Anuarul Universității "Petre Andrei" din Iaşi
Fascicula: Drept, Ştiințe Economice, Ştiințe Politice

ISSN: 2248-1060 | ISSN-L: 2248-1060
Covered in INDEX COPERNICUS, IDEEAS. REPEC, SOCIONET, ECONPAPER, CEEOL

2018, Issue 22, pages: 12-18 | doi: https://doi.org/10.18662/upalaw/16

The Avoidance of Double Taxation in E.U.

[Evitarea dublei impuneri în U.E.]

Roxana-Elena LAZĂR[1]

[1] Associate Professor Ph.D., "Petre Andrei" University of Iasi, Romania, , E-mail: rxn_ele@yahoo.com.

Abstract: The lack of a common position for the elimination of double taxation at EU Member State is a minus in the activity against double taxation. Thus, we believe that the adoption of a set of European rules aimed to prevent double taxation is mandatory, because it is important to have a transparent legislation in this field and so to avoid divergent interpretations and to achieve the desired result.

Keywords: double taxation, Internal market, fiscal policy.

How to cite: Lazăr, R.-E. (2018). The avoidance of double taxation in E.U. [Evitarea dublei impuneri în U.E.]. *Anuarul Universitatii "Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, 22,* 12-18. https://doi.org/10.18662/upalaw/16

Introducere

La nivelul U.E., dubla impunere este cu atât mai distructivă, cu cât risca să aibă ca efect distorsionarea pieţei unice, interne. Practic, libertatea de circulaţie, în oricare dintre formele ei, este în contradicţie cu dubla impunere, deoarece produce efecte nocive atât asupra liberei circulaţii a persoanelor, cât şi a bunurilor, a capitalurilor, a serviciilor, dar, adăugăm noi, şi a tehnologiilor atât de importante în societatea noastră, o societate a cunoaşterii.

Sistemele de impozitare din statele membre U.E. nu contribuie la simplificarea cadrului juridic european actual. La mai mult de 20 de ani de la crearea pieţei unice, companiile şi persoanele fizice care desfăşoară activităţi pe piaţa Uniunii prezintă riscul de a fi impozitate de mai multe state membre pentru acelaşi venit, prin simplul fapt al trecerii unei frontiere interne, în timp ce, în unele cazuri, pot să nu fie impozitate deloc.

În mod evident, dubla impunere a veniturilor de către diferite state membre are impact negativ atât în ceea ce priveşte investiţiile transfrontaliere, cât şi în ceea ce priveşte administraţiile fiscale.

Din această perspectivă, este importantă opinia Comisiei Europene, care a concluzionat că statele membre sunt „legate" de principiul Tratatului privind Uniunea Europeană referitor la libera circulaţie în cadrul acesteia, în scopul evitării şi eliminării dublei impuneri (Riis-Jørgensen, 2000).

Consolidarea cadrului european fiscal prin coordonarea politicilor fiscale a statelor membre este un imperativ european.

Prevenirea situaţiilor de dublă impunere ar creşte atractivitatea Uniunii Europene pentru societăţile comerciale şi pentru concurenţa loială pe piaţa internă.

Concurenţa fiscală prezentă în interiorul Uniunii Europene, prin prezenţa unui număr de sisteme fiscale egal cu numărul statelor membre U.E., este favorabilă pentru statele membre care se caracterizează prin existenţa unor sisteme fiscale uşoare în detrimentul celor care au sisteme fiscale considerate grele.

1. **Iniţiative de evitare a dublei impuneri la nivelul U.E.**

Aspecte concurenţiale din piaţa internă în ceea ce priveşte evitarea dublei impuneri şi necesitatea eliminării acestora au fost subliniate de

Comisia europeană în Comunicarea nr. 712 din 2011 a Comisiei U.E. către Parlamentul European, Consiliul U.E., Comitetul Economic şi Social European[1].

Din păcate însă, nu există la nivelul U.E. o obligaţie impusă statelor membre de a elimina dubla impunere, deoarece „dubla impunere nu contravine tratatelor, în măsura în care decurge din exercitarea paralelă a suveranităţii fiscale de către statele membre implicate”[2].

În acest context, dubla impunere în cadrul Uniunii poate să aibă ca efect descurajarea investiţiilor din afara U.E. şi, pe cale de consecinţă, să pună în pericol competitivitatea societăţilor comerciale din Uniune.

Problema dublei impuneri este tratată la nivelul U.E prin prisma următoarelor acte europene:

- Directiva privind societăţile-mamă şi filialele[3];
- Directiva privind dobânzile şi redevenţele[4];
- Convenţia de arbitraj[5];
- Codul de conduită pentru implementarea efectivă a Convenţiei de arbitraj[6];
- Recomandarea privind procedurile de reducere a impozitului reţinut la sursă [7], exemple pertinente în acest sens.

---

[1] Comunicarea „Dubla impunere pe piaţa unică” nr. 712 din 2011 a Comisiei U.E. către Parlamentul European, Consiliul U.E., Comitetul Economic şi Social European, disponibilă la https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_ro.htm. (accesat la 03.11.2018).

[2] Curtea de Justiţie a Uniunii Europene, hotărârile din 14 noiembrie 2006 (*Kerckhaert-Morres*), din 12 februarie 2009 (*Block*) şi din 16 iulie 2009 (*Damseaux*), disponibile la http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf? language=en&num=C-513/04 (accesat la 03.11.2018).

[3] Directiva Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăţilor-mamă şi filialelor acestora din diferite state membre (90/435/CEE), disponibilă la https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:31990L0434 (accesat la 02.11.2018).

[4] Directiva Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare aplicabil plăţilor de dobânzi şi de redevenţe efectuate între societăţi asociate din state membre diferite (2003/49/CE), disponibila la https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:32003L0049 (accesat la 02.11.2018).

[5] Convenţia privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (90/436/CEE), JO L 225, 20.8.1990, disponibila la https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri= celex:41990A0436 (accesat la 03.11.2018).

[6] *Transfer pricing in E.U. context,* disponibil la http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax /transfer_pricing/index_en.htm. (accesat la 03.11.2018).

Comisia Europeană a confirmat că „dubla impunere constituie un obstacol major în calea activităţii transfrontaliere şi a investiţiilor în cadrul Uniunii Europene". Se pot identifica numeroase decizii ale CJUE (Case C-67/08 *Margarete Block* [2009] ECR I-883; Case C-128/08 *Damseaux* [2009] ECR I-6823; Case C-35/98 *Verkooijen* 2000] ECR I-4071; Case C-251/98 *Baars* [2000] ECR I-2787) în care unele ţări au fost condamnate pentru crearea de obstacole şi restricţionarea mişcării libere a capitalului şi a persoanelor în UE, fapt care a condus la dubla impunere (Lupo, 2000: 270-275).

Problemele legate de dubla impunere identificate la nivel european pot fi abordate în moduri diferite, ori prin convenţiile de evitare a dublei impuneri, ori prin dispoziţii legislative ale U.E.

Din această perspectivă este important să se întreprindă eforturi pentru completarea cadrului convenţiilor de evitare a dublei impuneri între statele membre U.E., precum şi pentru a încuraja dialogul dintre statele membre în cazul unor dispute care împiedică încheierea unei asemenea convenţii.

Paradoxal, convenţiile de evitare a dublei impuneri pot să conducă si la situaţii de dublă neimpozitare, situaţii ce sunt speculate de contribuabili care evită astfel plata taxelor şi a impozitelor. În acest sens, la nivelul O.E.C.D. a fost semnată convenţia internaţională BEPS (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion Profit Shifting*), care a intrat în vigoare la 1 iulie 2018, la care a aderat şi România alături de încă 75 de alte state.

Ca urmare a aderării României la această convenţie, urmează ca în toate convenţiile de evitare a dublei impuneri la care România este parte să se prevadă: intenţia statului nostru de a dezvolta pe mai departe relaţiile economice cu statele părţi, de cooperare în materie fiscală, dar şi de introducere a unei norme anti-abuz, conform căreia va fi exceptată de la aplicarea tratamentului fiscal mai favorabil prevăzut de convenţia de evitare a dublei impuneri, în ipoteza în care se constată că în fapt scopul tranzacţiei este doar de a beneficia de facilităţile fiscale oferite de unul dintre statele căruia i se aplica convenţia de evitare a dublei impuneri.

Eforturi în sensul unei oarecare armonizări în domeniu există, dar sunt încă insuficient dezvoltate. Astfel, în octombrie 2017, Consiliul pentru

[7] C/2009/7924, disponibilă la http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf (accesat la 02.11.2018).

Afaceri Economice şi Financiare (ECOFIN) al miniştrilor de finanţe din UE a ajuns la un acord privind **un sistem nou de soluţionare a litigiilor privind dubla impunere în cadrul Uniunii**, propunând în acest sens o nouă directivă.

Proiectul de directivă prevedea ca mecanismele de soluţionare a litigiilor să fie imperative şi obligatorii şi să stabilească termene clare şi obligaţia de a se ajunge la rezultate. Acelaşi proiect prevedea iniţierea de către contribuabili a unei „proceduri de acord amiabil", în cadrul căreia statele membre ar fi trebuit să ajungă la un acord în termen de doi ani**.**

Dacă părţile aflate în litigiu nu ajung la un acord, procedura de arbitraj presupune constituirea unei comisii consultative, formată din trei până la cinci arbitri independenţi, împreună cu până la doi reprezentanţi din partea fiecărui stat membru. Comisia consultativă urma a emite un aviz pentru eliminarea dublei impuneri ce constituie chestiunea litigioasă, care trebuia să aibă un caracter obligatoriu pentru statele membre implicate, cu excepţia cazului în care acestea conveneau asupra unei soluţii alternative.

Statele membre urmau a avea termen data de 30 iunie 2019 pentru a transpune directiva în acte cu putere de lege şi norme administrative naţionale[8]. Din păcate însă, proiectul acesta nu se va transforma în directiva aşteptată, care ar fi putut fi deschizătoare de drumuri referitor la o posibilă schimbare de optică legislativă europeană în materie fiscală.

2. Evitarea dublei impuneri în Uniunea Europeană

Dacă un contribuabil este rezident al unui stat membru al Uniunii Europene, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din al stat membru U.E. este cota mai favorabilă prevazută în legislația internă, legislaţia Uniunii Europene sau în convenţiile de evitare a dublei impuneri.

Pentru a beneficia de aplicarea prevederilor convenţiei de evitare a dublei impuneri şi a legislaţiei Uniunii Europene, nerezidentul are însă obligaţia de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidenţă fiscală, eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidenţă, precum şi, după caz, o declaraţie pe proprie

[8] Proiectul de directivă privind mecanismele de soluţionare a litigiilor privind dubla impunere în cadrul Uniunii Europene, disponibilă la https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0686 &from=RO (accesat la 07.12.2018).

răspundere în care se indică îndeplinirea condiţiei de beneficiar în situaţia aplicării legislaţiei Uniunii Europene.

Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislaţiei Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidenţă fiscală şi, după caz, declaraţia pe propria răspundere a acestuia, care va certifica îndeplinirea cumulativă a condiţiilor referitoare la: perioada minimă de reţinere, condiţia de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare reglementate, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opţiuni sau exceptări.

În cazul în care s-au făcut reţineri de impozit ce depăşesc cotele din convenţiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislaţia Uniunii Europene, suma impozitului reţinut în plus poate fi restituită la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.

Statele membre ale Uniunii Europene au dreptul de a aplica normele fiscale proprii şi de a solicita declaraţii fiscale, atâta timp cât aplicarea acestor proceduri nu se face în mod discriminatoriu. Este neobişnuit, dar nu exclus, ca o ţară să le ceară cetăţenilor proprii să-şi declare veniturile, chiar dacă aceştia nu mai sunt rezidenţi ai ţării respective.

Concluzii

Lipsa unei poziţii comune obligatorii în sensul eliminării dublei impuneri la nivelul statelor membre U.E. este un minus în activitatea îndreptată împotriva dublei impuneri. Astfel, opinăm în sensul adoptării unui set de norme europene care să vizeze prevenirea dublei impuneri şi care, totodată, să fie transparent, pentru a se evitara interpretările divergente şi pentru a se atinge rezultatul scontat.

Este important de reţinut faptul că dacă o persoană locuieşte şi lucrează într-un stat, nu înseamnă neapărat că a devenit rezidentul său fiscal. Acest lucru depinde de convenţia fiscală dintre ţara gazdă şi ţara de origine/ţara a cărei cetăţenie este deţinută de persoana în cauză.

La nivelul Uniunii Europene, se urmăreşte echitatea sistemelor fiscale, crearea de condiţii de concurenţă echitabile prin eliminarea dublei impuneri, o mai mare corectitudine a sistemelor fiscale în general, eliminarea efectivă a obstacolelor fiscale transfrontaliere, crearea unui climat favorabil creşterii şi investiţiilor.

Bibliografie

Riis-Jørgensen, K. (2000), Right to Freedom of Movement and Danish Tax Rules, OJ C 225 E/87. Disponibil la adresa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:91999E002287 (Accesat la 05.11.2018)

Lupo, A. (2000). Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases, European Taxation.