

Disputele fiscale internaționale – România, sub lupa OCDE



Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică ("OCDE") a publicat recent un raport care conține o serie de constatari și recomandari cu privire la cadrul legislativ și practica autoritaților române în zona prevenirii și soluționării disputelor fiscale internaționale (denumit *MAP Peer Review Report Romania*). Acest raport a fost emis în contextul în care OCDE monitorizează implementarea de către statele ce se raportează la reglementările acestei organizații a standardelor minime privind eficientizarea mecanismelor de eliminare a dublei impuneri elaborate ca parte din *Acțiunea 14 a planului anti-BEPS privind eficientizarea procedurilor de soluționare a disputelor fiscale internaționale - "Standardul minim"*.

În România, acest proces de monitorizare a acoperit perioada 1 ianuarie 2016 – 30 aprilie 2018 și s-a derulat în contextul angajamentelor asumate de România alături de peste alte 120 de state membre ale Forumului de implementare a planului anti-BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*). Prin intermediul acestui raport, OCDE concluzionează ca, per ansamblu, România îndeplinește mai puțin de jumătate din Standardul minim impus de OCDE pentru prevenirea și soluționarea disputelor fiscale internaționale.

În lumina concluziilor acestei evaluări, OCDE furnizează o serie de recomandări care vor trebui implementate de România în perioada următoare, necesare pentru a îmbunătăți procesul de soluționare a disputelor fiscale internaționale.

Potrivit raportului, evaluarea OCDE a vizat patru componente majore, respectiv, *Prevenirea disputelor, Accesul la MAP, Soluționarea cererilor de MAP și Implementarea soluțiilor identificate în MAP*.

În plus, raportul OCDE privind România este deosebit de util întrucât furnizează informații practice extrem de relevante legate de procedurile amiabile ("MAP") și modalitatea în care acestea sunt aplicate de autoritățile române, fiind menționate aspecte precum cele referitoare la:

- (i) demararea simultană a procedurilor MAP, pe de o parte, și a demersurilor administrative și judiciare, pe de altă parte, pentru eliminarea dublei impuneri și care este soluția practică adoptată de autoritățile române;
- (ii) inadmisibilitatea aplicației pentru MAP în situația soluționării definitive a litigiului purtat de contribuabil pentru anularea impunerii care a generat dubla impozitare;
- (iii) modalitatea practică de implementare a unui acord amiabil – i.e. implementarea voluntară indiferent de termenul de prescripție;
- (iv) cauza întârzierii soluționarilor cererilor de eliberare a unui Acord de Preț în Avans sau de soluționare a MAP.

Principalele recomandari ale OCDE pentru România în domeniul MAP

Referitor la prevenirea disputelor, OCDE recomanda României, *pe de o parte*, sa creeze cadrul legislativ național care sa permita ca acordurile de preț în avans (APA) bilaterale sau multilaterale sa poata fi aplicate nu doar pentru viitor, ci și retroactiv, în anumite situații (roll-back).

Pe de alta parte, OCDE recomanda României sa se asigure ca toate convențiile de evitare a dublei impuneri la care este parte prevad posibilitatea autoritaților competente de a iniția discuții, respectiv de a ajunge la acorduri în ceea ce privește interpretarea și aplicarea acestora ori de câte ori interpretarea sau aplicarea unei clauze poate genera în practica dubla impunere. Conform analizei efectuate de OCDE, în prezent doar 84 din 87 din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România conțin o referire exacta în acest sens.

Referitor la accesul la MAP, recomandarile OCDE pentru România vizeaza în principal, *pe de o parte*, adaptarea convențiilor de evitare a dublei impuneri în acord cu cerințele Standardului minim și, *pe de alta parte*, elaborarea unui cadru legislativ național cu privire la derularea procesului de MAP, care sa asigure un caracter transparent și eficient al acestuia.

Masurile avute în vedere de OCDE urmaresc asigurarea posibilitații de a aplica pentru MAP indiferent de remediile oferite de legislația naționala și reglementarea termenului de promovare a cererii, depunerea cererii MAP la oricare dintre autoritațile competente implicate în disputa, accesul la MAP atunci când disputa a survenit ca urmare a interpretarii sau aplicarii regulilor anti-abuz, și prerogativa autoritaților competente de a se consulta în vederea eliminarii dublei impuneri și în cazurile neprevazute expres în convenție.

Cu privire la lipsa cadrului legislativ național, OCDE a subliniat ca MAP este la acest moment reglementat doar generic de legislația domestica într-un singur articol (art. 282 din Codul de procedura fiscala) și a constatat inexistența unor instrucțiuni procedurale clare cu privire la derularea procesului de MAP în practica. OCDE a sesizat de asemenea situația actuala cu privire la lipsa unor norme care sa clarifice corelarea dintre procedurile MAP și cele administrative/judiciare din fața autoritaților publice naționale.

Pentru remedierea acestor aspecte, OCDE a solicitat României elaborarea și implementarea de urgența a unui set de instrucțiuni clare, previzibile și accesibile pentru procedura MAP, inclusiv precizarea în concret a documentelor și informațiilor necesare pentru formularea și depunerea cererii de MAP.

În plus, OCDE recomanda României ca în procesul de elaborare a instrucțiunilor sa aiba în vedere mai multe elemente. Acoperirea aspectelor legate de (i) drepturile și obligațiile contribuabilului în cadrul procedurii amiabile; (ii) posibilitatea contribuabililor de a solicita în cadrul MAP acorduri/ soluții multi-anuale în cazul tranzacțiilor recurente, (iii) posibilitatea de suspendare a masurilor de colectare a obligațiilor fiscale pâna la soluționarea MAP, (iv) situația dobânzilor și penalitaților în cadrul procedurilor MAP sunt cele mai importante.

Referitor la soluționarea cererilor de MAP, în ciuda numărului foarte redus de solicitări MAP înregistrate, termenul de soluționare a acestora a fost aproape dublu față de cel recomandat de OCDE de 24 de luni. OCDE constata ca aceste întârzieri sunt determinate de lipsa resurselor umane și materiale adecvate, autoritatea competentă din România având la dispoziție numai 10 persoane care se ocupa atât de solicitările de MAP, cât și de cele privind APA. Aceeași echipă oferea în același timp asistența echipelor de inspecție fiscală în cazuri complexe de prețuri de transfer, fiind implicată și în pregătirea instrucțiunilor naționale în materie.

Conform OCDE, România ar trebui să se asigure că aloca resursele necesare pentru rezolvarea cazurilor MAP, astfel încât termenul mediu de soluționare de 24 de luni să nu fie depășit. OCDE recomandă de asemenea identificarea, pregătirea și alocarea de resurse umane dedicate în mod special gestionării cazurilor de MAP.

Referitor la implementarea soluțiilor identificate în MAP, recomandările OCDE vizează implementarea tuturor soluțiilor astfel identificate, indiferent de orice limitare sau termene prevăzute de legislația națională sau alternativ să fie reglementat un termen în care trebuie efectuate ajustările corelative, astfel încât implementarea soluției MAP să nu fie obstrucționată. Aceste recomandări generale ale OCDE au fost făcute în condițiile în care în perioada evaluată România nu a rezolvat și pe cale de consecință nu a implementat în mod practic nicio soluție identificată în MAP.

La ce să ne așteptăm?

O consecință imediată vizează elaborarea în perioada următoare a unui cadru legislativ complet, care să cuprindă principalele aspecte procedurale și să asigure buna funcționare a MAP în România, fie că este vorba de o dublă impozitare cauzată de ajutoare de prețuri de transfer, fie de alte categorii de impuneri fiscale. Ar fi de așteptat ca acest cadru legislativ să urmeze recomandările emise de OCDE, în contextul angajamentului României de a îndeplini cerințele Standardului minim pentru eficientizarea soluționării disputelor fiscale internaționale.

Instituirea unor norme procedurale previzibile și predictibile în acest domeniu extrem de complex și prea puțin cunoscut la nivelul contribuabililor români (poate chiar din acest motiv al lipsei unei legislații) ar înlesni, *pe de o parte*, înțelegerea acestui mecanism și, drept urmare ar crește gradul de accesibilitate la această formă alternativă de soluționare a disputelor fiscale care implică o componentă de evitare a dublei impuneri. *Pe de alta parte*, accesul facil la MAP ar trebui să lărgască și orizontul de abordare și acțiune al echipelor de inspecție fiscală române la momentul desfășurării inspecțiilor fiscale care să rezulte în impuneri de obligații fiscale sau ajutoare de prețuri de transfer în legătură cu operațiuni economice derulate cu companii și persoane fizice din alte State Membre. Aceasta întrucât, concluziile și măsurile acestora ar putea ajunge, în asemenea cazuri, pe masa colegilor acestora din Statele Membre și, ulterior, vor trebui aparate de autoritățile române în contextul derulării procedurii amiabile.

Facilitarea accesului la procedurile amiabile va fi înlesnită și de transpunerea Directivei privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană (*publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 265 pe data de 14 octombrie 2017*), în contextul obligației Statului Român de transpunere până la 30 iunie 2019.

De asemenea, pornind de la constatarea OCDE ca, în ciuda unui vid legislativ clar și evident în domeniul procedurilor MAP și al resurselor umane și materiale precare alocate, s-a constatat existența unei colaborări foarte bune, eficiente și de o manieră profesionistă a autorităților române competente cu autoritățile din alte state, suntem încrezatori că în perioada următoare va crește și mai mult interesul contribuabililor de a soluționa prin intermediul MAP disputele fiscale internaționale.

Nu în ultimul rând, este de așteptat adaptarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, prin ratificarea și intrarea în vigoare a MLI (eng. Multilateral Instrument), respectiv demararea demersurilor privind negocierile bilaterale între România și statele contractante ale caror convenții nu fac obiectul MLI. Apreciem că adaptarea convențiilor va contribui la o mai bună cunoaștere a procedurilor MAP disponibile contribuabililor și la facilitarea utilizării acestor instrumente.