

ABUZUL ÎN DREPTUL FISCAL

prof. univ. dr. Radu Bufan

Dreptul fiscal roman nu beneficiaza de o conceptie clara, prevazuta in lege, sprijinita de jurisprudenta, privind identificarea si reprimarea comportamentelor/montajelor abuzive.

Abuzul in dreptul fiscal nu se refera la acte fictive, acte simulate, ci la operatiuni/ tranzactii reale.

Acestea sunt prezentate in forme juridice atipice, anormale, necorespunzatoare continutului lor economic real sau nu au continut substanta economica suficienta ori scopul lor esential este cel de obtine avantaje fiscale.

Inventarul textelor anti-abuz aplicabile in Romania

Dreptul intern:

art. 11, alin (1), (2), (3), (4), (12) (NCF)

art. 7 alin (3) pct. 3.1. – 3.7. (NCF)

art. 55 alin (2) lit. k si pct. 68 lit. o - norme metodologice Cod Fiscal

art. 14 si 15 CPF/NCPF

Conventiile de evitare a dublei impuneri (CEDI)

Dispozitii relevante din Conventia Model (CMOECD) si din conventiile incheiate de Romania.

Directivele UE privind impozitarea și prevederile anti-abuz

Articolul 1(2) din Directiva filialelor (2011/96/UE), care permite aplicarea prevederilor interne și a celor bazate pe acorduri care intenționează să prevină "frauda sau abuzul":

Directiva privind plățile de dobânzi și redevențe (2003/49/EC) are numeroase prevederi specifice anti-evitare. Mai precis, articolul 5 conține următoarele două prevederi generale anti-evitare:

1. Această Directivă nu va exclude aplicarea prevederilor interne sau a celor bazate pe acorduri necesare prevenirii fraudei sau abuzului.
2. Statele Membre pot, în cazul tranzacțiilor pentru care motivul principal sau unul dintre motivele principale este evaziunea fiscală, evitarea impozitării sau abuzul, să retragă beneficiile acestei Directive sau să refuze aplicarea aceste Directive.

Articolul 11 din Directiva privind Fuziunile (2009/133/CE) stabilește următoarele:

Statele Membre pot nega beneficiile implicate de directivă în cazul în care pare o tranzacție de fuziune care urmează a fi efectuată în scopul evaziunii fiscale sau a evitării impozitării.

Abuzul astfel de abuz nu este considerat a fi prezent dacă operațiunea este desfășurată din motive comerciale valide, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților companiilor participante.

Abuzul in jurisprudenta CJUE

-) Abuzul de drept, similar celui din dreptul intern
-) Abuzul de drepturile conferite de dreptul UE (drepturile si libertatile din TUE, TFUE si Carta)

art. 11 alin. (12) NCF:

Prin noul alin. 12, s-au introdus în Codul fiscal cele 2 criterii - obiectiv și subiectiv - consacrate în jurisprudența CJUE în ce privește identificarea abuzului de drept provenit din partea contribuabililor, ceea ce reprezintă un pas suplimentar, în plus față de alin. (1), de precizare a modului de identificare a abuzului de drept. Textul are următoarea formulare:

cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. (...)
Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal."

Originea textelor anti-abuz

Dezvoltarea dreptului fiscal modern inceputa de von Myrbach Rheinfeld (1896) are ca punct de referinta RAO (Reichsabgabenordnung- Ordonanta financiara imperiului) din 1919, elaborata de catre magistratul german Otto Becker.

Prima regula generala moderna anti-abuz : art. 5 din RAO (Reichsabgabenordnung)

Textul initial al art. 5 RAO era urmatorul: "Obligatia fiscala nu poate fi eludata nici cuantumul ei diminuat, prin abuzul de forme si de posibilitati oferite de dreptul civil pentru organizarea relatiilor juridice. In acest sens, exista abuz :

1. Cand ,in cazul in care legea supune unui impozit dupa aspectul lor juridic, fapte, evenimente sau relatii economice, sunt alese forme juridice sau actiuni juridice anormale, in vederea eludarii impozitului.

2. Intotdeauna cand, dupa imprejurarile si maniera de a proceda utilizata, rezultatul economic atins de catre parti este esentialmente acelasi care ar fi putut fi obtinut daca ar fi fost aleasa forma juridica corespunzatoare evenimentelor, faptelor sau relatiilor economice.

Discuțiile aferente art. 11 alin. (1) NCF

Alin(1) teza 1 NCF/CF:

Tranzactie care nu are scop economic: fiscul poate sa nu o ia in considerare

Tranzactie care are alt continut economic: fiscul o poate reincadra si
recalifica.

Alin. (1) teza 2 NCF:

Obligatia fiscului: indicarea **elementelor relevante** in legatura cu **scopul** si
continutul tranzactiei si a **tuturor mijloacelor de proba**.

Discuțiile de la art. 11 alin.(1) NCF (1)

Observăm că, în ultimul timp, inspecțiile fiscale invoc aproape în fiecare caz dispozițiile art. 11 alin. (1) drept temei legal pentru a nu lua în considerare o tranzacție sau recalifica (reconsidera) natura și regimul legal și fiscal al tranzacției.

Utilizarea acestei dispoziții generale anti-abuz din art. 11 devenit la rândul său abuzivă.

Discuțiile de la art. 11 alin. (1) NCF (2)

Dreptul nostru fiscal este un drept în mișcare, în evoluție, care încearcă să se adapteze la realități: de aceea legiuitorul fiscal are ca arme împotriva evaziunii, fraudei, eludării și evitării impozitării doar foarte puține texte numite generic "anti abuz".

Astfel a apărut art. 11 alin. (1) Cod fiscal, care a preluat destul de aproximativ teoria realității economice, viu dezbatută în doctrina străină. Textul art. 11 este confuz, și ar fi trebuit să condamne operațiunile care au scop exclusiv fiscal, și pe cele cu scop parțial fiscal, în care nu există aproape deloc substanță economică.

Variantele GAAR (General Anti-Abuse Rule)

Dacă prezumăm că fiscul a procedat la reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul său economic, trebuie să identificăm cele două forme ale tranzacției, dar și rezultatul acestei recalificări, care și ele trebuie argumentate de către cel care face recalificarea: nu ajunge să negăm o anumită calificare dată de către părți unei tranzacții, ci trebuie ca noua calificare și încadrare realizată de către fisc - să fie bine argumentată.

Într-o speță relativ recentă, fiscul a considerat că sumele plătite salariaților dintr-o companie privată cu titlul de dividende sunt de fapt premii, deoarece LSC nu mai permite expressis verbis participarea salariaților la profit. Această recalificare a sumelor distribuite cu titlul de dividende în premii nu ține seama de caracteristicile diferite ale celor două noțiuni, de ex. de sursa lor, care poate fi doar profitul - la dividende sau cheltuielile societății - la premii, constituind un exemplu de recalificare nemotivată.

În pofida acestor neconcordanțe, sau tocmai pentru a perfecționa
textul, a apărut și definiția tranzacțiilor artificiale, aplicabilă - nu
stim de ce - numai celor cu element de extraneitate, deși așa cum
este descrisă, s-ar preta bine și pe plan intern.

Definiția tranzacțiilor artificiale: “Prin tranzacții artificiale se
înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un
conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în
cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al
acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține
avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

Elementele cumulative ale art. 11 (3) NCF (tranzactiile artificiale)

Se refera si la seriile de tranzactii, permitand si descompunerea lor si aprecierea lor globala.

Tranzactiile sa nu poata proba un scop economic nefiscal.

Scopul esential al tranzactiilor este fiscal.

Sa fie utilizate in alt mod decat cel normal/obisnuit.

Ce sunt tranzactiile normale/obisnuite?

ceea ce este normal pentru un agent economic poate sa nu fie normal pentru altii. De aceea, trebuie identificat specificul fiecărei tranzacții .p.d.v. al dreptului comercial/civil, și elementele de fapt în care aceste trasaturi specifice se manifesta, se concretizeaza.

Ex. 1: În materia TVA, livrarea înseamnă transferul dreptului de a se comporta ca un proprietar asupra bunului. Trimiterea bunului spre prelucrare/procesare urmată de returnarea acestuia, în stare prelucrată nu constituie livrare ci non-transfer. Dacă nu este sigur că toate bunurile se vor reintoarce procesate, trebuie optat pentru livrare-achiziție intracomunitară.

Ex. 2: PE

De foarte multe ori însă, așa cum rezultă din exemplul ce urmează se văd neajunsurile acestei utilizări abuzive a art. 11 alin. (1) C.fisc., pentru situații pe care legiuitorul fiscal în mod evident nu le-a avut în vedere la data redactării textului.

Cel mai recent exemplu îl constituie, în anul 2014, acțiunea de recalificare a diurnelor plătite muncitorilor trimiși în străinătate în drepturi de natură salarială, în scopul impunerii acestora nu atât cu impozit pe venit, ci în special cu contribuții sociale obligatorii.

Atunci când contribuțiile sociale obligatorii au fost introduse în Codul fiscal, sub Titlul IX ind. 2 , s-a încercat nu doar simpla lor alipire ci și integrarea lor în textele relevante ale acestuia, fiind modificate, în partea generală (Titlul I) atât art. 1 cât și art. 2.

Dar, la art. 11 alin. (1), după referirea la impozite și taxe nu s-a mai adăugat și cea la contribuțiile sociale obligatorii, ceea ce înseamnă că în trecut nu exista o bază legală pentru recalificarea unor sume plătite de salariaților în drepturi de natură salarială/asimilate salariilor pentru calcularea de contribuții sociale obligatorii, ci doar pentru impozitul pe venit; nu există evident astfel de texte de recalificare nici în legislația specială care reglementa baza de calcul a contribuțiilor sociale înainte de 01.01.2011.

Conștient de scăpare, legiuitorul a completat în mod corespunzător textul art. 11 alin. (1) C.fisc. în proiectul de Cod fiscal rescris, aplicabil de la 01.01.2016, și apoi l-a consacrat și prin Legea nr. 187/2015, intrată în vigoare la 10.07.2015.

În perioada anterioară lunii iulie 2015 însă, în lumina textului necontestat al art. 139 alin. (1) din Constituție, care dispune că impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii se stabilesc numai prin lege, în România nu exista bază legală pentru o asemenea recalificare.

Dezbaterile din Parlament la art. 11 NCF

Propuneri de detaliere a dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Adaugarea unui text mai puțin general care să se refere la cele două posibilități prevazute de lege, astfel:

) Pentru ipoteza recalificării/reincadrării unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

) Pentru ipoteza neluării în considerare a unei tranzacții care nu are scop economic.

Pentru ipoteza recalificarii/reincadrării unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia:

Organul fiscal este obligat să prezinte în detaliu motivele de fapt în baza cărora a reîncadrat forma unei tranzacții, astfel:

care este conținutul economic/substanța economică caracteristică (specifică) a formei inițiale a tranzacției;

care sunt elementele de fapt în care ar trebui să se concretizeze conținutul economic specific al tranzacției inițiale;

care este conținutul economic/substanța economică caracteristică (specifică) a formei tranzacției considerată adecvată (reconsiderată) către organul fiscal;

care sunt elementele de fapt în care se concretizează forma recalificată a tranzacției și care sunt elementele probante ce dovedesc îndeplinirea acestora.

Pentru ipoteza neluării în considerare a unei tranzacții care nu are scop economic:

care este scopul economic/comercial declarat al tranzacției înregistrate în evidențele contribuabilului;

care sunt elementele de fapt caracteristice ale scopului economic declarat;

proba neîntinerii acestor elemente de fapt caracteristice;

care sunt avantajele fiscale ale formei tranzacției declarate de către contribuabil;

comparația cu regimul fiscal al tranzacției/seriilor de tranzacții aflate în legătură, în ipoteza neluării în considerare a unei/unor tranzacții."

De remarcat că la art. 11 alin. (13) din NCF, se dispune
că ANAF va elabora norme de aplicare, însă
considerăm eronată această soluție, deoarece nu este
în discuție administrarea fiscală, ci aplicarea unitară a
legii care, așa cum arată art. 5 este de competența
MFP și nu a ANAF.

Discuțiile de la art. 7 alin. (1) pct. 3 NCF (1)

La art. 7 alin. (1) pct. 2.1 C. fisc., trebuie observat că aceste criterii alternative (era suficientă îndeplinirea unuia) coexistă cu criteriile cumulative - asemanatoare, dar nu identice - prevăzute la pct. 68 din Normele date în aplicarea art. 55 Cod fiscal, concluzia fiind evident că cele din Norme trebuie considerate implicit abrogate.

Propunerea MFP, discutată cu mediul de afaceri: introducerea a 5 criterii dintre care satisfacerea unui număr de 3 conduce la încadrarea în categoria activităților independente, formă promovată în proiectul trecut prin Senat.

Unele criterii nu erau de fapt utile pentru a face diferența. Spre exemplu formulările acopereau toate situațiile posibile și nu produceau nici o diferențiere utilă recalificării: “activitatea se desfășură pentru unul sau mai mulți clienți”, sau “activitatea se desfășură cu mijloacele de producție ale clientului ori cu capacitatea fizică/ intelectuală a prestatorului”.

Discuțiile de la art. 7 alin. (1) pct. 3 NCF (2)

Ministerul a propus lista de 7 criterii, îndeplinirea a 4 dintr-acestea ducând la încadrarea în categoria activităților independente:

- . persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- . persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitate pentru mai mulți clienți;
- . riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

Discuțiile de la art. 7 alin. (1) pct. 3 NCF (3)

- . activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
- . activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- . persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- . persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii.

Analiza celor 7 condiții (1)

În ce privește stabilirea locului de desfășurare a activității, a programului de lucru, este de remarcat că unele profesii liberale nu vor putea îndeplini acest criteriu: de exemplu, societățile de avocatură mari care fixează un program destul de strict avocaților “salarizați în interiorul profesiei”, stagiariilor, etc.

În ce privește prestarea activității pentru mai mulți clienți, calificarea va depinde de modul în care este formulat contractul: considerăm că este suficient ca acel contract să nu prevadă o clauză de exclusivitate, pentru a fi îndeplinită condiția de păstrare a libertății de a lucra pentru mai mulți clienți.

Analiza celor 7 condiții (2)

În ce privește apartenența la un corp profesional/ordin, majoritatea profesiilor reglementate vor beneficia de această condiție, care va fi impulsionată și reglementată în continuare a noi profesii apărute ca urmare a evoluțiilor din economie și tehnologie, etc.

Coroborat cu aceste criterii s-a reglementat inițial definiția profesiei libere, abandonată ulterior; precizăm că există deja o definiție a profesiei libere în Codul insolvenței (Legea nr. 85/2014, art. 5 pct. 52).

Problemele practice apar și vor continua să apară la acele profesii nereglementate expres ca libere, care în mod evident sunt desfășurate în mod independent, dar, în urma abrogării Codului comercial, care prevedea că simpla exercitare a faptelor de comerț conferă calitatea de comerciant, ireconciliabilă cu cea de președinte (salariat), nu este clar dacă se încadrează în noțiunile de “profesionist” și “întreprindere”.

Analiza celor 7 condiții (3)

- Discuții despre sensul riscului -

Include riscul profesional/asigurarea de răspundere civilă profesională, care uneori este contractată de către formă asociativă (cabinet, societate civilă) și nu de către persoana fizică

Nu include alte sensuri: ale noțiunii de risc (ex.: risc de a intra în insolvență)

Recalificarea pe art. 55 alin. (2) lit. k) C.fisc

Art. 55 alin. (2): Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

lit. k): orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioadă la care se referă și care sunt realizate din:

art. 68 din normele metodologice lit. o): alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor

Problema extinderii fara limite de catre „legiuitorul” administrativ.

Problema identificarii criteriilor de asimilare („de natura” si „asimilate”)

Concluzie: ne aflam in plina interpretare prin analogie!!

Drept Comparat:

Dreptul US: teoria substantei economice, teoria scopului economic
teoria tranzacțiilor în pași (step transactions)

Dreptul francez: teoria abuzului de drept, teoria actului anormal de
gestiune.

Dreptul belgian: teoria realității economice.

Resursele neutilizate ale C.pr.fisc. si NCPF

Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinate în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

Prevalența fondului asupra formei (substance over form)/ teoria prevalenței economice asupra juridicului

Art. 15 Eludarea legislației fiscale:

În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost realizată ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.

Incercare de sistematizare si exemplificare Cerinta substantei economice.

Varianta 1. Operatiunea trebuie sa aiba suficienta substanta economica si nu doar un invelis, o aparenta juridica.

Ex: implantarile de sedii sociale, de centre de coordonare in zone cu fiscalitate redusa. (Alcatel CIT).

Ex: societatile de apartament create in zonele defavorizate, in zonele libere (realizarea tehnico-economica sau contabilo-juridica in zona libera).

De regula, in legislatia CFC (controlled foreign companies), se pune problema insuficientei substantei economice.

Incercare de sistematizare si exemplificare Cerinta substantei economice.

Varianta 2. Identificarea adevaratei substante economice a operatiunii
intre mai multe posibile.

Ex: plata unei sume catre actionari, la o reducere de capital social
constituie dividend(impozabil)sau reprezinta o restituire neimpozabil
a unui excedent de capital ? (a se vedea textul art 7 alin 1 pct 12 Co
fiscal).

In operatiile interne, se pune problema adevaratei substante
economice, nu a insuficientei acesteia.

Cerinta unui scop economic/comercial, nu doar fiscal.(Business purpose).

Operatiunea trebuie sa urmareasca un scop comercial economic, rezultatul ar fi obtinerea unui profit din tranzactia respectiva.

Exemplul 1: Fuziunea in scopul "achizitiei" pierderii fiscale a societati absorbite, fara a se produce efectul de scale economy.

ine verifica, in instanta comerciala, scopul declarat al fuziunii?

Exemplul 2: Acodarea de imprumuturi fara dobanda unei societati afiliate,este permisa dpdv fiscal,sau este obligatorie calcularea d veniturii din dobanzi ? (Teoria franceza a actului anormal de gestiune)

Exemplul 3: Dreptul US : tranzactia proiectata trebuie sa fi fost, a initio, capabila sa genereze profit.

Prevalenta fondului asupra formeii (substance over form)

Ex: predarea unui imobil catre client, pe baza unei promisiuni de vanzare-cumparare, cu plata pretului in transe, pe durata mai multor ani.

Practica majoritara consta in incheierea unor contracte de vanzare, nu unor simple promisiuni, cu avantajul transferului riscurilor, a obligatiilor de incheiere a contractelor de utilitati, etc.

Avantajul utilizarii promisiunii, exclusiv fiscal, consta in incercarea de amanare a momentului inregistrarii veniturilor, pana la data incheierii contractului de vanzare.

Variante de analiza inafara "modului obisnuit" de executare a tranzactiei economice acoperite de contract :

Alegerea formei cele mai eficiente dpdv fiscal al tranzactiei

Ex : Finantarea societatii fiica din alt SM prin imprumuturi, a caror dobanda platita nu se impoziteaza la sursa si este fiscal deductibila, si nu prin crestere de capital.

Masura anti abuz : capitalizarea subtire, adica deducerea cheltuielii cu dobanda numai la un anumit nivel al debt/equity ratio (grad de indatorare).