

Planificarea fiscală agresivă între evaziune fiscală și fraudă fiscală

Aggressive tax planning between tax evasion and tax fraud

Cristina Oneț¹

Rezumat: Deși legislația româncă nu definește conceptul de evaziune fiscală și nici cel de fraudă fiscală, doctrina de specialitate abundă în opinii cu privire la întinderea și conținutul acestor concepte, unele dintre ele fiind de inspirație europeană. În același timp, legislația europeană a evoluat în ultimii ani din Recomandarea Comisiei Europene din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă (2012/772/UE) și Documentul de discuție privind Recomandarea privind planificarea fiscală agresivă a Comisiei Europene (Platforma/006/2014), la o serie de șase directive privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (Directiva privind cooperarea administrativă), care reflectă nevoia autorităților de a avea acces la cât mai multe informații pentru a putea calcula corect impozitele. și, în special, impozitul pe profiturile realizate de companii și, implicit, pentru combaterea fraudei și evaziunii fiscale. Comisia Europeană recomandă introducerea unor clauze de excludere a acordurilor artificiale în legislațiile fiscale naționale ale statelor membre privind tranzacțiile comerciale lipsite de conținut economic, care urmăresc evitarea impozitării și generarea unor avantaje fiscale. Prin urmare, prima directivă din seria 6 (DAC 1) a introdus schimbul automat de informații de interes pentru autoritățile fiscale, iar standardele de transparență fiscală s-au extins din ce în ce mai mult. Următoarele directive includ informații financiare în standardul de raportare, apoi noi concepte precum soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans, după care s-a trecut la raportarea țară cu țară, iar DAC 5 include standardele privind accesul autorităților la informații pentru a evita spălarea banilor. Astfel, pe baza acestor directive, informațiile fiscale privind contribuabilii dintr-o anumită țară pot circula liber între autoritățile fiscale ale UE. În sfârșit, DAC 6 (Directiva 2018/822) stabilește regula de raportare a tranzacțiilor transfrontaliere cu risc fiscal, precum și cerința ca nu numai contribuabilii, ci și anumiți terți (sau intermediari) să raporteze organului fiscal informații privind riscurile din tranzacțiile transfrontaliere. Această directivă aliniază obiectivele UE cu obiectivele OCDE, iar la 1 septembrie 2022, România a publicat Ordinul nr. 2048, care implementează Directiva UE privind raportarea țară cu țară (2021/2101). Nu în ultimul rând, această lucrare abordează noul concept de planificare fiscală agresivă identificându-l fie ca un instrument de evaziune fiscală, fie chiar ca unul de fraudă fiscală,

¹ Conferențiar univ. dr, Facultatea de Drept, Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, e-mail: cristina.onet@ulbsibiu.ro

în funcție de mijloacele utilizate și de rezultatele frauduloase obținute, precum și de cel de analiză a riscului fiscal. văzut ca un instrument de combatere a planificării fiscale agresive și a evaziunii fiscale.

Cuvinte cheie: planificare fiscală agresivă, evaziune fiscală, fraudă fiscală, schimb de informații, analiza riscului fiscal.

Abstract: Although the Romanian legislation does not define the concept of tax evasion nor that of tax fraud, the specialized doctrine abounds in opinions regarding the extent and content of these concepts, some of them being of European inspiration. At the same time, European legislation has evolved in recent years from the European Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU) and the Discussion Paper on the Recommendation on aggressive tax planning of the European Commission (Platform/006/2014), to a series of six directives on administrative cooperation in the field of taxation (Directive on Administrative Cooperation), which reflect the authorities' need to have access to as much information as possible in order to be able to correctly calculate taxes and, in particular, tax on profits made by companies and, implicitly, to combat tax fraud and evasion. The European Commission recommends introducing clauses to exclude artificial agreements in the national tax laws of the Member States, i.e. commercial transactions lacking economic content. They aim to avoid taxation and generate some tax advantages. Therefore, the first directive in the series of 6 (DAC 1) introduced the automatic exchange of information of interest to tax authorities and the standards of tax transparency expanded more and more. The following directives include financial information in the reporting standard, then new concepts such as the anticipated individual tax solution and the advance pricing agreement, after which it moved to country-by-country reporting, and the DAC 5 includes the standards on authorities' access to information in order to avoid money laundering. Thus, based on these directives, tax information regarding taxpayers from a certain country can circulate freely between EU tax authorities. Finally, DAC 6 (Directive 2018/822) establishes the rule of reporting cross-border transactions at tax risk, as well as the requirement that not only taxpayers, but also certain third parties (or intermediaries) report to the tax authority information regarding tax risks from cross-border transactions. This directive aligns the EU's objectives with the OECD's objectives, and on 1 September 2022, Romania published Order no. 2048, which implements the EU Directive on country-by-country reporting (2021/2101). Last but not least, this paper addresses the new concept of aggressive tax planning by identifying it either as a tax evasion instrument or even one of tax fraud, depending on the means used and the fraudulent results obtained, as well as that of fiscal risk analysis seen as a tool to combat aggressive tax planning and tax evasion.

Keywords: aggressive tax planning, tax evasion, tax fraud, information exchange, tax risk analysis.

Problema combaterii evaziunii fiscale în România rămâne în continuare „cap de afiș” printre problemele cu care se confruntă sistemul fiscal românesc de 30 de ani și pentru care nu se găsesc soluții viabile. Este evident pentru toată lumea faptul că lipsa eficienței organului fiscal al statului în efortul său de a colecta venituri în bugetele publice are multe cauze, dar modul în care este reglementată prevenirea și combaterea evaziunii fiscale este una dintre cele mai importante. În

literatura de specialitate națională, dar și în cea străină și mai ales în cea europeană au fost evidențiate multe dintre aceste cauze, iar unii autori le-au și sistematizat, grupându-le în funcție de diferite criterii. Dincolo de toate analizele teoretice² extrem de interesante și care își au și ele rolul lor, autoritățile române se întorc mereu la textul legal, care se dovedește a fi deficitar și ar trebui să beneficieze de o reșezare mai profundă decât cosmetizările la care asistăm în ultimii ani.

1. Întinderea și delimitarea noțiunii de *evaziune fiscală* și a celei de *fraudă fiscală*

Are valoare axiomatică opinia potrivit căreia unele dintre cele mai grave încălcări ale normei de drept fiscal, sub aspectul pericolului social, se concretizează în actele și faptele de evaziune fiscală. Din păcate, legiuitorul român a ales să nu mai definească noțiunea de evaziune fiscală, motiv pentru care adeseori urmărirea și sancționarea unor astfel de fapte este mult îngreunată de disputele de interpretare a legii chemate să prevină și să combată acest fenomen.

Singura definiție legală a noțiunii de evaziune fiscală a fost dată de Legea nr. 87/1994, acum abrogată, dar care reprezintă un punct de plecare în realizarea unei astfel de analize. Așadar, evaziunea fiscală era considerată a fi „sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la impunerea și de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare, de către persoanele fizice și persoanele juridice, române sau străine”.³ Chiar dacă legislația românească nu mai definește conceptul de evaziune fiscală, prin prisma faptului că a făcut-o, precum și prin prisma preocupărilor manifestate de către literatura de specialitate, putem spune că cel puțin există preocupări în sensul determinării întinderii și conținutului acesteia.

Dacă, însă, ne referim la conceptul de fraudă fiscală, legislația românească nu îl consacră în nici un fel, neavând, așadar, nici o pârghie care să ne permită să îl raportăm la conceptul de evaziune fiscală (al cărui conținut rămâne și el a fi delimitat și precizat exclusiv de către literatura de specialitate).

Făcând distincția dintre evaziune și fraudă fiscală, legislația și doctrina franceză arată faptul că prima presupune o exploatare a curenților legislative, în timp ce a doua presupune încălcarea textelor legale, dobândind astfel un profund caracter ilegal. Atât evaziunea cât și fraudă au ca rezultat prejudicierea statului, cu diferența că evaziunea se realizează prin mijloace aparent legale, în timp ce fraudă fiscală se realizează prin mijloace evident ilegale.

² A se vedea, I. M. Costea, *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Editura Hamangiu, București, 2019; D. D. Șaguna, A. A. Marin, *Evaziunea fiscală. Prevenire și combatere*, Editura Universul Juridic, București, 2020; A.M. Tatoi, *Evaziunea fiscală. O abordare juridico-economică*, Editura Universul Juridic, București, 2020.

³ Art. 1 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, republicată în 2003 și abrogată prin Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În sensul celor arătate mai sus, evaziunea fiscală este acțiunea vizând sustragerea de la impunere, în tot sau în parte, a materiei impozabile, utilizând defectele sau tăcerea legii, fără, însă, a fi înfrânte formal normele juridice în vigoare. Prin comparație, fraudă fiscală este definită ca fiind violarea directă sau indirectă a legii, săvârșită cu scopul de a face să scape impunerii o anumită materie impozabilă.⁴

De asemenea, în cadrul sistemului fiscal anglo-saxon se face distincție între ideea de înfrângere a legii fiscale cu consecința diminuării ilegale a obligației fiscale (tax evasion sau tax fraud) și aceea de evitare a legislației fiscale, fără încălcarea acesteia (tax avoidance). După cum se poate observa, în sistemul fiscal anglo-saxon nu este sancționată evitarea sarcinilor fiscale datorată imperfecțiunilor legislative, ori chiar carențelor acesteia. Totuși, trebuie subliniat că se recunoaște existența acestui fenomen, dar este desemnat, din punct de vedere terminologic, după un termen diferit de cel de evaziune sau cel de fraudă fiscală, între ultimele două concepte nefăcându-se nici o diferență.

Drept urmare, relativ recent, se propune în doctrina românească, la nivel convențional, să se accepte următoarele două formulări conceptuale: evaziunea fiscală reprezintă totalitatea faptelor de scoatere de sub incidența legii fiscale a materiei impozabile, fără încălcarea dispozițiilor legale în vigoare; fraudă fiscală reprezintă actele și faptele de sustragere de la impunere, prin eludarea (violarea) normelor legale.⁵

Autorii își fundamentează această propunere pe modul în care s-a procedat în legislația franceză și cea engleză, fără a neglija nici literatura românească interbelică.

În ciuda tuturor acestor argumente de natură doctrinară continuăm să ne menținem poziția potrivit căreia în absența unei încălcări a legii nu se poate vorbi despre evaziune fiscală, întrucât aceasta include în conținutul său elementul ilicit, fără de care nici nu ne-am putea afla în zona de aplicare a Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, așa cum o spune și denumirea sa. Totodată, acest act normativ, chiar dacă nu definește noțiunea de evaziune fiscală, sancționează, totuși, acte și fapte calificate de lege drept infracțiuni, adică acele încălcări ale legii care prezintă cel mai înalt grad de pericol social.

Pentru toate motivele arătate până acum și în raport cu dispozițiile legale în vigoare, dar și cu cele anterioare, definim evaziunea fiscală ca fiind sustragerea prin orice mijloace în întregime sau în parte de la impunere prin efectuarea de acte sau fapte care au ca și consecință diminuarea sau eliminarea completă a masei impozabile și, implicit, diminuarea sau eliminarea completă a obligațiilor fiscal-bugetare, săvârșite de către orice persoană fizică sau juridică, ori de către o asocieră fără personalitate juridică, română sau străină ce datorează sume de bani

⁴ J. Percebois, J. Aben, A. Euzebi, *Dictionnaire de finances publiques*, Editura Armand Colin, Paris, 1995, 101-110, citat de M. Ș. Minea, C. F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice, Vol. I, Drept financiar*, ed. a II-a rev., Editura Universul Juridic, București, 2011, p. 216.

⁵ M.Ș. Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Editura C.H.Beck, București, 2006, p. 15.

de natură fiscal-bugetară către oricare dintre bugetele publice ce aparțin statului sau unităților administrativ-teritoriale.⁶

Față de această definiție considerăm necesare unele precizări. Astfel, prin comparație cu definiția cuprinsă în art. 1 din Legea nr. 87/1994, abrogată, am eliminat din conținutul definiției ideea de sustragere de la plată, referindu-ne exclusiv la sustragerea de la impunere. Considerăm că evaziunea fiscală are ca scop distorsionarea (în sens de reducere) a obligației fiscale, ceea ce nu se poate realiza decât afectând unul din cele trei elemente ale impozitului, și anume: baza de impunere, cota de impunere sau subiectul impunerii. Potențialul evazionist va urmări să nu îi fie stabilite corect creanțele, nu să nu le plătească după ce ele au fost stabilite deja, în mod corect. Neplata (la termen) obligațiilor fiscale se sancționează cu obligarea debitorului la plata penalităților de întârziere ori a majorărilor de întârziere, după caz, despre a căror natură juridică s-a discutat în literatura de specialitate și s-a arătat că au valoare sancționatorie, tocmai pentru a inhiba tendința debitorilor fiscali de a se sustrage de la plată pe această cale.

Evazionistul urmărește ca, încălcând legea, să „pară” că nu are datorii de natură fiscală către bugetele publice. În plus, pentru fapta de a nu onora o obligație fiscală corect stabilită nu poți fi sancționat de două ori, și prin stabilirea de penalități sau majorări de întârziere, dar și prin antrenarea răspunderii penale pentru fapte de evaziune fiscală. Ca atare, considerăm că neplata la termen nu poate fi o faptă de evaziune fiscală, indiferent cum ar fi ea calificată de legea pentru combaterea evaziunii fiscale.

Cele mai frecvente mijloace de eludare a legii fiscale sunt acelea care au ca scop diminuarea sau chiar eliminarea totală a masei impozabile în vederea diminuării sau eliminării complete a sarcinilor fiscale. Acest lucru nu înseamnă că un potențial evazionist nu va încerca să procedeze și la diminuarea cotei de impunere, mai ales acolo unde există cote diferențiate. Din acest punct de vedere, orice nuanțare a sarcinilor fiscale prin lege va fi exploatată în sensul de a se căuta încadrarea la nivelul mai redus al cotei de impunere, indiferent dacă acest demers este justificat sau, nu. Astfel, în împrejurări în care evaziunea fiscală ia proporții dramatice, se justifică introducerea și menținerea unei cote unice de impunere care să dezinhibeze astfel de practici, oricât de eficientă și stimulativă se poate presupune că ar fi impozitarea diferențiată.

Nu în ultimul rând, contribuabilul (potențial evazionist) va căuta să disimuleze persoana contribuabilului încercând să demonstreze fie că este un subiect ce beneficiază de scutire ori reducere de impozit, fie să se ascundă în spatele unor construcții juridice, cu sau fără personalitate juridică, ce nu au capacitate juridică de natură fiscală. Pentru acest motiv am evocat în conținutul definiției toate categoriile de persoane ori de asocieri de persoane care pot dobândi capacitate juridică de drept fiscal, adică pot deveni titulari ai unor obligații fiscale, conform

⁶ C. Oneț, *Efectele Deciziei nr. 9 din 6 aprilie 2020 a ICCJ - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, asupra Legii nr 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 5/2020, pp. 34-35.

legislației fiscale române în vigoare, indiferent dacă sunt persoane sau asocieri de persoane române sau străine.⁷

Conceptul de fraudă, ca de altfel și cel de evaziune, reclamă o analiză comparativă. Deși sunt concepte frecvent utilizate, legislația românească, așa cum am mai arătat, nu cuprinde niciun fel de precizări privind conținutul și întinderea lor. Pentru aceste motive, demarăm o analiză cu privire la aceste concepte pornind de la definițiile literare cuprinse în Dicționarul explicativ al limbii române.

Astfel, potrivit DEX, fraudă este „înșelăciunea, act de rea-credință săvârșit de cineva pentru a realiza un câștig material de pe urma atingerii dreptului altuia”, în timp ce evaziunea fiscală este definită ca fiind „sustragerea de la obligațiile fiscale”.

În mod evident, aceste enunțuri nu sunt definiții cu conținut juridic, dar pot oferi o viziune asupra semnificației lingvistice a acestor noțiuni. Totodată, se poate observa și faptul că ambele definiții relevă faptul că ele se referă la activități cu caracter ilicit.

Așadar, evaziunea fiscală este considerată o încălcare a obligațiilor legale de natură fiscală, ceea ce ne plasează, în zona dreptului public, mai exact în cea a dreptului fiscal, în timp ce, în cazul fraudei, din definiția literară nu rezultă o delimitare a plajei de acțiune a noțiunii. Se poate observa că activitatea de fraudare poate să vizeze atât drepturile reale ale unui subiect de drept public, cât și pe cele ale unui subiect de drept privat.

Dacă raportăm toată această analiză la legislația românească în vigoare, identificăm noțiunea de fraudă în materia fondurilor europene. Astfel, putem observa că activitatea ilicită este îndreptată împotriva unei anumite categorii de resurse financiare. Acestea sunt de natură publică și aparțin Uniunii Europene.

Așadar, potrivit art. 2, alin. (1), lit. b din OUG nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, cu modificările ulterioare, prin fraudă se înțelege „infracțiunea săvârșită în legătură cu obținerea ori utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, încrimată de Codul penal ori de alte legi speciale.”

Cu privire la întinderea noțiunii de fraudă fiscală considerăm că aceasta se deosebește fundamental de evaziunea fiscală, întrucât fraudă fiscală constă în săvârșirea de acte și operațiuni prejudiciante pentru fonduri publice deja constituite, afectând, astfel, partea de cheltuieli a unui buget public. Prin comparație, evaziunea fiscală este un fenomen care afectează constituirea veniturilor bugetare prin diminuarea sumelor de bani ce ar trebui să alimenteze bugetul public.

Acest punct de vedere, considerăm că este susținut și de faptul că în legislația românească există, așa cum am arătat în cele de mai sus, dispoziții legale privitoare la combaterea fraudării fondurilor europene, adică a resurselor financiare publice deja constituite la nivelul bugetului Uniunii Europene

⁷ Când ne referim la legislația fiscală în vigoare avem în vedere nu doar Codul fiscal, ci și alte acte normative care stabilesc sarcini fiscale menite să alimenteze toate categoriile de bugete publice ce fac parte din sistemul bugetar românesc.

Așadar, în timp ce în România continuăm să acuzăm lipsa unor determinări conceptuale fundamentale, pe plan internațional și mai ales în spațiul Uniunii Europene se identifică și se instituie ample măsuri de combatere atât a evaziunii, cât și a fraudei fiscale naționale și internaționale.

2. Planificarea fiscală agresivă. Conținut, scop, efecte

Planificarea fiscală, în înțelesul de optimizare fiscală, este tehnica prin care contribuabilul procedează la alegerea celei mai favorabile soluții oferite de legislația fiscală care îi este sau îi poate fi aplicabilă. Un fapt permis, situat la limita legalității, chiar dacă uneori tinde spre limita negativă a acesteia.

Prin comparație cu planificarea fiscală, planificarea fiscală agresivă constă în a profita de detaliile tehnice ale unui sistem fiscal sau de neconcordanțele dintre două sau mai multe sisteme fiscale în scopul reducerii obligațiilor fiscale. Scopurile urmărite prin practici de natura „planificării fiscale agresive” sunt fie obținerea de deduceri duble sau multiple din partea a două sau mai multor sisteme fiscale naționale, fie neimpozitarea masei impozabile de către niciun sistem fiscal național.

Planificarea fiscală agresivă are ca și consecință imediată erodarea bazelor de impozitare și, desigur, scăderea încasărilor către bugetele publice. Dincolo de efectul imediat și direct, planificarea fiscală agresivă prezintă și o serie de consecințe mediate și pe termen lung. Astfel, ea va afecta funcționarea pieței interne cu consecințe asupra concurenței, în special între firmele mici și mijlocii și va distorsiona echitatea sistemelor fiscale în raport cu contribuabilii.

Interesul autorităților fiscale este să se asigure că: veniturile obținute pe teritoriul lor sau de către rezidenții lor sunt taxate corespunzător; în aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impunerii, cazurile de scutire se aplică doar dacă există o impozitare în celălalt stat și să fie clar stipulată interzicerea impozitării unui venit în condițiile în care acesta a fost taxat în celălalt stat membru; statul care trebuie să impoziteze conform Convenției, să nu aplice reguli de scutire sau de credit fiscal integral sau o rata a impozitului de 0%.

Contribuabilii sunt interesați, în mod firesc, să obțină profituri nete cât mai ridicate fie prin maximizarea profitului brut (influențat de factori externi, cum ar fi piața, concurența sau contextul geopolitic), fie prin minimizarea impozitării (prin alegerea celei mai favorabile formule de impunere). Aceasta din urmă ar putea fi privită ca fiind planificare fiscală agresivă.

Așadar, scopurile urmărite de către cei ce apelează la asemenea practici sunt de natură evazionistă. Dată fiind frecvența acestor situații în spațiul Uniunii Europene unde există libera circulație a mărfurilor, capitalurilor și forței de muncă, dar există și sisteme fiscale extrem de variate și, mai ales dată fiind gravitatea prejudiciilor cauzate bugetelor publice ale diferitelor state, prin documente internaționale mai recente planificarea fiscală a primit o consacrare juridică și au început să fie instituite măsuri de combatere a ei.

3. Instrumente de combatere a planificării fiscale agresive

3.1. Instrumente legislative

Legislația europeană privitoare la planificarea fiscală agresivă a evoluat de la Recomandarea Comisiei Uniunii Europene din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă (2012/772/UE), precum și de la Documentul de discuție pe Recomandarea privind planificarea fiscală agresivă al Comisiei Europene (Platform/006/2014), la reglementări complexe și succesive care și-au propus să ofere soluții viabile pentru această problemă.

Așadar, într-o primă fază, Comisia Europeană a recomandat introducerea în legislația națională a fiecărui stat membru a unei clauze potrivit căreia nu se iau în considerare „acordurile artificiale” sau seriile de acorduri artificiale care au fost introduse în scopul esențial de a evita impozitarea și care conduc la un avantaj fiscal. În scopuri fiscale, autoritățile naționale trebuie să trateze aceste acorduri în funcție de natura lor economică, iar termenul de „artificial” trebuie interpretat ca fiind acorduri lipsite de conținut economic.

În legislația noastră națională a fost preluată recomandarea Comisiei Europene în scopul stabilirii impozitelor directe, iar acest lucru s-a făcut, cum era și firesc, prin Codul fiscal, care la art. 11 prevede faptul că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

De asemenea, prin „tranzacții transfrontaliere artificiale” se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate, iar prin „tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere” se înțeleg acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.

În același timp, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare sau estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele: metoda comparării prețurilor; metoda cost plus;

metoda prețului de revânzare; metoda marjei nete; metoda împărțirii profitului; orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

În aplicarea acestor reguli, se au în vedere prevederile din *Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică* pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

DAC e un acronim pentru o serie de șapte directive privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (Directive on Administrative Cooperation), care reflectă nevoia autorităților de a avea acces la o cantitate cât mai mare de informații. Prin aceste directive, autoritățile fiscale din statele membre au fost de acord să coopereze pentru a calcula taxele cât mai corect, dar și pentru a combate fraudele și evaziunea fiscală.

De la publicarea în 2011 a primei directive (DAC 1) care a introdus schimbul automat de informații de interes pentru autoritățile fiscale, standardele de transparență fiscală s-au extins din ce în ce mai mult.

Următoarele directive includ informațiile financiare în standardul de raportare, apoi a fost reglementată soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans, după care s-a trecut la „raportarea țară cu țară”, iar DAC 5 include standardele privind accesul autorităților la informații care să permită evitarea spălării banilor. Pe baza acestor directive, informațiile fiscale cu privire la contribuabili dintr-o anumită țară pot circula liber între autoritățile fiscale din UE.

În cele din urmă, DAC 6 (Directiva 2018/822) instituie raportarea modalităților transfrontaliere cu risc fiscal, aceste informații putând fi schimbate între autorități. Această directivă merită o atenție specială din perspectiva temei abordate în cadrul acestui studiu, pentru noutățile pe care le aduce. Astfel, s-a instituit *cerința ca nu numai contribuabilii, dar și anumiți terți (intermediari) să raporteze fiscului informații cu privire la riscurile fiscale din tranzacțiile transfrontaliere*. Această directivă aliniază obiectivele UE cu obiectivele OECD.⁸ Chiar dacă obiectivele sunt comune, *DAC 6 pare că depășește aspirațiile OECD prin*

⁸ Și anume Acțiunea 12 BEPS care acoperă regulile de divulgare a strategiilor de *planificare fiscală agresivă*. BEPS este prescurtarea de la *Base erosion and profit shifting – Erodarea bazei impozabile și mutarea profiturilor*. BEPS conține un set de măsuri care urmăresc să împiedice societățile să își mute profiturile în jurisdicții cu un nivel de impozitare scăzut sau în jurisdicții în care nu se aplică anumite impozite, prin utilizarea de strategii fiscale bazate pe diferențele dintre sistemele fiscale naționale.

adoptarea unei directive cu reguli mai bine conturate ce trebuie transpuse de statele membre în legislațiile naționale într-un viitor foarte apropiat.

În acest context european, la data de 1 septembrie 2022, România a publicat Ordinul ministrului finanțelor nr. 2048, care implementează Directiva UE privind raportarea țară cu țară (UE) nr. 2101/2021. Acesta aduce modificări semnificative pentru companiile care operează în România, deoarece obligă anumite multinaționale să furnizeze informații detaliate despre activitățile lor, profiturile obținute și impozitele plătite în fiecare țară în care operează.

Deoarece Directiva privind raportarea țară cu țară face parte dintr-un demers mai larg al UE de a promova transparența și o atitudine responsabilă față de aspectele fiscale, ea obligă companiile multinaționale cu o cifră de afaceri consolidată de cel puțin 750 de milioane de euro să raporteze anumite informații financiare și fiscale, acoperind fiecare jurisdicție în care operează.

Drept urmare, potrivit Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 2048/2022, obligația de raportare se va aplica multinaționalelor care sunt rezidente în România și au o cifră de afaceri consolidată de 750 de milioane de euro sau mai mult pentru exercițiul financiar începând cu 1 ianuarie 2023.

Informațiile care trebuie raportate includ, printre altele, natura activităților desfășurate în fiecare jurisdicție, numărul de angajați, veniturile înregistrate, profiturile înregistrate și impozitele declarate și plătite. Implementarea directivei în România se așteaptă să consolideze capacitatea autorităților fiscale de a identifica tentativele de evaziune fiscală și de transfer de profit de către companiile multinaționale. Prin cerința de a raporta aceste informații, autoritățile fiscale vor putea înțelege mai bine cum operează companiile multinaționale și cum își alocă profiturile între diferite jurisdicții.

Este important ca grupurile multinaționale vizate de aceste reglementări să se pregătească pentru îndeplinirea acestor obligații de raportare, deoarece nerespectarea lor poate duce la sancțiuni și la atingerea reputației companiilor. De asemenea, companiile multinaționale vor trebui să se asigure că au pregătit sistemele și procesele necesare pentru a colecta informațiile solicitate și pentru a le raporta cu exactitate și la timp, conform termenelor legale.

Există și unele provocări în calea implementării acestor raportări care țin de capacitatea autorităților fiscale române de a gestiona și administra informațiile obținute prin acest demers, dar și de a se coordona cu instituții fiscale din alte jurisdicții. De asemenea, pentru a aplica această directivă, autoritățile fiscale române au nevoie de instrumente specifice pentru a detecta și investiga cazurile de evaziune fiscală, iar pentru aceasta este nevoie de investiții importante în tehnologie, instruirea personalului și în alte tipuri de resurse.

De asemenea, implementarea directivei va necesita coordonare între autoritățile fiscale române și autoritățile fiscale din alte țări în care își desfășoară activitatea grupurile multinaționale. Acest lucru poate fi o provocare, în special în cazurile în care există diferențe în cerințele de raportare sau în care tratatele fiscale dintre țări sunt neclare sau inconsecvente.

Așadar, implementarea în România a Directivei UE privind raportarea țară cu țară, sau „Public CBC”, cum este denumită de către mediul de afaceri, este un pas important către creșterea transparenței și a responsabilității în aspecte de natură fiscală. Aceasta va ajuta autoritățile fiscale să identifice evaziunea fiscală și transferul de profit și, în cele din urmă, să se asigure că sistemul fiscal este echitabil și eficient pentru toți.

3.2. Impozitarea minimă a companiilor multinaționale

La data de 14 decembrie 2022, a fost adoptată Directiva (UE) nr. 2523/2022 a Consiliului, privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniunea Europeană. Acest document conține un set de reguli comune pentru impozitarea minimă a profiturilor companiilor multinaționale și este rezultatul unui acord istoric obținut la summitul OCDE din luna decembrie a anului 2022, prin care a fost convenit, prin negocieri acceptate de către 137 de state, un nivel minim de impozitare a profiturilor companiilor multinaționale de 15%.

Reglementarea europeană vizează veniturilor combinate de peste 750 de milioane euro ale grupurilor multinaționale de întreprinderi care au fie o companie-mamă, fie o filială într-un stat membru al UE. În cazul în care cota minimă efectivă nu este impusă de țara în care își are sediul filiala, statul membru va trebui să aplice un „impozit complet”.⁹

Directiva asigură, în felul acesta, o impozitare echitabilă a profiturilor, căci înlătură dezechilibrele de impunere create prin „concurența fiscală”. Ea trebuie să fie implementată în legislațiile naționale ale statelor membre până la data de 31 decembrie 2023.

3.3. Analiza de risc fiscal - instrument de combatere a planificării fiscale agresive și a evaziunii fiscale

Devine tot mai evident faptul că o combatere eficientă a evaziunii fiscale este o misiune mult mai subtilă și mai complexă decât combaterea fraudelor, astfel că legiuitorul român și cel european, în egală măsură, trebuie să abordeze acest subiect din mai multe direcții. Una dintre aceste direcții ar putea fi o regândire a paradigmei în care se desfășoară controlul financiar și mai ales inspecția fiscală.

Premisa general admisă este că administrației fiscale îi este imposibil să verifice în totalitate masa uriașă de declarații depuse de către contribuabili, ținând cont de efectivele și de mijloacele acesteia. Pentru acest considerent, legiuitorul român este în căutarea unor criterii noi care să eficientizeze activitatea de inspecție fiscală.

Potrivit unor modificări recente ale legislației procedural fiscale, singurul criteriu agreat de legiuitor pentru a selecta contribuabilii ce urmează a fi supuși verificărilor în scopul combaterii evaziunii fiscale, a fraudei fiscale ori a planificării

⁹ C. F. Costăș, *Impozitarea echitabilă: Comisia salută acordul privind impozitarea minimă a companiilor multinaționale*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 6/2022, pp. 406-407.

fiscale agresive în scop de evazionare este cel al nivelului riscului, care se stabilește pe baza analizei de risc fiscal.

Art. 1 pct. 3 din C. proc. fisc. definește analiza de risc ca fiind activitatea efectuată de organul fiscal în scopul identificării riscurilor de neconformare în ceea ce privește îndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală, de a le evalua, de a le gestiona, precum și de a le utiliza în scopul efectuării activităților de administrare fiscală.

În baza rolului activ al organului fiscal consacrat prin art. 7 din C. proc. fisc., acesta are dreptul și obligația de a examina starea de fapt fiscală în mod obiectiv, respectiv în condițiile și în limitele stabilite de lege. În acest sens, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

În același timp, alin. (5) al art. 7 din C. proc. fisc. stabilește faptul că în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal al statului, procedurile de administrare se realizează în funcție de clasa, și de subclasa de risc fiscal în care sunt încadrați contribuabilii ca urmare a analizei de risc efectuate de organul fiscal. Această analiză de risc fiscal se va efectua periodic pentru a se stabili, ori pentru a se revizui clasa și subclasa de risc fiscal a fiecărui contribuabil, iar concluzia va fi publicată pe site-ul propriu al organului fiscal care efectuează analiza. O mențiune a legiuitorului care atrage în mod deosebit atenția se referă la faptul că încadrarea într-o anumită clasă și subclasă de risc fiscal nu poate face obiectul unei contestații în contencios administrativ fiscal. Deși înțelegem utilitatea practică a acestei reglementări, totuși, considerăm ca fiind neconstituțională o asemenea prevedere care limitează dreptul de petiționare al contribuabililor, mai ales că rezultatele analizei de risc fiscal produc efecte juridice și financiare, iar unele dintre acestea pot provoca prejudicii patrimoniale.

Potrivit art. 7 alin. (6) din C. proc. fisc., au fost consacrate trei clase principale de risc în care pot fi încadrați contribuabilii, respectiv contribuabili cu risc fiscal mic, contribuabili cu risc fiscal mediu și contribuabili cu risc fiscal ridicat.

În cadrul criteriilor generale prevăzute la alin. (7) se vor avea în vedere inclusiv criteriile de natură economică. Dezvoltarea claselor principale de risc în subclase de risc și dezvoltarea criteriilor generale în subcriterii, precum și procedurile de stabilire a subclaselor și subcriteriilor au fost aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 2.017 din 14 noiembrie 2022 privind aprobarea subcriteriilor de risc dezvoltate din criteriile generale.

Criteriile generale de risc fiscal identificate prin acest act normativ au stat la baza întocmirii unei liste de subcriterii. Ele sunt următoarele: pentru criteriul cu privire la înregistrarea fiscală;¹⁰ pentru criteriul cu privire la depunerea

¹⁰ Subcriteriul privind neînregistrarea în scopuri de TVA; subcriteriul privind neînregistrarea ca plătitor de impozit pe profit; subcriteriul privind neînregistrarea ca

declarațiilor fiscale;¹¹ pentru criteriul cu privire la nivelul de declarare;¹² pentru criteriul cu privire la realizarea obligațiilor de plată către bugetul general consolidat și către alți creditori.¹³

După cum se poate observa, unele dintre criterii și mai ales unele dintre subcriteriile mai sus enunțate pot reprezenta argumente solide și cuantificabile pentru evaluarea riscului fiscal pe care îl poate reprezenta activitatea economică a unui contribuabil. Altele, însă, sunt repetitive sau redundante, ori insuficient explicate astfel încât activitatea de evaluare a riscului fiscal să poată fi considerată transparentă și obiectivă.

4. Concluzii

Potrivit noilor reglementări, conținutul noțiunii de evaziune fiscală se desprinde tot mai clar de cel al noțiunii de fraudă fiscală. Dacă aceasta din urmă este lăsată în grija statelor membre ale UE să o urmărească și să o sancționeze, pentru combaterea evaziunii fiscale au fost gândite instrumente noi și variate de combatere, în funcție de natura pericolului care trebuie înlăturat.

Planificarea fiscală agresivă poate fi, așadar, considerată o formă de manifestare a evaziunii fiscale în materia impozitării directe, iar extinderea ei este favorizată de libera circulație a mărfurilor, capitalurilor și a forței de muncă. Ea poate fi un flagel pentru bugetele naționale ale statelor membre, dar așa cum se

plătitor de impozit specific; subcriteriul privind neînregistrarea ca plătitor de impozit pe venitul microîntreprinderilor; subcriteriul privind neînregistrarea ca plătitor de accize; subcriteriul privind neînregistrarea ca plătitor de impozit pe impozitul pe venit, precum și al contribuțiilor sociale obligatorii; subcriteriul privind neînregistrarea fiscală în cazul desfășurării de activități, obținerii de venituri și altor situații prevăzute de lege pentru care există obligativitatea de înregistrare fiscală; subcriteriul privind riscurile asociate acționarilor/ asociaților/administratorilor/altor persoane, din perspectiva înregistrării fiscale.

¹¹ Subcriteriul privind depunerea cu întârziere a declarațiilor fiscale; subcriteriul privind nedepunerea declarațiilor fiscale; subcriteriul privind depunerea eronată a declarațiilor fiscale; subcriteriul privind riscurile asociate acționarilor/ asociaților/ administratorilor/altor persoane, din perspectiva depunerii declarațiilor fiscale.

¹² Subcriteriul privind incoerența datelor din declarațiile fiscale față de datele din alte formulare prevăzute de lege, depuse de contribuabil; subcriteriul privind neconcordanța datelor din declarațiile fiscale și din alte formulare prevăzute de lege depuse de contribuabil, în comparație cu datele și informațiile transmise de terți; subcriteriul privind declararea incorectă a cotei și quantumului impozitelor, taxelor și contribuțiilor de către contribuabil; subcriteriul privind reducerea profitabilității; subcriteriul privind riscurile asociate acționarilor/asociaților/administratorilor/altor persoane, din perspectiva nivelului de declarare.

¹³ Subcriteriul privind plata cu întârziere a obligațiilor fiscale; subcriteriul privind neachitarea obligațiilor fiscale; subcriteriul privind insolvabilitatea; subcriteriul privind riscurile asociate acționarilor/asociaților/ administratorilor/altor persoane, din perspectiva realizării obligațiilor de plată.

întâmplă adesea, combaterea ei poate afecta nedorit și injust activitatea economică a contribuabililor.

Pentru a evita ca autoritățile fiscale să califice anumite activități comerciale drept planificare fiscală agresivă, contractele intervenite între companiile ce fac parte din același grup trebuie să fie concepute astfel încât să nu servească drept cale de scurgere a masei impozabile către zone cu sisteme de impunere mai favorabile, iar practicile comerciale utilizate să poate fi privite ca rezonabile prin comparație cu cele ale celorlalți jucători din piață. Tot cu privire la contracte, este recomandabil ca acestea să cuprindă clauze clare, care să nu permită interpretări multiple, să se elimine tranzacțiile circulare, precum și tranzacțiile care se anulează reciproc sau își compensează efectele.

Referințe

- Costaș C.F., *Impozitarea echitabilă: Comisia salută acordul privind impozitarea minimă a companiilor multinaționale*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 6/2022, pp. 406-407
- Costea I.M., *Evaziunea fiscală. Legea nr. 241/2005 comentată și adnotată*, Editura Hamangiu, București, 2019
- Minea M.Ș., Costaș C.F., Ionescu D.M., *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, București, 2006
- Oneț C., *Efectele Deciziei nr. 9 din 6 aprilie 2020 a ICCJ - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, asupra Legii nr 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, în *Cluj Tax Forum Journal*, nr. 5/2020, pp. 34-35
- Percebois J., Aben J., Euzebi A., *Dictionnaire de finances publiques*, Editura Armand Colin, Paris, 1995
- Șaguna D.D., Marin A.A., *Evaziunea fiscală. Prevenire și combatere*, Editura Universul Juridic, București, 2020
- Tatoiu A.M., *Evaziunea fiscală. O abordare juridico-economică*, Editura Universul Juridic, București, 2020