

Caveat

În marea majoritate a statelor lumii, *câștigurile* provenite din investiții și comerț în interiorul granițelor naționale sunt subiectul impunerii veniturilor, această problemă fiind privită ca una *clasică*. Modalitățile în care aceste *câștiguri* sunt supuse la impunere se bazează pe politica fiscală internă a fiecărui stat. Putem observa faptul că comerțul internațional și investițiile transnaționale sunt, în principiu, foarte asemănătoare, aproape similare. Datorită dezvoltării survenite în cadrul tehnologiilor și a piețelor financiare, în special în decursul ultimei decade, circulația persoanelor este din ce în ce mai accelerată, persoanele putând locui pentru anumite perioade de timp în diferite state și, în mod subsecvent, *generând* venituri concomitent în mai multe jurisdicții.

Astăzi, putem observa faptul că relațiile comerciale au devenit din ce în ce mai internaționalizate, impozitarea veniturilor obținute de pe urma tranzacțiilor internaționale fiind din ce în ce mai importantă. Din moment ce o entitate națională dorește să își extindă *ambitus-ul* dincolo de granițele naționale, este inevitabil a se confrunta cu *ambitus-ul* jurisdicțiilor fiscale ale altor state. Modalitățile prin care jurisdicția fiscală a statelor respective are impact asupra entității vor genera consecințe asupra manierei în care entitatea va fi impozitată în cadrul granițelor naționale. Mai mult, putem observa faptul că regimurile de impunere ale fiecărui stat au devenit interconectate.

Aceste ipoteze enunțate anterior sunt *supuse* autorității care trebuie să impoziteze un contribuabil (așa-numitul *subiect al impunerii*) în cadrul unei tranzacții internaționale sau al unui eveniment economic (care *produce* un *obiect impozabil* – identificat în mod cotidian drept venit sau capital) și care a variat în timp din motive politice, culturale și istorice.

Cu toate acestea, în ciuda metodologiei adoptate, dacă un guvern dorește impunerea tranzacțiilor și evenimentelor economice care survin în afara granițelor statului său, trebuie să aibă fundamentată o politică fiscală solidă, pentru a-și consolida poziția fiscală. Această fundamentare are drept *arhetip* politica fiscală internațională.

Actualitatea tematicii abordate derivă, esențialmente, din faptul că marea majoritate a statelor lumii nu concep ideea pierderii jurisdicției impozitelor, în cazurile în care activitățile sunt întreprinse de rezidenții acestora în afara granițelor sau de nerezidenți în interiorul granițelor lor. Așa cum se poate observa în literatura de specialitate, părerea unanimă a celor care au analizat domeniul fiscal și pe cel al impunerii sugerează *predilecția* guvernelor de a supune la impunere pe toți cetățenii străini care desfășoară activități pe teritoriul statului pe care îl guvernează. Această situație survine datorită faptului că jurisdicția impunerii este considerată a fi o manifestare a suveranității unui stat.

În teorie, un stat poate dispune de adoptarea oricărei reguli de jurisdicție fiscală, fără a se ține seama de *anvergura bazinului de captare* a acestor reguli. În cadrul dreptului internațional, nu există reguli *prima facie* care să limiteze gradul de extindere a jurisdicției fiscale a unui stat.

Cu toate acestea, în practică, jurisdicția fiscală este eficientă *dacă și numai dacă* există o conexiune sau o minimă legătură, între statul care instituie jurisdicția și contribuabilul sau venitul ce urmează a fi supus impunerii. Exemple de o asemenea conexiune sau *nexus* presupun existența rezidenței, reședința obișnuită, *situs-ul* de capital.

Importanța tematicii abordate rezidă în faptul că dubla impunere reprezintă, fără echivoc, o problemă reală a Uniunii Europene, care trebuie soluționată cât mai repede posibil. Aceasta creează distorsiuni economice, încălcând principiul neutralității impunerii și constituind, *ipso facto*, un factor care conduce la diminuarea volumului tranzacțiilor comerțului internațional, precum și la reducerea *economiei de scară* pentru investitorii care doresc să efectueze investiții dincolo de granițele naționale. Putem susține faptul că dubla impunere fiscală internațională constituie o problemă care *amenință* esența conceptului de piață comună.

În opinia noastră, *motivele critice* care stau la baza importanței dublei impunerii fiscale internaționale în cadrul Uniunii Europene derivă din:

- Problema dublei impunerii juridice și a modului în care convențiile fiscale sunt utilizate pentru a reduce anvergura acesteia.
- Modul de abordare prin care o federație de state independente din punct de vedere fiscal, cum sunt Statele Unite ale Americii, au *tratat* dubla impunere fiscală internațională și problema impozitului pe venit și capital.
- Atitudinea Uniunii Europene vizavi de dubla impunere juridică și de convențiile fiscale.

Motivația alegerii tematicii abordate este interesantă din punctul de vedere al procesului de globalizare care s-a materializat în constituirea unor entități economice internaționale și a unor grupuri de entități economice multinaționale care operează transfrontalier deținând afaceri performante la nivel integrat. Entitățile economice internaționale operează în străinătate, prin intermediul unor sedii permanente în statele gazdă. Pe de altă parte, grupurile de entități economice multinaționale operează în străinătate, prin intermediul unor filiale integrate la nivel local. Entitățile economice internaționale și grupurile de entități economice multinaționale utilizează, în epoca contemporană, tehnici financiare complexe și *aranjamente* de planificare fiscală pentru a *exploata* imperfecțiunile regăsite în cadrul sistemului de convenții fiscale pentru evitarea dublei impunerii fiscale internaționale.

O altă parte interesantă a temei o reprezintă convențiile fiscale bilaterale încheiate care au înregistrat o creștere semnificativă în ultimii 60 de ani, fapt datorat gradului de integrare a economiilor naționale, precum și a intensificării numărului de entități economice care activează transfrontalier. Obiectivul primordial al convențiilor fiscale este de a sprijini comerțul internațional prin reducerea, *inter alia*, a riscului ca afacerile și companiile să fie supuse fenomenului de dublă impunere fiscală internațională, fenomen rezultat ca urmare a *suprapunerii* jurisdicției fiscale a două state.

Convențiile fiscale vizează problema evitării *suprapunerii* jurisdicțiilor fiscale, prin alocarea drepturilor de impunere conform tratatelor fiscale încheiate de diferite state, prevenindu-se, astfel, dubla impunere. Impunerea la scară internațională cuprinde interacțiunea dintre *rețeaua* convențiilor fiscale și sistemele de impunere naționale ale statelor. Marea majoritate a convențiilor fiscale se bazează pe *Convenția Model de impunere a venitului și a capitalului* realizată de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), aceasta devenind *piatra de temelie* a sistemului internațional de convenții. Mai mult, *Convenția Model* a Națiunilor Unite are la bază, în anumite limite, modelul OCDE.

Tematica abordată reprezintă o simbioză eficientă de cercetare complexă, care cuprinde, pe de o parte aspecte juridice complexe, manifestate în literatura de specialitate națională și internațională, cât și elemente practice, prin intermediul jurisprudenței naționale și internaționale. Pe de altă parte, în cadrul lucrării de față sunt prezentate aspecte complexe referitoare

la perspectiva economică asupra dublei impuneri la nivel internațional, atât prin intermediul unei politici fiscale naționale cât mai eficiente și echitabile, cât și prin prisma creării unui *spațiu fiscal* la nivelul Uniunii Europene, care să constituie un cadru complex, modern și just de manifestare a sistemului fiscal european, ca exemplu al unei abordări integrate în materie. Pe parcursul lucrării, vom căuta să surprindem de o manieră cât mai precisă și completă problematica dublei impuneri, chestiune care cuprinde fațete multiple, care comportă aspecte multi, inter și transdisciplinare. Datorită complexității tematicii abordate, ne vom orienta demersul de cercetare a problematicii dublei impuneri având în vedere modalitățile optime de construcție și aplicare a convențiilor de evitare a dublei impuneri, de soluționare a situațiilor triunghiulare, de rezolvare a conflictelor și litigiilor care urmează calea de soluționare prin intermediul procedurii amiabile, de aplicare a tratamentului economic, financiar și juridic profiturilor întreprinderii.

Așadar, în cadrul temei de cercetare ne dorim să realizăm o cercetare complexă, multidisciplinară, concepută sub forma unei antiteze între aspecte precum: convenții bilaterale *versus* convenții multilaterale, rețeaua de convenții de evitare a dublei impuneri *versus* practicile de tipul *treaty shopping*, jurisprudența națională *versus* jurisprudența europeană și internațională, codurile fiscale naționale *versus* spațiul fiscal european, dubla impozitare *versus* dubla neimpozitare.

Analizând raportul dintre convențiile de evitare a dublei impuneri, dreptul intern și dreptul internațional, am putut observa faptul că expansiunea jurisdicției fiscale din cadrul statelor moderne a condus, adesea, la nesustenabilitatea diferitelor ipoteze fiscale asupra unei baze de impunere internaționale evazive, ceea ce a generat dubla impunere. Convențiile de evitare a dublei impuneri, privite în calitate de instrumente bilaterale concepute de către comunitatea internațională în scopul înlăturării distorsiunilor economice provocate de către dubla impunere, au fost examinate atât din punct de vedere istoric, cât și în contextul Modelului actual al OCDE. Așadar, s-a putut observa faptul că soluțiile internaționale și interguvernamentale actuale au avut drept fundament pragmatismul și *compromisurile* istorice. Această aserțiune a fost reflectată în instituirea obiectivelor pe care tratatele fiscale le-au avut de îndeplinit. Fără a se ține seama de imperfecțiunile unei convenții model de evitare a dublei impuneri, o școală de gândire a susținut că anumite practici instituite pot conduce la o utilizare improprie a convențiilor de evitare a dublei impuneri, fără însă a oferi argumente convingătoare asupra modalității corecte de utilizarea a acestora. Ideea din spatele acestui argument este una cât se poate de clară: se poate constata persistența problemelor privind dubla impunere în Uniunea Europeană, în pofida prevederilor tratatelor privind impunerea și taxarea, precum și a edictării diferitelor directive europene.

Pe fondul amplificării relațiilor comerciale interne și internaționale, persoanele fizice obțin venituri sau dețin averi, în jurisdicția diferitelor autorități fiscale naționale. Drept urmare, a devenit necesară delimitarea competențelor autorităților aceluiași stat sau autorităților din state diferite în materie de impunere a veniturilor, datorită faptului că există posibilitatea ca aceste obiecte impozabile să fie disputate fiscal concomitent de mai multe asemenea entități. Se manifestă astfel o constrângere fiscală propagată asupra aceleiași materii impozabile, adică impozitarea comparabilă a unui obiect impozabil în mai mult de o autoritate fiscală sau plata unui impozit dintr-o singură sursă de venit în două state diferite.

Situația în care două state sau, în anumite cazuri, mai multe state, supun la impunere același contribuabil pentru același venit sau capital poartă denumirea de dublă impunere

juridică. Dubla impunere survine deoarece marea majoritate a statelor își impozitează rezidenții (atât persoane fizice, cât și companii), pe baza venitului mondial, indiferent dacă venitul provine din statul de rezidență sau din străinătate. Pe lângă dreptul de a-i supune la impunere pe toți cetățenii lor, statele impozitează și persoanele care realizează diferite activități în cadrul teritoriului lor. Mai mult, pe lângă mai sus-menționata dublă impunere juridică, în situația în care două persoane diferite sunt impozitate pentru același venit sau capital, mai survine și dubla impunere economică.

Un aspect interesant îl constituie analiza principalelor metode, tehnici și proceduri, demers care pornește de la fundamentarea cadrului producerii dublei impunerii, atât la nivel intern, cât și internațional. Această problemă deschide cadrul cercetării privind evidențierea, analiza și instituirea unui diagnostic asupra celor mai importante metode, tehnici și proceduri privind dubla impunere fiscală internațională. Evidențierea antecedentelor și consecințelor dublei impunerii internaționale, legătura cauzală dintre dubla impunere juridică și dubla impunere economică, dar și axioma dublei neimpozitări constituie probleme importante care sunt de o relevanță științifică și practică certă. De aceea, este deosebit de important să realizăm o prezentare temeinică a principalelor proceduri utilizate în situația ivirii dublei impunerii, a modalităților prin care se poate optimiza aplicarea principalelor metode de evitare a acesteia, dar și să reușim să facem comprehensibile principalele tehnici de alocare a diferitelor categorii de venituri.

În ceea ce privește persoanele juridice, în practică s-a introdus un singur criteriu de departajare a rezidenței, și anume: *locul conducerii efective a afacerii*. Acest criteriu se aplică în cazul în care întreprinderea este rezidentă în două state și constă în determinarea locului în care întreprinderea își derulează activitățile în mod efectiv.

Impozitarea profiturilor întreprinderilor persoanelor nerezidente constituie un aspect deosebit de important din perspectiva creșterii veniturilor și a încurajării investițiilor străine și a comerțului transfrontalier. Statul *sursă* (*Source State*) deține dreptul de a supune la impunere profiturile întreprinderilor realizate în cadrul jurisdicției acesteia. Tratatul fiscal nu impune limitări asupra acestor tipuri de drepturi de impunere, altele decât cele care survin de pe urma obligației de a impune profiturile nete (în detrimentul profiturilor brute) în anumite situații, din moment ce problema impunerii este *satisfăcută*. Mai mult, veniturile care s-au format pe teritoriul statului respectiv vor aparține statului sursă. Dar, este puțin probabil ca statul de rezidență al unui contribuabil nerezident să dorească *partajarea* unor asemenea venituri fiscale. Putem observa că statul de rezidență (*Residence State*) deține, la rândul lui, dreptul de a impune profiturile, dar, în general, această situație acordă un credit pentru impozitele statului sursă deductibile în scopul prevenirii apariției dublei impunerii. În cazul în care statul rezident acordă un credit pentru impozitele plătite în cadrul statului sursă, impozitele care nu au fost colectate și datorate statului sursă vor constitui un transfer fiscal către statul rezident, de pe urma cărora contribuabilul nu va obține niciun beneficiu.

Cu toate acestea, nivelul de impunere a statului sursă, în ceea ce privește impozitarea profiturilor întreprinderii contribuabililor nerezidenți, presupune existența unui sediu permanent (*Permanent establishment*), prin intermediul căruia sunt derulate afacerile contribuabilului nerezident. O impozitare ineficientă a profiturilor întreprinderilor, realizată prin intermediul unui sediu permanent, poate conduce nu doar la pierderea impozitării venitului survenit de pe urma unui sediu permanent, ci, *mutatis mutandis*, chiar la pierderea veniturilor de pe urma impozitării filialelor companiilor străine. În cazurile în care, un sediu

permanent și o filială sunt interschimbabile în ceea ce privește conducerea activităților de afaceri în cadrul statului sursă, companiile străine vor fi probabil încurajate să utilizeze mai degrabă un sediu permanent decât o filială, atunci când profiturile atribuibile unui sediu permanent nu sunt impozitate la fel de eficient precum cele ale unei filiale.

Maniera de impozitare și colectare a profiturilor întreprinderilor, precum și eficiența și justetea percepută sau cea reală în cadrul relațiilor cu nerezidenții, pot influența mediul de afaceri. Din perspectiva contribuabililor nerezidenți, impozitele constituie o parte a costurilor derulării afacerilor. Aspecte precum certitudinea și predictibilitatea impunerii sunt la fel de importante precum volumul impozitelor. De aceea, administrațiile fiscale competente pot nu doar să colecteze impozitele datorate de către contribuabili, ci și să contribuie la un mediu de afaceri pozitiv, în ceea ce privește investițiile străine. Pe de altă parte, în cazurile în care administrațiile fiscale sunt ineficiente sau incompetente, acestea vor genera incertitudine, confuzie sau exasperare în rândul contribuabililor, fapt care poate conduce la descurajarea companiilor străine de la a derula afaceri sau efectua investiții în cadrul statului sursă.

Impozitarea profiturilor întreprinderilor nerezidenților presupune multe dificultăți administrative, deoarece diferitele tipuri de profituri ale întreprinderii constituie subiectul diferitelor niveluri de impozitare, reguli de instituire a sursei veniturilor și a diferitelor metode de evaluare și colectare a impozitelor. Spre deosebire de impozitele instituite în cadrul statului sursă asupra veniturilor din investiții și a veniturilor realizate de către angajați, profiturile întreprinderilor sunt, în general, impozitate pe o bază netă, de tipul autoevaluării. O administrație fiscală eficientă presupune proceduri și resurse adecvate. Din nefericire, marea majoritate a statelor emergente întâmpină dificultăți în ceea ce privește aceste chestiuni.

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că există câteva probleme stringente care trebuie analizate din perspectiva profiturilor întreprinderilor obținute de către nerezidenți în cadrul statului sursă, și anume:

- Identificarea contribuabilului nerezident care derulează afaceri în cadrul statului sursă, precum și a statului în care acest contribuabil nerezident este rezident.
- Cadrul tratatului fiscal în ceea ce privește impozitarea profiturilor întreprinderilor.
- Modalitatea în care un contribuabil nerezident desfășoară afaceri în cadrul statului sursă, prin intermediul unui sediu permanent în cadrul statului respectiv.
- Atribuirea profiturilor unui sediu permanent.
- Administrarea și colectarea impozitelor.

Impozitarea profiturilor întreprinderilor obținute de pe urma activităților transfrontaliere constituie una dintre problemele cele mai stringente ale dreptului fiscal internațional. Modalitatea cheie în ceea ce privește alocarea drepturilor de impunere dintre state, de maniera în care a fost enunțat și instituit prin intermediul Art. 7 al Convențiilor Model OCDE și ONU, se regăsește în marea majoritate a tratatelor fiscale. Acest principiu susține că profiturile unei entități economice rezidente ale unui stat trebuie să fie impozitate numai în cadrul aceluși stat, cu excepția cazului în care entitatea economică desfășoară activități în cadrul unui alt stat, prin intermediul unui sediu permanent situat în cadrul celui alt stat. În cazul în care, afacerea este condusă prin intermediul unui sediu permanent, statul în care se află situat acesta deține prerogativa de a supune la impunere doar acele profituri care sunt atribuibile sediului permanent. De o relevanță fără echivoc este întrebarea asupra modului în care trebuie determinat volumul corespunzător al acestor profituri atribuibile unui sediu permanent.

În mod subsecvent, intervin două probleme în acest sens. Prima dată trebuie determinat dacă un sediu permanent (așa cum este definit în cadrul tratatului fiscal respectiv) există sub forma actuală. În al doilea rând, din moment ce a fost determinată existența unui sediu permanent, este necesar a fi identificate profiturile atribuibile sediului permanent respectiv.

Cele două problematici enunțate anterior au un parcurs istoric îndelungat și interesant. Pentru a le analiza în detaliu trebuie să facem o incursiune istorică în secolul al XIX-lea, pentru a descoperi *emergența* conceptului de sediu permanent ce acționează ca un prag de conferire a drepturilor de impunere ale unui stat sursă. Originile principiilor ce conțin prevederile articolului 7 al Convențiilor Model OCDE și ONU, care atribuie profiturile sediilor permanente, pot fi regăsite în cadrul studiilor publicate de către Liga Națiunilor Unite în anii 1920. Cele două problematici mai sus-enunțate au constituit fundamentul unor dezbateri controversate în rândul practicienilor, al mediului academic și al autorităților fiscale, dezbateri care au devenit din ce în ce mai controversate în ultimii douăzeci de ani, din moment ce inovațiile din domeniul tehnologiei informației și al telecomunicațiilor au acordat o *marjă de manevră* ridicată în ceea ce privește mobilitatea activităților de afaceri. Așadar, mediul de afaceri actual a instituit presiuni asupra conceptelor tradiționale, precum și a principiilor care vizează regulile de determinare a existenței sau inexistenței sediilor permanente, precum și a atribuirii profiturilor vizavi de sediile permanente.

Prin intermediul prezentei lucrări se dorește a se evidenția efectele dublei impunerii fiscale internaționale, atât în ceea ce privește contribuabilii persoane fizice, cât și în ceea ce privește întreprinderile. Acest scop constituie un aspect important, al dreptului fiscal internațional, dat fiind faptul că doctrina, jurisprudența, precum și criteriile, principiile, metodele, tehnicile, de evitare a dublei impunerii fiscale internaționale au constituit în ultima decadă subiecte ample în literatura de specialitate română și străină. Necesitatea armonizării legislației fiscale din România cu cea a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) este necesară, *lato sensu*, atât pentru echitatea fiscală pe verticală și orizontală a impunerii, cât și pentru reducerea distorsiunilor survenite asupra investițiilor străine directe în România, respectiv pentru reducerea anvergurii și a efectelor dublei impunerii fiscale internaționale.

Tratamentul întreprinderilor, atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere fiscal, dorește a reliefa, de o manieră complexă, principalele *canale* de tratament fiscal al întreprinderii. Odată cu globalizarea și internaționalizarea fluxurilor de capital, *tratamentul* întreprinderilor care își desfășoară activitățile transfrontalier a devenit din ce în ce mai sofisticat, fiind supus unor situații și soluții complexe, ceea ce denotă un mod neortodox de cuprindere a ariei de activitate și de fundamentare a rezultatelor acestora. Fie că este vorba despre sediile permanente, fie că este vorba de întreprinderile rezidente, trebuie bine fundamentat, justificat, motivat și evaluat modul în care sunt aplicate consecințele fiscale și juridice ale acestora.

Scopul cercetării dorește să sublinieze, *mutatis mutandis*, și principalele controverse referitoare la conceptul de sediu permanent ca fiind *pragul* conferirii sursei impunerii. De aceea, ne punem problema dacă a venit momentul ca acest concept să fie supus unor modificări substanțiale și care trebuie să aibă în vedere mediul de afaceri ce se află într-o permanentă schimbare și modificare.

Lucrarea intitulată *Evitarea dublei impunerii internaționale a profiturilor întreprinderilor* își găsește locul în cadrul cercetării juridice din România în contextul în care problemele

complexe privind construcția, aplicarea și interpretarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, eficacitatea convențiilor multilaterale și a situațiilor triunghiulare, problema dublei neimpozitări dar și *marja de manevră* a gestionării profiturilor de către diferite întreprinderi sunt de departe probleme care trebuie să fie elucidate. Complexitatea sistemelor fiscale naționale, dublată de necesitatea creării unui *spațiu fiscal*, în special la nivelul Uniunii Europene, situație trasată de Tratatul privind Guvernanța fiscală, au accentuat necesitatea instituirii unui sistem fiscal complex la nivelul Uniunii Europene. Datorită caracterului național al diferitelor sisteme fiscale întâlnite în diverse state, a condițiilor fiecărei economii de piață naționale, cuantumul, volumul și structura impozitelor au evoluat considerabil, de la un stat la altul. Complexitatea activității economice, precum și gradul de complexitate a sistemelor fiscale presupun *constituirea unui nou sistem fiscal la nivelul Uniunii Europene, care să sprijine instituirea unor politici fiscale coerente la nivelul statelor membre, fără ca acestea să-și piardă suveranitatea națională și fără a se descuraja investițiile și comerțul transfrontalier. Modelul unui sistem fiscal optim constă în reconcilierea mobilității persoanelor fizice care dețin averi sau înregistrează venituri, precum și a structurii diferitelor întreprinderi care derulează activități în diferite state.*

Particularitățile sistemelor fiscale naționale pot constitui impedimente în consolidarea unui spațiu fiscal la nivel european datorită:

- Premiselor naționale de ordin istoric, geografic, legislativ și financiar ale anumitor sisteme fiscale naționale.
- Insuficiența reglementare privind schimbul de informații fiscale între autoritățile naționale ale diferitelor state.
- Lipsa de transparență a diferitelor sisteme fiscale naționale.
- Instabilitatea legislativă a codurilor fiscale naționale manifestată în anumite state.

Tematica de cercetare propusă a suscitat dezbateri științifice manifestate atât în rândul mediului academic din România și din străinătate, cât și al diferiților specialiști și practicieni autohtoni și străini, atât din domeniul juridic, cât și din domeniul economic. Datorită stadiului incipient de abordare a tematicii în România, în cadrul elaborării prezentei lucrări am considerat necesară studierea, analiza și utilizarea unor materiale bibliografice cu precădere regăsite în literatura de specialitate din străinătate, având în vedere elemente precum: modul de manifestare a dublei impuneri internaționale, atât la nivelul persoanelor fizice, cât și la nivelul întreprinderilor, relația complementară dintre dubla impunere economică și dubla impunere juridică, utilizarea și aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, analiza semantică și lingvistică a convențiilor de evitare a dublei impuneri, dar și analiza anumitor comentarii privind profiturile întreprinderii.

Prin prisma întregii structuri a prezentei lucrări *s-a avut în vedere determinarea cauzelor de manifestare a dublei impuneri fiscale internaționale, de construcție și aplicare a principalelor convenții de evitare a dublei impuneri internaționale, a modalității optime de tratament juridic și fiscal al profiturilor întreprinderii, precum și prezentarea unor opinii în ceea ce privește optimalitatea fiscală, juridică și economică a unui sistem fiscal bazat pe echitate, eficiență, cooperare între autoritățile fiscale din diferite state.*

Plecând de la semnificația ipotezei fundamentale, considerăm că importanța evidențierii caracterului complex al dublei impuneri fiscale internaționale se va putea realiza prin intermediul următoarelor obiective intermediare:

- abordarea unei tematici multidisciplinare de o complexitate ridicată și de mare interes pentru teoria și practica fiscală românească, prin tratarea unor aspecte precum: armonizarea politicii fiscale românești cu *aquis*-ul comunitar, modul în care sunt impozitate veniturile și capitalurile, importanța anumitor convenții încheiate de România cu diferite state.
- tratarea de o manieră cât mai comprehensibilă a fenomenului dublei impuneri fiscale internaționale și a efectelor pe care aceasta le generează asupra politicii fiscale. În acest sens, se vor analiza atât anumite metode de evitare a dublei impuneri juridice, precum metoda scutirii, creditării și a deducerii, cât și metode de evitare a dublei impuneri economice, precum scutirea la nivel corporatist și la nivelul acționarului, integrarea deplină a profiturilor corporatiste și a venitului acționarului, imputarea integrală a veniturilor corporatiste ale acționarilor. Mai mult, vor fi prezentate și analizate efectele dublei impuneri asupra acționarilor nerezidenți. De asemenea, vom avea în vedere și analiza principalelor criterii ale rezidenței: locuința permanentă, centrul intereselor vitale, reședința obișnuită, naționalitatea, locul conducerii efective a afacerii.
- identificarea provocărilor și oportunităților survenite odată cu aderarea României la Uniunea Europeană vizavi de armonizarea legislației din domeniul fiscal cu standardele europene și instituirea unei strategii fiscale eficiente pe termen lung. Răspunsul la aceste neajunsuri se poate realiza prin intermediul construirii unui sistem fiscal stabil, eficient și coerent, prin promovarea dezbaterii publice, a consolidării bazei legislative și prin reducerea barierelor democratice.
- identificarea și consolidarea modalității de *tratament* a profiturilor întreprinderilor, a clarificării conceptului complex de sediu permanent și de interpretare a acestuia prin prisma fenomenului de globalizare, precum și prin prisma complexității derulării unor afaceri în context internațional.

Având în vedere complexitatea problematicii de cercetare abordate în prezenta lucrare, ipotezelor de cercetare formulate, li s-au circumscris următoarele întrebări:

- Referitor la necesitatea implementării unei viziuni integrate a spațiului fiscal la nivelul Uniunii Europene:
 - Sunt capabile convențiile de evitare a dublei impuneri să constituie *panaceul* dreptului fiscal în vederea evitării unor situații de evaziune fiscală?
 - Suveranitatea fiscală națională a statelor membre ale Uniunii Europene poate fi surmontată prin intermediul constituirii unei politici fiscale comune la nivelul Uniunii Europene?
 - Este capabilă procedura acordului reciproc să soluționeze, la nivelul Comunității Europene, problemele survenite în aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri?
- În ceea ce privește convențiile de evitare a dublei impuneri:
 - Structura lingvistică și semantică a convențiilor de evitare a dublei impuneri este capabilă să ofere cadrul tehnic necesar pentru a nu apărea discordanțe în ceea ce privește interpretarea corectă și coerentă a acestora?
 - Redactarea convențiilor de evitare a dublei impuneri fiscale internaționale deopotrivă în două limbi de circulație internațională, cum ar fi spre exemplu engleza și franceza, reprezintă condiția *sine qua non* în ceea ce privește găsirea unui limbaj comun de *satisfacere* a intereselor statelor care au încheiat parteneriatul, pe lângă redactarea convenției în limba oficială a statului respectiv?

- Convențiile bilaterale de evitare a dublei impuneri încheiate de statele lumii sunt suficient de complexe și comprehensibile pentru a cuprinde totalitatea cazurilor și a situațiilor potențiale, sau este imperios necesară crearea unor convenții multilaterale în vederea extinderii ariei de cuprindere sociale, juridice și fiscale?
- Tratatamentul juridic și fiscal al profiturilor întreprinderilor comportă clarificarea unor aspecte precum:
 - Este suficient de comprehensibilă noțiunea de sediu permanent în vederea instituirii rezidenței unei entități economice sau ar trebui avute în vedere și alte criterii de extindere a semnificativității acestui termen?
 - Comentariile privind articolul 5 – sediul permanent și articolul 7 – profiturile întreprinderii sunt suficient de clare și de riguroase întocmite în vederea stabilirii unui cadru eficient al impozitării profiturilor?
 - Structura complexă a unei întreprinderi care activează la nivel internațional și care desfășoară activități complexe poate fi încadrată de o manieră în care profiturile acesteia să fie corect determinate și în mod echitabil impozitate?

Lucrarea își propune ca finalitate exprimarea unor păreri, precum și a unor puncte de vedere proprii cu privire la stabilirea unui diagnostic în ceea ce privește problema complexă a dublei impuneri fiscale internaționale, atât din perspectivă juridică, cât și din perspectivă economică. Mai mult, au fost prezentate, analizate, comentate, principalele convenții de evitare a dublei impuneri, și ne referim în acest sens atât la convențiile Model OCDE și a Națiunilor Unite, cât și la diferitele convenții încheiate de diferite statele ale lumii, pe categorii de venituri. De asemenea, am considerat necesară evidențierea unor proceduri, metode și tehnici care sunt deosebit de importante pentru fundamentarea și analiza dublei impuneri internaționale în vederea determinării *acurateței*, prin intermediul cărora se poate stabili modul de manifestare a dublei impuneri în plan național, european și mondial. Ne dorim ca rezultatele cercetării noastre să poată constitui un veritabil *instrument de lucru* pentru soluționarea unor probleme privind stabilirea rezidenței, instituirea și aplicarea corectă a impozitului pe venit și profit în cadrul întreprinderilor, comprehensibilitatea jurisprudenței naționale și internaționale, dar și să poată argumenta necesitatea creării unui spațiu fiscal eficient și echitabil la nivelul Uniunii Europene care să *concilieze* diferitele interese ale statelor dezvoltate, respectiv ale statelor care se află pe drumul procesului de *catching up*.

Prezenta lucrare deține și anumite limite inerente unei cercetări de o asemenea anvergură, care deschid noi câmpuri și teme de cercetare și care permit dezvoltarea unor noi tematici viitoare conexe prin intermediul cărora cercetarea se poate continua.

Una dintre primele limite ale cercetării o reprezintă accesul la anumite convenții de evitare a dublei impuneri, rețeaua acestora fiind într-o continuă modificare și îmbunătățire, convenții încheindu-se în permanență. La nivel internațional există diferite baze de date cu convențiile de evitare a dublei impuneri, dar accesarea acestora în timp real de la distanță este deosebit de dificilă și presupune costuri ridicate.

Domeniul studiat este unul deosebit de dificil și presupune un efort tehnic de colectare a jurisprudenței, a diferitelor date, situații și studii de caz, proces care este unul deosebit de anevoios. De aceea, considerăm că nu au putut fi cuprinse toate informațiile, datele, jurisprudența și studiile de caz veritabile și importante, fapt determinat de fațetele multiple ale acestui fenomen complex.

În al doilea rând, aplicarea metodelor de evitare a dublei impuneri în cadrul unor situații concrete, practice a întâmpinat deosebit de multe dificultăți, pe de o parte din cauza absenței unor cazuri practice extrapolate din activitatea autorităților fiscale în tratarea regimului fiscal al unor categorii de venituri, iar pe de altă parte din cauza lipsei de cooperare și colaborare din partea autorităților fiscale naționale.

De asemenea, modul de stabilire a criteriilor privind rezidența fiscală, atât la nivelul persoanelor fizice, cât și la nivelul persoanelor juridice este mult perfectibil, datorită complexității situațiilor și a multitudinii de cazuri atât de interesante și diverse în manifestarea lor juridică, economică și socială.

Așadar, dat fiind faptul că modificarea legislației naționale și internaționale în domeniul dreptului financiar și fiscal este una foarte dinamică, nu au putut fi cuprinse totalitatea aspectelor legislative, tehnice și economice, tocmai din cauza modului complex de manifestare, corelare, publicare și difuzare.

În considerarea celor ce precedă, lucrarea intitulată *Evitarea dublei impuneri internaționale a profiturilor întreprinderilor* este structurată pe șase capitole, după cum urmează:

Capitolul 1, Convențiile de evitare a dublei impuneri, care deschide problematica dublei impuneri fiscale internaționale, prezentând, la începutul său, evoluția cronologică a principalelor convenții model de evitare a dublei impuneri, plecând de la Convențiile Model OCDE și ONU, diferite convenții multilaterale încheiate de statele lumii, convențiile încheiate de statele din Europa Centrală și de Est, dar și principalele convenții de evitare a dublei impuneri încheiate de România. În cadrul acestui capitol sunt prezentate și analizate aspecte importante precum sfera de aplicare și structura convențiilor de evitare a dublei impuneri, dar și modul corect de interpretare a prevederilor acestora. Capitolul se încheie cu analiza semantică a convențiilor de evitare a dublei impuneri, aspect deosebit de important prin prisma dezideratului clarității modului de aplicare a acestora în practică și de soluționare a unor eventuale dispute fiscale.

În cadrul capitolului 2, Dubla impunere fiscală internațională, am pornit de la analiza cadrului juridic, economic și fiscal al acestui fenomen, din dublă perspectivă, economică și juridică, prezentând avantajele și dezavantajele acestora dar și analiza fenomenului de dublă impunere prin prisma dreptului european. Evaziunea fiscală internațională reprezintă o consecință a dublei impuneri prin instituirea acelor Paradisuri fiscale, structuri care constituie o *umbrelă* pentru acele entități și persoane care doresc minimizarea poverii fiscale. Principiile și procedurile dublei impuneri internaționale au reprezentat fundamentele analizei dublei impuneri în cadrul acestui capitol, prin intermediul particularităților specifice ale prevederilor identificate. Capitolul se încheie cu o analiză a principalelor aspecte privind dubla impunere internațională din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție a României.

Capitolul 3, Metodele de evitare a dublei impuneri. În cadrul acestui capitol, au fost prezentate și analizate principalele metode de evitare, atât a dublei impuneri juridice, cât și a dublei impuneri economice, cu exemplificarea clară a avantajelor și dezavantajelor acestora în cadrul unor studii de caz. Capitolul se încheie cu prezentarea și analiza anumitor cauze din jurisprudența la nivel internațional, deosebit de sugestive referitor la aplicarea acestor

metode în practică, precum și la posibilitatea de evitare a dublei impuneri internaționale, prin adoptarea unor diferite metode.

Impozitarea profitului întreprinderilor cu activitate internațională constituie capitolul 4, în care se dorește realizarea unei incursiuni în problematica impozitării profiturilor întreprinderilor persoanelor nerezidente, cu accent asupra cadrului juridic de evitare a convențiilor privind dubla impunere la nivelul impozitării profiturilor întreprinderilor. De asemenea, am considerat oportună prezentarea și analiza comentariilor asupra art. 5 – sediul permanent și art. 7 – profiturile întreprinderii ale Convențiilor Model OCDE și ONU. Capitolul se finalizează cu prezentarea și analiza a patru cauze importante din jurisprudența internațională a profiturilor întreprinderii, în vederea stabilirii unui diagnostic clar privind modul de evitare a dublei impuneri în cadrul impozitării profiturilor întreprinderilor.

Capitolul 5, Utilizarea arbitrajului în cadrul aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri, pornește de la ideea că arbitrajul poate constitui un *instrument* eficient în ceea ce privește soluționarea litigiilor și a disputelor generate de aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri. De aceea, acest capitol prezintă unele aspecte deosebit de importante precum: tipurile și tipologiile de arbitraj utilizate, modelele optime de arbitraj, precum și statutul profesional și social al arbitrilor.

Capitolul 6, Prețurile de transfer, reprezintă ultima parte a lucrării, prin intermediul căruia s-a dorit prezentarea acestui concept cu multiple fațete, plecând de la rațiunea adoptării acestuia și până la evoluția istorică și temporală pe care a avut-o în epoca contemporană. Prețurile de transfer reprezintă un concept complex, prin intermediul căruia se derulează relațiile economice dintre companiile multinaționale. În cadrul acestui capitol, ne-am propus abordarea prețurilor de transfer atât la nivelul statelor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, prin intermediul măsurilor și deciziilor întreprinse de către OCDE, cât și în cadrul legislației naționale din România, dar și sublinierea necesității armonizării acesteia cu legislația europeană. În finalul capitolului sunt prezentate diferite studii de caz concrete ale aplicării prețurilor de transfer în România, în scopul evidențierii principalului mecanism prin intermediul căruia se derulează acest concept multidisciplinar.