Ne va salva DAC 7 de dubla impunere?

Autori:

Alex Slujitoru – avocat, Radu și Asociații SPRL

Răzvan Brătilă – avocat, Radu și Asociații SPRL

1. **Introducere**

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

Cu proverbul românesc „*Prevenția este mama înțelepciunii*” pare să fie de acord și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), ce susține[1] că pentru a elimina dubla impozitare trebuie mai degrabă să preîntâmpinăm apariția acesteia, iar acest rezultat poate fi atins cel mai ușor prin intermediul controalelor coordonate[2].

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

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

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

Pe de altă parte, nici legiuitorul european nu s-a dovedit a fi prea ambițios în această materie – deși DAC 1 a fost modificată de nu mai puțin de cinci ori[5]. Astfel, controalele coordonate au rămas neatinse până în 2021, când, prin a șasea modificare, respectiv prin Directiva 2021/514 a Consiliului din 22 martie 2021 de modificare a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal („**DAC 7**"), reglementarea a fost actualizată.

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

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

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

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

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

Cu privire la participarea la anchetele administrative, art. 11 schimbă modalitatea în care se declanșează acestea – de la inițierea lor printr-un „acord" între cele două state ale căror organe fiscale participau la anchete administrative, la

realizarea acestora pe baza unei cereri pe care organul fiscal solicitat o poate accepta sau refuza în mod justificat, dar într-un termen de 60 de zile.

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

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

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

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

Cu toate acestea, DAC 7 nu reglementează și consecințele nerespectării termenului de 60 zile. Aceasta nu înseamnă că statele membre ce au obligația de a transpune în dreptul

intern DAC 7 nu pot crea un regim mai restrictiv și mai eficient, cum ar fi spre exemplu o stabilire a faptului că lipsa emiterii unui răspuns în termenul de 60 de zile reprezintă acordul organului fiscal solicitat de a declanșa controlul.

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

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

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

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

În consecință, organele fiscale ale statului străin se supun regulilor procedurale din statul în care se desfășoară activitatea de control și dobândesc o serie de drepturi, însă numai în măsura în care aceste drepturi le sunt conferite și de legislația propriului stat. Cu alte cuvinte, în măsura în care legislația statului în care se desfășoară controlul comun stabilește mai multe drepturi organelor sale fiscale, omologii acestora din statul străin nu se pot prevala de asemenea drepturi decât în măsura în care acestea sunt prevăzute și în

propria legislație.

Se poate argumenta că, prin instituirea acestei reguli, DAC 7 intenționează să aplice controalelor comune legea mai permisivă pentru contribuabil, fără însă a afecta suveranitatea statului în care se desfășoară controlul, de vreme ce, în practică, pentru efectuarea unui control într-adevăr comun este necesar ca organele fiscale din ambele țări să se poată prevala de aceleași drepturi și să fie ținute de aceleași obligații.

Dacă organele fiscale străine nu ar putea uza de drepturile oferite organelor din statul în care se desfășoară controlul, în mod evident, primii nu ar putea să se folosească de informațiile sau documentele obținute în urma exercitării acestor drepturi, creându-se astfel inevitabil o discrepanță între rezultatele obținute de cele două administrații fiscale. O astfel de discrepanță ar afecta în mod invariabil raportul final ce trebuie întocmit în urma efectuării controalelor comune.

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

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

Cu privire la acest aspect, precizăm că, deși Propunerea

Comisiei Europene care a stat la baza emiterii DAC 7[7] (”**Propunere DAC 7**”) prevedea că *„Raportul final al auditului comun ar trebui să aibă o valoare juridică echivalentă cu cea a instrumentelor naționale relevante care sunt emise ca urmare a unui audit în statele membre participante”*, legiuitorul european a ales să nu implementeze această reglementare, restrângând drastic efectele juridice pe care raportul final ar fi trebuit să le producă.

Propunerea DAC 7 conținea și o altă prevedere extrem de utilă și mai mult decât bine-venită, anume declanșarea controlului comun la solicitarea contribuabilului. [8]

În pofida faptului că, de cele mai multe ori, contribuabilii sunt cei direct interesați să apeleze la controalele comune și, totodată, cei care pot identifica în stadii incipiente situațiile în care s-ar putea naște un caz de dublă-impozitare[9], legiuitorul european a ales – și de această dată – să elimine orice fel de constrângere a autorităților fiscale naționale și să lase declanșarea controalelor comune exclusiv în sarcina și la inițiativa acestora.

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

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

3. **Concluzii**

Adoptarea DAC 7 reprezintă o îmbunătățire incontestabilă în peisajul legislativ european menit să elimine dubla impozitare. Cu toate acestea, dintr-o perspectivă practică, nu putem să ignorăm faptul că DAC 7 nu conține pârghiile necesare pentru a implementa în mod eficient controalele comune în legislația statelor membre. Cu titlu de exemplu, DAC 7 nu prevede o modalitate de deblocare a situațiilor în care organele fiscale nu ajung la un numitor comun cu privire la o anumită situație (fie în ceea ce privește necesitatea declanșării efective a controlului comun, fie cu privire la aspectele de fond ce trebuie incluse în raportul final).

O astfel de modalitate de deblocare ar putea consta, spre exemplu, într-un arbitraj care ar avea menirea să constrângă organele fiscale să adopte o anumită soluție, similar arbitrajului reglementat de Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate 90/436/CEE sau de Directiva 2017/1852 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană.

Așadar, ne salvează DAC 7 de dubla impunere?

În forma actuală, răspunsul este nu, DAC 7 nu ne va salva prin sine însăși, deoarece aceasta este, mai degrabă, un act normativ intermediar, care are ca scop aclimatizarea administrațiilor fiscale cu controalele coordonate, iar nu crearea unui cadru legislativ eficient în prevenirea dublei impozitări.

Ne poate însă salva legiuitorul național care, în loc să se limiteze la a transpune normele incluse în DAC 7 printr-o preluare *mot-a-mot*, va ține seama de nevoia de certitudine fiscală după care tânjește mediul de afaceri și va include toate acele pârghii la care ne-am referit anterior, precum și altele care s-ar dovedi necesare pentru realizarea efectivă a

unui control comun. Credem că acesta este un pas necesar în crearea unei administrații fiscale eficiente, echilibrate și orientate către contribuabil.

[1] A se vedea OECD (2019), "Joint Audits within international tax co-operation", in Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris.

[2] Există două tipuri principale de controale coordonate după cum urmează:

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

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

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

celeilalte administrații fiscale sunt prezenți la control.

[3] Disponibile aici –> *Rapoarte ANAF*

[4] Comisia Europeană, Orientări politice pentru viitoarea Comisie Europeană 2019-2024, O Uniune mai ambițioasă, *https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/political-guidelines-next-commission_ro.pdf*

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

- Directiva (UE) 2015/2376 a Consiliului din 8 decembrie 201510 (**DAC 3**) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații privind deciziile fiscale anticipate cu aplicare transfrontalieră;
- Directiva (UE) 2016/881 a Consiliului din 25 mai 201611 (**DAC 4**) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații privind raportarea pentru fiecare țară în parte în rândul autorităților fiscale;
- Directiva (UE) 2016/2258 a Consiliului din 6 decembrie 201612 (**DAC 5**) referitoare la accesul autorităților fiscale la informații privind combaterea spălării banilor;
- Directiva (UE) 2018/822 a Consiliului din 25 mai 201813 (**DAC 6**) referitoare la schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării.

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

32021L0514&from=RO

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

[8] Art. 12a alin. (4) din Propunerea DAC 7: „*În cazul în care una sau mai multe persoane solicită autorităților competente din două sau mai multe state membre să o (le) auditeze în comun, autoritățile solicitate răspund la cerere în termen de 30 de zile. Dacă autoritatea solicitată respinge cererea, aceasta informează persoana solicitantă (persoanele solicitante) cu privire la motivele deciziei sale*”.

[9] OECD (2019), “*Joint Audits within international tax co-operation*”, in Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, Chapter 5 – *The role of the taxpayer,* p. 47.