

*Planning-ul fiscal ante-2021 al giganților publicitari.
Sustragerea veniturilor din publicitate de la impozitare.
Rolul domiciliului fiscal. Perspective pentru viitor*

2021 ex-ante fiscal planning of *online* advertising giants.
Tax avoidance for *online* advertising revenues.
The role of tax residency. Prospects for the future

Aura-Elena Amironesei¹

Rezumat: Piața serviciilor de publicitate digitală este dominată de giganții publicitari cunoscuți generic drept Google și Facebook. Aceștia le revine cel mai mare procent din veniturile din publicitatea *online* la nivel mondial și în același timp publicitatea *online* reprezintă principala și considerabila lor sursă de venit. Serviciile de publicitate, parte integrantă a economiei digitale, au o serie de caracteristici specifice internetului și au la bază drepturi de proprietate intelectuală, cunoscute și drept active intangibile. În încercarea proprie tuturor companiilor de a maximiza profitul, Google și Facebook exploatează caracteristicile serviciilor lor și a drepturilor de proprietate intelectuală, în scopuri fiscale, pentru reducerea substanțială a bazei impozabile, iar un rol cheie îl are domiciliul fiscal. Totuși, un mecanism funcțional de peste un deceniu începe să fie ajuns din urmă de profesioniștii în fiscalitate ai comunității internaționale, iar diverse obstacole sunt puse spre a destrăma schemele fiscale ale giganților publicitari mai ales începând cu anul 2021.

Cuvinte-cheie: planning fiscal; fiscalitate internațională; publicitate *online*

Abstract: *Online* advertising market is dominated by the advertising giants known as Google and Facebook. They are assigned the largest percentage of the global *online* advertising revenues. In the same time, *online* advertising constitutes their main and significant source of revenue. Advertising services, as a part of the digital economy, have a series of characteristics that are borrowed from the internet's ones, and are based upon IP rights known as intangible actives. In the natural attempt to maximize the profits of the companies, Google and Facebook exploit the special characteristics of their services and IP rights, for tax purposes, in order to substantially reduce the tax base, creating a scheme in which tax residency plays a key role. Nevertheless, a mechanism that has been working for over a decade begins to be caught up by international tax professionals, and different obstacles are posed for breaking the tax schemes of the advertising giants, especially starting with 2021.

Keywords: fiscal planning; international taxation; *online* advertising

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: aura.amironesei@yahoo.com.

1. Premise ale existenței planning-ului fiscal elaborat de giganții publicitari multinaționali

Noua dimensiune globală a dezvoltării societăților multinaționale a făcut posibilă stabilirea sucursalelor și a filialelor oriunde în lume², cu ușurință. În cazul celor care au activitatea fundamentată pe drepturi de proprietate intelectuală, cum sunt societățile din industria tehnologică, mobilitatea teritorială este augmentată de caracterul ușor transferabil și în timp real al acestor drepturi ce reprezintă active intangibile³.

Tradițional, comerțul internațional cuprindea operațiuni cu bunuri materiale, tangibile, care făceau facilă urmărirea acestora, impozitarea operațiunilor în care erau implicate⁴ și îngreuna din punct de vedere logistic și temporal transferul lor interteritorial. În prezent, o parte semnificativă din bunurile și serviciile comercializate pe piața internațională se bazează pe drepturi de proprietate intelectuală⁵, mai ales cum trăim într-o societate informațională ce abundă în tehnologie și funcționează pe baza acesteia. Emersiunea marketingului în comerțul internațional a generat mai mult ca niciodată o suită de drepturi de proprietate intelectuală constând, în principal, în mărci ale companiilor ce sunt interesate să se individualizeze și să concureze pe piețele naționale. Metamorfoza fluxului de bunuri și servicii dintr-unul preponderent tangibil într-unul ce nu își mai găsește un corespondent în existența materială, și-a răsfrânt efectele și asupra sistemelor naționale de impozitare. În fața noilor tipuri de schimburi și relații comerciale, legislațiile fiscale naționale s-au arătat a fi lipsite de instrumente pentru a depista și urmări fluxurile informaționale și tehnologice. Sistemele de impozitare nu au mai avut capacitatea de a menține ritmul dezvoltării, rămânând ușor în urma caracteristicilor și componentelor activităților economice din prezent⁶, în sensul că nici nu le poate cuprinde în mod integral prin reglementările legale.

Cele mai avantajate de dezvoltarea lentă și inegală a sistemelor fiscale naționale și, totodată, de inexistența unui sistem fiscal internațional de tip *hard law*, sunt societățile multinaționale ce au la bază tehnologia și drepturile de proprietate intelectuală, precum Google și Facebook. Acestea exploatează stadiul mai puțin dezvoltat al legislațiilor fiscale naționale, precum și lipsa coordonării dintre acestea, alături de eventuale excepții de la impozitare pe care le înglobează. Mai mult, acestea se îndreaptă și spre cea mai slabă verigă de natură fiscală, și anume

² D. Thorne, *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Antiavoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures?*, Llm Research Paper, Laws 516: Taxation, Domestic And International, Faculty of Law, University of Wellington, 2013, [Online] la <https://researcharchive.vuw.ac.nz/xmlui/bitstream/handle/10063/3252/thesis.pdf?sequence=2>, p. 5.

³ *Idem*, p. 5.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

paradisurile fiscale, care ajung să se transpună în ultima verigă din lanțul societar creat special și într-un mod fezabil pentru evitarea impunerilor fiscale.

Drepturile de proprietate intelectuală sunt preferate atunci când se pune în discuție o schema fiscală pentru evitarea impunerilor fiscală (*tax avoidance*) fiindcă se pretează spre a fi utilizate în mecanismul fiscal datorită intangibilității⁷ lor. *Axis mundi*-ul schemelor fiscale în discuție este contractul de licență a drepturilor de proprietate intelectuală⁸. Drepturile de proprietate intelectuală se află și sub egida caracterului unicității, astfel că procesul de comparare din orice analiză a prețului tranzacției este îngreunat considerabil⁹ atunci când se pun în discuție prețurile de transfer cuprinse în contractele de licență, singurul element ce s-ar putea determina în concret fiind costul de producție. Prin urmare, este dificil, aproape imposibil să fie evaluate prin raportare la un eventual preț al pieței fiindcă nu există element de comparație¹⁰, cu atât mai mult în cazul drepturilor pentru a căror ocrotire se solicită îndeplinirea condițiilor distinctivității și noutății. Aceste elemente creează breșa esențială pentru eludarea principiilor prețurilor de transfer atunci când sunt transferate intra-grup drepturile de proprietate intelectuală.

Schemele fiscale utilizate de giganții publicitari au la bază transformarea veniturilor provenite din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală, în redevențe¹¹ deductibile¹² cuprinse în contractele de licență. În economia digitală din care face parte și publicitatea *online*¹³, profiturile pot fi deghizate drept redevențe¹⁴, astfel încât să atragă incidența regimului fiscal aplicabil acestora, care facilitează evitarea impunerii și care, prin natura lor, permit o revalorificare majorată artificial care maximizează valoarea adăugată într-un stat cu avantaje

⁷ *Idem*, p. 18.

⁸ *Ibidem*.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ *Idem*, p. 19.

¹¹ M. Kutera, *A model of aggressive tax optimization with the use of royalties*, în *Journal of Economics and Management*, ISSN 1732-1948, Vol. 30 (4), 2017, [Online] la https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user_upload/wydawnictwo/JEM_Artyku%C5%82y_1_30/JEM_30/05.pdf, p. 85.

¹² R. W. Wood, *Double Irish Dutch Sandwich on the menu, for now*, în *Los Angeles Daily Journal*, February 18, 2014, [Online] la http://www.woodllp.com/Publications/Articles/pdf/Double_Dutch.pdf, p. 1.

¹³ IHS Technology, *Paving the way: how online advertising enables the digital economy of the future*, November 2015, [Online] la https://www.iabfrance.com/sites/www.iabfrance.com/files/atoms/files/iab_ihs_euro_ad_macro_finalpdf.pdf, p. 1.

¹⁴ H. Nusser, *Profit shifting within multinationals. An analysis of its tax-minimization potential and of anti-avoidance measures that extend taxation of interest and royalties at source*, 22 July 2017, Stuttgart, [Online] la https://madoc.bib.uni-mannheim.de/44285/1/Dissertation_Nusser_MADOC.pdf, p. 61.

fiscale¹⁵. Astfel de scheme se pot traduce de fapt și în forme de interfinanțare în interiorul grupului de companii¹⁶.

O altă premisă a *planning*-ului fiscal este existența statelor cu avantaje fiscale (cu impozite foarte mici, fără impozite sau cu o serie de alte beneficii importante), alături de reglementarea unor regimuri fiscale preferențiale în anumite state¹⁷. Statele respective sunt denumite generic „paradisuri fiscale” și reprezintă o tentație pentru societățile multinaționale care sunt caracterizate tocmai prin dimensiunea globală și au capacitatea financiară și logistică de a-și materializa prezența în orice stat decid. Paradisurile fiscale funcționează ca un magnet pentru profituri și există în scopul de a atrage investițiile străine prin oferirea unui sistem fiscal foarte avantajos, ce reprezintă chiar o componentă a politicii statale, mai ales în Irlanda¹⁸, stat pe care îl vom analiza din acest punct de vedere, fiindcă este unul dintre actorii principali ai schemelor fiscale expuse. Paradisurile fiscale precum Irlanda¹⁹, și nu numai, țintesc în special companiile americane datorită profitabilității lor la nivel global²⁰, a infrastructurii pe care o dezvoltă în țara în care se stabilesc și a locurilor de muncă create.

Paradisurile fiscale sunt utile fiindcă schemele fiscale pentru evitarea impunerii necesită în primul rând metode de punere la adăpost a veniturilor obținute în afara teritoriului societății-mamă²¹. Apoi, persoanele afiliate care

¹⁵ J. Stewart, *MNE Tax Strategies and Ireland*, în *Critical perspectives on international business* 14 (9), 2017, [Online] la <https://www.tcd.ie/business/assets/pdf/MNE-tax-strategies-and-ireland.pdf>, p. 4.

¹⁶ H. Nusser, *op. cit.*, p. 61.

¹⁷ *Idem*, p. 17.

¹⁸ J. Stewart, *op. cit.*, p. 2.

¹⁹ În sensul că Irlanda este un paradis fiscal, a se vedea, Oxfam, *Blacklist or whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like*, ISBN 978-1-78748-125-1, November 2017, [Online] la https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en_0.pdf, pp. 3, 9; K. O'Donnell, *Strategies employed by Multinational Companies to Evade Tax, with a particular emphasis on Tax Havens*, în *Revue Juridique étudiante de l'Université de Montréal* volume 3, 2017, [Online] la https://rjeum.openum.ca/files/sites/165/2020/07/RLEUM_vol3-Chronique-2020-7-27-115-123.pdf; PwC Société d'Avocats, *Brazil: Ireland included in list of tax havens and Austrian holding companies in the privileged tax regime list*, [Online] la <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-international/brazil-ireland-included-in-list-of-tax-havens-and-austrian-hold.html>; Oxfam, *Tax Battles. The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax*, 12 December 2016, ISBN 978-0-85598-847-0, [Online] la <https://www.oxfamnovib.nl/Redactie/Downloads/Rapporten/20161212%20bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en-EMBARGO.pdf>, p. 4. Pentru opinia contrară, a se vedea, G. Tobin, K. Walsh, *What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven*, în *The Economic and Social Review*, vol. 44, no. 3, Autumn, 2013, [Online] la <https://igees.gov.ie/wp-content/uploads/2014/02/What-makes-a-country-a-tax-haven.pdf>.

²⁰ J. Stewart, *op. cit.*, p. 2.

²¹ H. Nusser, *op. cit.*, p. 17.

încasează veniturile sau primesc redevențele ar trebui localizate în țări cu impozitare foarte redusă sau inexistentă²² astfel încât să fie atins scopul de a evita impunerea.

Alte premise ale existenței *planning*-ului fiscal constau în instrumentele ce pot fi utilizate pentru funcționarea sa. În general, acestea ar fi *treaty shopping*²³, ocolirea regulilor în materie de *Controlled Foreign Company*²⁴ („CFC”), regimuri fiscale preferențiale, acorduri artificiale, soluții fiscale individuale, capitalizare în paradisuri fiscale, destrămarea barierelor logistice între țări²⁵ și stabilirea fizică în jurisdicții fiscale cu beneficii consistente²⁶.

Rățiunea ce stă la baza *planning*-ului fiscal și a înființării sucursalelor, care să asigure structura corporatistă în scopul evitării impozitării este creșterea profiturilor²⁷ și minimizarea costurilor acestui proces de creștere²⁸. Există chiar o presiune asupra directorilor companiilor în sensul de a menține profitul la cote înalte²⁹ ca urmare a *corporate fiduciary duty*³⁰, ce presupune protejarea intereselor acționarilor (creșterea încasărilor și reducerea costurilor operaționale, inclusiv cu impozitele).

Insistăm de la bun început asupra faptului că este legală planificarea fiscală pentru reducerea³¹ și chiar evitarea impozitelor, deși există o dezbatere cu privire la acest subiect, fiindcă ceea ce pentru unii ar echivala cu un *planning* fiscal

²² *Ibidem*.

²³ *Treaty shopping* în materie fiscală reprezintă obținerea unor avantaje din tratatele bilaterale încheiate între două state, fără a fi rezidentul niciunui dintre statele respective. Pentru mai multe detalii, a se vedea, OECD, *Action 6 Prevention of tax treaty abuse*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/beps/bepsactions/action6/>.

²⁴ CFC reprezintă o companie înregistrată și cu activitate în altă jurisdicție decât cea în care este rezidentă compania care o deține și, respectiv, o controlează. Pentru mai multe detalii, a se vedea, J. Chen, *Controlled Foreign Corporation*, Investopedia, 23 August 2019, [Online] la <https://www.investopedia.com/terms/c/cfc.asp>.

²⁵ J. Sokatch, *Transfer-Pricing with Software Allows for Effective Circumvention of Subpart F Income: Google's „Sandwich” Costs Taxpayers Millions*, în *The International Lawyer*, Vol. 45, no. 2, 2011, [Online] la <https://core.ac.uk/download/pdf/216908559.pdf>, p. 731.

²⁶ European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study*, IP/A/TAXE2/2016-04, PE 579.002, June 2016, [Online] la [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) p. 16.

²⁷ A. Zubair, *Profit Maximisation as an objective of a firm - A Robust Perspective*, *International Journal of Research in Finance and Marketing*, vol. 7, issue 6, June 2017, [Online] la https://www.researchgate.net/publication/331465420_Profit_Maximisation_as_an_objective_of_a_firm-A_Robust_Perspective, p. 217.

²⁸ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 730.

²⁹ *Idem*, p. 731.

³⁰ *Corporate fiduciary duty* se referă la obligația de a acționa în interesul acționarilor. Aceasta include obligația de loialitate, bună-credință și diligență. Pentru mai multe detalii, a se vedea, *Corporate Law: What Is Fiduciary Duty?*, [Online] la <https://www.rocketlawyer.com/article/corporate-law-what-is-fiduciary-duty-cb.rl>.

³¹ R. W. Wood, *op. cit.*, p. 1.

inteligent, pentru alții ar putea avea semnificația unei scheme de evaziune fiscală³² (cum ar fi pentru autoritățile fiscale din statele ”prejudiciate”). Subliniem că subzistă o diferență esențială³³ între *tax avoidance*, în sensul de evitare a impunerilor fiscale fără încălcarea legii (o formă de optimizare fiscală)³⁴, și *tax evasion*, însemnând evaziune fiscală, care presupune un comportament contrar legii³⁵. Schemele în discuție se circumscriu categoriei *tax avoidance*, dar sunt însoțite de atributul agresivității, acestea fiind considerate ca având la bază strategii fiscale agresive³⁶. Există pus semnul echivalenței între evitarea fiscală și optimizarea fiscală, fiindcă prin optimizare, valorificând lacunele și excepțiile din legislațiile naționale, se atinge scopul de a reduce sarcina fiscală³⁷. *Tax avoidance* practicat în schemele fiscale expuse reprezintă, prin urmare, o optimizare fiscală agresivă³⁸.

Printre giganții publicitari³⁹ care au adoptat strategii fiscale agresive pentru evitarea impunerilor⁴⁰ pe veniturile obținute *offshore* din serviciile de publicitate se numără Facebook și Google^{41,42}. Google este primul în topul prestatorilor de servicii publicitare *online*, fiind urmat imediat de Facebook⁴³. Aceștia oferă predominant servicii digitale ce nu necesită o prezență fizică în statul în care se află și destinatarii, iar veniturile provin din prețurile plătite pentru serviciile de publicitate *online*. Aceștia au „*advertisement model*” drept model de afaceri, veniturile fiind generate de către utilizatorii ce sunt expuși la conținutul publicitar⁴⁴.

³² *Ibidem*.

³³ A. Seely, *Tax avoidance and tax evasion, Briefing Paper*, no. 7948, House of Commons Library, 18 April 2020, [Online] la <http://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7948/CBP-7948.pdf>, p. 3.

³⁴ I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 110.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ J. Stewart, *op. cit.*, p. 23.

³⁷ M. Kutera, *op. cit.*, p. 87.

³⁸ *Idem*, p. 88.

³⁹ European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study*, ..., p. 17.

⁴⁰ R. Graham, *Google and advertising: digital capitalism in the context of Post-Fordism, the reification of language, and the rise of fake news*, în *Palgrave Communications* 3, 45 (2017), [Online] la <https://www.nature.com/articles/s41599-017-0021-4>, p. 11.

⁴¹ G. Sterling, *Almost 70% of digital ad spending going to Google, Facebook, Amazon, says analyst firm*, *Marketing Land*, June 17, 2019, [Online] la <https://marketingland.com/almost-70-of-digital-ad-spending-going-to-google-facebook-amazon-says-analyst-firm-262565>.

⁴² N. Perrin, *What Facebook, Google and Amazon's earnings mean for our 2020 ad spend outlook*, *Business Insider*, August 3, 2020, [Online] la <https://www.businessinsider.com/facebook-google-amazon-announce-better-than-expected-ad-revenues-2020-8>.

⁴³ K. Paul, *Facebook faces tax court trial over Ireland offshore deal*, *Reuters*, February 18, 2020, [Online] la <https://www.reuters.com/article/us-facebook-tax/facebook-faces-tax-court-trial-over-ireland-offshore-deal-idUSKBN20C2CQ>.

⁴⁴ European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study*, ..., pp. 14, 17.

În continuare, vom analiza schemele fiscale implementate de Facebook și Google, consecințele pe care acestea le produc și ajustările ce au avut loc de-a lungul timpului. Totuși, ținem să menționăm că astfel de studii prezintă o serie de dificultăți ce provin din caracterul confidențial al unor înțelegeri încheiate între autorități și companii și din protecția riguroasă asigurată documentelor și informațiilor economice ale companiilor⁴⁵. În final, vom analiza impactul existenței *planning*-ului fiscal agresiv la nivel macroeconomic și remediile propuse de comunitatea internațională.

2. Grupul de companii Facebook. Structură. Double Irish drept schema fiscală

2.1. Prezentare generală a grupului de companii Facebook

Facebook se află în topul companiilor de tehnologie, alături de Microsoft, Amazon, Apple și Google. Aceasta este o companie multinațională, societatea-mamă fiind Facebook Inc cu sediul social în Menlo Park, California⁴⁶. Serviciile companiei deservesc întreg Globul, exceptând țările care au blocat prestarea acestor servicii (e.g. China, Iran, Siria și Coreea de Nord⁴⁷).

Facebook deține și Instagram, Messenger, WhatsApp și Oculus VR⁴⁸, CrowdTangle⁴⁹, iar din 2019 și Novi⁵⁰. Adiacent serviciilor prestate prin punerea la dispoziție a platformei de socializare Facebook, mai sunt oferite și Facebook Messenger, Facebook Watch⁵¹ și Facebook Portal⁵². Începând cu 2019, Facebook a demarat și un proiect pentru dezvoltarea propriei criptomonede și a unui sistem de plată bazat pe *blockchain*, denumit Libra Networks, și a înființat Libra Association⁵³, cu sediul în Geneva, pentru supervizarea proiectului.

2.2. Structura grupului Facebook

Societatea-mamă deține două societăți-fiice principale. Facebook Inc. a înființat o sucursală în Irlanda, și anume Facebook Ireland Holdings Unlimited

⁴⁵ M. Kutera, *op. cit.*, p. 86.

⁴⁶ Pentru mai multe detalii, a se vedea, <https://about.fb.com/company-info/>.

⁴⁷ Wikipedia, *Censorship of Facebook*, [Online] la https://en.wikipedia.org/wiki/Censorship_of_Facebook.

⁴⁸ WhatsApp, *The Facebook Companies*, [Online] la <https://faq.whatsapp.com/general/security-and-privacy/the-facebook-companies/?lang=en>.

⁴⁹ <https://www.crowdtangle.com/privacy>.

⁵⁰ <https://about.fb.com/company-info/>.

⁵¹ Pentru mai multe detalii, a se vedea, Facebook Business, *Despre Facebook Watch*, [Online] la <https://www.facebook.com/business/help/29911170863908?id=214359809769375>.

⁵² Pentru mai multe detalii, a se vedea, Wikipedia, *Facebook Portal*, [Online] la https://en.wikipedia.org/wiki/Facebook_Portal.

⁵³ Pentru mai multe detalii, a se vedea, *The Diem Association*, [Online] la <https://www.diem.com/en-us/association/>.

(„FIHU”)⁵⁴. Aceasta, la rândul său, deține o altă sucursală, Facebook Ireland Limited („FIL”), care a fost înregistrată în 2008, este controlată de Facebook Inc. și are sediul în Grand Canal Harbour, Dublin ⁵⁵. Aceasta este parte în toate contractele încheiate de Facebook cu utilizatorii care nu sunt americani sau canadieni. Prin urmare, prestarea serviciilor de publicitate către toți utilizatorii din Europa, și nu numai, se realizează prin contractele încheiate de FIL, cea mai mare unitate Facebook⁵⁶.

În ceea ce privește FIHU, a fost dată publicității o notificare pentru eventualii creditori pentru a se înscrie la masa credală fiindcă ar intra în lichidare voluntară⁵⁷. Am identificat două motive ce ar putea sta la baza acestei operațiuni, motive pe care le vom discuta în secțiunile următoare.

La nivel global, Facebook are mai multe birouri teritoriale, în peste 35 de țări⁵⁸, constituite sub formă de societăți naționale, în mai multe state. Activitatea acestora constă în asigurarea prestării serviciilor către clienții din respectiva țară, uneori și regiune, adaptarea produselor Facebook la specificul local/regional și instruirea utilizatorilor locali cu privire la utilizarea serviciilor și produselor Facebook. Spre exemplu, Facebook are birou teritorial în India, care se ocupă de partea de publicitate și oferă suport pentru clienții serviciilor de publicitate. Biroul din India raportează direct Facebook Inc⁵⁹ și nu către FIL. În Indonezia, decizia de a înființa un birou teritorial a venit și ca urmare a legislației indoneziene, care solicită prezență permanentă, pe teritoriul național în scopuri fiscale, precum și menținerea unor date în servere locale⁶⁰. Prin intermediul societății indoneziene se prestează servicii de management și consultanță în afaceri⁶¹ în mediul local. În biroul din Malaezia, activitatea constă în oferirea serviciilor de suport pentru afaceri locale⁶².

⁵⁴ Pentru mai multe detalii, a se vedea, *Facebook Ireland Holdings Unlimited Company*, [Online] la <https://opencorporates.com/companies/ie/466405>.

⁵⁵ Pentru mai multe detalii, a se vedea, *Facebook Ireland Limited*, [Online] la <https://opencorporates.com/companies/ie/462932>.

⁵⁶ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, Reuters, 7 July 2016, [Online] la <https://de.reuters.com/article/us-facebook-tax-idUSKCN0ZN1IU>.

⁵⁷ Open Corporates, *Facebook Ireland Holdings Unlimited Company had a Gazette Notice last seen on November 6 2020*, [Online] la <https://opencorporates.com/statements/955068058>.

⁵⁸ Pentru toate locațiile birourilor Facebook, a se vedea: <https://craft.co/facebook/locations>, <https://www.facebook.com/careers/locations> și <https://headquartersoffice.com/facebook/>.

⁵⁹ <https://www.livemint.com/>.

⁶⁰ N. Freischlad, *Facebook finally opens permanent office in Jakarta, the world's most active city on Instagram*, 15 August 2017, [Online] la <https://www.techinasia.com/facebook-new-jakarta-office>

⁶¹ N. Freischlad, *Facebook finally opens permanent office in Jakarta, the world's most active city on Instagram*, ...

⁶² T. J. Yee, *Facebook Malaysia expands its office and commitments, but puts no dollar value to its investments*, 29 May 2019, [Online] la <https://www.digitalnewsasia.com/digital->

În 2018, FIL, cea care încasează prețul din contractele de prestări servicii de publicitate, a avut venituri totale de 25,5 miliarde de euro, iar taxele achitate au fost în valoare de 63,2 milioane de euro, însemnând un procent de 17.5%⁶³. Compania susține că a contribuit la economia Irlandei cu 961 milioane de euro⁶⁴ (incluzând și cheltuielile de personal).

Încheierea contractelor cu FIL, în loc de Facebook Inc., permite Facebook să eludeze sistemul de impozitare instituit în Statele Unite ale Americii și, în plus, beneficiază cu siguranță și de soluția fiscală anticipată irlandeză⁶⁵. Evitarea impozitării se realizează prin intermediul schemei fiscale *Double Irish* care este un instrument pentru *base erosion and profit shifting*⁶⁶ („BEPS”).

2.3. Elementele ce fundamentează *Double Irish*. Mecanismul său de funcționare

2.3.1. Impozitarea în Irlanda. Geneza *Double Irish* având ca fundament legea irlandeză

Legislația irlandeză prevede un quantum al impozitului pe profit în valoare de 12,5% în cazul profiturilor obținute de pe urma veniturilor realizate direct din comerț⁶⁷, nu și în cazul celor obținute din urma veniturilor pasive⁶⁸. Veniturile pot fi reținute ca fiind din comerț direct atunci când activități cu conținut economic, care contribuie la valoarea produselor vândute sau a serviciilor prestate, au loc în Irlanda și când este angajată forță de muncă calificată în Irlanda. În cazul veniturilor ce au la bază exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală, acestea se califică pentru un impozit redus, în quantum de 12,5%, atunci când drepturile respective sunt dezvoltate în Irlanda, iar operațiunile fizice pentru distribuirea lor au loc tot în Irlanda⁶⁹. Impozitul irlandez de 12,5% este unul dintre cele mai mici la

economy/facebook-malaysia-expands-its-office-and-commitments-but-puts-no-dollar-value-to-its-investments.

⁶³ W. Goodbody, *Facebook's Irish profits rose 43% last year*, 25 November 2019, [Online] la <https://www.rte.ie/news/business/2019/1125/1095081-facebooks-irish-profits-rose-43-last-year/>.

⁶⁴ W. Goodbody, *Facebook's Irish profits rose 43% last year*,

⁶⁵ I. M. Costea, *Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, Tomul LXVI/II, Științe Juridice, 2020, p. 203.

⁶⁶ Pentru mai multe detalii, a se vedea, OECD, *What is BEPS?*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

⁶⁷ Irish Tax and Customs, *What constitutes a trade?*, Tax and Duty Manual, Part 02-02-06, September 2019, [Online] la <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-06.pdf> p. 3.

⁶⁸ J. P. Brothers, *From the Double Irish to the Bermuda Triangle*, November 24, 2014, [Online] la <https://sven-giegold.de/wp-content/uploads/2015/03/From-Double-Irish-to-Bermuda-Triangle-2014.pdf>, p. 691.

⁶⁹ *Ibidem*.

nivel mondial. În plus, Irlanda are și o serie de prevederi care valorificate, pot rezulta la rândul lor în avantaje fiscale majore.

În primul rând, Irlanda prezintă un avantaj prin mecanismul ales pentru impozitarea veniturilor în corelare cu restul elementelor ce fac parte din schema fiscală. În general, există două sisteme de impozitare a veniturilor: în mod global, de către statul de rezidență, sau teritorial⁷⁰, pe baza sursei venitului impozabil. Sistemul de impozitare prin raportare la rezidență este un sistem ce presupune impozitarea tuturor veniturilor pe care le realizează compania impozitată indiferent de teritoriu (stat) în timp ce cel bazat pe locul sursei de venit este unul teritorial⁷¹, limitat la statul care impozitează. Ambele sisteme sunt exploatate de cei care doresc să evite impozitarea. În Irlanda, impozitarea este în baza principiului rezidenței.

Legea fiscală irlandeză prevede și o excepție, prin care permite ca o companie cu sediul principal peste ocean să fie înregistrată drept o companie irlandeză, dar să fie considerată rezidentă în scopuri fiscale acolo unde are sediul⁷², sustrăgându-se de la regula generală a teritorialității. Condițiile pentru aplicarea excepției sunt ca respectiva companie să fie una „relevantă” și să desfășoare activitate comercială pe teritoriul statului irlandez. O societate este relevantă atunci când este controlată de o altă societate rezidentă în Uniunea Europeană sau de o companie cu sediul într-un stat care are un tratat privind dubla impozitare cu Irlanda. Statele Unite ale Americii („SUA”) au un astfel de tratat bilateral privind dubla impozitare încheiat cu Irlanda⁷³.

În al doilea rând, legea fiscală irlandeză, *Finance Act 1999*⁷⁴, permite ca o companie să fie înregistrată în Irlanda, dar să fie considerată rezidentă⁷⁵ într-un paradis fiscal în scopuri fiscale. Aceasta este o excepție de la regula generală conform căreia statul de rezidență se determină pe baza locului înregistrării companiei⁷⁶. Condițiile pentru aplicarea excepției sunt ca respectiva companie să aibă centrul de management și control în alt stat⁷⁷, să fie una „relevantă”⁷⁸, să desfășoare activitate comercială pe teritoriul statului irlandez și să controleze o companie rezidată în Irlanda⁷⁹. Mecanismul general în Double Irish este că societatea-mamă, pentru a evita impunerile, va înființa o sucursală în Irlanda.

⁷⁰ D. Thorne, *op. cit.*, p. 7.

⁷¹ *Ibidem.*

⁷² *Idem.*, p. 8.

⁷³ Convention Between the Government of Ireland and Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income and Capital Gains, Ireland-United States, signed 28 July 1997.

⁷⁴ <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1999/act/2/enacted/en/html>.

⁷⁵ D. Thorne, *op. cit.*, p. 8.

⁷⁶ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

⁷⁷ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

⁷⁸ D. Thorne, *op. cit.*, p. 8.

⁷⁹ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

Această sucursală din Irlanda va înființa la rândul său o altă societate pe care o va deține integral⁸⁰. În acest mod, cea dintâi sucursală va îndeplini condițiile pentru a-și putea stabili rezidența fiscală într-un paradis fiscal.

În al treilea rând, existența soluțiilor fiscale anticipate irlandeze este un element important în schema fiscală. Adiacent certitudinii lor în cazul grupului Apple⁸¹, se susține că probabilitatea ca statul irlandez să fi oferit soluții fiscale anticipate extrem de favorabile și altor companii este destul de ridicată⁸², mai ales în considerarea caracterului selectiv și confidențial⁸³. Soluțiile fiscale reprezintă acte administrative individuale, aplicabile doar între părți și doar cu privire la obiectul arătat în cuprinsul lor. Extrapolând informațiile disponibile din cauzele reunite T-778/16 și T-892/16, putem întrevădea obiectul și aplicabilitatea acestora. Astfel, prin acestea se poate determina alte valori, diminuate, ale impozitului aplicabil profiturilor, fie se poate stabili asupra căror segmente din profituri se aplică impozitul, fie chiar să îmbine ambele⁸⁴ avantaje.

În final, legea fiscală irlandeză prevede impozitarea anuală în sistem de reținere la sursă a redevențelor, precum cele transferate între companii irlandeze afiliate. Totuși, impozitul se aplică în privința brevetelor de invenții, iar în privința aplicabilității asupra veniturilor provenite din exploatarea unui cod *software*, planează o adevărată incertitudine, născută din înșăși formularea legii, și de care profită companiile în sensul interpretării că nu se aplică⁸⁵. Astfel, se ajunge ca impozitul prevăzut să nu fie achitat atunci când redevențele sunt plătite pentru licența drepturilor de proprietate intelectuală ce privesc un cod *software*. Este important de menționat că legea nu face distincții bazate pe rezidență, astfel că impozitul ar fi aplicabil chiar dacă rezidența societății care primește redevențele nu este în Irlanda, ci într-un paradis fiscal⁸⁶.

2.3.2. Schema și mecanismul Double Irish.

Numele de *Double Irish* provine de la implementarea mecanismului de evitare a impunerii prin utilizarea a două companii în Irlanda⁸⁷. Prin intermediul său are loc *offshore profit shifting*⁸⁸. Compania-mamă înființează o sucursală în

⁸⁰ D. Thorne, *op. cit.*, p. 8.

⁸¹ General Court of the European Union, *Cases T-778/16 and T-892/16*, Judgement of 15 July 2020, [Online] la <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&doclang=en>, parag. 11, 42, 43, 47.

⁸² J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 691.

⁸³ I. M. Costea, *Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice...*, p. 204.

⁸⁴ General Court of the European Union, *Cases T-778/16 and T-892/16*, Judgement, 15 July 2020, parag.13.

⁸⁵ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 691.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 688.

⁸⁸ D. Thorne, *op. cit.*, p. 7.

Irlanda care, la rândul său, înființează o altă sucursală⁸⁹. Prima sucursală înființată este înregistrată în Irlanda, dar are rezidentă într-un paradis fiscal, având acolo centrul de control și administrativ, astfel că i se aplică normele în materie de impozitare din statul în care este rezidată. Cea de-a doua sucursală este înregistrată în Irlanda și cu rezidența în scopuri fiscale tot în Irlanda.

Între compania-mamă și compania-fiică cea dintâi creată se încheie un contract de licență pentru drepturile de proprietate intelectuală. Astfel, prima sucursală deținută direct⁹⁰ este cea care deține licența pentru drepturile de proprietate intelectuală (în continuare, „compania licențiată”) ale companiei-mamă. Sucursala deținută de compania licențiată este o companie operațională⁹¹. De principiu, societatea-mamă se află în Statele Unite ale Americii.

Compania licențiată care a dobândit dreptul de a utiliza și sublicența drepturile de proprietate intelectuală (în continuare, „DPI”), plătește un singur preț, foarte redus, pentru achiziția dreptului de a utiliza DPI la momentul respectiv, fiindu-i transferate, în ceea ce privește codul *software*, versiuni elementare ale sale⁹². Simultan cu încheierea contractului de licență, societatea-mamă și compania licențiată încheie și un *cost-sharing agreement*⁹³ cu scopul de a se sustrage prevederilor americane care legiferează că prețurile de transfer care nu sunt comparabile cu veniturile obținute pot fi ajustate ulterior⁹⁴. Un alt avantaj este că și în cazul în care ar fi nevoită să plătească totuși impozit pentru veniturile generate de DPI transferate în afara SUA, veniturile acestea ar fi nesemnificative fiindcă ar fi raportate la o formă rudimentară a codului *software*, ieșită din uz, care nu poate fi exploatată cu adevărat pe piață⁹⁵.

Pentru a preveni creșterea valorii pe măsură ce se dezvoltă DPI licențiate și, implicit, obligația de a plăti noi redevențe pe măsură ce se modifică DPI, se încheie acest *cost-sharing agreement* cu privire la viitoarele modificări și îmbunătățiri ale DPI (mai ales în considerarea formei ce a fost licențiată), prin care o parte din cheltuielile necesare sunt suportate și de compania licențiată din Irlanda⁹⁶, iar riscurile sunt la rândul lor divizate între părțile acordului. În baza

⁸⁹ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 688.

⁹⁰ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *Profit Shifting and „Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, Discussion Paper No. 13-078, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, [Online] la <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/85265/1/770512054.pdf>, p. 4.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

⁹³ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 5.

⁹⁴ Conform acestei reguli, prețurile de transfer stabilite la momentul inițial al transferului, care nu mai corespund veniturilor obținute, pot fi ajustate ulterior. Pentru mai multe detalii, a se vedea, C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 5.

⁹⁵ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

⁹⁶ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 5.

acestui, compania licențiată deține DPI ce pot fi exploatate pe teritoriile non-americe, care sunt dezvoltate chiar în comun⁹⁷, iar în temeiul acordului nu trebuie să mai facă plăți periodice către societatea-mamă americană pentru licențe ulterioare care să privească modificările/dezvoltările DPI⁹⁸. Astfel nici nu se poate ridica problema ajustării prețului de transfer.

Compania operațională încheie cu compania licențiată un contract de sublicență. Compania operațională încasează, ulterior sublicenței, toate veniturile din serviciile prestate și produsele oferite consumatorilor, ce au la bază DPI sublicențiate. Aceasta este impozitată în Irlanda. Totuși, baza impozabilă este aproape de zero fiindcă în contractul de sublicență încheiat redevențele sunt stabilite la un preț foarte mare și reprezintă cheltuieli deductibile în temeiul legislației irlandeze. Deși, în mod normal, s-ar aplica regulile aferente prețurilor de transfer și s-ar putea trage concluzia că redevențele plătite sunt mult superioare prețului pieței, regulile prețurilor de transfer nu se aplică în Irlanda contractelor încheiate înainte de iulie 2010⁹⁹. În plus, se adaugă și caracterele DPI pe care le-am pus în discuție la început și care îngreunează considerabil orice tentativă de a aplica regulile prețurilor de transfer.

În acest tablou fiscal, este esențială și operațiunea *check-the-box*. Sistemul de impozitare în SUA este bazat pe rezidență. Prin urmare, toate veniturile Facebook, la nivel internațional, ar trebui supuse impozitării în SUA. Din acest motiv, a trebuit găsit un mecanism prin care cele două sucursale irlandeze să nu fie luate în considerare în scopuri fiscale în SUA pentru a evita impunerea veniturilor pe care le realizează. Operațiunea *check-the-box* este realizată de societatea-mamă, iar prin intermediul său compania licențiată și cea operațională sunt considerate drept entități separate de compania-mamă în temeiul legislației americane¹⁰⁰. Prin urmare, veniturile acestora nu vor fi supuse impozitării americane. Operațiunea constă în completarea unui formular, de o pagină ce are ca efect lipsa luării în considerare a sucursalelor din punct de vedere fiscal în SUA¹⁰¹. În plus, veniturile realizate de pe urma DPI de la societatea-mamă nu sunt impozitate integral în SUA fiindcă se califică drept excepție de la impozitare în virtutea faptului că ele sunt ulterior dezvoltate și modificate, împreună cu compania licențiată, în temeiul *cost-sharing agreement*.

În final, tot pentru a se sustrage de la incidența legislației americane, schema fiscală Double Irish facilitează încadrarea operațiunilor în excepțiile de la impozitare prevăzute în legislația americană. Astfel, veniturile pe care compania licențiată (care este CFC) le primește de la cea operațională sunt considerate, prin raportare la societatea-mamă, venituri pasive și, transferul lor fiind în aceeași țară

⁹⁷ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 688.

⁹⁸ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 5.

⁹⁹ *Idem*, p. 6.

¹⁰⁰ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 689.

¹⁰¹ Pentru mai multe detalii, a se vedea, Internal Revenue Service, LB&I Concept Unit. Knowledge Base – International, doc. no. ORE/C/19_02-01, 9/24/2017, [Online] la https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/ore_c_19_02_01.pdf.

(ambele companii sunt irlandeze), atrag calificarea drept excepție de la impozitare¹⁰². Dobânzile, dividendele și redevențele sunt excluse de la impozitarea americană fiindcă ele sunt primite de la o companie afiliată cu sediul în aceeași țară ca CFC, companie ce desfășoară activitate substanțială în țara respectivă¹⁰³. Acest sistem operează și în lipsa *check the box*¹⁰⁴ fiindcă de esență sa este schimbul direct dintre cele două companii irlandeze.

Modul în care veniturile, respectiv redevențele circulă intra-grup, este următorul: compania operațională încasează veniturile, dar plătește redevențe către compania licențiată la un nivel apropiat cu cel al veniturilor. Prin urmare, are un profit redus, care este impozitat în baza legislației irlandeze filtrată printr-o soluție fiscală individuală. Compania licențiată care încasează redevențele majorate, este rezidentă într-un paradis fiscal unde transferă sumele și unde nu există reglementate impozite. Profiturile rămân intacte pe teritoriul său. În SUA, se impozitează veniturile societății-mamă, fără a lua în considerare cele două sucursale irlandeze.

2.3.3. Aplicarea Double Irish la structura grupului Facebook

Pentru toate veniturile generate de utilizatorii din Europa, Asia, Australia, Africa și America de Sud, încasate în temeiul contractelor de către FIL, se aplică sistemul de taxare irlandez, ceea ce ar echivala cu un procent de 2-3% din veniturile internaționale totale¹⁰⁵. În SUA *corporate tax* ar fi de 35%, în timp ce în Irlanda este de 12,5% (regula generală, fără soluția fiscală anticipată).

Facebook Inc. a încheiat un contract de licență cu FIHU, redevențele prevăzute fiind foarte reduse fiindcă sunt supuse impozitării în SUA. FIHU a sublicențiat mai departe DPI, inclusiv cele care implică utilizarea platformei, către cealaltă sucursală irlandeză, FIL, în schimbul unor redevențe mult mai mari față de cele prevăzute în contractul de licență¹⁰⁶. Facebook Inc. nu a transmis direct drepturile de proprietate intelectuală către FIL pentru că ar fi însemnat să raporteze veniturile mari din redevențe în SUA și să se supună impozitelor aferente¹⁰⁷. Facebook Inc declară și plătește impozite doar pentru veniturile pe care le obține de la FIHU care plătește redevențe scăzute în temeiul celui dintâi contract de licență. FIHU obține ulterior venituri ridicate în temeiul contractului de sublicență de la FIL, care încasează veniturile din activitatea Facebook. Redevențele plătite de FIL către FIHU sunt cheltuieli deductibile în conformitate cu legislația irlandeză. Astfel, din veniturile pe care FIL le obține din încheierea tuturor contractelor, în principal de publicitate, cu toți clienții situați în afara SUA și Canada, sunt scăzute redevențele plătite către FIHU, care au un quantum considerabil și reduce radical profitul impozabil al FIL. Cu privire la impozitul pe care FIL îl plătește pentru

¹⁰² J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁵ Wikipedia, *Facebook Inc*, [Online] la https://en.wikipedia.org/wiki/Facebook,_Inc.

¹⁰⁶ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

¹⁰⁷ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

profitul oricum scăzut, se aplică sistemul de taxare irlandez care ar echivala cu un procent de 2-3% din veniturile internaționale totale¹⁰⁸.

FIHU este înregistrată în Irlanda, dar e rezidată într-un paradis fiscal ce nu a fost făcut public¹⁰⁹ și nu există nici registre sau documente date publicității¹¹⁰. Prin urmare, în temeiul legislației irlandeze, impozitul pe profit nu este plătit în Irlanda, ci în paradisul fiscal (care se speculează a fi în Insulele Cayman¹¹¹), care nu are prevederi în materie de impozit pe profit și unde sunt "parcate" profiturile¹¹².

Se observă astfel că Facebook Inc. subapreciază valoarea activelor intangibile (DPI) pentru a reduce impozitele americane¹¹³. Când acestea sunt transferate prin contractul de licență în Europa, are loc reevaluarea lor la un preț mult superior fiindcă impozitarea lor este conformă cu legea irlandeză și cu soluția fiscală anticipată pe care Irlanda a oferit-o în mod cert FIL, precum și pentru că sunt utilizate la deducerea din veniturile generate de prestarea serviciilor de publicitate. FIL ajunge să plătească o sumă derizorie cu titlu de impozit. FIHU, care primește redevențele supraevaluate de la FIL, nu plătește deloc impozit pentru acestea și transferă reține toate profiturile în paradisul fiscal unde este rezidată.

Se afirmă că din 2018 Facebook ar fi început să renunțe la schema *Double Irish* și ar fi început să presteze serviciile de publicitate prin intermediul birourilor teritoriale naționale, adoptând un model de afaceri bazat pe vânzări locale¹¹⁴.

2.3.4. Internal Revenue Service (IRS) c. Facebook Inc

Descoperirea reducerii artificiale a redevențelor în SUA a dus la sesizarea instanței de judecată¹¹⁵ de către IRS, fiindcă au fost sesizate și documentate intențiile fiscale ale Facebook în urma începerii unui control asupra Facebook cu privire la valoarea DPI transferate din SUA către FIHU și respectarea regulilor prețurilor de transfer. IRS a început activitatea de auditare a Facebook Inc în 2011¹¹⁶, activitate în cadrul căreia a solicitat constant documentele financiar-contabile, și nu numai, ale Facebook și a angajat nenumărați experți pentru a reuși

¹⁰⁸ Wikipedia, *Facebook Inc*, [Online] la https://en.wikipedia.org/wiki/Facebook,_Inc.

¹⁰⁹ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

¹¹⁰ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

¹¹¹ R. W. Wood, *op. cit.*, p. 1; P. Kiel, *Who's Afraid of the IRS? Not Facebook*, ProPublica, 23 January 2020, [Online] la <https://www.propublica.org/article/whos-afraid-of-the-irs-not-facebook>.

¹¹² P. Kiel, *Who's Afraid of the IRS? Not Facebook*, ...

¹¹³ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

¹¹⁴ J. White, *The IRS takes Facebook to court over its Irish tax structure*, International Tax Review, 19 February 2020, [Online] la <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kdw0nx8h3jz1/the-irs-takes-facebook-to-court-over-its-irish-tax-structure>.

¹¹⁵ N. Raymond, T. Bergin, *U.S. tax agency investigates Facebook's Ireland asset transfer*, ...

¹¹⁶ United States District Court, Northern District of California, San Francisco Division, Case No. 3:16-cv-03777-LB, *Facebook's opposition to amended petition to enforce interval revenue service summonses*, November 17, 2016, [Online] la <https://www.documentcloud.org/documents/6649743-Facebook-Court-Filing-2016-10-11.html#document/p7>, p. 6.

să construiască un caz fiscal solid împotriva Facebook Inc¹¹⁷. Având la dispoziție un termen limită pentru finalizarea auditului, IRS nu a reușit să strângă toate documentele și informațiile, dar a considerat că pe baza întregului material acumulat, precum și a muncii experților angajați, Facebook Inc. datorează cu titlu de obligații fiscale o sumă importantă. Prin urmare, IRS a promovat o acțiune în fața Curții Fiscale a Statelor Unite¹¹⁸ prin care a solicitat Facebook plata obligațiilor sale fiscale ce au fost calculate în cuantum total de 9 miliarde de dolari¹¹⁹.

Se susține că întreg litigiul are la bază schema fiscală *Double Irish* pe baza căreia IRS acuză Facebook că ar fi urmărit sustragerea de la impozitarea veniturilor sale globale în SUA, prin transferul profiturilor în afară. Argumentul principal privește redevențele pentru DPI ce au făcut obiectul contractului de licență încheiat între Facebook Inc și FIHU în 2010. În concret, IRS a sesizat subevaluarea DPI atunci când au fost licențiate *offshore*, iar apoi supraevaluarea lor în contractul de sublicență încheiat între sucursalele irlandeze, FIHU și FIL. Totuși, Facebook a susținut că nu există o subevaluare reală, ci că redevențele stabilite de societatea mamă reflectă riscurile asociate cu dezvoltarea Facebook ulterior listării la bursă și cu dezvoltarea produselor sale digitale publicitare¹²⁰. Aceștia au afirmat că societățile-fiică sunt cele care suportă riscul și, în final, succesul și efortul internațional implicate în vânzarea serviciilor publicitare¹²¹.

IRS a invocat regulile ce stau la baza prețurilor de transfer¹²² și a susținut că motivul subevaluării este evitarea aplicării unor impozite ridicate. IRS consideră că deși este adevărat că este dificil a găsi servicii comparabile pe piață pentru aprecierea prețurilor de transfer, acestea nu pot fi în mod absolut inventate artificial de companie și ar trebuie să prezinte un minim de baze obiective¹²³. DPI ar fi fost evaluate la 6,5 miliarde de dolari, în timp ce IRS susține că valoarea reală ar fi de 21 miliarde de dolari¹²⁴. În apărare, Facebook susține că evaluarea a avut loc în 2010, la momentul acordării licenței, când nu existau serviciile publicitare pentru telefoane mobile și când nu se știa care ar fi fost evoluția companiei¹²⁵, iar DPI erau într-o formă mult subdezvoltată față de stadiul actual. Ulterior, deși valoarea companiei a crescut considerabil, alături de serviciile sale în baza *cost-sharing agreement*, sucursala irlandeză este parte la riscuri și contribuie la dezvoltarea serviciilor și produselor, ceea ce atrage o contribuție proprie la creșterea

¹¹⁷ P. Kiel, *Who's Afraid of the IRS? Not Facebook*, ...

¹¹⁸ United States Tax Court, *Respondent's statement of position*, Docket no. 21959-16, October 18, 2019, [Online] la <https://www.documentcloud.org/documents/6650535-IRS-Tax-Court-Filing-2019-10-18.html#document>

¹¹⁹ K. Paul, *Facebook faces tax court trial over Ireland offshore deal*, ...

¹²⁰ K. Paul, *Facebook faces tax court trial over Ireland offshore deal*, ...

¹²¹ K. Paul, *Facebook faces tax court trial over Ireland offshore deal*, ...

¹²² J. White, *The IRS takes Facebook to court over its Irish tax structure*, ...

¹²³ P. Kiel, *Who's Afraid of the IRS? Not Facebook*, ...

¹²⁴ J. White, *The IRS takes Facebook to court over its Irish tax structure*, ...

¹²⁵ J. White, *The IRS takes Facebook to court over its Irish tax structure*, ...

valorii Facebook, a produselor și serviciilor sale și la evoluția sa favorabilă. Litigiul între IRS și Facebook Inc. este în prezent în desfășurare.

3. Grupul de companii Google. Structură. Double Irish Dutch Sandwich drept schemă fiscală

3.1. Prezentare generală a grupului de companii Google. Structură

Google este o societate multinațională care face posibil accesul liber la informație și asigură fluxul acesteia la nivel global, uneori contrar dezideratelor guvernelor naționale¹²⁶. Aceasta produce în principal aplicații *software*¹²⁷ și oferă servicii de publicitate și motoare de căutare¹²⁸, implicit indexare în aceste motoare de căutare.

Alphabet este societatea-mamă¹²⁹ cu sediul social în Statele Unite ale Americii. Aceasta are trei societăți-fiică importante în Europa: două în Irlanda și una în Olanda. Un reprezentant Google a susținut că motivele pentru care au ales Irlanda constau în: impozitul redus, forța de muncă calificată și prezența altor companii cu profil asemănător, printre care Oracle și Microsoft¹³⁰. Prima sucursală creată direct de societatea-mamă, în Irlanda, este Google Ireland Holdings Unlimited Co.¹³¹ („GIHU”). Aceasta a fost înregistrată în Irlanda, dar este rezidentă în scopuri fiscale în Bermude, un paradis fiscal, unde are „centrul efectiv de control”. Google a susținut că a ales Bermude pentru rezidență pentru „a-și proteja drepturile de proprietate intelectuală”¹³². Sediul exact din Bermude al Google Bermuda Ltd. este situat în Clarendon House, 2 Church St. Bermuda și se identifică cu adresa unei societăți de avocați, Conyers, Dill and Pearman (CDP)¹³³. Google Bermuda Ltd. este o societate de tip *letter box*¹³⁴.

A doua sucursală din Irlanda este Google Ireland Limited („GIL”), cea care încheie contractele cu utilizatorii serviciilor și produselor Google. A treia sucursală

¹²⁶ J. Sokatch, *op. cit.* p. 725.

¹²⁷ *Idem*, p. 735.

¹²⁸ *Idem*, p. 737.

¹²⁹ Pentru mai multe detalii, a se vedea, [Online] la https://abc.xyz/investor/static/pdf/20200204_alphabet_10K.pdf?cache=cdd6dbf.

¹³⁰ House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, Nineteenth Report of Session 2012–13, HC 716, 3 December 2012, [Online] la <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/716.pdf>, Ev. 38.

¹³¹ <https://www.bloomberg.com/profile/company/0291850D:ID>.

¹³² House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., p. 10, Ev. 40.

¹³³ J. Stewart, *op. cit.*, p. 15.

¹³⁴ T. Hastings, J. Cremers, *Developing an Approach for Tackling Letterbox Companies*, Brussels, 30th November 2017, [Online] la <http://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=18961&langId=en>, p. 2.

este Google Netherlands Holdings B.V.¹³⁵ („GNH”), o companie de tip *shell*¹³⁶ înregistrată în Olanda, fără niciun fel de activitate economică¹³⁷.

Google are și birouri teritoriale¹³⁸, reprezentate de societăți naționale în mai multe state, care acționează drept reprezentanți. Spre exemplu, în Marea Britanie există Google Ltd¹³⁹, care se ocupă cu promovarea serviciilor Google și oferă sprijin clienților și utilizatorilor locali¹⁴⁰. În principiu utilizarea acestor birouri teritoriale privește adaptarea serviciilor și produselor Google la specificul local, ce include traducerea în limba locală și oferirea consultanței antreprenorilor locali de dimensiuni mici și medii.

Veniturile Google provin în principal din serviciile de publicitate¹⁴¹ oferite altor comercianți¹⁴², ele fiind propriu-zis prestate prin intermediul site-urilor web din toate țările în care serviciul Google este disponibil și având drept țintă consumatorii din aceste țări.

3.2. Elementele ce fundamentează *Double Irish Dutch Sandwich*. Mecanismul său de funcționare

3.2.1. Prevederile din legislația americană ce oferă baza pentru schema fiscală de evitare a impunerii

Legiuitorul american a prevăzut situațiile unor grupuri de societăți care implică o societate-mamă și CFC, astfel că a adoptat o lege cu prevederi fiscale de tip *longa manu*¹⁴³ care statuează că principiile cu privire la plata impozitului sunt aplicabile și atunci când compania care realizează veniturile este o sucursală deținută în totalitate de o companie națională americană cu acționari din SUA¹⁴⁴.

Principiile fiscale ce stau la baza obligației de plată a impozitelor sunt: impozitul se plătește în jurisdicția în care a avut loc tranzacția ce a generat venitul/profitul sau se plătește la locul unde societatea a fost

¹³⁵ Pentru mai multe detalii, a se vedea, https://www.dnb.com/business-directory/company-profiles.google_netherlands_holdings_bv.6feeb6b2745e5e512ab5de4994d14f84.html.

¹³⁶ D. Thorne, *op. cit.*, p. 13.

¹³⁷ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

¹³⁸ Pentru toate birourile Google, a se vedea, <https://about.google/locations/?region=north-america&office=mountain-view>.

¹³⁹ House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., Ev. 38.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ R. Graham, *op. cit.*, p. 1.

¹⁴² House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., p. 10, Ev. 38.

¹⁴³ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 726.

¹⁴⁴ Internal Revenue Code of U.S., §§ 951, 952(a)(2), 954(a)(2), [Online] la <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/951>, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/952>, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/954>.

înregistrată/înființată¹⁴⁵. Tot în sensul impozitării în mod global a veniturilor, SUA au adoptat sistemul fiscal bazat pe principiul rezidenței în cadrul căruia plata impozitului de către o companie se realizează pentru toate veniturile, indiferent de țara în care au fost obținute¹⁴⁶. Sistemul se aplică indiferent de existența aceluiași principiu în țările în care o companie americană realizează profit, astfel că se poate ajunge cu ușurință la o situație de dublă impozitare¹⁴⁷, ceea ce reprezintă un alt motiv care pune bazele necesității unui planning fiscal al companiilor ce operează și dincolo de frontierele americane.

Conform *Internal Revenue Code*, sucursalele din străinătate sunt supuse impozitării atunci când peste 50% din acțiuni sau drepturile de vot sunt deținute de acționari americani, în orice zi din decursul unui exercițiu financiar¹⁴⁸. Societățile-mamă care dețin sucursale intră în categoria „acționarilor”, dacă deține mai mult de 50% din capitalul filialei. În acest caz, veniturile pe care le obțin de la filiale sunt impozabile în SUA¹⁴⁹.

Impozitul din SUA a fost stabilit inițial la un quantum de 35% asupra profiturilor domestice și cele din străinătate, aceasta fiind una dintre cele mai mari taxe corporatiste din lume¹⁵⁰. În prezent, aceasta are valoarea de 21%¹⁵¹, fiind scăzută începând cu 2017¹⁵². Prin valorificarea lacunelor fiscale interstatale, în 2010, Google reușise să reducă impozitul plătit de la 35% la 2.4%¹⁵³.

Prima modalitate de reducere a impozitului pe baza prevederilor legislației americane este transferul activelor intangibile către sucursale, clasificate drept entități separate, ale căror venituri nu trec și prin societatea-mamă¹⁵⁴. Breșa utilizată are în centru serviciile de publicitate ale Google și faptul că veniturile provin predominant din aceste servicii. Codul fiscal al SUA are o serie de prevederi speciale în ceea ce privește transferurile de active intangibile, precum DPI, ce stau la baza activității Google. O excepție de la impozitarea veniturilor realizate de sucursala din străinătate este atunci când veniturile obținute de filială sunt de pe urma unor servicii/vânzări ce au implicat crearea, respectiv modificarea DPI.

¹⁴⁵ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 726.

¹⁴⁶ *Idem*, p. 733.

¹⁴⁷ *Idem*, p. 733.

¹⁴⁸ *Idem*, p. 736.

¹⁴⁹ *Idem*, p. 737.

¹⁵⁰ *Idem*, p. 729.

¹⁵¹ Internal Revenue Code of U.S., §11, (b), [Online] la <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/11> I.R.C.

¹⁵² KPMG, *Corporate tax rates for 2010 – 2020*, [Online] la <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.

¹⁵³ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 726; J. Drucker, *Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes*, Bloomberg, October 2010, [Online] la <https://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes>.

¹⁵⁴ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 734.

Profiturile nu sunt supuse impozitării atunci când provin de pe urma unor DPI ce au fost realizate, produse sau construite de către companie¹⁵⁵. O condiție este ca societatea căreia DPI îi sunt licențiate, să modifice substanțial sau să realizeze integral dreptul ce i-a fost transferat¹⁵⁶. Companiile de *software*, precum Google, în mod normal, ar trebui să califice venitul realizat prin intermediul sucursalei drept venit impozabil în SUA. Totuși, nu se aplică regula dacă DPI are loc în sucursală sau dacă *software*-ul este dezvoltat în comun, cooperarea având la bază un *cost-sharing agreement*, în cadrul căruia dreptul a utiliza *software*-ul în SUA aparține societății-mamă, iar dreptul de a utiliza *software*-ul în afara SUA aparține sucursalei cocontractante¹⁵⁷. În acest ultim caz, drepturile folosite de filială sunt tratate ca fiind în afara jurisdicției fiscale a SUA și în jurisdicția fiscală a sucursalei. Tot prin *cost-sharing agreement*, se stabilește și coparticiparea la dezvoltarea și riscurile DPI. Prin urmare, sucursala creează și dezvoltă la rândul său DPI, împreună cu compania mamă, astfel că ajung să se sustragă de la impozitarea în SUA.

În final, menționăm că o evitare integrală a impozitării în SUA este imposibilă dacă o companie-mamă dorește să aibă naționalitate americană¹⁵⁸.

3.2.2. Schema fiscală Double Irish Dutch Sandwich

Double Irish Dutch Sandwich presupune adăugarea la structura *Double Irish*, detaliată anterior, și a unei societăți în Olanda¹⁵⁹, de tip „*conduit*”¹⁶⁰, motiv care a dat naștere și denumirii schemei fiscale în sensul că interpunerea într-o poziție mediană a unei companii olandeze prefigurează o schiță a unui sandwich în care feliile sunt două companii irlandeze (*Double Irish*), iar umplutura este compania olandeză.

Structura implică în continuare crearea unei sucursale în Irlanda, care este rezidentă într-un paradis fiscal, de către societatea-mamă¹⁶¹, ambele fiind părți ale unui contract de licență¹⁶² și un *cost-sharing agreement*¹⁶³ cu privire la suportarea riscurilor și a cheltuielilor interrelaționate cu dezvoltarea DPI. În temeiul *cost-sharing agreement*, se reușește sustragerea veniturilor generate de DPI în afara SUA de la impozitarea în SUA. DPI-urile ce fac obiectul contractului de licență privesc motorul de căutare și tehnologia ce stă la baza publicității *online* pe care Google o furnizează¹⁶⁴.

¹⁵⁵ *Idem*, p. 737.

¹⁵⁶ *Idem*, p. 738.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ *Idem*, p. 734

¹⁵⁹ H. Nusser, *op. cit.*, pp. 6, 7.

¹⁶⁰ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

¹⁶¹ H. Nusser, *op. cit.*, p. 7.

¹⁶² *Idem*, p. 8.

¹⁶³ *Ibidem*.

¹⁶⁴ European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study, ...*, p. 24.

Sucursala din Irlanda care obține licența pentru DPI („compania licențiată”), deține la rândul său altă sucursală irlandeză¹⁶⁵ care este cea activă, operațională, aceasta încasând veniturile din serviciile prestate de grup („compania operațională”). Compania licențiată este cea care deține exclusiv compania operațională¹⁶⁶ și care înființează o companie în Olanda pe care o deține integral¹⁶⁷. Compania licențiată este controlată dintr-un paradis fiscal (cel mai frecvent, Bermude sau Insulele Cayman), fiind considerată în temeiul legislației irlandeze rezidentă în respectivul paradis fiscal în scopuri fiscale¹⁶⁸. Totuși, în temeiul legislației americane, este tratată drept o companie irlandeză fiindcă în SUA, impozitarea e bazată pe locul de înregistrare al companiei¹⁶⁹.

Rațiunea introducerii în schema fiscală și a unei societăți olandeze este pentru a evita posibilele rețineri la sursa ale redevențelor¹⁷⁰ (a se vedea *supra* despre posibilitatea aplicării reținerii la sursă a impozitului pe redevențe în Irlanda¹⁷¹). Redevențele datorate de compania operațională nu sunt plătite direct companiei licențiate, ci sunt trecute prin compania din Olanda care a sublicențiat drepturile de proprietate intelectuală¹⁷². Motivul sublicenței prin compania olandeză este că Irlanda are prevederi în materie de impozitarea redevențelor prin reținere la sursă¹⁷³. Totuși, astfel cum am explicat *supra*, aplicabilitatea respectivului impozit pentru redevențele aferente DPI este discutabilă. Astfel, spre deosebire de *Double Irish*, în sistemul *Double Irish Dutch Sandwich* există două contracte de sublicență, și anume unul între compania licențiată și compania olandeză, și apoi unul subsecvent între compania olandeză și compania operațională. Circuitul redevențelor este în sens invers: de la compania operațională, la companie olandeză și, în final, la compania licențiată.

Trecerea profiturilor prin Olanda face ca redevențele plătite din Irlanda către Olanda să nu fie supuse impozitării în considerarea prevederilor Directivei 2003/49/CE¹⁷⁴, care elimină impozitul asupra redevențelor ce fac obiectul unor plăți

¹⁶⁵ H. Nusser, *op. cit.*, p. 7.

¹⁶⁶ *Ibidem*.

¹⁶⁷ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 4.

¹⁶⁸ *Ibidem*.

¹⁶⁹ H. Nusser, *op. cit.*, p. 7.

¹⁷⁰ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

¹⁷¹ În sens contrar, că redevențele respective ar fi supuse mereu impozitării prin reținere la sursă în Irlanda, a se vedea, European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study*, ..., p. 24.

¹⁷² C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

¹⁷³ H. Nusser, *op. cit.*, p. 9.

¹⁷⁴ Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, publicată în J. Of. al UE nr. L 157/49 din 26.6.2003.

transfrontaliere între companii asociate¹⁷⁵ din statele membre¹⁷⁶ alături de *Ireland-Netherlands tax treaty*¹⁷⁷ care prevede că redevențele sunt impozitate în țara de rezidență¹⁷⁸. În temeiul tratatului, impozitul pe redevențe pentru primul transfer dinspre Irlanda înspre Olanda, ar trebui plătit în Olanda. Pentru cel de-al doilea transfer, dinspre Olanda înspre Irlanda, impozitul ar trebui plătit în Irlanda, dar având în vedere că din punct de vedere al legislației irlandeze a doua companie irlandeză (cea licențiată) este rezidată într-un paradis fiscal în scopuri fiscale, și acolo nu există impozit pe redevențe, ajunge să nu mai plătească impozit. În plus, Olanda nu are impozite prin reținere la sursă asupra redevențelor pe care le plătește mai departe compania olandeză către compania licențiată, indiferent de statul în care își are rezidența pentru scopuri fiscale¹⁷⁹, legislația internă excluzând astfel de impuneri asupra companiilor care nu sunt rezidente în Olanda¹⁸⁰. Redevențele primite de compania olandeză sunt aceleași cu cele pe care aceasta le plătește mai departe către compania rezidată în Bermude, astfel că nu rămâne niciun profit de impozitat în Olanda¹⁸¹.

Compania licențiată nefiind supusă impozitării nici în Irlanda (fiindcă e considerată rezidentă într-un paradis fiscal), nici în paradisul fiscal (unde nu există impozit), redevențele, care reprezintă de fapt profiturile, părăsesc Uniunea Europeană intacte.

Pentru compania olandeză și cea operațională se face operațiunea *check-the-box*¹⁸² în temeiul căreia, din punct de vedere al legislației fiscale americane, sunt considerate entități separate și nu sunt impozitate¹⁸³. Prin urmare, veniturile realizate de compania operațională și redevențele plătite între sucursale nu sunt luate în considerare din punct de vedere al legislației americane¹⁸⁴, iar singurele care ar avea potențialul de a fi impozitate, veniturile de la consumatori, constituie excepții¹⁸⁵ (a se vedea *supra*).

¹⁷⁵ În transpunerea Directivei 2003/49/CE, Irlanda a stabilit că societățile asociate în temeiul Directivei înseamnă că una trebuie să dețină cel puțin 25% din cealaltă. În schema *Double Irish Dutch Sandwich* companiile sunt deținute, în general, integral (100%).

¹⁷⁶ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

¹⁷⁷ Convention between the government of the Kingdom of the Netherlands and the government of Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital. Signed at the Hague on February 11th 1969, [Online] la <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/n/netherlands.pdf>.

¹⁷⁸ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 692.

¹⁷⁹ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

¹⁸⁰ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 693.

¹⁸¹ *Idem*, p. 692.

¹⁸² CST Tax Advisors, Making a check-the-box election as a foreign corporation, March 4, 2020, [Online] la <https://csttax.com/blog/making-a-check-the-box-election-as-a-foreign-corporation/>.

¹⁸³ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

¹⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁸⁵ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 7.

În plus, tot în temeiul legislației americane, ar mai fi incidentă o excepție de la impozitare care se aplică în cazul în care CFC (în speță, compania licențiată) primește de la altă companie pe care o deține, dobânzi, dividende, redevențe și chirii¹⁸⁶, cele două fiind considerate o singură entitate irlandeză¹⁸⁷. Totuși, nefiind transferul realizat direct între cele două companii irlandeze, ci prin intermediul celei olandeze, excepția nu este aplicabilă¹⁸⁸.

În final, la schemă se adaugă și soluțiile fiscale individuale acordate unilateral de autoritățile fiscale. Este cunoscut faptul că marile companii *high-tech* au acorduri cu autoritățile fiscale irlandeze pentru a li se aplica un impozit preferențial¹⁸⁹, mai redus față de cel standard de 12,5%. De asemenea, și legislația olandeză ar permite societăților multinaționale negocierea unor soluții fiscale individuale pentru a decide în concret tipurile de venituri și procentul din acestea supuse impozitării¹⁹⁰. Se consideră că în acest caz, baza impozabilă este stabilită într-un mod artificial¹⁹¹ care se concretizează într-un avantaj fiscal suplimentar parte din *planning*-ul fiscal agresiv.

3.3. Utilizarea schemei fiscale *Double Irish Dutch Sandwich* de către grupul Google

Deși Google are sediul principal în SUA, operațiunile pe care le desfășoară în afara teritoriului american au redus semnificativ quantumul impozitului plătit guvernului american. Impozitul efectiv pe care Google îl plătea în 2012 pentru veniturile sale internaționale era de 3%, în timp ce Apple Inc. era de 1%¹⁹². O primă concluzie, în considerarea informațiilor cuprinse în cauzele reunite T-778/16 și T-892/16¹⁹³, raportat la caracteristicile soluțiilor fiscale individuale irlandeze este că există un grad mare de probabilitate ca Irlanda să fi acordat acest tip de soluții și Google, ceea ce oferă de la început cadrul pentru reducerea și chiar evitarea impunerii pentru anumite segmente din profituri. Soluția fiscală individuală se adaugă la quantumul deja redus al impozitului pe profit de 12,5%.

Google, față de Facebook care folosește doar *Double Irish*, folosește și *Dutch Sandwich*¹⁹⁴. În cazul său, structura generală suferă puține modificări, dar principiile și schema tind să se păstreze. Google utilizează la rândul său companii

¹⁸⁶ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

¹⁸⁷ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

¹⁸⁸ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 690.

¹⁸⁹ European Parliament, *Parliamentary questions*, E-000064-19, 9 January 2019, [Online] la https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2019-000064_EN.html.

¹⁹⁰ I. De Hoon, *Is the Netherlands a tax haven?*, No More Tax, [Online] la <https://nomoretax.eu/netherlands-tax-haven/>.

¹⁹¹ I. De Hoon, *Is the Netherlands a tax haven?*, ...

¹⁹² C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 1.

¹⁹³ General Court of the European Union, *Cases T-778/16 and T-892/16*, Judgement of 15 July 2020, [Online] la <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&doclang=en>.

¹⁹⁴ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 727.

ce dețin DPI pentru realizarea schemei fiscale. Alphabet Inc. încheie contracte cu sucursalele sale internaționale, cărora le permite să realizeze profit de pe urma exploatarea tuturor elementelor *software* create de Google¹⁹⁵ prin acordarea de licențe. Metoda utilizată de Google are la bază desconsiderarea regulilor prețurilor de transfer¹⁹⁶. Prețurile de transfer reprezintă practica de a plăti pentru bunuri și servicii de la o persoană afiliată la alta¹⁹⁷, în cazul Google chiar intra-grup. Se încheie în acest scop acorduri bilaterale confidențiale cu privire la prețurile de transfer¹⁹⁸ prin care se divide și obligația de suportare a costurilor, precum și dreptul de utilizare a DPI dezvoltate în comun.

Google Inc. (acum, Alphabet Inc¹⁹⁹) a încheiat un contract de licență cu GIHU²⁰⁰ în 2003. În urma acestuia, GIHU a obținut controlul asupra accesului la motorul de căutare, serviciile de publicitate și platforma Android²⁰¹. Simultan, prin acest acord, veniturile internaționale au fost concentrate în Irlanda. În același timp, a fost încheiat și un *joint development agreement* tot cu GIHU²⁰².

GIHU a încheiat un contract de sublicență cu GNH²⁰³. GNH a încheiat la rândul său un alt contract de sublicență cu GIL. GIL este partea cocontractantă pentru serviciile de publicitate²⁰⁴ pentru toți consumatorii care nu sunt americani²⁰⁵, astfel că aceasta încasează majoritatea veniturilor provenite din publicitate la nivel global, și este deținută în totalitate de GIHU.

GIL plătește către GNH redevențe într-un quantum supraevaluat, aproape de concurența veniturilor realizate. GIL beneficiază de deducerea redevențelor plătite, de impozitul scăzut și de soluția fiscală irlandeză. GNH este *conduit company*²⁰⁶, fără niciun fel de activitate economică²⁰⁷, care doar încasează redevențele de la GIL și le transferă mai departe către GIHU. Prin urmare, în fapt, GIL plătește redevențe către GIHU²⁰⁸, doar că prin GNH fiindcă cu aceasta din urmă a încheiat contractul de sublicență a DPI²⁰⁹.

¹⁹⁵ *Idem*, p. 735.

¹⁹⁶ *Ibidem*.

¹⁹⁷ *Idem*, p. 739.

¹⁹⁸ *Idem*, p. 740.

¹⁹⁹ Pentru mai multe detalii, a se vedea, <https://abc.xyz/investor/#VII>.

²⁰⁰ Pentru mai multe detalii, a se vedea, <https://www.bloomberg.com/profile/company/0291850D:ID>.

²⁰¹ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 740.

²⁰² *Ibidem*.

²⁰³ Pentru mai multe detalii, a se vedea, https://www.dnb.com/business-directory/company-profiles.google_netherlands_holdings_bv.6feeb6b2745e5e512ab5de4994d14f84.html.

²⁰⁴ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 5.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ *Idem*, p. 4.

²⁰⁷ *Idem*, p. 6.

²⁰⁸ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 741.

²⁰⁹ *Ibidem*.

GIHU, care primește redevențele majorate de la GIL prin intermediul GNH²¹⁰, are „centrul efectiv de control” și administrația în Bermude²¹¹, ceea ce o sustrage de la sistemul de impozitare irlandez²¹². Mai mult, nefiind sub controlul direct al Alphabet Inc, din punct de vedere fiscal, e tratată în SUA drept o entitate separată. GIHU transferă redevențele aproape intacte către Bermude. Societatea din Bermude nu e supusă impozitării americane, astfel că redevențele transferate de GIHU către Bermude nu sunt impozitate. În plus, nu sunt impozitate nici în Irlanda fiindcă nu este o entitate supusă impozitării având în vedere reglementările din Irlanda și SUA²¹³.

GIL, care încasează toate veniturile internaționale, este supusă în teorie impozitării irlandeze de 12.5%²¹⁴. Totuși, având în vedere existența și practica soluțiilor fiscale individuale, precum și caracterul lor confidențial, există suficiente resorturi pentru a considera o probabilitate crescută în sensul beneficierii de o astfel de soluție care să reducă semnificativ cota de impozitare, precum și segmentul din venituri impozitat, mai ales luând în considerare impozitul de 3% plătit de Google în anii anteriori. GIL, pentru a-și micșora profitul și implicit impozitul pe profit²¹⁵, deduce redevențele plătite către GIHU prin GNH pentru sublicență²¹⁶. În acest mod, se aproximează că în 2015 Google ar fi reușit să ajungă la un impozit pe profit de doar 1.5%²¹⁷. În contractul de sublicență dintre GNH și GIL, redevențele au un nivel ridicat astfel încât să poată fi dedus cât maim ult²¹⁸, iar baza impozabilă să tindă spre zero. Cu privire la posibilitatea de a stabili în mod arbitrar cuantumul redevențelor și a incidenței regulilor prețurilor de transfer, subliniem că este posibil datorită faptului că Irlanda a introdus prețurile de transfer mai târziu, dar acestea nu se aplică contractelor și înțelegerilor dinainte de iulie 2010²¹⁹. În plus, Irlanda nu a creat un cadru riguros pentru reglementarea și aplicarea prețurilor de transfer²²⁰.

Pentru a evita ca veniturile pe care le obține GIHU din contractul de sublicență să fie supuse impozitării în Irlanda, prin reținere la sursă, plățile de la GIL către GIHU trec prin filiala din Olanda, ceea ce duce la formarea *Dutch*

²¹⁰ Reuters, *Google shifted \$23 billion to tax haven Bermuda in 2017: filing*, January 3, 2019, [Online] la <https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands-idUSKCN1OX1G9>.

²¹¹ House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., Ev. 40.

²¹² J. Sokatch, *op. cit.*, p. 740.

²¹³ *Idem*, p. 741.

²¹⁴ *Ibidem*.

²¹⁵ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

²¹⁶ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 741.

²¹⁷ J. Stewart, *op. cit.*, p. 15.

²¹⁸ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 6.

²¹⁹ *Ibidem*.

²²⁰ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 732.

*Sandwich*²²¹. GIL plătește redevențele în Olanda care nu are reglementat un sistem de impozitare al redevențelor prin de reținere la sursă, aspect ce se va modifica începând cu 2021²²². În plus, în temeiul Directivei 2003/49/EC, poate realiza plăți constând în redevențe către sucursale localizate în alte state membre, fără a fi impozitate, sub condiția ca proprietarul beneficiar al plății să fie o companie localizată într-un alt stat membru²²³.

Redevențele transferate în Bermude²²⁴ sunt "parcate" acolo. Există posibilitatea de a se decide acordarea dividendelor ce vor fi supuse impozitării americane²²⁵, sau se utilizează în beneficiul personalului din executivul Google²²⁶. Bermudele nu impozitează veniturile, redevențele, nu are rețineri la sursă și nici impozite pe dividende sau dobânzi²²⁷. Se susține că deși este supusă intens criticii, soluția păstrării profiturilor în paradisuri fiscale nu este ilegală²²⁸.

Esențial la schema fiscală prezentată este că pentru a evita aplicarea regulilor CFC din SUA, se realizează operațiunea *check-the-box* prin care se alege ca GIL și GIHU să fie tratate drept entități separate²²⁹, și, drept urmare, GIL și GIHU sunt tratate drept o singură entitate în temeiul legislației americane²³⁰, deși GIHU este sucursală deținută integral de Alphabet, ceea ce ar atrage incidența regulilor privind CFC²³¹.

Google susține că valoarea economică a serviciilor și produselor sale este creată în SUA. Acest aspect, conexat cu faptul că impozitul trebuie plătit acolo unde este creată valoarea economică, ne îndrumă spre concluzia că nu ar trebui să existe sarcină fiscală pentru Google nici în țările unde Google prestează servicii. În respectivele țări, unde are birouri teritoriale ce acționează drept agenți, Google

²²¹ *Idem*, p. 741.

²²² PwC, *Update: Withholding tax on interest and royalty payments to low-tax countries*, 12 November 2020, [Online] la <https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/pwc-special-budget-day/update-withholding-tax-on-interest-and-royalty-payments-to-low-tax-countries.html>.

²²³ European Commission Taxation and Customs Union, *Taxation of Cross-Border Interest and Royalty Payments in the European Union*, [Online] la https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/taxation-crossborder-interest-royalty-payments-eu-union_en.

²²⁴ T. Sterling, *Google to end 'Double Irish, Dutch sandwich' tax scheme*, Reuters, 31 December 2019, [Online] la <https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands-idUSKBN1YZ10Z>.

²²⁵ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 742.

²²⁶ House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., Ev. 43

²²⁷ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 731.

²²⁸ R. W. Wood, *op. cit.*, p. 1.

²²⁹ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 688.

²³⁰ Prof. Dr. Frotscher, *Double Irish-Dutch Sandwich*, International Tax Institute – University of Hamburg, [Online] la http://www.rdti.it/sites/default/files/allegati_notizie/Frotscher_BEPS-Struktur.pdf.

²³¹ J. P. Brothers, *op. cit.*, p. 688.

plătește impozite raportat la activitatea economică pe care o desfășoară: mentenanța serviciilor (precum Google Maps), relații pentru clienții locali și pentru utilizatori, promovare locală a serviciilor și produselor Google, materiale pentru informare și instruire cu privire la utilizarea serviciilor Google etc.²³² În plus, faptul că publicitatea și anunțurile sunt adaptate la limba locală, ar reprezenta un serviciu local, economic, care ar trebui impozitat local²³³. Totuși, Google susține că impozitele pentru serviciile prestate din Irlanda trebuie plătite în Irlanda fiindcă vânzarea spațiului publicitar *online* are loc în Irlanda, și nu în statul clientului²³⁴.

Deși schema fiscală a adus multiple avantaje fiscale grupului Google, din cauza presiunii comunității internaționale, precum și a investigațiilor din diferite state la care a fost supus, coroborat cu imposibilitatea de a mai utiliza Double Irish din 2021. La sfârșitul anului 2019, Alphabet a anunțat că nu va mai folosi Double Irish, Dutch Sandwich²³⁵.

3.4. Franța c. Google France

GIL deține o sucursală în Franța, Google France²³⁶. Google France a încheiat în 2004 un acord cu GIL, prin care s-a obligat să ofere asistență clienților și GIL, specificând expres că Google France nu acționează drept agent al GIL și nici nu acceptă ordine de la aceasta²³⁷. Serviciile de publicitate sunt oferite în continuare de GIL. În urma unor inspecții desfășurate de autoritățile fiscale franceze în cadrul Google France, acestea au ajuns la avansarea ideii existenței unui sediu permanent al GIL în Franța²³⁸. Plecând de la această prezumție în scopuri fiscale, au calculat obligații fiscale în sarcina Google în valoare de 1.1 miliarde de euro²³⁹ ca urmare a activității economice desfășurate în Franța.

În litigiul în care autoritățile franceze fiscale au acuzat Google de sustragerea de la plata impozitelor datorate în temeiul activității economice pe care o desfășoară pe teritoriul Franței, s-a ajuns la încheierea unei înțelegeri prin care

²³² House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, ..., Ev. 39, Ev. 40.

²³³ *Idem*, Ev. 44.

²³⁴ J. Stewart, *op. cit.*, p. 14.

²³⁵ The Guardian, *Google says it will no longer use 'Double Irish, Dutch sandwich' tax loophole*, January 1, [Online] la 2020, <https://www.theguardian.com/technology/2020/jan/01/google-says-it-will-no-longer-use-double-irish-dutch-sandwich-tax-loophole>.

²³⁶ J. White, French appeals court upholds Google PE decision, *International Tax Review*, April 25, 2019, [Online] la <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fq9gdz0kwrbs/french-appeals-court-upholds-google-pe-decision>.

²³⁷ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules*, *MNE Tax*, May 23, 2019, [Online] la <https://mnetax.com/google-doesnt-owe-french-tax-on-sales-to-advertisers-court-rules-33887>.

²³⁸ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules*, ...

²³⁹ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules*, ...

Google a consimțit să achite suma de un miliard de euro²⁴⁰. Înțelegerea ar fi fost propusă de Ministerul de Finanțe francez²⁴¹, iar quantumul este format din 500 milioane de euro amendă fiscală și aproape 500 milioane de euro penalități²⁴². Ministerul de Finanțe urmărea să oblige Google, prin intermediul litigiului, la plata sumei totale de 1,6 miliarde de euro pentru perioada 2005 – 2018²⁴³.

Autoritățile fiscale franceze au arătat în instanță că Google France este un agent al GIL, dependent de aceasta și care îi utilizează facilitățile. Prin urmare, GIL ar trebui considerat ca având sediu permanent în Franța²⁴⁴. În plus, autoritățile au arătat că GIL se încadrează drept plătitor de impozit prin reținere la sursă în temeiul legislației franceze, fiindcă acesta vinde spațiu publicitar prin intermediul unui agent dependent de aceasta, care este abilitat să contracteze în numele GIL și are un sediu fix de afaceri în Franța²⁴⁵. De asemenea, autoritățile au mai susținut că GIL trebuie să fie supus și unui impozit profesional specific legislației franceze, fiindcă activitatea de a vinde spațiul publicitar în Franța reprezintă o activitate profesională realizată de GIL care deține active în Franța cu scopul prestării acestei activități²⁴⁶.

Este de subliniat faptul că Google a câștigat în primă instanță în baza unei analize a Curții Administrative de Apel din Paris asupra criteriului sediului permanent²⁴⁷ prin intermediul căreia a concluzionat că GIL nu are un sediu permanent în Franța fiindcă birourile Google France nu echivalează cu un sediu permanent al GIL. Totuși, Curtea a stabilit că Google France acționează drept un agent dependent în înțelesului tratatului bilateral privind dubla impozitare încheiat între Franța și Irlanda. Google France este dependentă de GIL din punct de vedere juridic și economic și nu suportă niciun risc ce decurge din activitatea sa economică, aceasta prestând servicii sub instrucțiunile GIL, care returnează Google

²⁴⁰ Simon Carraud, Mathieu Rosemain, *Google to pay \$1 billion in France to settle fiscal fraud probe*, Reuters, September 12, 2019, [Online] la <https://www.reuters.com/article/us-france-tech-google-tax-idUSKCN1VX1SM>.

²⁴¹ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*

²⁴² S. Carraud, M. Rosemain, *Google to pay \$1 billion in France to settle fiscal fraud probe, ...*

²⁴³ R. Dillet, *Google to pay \$549 million fine and \$510 million in back taxes in France*, September 12, 2019, Tech Crunch, [Online] la <https://techcrunch.com/2019/09/12/google-to-pay-549-million-fine-and-510-million-in-back-taxes-in-france/>.

²⁴⁴ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*

²⁴⁵ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*

²⁴⁶ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*

²⁴⁷ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*; CAA Paris, 25 Avril 2019, N°17PA03065 to 3069, [Online] la <http://paris.cour-administrative-appel.fr/content/download/160497/1624543/version/1/file/17PA03065.pdf>.

France cheltuielile realizate, la care adaugă un procent suplimentar de 8%. Din aceste elemente rezultă dependența economică și juridică. Din punct de vedere al prestării serviciilor de publicitate, s-a statuat că Google France nu acționează drept agent al GIL, fiindcă nu poate angaja GIL prin contracte²⁴⁸ (nu le poate semna și nici nu le poate negocia sau accepta oferte în numele său).

Litigiul și înțelegerea ce au avut loc au fost privity și catalogate drept un potențial precedent în temeiul căruia și alte companii cu profil și activitate similară vor putea fi taxate pentru activitatea lor. Ceea ce urmărește Franța este impozitarea profiturilor pe care Google le obține de pe urma utilizatorilor francezi, susținând că impozitele ar fi aferente veniturilor obținute exclusiv din publicitatea prestată de Google²⁴⁹. Mecanismul aplicat constă în impozitarea veniturilor generate de resortisanții francezi pentru Google, ceea ce echivalează cu impozitarea participării "de la distanță" în economia domestică²⁵⁰ având ca temei beneficiul patrimonial obținut de Google prin activitatea de pe piața franceză.

4. BEPS drept esența schemelor fiscale pentru tax avoidance ale giganților publicitari. Măsuri

Elementul principal comun al celor două scheme fiscale ale giganților publicitari esre reprezentat de BEPS, care reprezintă practica de a reduce baza impozabilă („base erosion”) prin transferul profiturilor către alte jurisdicții fiscale („profit shifting”). Astfel, BEPS are la bază transferul artificial al profiturilor din țări cu impozite ridicate către țări cu impozite scăzute²⁵¹, în care nu au loc activități economice, cu scopul de a reduce quantumul acestora în statul unde impozitarea este mai mare (în cazurile studiate, profiturile ce ar trebui impozitate în SUA ajung a fi scutite de impozit prin transferul lor în paradisuri fiscale). BEPS este posibilă în contemporanitate din cauza procesului de integrare a economiilor naționale și a piețelor²⁵² și este realizată în principal de companiile multinaționale care generează în acest mod *stateless income*²⁵³. În concret, profiturile companiei-mamă, ce sunt obținute în afara statului unde se află sediul acesteia, ajung transferate într-un stat

²⁴⁸ P. Luquet, M. Duquenne, P. Bufort, *Google doesn't owe French tax on sales to advertisers, court rules, ...*

²⁴⁹ R. Dillet, *Google to pay \$549 million fine and \$510 million in back taxes in France, ...*

²⁵⁰ V. Govindarajan, A. Srivastava, H. Warsame, L. Enache, *The Problem with France's Plan to Tax Digital Companies*, Harvard Business Review, July 17, 2019, [Online] la <https://hbr.org/2019/07/the-problem-with-frances-plan-to-tax-digital-companies>.

²⁵¹ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 4.

²⁵² OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS*, 14. 10.2020, ISBN 9789264289321, [Online] la <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1610649886&id=id&accname=guest&checksum=3219A7FA9686EA5F33F1E97D4A746568>, p. 3.

²⁵³ Pentru mai multe detalii, a se vedea, E. D. Kleinbard, *Stateless Income*, în Florida Tax Review vol. 11, no. 9, 2011, [Online] la https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1791769, p. 702.

distinct de cel în care sunt realizate profiturile, unde nu există nici active și nici clienți ai societății-mamă sau ai societăților-fiice ale acesteia. Cel mai facil este în cazul companiilor care au la baza activității DPI fiindcă acestea sunt cele mai mobile, fiind ușor transferabile²⁵⁴. În plus față de interconectivitatea economiilor naționale și a piețelor, BEPS are loc și din cauza existenței și exploatarei diferențelor între legislațiile statelor lumii, a incompatibilităților între acestea și a vidurilor normative²⁵⁵ fiind un mecanism fiscal dintr-o varietate de prevederi fiscale naționale care se îmbină perfect pentru a produce rezultatul dorit.

4.1. Consecințele BEPS

BEPS reprezintă o practică fiscală nocivă pentru economiile naționale. Dacă impozitele ar fi calculate și plătite întocmai conform legislațiilor statelor, prin raportare la baza reală de impozitare, fără diminuarea sa, și nu ar fi plătit cu titlu de impozit doar 1-3% din profituri, astfel cum se întâmplă când schema fiscală este bazată pe BEPS, sumele provenite din impozite s-ar constitui în venituri la bugetele statelor și ar ajuta la diminuarea datoriilor de stat²⁵⁶ (scăderea gradului de îndatorare publică).

Țările care sunt cele mai afectate sunt cele în curs de dezvoltare fiindcă în acestea impozitul pe profit este un element ce contribuie la buget într-o proporție covârșitoare, mai ales cel de la societățile multinaționale²⁵⁷. Țările aflate în curs de dezvoltare ar pierde aproximativ 50 de miliarde de dolari ca urmare a evitării impozitării²⁵⁸. În total, din cauza BEPS, se pierd venituri la bugetele statelor în cuantum de 100-240 miliarde de dolari²⁵⁹. În lipsa unei divulgări a profitului făcut pe baza consumatorilor din fiecare țară, este greu de apreciat în concret pierderea raportată la fiecare stat. Totuși, în Marea Britanie s-a încercat efectuarea unui astfel de calcul și s-a ajuns la concluzia că aceasta ar pierde în jur de 12 miliarde de lire sterline anual din cauza a 700 de companii²⁶⁰ multinaționale.

În final, BEPS se traduce și drept un avantaj competitiv al societăților multinaționale față de cele naționale²⁶¹, fiindcă cele din urmă nu au posibilitatea utilizării aceluiași scheme fiscale pentru diminuarea sarcinii fiscale, lipsindu-le dimensiunea internațională necesară. În plus, se susține că această practică, care este vizibilă și pentru persoanele fizice din statul respectiv, determină respectivele persoane să nu mai respecte obligațiile fiscale patrimoniale, urmând exemplul societăților multinaționale²⁶², în baza unui sentiment al nedreptății (dacă societățile

²⁵⁴ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 2.

²⁵⁵ OECD, *About the Inclusive Framework on BEPS*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm/#BEPSPackage>.

²⁵⁶ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 1.

²⁵⁷ OECD, *About the Inclusive Framework on BEPS*, ...

²⁵⁸ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 9.

²⁵⁹ OECD, *BEPS*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

²⁶⁰ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 9.

²⁶¹ OECD, *About the Inclusive Framework on BEPS*, ...

²⁶² OECD, *About the Inclusive Framework on BEPS*, ...

multinaționale, cu venituri de miliarde de dolari, nu își achită impozitele, cu atât mai puțin persoane fizice cu venituri infime prin comparație vor proceda la a-și respecta obligațiile).

4.2. Măsurile generale propuse împotriva BEPS. OECD drept actor principal la nivel internațional

Sesizând efectele negative ale BEPS alături de dimensiunea internațională a practicii, OECD²⁶³ a fost una dintre primele organizații care a formulat o poziție clară și fermă în privința BEPS și a creat premisele unor reguli fiscale internaționale în materie. Printre întrebările ce și-au căutat răspuns la nivelul OECD se află și compatibilitatea sistemelor naționale tradiționale de impozitare, dezvoltate în baza economiilor existente în urmă cu mai bine de un secol, cu o societate globalizată și intens digitalizată, caractere ce se reflectă și în economia globală modernă²⁶⁴. Deși sistemele respective au ajuns a fi șlefuite până la nivelul evitării dublei impunerii și au reușit să asigure un anumit nivel de certitudine în impozitare²⁶⁵, economia digitală²⁶⁶ aflată în continuă expansiune necesită noi reguli și principii, adaptate, astfel încât statele să nu fie prejudiciate prin schemele fiscale ce exploatează vulnerabilitățile existente prin intermediul caracteristicilor datelor și activelor intangibile specifice companiilor *high-tech* multinaționale.

OECD a început din 2013²⁶⁷ să dezvolte 15 tipuri de acțiuni, grupate pe trei piloni²⁶⁸, ce includ idei, teorii și propuneri de reglementări normative naționale, astfel încât BEPS să nu mai poată fi practicat în continuare. Ceea ce își propun acțiunile OECD, cărora li s-a alăturat și G20²⁶⁹, este ca regulile și instrumentele pe care le dezvoltă cu ajutorul comunității internaționale, să asigure impozitarea profitului la locul unde acestea sunt generate prin activități economice și în locul unde valoarea este creată²⁷⁰. Activitatea OECD și a colaboratorilor care s-au alăturat acțiunilor sale au avut în vedere structurarea unui cadru internațional

²⁶³ OECD reprezintă *Organisation for Economic Co-operation and Development* înființată prin Convenția de la Paris din 14 decembrie 1960. România este stat membru. Mai multe detalii despre OECD se regăsesc la <https://www.mae.ro/node/1481>.

²⁶⁴ OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, [Online] la <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

²⁶⁵ OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, ...

²⁶⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS*, p. 3.

²⁶⁷ *Ibidem*.

²⁶⁸ *Ibidem*.

²⁶⁹ G20 reprezintă Grupul celor douăzeci de miniștri ai finanțelor și ai guvernatorilor băncilor centrale, conform originalului din engleză, *the Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors*. G20 este un forum creat în 1999, după crizele din Asia și Rusia, pentru a reuni economiile dezvoltate și marile economii emergente. Mai multe detalii despre G20 se regăsesc la adresa web <https://ro.wikipedia.org/wiki/G20>.

²⁷⁰ OECD, *Beps Actions*, [Online] la <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

pentru sistemele de impozitare, care să reunească consistență, claritate și coordonare²⁷¹.

Pentru început, o constantă a regulilor dezvoltate de OECD este transparența, dezvoltată pe trei dimensiuni: între companii și stat, între stat și contribuabili²⁷² și între state (acestea ar trebui întocmească rapoarte naționale și să colaboreze prin schimbul acestora²⁷³). Transparența se reflectă și într-una din măsurile propuse pentru a preveni schemele fiscale agresive, și anume obligația de a divulga o astfel de schemă, de către societățile care o utilizează, în statul în care este utilizată, în baza unui cadru legal adoptat de către fiecare stat în parte²⁷⁴. Un astfel de cadru normativ național ar trebui să reglementeze ce scheme fiscale sunt raportabile (condițiile pentru a deveni incidentă obligația de raportare) și are drept scop informarea timpurie cu privire la schemele fiscale pentru a permite realizarea unor analize de risc în baza informațiilor obținute, un răspuns prompt și preîntâmpinarea unor evitări a impozitării²⁷⁵. De asemenea, o propunere interesantă ce ar reprezenta totodată o reformă în materie de raportare și transparență constă în instituirea unei obligații în sarcina consultantilor fiscal de a raporta schemele fiscale pentru evitarea impozitării și a unei obligații în sarcina statelor de a întocmi rapoarte naționale privind investitorii multinaționali²⁷⁶.

După cum se poate observa, și în cele două scheme fiscale analizate, există suficiente motive rezonabile pentru a se susține și existența unor regimuri fiscale preferențiale acordate companiilor (soluțiile fiscale individuale irlandeze) tocmai în baza profilului activității lor ce implică DPI. Prin urmare, aceste regimuri contribuie la și susțin BEPS. În cadrul de reglementare propus de OECD, regimurile fiscale preferențiale acordate în considerarea DPI, bazate în principal pe deductibilități sau excluderi ale anumitor categorii de la impozitare, pot fi perpetuate doar dacă în statul care acordă un astfel de regim societățile au cheltuieli reale cu dezvoltarea și cercetarea DPI²⁷⁷, desfășurând cu adevărat, efectiv, aceste activități.

²⁷¹ OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, ...

²⁷² OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015, Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, Paris, [Online] la https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page87, p. 86.

²⁷³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 86.

²⁷⁴ OECD, Action 12 Mandatory Disclosure Rules, [Online] la <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>.

²⁷⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, [Online] la <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1610651860&id=id&accname=guest&checksum=5062AB3FA503085FA127949A15503F6D>, p. 13.

²⁷⁶ C. Fuest, C. Spengel, K. Finke, J. H. Heckemeyer, H. Nusser, *op. cit.*, p. 2.

²⁷⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 90.

4.2.1. Reconceptualizarea sediului permanent

Un alt element central al proiectului OECD în privința BEPS îl reprezintă redefinirea sediului permanent²⁷⁸. Acesta este un concept dezvoltat din necesități fiscale în scopul determinării, în comerțul internațional, a locului (statului de impozitare). Conceptul s-a șlefuit în principal sub auspiciile tipului de comerț sub regența căruia a luat naștere, și anume un comerț tradițional, cu produse predominant tangibile. Pentru calificarea unui stat drept sediu permanent, pe teritoriul acestuia ar trebui să se regăsească o „minimă legătură necesară pentru a aplica taxarea la sursă a profiturilor active ale unei afaceri”²⁷⁹, legătură înțeleasă drept prezență fizică sau reprezentativă²⁸⁰.

Serviciile de publicitate *online* se sustrag de la comerțul tradițional, fiind subsumate comerțului electronic, care nu mai prezintă compatibilitate integrală cu conceptul de sediu permanent. Acestea sunt prestate în temeiul unor contracte electronice și prin mijloace electronice. Prin urmare, aceste servicii, generatoare de venituri substanțiale, nu presupun o prezență fizică în statul în care serviciul se prestează, iar beneficiarul lor este dificil de identificat. Aceeași concluzie se regăsește în cadrul oricărei activități ce are la bază DPI și este parte din economia digitală. În plus, după cum se observă în cazul Google și Facebook, ambele au ”birouri teritoriale”, despre care susțin că nu prestează propriu-zis activitate generatoare de venituri, motiv din cauza căruia birourile nu pot fi calificate drept sedii permanente pentru a proceda la impozitarea în fiecare stat.

O idee avansată a fost ca, în contextul existenței unor filiale naționale ale companiilor-fiică (precum așa-numitele birouri teritoriale), atunci când aceste filiale joacă un rol important în încheierea contractelor dintre rezidenții respectivei țări și compania-fiică, fără a le încheia cea din urmă în mod formal, vânzările, respectiv prestările de servicii, să fie considerate a fi efectuate de către filială, în ciuda faptului că sediul permanent ar fi cel al companiei-mamă²⁸¹. În plus, s-a propus eliminarea unor excepții privind acordarea statutului de sediu permanent atunci când activitățile desfășurate nu sunt cu adevărat auxiliare sau preparatorii pentru activitățile principale ale companiei²⁸², ci au dobândit în timp un rol semnificativ în activitatea sa. În acest mod, se materializează conceptul conform

²⁷⁸ *Idem*, p. 87.

²⁷⁹ I. M. Costea, *Sediul permanent în comerțul electronic*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași. Seria Științe Juridice*, Tomul LXIV, 2018, Supliment, p. 213, *apud* D. Pinto, *The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*, An earlier version of this article was presented as a paper at the 18th Annual Conference of the Australasian Tax Teachers' Association held on 30 January to 1 February 2006 at the Melbourne Law School, University of Melbourne, Australia, [Online] la https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/38171/20960_downloaded_stream_416.pdf?sequence=2&isAllowed=y, accesat 08.10.2018.

²⁸⁰ I. M. Costea, *Sediul permanent în comerțul electronic*, ..., p. 213.

²⁸¹ OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 88.

²⁸² *Ibidem*.

căruia impozitele trebuie plătite în același stat în care profiturile au fost realizate (*source-based taxation*²⁸³), și nu acolo unde au fost transferate tocmai cu scopul evitării sau reducerii impozitării²⁸⁴. Prin urmare, impunerea trebuie să aibă loc în fiecare stat din care societățile multinaționale obțin profituri, prin raportare la profiturile generate de prestarea activității în/pentru respectivul stat.

4.2.2. Prețurile de transfer

Activele intangibile precum DPI sunt nucleul valorii generate de companiile multinaționale *high-tech* pentru obținerea veniturilor, dar sunt mobile și greu de evaluat²⁸⁵. Mobilitatea permite, astfel cum se observă din schemele fiscale ale gigantilor publicitari, relocarea lor în orice stat al lumii dorit. Ocolirea regulilor prețurilor de transfer se poate realiza prin contracte de licență sau acorduri de contribuire la costuri (*cost contribution agreements/cost-sharing agreements*), sau scheme fiscale care separă deducerile cheltuielilor realizate pentru dezvoltarea DPI²⁸⁶. De asemenea, ocolirea poate avea loc și din cauza dificultăților întâmpinate în evaluarea DPI la momentul transferului lor, precum și din cauza acordurilor încheiate prin care se ascund sau sunt greu de identificat anumite DPI²⁸⁷.

Pentru început, pentru a contracara acordurile fictive de costuri, s-a avansat ideea conform căreia faptul că o societate-fiică contribuie la cercetarea și dezvoltarea DPI nu o îndreptățește la a obține profituri diferențiate, mult superioare, ci aceasta trebuie să fie remunerată în concordanță cu activitatea efectiv prestată²⁸⁸ și cota sa de participare. Apoi, în ceea ce privește imposibilitatea evaluării la momentul transferului, s-a propus opțiunea de a evalua ulterior DPI pe baza profiturilor realizate ca urmare a exploatării lor. În plus, în considerarea principiilor transparenței și cooperării, s-a propus și instituirea unui standard uniform al documentelor în materie de prețuri de transfer²⁸⁹.

4.2.3. Alte măsuri

Printre celelalte măsuri propuse se numără modificarea prevederilor care reglementează CFC²⁹⁰ și impozitarea lor, fiindcă tocmai vidurile legislative și

²⁸³ A. M. Lejour, H. A. A. Verbonr, *Source-based versus residence-based capital income taxes in a dynamic model*, în *European Journal of Political Economy*, vol. 14, 1998, [Online] la https://www.researchgate.net/publication/223675958_Source-based_versus_residence-based_capital_income_taxes_in_a_dynamic_model/link/5bc448f0299bf1004c5f4c9e/download, p. 530.

²⁸⁴ Oxfam, *Tax battles. The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax*, p. 5.

²⁸⁵ OECD, *Action 8-10 Transfer Pricing*, [Online] la <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>.

²⁸⁶ OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 91.

²⁸⁷ *Ibidem*.

²⁸⁸ *Ibidem*.

²⁸⁹ OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 86.

²⁹⁰ OECD, *Action 3 Controlled Foreign Company*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>.

portțiile normative din acest segment favorizează BEPS. În privința CFC, există practica de a transfera riscul prin contractele de licență în sarcina companiei situate în paradisul fiscal (cea din străinătate, controlată direct sau indirect de compania-mamă). Astfel, aceștia i se alocă venituri substanțiale pentru a compensa riscurile suportate. În această situație, pentru a preveni transferurile artificiale cu avataje fiscale, măsurile includ determinarea riscului ce poate fi suportat de o companie în baza posibilității sale de a exercita un control real și efectiv și de a avea capacitatea financiară de a-și asuma riscul²⁹¹. În baza acestor reguli, se pot amenda contractele existente, iar dovada ar fi conduita reală a companiilor²⁹². În plus, profiturile nu mai pot fi alocate companiilor care nu contribuie deloc la generarea lor²⁹³. Aceste măsuri sunt utile mai ales în considerarea tipului de companii a căror rezidență se stabilește în paradisul fiscal (*mailbox company*).

Alte măsuri propuse, includ extinderea dreptului de a impozita societăți atunci când există o participare activă și susținută a acestora într-o anumită jurisdicție, chiar de la distanță, și un drept de impozitare special – „*tax back*”, oferit acelor jurisdicții care nu și-au exercitat dreptul de a impozita sau când, în lipsa acestui impozit, profiturile ar fi suspuse unei impozitări foarte reduse²⁹⁴.

În final, pentru cooperare și transparență, a fost creată Platforma pentru colaborare în materie de impozitare²⁹⁵. Aceasta reprezintă un mijloc de intensificare a cooperării dintre organizațiile internaționale fondatoare, în materie fiscală. Aceasta a luat naștere prin efortul comun al OECD, IMF²⁹⁶, UN²⁹⁷ și World

²⁹¹ OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 92.

²⁹² *Ibidem*.

²⁹³ *Ibidem*.

²⁹⁴ OECD, *OECD Secretary-General Tax Report To G20 Finance Ministers And Central Bank Governors Saudi Arabia October 2020*, OECD Paris, 2020, [Online] la <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2020.pdf>, p. 10.

²⁹⁵ Platforma se regăsește la adresa web <http://www.tax-platform.org/>.

²⁹⁶ IMF (*International Monetary Fund*) reprezintă Fondul Internațional Monetar, o organizație internațională cu 188 de state membre. A fost constituită prin Tratatul de la Bretton Woods din iulie 1944, având ca scop principal promovarea unei economii mondiale sănătoase.

²⁹⁷ UN (*United Nations*) reprezintă Organizația Națiunilor Unite. Fondată pe 24 octombrie 1945, după Al Doilea Război Mondial, are astăzi 193 de state membre. Întemeierea ei a constat din semnarea, de către membrii ei fondatori, a Cartei Organizației Națiunilor Unite.

Bank Group^{298,299} și este utilizată în prezent și pentru diseminarea informațiilor care oferă rapoarte și îndrumări cu privire la măsurile în sfera fiscală.

Efectul negativ al măsurilor înaintate în atenția comunității internaționale este că, în unele cazuri în care reformele propuse de OECD au fost adoptate și au avut rezultatul urmărit, și anume au anostomozat cercul evitării sau reducerii impozitului prin BEPS, guvernele naționale au compensat prin scăderea taxelor și impozitelor pentru companii. Prin urmare, s-a ajuns la o întrecere între state pentru scăderea și oferirea unor taxe și impozite cât mai mici³⁰⁰ încât să fie atrase societățile multinaționale care vin la pachet cu investiții străine.

4.3. Măsurile naționale cu efect asupra BEPS

4.3.1. *US Tax Cuts and Jobs Acts of 2017*

La nivelul SUA, s-a propus mai întâi, indiferent de problema ce o reprezenta BEPS la nivel internațional, reducerea impozitelor pentru companii³⁰¹ cu scopul de a determina repatrierea profiturilor din străinătate, în beneficiul SUA. Ulterior, împreună cu însușirea unor propuneri și măsuri cuprinse în acțiunile OECD, a luat naștere actul normativ fiscal american *Tax Cuts and Jobs Act* (în continuare, „TCJA”). TCJA a fost adoptată în 2017 în timpul administrației Trump. Se susține că aceasta a venit drept răspuns direct la proiectul propus de OECD pentru anihilarea practicilor de tip BEPS³⁰². TCJA a urmărit printre altele să instituie un mecanism pentru a submina schemele fiscale ale giganților publicitari, care din punct de vedere al autorităților americane au cauzat un prejudiciu substanțial bugetului național și reprezintă în același timp o problemă la nivel internațional. Prin TCJA s-a încercat și adoptarea unor măsuri care să determine giganții publicitari să repatrieze profiturile obținute în străinătate, fără a le mai ”parca” în paradisuri fiscale. În acest scop, s-a introdus un impozit asupra

²⁹⁸ *World Bank Group* reprezintă Grupul Băncii Mondiale, o instituție formată din alte cinci instituții financiare internaționale: Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare - BIRD (*International Bank for Reconstruction and Development*), Corporația Financiară Internațională - IFC (*International Finance Corporation*), Asociația Internațională de Dezvoltare - IDA (*International Development Association*), Agenția de Garantare Multilaterală a Investițiilor - MIGA (*Multilateral Investment Guarantee Agency*), Centrul Internațional de Reglementare a Diferendelor din Domeniul Investițiilor - ICSID (*International Center for Settlement of Investments Disputes*).

²⁹⁹ OECD, *Platform for Collaboration on Tax*, [Online] la <https://www.oecd.org/tax/platform-for-collaboration-on-tax.htm>.

³⁰⁰ Oxfam, *Tax battles. The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax*, p. 6.

³⁰¹ J. Sokatch, *op. cit.*, p. 744.

³⁰² J. Silbering-Meyer, *Tax Cuts and Jobs Act: A Response to BEPS*, *Journal of International Taxation* 2018, Volume 29, Number 09, September 2018, [Online] la https://static.store.tax.thomsonreuters.com/static/relatedresource/Tax_Cuts_and_Jobs_Act_A_Response_to_BEPS_Journal_of_International_Taxation_Sep_2018.pdf, p. 1.

veniturilor din străinătate neimpozitate anterior ale anumitor companii³⁰³ (denumit „impozit de tranziție”, care se aplică o singură dată³⁰⁴), un impozit asupra GILTI (*Global Intangible Low Tax Income*³⁰⁵) și o reducere a impozitului pe profit la 21% (de la 35%) începând cu 1 ianuarie 2018³⁰⁶. Impozitul de tranziție se aplică companiilor de tip CFC și celor străine, care au un acționar companie americană³⁰⁷, ca și cum respectivele profituri ar fi fost repatriate anterior în SUA, și poate fi achitată și în rate³⁰⁸ (în considerarea cuantumului considerabil la care se ajunge prin aplicarea unui impozit asupra veniturilor dintr-o perioadă mai lungă de timp). În privința reducerii impozitului, aceasta a venit în scopul creșterii atractivității statului american din punct de vedere fiscal, SUA întând astfel la rândul său în competiția internațională pentru oferirea unor avantaje fiscale societăților multinaționale. Tot prin TCJA s-a eliminat și impozitul asupra dividendelor primite de la companiile străine³⁰⁹.

Impozitul GILTI reprezintă un instrument esențial împotriva BEPS a cărui arhitectură are la bază DPI³¹⁰, fiind menit să descurajeze transferul profiturilor utilizând DPI (implicit și transferul activelor intangibile precum DPI). Acesta este un impozit aplicat asupra veniturilor străine³¹¹, obținute și din exploatarea DPI, al căror quantum depășește 10% din quantumul investițiilor străine realizate de compania în cauză³¹². Quantumul acestui impozit este de minim 10,5%³¹³, fiind la nivelul sau chiar mai jos de nivelul impozitului în celelalte state ale lumii³¹⁴.

³⁰³ Internal Revenue Service, *Section 965 Transition Tax*, [Online] la <https://www.irs.gov/businesses/section-965-transition-tax>.

³⁰⁴ E. Toder, *Explaining the TCJA's International Reforms*, Tax Policy Center, 2 February 2020, [Online] la <https://www.taxpolicycenter.org/taxvox/explaining-tcjas-international-reforms>.

³⁰⁵ Pentru mai multe detalii despre GILTI, a se vedea, Tax Policy Center, *What is global intangible low-taxed income and how is it taxed under the TCJA?*, în Tax Policy Center Briefing Book. Key Elements of the U.S. Tax System, [Online] la <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-global-intangible-low-taxed-income-and-how-it-taxed-under-tcja>.

³⁰⁶ Facebook, *Facebook Reports Fourth Quarter and Full Year 2017 Results*, Menlo Park, California, Jan. 31, 2018, [Online] la https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_news/Facebook-Reports-Fourth-Quarter-and-Full-Year-2017-Results.pdf, p. 3.

³⁰⁷ Internal Revenue Service, *Section 965 Transition Tax*, ...

³⁰⁸ Internal Revenue Service, *Section 965 Transition Tax*, ...

³⁰⁹ E. Toder, *Explaining the TCJA's International Reforms*, ...

³¹⁰ K. Pomerleau, *What's up with Being GILTI?*, Tax Foundation, March 14, 2019, [Online] la <https://taxfoundation.org/gilti-2019/>.

³¹¹ E. Lebas (KPMG), *US tax reform series - presumed GILTI (the 'stick')*, August 2018, AGEFI Luxembourg, [Online] la <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/lu/pdf/lu-en-us-tax-reform-series-presumed-gilti.pdf>.

³¹² E. Lebas (KPMG), *US tax reform series - presumed GILTI (the 'stick')*, ...

³¹³ K. Pomerleau, *What's up with Being GILTI?*, ...

³¹⁴ *Ibidem*

Impozitul GILTI este operabil indiferent de existența unei repatrieri, respectiv distribuirii a profitului către acționarii americani³¹⁵.

TCJA a avut efectul scontat, acesta fiind vizibil chiar din 2018, Astfel, după noua lege din 2017, companiile au început să repatrieze profitul din paradisurile fiscale (în special Bermude) către SUA³¹⁶. Totuși, deși se susține că elementele ce țin de fiscalitate sunt determinante în materie de structura organizațională a unei companii, ceea ce include și locația sediilor sale, faptele au dovedit că există și alte aspecte ce pot impacta activitatea și structura companiei, în special prevederile în materie de protecție a datelor cu caracter personal, mai ales în cazul unor companii pentru gigantii publicității *online* care au la baza activității lor date cu caracter personal³¹⁷. Astfel, în 2018, Facebook a transferat o parte din conturile utilizatorilor pentru a le sustrage de la aplicarea legii europene în SUA, doar din considerentele unei legi mai favorabile în materie de protecție a datelor³¹⁸.

4.3.2. Impozitul "digital" francez

Franța a dezvoltat un impozit unilateral pentru companiile din domeniul tehnologiei, care obligă companiile cu cifră de afaceri globală mai mare de 740 de milioane de euro și de 25 de milioane de euro în Franța, să achite 3% din veniturile obținute în Franța cu titlu de impozit³¹⁹ (deci nu din profit³²⁰, astfel că nu operează deduceri pentru calcularea impozitului). Autoritățile franceze au trimis deja somații către o parte din companiile susceptibile de a fi impozitate, printre care și Facebook, pentru a achita impozitul³²¹.

³¹⁵ E. Lebas (KPMG), *US tax reform series - presumed GILTI (the 'stick')*, ...

³¹⁶ L. Davison, U.S. Companies Repatriated Offshore Profits in Record Numbers Last Year, Bloomberg, 24 July 2019, [Online] la <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-07-24/corporate-america-extracts-cash-from-bermuda-after-tax-change> și J. Kent, *Bermuda tops world in profits sent back to US*, The Royal Gazette, 25 July 2019, [Online] la <https://www.royalgazette.com/international-business/business/article/20190725/bermuda-tops-world-in-profits-sent-back-to-us/>.

³¹⁷ A. Hern, *Facebook moves 1.5bn users out of reach of new European privacy law. Company moves responsibility for users from Ireland to the US where privacy laws are less strict*, The Guardian, 19 April 2018, [Online] la <https://www.theguardian.com/technology/2018/apr/19/facebook-moves-15bn-users-out-of-reach-of-new-european-privacy-law>.

³¹⁸ D. Ingram, *Exclusive: Facebook to put 1.5 billion users out of reach of new EU privacy law*, Reuters, 19 April 2018, [Online] la <https://www.reuters.com/article/us-facebook-privacy-eu-exclusive/exclusive-facebook-to-put-1-5-billion-users-out-of-reach-of-new-eu-privacy-law-idUSKBN1HQ00P>.

³¹⁹ C. Goujard, *The world could learn a thing or two from France's plan to tax Amazon, Facebook and Google*, Wired, 4 February 2019, [Online] la <https://www.wired.co.uk/article/france-tax-amazon-facebook-google>.

³²⁰ V. Govindarajan, A. Srivastava, H. Warsame, L. Enache, *The Problem with France's Plan to Tax Digital Companies*, ...

³²¹ A. Williams, H. Murphy, V. Mallet, *France demands digital tax payments from US tech groups*, 24 November 2020, Financial Times, [Online] la <https://www.ft.com/content/2cfe3d07-7e69-4f57-b634-8b6002f967cb>.

În acest context, guvernul american a început să analizeze inițiativa fiscală a Franței considerând că se poate încadra drept practică comercială neloială³²². Inițial, la începutul anului 2020, Franța a fost de acord să suspende impozitarea efectivă pentru a urmări evoluția negocierilor din cadrul OECD cu privire la un cadru internațional pentru "impozitare digitală". Totuși, în iunie 2020 SUA au încetat să mai colaboreze cu țările parte din OECD³²³, iar acest fapt, împreună cu dezvoltarea economiei digitale pe fondul pandemiei³²⁴, au determinat Franța să pună în aplicare impozitul digital.

Concluzii

Prin mecanismele fiscale analizate, giganții publicitari au reușit an după an să maximizeze profiturile într-un mod în care nicio altă companie multinațională nu a reușit, datorită unui avantaj specific lumii contemporane: economia digitală. Totuși, câștigurile corporatiste s-au făcut inevitabil resimțite drept pierdere în economia națională a statelor care oferă infrastructură și piață de desfacere (consumatori) pentru produsele și serviciile digitale incluse în publicitatea *online*. Schemele fiscale nu au beneficiat numai de consecvențele dintre legislațiile statelor și vidurile acestora, ci și de o intenție directă a unor state de a facilita astfel de scheme pentru a atrage companiile pe teritoriul lor. În acest mod, în două-trei state au fost concentrate impozite convenite unor zeci de state. Prin urmare, în opinia noastră, "lupta" nu e doar între state și companii multinaționale, ci trebuie să aibă în vedere și acele state care iau măsuri pentru a sprijini aceste companii, în detrimentul altor bugete de stat. Importanța acestei dimensiuni a luptei împotriva BEPS este amplificată de caracteristicile serviciilor digitale, și anume că pot fi prestate oricând, oriunde, chiar în toate celelalte state ale lumii.

Cel mai important pas în oprirea sustragerii veniturilor din publicitate de la impozitare a fost corelarea eforturilor naționale și unirea acestora sub egida acțiunilor întreprinse de OECD în colaborare cu G20. Așa cum schemele fiscale profitau de lipsa unei coordonări între legislațiile fiscale ale statelor, contracararea acestor scheme presupune întocmai acoperirea vulnerabilității exploatare. Totuși, nu poate fi negat ritmul relativ lent în care a avut dezvoltarea ideilor și realizarea unor planuri de acțiune. Din acest motiv, unele state au decis să acționeze pe cont propriu, inspirându-se din cadrul de reglementare înaintat de OECD. Măsurile propuse se dovedesc deja a fi benefice, implementarea unora la nivel național conducând la destrămarea, începând din 2021, a schemelor fiscale ale Google și

³²² V. Govindarajan, A. Srivastava, H. Warsame, L. Enache, *The Problem with France's Plan to Tax Digital Companies*, ...

³²³ A. Williams, H. Murphy, V. Mallet, *France demands digital tax payments from US tech groups*, ...

³²⁴ *Ibidem*

Facebook. Efectele lor sunt chiar vizibile, elemente ale mecanismelor fiscale începând să fie ”dezintegrate”³²⁵.

Privind retrospectiv, observăm miliarde de dolari catalogate ca profit din produse și servicii de publicitate *online*, obținute din evitări și reduceri ale bazelor impozabile, pe perioade îndelungate de timp. Schimbarea drastică în contabilitatea companiilor nu poate fi fără efecte și nici fără reacții din partea acestora. Pe de altă parte, dincolo de legislația fiscală, noi reglementări în economia digitală și protecția datelor cu caracter personal par să aibă un grad și mai mare de influență asupra acestor companii, mai ales în privința activității de pe teritoriul Uniunii Europene. Publicitatea *online*, subsumându-se atât economiei digitale, cât și prelucrării de date cu caracter personal, trebuie să ia în considerare pentru noile scheme fiscale pe care sunt nevoite să le implementeze și elemente extrinseci fiscalității.

Caracterul confidențial al noilor scheme fiscale va opri o perioadă diseminarea informațiilor cu privire la acestea. Totuși, apreciem că prin efortul și ingeniozitatea profesioniștilor din domeniu, acestea vor fi desluite în scurt timp. Importanța identificării cât mai precise a acestora constă în susținerea eforturilor comunității internaționale în sensul de a anihila BEPS, dacă aceasta este perpetuată, mai ales fiindcă inerția, omniprezentă în realitatea fizică, presupune o rezistență la modificarea stării corpului, în speță fiind vorba despre companii și eventuala lor încercare de a menține, prin alte mijloace, ”statusul fiscal”.

Referințe

- Costea I. M., *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2016
- Costea I. M., *Europa și merele de aur... Sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Seria Științe Juridice*, Tomul LXVI/II, Științe Juridice, 2020, pp. 199-209
- Costea I. M., *Sediul permanent în comerțul electronic*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași. Seria Științe Juridice*, Tomul LXIV, Supliment, 2018, pp. 211-220
- European Parliament, *Tax challenges in the Digital economy. Study*, IP/A/TAXE2/2016-04, PE 579.002, June 2016, <https://doi.org/10.2861/799984>
- Frotscher, Prof. Dr., *Double Irish-Dutch Sandwich*, International Tax Institute – University of Hamburg [Online]
- Graham R., *Google and advertising: digital capitalism in the context of Post-Fordism*, the reification of language, and the rise of fake news, în *Palgrave Communications* 3, 45, 2017, <https://doi.org/10.1057/s41599-017-0021-4>
- House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts*, Nineteenth Report of Session 2012–13, HC 716, 3 December 2012
- Irish Tax and Customs, *What constitutes a trade?*, *Tax and Duty Manual*, Part 02-02-06, September 2019 [Online]
- Kleinbard E. D., *Stateless Income*, în *Florida Tax Review*, vol. 11, 2011, 9:699 [Online]

³²⁵ A. Davis, *Facebook Shutting Irish Units at Center of Tax Dispute: Times*, Bloomberg, 26 December 2020, [Online] la <https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-12-26/facebook-shutting-irish-units-at-center-of-tax-dispute-times>.

- Kutera M., *A model of aggressive tax optimization with the use of royalties*, în Journal of Economics and Management, Vol. 30 (4), 2017, <https://doi.org/10.22367/jem.2017.30.05>
- Lejour A. M., Verbonr H. A. A., *Source-based versus residence-based capital income taxes in a dynamic model*, în European Journal of Political Economy, vol. 14, 1998, [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(98\)00020-2](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(98)00020-2)
- Nusser H., *Profit shifting within multinationals. An analysis of its tax-minimization potential and of anti-avoidance measures that extend taxation of interest and royalties at source*, 22 July 2017, Stuttgart
- O'Donell K., *Strategies employed by Multinational Companies to Evade Tax, with a particular emphasis on Tax Havens*, în Revue Juridique étudiante de l'Université de Montréal volume 3, 2017
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS*, 14. 10.2020, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015, Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015 <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>
- OECD, *OECD Secretary-General Tax Report To G20 Finance Ministers And Central Bank Governors Saudi Arabia October 2020*, OECD Paris, 2020
- Oxfam, *Blacklist or whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like*, ISBN 978-1-78748-125-1, November 2017, <https://doi.org/10.21201/2017.1251>
- Oxfam, *Tax Battles. The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax*, Policy Paper, Oxfam House, 2016
- Pinto D., *The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*, An earlier version of this article was presented as a paper at the 18th Annual Conference of the Australasian Tax Teachers' Association held on 30 January to 1 February 2006 at the Melbourne Law School, University of Melbourne, Australia
- Seely A., *Tax avoidance and tax evasion*, Briefing Paper, no. 7948, House of Commons Library, 2020
- Silbering-Meyer J., *Tax Cuts and Jobs Act: A Response to BEPS*, Journal of International Taxation 2018, Volume 29:9, 2018, pp. 29-40
- Stewart J., *MNE Tax Strategies and Ireland*, în Critical perspectives on international business 14 (9), 2017, <https://doi.org/10.1108/cpoib-02-2016-0002>
- Thorne D., *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Antiavoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures?*, LLM Research Paper, Laws 516: Taxation, Domestic And International, Faculty of Law, University of Wellington, 2013
- Tobin G., Walsh K., *What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven*, în The Economic and Social Review, vol. 44, no. 3/2013, pp. 401-424

