Recomandăm companiilor să revizuiască lista tratatelor de evitare a dublei impuneri

Companiile trebuie să revizuiască lista de bază a tratatelor de evitare a dublei impuneri ce li se aplică și să analizeze modificările pe care le implică noul *Instrument multilateral de modificare a tratatelor pentru evitarea dublei impuneri* (așa-numitul „**MLI**”). Motivul? În loc să elimine dubla impunere, așa cum s-ar putea crede chiar din titlu, prevederile ce vor intra în vigoare încă de la 1 iunie 2022 și vor produce efecte de la 1 ianuarie 2023 ar putea aduce, de fapt, incertitudine, complexitate, costuri de timp și chiar dispute fiscale. Aceasta a fost principala recomandare făcută de specialiștii EY agenților economici în cel mai recent eveniment online pe tema MLI.

Instrumentul multilateral este derivat din planul BEPS (*base erosion profit shifting* – „erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor”) al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică – OCDE. Acesta urmăreşte neutralizarea unor potențiale strategii de planificare fiscală a multinaționalelor, care să exploateze lipsurile şi neconcordaţele din legislaţiile fiscale naţionale, cu scopul de a transfera în mod artificial profituri către jurisdicţii cu un nivel de impozitare scăzut sau de a eroda baza impozabilă la nivel de grup.

„România, împreună cu alte 98 state, a aderat deja la acest instrument multilateral, care este în curs de implementare, însă lucrurile nu sunt nici pe departe simple. De aceea, companiile trebuie să cunoască implicațiile care pot apărea", a declarat **Raluca Popa, Partener Asociat, Departamentul Impozite directe, EY România**. În plus, la fel ca toate instrumente derivate din BEPS, și MLI este extrem de tehnic. *„Cum planul de acțiune BEPS vizează tocmai acele situații complexe prin care este erodată baza impozabilă și se realizează transferurile de profituri, pentru a-și putea atinge scopul, și Instrumentul multilateral este extrem de tehnic și complex*", a arătat partenerul EY.

Concret, MLI modifică tratatele fiscale încheiate între două sau mai multe părți. El nu va funcţiona precum un protocol de modificare a unui singur tratat existent, care să amendeze în mod direct textul Acordului Fiscal ce îi intră sub incidenţă. Cu alte cuvinte, scopul MLI este de a implementa rapid măsurile BEPS în materie de tratate fiscale – o singură modificare în locul a peste 3.000 câte tratate bilaterale sunt. Astfel, MLI se va adăuga la tratatele fiscale curente, modificând modul lor de aplicare – dar aceste modificări pot să difere de la caz la caz. În scopuri interne, unele țări pot dezvolta versiuni consolidate ale propriilor Acorduri Fiscale ce intră sub incidenţa MLI, acest demers nu este însă o condiție indispensabilă pentru aplicarea instrumentului, iar până atunci statele, printre care și România, vor trebui să apeleze la un instrument pus la dispoziție chiar de OCDE (*matching tool*), pentru a stabili modul în care un tratat de evitare a dublei impuneri este impactat de MLI.

Ca prim pas, MLI impune statelor să modifice în tratatele lor fiscale preambulul, pentru a sublinia în mod expres că, deși

scopul tratatelor este evitarea dublei impuneri, aplicarea acestora nu poate în niciun caz crea oportunități de neimpozitare, impozitare redusă sau de evitare a impozitării, dar și să refuze acordarea beneficiilor acordate contribuabilului printr-un tratat fiscal de eliminare a dublei impuneri, dacă se va constata că scopul sau unul dintre scopurile principale pentru încheierea oricărui aranjament sau tranzacții de către contribuabil a fost tocmai obținerea respectivelor beneficii. Aceste modificări nu fac altceva decât să sublinieze încă o dată aplecarea către substanța economică a tranzacțiilor, aspect cu care suntem deja familiari de ceva vreme.

Doar că, așa cum sublinia Raluca Popa, MLI nu înseamnă un set de reguli pe care toată lumea trebuie să le aplice, așa cum este cazul DAC 6 (un alt instrument derivat din BEPS). Statele sunt libere să își aleagă anumite opțiuni în modificarea tratatelor, ba, mai mult, majoritatea opțiunilor necesită simetrie între țări pentru a se putea aplica. Cum ar fi, de pildă, noile reguli de rezolvare a conflictelor de rezidență fiscală. Concret, MLI va produce efecte dacă: ambele state contractante au semnat și ratificat MLI – acesta este încă un proces în derulare – din 99 de state semnatare, doar 70 au ratificat până la acest moment instrumentul (US nefăcând parte din aceasta listă); dacă fiecare stat contractant a inclus celălalt stat în lista de tratate MLI (adică Acordurile fiscale acoperite) – notabil că România nu a inclus tratatul cu Germania în listă, deci acesta nu este afectat de MLI – pe de altă parte, deși a selectat tratatul cu Elveția, întrucât aceasta din urmă nu a ales la rândul său să aplice MLI pentru tratatul cu România, nici acest din urmă tratat nu va suferi modificări (listele pot fi însă oricând revizuite în mod unilateral); dacă există concordanță în ceea ce privește modificările ratificate de cele două state (adică ambele jurisdicții optează pentru aceleași modificări). În cazul în care nu există concordanță cu modificările ratificate de cele două state, MLI nu produce niciun efect (cu unele excepții).

„Pentru anumite țări, MLI reprezintă o modalitate nouă de stabilire a rezidenței fiscale a companiilor – nu în funcție de locul conducerii efective, ci prin negociere amiabilă între autoritățile fiscale”, avertizează și **Răzvan Ungureanu, Director, Departamentul de impozite directe, EY România**. Tendința este, în plus, aceea de a se da din ce în ce mai multă importanță procedurilor amiabile, ceea ce *„ar trebui să pună în gardă companiile atunci când stabilesc locul unde se iau deciziile sau se desfășoară activitatea de management”*, a explicat Răzvan Ungureanu. Cum statele sunt într-o competiție permanentă și acerbă pentru colectarea de impozite, devine evident că interesele pentru stabilirea rezidenței sunt contrare, ceea ce va duce la un proces de lungă durată și anevoios. Mai mult, pe parcursul derulării discuțiilor „amiabile”, tratamentul fiscal rămâne incert, compania plătind impozit în două state pentru aceleași activități.

Spre deosebire de poziția inițială a României la semnarea MLI în 2017, când optase pentru preluarea modificărilor legate de determinarea existenței unui sediu permanent, acum România a renunțat la această opțiune. În mod specific, fiecare jurisdicție participantă la MLI își poate rezerva dreptul ca anumite prevederi ale MLI să nu i se aplice, iar România a ales ca prevederile privind modificările legate de determinare a sediului permanent să nu se aplice tratatelor la care România este parte. Cu toate acestea, în principiu, MLI nu schimbă regulile jocului în definirea criteriilor de stabilire a sediului permanent existente deja în legislația OCDE – însă se apleacă asupra modului de definire în tratate a unor criterii importante.

O companie are un sediu permanent în altă țară atunci când

desfășoară o parte din activități în țara respectivă și, prin urmare, trebuie să plătească impozit pe profit în acea țară pentru aceste activități. Este de la sine înțeles că, dacă această structură nu este stabilită de la bun început, va da naștere la dublă impozitare – mai precis, compania va plăti impozit pe profit pentru aceste activități atât în statul sau de rezidență, cât și în statul unde se desfășoară activitățile respective.

„Noi, în practică, vedem o atenție sporită a autorităților fiscale pe tema sediu fix/sediu permanent. Nu de puține ori sunt imputate sume importante companiilor în urma unor acțiuni de control, de aceea ne surprinde că România a renunțat între timp să preia aceste măsuri prin MLI. Vom urmări cu interes dacă în viitor vor apărea din nou modificări asupra acestei poziții", a mai adăugat **Cristina Muntean, Manager, Departamentul de Impozite directe, EY România**.

„Total inexplicabil, România a ales să nu aplice nici prevederile Convenției referitoare la arbitraj, cele la care contribuabilii pot apela atunci când consideră că au fost impozitați contrar prevederilor unui tratat de către jurisdicțiile contractante, iar autoritățile fiscale statale nu reușesc să ajungă la un acord amiabil în acest sens", a avertizat și **Alex Slujitoru, avocat, Băncilă, Diaconu și Asociații**. Alegerea României creează un dezavantaj considerabil contribuabililor, care se văd, astfel, lipsiți de

un sprijin real în constrângerea statelor în aplicarea unui tratament fiscal corect și coerent. „*Practic, fără arbitraj, dacă jurisdicțiile contractante nu reușesc să se înțeleagă amiabil, așa cum se întâmplă frecvent în practică, nu există altă modalitate de deblocare a situației, contribuabilul fiind singurul prejudiciat*”, a mai comentat Alex Slujitoru.