⁰ CEJ, cazul C-212/97, *Centros* (1999), ECR, p. I-1459.

naționale au refuzat această înregistrare pe motiv că Centros încerca de fapt să înființeze un sediu principal în Danemarca, cu ocolirea regulilor din Regatul Unit privind subscrierea unui capital minim. Acest caz a ridicat problema - *delicată* - a abuzului de drepturi. Într-adevăr, dacă în scopurile articolului 54 al TFUE, este relevant numai ca o societate să fie înființată în conformitate cu legile unui stat membru, se poate deduce că beneficiul dreptului de stabilire permite societăților să caute instanța cea mai favorabilă (*forum shop*) pentru prevederi naționale mai favorabile în cadrul UE.

Două probleme importante pot fi ridicate cu privire la abuzul dreptului de stabilire: prima este mai mult de natură juridică și tratează stabilirea dacă prevederile Tratatului se aplică în cazul unui abuz. Al doilea motiv poate avea un caracter mai probatoriu și tratează puterea discreționară a autorităților statelor membre de a colecta dovezi care să indice - sau să facă posibilă presupunerea - că dreptul de stabilire a fost într-adevăr folosit în scopuri abuzive, respectiv pentru a ocoli legile naționale privind stabilirea considerate a fi mult prea stricte. Cu toate acestea, în vederea asigurării beneficiului efectiv al libertății de stabilire, instanța nu și-a modificat poziția adoptată în cazul Segers, în timp ce a hotărât că *«este clar din paragraful 16 al Segers că faptul că o societate nu desfășoară nicio activitate în statul membru în care are sediul social și își desfășoară activitățile numai în statul membru în care sucursala sa este înființată nu este suficient pentru a demonstra existența unui abuz sau a unui comportament fraudulos care ar da dreptul acestui stat membru să refuze societății dreptul de a beneficia de prevederile legii Comunității legate de dreptul de stabilire»*.¹⁰¹ Astfel, simpla folosire a dreptului de stabilire pentru a înregistra o sucursală a unei societăți într-un stat membru nu constituie, potrivit CEJ, o probă suficientă pentru autoritățile naționale de a considera că există un abuz de drepturi. *Prin urmare, «refuzul unui stat membru de a înregistra o sucursală a unei companii înființate în conformitate cu legile altui stat membru în care are sediul social pe motivul că sucursala are scopul de a permite societății să-și desfășoare toate activitățile sale economice în statul gazdă, cu rezultatul că sediul secundar eludează regulile naționale cu privire la furnizarea și subscrierea unui capital minim, este incompatibil cu articolele 52 și 58 ale Tratatului în măsura în care împiedică orice exercitare liberă a dreptului de a înființa un sediu secundar pe care articolele 52 și 58 îl garantează în mod specific»*.¹⁰²

Cu toate acestea, instanța nu a împiedicat partea din urmă să caute dovezi care ar stabili un astfel de abuz, cu condiția ca *«măsurile naționale menite să împiedice sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate prin Tratat trebuie să îndeplinească patru condiții: trebuie să fie aplicate în mod nediscriminatoriu; trebuie să fie justificate prin cerințe imperative de interes general; trebuie să fie adecvate pentru asigurarea obținerii obiectivului pe care îl urmăresc; și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a-l îndeplini»*.¹⁰³

¹⁰¹ *Idem*, pt 29.

¹⁰² *Idem*, pt 30.

¹⁰³ *Idem*, pt 34.

În cauza *Inspire Art*,¹⁰⁴ problema litigiului principal a fost legată de societate din Anglia înregistrată în Olanda ca societate străină care își desfășura activitatea principal în Olanda. Autoritățile olandeze au considerat, în consecință, că forma în care societatea a fost înregistrată era incompletă și trebuia să fie modificată. Cu toate acestea, CEJ a confirmat abordarea Segers, amintind că «este ne semnificativ, în legătură cu aplicarea regulilor privind libertatea de stabilire, faptul că societatea a fost înființată într-un stat membru numai în scopul stabilirii în al doilea stat membru unde activitatea sa principală sau chiar întreaga sa activitate trebuie să fie desfășurată»¹⁰⁵ și că «faptul că societatea a fost înființată într-un anumit stat membru cu singurul scop de a se bucura de beneficiul unei legislații mai favorabile nu constituie un abuz chiar dacă societatea își desfășoară activitățile integral sau în principal în cel de-al doilea stat»,¹⁰⁶ și concluzionând că articolele 49 și 54 ale TFUU «exclud legislația națională precum *WFBV* care impun exercitării libertății stabilirii secundare în acel stat de către o societate înființată în conformitate cu legile altui stat anumite condiții stabilite în legile naționale în legătură cu înființarea societății legate de un capital minim și răspunderea directorilor».¹⁰⁷ Instanța a mai specificat că «faptul că își desfășoară activitățile exclusiv sau aproape exclusiv în statul membru de stabilire nu o lipssește de dreptul de a invoca libertatea de stabilire garantată prin Tratat, cu excepția situației în care abuzul este stabilit de la caz la caz».¹⁰⁸

α-ii. Libertatea de stabilire și legile fiscale aplicabile societăților: cazul entităților hibride

În dosarul *Daily Mail*,¹⁰⁹ situația evidențiată în litigiul principal a fost legată de o societate din Anglia care a considerat că acordul autorităților fiscale din Regatul Unit nu este necesar pentru ca societatea să înceteze să mai fie rezident în acesta și să se stabilească în Olanda. Potrivit legislației din Regatul Unit, numai societățile rezidente în scopuri fiscale în Regatul Unit sunt supuse impozitului pe profit. O „societate rezidentă” este, în virtutea acestor prevederi, o societate care are «managementul și controlul central» localizate în regatul Unit. Pe de altă parte, legea olandeză nu împiedică societățile străine să-și stabilească managementul central în Olanda. Fără să fi obținut acordul autorităților britanice, *Daily Mail* a trecut la deschiderea unui birou de management al investițiilor în Olanda, intenționând să furnizeze servicii terților. A rezultat din faptele cauzei că *Daily Mail* a dorit să-și stabilească reședința fiscală în Olanda pentru a vinde o parte semnificativă din activele sale nepermanente și de a folosi câștigurile din vânzare pentru a cumpăra propriile acțiuni, fără a trebui să plătească impozitele la care ar fi fost supuse astfel de tranzacții potrivit legilor fiscale din Regatul Unit. Potrivit legislației olandeze, societatea specificată ar fi într-adevăr supusă impozitului pe profit, dar tranzacțiile pe care dorea să le facă ar fi fost impozitate numai în baza oricăror câștiguri de capital care ar fi apărut după transferul reședinței în scopuri fiscale. *Daily Mail* a considerat că legislația din Regatul Unit era contrară articolelor

¹⁰⁴ CEJ, cauza C-167/01, *Inspire Art* (2003), ECR, p. I-10155.

¹⁰⁵ *Idem*, pt 95.

¹⁰⁶ *Idem*, pt 96.

¹⁰⁷ *Idem*, pt 105.

¹⁰⁸ *Ibid.*

¹⁰⁹ CEJ, cauza C-81/87, *Daily Mail* (1988), ECR, p. 5483.

49 și 54 din TFUE pentru că limita dreptul unei societăți de a-și transfera sediul principal - și astfel reședința fiscală - în alt stat membru. În acest moment, CEJ a amintit că deși aceste prevederi «sunt îndreptate în principal către asigurarea faptului că cetățenii și societățile străine sunt tratate în statul membru țintă în același mod ca cetățenii din acel stat membru, acestea interzic de asemenea statului membru de origine să împiedice stabilirea în alt stat membru a unuia din cetățenii săi sau a unei societăți constituite potrivit legislației sale care intră în definiția inclusă în articolul 58. [Într-adevăr] drepturile garantate prin articolele 52 et seq. ar deveni lipsite de sens dacă statul membru de origine ar putea interzice întreprinderilor să plece pentru a se stabili în alt stat membru».¹¹⁰

CEJ admite în întregime că societățile sunt «entități create în virtutea legilor naționale»¹¹¹ și că prevederile naționale stabilesc regulile privind constituirea și impozitarea societăților. Totuși, intenția CEJ pare să fi fost de a asigura faptul că dreptul la stabilire nu este încălcat, deoarece «Tratatul privește diferențele dintre legile naționale referitoare la factorul de conectare necesar și la întrebarea dacă - și dacă da, cum - sediul social sau sediul principal real al unei companii constituite potrivit legilor naționale poate fi transferat dintr-un stat membru în altul, ca problemele care nu sunt rezolvate de regulile legate de dreptul de stabilire, dar trebuie să fie tratate de legile sau convențiile viitoare ».¹¹² În consecință, «articolele 52 și 58 ale Tratatului nu pot fi interpretate ca oferind societăților înființate potrivit legilor unui stat membru un drept de a transfera managementul și controlul central al acestora și administrația centrală a acestora către alt stat membru în timp ce își păstrează statutul de societăți înființate potrivit legislației primului stat membru».¹¹³

În *Überseering*,¹¹⁴ problema care a dus la litigiul principal era legată de o societate olandeză care deținea un sediu în Germania. În virtutea unei legi din Germania, societățile nu puteau să aibă capacitate juridică și nu pot, în consecință, să fie supuse drepturilor și obligațiilor, cu excepția cazurilor în care au fost re-constituite în Germania, conform legilor germane. Sediul *Überseering* din Germania a cumpărat un lot de teren în scopuri de afaceri pe care s-au desfășurat mai multe lucrări. Nemulțumită de lucrări, *Überseering* a cerut despăgubiri în fața judecătorilor din Germania, dar în virtutea legilor germane, nu avea capacitatea juridică de a face acest lucru, deoarece era o societate constituită conform legilor olandeze. În privința conformării unei astfel de legi cu legislația UE, CEJ a hotărât că «libertatea de stabilire, conferită de articolul 43, CE cu privire la cetățenii Comunității, include dreptul acestora de a desfășura și urmări activități ca lucrători independenți și de a înființa și administra întreprinderi în același condiții care sunt stabilite prin legea statului membru al sediului pentru proprii cetățeni. În plus, potrivit formulării prezente a articolului 48, CE, „societățile sau firmele constituite în conformitate cu legea statului membru și care au sediul social, administrația centrală sau principalul punct de lucru în interiorul Comunității trebuie, în scopurile [prevederilor Tratatului referitoare la dreptul de stabilire] să fie tratate la fel ca

¹¹⁰ *Idem*, pt 16.

¹¹¹ *Idem*, pt 19.

¹¹² *Idem*, pt 23.

¹¹³ *Idem*, pt 24.

¹¹⁴ CEJ, cazul C-208/00, *Überseering* (2002), ECR, p. I-9919.

persoanele fizice care sunt cetățeni ai statelor membre, ».¹¹⁵ Referindu-se la hotărârea legată de Daily Mail, CEJ a considerat că «instanța nu a hotărât cu privire la problema dacă acolo unde [de exemplu, Überseering] o societate înființată conform legilor unui stat membru („A”) este găsită, conform legilor unui alt stat membru („B”) să-și fi mutat centrul efectiv de administrație în statul membru B, statul respectiv are dreptul de a refuza recunoașterea personalității juridice de care societatea se bucură conform legilor statului său de constituire („A”)».¹¹⁶

În consecință, «instanța nu a intenționat să recunoască un stat membru ca având prerogative față de o societate înființată în mod valid în alte state membre și despre care află că și-a transferat sediul pe teritoriul său, pentru a supune aceste societăți exercitării efective în teritoriul său a dreptului de stabilire în conformitate cu legea națională privind societățile».¹¹⁷ Nu există «motive pentru a trage concluzia (...) că, dacă o societate constituită în conformitate cu legea unui stat membru și cu personalitate juridică în acel stat își exercită libertatea de stabilire în alt stat membru, problema recunoașterii capacității sale juridice și a capacităților sale de a lua parte la procedurilor judiciare în statul membru de stabilire iese din sfera de aplicare a prevederilor Tratatului cu privire la libertatea de stabilire, chiar dacă se află că societatea, conform legilor statului membru de stabilire, și-a mutat centrul actual de administrare în acel stat» (subliniere adăugată).¹¹⁸

Concluzia, până în acest moment, este că «Überseering are dreptul să se bazeze pe principiul libertății de stabilire pentru a contesta refuzul legii germane de a o privi ca persoană juridică ce are capacitatea de a lua parte la procedurile juridice».¹¹⁹

Într-o cauză mai recentă, *Cartesio*,¹²⁰ o societate cu sediul în Ungaria a dorit să-și transfere sediul în Italia, dar acest transfer a fost refuzat de autoritățile naționale, deoarece, în virtutea legilor din Ungaria, societățile erau împiedicate să-și transfere sediile în altă țară dacă continuă să fie supuse legilor din Ungaria ca legislație proprie. CEJ a recunoscut că, în absența legislației UE, «un stat membru are autoritatea de a defini atât factorul de conectare cerut unei societăți pentru a fi privită drept constituită conform legilor din acel stat membru și, astfel, pentru a fi capabilă de a se bucura de dreptul de stabilire și cerut pentru ca societatea să poată ulterior să-și mențină acest statut».¹²¹ Potrivit instanței, «acea autoritate include posibilitatea ca statul membru să nu permită unei societăți guvernate de legile sale de a păstra acest statut dacă societatea intenționează să se reorganizeze în alt stat membru prin mutarea sediului pe teritoriul acestuia, rupând astfel factorul de conectare necesar potrivit legilor naționale din statul membru de înregistrare».¹²² În consecință, la analizarea legislației ungare în lumina prevederilor libertății de stabilire, CEJ a concluzionat că o legislație națională, precum cea din litigiul principal, nu poate «să justifice statul membru de

¹¹⁵ *Idem*, pt 56.

¹¹⁶ *Idem*, pt 71.

¹¹⁷ *Idem*, pt 71.

¹¹⁸ *Idem*, pt 73.

¹¹⁹ *Idem*, pt 76.

¹²⁰ ECJ, cauza C-210/06, *Cartesio* (2008), ECR, p. I-9641.

¹²¹ *Idem*, pt 110.

¹²² *Ibid.*

*încorporate, prin solicitarea dizolvării sau lichidării societății, pentru prevenirea transformării acelei societăți dintr-o societate guvernată de legea celui alt stat membru, în măsura în care acesta lucru este permis prin lege».*¹²³ Considerând că, în acest caz, există într-adevăr o barieră în fața libertății de stabilire, CEJ a concluzionat cu privire la încălcarea articolului 49 al TFUE.¹²⁴

4. Concluzie intermediară

Concluzia intermediară pe care o putem trage în acest moment este că, în ciuda faptului că UE nu deține competențe, în baza Tratatelor, în materia impozitului pe profit și a stabilirii permanente, libertatea de stabilire a permis CEJ să se pronunțe cu privire la dispoziții aparținând legislației naționale, și să verifice dacă acestea au avut efect inhibitor asupra exercitării efective a libertății de stabilire în sensul Art. 49 și urm. din TFUE.

5. Noțiunea de stabilire în legătură cu libertatea de furnizare a serviciilor

a) Sediul permanent în Directiva referitoare la Servicii

Așa cum am arătat mai sus, noțiunea de stabilire, în sensul Art. 49 TFUE implică un caracter permanent al entității stabilite într-un stat membru, iar *forma* sub care respectiva entitate asigură prezența în statul membru comportă o importanță subsidiară. Acest fapt poate fi explicat prin faptul că ECJ a adoptat, în mod tradițional, o abordare foarte pragmatică față de noțiunea în cauză, dată fiind natura imperativă a manifestării efective a libertății de stabilire.

Cu toate acestea, având în vedere că *sediul permanent* este o noțiune ce prezintă relevanță în domeniul libertății de prestare a serviciilor, această noțiune poate fi definită drept infrastructură permanentă, stabilită într-un stat membru pentru a facilita libera furnizare a serviciilor. Într-adevăr, în sensul Directivei 2006/123 (Directiva privind „Serviciile”),¹²⁵ noțiunea de *stabilire* este definită drept “*exercitarea efectivă de către prestator a unei activități economice prevăzute la articolul 43 din tratat, pentru o perioadă nedeterminată și cu ajutorul unei infrastructuri stabile de unde activitatea de prestare de servicii este asigurată în mod efectiv.*”¹²⁶

Capitolul III din Directiva menționată (Art. 9 și urm.) are ca obiect libertatea de stabilire în domeniul serviciilor. Dispozițiile acestui capitol sunt de natură procedurală, având în vedere că acestea se referă la schemele de autorizare și condițiile de acordare a autorizațiilor de deținere a unui sediu permanente într-un stat membru, în vederea prestării serviciilor.

¹²³ *Idem*, pt 112.

¹²⁴ *Idem*, pt 113. «O astfel de barieră împotriva conversiei efective a unei astfel de societăți, fără dizolvarea sau lichidarea anterioară, într-o societate guvernată de legea statului membru în care dorește să se relocalizeze constituie o restricție a libertății de stabilire a societății respective, ceea ce, cu excepția cazului în care servește anulării cerințelor în interes public, este interzis potrivit articolului 43, CE».

¹²⁵ Directiva 2006/123 Parlamentului European și a Consiliului, din 12 decembrie 2006, privind serviciile în cadrul pieței interne, OJ nr. L 376, 27.12.2006, p. 36.

¹²⁶ *Idem* Art. 4, § 5.

b) Sediul permanent în jurisprudența CEJ

În dosarul *Gunther Berholz*,¹²⁷ o instanță din Germania a adresat o întrebare CEJ în legătură cu interpretarea celei de-a șasea Directive TVA. În speță, o întreprindere înregistrată în Germania, desfășura, printre alte activități ale sale, activitatea de instalare de mașini de jocuri de noroc și tonomate pe teritoriul Germaniei, dar și pe nave. Autoritățile fiscale germane au estimat că aproximativ 10% din cifra de afaceri obținută în legătură cu mașinile de jocuri de noroc provenea din perioadele în care vasele se aflau în porturi germane, 25% din cifra de afaceri rezulta din trecerea prin apele teritoriale germane și restul era obținut în apele internaționale. Reclamanta din cauza respectivă argumentase, în acțiunea principală, că Directiva TVA stabilește un principiu clar ce permite stabilirea statului în care se consideră că sunt furnizate serviciile pentru care se va aplica TVA. Potrivit acestei interpretări, serviciile sunt furnizate pe vase care nu sunt stabilite în Germania, dar care sunt folosite pentru călătorii în apele internaționale. Cu toate acestea, autoritățile germane au considerat că serviciile în cauză trebuie analizate în conformitate cu regula generală conform căreia taxa va fi percepută în locul în care a fost furnizat serviciul. Acest loc se va considera că este locul în care prestatorul și-a stabilit sediul sau unde are un punct fix de lucru din care sunt prestate serviciile. CEJ s-a pronunțat, în această speță, după cum urmează „*autoritățile fiscale din fiecare stat membru sunt cele care vor determina, în funcție de opțiunile prevăzute în Directivă, care punct de referință este cel mai adecvat pentru stabilirea jurisdicției fiscale aplicabile unui anumit serviciu.*”¹²⁸ Conform dispozițiilor acesteia, „*locul în care prestatorul și-a stabilit sediul reprezintă un punct primar de referință în măsura în care se va avea în vedere un alt punct din care sunt prestate serviciile numai în cazul în care prin trimitere la locul în care prestatorul și-a stabilit sediul nu se ajunge la un rezultat rațional în scop fiscal și nu se dă naștere unui conflict cu un alt stat membru.*”¹²⁹ Totuși, este important de observat că în acest caz CEJ a invocat o serie de criterii constitutive care ar putea permite definirea unui sediu fix, în legătură cu prestarea serviciilor, pronunțându-se în sensul că „*nu se poate considera că serviciile sunt furnizate într-un alt loc decât locul în care prestatorul și-a stabilit sediul cu excepția situației în care respectivul punct de lucru are o anumită dimensiune minimă și dispune în permanență de resurse umane și tehnice necesare pentru prestarea serviciilor.*”¹³⁰

Rezultă, din acest argument, că în materia prestării serviciilor CEJ a pus accent pe existența permanentă a unei locații, precum și pe prezența resurselor umane și tehnice. Pe de altă parte, CEJ nu a furnizat alte detalii referitoare la *forma juridică* în care trebuie asigurată această prezență permanentă într-un anumit stat membru.

¹²⁷ CEJ, cauza 168/84, *Gunther Berkhoz* (1985), ECR, p. 2251.

¹²⁸ *Idem*, pt 17.

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ *Idem*, pt 18.

În legătură cu acest punct, este interesant de menționat un caz al *Comisiei împotriva Germaniei* („Cazul Asigurării”),¹³¹ în care CEJ a stabilit că „trebuie admis că o societate de asigurări dintr-un alt stat membru care are un sediu permanent în statul membru în cauză intră sub incidența dispozițiilor Tratatului privind dreptul de stabilire, chiar dacă această prezență nu ia forma unei sucursale sau agenții, ci constă doar dintr-un oficiu administrat de personalul întreprinderii sau de o persoană independentă, dar autorizată să acționeze în numele întreprinderii în permanență, ca și în cazul unei agenții.” Din perspectiva acestei pronunțări, un sediu permanent nu reprezintă o sucursală sau o agenție, ci este administrată ca una dintre acestea, în unicul scop de a facilita prestarea serviciilor la locul unde este amplasat respectivul sediu.

Oricât de cuprinzătoare ar putea părea definiția dată de CEJ asupra noțiunii de sediu permanent, într-o cauză mai recentă, și anume *Dicklinger și Ömer*,¹³² s-a statuat că „simplul fapt că un furnizor de jocuri de noroc a comercializat pe internet utilizarea de mijloace materiale de comunicații furnizate de o altă întreprindere stabilită în statul membru gazdă nu poate demonstra, per se, că furnizorul deține, în statul membru respectiv, un sediu fix, de tipul unei agenții, care ar atrage consecința aplicării dispozițiilor Tratatului cu privire la libertatea de stabilire.”¹³³

6. Restricții cu privire la libertatea de stabilire

a) Considerații generale privind distincția dintre discriminare directă și indirectă, și obstacolele față de libertatea de stabilire

Așa cum am arătat mai sus, Art. 49 și urm. pot fi interpretate drept o expresie specifică a principiului nediscriminării în domeniul libertății de stabilire. Prin urmare, măsurile naționale care sunt discriminatorii în mod direct sau indirect sunt capabile a fi sancționate de CEJ pentru lipsa conformității cu dispozițiile consfințite.

- **discriminare directă** – jurisprudența constantă a CEJ arată că discriminările directe nu sunt admise pe baza Art. 49, TFUE, în măsura în care acestea se traduc prin diferențe de tratament, în funcție de un criteriu legat de naționalitatea unei persoane fizice sau juridice care exercită dreptul de stabilire. Nu vom analiza aici întreaga jurisprudență CEJ în această privință. Este de ajuns să dăm câteva exemple de cauze în care Curtea a considerat că legislațiile naționale făceau discriminări directe. Un exemplu clasic în acest sens îl reprezintă jurisprudența în care CEJ a sancționat dispozițiile naționale ce cuprindeau cerințe privind naționalitatea pentru accesul la o profesie reglementată, cum ar fi profesia de avocat¹³⁴ sau notar.¹³⁵

¹³¹ CEJ, cauza 205/84, *Comisia c. Germaniei* (1986), ECR, p. 3755.

¹³² CEJ, cauza C-347/09, *Dicklinger și Ömer* (2011), ECR, p. I-8185.

¹³³ *Idem*, pt 34.

¹³⁴ v. CEJ, cauza 2/74, *Reyners* (1974), ECR, p. 631.

În alte cazuri ce ilustrează discriminarea directă apare, de exemplu, cerința prevăzută de legislația din Austria ca persoanele provenind din „noile” state membre să facă dovada calității de PFA.¹³⁶ Bine-cunoscuta cauză *Factortame*¹³⁷ este, printre altele, exemplificativă în această privință, deoarece cerința prevăzută în legislația din Regatul Unit ca un vas să fie înregistrat în Regatul Unit pentru a fi autorizat să desfășoare activități de pescuit, a fost considerată a constitui o discriminare directă în temeiul Art. 49, TFUE.

- **discriminare indirectă** – legislațiile naționale sunt considerate a fi discriminatorii indirect dacă, deși nu cuprind în mod expres o cerință legată de naționalitate, efectul acestora, în urma punerii lor în aplicare, este de favorizare a cetățenilor dintre-un stat membru și de descurajare a persoanelor fizice și juridice din alte state membre de la exercitarea dreptului de stabilire. În această privință, CEJ s-a pronunțat tradițional în sensul că dispozițiile legale ale statelor membre care cuprind o *cerință referitoare la reședință* sunt capabile a fi sancționate pentru încălcarea Art. 49, TFUE, deoarece pot reprezenta discriminare indirectă. Într-adevăr, consecința unei cerințe referitoare la reședință este că cetățenii unui stat membru în care există cerința o vor putea satisface, firesc, mai ușor decât persoanele din alte state membre UE.¹³⁸
- **restricții, obstacole sau piedici** – cu precădere în jurisprudența recentă, CEJ a sancționat legislațiile naționale care, în aparență, nu sunt discriminatorii nici direct, nici indirect, deoarece nu par a avea la bază nicio cerință referitoare la naționalitate, și nu conduc la consecința favorizării cetățenilor din statul membru gazdă. Cu toate acestea, atunci când este aplicată, respectiva măsură - deși *aplicabilă fără distincție* – poate avea un potențial efect de descurajare a persoanelor din statele membre UE de la exercitarea libertății de stabilire. De exemplu, o legislație națională poate supune unei autorizații administrative diplomele de studii obținute în alte state membre, cum a fost cauza *Kraus*.¹³⁹ Deși a recunoscut puterile discreționare ale statelor membre de a stabili asemenea reguli, CEJ a subliniat că, fără armonizarea UE, „trebuie subliniat, totuși, faptul că legislația comunitară stabilește limitele de exercitare a acestor prerogative de către statele membre în măsura în care dispozițiile legislației naționale adoptate în această privință nu trebuie să constituie un obstacol împotriva exercitării efective a libertăților fundamentale garantate de Art. 48 și 52 din Tratat.”¹⁴⁰

¹³⁵ v., în special, CEJ, cauza C-47/08, *Comisia c. Belgiei op. cit.*, CEJ, cauza C-54/08, *Comisia c. Germaniei* (2011), ECR, p. I-4355 ; CEJ, cauza C-50/08, *Comisia c. Franței* (2011), ECR, p. I-4195.

¹³⁶ CEJ, cauza -161/07, *Comisia c. Austriei* (2008), ECR, p. I-10671.

¹³⁷ CEJ, cauza 221/89, *Factortame* (1991), ECR, p. I-3905.

¹³⁸ În această privință, v., în special CEJ, cauza C-355/98, *Comisia c. Belgiei* (2000), ECR, p. I-1221 ; CEJ, CEJ, cauza C-145/99 *Comisia c. Italiei* (2002), ECR, p. I-2235.

¹³⁹ CEJ, cauza C-19/92, *Kraus* (1993), ECR, p.I-1663.

¹⁴⁰ *Idem*, pt 28, sublinierea noastră.

Conform acestei decizii, o măsură națională care pune doar un obstacol împotriva exercitării efective a libertății de stabilire poate fi sancționată pentru încălcarea Art. 49, TFUE, dar poate fi justificată atunci când răspunde unor rațiuni de necesitate și proporționalitate.¹⁴¹

b) Legislații naționale privind impozitul pe profit sancționate pentru împiedicarea exercitării libertății de stabilire

Cerințele de nediscriminare, tratament egal și eliminare a obstacolelor ce împiedică exercitarea libertății de stabilire se aplică în situațiile în care dispozițiile legislației naționale în materia impozitului pe profit au un efect restrictiv față de libertatea consfințită.

Observația preliminară ce poate fi formulată în acest moment este că principala problemă juridică în jurisprudența CEJ în această privință pare a fi, în esență, legată de principiul teritorialității, a cărui punere în aplicare atrage, în mod direct, diferențe în tratamentul fiscal al societăților care își au reședința într-un stat și își desfășoară principalele activități economice pe teritoriul acestuia, și societățile care își au reședința în alt stat, dar derulează activități economice în statul în cauză.

În decizia *Schumacker*,¹⁴² de exemplu, obiectul cauzei în acțiunea principală a avut în vedere o distincție între veniturile impozabile stabilite de legislația germană în scopuri fiscale. Această distincție a pornit de la întrebarea dacă persoanele impozabile — fizice sau juridice — își aveau reședința permanentă în Germania sau într-un alt stat membru. Deși s-a admis că „în forma pe care o are în prezent legislația comunitară, impozitarea directă nu intră, ca atare, în sfera de competență a Comunității, puterile exercitate de statele membre trebuie, totuși, să se încadreze în legislația comunitară.”¹⁴³ În consecință, „Articolul 48 din Tratat trebuie interpretat ca având vocația de a limita dreptul unui stat membru de a stabili condițiile referitoare la obligațiile fiscale aplicabile unui cetățean al unui alt stat membru și modul în care va fi perceput respectivul impozit asupra veniturilor obținute de acest în teritoriul său, din moment ce respectivul articol nu permite unui stat membru, în legătură cu încasarea impozitelor directe, să trateze un cetățean al altui stat membru angajat pe teritoriul primului stat în exercitarea dreptului său la libertatea de mișcare mai puțin favorabil decât pe unul dintre proprii cetățeni, aflat în aceeași situație.”¹⁴⁴

Într-o cauză a *Comisiei împotriva Franței*,¹⁴⁵ CEJ s-a pronunțat asupra încălcării libertății de stabilire dintr-o lege franceză în virtutea căreia, impozitul pe profit a fost stabilit în rată de 50% din toate profiturile obținute de toate societățile, indiferent dacă aceste profituri erau obținute pe sau în afara teritoriului Franței. Pentru evitarea impunerii cumulate, și anume, impozitarea repartizării dividendelor cu impozitul pe profit, și a câștigurilor din dividende, cu

¹⁴¹ În mod tradițional, se consideră că normele naționale privind autorizațiile administrative afectează dreptul de stabilire.

¹⁴² CEJ, cauza C-279/93, *Schumacker* (1995), ECR, p. I-225.

¹⁴³ *Idem*, pt 21.

¹⁴⁴ *Idem*, pt 24.

¹⁴⁵ CEJ, cauza 270/83, *Comisia c. Franței* (1986), ECR, p. 273.

impozitul pe venit, legislația franceză a prevăzut un credit fiscal („*avoir fiscal*”), egal cu jumătate din suma efectiv plătită de societățile franceze, care putea fi compensat cu impozitul datorat de beneficiarul dividendelor. Mai mult decât atât, în conformitate cu legea menționată, numai acționarii stabiliți în Franța, sau în state cu care Franța a încheiat tratate de evitare a dublei impunerii, puteau beneficia de credit fiscal. Analizând conformitatea legislației franceze cu libertatea de stabilire, CEJ a reiterat că „*Articolul 52 din Tratatul CEE cuprinde unul dintre principiile fundamentale ale Comunității și a fost pus în aplicare direct în statele membre de la finalul perioadei de tranziție. În lumina acestei dispoziții, libertatea de stabilire a cetățenilor unui stat membru în teritoriul altui stat include dreptul de a începe și desfășura activități sub formă de PFA și de a înființa și administra întreprinderi cu respectarea condițiilor prevăzute pentru proprii cetățeni de legislația țării în care s-a stabilit respectivul sediu. Abolirea restricțiilor în exercitarea libertății de stabilire se aplică și restricțiilor față de înființarea de agenții, sucursale sau filiale ale cetățenilor oricărui stat membru stabiliți în teritoriul unui alt stat membru.*”¹⁴⁶ În ceea ce privește principiul teritorialității, CEJ a admis că nu se poate exclude că „*o distincție bazată pe locația sediului social al unei societăți sau locația de reședință a unei persoane fizice poate fi, în anumite condiții, justificată într-un domeniu precum cel al legislației fiscale, și se va observa, în această situație, că legislația fiscală din Franța nu face diferențiere (...) între societățile care își au sediul social în Franța și sucursalele și agențiile aflate în Franța aparținând unor societăți ale căror sedii sociale sunt în străinătate.*”¹⁴⁷ Cu toate acestea, Curtea a decis că diferența de tratament, și anume în legătură cu condițiile prevăzute în legătură cu beneficiul creditului fiscal, „*nu poate fi justificată prin niciun avantaj de care ar putea beneficia sucursalele și agențiile față de societăți și care, conform guvernului francez, echilibrează dezavantajele rezultate din neacordarea de beneficiului creditelor fiscale față de acționari.*”¹⁴⁸ În plus, Curtea a reținut că „*faptul că legislația statului membru în materia impozitului pe profit nu a fost armonizată nu poate justifica tratamentul diferențiat.*”¹⁴⁹

Rezultă din acest caz — și pe fondul jurisprudenței constante în legătură cu discriminarea indirectă — că orice distincție făcută în temeiul unei legi naționale între persoane impozabile care ține cont de criteriul reședinței în legătură cu respectivele persoane, este apt a fi sancționat de CEJ pentru încălcarea clauzelor Tratatului în materia libertății de stabilire. Așa s-a întâmplat, de exemplu, în decizia *Royal Bank*,¹⁵⁰ în care CEJ a sancționat o dispoziție din Grecia prin aplicarea căreia societățile străine plăteau un impozit mai mare decât societățile naționale.

În cauza *Futura*,¹⁵¹ o societate cu sediul în Franța a adus autoritățile fiscale din Luxemburg în fața instanțelor naționale pentru o chestiune privind stabilirea bazei de determinare a obligației impozitului pe profit pentru sucursala unei societăți aflate în Luxemburg.

¹⁴⁶ *Idem*, pt 13.

¹⁴⁷ *Idem*, pt 19.

¹⁴⁸ *Idem*, pt 21.

¹⁴⁹ *Idem*, pt 22.

¹⁵⁰ CEJ, cauza C-311797, *Royal Bank of Scotland* (1999), ECR, p. I-2651. V. și CEJ, cauza C-330/91, *Commerzbank AG* (1993), ECR, p. I-4017, CEJ, cauza C-145/99, *Comisia c. Italiei* (2002), ECR, p. I-2235.

¹⁵¹ CEJ, cauza C-250/95, *Futura Participations SA și Singer* (1997), ECR, p. I-2471.

Judecătorul instanței solicitate a întrebat CEJ dacă Art. 49, TFUE împiedică un stat membru de la a realiza reportarea pierderilor anterioare, solicitată de un contribuabil care are o sucursală în statul respectiv, dar nu are reședința în același stat, sub rezerva condiției ca pierderile să fie aferente, din punct de vedere economic, veniturilor obținute de contribuabil în statul respectiv și ca, pe parcursul exercițiului financiar în care s-au produs pierderile, contribuabilul să fi ținut evidențe în statul membru în cauză, în conformitate cu reglementările naționale aplicabile. Într-adevăr, legislația din Luxemburg stipula, în legătură cu contribuabilii rezidenți, că, în timp ce toate veniturile acestora sunt impozabile, baza de stabilire a impozitului nu era limitată exclusiv la activitățile economice desfășurate în Luxemburg. Prin contrast, în ceea ce privește persoanele impozabile stabilite într-un alt stat membru, dar care desfășoară activități economice în Luxemburg, numai aceste activități erau luate în calcul pentru determinarea bazei de impozitare. În această privință, CEJ a statuat că un asemenea sistem, bazat pe principiul teritorialității, „nu poate fi considerat a atrage niciun fel de discriminare, implicită sau explicită, interzisă prin Tratat.”¹⁵²

Legislațiile naționale privind impozitul pe profit pot fi sancționate pentru încălcarea libertății de stabilire atunci când, în conformitate cu dispozițiile legislației naționale, obligațiile fiscale și facilitățile fiscale sunt rezervate societăților care își au sediul în teritoriul unui anumit stat membru. În decizia *Saint-Gobain*,¹⁵³ de exemplu, speța din acțiunea principală a avut în vedere o societate cu sediul în Franța, Saint-Gobain, cu o filială în Germania. În scopuri fiscale, aceasta din urmă a fost considerată sediu permanent în conformitate cu legislația germană. Autoritățile fiscale din Germania au refuzat să acorde facilitățile referitoare la impozitarea dividendelor provenite din acțiuni în societăți străine cu răspundere limitată pe acțiuni, deoarece respectivele facilități erau rezervate societăților stabilite în Germania și care făceau obiectul unor obligații fiscale nelimitate. Instanța de trimitere a adresat trei întrebări CEJ care aveau în vedere, în esență, compatibilitatea legislației din Germania cu legislația UE în materia stabilirii diferitelor condiții de impozitare și facilități fiscale pentru societățile cu sediul în Germania și societățile cu sediul într-un alt stat membru, care dețin un sediu permanent și obligații fiscale limitate în Germania. Adoptând o abordare relativ clasică în analiza unei potențiale restricții asupra libertății de stabilire, CEJ a statuat că „refuzul de a acorda facilitățile fiscale în cauză sediilor permanente din Germania ale societăților nerezidente scad atractivitatea pentru societățile care dețin bunuri proprietați „intersocietare” prin intermediul unor sucursale în Germania, din moment ce, în conformitate cu legislația din Germania și tratatele pentru evitarea dublei impuneri, respectivele facilități fiscale pot fi acordate exclusiv filialelor din Germania care, în calitate de persoane juridice, fac obiectul obligațiilor fiscale nelimitate, ceea ce restricționează, astfel, libertatea de alegere a celei mai adecvate forme juridice pentru desfășurarea de activități într-un alt stat membru, beneficiu conferit expres prin cea de a doua teză din primul alineat al Art. 52 din Tratatul operatorilor economici..”¹⁵⁴

¹⁵² *Idem*, pt 22.

¹⁵³ CEJ, cauza C-307/97, *Saint-Gobain* (1999), ECR, p. I-6161.

¹⁵⁴ *Idem*, pt 42.

7. Concluzie intermediară cu privire la legislația UE

Derivă, din exemplele menționate, că în analiza legislațiilor naționale în materia impozitului pe profit, CEJ adoptă o abordare relativ clasică în cauzele ce țin de piața internă. Într-adevăr, deși statele membre se bucură de libertate în stabilirea normelor de impozitare directă, puterile discreționare ale acestora trebuie exercitate în conformitate cu dispozițiile legislației UE. Situațiile de discriminare directă și indirectă, precum și abordarea ce ține cont de „obstacole”, au dat CEJ posibilitatea de a denunța dispoziții ale legislațiilor naționale pe motiv că acestea au introdus diferențe de tratament pornind de la criteriul discriminatorii (cum ar fi locul de reședință) sau au făcut ca stabilirea într-un stat membru să fie mai puțin atractivă pentru societățile ce își au sediul într-un alt stat membru.

Este adevărat că statele membre pot justifica diferențele în tratament invocând argumente precum evaziunea fiscală sau fraudă fiscală. Cu toate acestea, atunci când astfel de justificări sunt admise de CEJ, acestea trebuie să se încadreze în cerințe de necesitate și proporționalitate.

C. Concluzie

Rezultă, din considerațiile prezentate mai sus, că definiția sediului permanent nu pare să pună multe probleme. În acest sens, ar trebui urmate recomandările OCDE în vederea asigurării conformității la nivel internațional. Un aspect important constă în stabilirea existenței – sau inexistenței – unui sediu permanent în cazurile de comerț electronic (e-commerce). În realitate, importanța e-commerce este în continuă creștere, în timp ce tratamentul fiscal al acestuia este departe de a fi clarificat.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al filialelor, consensul la nivel internațional pare a înclina înspre tratarea „*societăților alter ego*” drept sedii permanente. Aceasta pare să fie, de asemenea, abordarea corectă deoarece aceste entități nu sunt independente, în esență, chiar dacă regimul lor juridic ar sugera contrariul. Acestea doar urmează instrucțiunile transmise de sediul central. Prin urmare, ar putea fi recomandat să se continue această abordare.

Cât despre repartizarea profitului comercial, metoda directă este evident preferată de OCDE și de majoritatea statelor membre ale acesteia. Din acest motiv, utilizarea acestei metode pare de preferat.

În sfârșit, așa cum am prezentat pe larg mai sus, normele europene în materia libertății de stabilire trebuie avute în vedere pentru fiecare reglementare.

III. CAPITALIZARE REDUSĂ / GRADUL DE ÎNDATORARE

A. Definiție

Problema capitalizării reduse a fost ridicată stringent la sfârșitul anilor 1980, așa cum arată Raportul OCDE din 1987¹⁵⁵ (denumit, în continuare, Raportul din 1987). În timpul deceniului 1990, mai multe țări au adoptat reglementări pentru combaterea eroziunii bazei de impozitare prin metodele ce contractează capitalizarea redusă.¹⁵⁶

Pe scurt, „capitalizarea redusă se referă la situația în care o societate este finanțată printr-un nivel relativ ridicat de îndatorare, raportat la capitalul propriu.”¹⁵⁷ Este important de subliniat faptul că OECD utilizează conceptul de „capitalizare redusă” în sens larg, și anume, pentru a descrie întreaga paletă de finanțare a capitalurilor proprii.¹⁵⁸

Proporția din capitalul unei societăți finanțat prin capital propriu sau împrumuturi va depinde, în mare parte, de rațiuni economice și comerciale și mai puțin de justificări fiscale. Din perspectivă economică, nu există o constatare general acceptată în sensul că finanțarea din capital ar trebui preferată finanțării prin îndatorare sau *vice versa*.¹⁵⁹ Prin urmare, societățile iau hotărâri relevante în această chestiune în funcție de situația de fapt dată¹⁶⁰ Societățile își pot baza hotărârile pe criterii diverse, cum ar fi evaluarea tendințelor viitoare ale dobânzilor, natura investițiilor - termen scurt sau lung , vechimea activelor corporale și necorporale și nevoile de finanțare pe termen scurt și pe termen lung.¹⁶¹

Legislația generală ce reglementează societățile comerciale reprezintă un alt factor important care influențează tipul finanțării. Cu toate acestea, chiar dacă majoritatea țărilor reglementează finanțarea prin îndatorare/capital, în general societățile dispun de un grad mare de discreție. De exemplu, în ciuda faptului că majoritatea țărilor aleg să impună o sumă minimă a capitalului la înființarea societății, suma fixată este relativ nesemnificativă (în majoritatea cazurilor, în jur de 100.000 USD).¹⁶²

¹⁵⁵ Raport pe tema « Capitalizării reduse », Aspecte de fiscalitate internațională, nr. 2, OECD, Paris, 1987.

¹⁵⁶ Michielse G.M.M., Treaty Aspects of Thin Capitalization, Bulletin for International Taxation, decembrie 1997, p. 565.

¹⁵⁷ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la [http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin Capitalization Background.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin%20Capitalization%20Background.pdf) (ultima revizie 23 decembrie 2013).

¹⁵⁸ Michielse G.M.M., Treaty Aspects of Thin Capitalization, Bulletin for International Taxation, decembrie 1997, p. 565.

¹⁵⁹ PILTZ D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 90.

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² *Ibid.*

B. Motivele ce stau la baza normelor privind capitalizarea redusă

Chiar dacă metoda de capitalizare aleasă de societăți nu are neapărat legătură cu rațiuni fiscale, consecința diferenței fundamentale dintre tratamentul fiscal al unui împrumut și al capitalului propriu este aceea că impozitarea unei societăți și a acționarilor acesteia va varia semnificativ, în funcție de metoda aplicată.¹⁶³

Din punctul de vedere al legii naționale, în general, pentru dividende se percepe un impozit mai mare decât pentru dobânzi. În realitate, dividendele sunt achitate din profitul la care se percepe impozitul pe profit, ceea ce înseamnă că nu reduc baza impozitului pe profit pentru societatea plătitoare.¹⁶⁴ Cu alte cuvinte, acestea nu sunt deductibile. În plus, în majoritatea țărilor, pentru dividende se plătește impozit pe venit, care este reținut, de obicei, la momentul distribuției acestora, la nivel de acționar.¹⁶⁵ Prin urmare, sarcina fiscală totală poate depăși cu ușurință 50% din profiturile înainte de impozitare ale societății distribuitoare.¹⁶⁶ Cu toate acestea, dobânzile plătite la împrumuturile de capital furnizate de un acționar sunt deductibile fiscal în majoritatea țărilor sub formă de cheltuieli ale societății.¹⁶⁷ Prin urmare, nu se datorează impozit pe profit pentru sumele distribuite sub această formă.¹⁶⁸ Mai mult decât atât, în multe țări, nu există deloc sau sunt foarte puține impozitele cu reținere la sursă pe dobânzi.¹⁶⁹ În plus, finanțarea prin îndatorare micșorează, de asemenea, impozitul pe avere și permite evitarea obligațiilor fiscale aferente participațiilor de capital.¹⁷⁰ Consecința este că finanțarea majoritară a unei societăți prin împrumuturi pare, în general, mai profitabilă din punctul de vedere al legislației fiscale naționale.

Din perspectiva legislației fiscale internaționale, ratele de impozitare cu reținere la sursă aplicabile la plățile dobânzilor efectuate către nerezidenți sunt în general mai mici decât cele impuse plăților de dividende către nerezidenți.¹⁷¹ Acest tratament fiscal preferențial ar putea constitui de asemenea un stimulent pentru finanțarea majoritară a societăților prin îndatorare.

Prin urmare, putem concluziona că finanțarea capitalurilor prin împrumuturi (capitalizarea redusă, grad de îndatorare ridicat) poate reprezenta un instrument de planificare fiscală internațională deosebit de atractiv, în cazul în care țara în care își are sediul entitatea ce prezintă o capitalizare redusă (i) permite deducerea dobânzii de plată pentru împrumuturi; (ii) nu permite deducerea pentru dividendele de achitat în legătură cu deținerile acționarilor; (iii) nu impune la sursa sau impune cu o cotă redusă plățile privind dobânzile către nerezidenți ; și

¹⁶³ The 1987 Report, OECD, p. 3.

¹⁶⁴ PILTZ D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 92.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 92-93.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 93.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ *Ibid.*

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 99.

¹⁷¹ Holmes K., Politica fiscală internațională și tratatele de evitare a dublei impuneri, IBFD, 2007, p. 371.

(iv) impune o rată crescută a impozitului cu reținere la sursă pentru dividendele de plată către acționari nerezidenți.¹⁷²

Când este folosită de contribuabili drept instrument de planificare fiscală, capitalizarea redusă poate permite reducerea semnificativă a sarcinii fiscale. Aceasta ar putea explica de ce majoritatea țărilor au adoptat norme de reglementare în materia capitalizării reduse.

C. Norme de reglementare a capitalizării reduse

Normele ce reglementează capitalizarea redusă au scopul de a contracara transferul transfrontalier de beneficii rezultate prin îndatorare excesivă, și astfel de a proteja baza de impozitare a unui stat.¹⁷³ Din perspectiva politicilor fiscale, nerestrângerea plăților excesive reprezentând dobânzi între societăți afiliate conduce la un avantaj de care pot dispune întreprinderile multinaționale față de cele naționale.¹⁷⁴

Pe scurt, normele de reglementare a capitalizării reduse limitează deductibilitatea cheltuielilor privind dobânda plătită de o societate către acționarii săi majoritari, în măsura în care dobânda este aferentă unei finanțări ce generează o îndatorare excesivă a societății plătitoare.¹⁷⁵ Acest quantum al dobânzii este reconsiderat drept dividend (sau capital) și impozitat în consecință.¹⁷⁶ Este important de subliniat că aceste norme se aplică nu numai în context internațional, ci și la nivel național.

Normele de reglementare a capitalizării reduse funcționează, în general, prin intermediul celor două abordări de mai jos:

- a) Stabilirea unei valori maxime a datoriei pentru care sunt deductibile cheltuielile reprezentând dobânzi; și
- b) Stabilirea unei valori maxime a dobânzii care poate fi dedusă prin referire la raportul dintre dobânda (plătită sau plătibilă) și o altă variabilă.¹⁷⁷

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 7.

¹⁷⁴ *Ibid.*

¹⁷⁵ Holmes K., Politica fiscală internațională și tratatele de evitare a dublei impuneri, IBFD, 2007, p. 373; Michielse G.M.M., Aspecte din tratate referitoare la capitalizarea redusă, Buletin Fiscal Internațional, decembrie 1997, p. 565.

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 7.

a) Limitarea valorii datoriei la care se pot efectua plăți deductibile ale dobânzii

Prima abordare constă în limitarea, în vederea calculării profitului impozabil, cuantumului datoriei care poate da naștere la cheltuieli deductibile cu dobânda.¹⁷⁸ Dobânda aferentă împrumuturilor care depășesc acest quantum, împrumuturi excesive, este considerată nedeductibilă în scopuri fiscale.¹⁷⁹

Pot fi utilizate diferite metode pentru stabilirea sumei permise a datoriei. În principal, există două abordări largi pe care statele au adoptat-o: (i) abordarea procentuală; (ii) abordarea valorii de piață;¹⁸⁰ și (iii) în anumite state, este folosită o combinație a ambelor metode.

(i) *Abordare procentuală*

Abordarea procentuală constă din stabilirea cuantumului cheltuielii cu dobânda deductibilă prin raportare la un grad determinat.¹⁸¹

Cel mai utiliza raport este « gradul de îndatorare a capitalului ». Majoritatea țărilor în care operează norme specifice de contracarare a capitalizării reduse folosesc conceptul raportului fix dintre datorie și capital propriu, « refugiu (*safe haven*) ». ¹⁸² În limitele acestea, se poate deduce dobânda aferentă datoriilor.¹⁸³ Raporturile folosite de țări sunt foarte diferite. Cu toate acestea, raportul cel mai folosit dintre datorie și capitalul propriu pare a fi de 3:1.¹⁸⁴

Alte raporturi, cum ar fi cel prin care este comparat gradul de îndatorare al societății analizate cu nivelul internațional al datoriei la nivel de grup (sau alt indicator financiar) // capitalul la nivel mondial (în sensul normelor de contracarare a capitalizării reduse), pot fi utilizate de state.¹⁸⁵

Principalul avantaj al raportului prestabilit este, fără îndoială, principiul securității legislative.¹⁸⁶ Abordarea procentuală are, de asemenea, meritul de a fi ușor de implementat și

¹⁷⁸ *Ibid*, p. 8.

¹⁷⁹ *Ibid*.

¹⁸⁰ *Ibid*.

¹⁸¹ *Ibid*, p. 12.

¹⁸² Piltz D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 105.

¹⁸³ *Ibid*.

¹⁸⁴ *Ibid*, p. 106 ; Holmes K., Politica fiscală internațională și tratatele de evitare a dublei impuneri, IBFD, 2007, p. 373.

¹⁸⁵ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 12.

¹⁸⁶ Piltz D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 111.

de a reduce, astfel, costurile de administrare suportate de autoritățile fiscale și costurile de conformare suportate de societățile vizate.¹⁸⁷

Pe de altă parte, un raport fix nu poate ține întotdeauna seama de realitatea economică, situații sau domenii specifice de piață și, prin urmare, poate conduce la tratament inechitabil al societăților membre ale grupurilor multinaționale, față de societăți independente.¹⁸⁸ În ceea ce privește utilizarea generalizată a raportului de 3:1, este important de reținut că, la nivel internațional, există diferențe semnificative între nivelurile tipice de îndatorare.¹⁸⁹ De exemplu, în Regatul Unit și SUA, raportul mediu al capitalului propriu este mai mare de 40 de procente, în timp ce în Japonia și Germania abia depășește 20 de procente.¹⁹⁰ Prin urmare, utilizarea răspândită a procentului de 3:1 nu va fi corectă pentru aceste valori medii.¹⁹¹

(ii) Abordarea nivelului acceptabil de piață

Principiul nivelului acceptabil de piață constă din stabilirea cuantumului datoriei pe care un terț creditor ar fi dispus să o acorde societății.¹⁹² Dobânzile aferente cuantumului astfel stabilit al datoriei sunt considerate deductibile, în timp ce diferența eventuala de dobânzi, nu.

Avantajul evident al abordării valorii de piață constă în aceea că este personalizată și corespunde unor fapte și împrejurări specifice, și prin urmare se dovedește a fi mai flexibilă decât abordarea procentuală.¹⁹³ În plus, are meritul de a evita tratamentul inegal între societățile care fac parte din întreprinderi multinaționale și cele independente.¹⁹⁴

Principalul dezavantaj al abordării valorii de piață constă în nivelul ridicat de resurse și aptitudini necesare pentru implementare.¹⁹⁵ În practică, este necesar ca autoritățile fiscale să dispună de experiență pentru a se pune în poziția unui terț creditor și a stabili caracteristicile specifice ale afiliatului unui grup, în vederea calculării cuantumului adecvat al datoriei.¹⁹⁶

¹⁸⁷ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la [http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin Capitalization Background.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin%20Capitalization%20Background.pdf) (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 12.

¹⁸⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹ Piltz D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 111.

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la [http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin Capitalization Background.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin%20Capitalization%20Background.pdf) (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 9.

¹⁹³ *Ibid.*

¹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁵ *Ibid.*

¹⁹⁶ *Ibid.*

(iii) *Combinatie între cele două metode*

Unele țări oferă propriilor contribuabili posibilitatea de a dovedi inaplicabilitatea refugiului stabilit prin lege, și anume raportul dintre îndatorare și capital propriu.¹⁹⁷ De exemplu, în Coreea, Africa de Sud și Spania, se poate evita aplicarea strictă a normelor procentuale prin realizarea unei comparații privind valoarea de piață.¹⁹⁸ Modalitățile de realizare a acestor tipuri de combinații pot diferi semnificativ de la o țară la alta.¹⁹⁹

b) Limitarea cuantumului dobânzii ce poate fi dedus în funcție de raport sau altă variabilă

Reglementările privind capitalizarea redusă din unele țări oferă o abordare procentuală axată pe cuantumul dobânzii plătite sau plătibile în legătură cu valoarea venitului din care se plătește respectiva dobândă (așa-numita « abordare a dezmembrării veniturilor »).²⁰⁰ Având în vedere că această abordare nu este folosită pe scară largă, nu o vom detalia.

1. Exemplul Elveției

La fel ca majoritatea statelor, Elveția aplică abordarea raportului îndatorare/capital propriu combinată cu abordarea valorii de piață. Prin urmare, vom descrie sistemul din această țară pe scurt, ca exemplu ce ilustrează normele de capitalizare redusă.²⁰¹

Similar altor țări în care operează norme de capitalizare redusă, legislația fiscală din Elveția nu permite deducerea dobânzii plătite pentru împrumuturi considerate capital, din punct de vedere economic (art. 65 din legea impozitării directe²⁰² și Art. 24 (1) (c) din legea armonizării fiscale²⁰³).

Administrația Fiscală Federală din Elveția a elaborat o metodologie de clarificare a poziției de capitalizare redusă și care introduce rapoartele îndatorare/capital propriu (Circulara nr. 6 din 6 iunie 1997, denumită în continuare Circulara).

Circulara conține un raport îndatorare/capital propriu (fixat la 6:1²⁰⁴) în legătură cu societățile financiare. Cu toate acestea, pentru alte societăți elvețiene, nu există un refugiu general.

¹⁹⁷ Piltz D., Raport general, aspecte internaționale ale capitalizării reduse, Cahiers de droit fiscal international, Asociația Fiscală Internațională, 1996, Congresul de la Geneva, p. 125.

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

²⁰⁰ Tax & Development, Thin Capitalisation Legislation, A Background paper for Country Tax Administrations, disponibil online la http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf (ultima revizie 23 decembrie 2013), p. 15.

²⁰¹ Următoarea descriere are la bază OBERSON X./HULL H.R., Switzerland in International Tax Law, ediția a patra, IBFD, 2011, p. 13-14.

²⁰² Legea federală privind impozitarea directă din 14 decembrie 1990.

²⁰³ Legea federală privind armonizarea fiscală din 14 decembrie 1990.

²⁰⁴ Se va reține că, așa cum s-a arătat mai sus, raportul cel mai des folosit este 3:1.

Circulara stipulează următoarele procente de îndatorare admisibile, calculate în funcție de valoarea de piață a activelor societăților:

Active lichide	100%
Creanțe aferente consumabilelor și serviciilor	85%
Alte creanțe	85%
Stoc	85%
Alte active curente	85%
Obligațiuni elvețiene și obligațiuni străine în franci elvețieni	90%
Obligațiuni străine în valută	80%
Acțiuni listate elvețiene și străine	60%
Alte acțiuni și investiții în societăți cu răspundere limitată	50%
Dețineri	70%
Împrumuturi	85%
Instalații, aparatură, echipamente etc.	50%
Investiții imobiliare	70%
Vile, secțiuni imobile, case de vacanță și teren intravilan	70%
Alte imobile	80%
Cheltuieli de constituire, majorare de capital și organizare	0%
Alte active necorporale	70%

În situația în care o societate din Elveția are o datorie care depășește aceste procente, se va considera că are capitalizare redusă, cu excepția situației în care se poate dovedi că datoria a fost acordată de terți independenți și că nici acționarii, nici vreo altă persoană apropiată de acționari, nu au garantat împrumutul.

2. Capitalizare redusă și restricții față de libertatea de stabilire: cauza Lankhorst-Hohorst

În speță, Lankhorst-Hohorst (LH BV) este o societate cu sediul în Danemarca care vinde echipament nautic. Acționarul unic al acesteia este LT BV, societate înregistrată în Olanda. LH BV a primit un împrumut din partea LT BV, ce trebuia rambursat în decurs de 10 ani. Respectivul împrumut a avut natura unui substitut de capital și în legătură cu acesta a fost emisă o scrisoare de sprijin, prin care LT BV renunța la rambursare, în cazul în care creditorii terți formulau pretenții împotriva Lankhorst-Hohorst. Împrumutul a contribuit la reducerea cheltuielilor cu dobânzile pentru un credit bancar anterior. În evaluarea fiscală a societății, autoritățile fiscale din Danemarca au considerat că dobânda plătită către LT BV echivala unei distribuiri ascunse a profitului și au aplicat o cotă de impozitare de 30%. Întrebarea care se pune în acest caz este dacă împrumutul a constituit o încercare de rectificare a unei situații de supraîndatorare, sau dacă a reprezentat o situație de fraudă fiscală, având în vedere că

acționarul unic ar încerca să evite plata impozitului aferent repartizării reale a profitului prin plata unei dobânzii. Totuși, CEJ a analizat situația din perspectiva unei potențiale restricții față de libertatea de stabilire. Curtea a concluzionat că a existat o încălcare a Art. 49, TFUE rezultată din tratamentul diferențiat, în ceea ce privește clasificarea dobânzii ca repartizare ascunsă a profitului, în cazul în care unei societăți rezidente îi este acordat un împrumut din partea unei societăți mamă nerezidente. Această diferențiere de tratament, bazată pe locul de rezidență al societății mamă, „constituie un obstacol față de libertatea de stabilire care este, în principiu, interzis prin Art. 43, CE. Măsura fiscală analizată în acțiunea principală scade atractivitatea pentru societățile stabilite în alte state membre de a-și exercita libertatea de stabilire și, prin urmare, se pot feri să achiziționeze, înființeze sau mențină o filială în statul care adoptă respectiva măsură.”²⁰⁵

D. Concluzie

Așa cum a fost indicat mai sus, utilizarea unui grad de îndatorare combinat cu o abordare prin care se iau în considerare comparabilele din piață pare a fi metoda cea mai bună. Astfel sunt atinse atât obiectivele de certitudine a impunerii precum și cele de adaptabilitate. Mai mult, gradul de îndatorare fix are meritul de a limita nivelul de muncă al autorităților competente. Astfel, ar fi posibil să fie propus un sistem similar celui din elvețian.

²⁰⁵ *Idem*, pt 43.

IV. EXPLOATAREA CONVENTIILOR DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI (TREATY SHOPPING)

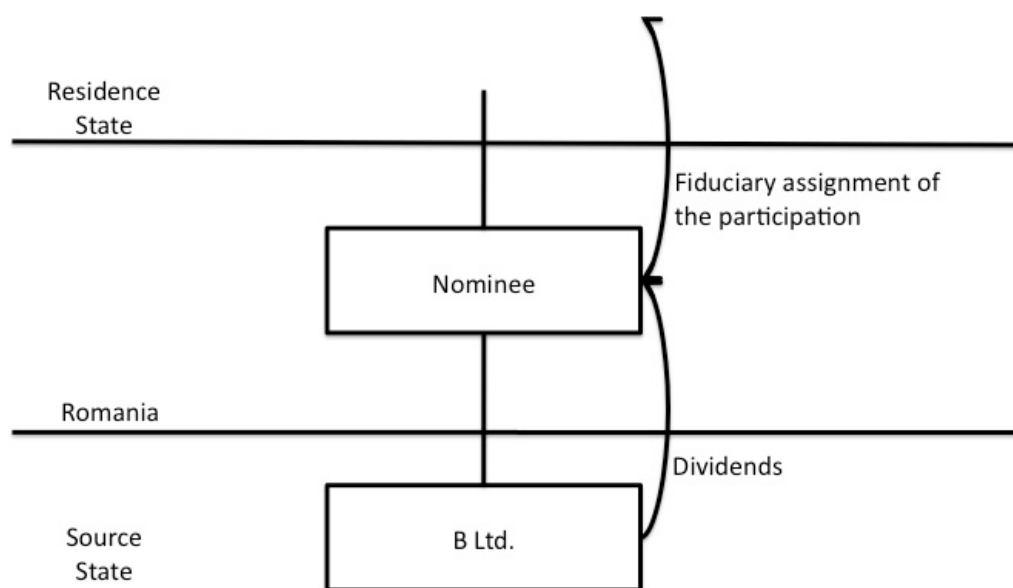
A. Exploatarea convențiilor de evitare a dublei impuneri (treaty shopping)

Exploatarea tratatelor fiscale (*treaty shopping*) poate fi definită ca „[...] *acea situație în care o persoană care nu are dreptul să beneficieze de prevederile unui tratat fiscal folosește - în cel mai amplu sens al cuvântului - o persoană fizică sau juridică pentru a putea beneficia de respectivele beneficii de natură fiscală, care altfel nu-i sunt disponibile în mod nemijlocit.*”²⁰⁶

B. Cele mai frecvente cazuri de „treaty shopping“

1. Utilizarea unui agent

Această structură poate fi demonstrată după cum urmează:



Ar trebui observat aici că nu a fost încheiat nicio Convenție de Evitare a Dublei Impuneri (TEDI) între statul de reședință și statul-sursă. Utilizând un agent²⁰⁷ cu domiciliul în România, stat care are un TEDI cu ambele state, beneficiarul real are dreptul să valorifice avantajele oferite princonvenții.

În cazul în care se admite de către autorități, structura constituită astfel va permite într-adevăr evitarea plății unor taxe și impozite. De fapt, impozitul pe dividende reținut la sursă se va reduce în conformitate cu prevederile respectivului TEDI. În cazul în care TEDI este identic

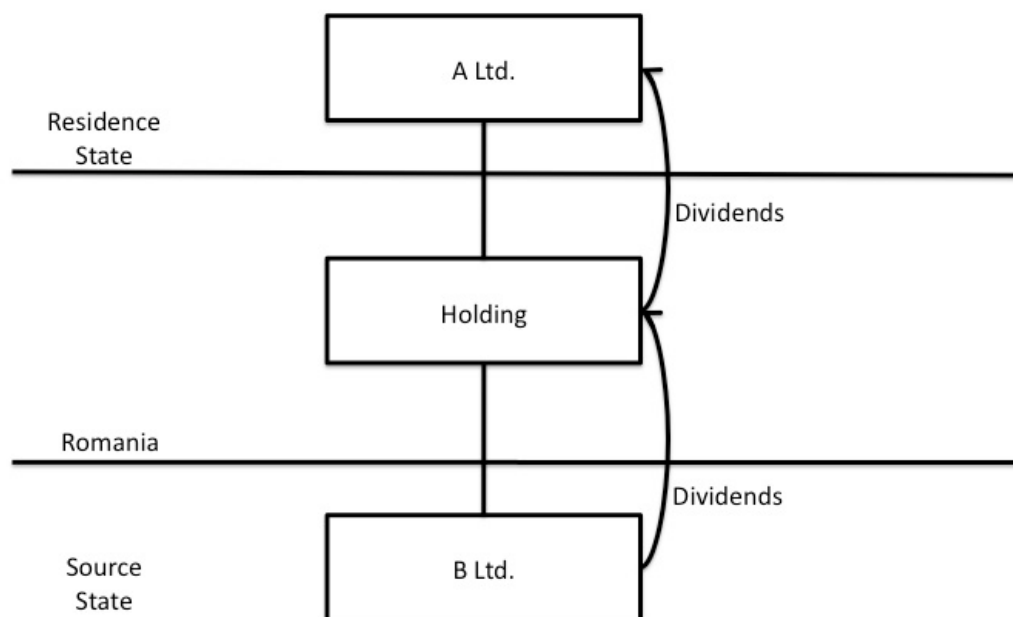
²⁰⁶ Rogers-Glabush J (ed.), IBFD International Tax Glossary, a 6-a ediție, pag. 453.

²⁰⁷ Proprietarul legal al bunului, care deține bunul în numele beneficiarului real.

Convenției Model a OCDE în această privință, impozitul reținut la sursă ar trebui redus cu 5%.²⁰⁸

Drept rezultat, beneficiarul real va putea beneficia de prevederile tratatului fără a avea vreun drept în acest sens, astfel reducându-și semnificativ povara fiscală.

2. Relație de deținere directă



Este de remarcat aici că nu a fost încheiat niciun Tratat de Evitare a Dublei Impuneri (TEDI) între statul de reședință și statul unde se face reținerea la sursă. Prin interpunerea unei societăți intermediare²⁰⁹ în România, stat care are TEDI cu ambele țări, beneficiarul real intenționează să valorifice beneficiile oferite de prevederile unui astfel de tratat.

În cazul în care se admite de către autorități, structura constituită astfel va permite într-adevăr evitarea plății unor taxe și impozite. Mai întâi, impozitul pe dividende reținut la sursă se va reduce în conformitate cu prevederile respectivului TEDI. În cazul în care TEDI este identic Convenției Model a OCDE în această privință, impozitul reținut la sursă ar trebui redus la 5%.²¹⁰ În funcție de opțiunile prevăzute de TEDI, impozitul reținut la sursă se poate reduce chiar și până la zero. În general, va fi necesară o anumită perioadă în care un anumit deținere a unei participații în societatea respectivă trebuie deținută pentru ca să se poată aplica o cota zero. În această situație, impozitul cu reținere la sursă din România va fi redus

²⁰⁸ Articolul 10, alin. 2, litera a) din Convenția Model a OCDE.

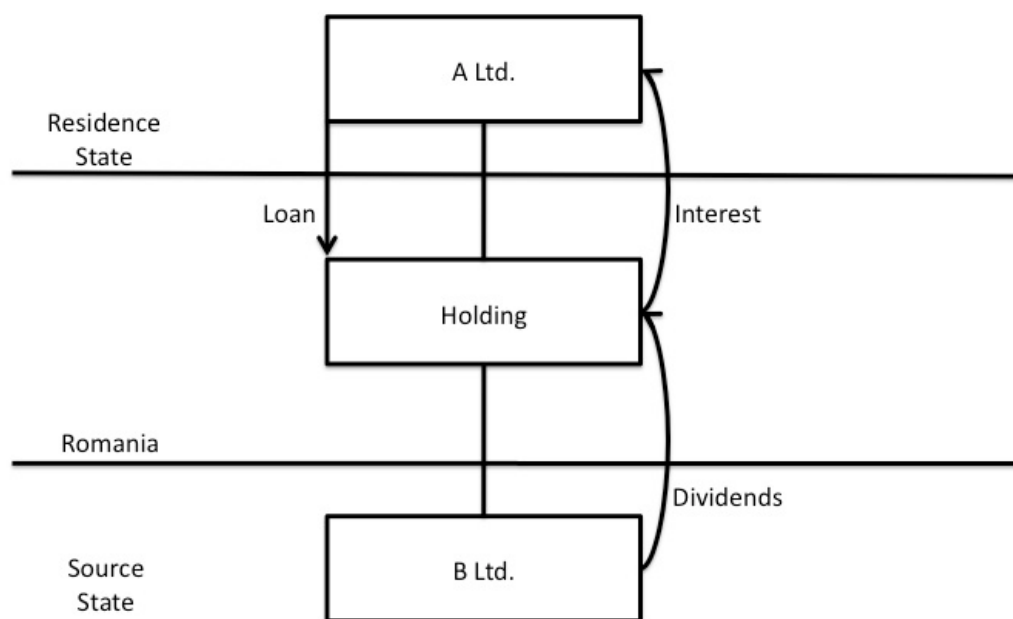
²⁰⁹ Societatea pe care un operator multinațional o interpune între două sau mai multe alte societăți pentru a obține diverse avantaje de natură fiscală (Holmes K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, p. 359).

²¹⁰ Articolul 10, alin. 2, litera a) din Convenția Model a OCDE.

sau va fi evitat de aceeași serie de reguli sau de o serie de reguli similară aflată în respectivul TEDI.

Drept rezultat, beneficiarul real, în cazul nostru, „A Ltd.” va putea beneficia de prevederile tratatului fără a avea vreun drept în acest sens, astfel reducându-și semnificativ povara fiscală.

3. Pragul



Este de remarcat aici că nu a fost încheiat niciun Tratat de Evitare a Dublei Impuneri (TEDI) între statul de reședință și statul unde se face reținerea la sursă. Prin interpunerea unei societăți intermediare²¹¹ în România, stat care are TEDI cu ambele țări, beneficiarul real intenționează să valorifice beneficiile oferite de prevederilor unui astfel de tratat.

În cazul în care se admite de către autorități, structura constituită astfel va permite într-adevăr evitarea plății unor taxe și impozite. Mai întâi, impozitul pe dividende reținut la sursă se va reduce în conformitate cu prevederile respectivului TEDI. În cazul în care TEDI este identic Convenției Model a OCDE în această privință, impozitul reținut la sursă ar trebui redus cu 5%.²¹² În funcție de opțiunile prevăzute de TEDI, impozitul reținut la sursă se poate reduce

²¹¹ Societatea pe care un operator multinațional o interpune între două sau mai multe alte societăți pentru a obține diverse avantaje de natură fiscală (Holmes K., International Tax Policy and Double Tax Treaties, p. 359). În general, acele societăți nu dețin niciun fel de infrastructură - sau infrastructura pe care o dețin este nesemnificativă.

²¹² Articolul 10, alin. 2, litera a) din Convenția Model a OCDE.

chiar și până la zero. În general, va fi necesară o anumită perioadă în care un anumit procentaj al societății trebuie reținut pentru ca să se poată aplica acel procentaj zero. În această situație, impozitarea la sursă a dobânzilor în România se va reduce cu maximum 10% (Art. 11, alin. 1 și 2 al Convenției Model OCDE) sau va fi evitată (în cazul în care prin TEDI se acordă dreptul exclusiv de a plăti impozitul doar în țara de reședință). În situația în care un impozit reținut la sursă, în cazul nostru în România, rămâne după aplicarea regulii TEDI cu privire la dobânzi, atunci se va evita dubla impunere în conformitate cu echivalentul Art. 23A și 23B din Convenția Model OCDE. De asemenea, mai trebuie subliniat aici că - chiar și dată s-ar menține un impozit reținut la sursă - în general dobânzile sunt supuse unui impozit reținut la sursă mai scăzut decât cel referitor la dividende.

Drept rezultat, beneficiarul real, în cazul nostru, „A Ltd.“ va putea beneficia de prevederile tratatului fără a avea vreun drept în acest sens, astfel reducându-și semnificativ povara fiscală.

C. Combaterea schemelor de exploatare a scutirilor acordate prin tratatele fiscale internaționale

Există mai multe metode de combatere a schemelor de exploatare a scutirilor acordate prin tratatele fiscale (așa-numitele *treaty shopping*). În general, chiar TEDI-urile reprezintă modalitatea ultimă de prevenire a acestor scheme. Prin urmare, acest material va analiza regulile de prevenire a încercărilor de evitare (sau de combatere a schemelor de exploatare a scutirilor acordate prin tratate fiscale), care există deja în TEDI-uri. La sfârșitul acestei analize, vom include și o scurtă descriere a cadrului juridic național.

1. Prevederi referitoare la rezidență

Cele mai simple reguli care permit prevenirea utilizării neautorizate a prevederilor tratatelor de evitare a dublei impuneri sunt cele referitoare la rezidență.

În conformitate cu prevederile Articolului 1 al Convenției Model a OCDE, un TEDI se aplică acelor persoane care sunt rezidente ale unuia sau ambelor state contractante. Termenul „rezident” este definit în Articolul 4 al Convenției Model OCDE, ca fiind „[...] orice persoană care, în conformitate cu legile aceluia Stat, are obligația de a plăti impozit din rațiuni de domiciliu, rezidență, loc de management și orice alt criteriu de natură similară [...]”. În consecință, acele persoane fizice sau juridice care nu sunt rezidente ale unuia dintre Statele Contractante nu pot beneficia de prevederile tratatului.

În ciuda eficienței lor, prevederile referitoare la rezidență nu pot fi suficiente pentru a evita utilizarea unor scheme de exploatare a tratatelor fiscale (*treaty shopping*) în situația interpunerii unei societăți (“societate intermediară”) așa cum este aceasta definită mai sus, în Secțiunea 2) b)) și alte situații similare.

2. Conceptul de beneficiar real

Acest concept de beneficiar real poate fi definit ca acea persoană care are atributele de proprietate aferente bunului respectiv. Acestea includ dreptul de posesie, utilizare, gestionare și vânzare a bunului respectiv. Astfel, agentul sau societatea intermediară nu sunt beneficiarii reali, pentru că nu pot exercita niciunul dintre drepturile menționate mai sus.

Termenul „beneficiar real” se regăsește în general în Art. 10, 11 și 12 ale Convenției Model OCDE. Acest termen permite într-o mare măsură evitarea utilizării unor scheme de *treaty shopping*.

3. Prevederi TEDI de combatere a schemelor de evitare a plății obligațiilor fiscale

În plus față de prevederile referitoare la rezidență și la conceptul de beneficiar real, tratatele mai pot conține și prevederi specifice al căror scop este acela de a aborda schemele de *treaty*

shopping sau, în general, evitarea plății obligațiilor fiscale, ceea ce vine să contracareze și situațiile de *treaty shopping*.

De exemplu, Statele Unite ale Americii includ în mod sistematic un articol intitulat "Limitarea beneficiilor" în toate tratatele fiscale pe care le încheie (Art. 22 al Modelului de Convenție Fiscală al SUA). Scopul acestui Articol este acela de a preveni orice abuz vizavi de prevederile respectivului tratat fiscal, limitând numărul de entități care pot beneficia de acest tratat.

Conținutul acestor prevederi referitoare la prevenirea evitării plății obligațiilor fiscale variază foarte mult în funcție de interesele comune manifestate de statele contractante. De exemplu, în conformitate cu prevederile Art. 28 al Tratatului de Evitare a Dublei Impuneri semnat între Elveția și Luxemburg, se exclud unele entități de la aplicarea prevederilor acestuia, tocmai pentru a evita scheme de tip *treaty shopping* și alte situații de evaziune.

4. Principiul general anti-abuz

În conformitate cu prevederile Art. 26 al Convenției de la Viena cu privire la Dreptul Tratatelor, fiecare tratat trebuie implementat de către statele contractante „*cu bună credință*”. În conformitate cu principiul citat, Statele Contractante nu au dreptul să permită utilizarea unor structuri abuzive chiar și în absența unor prevederi anti-abuz care nu există în tratatele semnate.

În cadrul unei Decizii din 28 nov. 2005, Curtea Supremă a Elveției a confirmat acest principiu, afirmând că obligația anti-abuz este inerentă oricărui tratat fiscal, indiferent dacă există sau nu o prevedere specifică anti-abuz în respectivul tratat sau nu.²¹³ Faptele care au generat această speță implică o societate daneză, care a solicitat rambursarea integrală a impozitului pe dividende reținut la sursă în Elveția, achitat de sucursala sa elvețiană. Această solicitare a fost formulată în baza Tratatului de Evitare a Dublei Impuneri încheiat între Elveția și Danemarca, care permite impozitarea dividendelor numai în statul de rezidență al beneficiarului. Cu toate acestea, societatea daneză nu a dispus de infrastructura adecvată și era în integralitatea sa aflată în proprietatea unei societăți din Guernsey, care - la rândul său - se afla în posesia unei alte firme cu sediul în I-lele Bermude. Asociatul unic și directorul acesteia din urmă era o persoană care și ea își avea reședința în I-lele Bermude.

În anul 2010, această regulă care derivă din jurisprudență a fost concretizată într-o Circulară a Administrației Fiscale Federale.

5. Reglementări naționale

În cele din urmă, majoritatea statelor dispun și de reglementări naționale de prevenire a schemelor tip *treaty shopping*, precum și de prevenire a evaziunii fiscale. Chiar dacă natura și

²¹³ Hotărârea Curții Supreme din Elveția, RDAF 2006 II 239.

aplicabilitatea reglementărilor naționale variază semnificativ de la o țară la alta, cele mai des utilizate doctrine pot fi prezentate pe scurt ca reprezentând tranzacții fictive, ineficiente din punct de vedere juridic, bazate pe principiul de „prevalare a economicului asupra juridicului“, abuzului de drept, *fraus legis* sau pur și simplu reglementări generale în materia combaterii evaziunii fiscale (GAAR).²¹⁴ În general, sunt combinate mai multe metode, pentru a putea aborda problema evaziunii fiscale în mod eficient.

Cuprinsul acestor reglementări diferă în mod considerabil de la un stat la altul. De exemplu, în Elveția utilizarea abuzivă a prevederilor tratatelor de evitare a dublei impuneri poate fi prevenită prin aplicarea Decretului din 1962 privitor la utilizarea abuzivă a tratatelor (care a fost modificată în 1999, prin Circulara privind Utilizarea Abuzivă a Tratatelor). Acest Decret se aplică tuturor situațiilor în care un rezident elvețian solicită scutire de la plata taxelor în străinătate.

„Utilizarea abuzivă a prevederilor tratatelor“ este definită pe larg în cadrul Decretului citat. În conformitate cu prevederile Articolului 1(2), aplicarea scutirii de plata impozitelor poate fi refuzată în următoarele situații:

- (1) în cazul în care condițiile specificate în tratatul fiscal (în special, condițiile referitoare la domiciliul contribuabililor, la sediul social al acestora, la beneficiarii real sau la răspunderea fiscală) nu sunt îndeplinite; și
- (2) în cazul în care este abuzivă.

Circulara din 1999 privind Utilizarea Abuzivă a Tratatelor ilustrează mai clar acele situații care pot fi considerate a fi abuzive.²¹⁵

D. Concluzie

Prevenirea utilizării schemelor de tip *treaty shopping* se realizează prin utilizarea mai multor măsuri, la nivel atât național, cât și internațional. Există numeroase instrumente pe care un stat le poate utiliza pentru a aborda comportamentul abuziv al contribuabilului. În condițiile în care legislația fiscală rămâne lesne de evitat, în ciuda eforturilor ample întreprinse la nivelul statelor și al organizațiilor, cum este și OCDE, combinarea mai multor metode naționale, în plus față de prevederile internaționale pare a fi cea mai bună soluție.

În acest sens, ori de câte ori este utilizat în mod eficient, schimbul de informații dintre autoritățile fiscale (Art. 26 al Convenției Model OCDE) poate reprezenta un instrument util care permite identificarea acelor structuri potențial abuzive.

²¹⁴ VAN Weeghel S., General Report, Tax treaties and tax avoidance : application of anti-avoidance provisions, Cahiers de droit fiscal, Volume 95a, p. 22.

²¹⁵ Pentru mai multe detalii pe această temă, consultanți Oberson X./Hull H., Switzerland in International Tax Law, ediția a 4-a, pag. 193 ss.

Pentru a preveni utilizarea abuzivă a tratatelor, Statele ar trebui să valorifice în mod eficient toate instrumentele relevante disponibile. Legislațiile naționale prin care se implementează aceste metode dovedesc necesitatea acestui principiu.

După cum am detaliat și mai sus, dintr-o perspectivă europeană, se acceptă într-o oarecare măsură ideea de *forum shopping* (nota traducătorului: procesul alegerii între mai multe posibile forumuri (jurisdicții) în cadrul cărora s-ar putea judeca un proces și s-ar putea da o hotărâre judecatorească valabilă, în baza faptului că tratamentul de care beneficiază partea este mai favorabil decât în alta jurisdicție). Prin urmare, limitele care se pot aplica sunt mult mai puțin extinse, decât sunt cele de la nivel internațional.

V. IMPOZITAREA CÂȘTIGURILOR DE CAPITAL

A. Conceptul „câștigului de capital”

Câștigurile de capital sunt descrise ca fiind câștiguri provenite din înstrăinarea unor proprietăți mobile sau imobile, în Art. 13 al Convenției Model a OCDE. În conformitate cu comentariul OCDE, « *cuvintele “înstrăinarea proprietății” sînt folosite pentru a acoperi în special cîștigurile de capital ce rezultă din vânzarea sau schimbul unei proprietăți și, de asemenea, dintr-o înstrăinare parțială, expropriere, transfer către o societate în schimbul acțiunilor, vânzare a unui drept, donație și chiar transferul proprietății în urma decesului*».²¹⁶

Mai exact, “câștigul de capital” se referă la acel câștig care rezultă din înstrăinarea unor proprietăți²¹⁷ prin schimb sau vânzare. După cum s-a demonstrat și în cadrul cercetărilor întreprinse de mai mulți autori²¹⁸ și după cum s-a menționat și în Comentariul OCDE²¹⁹, definiția câștigurilor de capital diferă mult de la o țară la alta. Prin urmare, nu există o definiție internațională care să fie recunoscută în mod unanim de un număr mai mare de țări.

B. Impozitarea câștigurilor de capital

1. Legislația fiscală națională

Chiar dacă unele țări, cum ar fi Noua Zeelandă, nu impun impozite asupra câștigurilor de capital, majoritatea țărilor le impozitează.²²⁰

²¹⁶ § 5 ad, Art. 13, din Comentariul OCDE.

²¹⁷ Termenul „proprietate” se referă atât la active, cât și la pasive.

²¹⁸ Simontacchi S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention*, 2007, p. 126.

²¹⁹ § 1-3 ad, Art. 13, din Comentariul OCDE.

²²⁰ Holmes K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, p. 293.

a) Diverse tipuri de câștiguri de capital

Majoritatea sistemelor fiscale fac o distincție între diversele tipuri de câștiguri de capital și aplică diverse regimuri fiscale respectivelor tipuri de câștiguri.²²¹ Iată care sunt principalele criterii utilizate pentru a diferenția câștigurile de capital:

- i. câștigurile de capital obținute în contextul unei activități comerciale;
- ii. câștigurile de capital obținute în afara unei activități comerciale;
- iii. intențiile speculative, și
- iv. tipul de proprietate.²²²

De exemplu, în Elveția câștigurile de capital obținute din active private sunt scutite de la plata impozitelor. Cu toate acestea, diferențierea câștigurilor de capital impozabile față de cele scutite de la plata impozitelor constituie o problemă semnificativă. În acest context, în cadrul jurisprudenței s-au dezvoltat mai mulți indicatori pentru a putea caracteriza așa-numitele „activități profesionale de afaceri” și pentru a le distinge de câștigurile de capital obținute pe baza unor active aflate în proprietate privată:

- i. dacă activitatea se desfășoară într-o modalitate planificată și sistematică;
- ii. durata de timp dintre achiziție și vânzare, și durata posesiei;
- iii. legătura cu activitatea contribuabilului, utilizarea unor cunoștințe speciale și profesionale;
- iv. utilizarea unor finanțări externe (datorii);
- v. valorificarea câștigurilor, în special prin reinvestirea profiturilor.²²³

Aceste criterii, care au fost dezvoltate pentru prima oară în legătură cu tranzacțiile cu bunuri imobile, s-au extins ulterior la o scară mai largă și către alte domenii, inclusiv arta, și sunt utilizate pentru o analiză caz-cu-caz. În funcție de circumstanțele aferente unui anumit caz, chiar și îndeplinirea unui criteriu poate fi suficientă pentru a caracteriza câștigul de capital ca „profit al întreprinderii”. Prin urmare, și din păcate, se manifestă o semnificativă lipsă de certitudine.

b) Îndeplinirea cerințelor de realizare a câștigului

Îndeplinirea cerințelor constituie unul dintre puținele elemente care par a fi comune majorității sistemelor fiscale.²²⁴ Astfel, câștigurile de capital sunt impozitate în momentul realizării, cu alte cuvinte câștigurile de capital acumulate (înregistrate scriptic în baza unei evaluări) în general nu sunt considerate a constitui venituri impozabile.²²⁵ Ca regulă generală,

²²¹ Simontacchi S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention*, 2007, p. 129.

²²² *Ibid.*

²²³ Oberson X./ Hull H., *Switzerland in International Tax Law*, 4th ed., p. 52.

²²⁴ SIMONTACCHI S., *TAXATION OF CAPITAL GAINS UNDER THE OECD MODEL CONVENTION*, 2007, p. 131.

²²⁵ *Ibid.*

sistemele fiscale prevăd ca realizarea câștigului să fie considerată realizată atunci când are loc înstrăinarea.²²⁶ Prin urmare, principala problemă este să se definească „înstrăinarea”.

În general, se admite că înstrăinarea se produce atunci când se schimbă proprietatea activului relevant.²²⁷ Deci înstrăinarea reprezintă o realizare de câștig. Prin urmare, câștigul este supus impozitării. Cu toate acestea, tratamentul fiscal poate diferi dacă: (a) schimbarea de proprietate are loc datorită unei întâmplări specifice; sau (b) nu are loc o schimbare de proprietate;²²⁸

(i) *Schimbarea de proprietate are loc datorită unei întâmplări specifice.*

Aceasta reprezintă cazurile specifice de acordare de cadouri, transferuri în momentul decesului, răscumpărarea unor bunuri, cederea unor bunuri, cum ar fi schimburile și înstrăinările parțiale.²²⁹ În aceste situații, principala problemă este constatarea dacă respectiva tranzacție poate fi considerată a constitui înstrăinare, în conformitate cu legea națională respectivă. Regimul fiscal care se aplică acelor câștiguri poate fi oricare dintre următoarele: (i) se aplică același regim de înstrăinare; (ii) câștigul se consideră a fi scutit de taxe și impozite; (iii) se oferă amânare a impozitării.²³⁰

(ii) *Nu are loc o schimbare de proprietate.*

De obicei, acest lucru se produce atunci când un bun iese din sistemul fiscal, un bun intră în sistemul fiscal, un bun își schimbă statutul fiscal sau se modifică drepturile aferente bunului respectiv.²³¹ În general, aceste situații nu se încadrează în definiția normală a înstrăinării. Prin urmare, statele pot aplica două metode: (i) se consideră că un astfel de eveniment nu generează câștiguri impozabile, adică este scutit de la plata impozitelor; sau (ii) o prevedere specială se referă la un anumit tip de impozit plătit în legătură cu un anumit tip de eveniment.²³²

c) *Tipurile de taxe și impozite*

Statele care impun un impozit asupra câștigurilor de capital aplică un impozit asupra câștigurilor de capital, ceea ce constituie o taxă percepută separat și independent de impozitul pe venit (de exemplu, Marea Britanie) sau prin includerea câștigurilor în categoria veniturilor supuse impozitului pe venit (de exemplu, SUA). De asemenea, statele pot să combine aceste două tipuri de impozite. De exemplu, în Elveția, deși câștigurile de capital sunt în mod normal impozitate prin includerea acestora în categoria veniturilor supuse impozitului pe

²²⁶ *Ibid.*, p. 132.

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ *Ibid.*

²³⁰ *Ibid.*

²³¹ *Ibid.*

²³² *Ibid.*

venit, în cazurile proprietăților imobile se percepe un impozit separat asupra câștigurilor de capital la nivel ²³³cantonal.

Înțelegem că - în conformitate cu legislația românească - câștigurile provenite din vânzarea de proprietăți sunt supuse plății unui „impozit asupra câștigului de capital“. În general impozitul este aplicat unei baze impozabile calculată ca diferență între prețul de vânzare și prețul de achiziție.

În general, nu este practic ca un stat să perceapă un impozit la sursă pentru câștigurile de capital obținute atât de către rezidenți, cât și de către nerezidenți, pentru că diversele tipuri de contribuabili au diverse categorii de cheltuieli, pe care le înregistrează în cadrul activităților de realizare a câștigului de capital, care este deductibil în momentul calculării câștigului net pe baza căruia se evaluează în mod adecvat impozitul pe venit.²³⁴

În consecință, se poate concluziona că câștigurile de capital sunt în mod normal impozitate pe baza unor evaluări anuale.²³⁵

2. Impozitarea din perspective internaționale

Impozitarea câștigurilor de capital este reglementată prin Articolul 13 al Convenției Model OCDE și, respectiv, prin Art. 13 al Modelului ONU. Aceste două articole sunt formulate în mod aproximativ similar.

Ambele articole operează o distincție între câștigurile care sunt obținute prin înstrăinarea proprietăților imobile, câștiguri provenite din înstrăinarea proprietăților mobile, câștiguri provenite din înstrăinarea unor bunuri mobile aferente activității unui sediu permanent, câștiguri provenite din înstrăinarea unei nave sau aeronave care sunt exploatate în traficul internațional, câștiguri obținute din înstrăinarea unei participații într-o societate comercială al cărei patrimoniu/valoare este format direct sau indirect într-o proporție mai mare de 50% din proprietăți imobiliare și câștiguri care provin din înstrăinarea oricărei alte proprietăți.

Ca regulă generală, câștigurile care provin din înstrăinarea unor proprietăți imobile *pot fi impozitate* în statul contractant unde se află proprietatea respectivă (Art. 13, alin. 1, Convenție Model OCDE; Art. 13, alin. 1, Model ONU). În acest fel, convențiile-model nu limitează impozitarea în baza legislației naționale a statului de rezidență și atribuie de asemenea un drept de impozitare și statului-sursă. De asemenea, este important să subliniem faptul că atribuirea este compatibilă cu atribuirea drepturilor de închiriere ce derivă din proprietatea imobilă (Art. 6, Convenție Model OCDE; Art. 6, Model ONU).

Câștigurile obținute prin înstrăinarea proprietăților mobile aferente din sediului permanent al persoanei nerezidente *poate fi impozitat* în statul-sursă (Art. 13, alin. 2, Convenție Model

²³³ “Impôt sur les gains immobiliers”, “GrundstückgewinnsTFEUer.”

²³⁴ Holmes K., International Tax Policy and Double Tax Treaties, p. 294.

²³⁵ *Ibid.*

OCDE; Art. 13, alin. 2, Model ONU). Modelul ONU extinde această regulă și asupra proprietăților mobile aferente unei baze impozabile fixe (Art. 13, alin. 2, Model ONU).

Câștigurile care provin din înstrăinarea navelor sau aeronavelor exploatare în cadrul traficului internațional *sunt impozabile numai* în Statul Contractant unde este situat locul unde se realizează gestionarea efectivă a întreprinderii (Art. 13, alin. 3, Convenție Model OCDE; Art. 13, alin. 3, Model ONU). Din câte se poate deduce din modul în care sunt formulate articolele, dreptul de impozitare este atribuit exclusiv Statului Contractant respectiv. Această regulă de atribuire este de asemenea compatibilă cu regula care se regăsește în Art. 8, Convenție Model OCDE, respectiv, în Art. 3, Modelul ONU.

Câștigurile care provin din înstrăinarea unor participații într-o societate comercială al cărei patrimoniu/valoare este format direct sau indirect într-o proporție mai mare de 50% din proprietăți imobiliare *pot fi impozitate* în Statul contractant unde se află proprietatea imobilă respectivă (Art. 13, alin. 4, Convenție Model OCDE; Art. 13, alin. 4, Model ONU).

Toate celelalte câștiguri care provin din înstrăinarea tuturor celorlalte proprietăți *sunt impozabile numai* în statul de reședință al persoanei care a înstrăinat bunul (Art. 13, alin. 5, Convenție Model OCDE; Art. 13, alin. 5, Model ONU). Modelul ONU acordă dreptul de impozitare statului-sursă în situațiile în care câștigurile sunt obținute din acțiunile unei societăți și dacă în orice moment în perioada de 12 luni care precede o astfel de înstrăinare persoane care înstrăinează bunul a deținut un anumit procentaj din capitalul societății respective, care este stabilit de către Statului Contractant.

C. Concluzie

În România, câștigurile din înstrăinarea drepturilor de proprietate sunt supuse unui „impozit pe câștigurile de capital“. În general câștigurile care provin din vânzarea unei proprietăți se supun plății unui impozit care se calculează pe baza prețului de vânzare și permit deducerea prețului de achiziție din baza impozabilă.

Această abordare este în linie cu abordările țărilor membre UE cu privire la acest aspect.

VI. TAXA ACHITATĂ LA PĂRĂSIREA ȚĂRII

O astfel de taxă percepută la părăsirea țării este un *“impozit care trebuie achitat în momentul emigrării persoanelor fizice sau juridice, conform căruia contribuabilul trebuie să-și înstrăineze activele și trebuie să plătească un impozit pentru fiecare câștig obținut.”*²³⁶ Deși acest impozit de părăsire a țării este în general evaluat la momentul care precede schimbarea de rezidență, adică înainte de momentul emigrării (așa-numita „taxă de ieșire imediată“),

poate fi deja utilizată ca modalitate de extindere a capacității statului de a impozita și după modificarea rezidenței fiscale(așa-numita taxă de relocare sau *trailing tax*).²³⁷

Aceste taxe percepute la părăsirea țării, aplicate cu efect imediat, pot fi definite ca taxe percepute asupra valorii apreciate a bunurilor contribuabilului calculată în momentul de dinaintea emigrării. Aceasta înseamnă că respectivul contribuabil este încă rezident fiscal al statului care impune respectiva taxă.²³⁸

Pe de altă parte, această taxă de relocare (*trailing tax*) poate fi definită ca impozit perceput asupra câștigurilor efective și realizate prin înstrăinarea proprietăților de către fostul contribuabil rezident, la un moment dat, în urma emigrării. În general, această prelungire a datoriei fiscale expiră după o perioadă minimă în urma modificării statutului rezidenței fiscale, de obicei după 5-10 ani, în cazul în care nu s-a produs nicio înstrăinare.²³⁹

Deși ambele tipuri de taxe de relocare sunt utilizate în mod frecvent, compatibilitatea lor cu tratatele privind dubla impunere încă mai constituie subiect de controversă. Impozitând câștigul înainte de realizare, Statul Contractant practic obstrucționează dreptul de impozitare transferat în mod normal celuilalt stat contractant prin tratatul de evitare a dublei impunerii. Prin urmare, exceptând posibilitatea ca perceperea unei astfel de taxe de relocare să fie prevăzută în mod specific în TEDI, taxele de relocare par să nu fie compatibile cu tratatele internaționale fiscale. În această situație, taxele de relocare devin mai problematice decât impozitele impuse imediat la părăsirea țării.

²³⁷ Carramaschi B.M., Exit taxes and the OECD Model Convention, p. 1-2.

²³⁸ *Ibid.*, p. 2.

²³⁹ *Ibid.*