



RAPORTURILE INTERNAȚIONALE PRIVIND COOPERAREA DINTRE STATE PENTRU PREVENIREA ȘI COMBATEREA FENOMENULUI DE EVAZIUNE

Costin MĂNESCU,
doctorand ULIM

SUMMARY

In order to establish international tax evasion and suppress frauds in these areas with damaging effects for countries, double taxation agreements have been supplemented by provisions to combat these phenomena. The model convention of the Organisation for Economic Cooperation and Development suggests (Article 26) of Contracting States to exchange information to facilitate implementation of the provisions agreed in taxes or regulations thereof. However, this specifies the conditions can be obtained and used that information in order not to prejudice the interests of individuals and legal entities to which it relates.

Keywords: fraud, international tax evasion, tax, state, tax convention

REZUMAT

În vederea stabilirii evaziunii fiscale internaționale și a stopării fraudelor comise în aceleași domenii cu efecte păgubitoare pentru state, convențiile pentru evitarea dublei impuneri au fost completate cu prevederi pentru combaterea acestor fenomene. Astfel, Convenția-model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică sugerează (la articolul 26) statelor contractante să facă un schimb de informație care să faciliteze aplicarea prevederilor convenite în materie de impozite sau a reglementărilor interne ale acestora. Totodată, aceasta precizează condițiile în care pot fi obținute și folosite informațiile respective, pentru a nu aduce atingere intereselor persoanelor fizice și juridice la care se referă.

Cuvinte-cheie: fraudă, evaziune fiscală internațională, impozite, stat, convenții fiscale

Introducere. În lupta contra fenomenului de evaziune fiscală internațională, statele fac schimburi de informații pentru aplicarea prevederilor convenite în materie de impozite și de combatere a evaziunii fiscale. Convenția-model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) sugerează, la articolul 26, statelor contractante să facă un schimb de informații care să faciliteze aplicarea prevederilor convenite în materie de impozite sau a reglementărilor interne ale acestora.

Actualitatea studierii acestei probleme este dată de importanța pe care o au pentru combaterea fenomenului schimbul de informații între state, acest schimb putând să constituie un mijloc indispensabil pentru prevenirea fraudei și evaziunii fiscale în cazurile în care materia impozabilă se găsește pe teritoriul unui stat contractant, iar

competența în impunerea acesteia, potrivit convenției fiscale, o are celălalt stat contractant.

Scopul studiului constă în identificarea aspectelor evolutiv-conceptuale ale schimbului de informații dintre state pentru combaterea fenomenului evazionist internațional.

Rezultate obținute și discuții.

Așa cum se arată în Convenția-model a OCDE, precum și în cea a ONU, autoritățile competente ale statelor contractante vor face schimb de informații în măsura în care consideră necesar pentru aplicarea prevederilor convenției încheiate sau ale legilor interne ale acestora, evident dacă acestea nu sînt contrare Convenției [2].

Orice informație astfel obținută va fi tratată ca secretă, la fel ca și informația primită în conformitate cu legislația internă a statului, și nu va fi comunicată decât persoanelor și autorităților, inclusiv

tribunalelor și organelor administrative care au atribuție în legătură cu stabilirea sau încasarea, cu executarea sau urmărirea judiciară, sau cu rezolvarea apelurilor privind impozitele care fac obiectul Convenției. Aceste persoane sau autorități vor folosi informațiile numai în scopurile arătate, dar ele pot fi făcute cunoscute în procese publice, la tribunale sau în hotărîri judecătorești.

Prevederile de mai sus, în spiritul convenției fiscale, în niciun caz nu vor fi interpretate ca impunînd unui stat contractant obligația:

- de a lua măsuri administrative contrar propriei legislații sau practicii administrative a unui sau a celuilalt stat contractant;
- de a furniza informații care nu pot fi obținute pe baza legislației proprii sau în cadrul practicii administrative normale a celor două state contractante;
- de a furniza informații care



ar divulga orice secret profesional sau comercial, industrial, de afaceri sau procedeu comercial, ori informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice [3].

În aplicarea prevederilor unei convenții fiscale, statele contractante au nevoie de informații referitoare la:

- dividendele acordate de societățile pe acțiuni și alte societăți similare;
- dobânzile la obligațiuni și alte efecte publice;
- soldurile operațiilor în relațiile cu băncile și alte instituții similare, și dobânzile aferente acelor solduri;
- royalty și alte obțigații de plată cu caracter periodic pentru folosirea drepturilor de autor, licențelor, desenelor, mărcilor de comerț sau a altor drepturi de proprietate intelectuală;
- retribuții, salarii, pensii și rente;
- despăgubiri, plăți de sume asigurate și alte indemnizații similare, obținute în legătură cu activitatea comercială sau alte afaceri;
- alte venituri sau bunuri patrimoniale.

Este de la sine înțeles că un stat contractant are nevoie de informații referitoare la categoriile de venituri (sau elemente de avere) menționate mai sus pe care un rezident al său, persoană fizică sau juridică, le realizează (sau deține) pe teritoriul celui alt stat contractant. Fără informații corecte statul respectiv nu va putea stabili impozitele ce i se cuvin și nu va putea preveni infracțiunea fiscală.

Toate convențiile fiscale încheiate cu țara noastră cuprind dispozițiile la care ne-am referit

mai sus cu privire la schimbul de informații, la caracterul secret și la modul de folosire a acestora. Astfel, teoretic vorbind, schimbul de informații poate să constituie un mijloc indispensabil pentru prevenirea fraudei și evaziunii fiscale, în cazurile în care materia impozabilă se găsește pe teritoriul unui stat contractant, iar competența în impunerea acesteia, potrivit convenției fiscale, o are celălalt stat contractant. Practic, însă, utilizarea acestui mijloc în lupta împotriva fraudei și evaziunii fiscale este mult îngădită din mai multe motive [4].

În primul rând, furnizarea de informații se face, de regulă, la cerere și numai rareori în mod curent (automat), reciproc și sistematic [5]. Pentru ca fluxul de informație să fie continuu și din ambele părți, este nevoie ca statele contractante să fie în aceeași măsură interesate în efectuarea unui asemenea schimb de informații. Astfel de interese pot avea numai statele legate între ele prin relații economice și financiare echilibrate și care au grade de dezvoltare economică apropiate. Când un stat semnatar al unei convenții fiscale aparține grupului de țări dezvoltate, iar celălalt – grupului de țări în curs de dezvoltare, fluxurile de impozite sînt asimetrice: mai mari dinspre statul cu economie slab dezvoltată, beneficiar de invenții străine, de capital și de credite străine, importator de licențe, know-how etc. și deci plătitor de dividende, dobânzi, royalty etc. către statul industrializat, și mai mici sau deloc în direcția inversă.

În al doilea rând, schimbul de informații nu poate fi întotdeauna

reciproc, din cauza disparităților existente între legislațiile statelor contractante. Statul care are nevoie de informații nu le poate solicita decît pe cele pe care el le poate oferi în schimb. La rîndul său, statul căruia i s-au cerut informații poate oferi asistență celui alt stat numai în limitele permise de propria sa legislație sau de practica administrativă.

În al treilea rînd, schimbul de informații este limitat de faptul că nu trebuie să descopere secrete comerciale. Astfel, informațiile solicitate trebuie riguros selectate de autoritatea care le transmite, iar utilizarea lor de către autoritatea beneficiară trebuie făcută cu respectarea strictă a prevederilor din convenție. În sfîrșit, transmiterea de informații trebuie făcută cu grija necesară, pentru ca aceasta să nu aducă atingere ordinii publice a statului de la care provin informațiile respective.

Restricțiunile la care ne-am referit pînă aici și care limitează sfera schimbului de informații atrag atenția asupra faptului că autorităților competente al statelor contractante le revine sarcina să stabilească în detaliu ce fel de informații și în ce condiții își vor transmite în mod reciproc. Prevederile din convențiile fiscale, menite să prevină evaziunea și fraudele fiscale, nu se limitează la schimbul de informații. Alături de acestea există diverse alte texte chemate să împiedice anumite persoane fizice și juridice să beneficieze în mod nejustificat de toate avantajele pe care le conferă încheierea unei convenții fiscale.

O categorie de asemenea beneficiari „împostori” o constituie



societățile intermediare, create în state cu fiscalitate redusă, avînd ca obiect de activitate concentrarea beneficiilor societăților din grup, finanțarea societăților respective, încasarea dividendelor, dobînzilor, royalty etc. Așa cum s-a arătat mai sus în baza unei convenții fiscale, dividendele plătite de o societate rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celui alt stat contractant sînt impozabile în acest din urmă stat, adică în statul de rezidență a beneficiarului acelor dividende. Totuși, aceste dividende sînt impozabile și în statul contractant, în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, dar într-o cotă redusă, convenită de părți. Acest drept de impunere limitată a dividendelor de către statul de sursă este însă condiționat în numeroase cazuri de rezidența efectivă a beneficiarilor de dividende în statul de sursă a acestora. Astfel, în convențiile încheiate de Republica Moldova cu republicile Belarus, Uzbekistan, Ucraina, Federația Rusă, Polonia, România se precizează că impunerea limitată a dividendelor în statul contractant, în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, se face dacă cel care le încasează este beneficiarul efectiv al acestora.

Astfel, dacă o societate rezidentă a unui stat contractant realizează beneficii sau venituri din celălalt stat contractant, acest stat nu poate percepe niciun impozit asupra dividendelor plătite de acea societate persoanelor care nu sînt rezidente ale celui alt stat, nici să preleveze vreun impozit asupra beneficiilor nedistribuite ale societății, chiar dacă dividendele

plătite sau beneficiile nedistribuite reprezintă – în total sau în parte – beneficii sau venituri provenind din celălalt stat. În legătură cu impunerea dobînzilor se procedează în mod asemănător. Dobînzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celui alt stat contractant sînt impozabile în acest din urmă stat, adică în cel de rezidență a beneficiarului. Totuși aceste dobînzii sînt impozabile și în statul contractant din care provin într-o cotă limitată, dacă persoana care primește dobînzile este beneficiară efectivă a acestora. O asemenea mențiune este inserată în convențiile încheiate de republica noastră cu țările mai sus indicate. Impunerea royalty în statul de sursă este condiționată în numeroase cazuri la fel ca și impunerea dividendelor și dobînzilor. Dacă primitorul royalty este beneficiarul efectiv al acestuia, statul de sursă este îndreptățit să o impună cu o cotă limitată [6]. Astfel de prevederi se conțin în convențiile încheiate de Republica Moldova cu România, Federația Rusă etc.

În numeroase convenții se prevede că atunci cînd debitorul dobînzilor este sau nu rezident al unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu permanent pentru care împrumutul generator de dobînzii a fost contractat și care suportă sarcina acestor dobînzii, dobînzile sînt considerate ca provenite din statul contractant în care este situat sediul permanent. În legătură cu impunerea limitată a dividendelor, dobînzilor și royalty de către statul de sursă, se naște în mod firesc întrebarea: Cine beneficiază de condiționarea impunerii

de rezidență efectivă a beneficiarului veniturilor respective și cine de necondiționarea acestora?

Condiționarea impunerii avantajează statul de rezidență al beneficiarului veniturilor și dezavantajează statul de sursă, care se vede lipsit și de cele cîteva procente de impozit pe care le-ar fi încasat dacă beneficiarul ar fi fost un rezident al său. Necondiționarea impunerii de rezidența beneficiarului încurajează societățile amplasate în state cu fiscalitate ridicată să-și creeze holdinguri în state cu fiscalitate redusă.

Cînd impozitul solicitat nu a devenit definitiv datorită faptului că el face obiectul unui apel sau unei alte proceduri, un stat contractant poate, pentru a-și proteja veniturile, să solicite celui alt stat contractant să ia măsuri interimare în numele lui, potrivit legislației celui stat contractant. O cerere de asistență la încasarea impozitului datorat de un contribuabil va fi făcută numai dacă bunurile corespunzătoare ale contribuabilului nu sînt disponibile pentru recuperarea impozitului lui din statul contractant care face cererea. Statul contractant în care impozitul este recuperat va remite imediat suma recuperată statului contractant care face cererea, dar statul care a recuperat impozitul va fi îndreptățit la rambursarea oricărei sume rezonabile folosite în cadrul asistenței acordate pentru recuperarea unui asemenea impozit.

Un aspect aparte al problemei date îl constituie practica Uniunii Europene privind prevenirea și combaterea fenomenului evaziunii fiscale. Legislația UE consideră prevenirea evaziunii și sustragerii



fiscale drept o secțiune distinctă a capitolului „Impozitare”, separat de principiile generale, impozitarea directă, impozitarea indirectă (fiind incluse aici și scutiile individuale de impozite) și alte impozite. Prevenirea este unul dintre obiectivele principale ale politicii fiscale ale UE, pentru care s-a înființat o structură specializată a Comisiei Europene – Oficiul European Antifraudă (OLAF). Cele mai mari eforturi în domeniul prevenirii s-au concentrat pe integrarea sistemului TVA, pentru lupta mai eficientă împotriva evaziunii și sustragerii fiscale [7].

În scopul întăririi cooperării administrative în sfera TVA, comisia a propus restrângerea prevederilor celor două documente mai vechi, dar de bază (Regulamentul 218/92 și Directiva 799/77). Comisia a stabilit cadrul legal care prevede reguli clare și obligă la guvernarea cooperării între statele-membre. În sfera cooperării administrative și asistenței bilaterale, acquis-ul oferă măsuri specifice pentru combaterea evaziunii și sustragerii fiscale în statele-membre. Astfel, acestea pot aduna informații despre contribuabili de la alte state-membre, schimbând informații automat sau la cerere.

Concluzii. Cadrul legal al Uniunii Europene prevede contracte directe între serviciile specifice de asistență bilaterală și schimb de informație, eficientizând și sporind ritmul cooperării. Contextul cooperării facilitează un schimb mai rapid și mai intens de informație între administrații și între administrații și Comisie. În același scop de combatere mai eficientă a fraudei și evaziunii fiscale, noul

sistem stabilit de asistență bilaterală și schimb de informație asigură o funcționare corectă a sistemului de TVA. Directiva 77/799/CEE acoperă doar impozitarea pe venit și capital, neincluzând TVA, iar Directiva 79/1070/CEE a extins prevederile inițiale, acoperind și TVA [8].

Analizând evoluția cadrului legal al UE cu privire la combaterea mai eficientă a fraudei și a evaziunii fiscale, este de menționat că principala inovație a Regulamentului din 1992 (92/218/EEC pentru îmbunătățiri ale Sistemului de Schimb Informațional VIES – TVA) a fost aceea de a prevedea:

- a) înființarea unei baze de date electronice (Sistemul de Schimb Informațional VIES – TVA);
- b) comunicarea automată către toate statele-membre a valorii totale a tuturor bunurilor intracomunitare ale contribuabililor identificați în respectivele state-membre, odată cu numerele de identificare relevante ale TVA-ului [9].

Recenzent:

Tudor PAȘCANEANU,
dr. conf. univ.

Referințe bibliografice

1. Văcărel Iu. Tendințe în evoluția sistemelor fiscale ale țărilor-membre ale OCDE, Uniunii Europene și României.
2. Văcărel Iu. Politici economice și financiare de ieri și de azi. București: Economica, 1996, p. 36-37.
3. Acord între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Beloruse privind evitarea dublei impozitări și prevenirea evaziunii fiscale, referitor la impozitele pe venituri și bunuri din 23.12.1994. În: Monitorul Oficial nr. 21 din 03.04 1997, art. 26.
4. www.europa.md/upload/File/plan_actiuni/PlanulActiuniRM_UE.pdf - accesat 13.02.2014.

5. Manaila A. Companiile offshore sau evaziunea fiscală legală. Editura Tribuna Economică, 1997, p. 87-88.

6. Popa S., Cucu A. Economia subterană și spălarea banilor. Editura Sylvi, 1999, p. 78.

7. Botnari N. Aspectele sistemului financiar al Republicii Moldova în condițiile integrării europene. În: Integrarea europeană și competitivitatea economică. Simpozion internațional (23-24 septembrie). Com. de program: Gr. Belostecinic (preș.); resp. de ed.: G. Cotelea. Chișinău: ASEM, 2004, vol. II, p. 64-66.

8. Butnaru I. Costurile integrării României în Uniunea Europeană. În: Economistul, 2005, 22 iunie, p. 7.

9. Borcan M.A. Evaziunea fiscală în concepția UE. În: Economistul, 2005, 25 mai, p. 8.