



Rezumat al tezei de doctorat

**EVITAREA DUBLEI IMPUNERI
INTERNATIONALE A PROFITURILOR
ÎNTRERINDERILOR**

**Conducător științific:
Prof. univ. dr. Radu BUFAN**

**Doctorand:
DUMITER Florin Cornel**

Timișoara 2018

CUPRINS

<i>Lista abrevierilor și acronimelor</i>	v
<i>Lista tabelelor</i>	vii
<i>Lista figurilor</i>	viii
<i>Lista anexelor</i>	viii

Introducere	1
--------------------------	----------

CAPITOLUL 1 CONVENȚIILE DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI.....**16**

1.1. Aspecte generale.....	16
1.2. Istoria Convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	17
1.2.1. Liga Națiunilor.....	17
1.2.2. Convenția Model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.....	18
1.2.3. Convenția Model a Organizației Națiunilor Unite.....	20
1.2.4. Modelul SUA.....	21
1.2.5. Alte convenții multilaterale de evitare a dublei impuneri.....	22
1.2.6. Convenții internaționale încheiate de statele lumii.....	23
1.2.7. Convenții internaționale încheiate de unele state din Europa Centrală și de Est.....	28
1.2.8. Convenții internaționale încheiate de România.....	30
1.3. Structura convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	34
1.3.1. Cadrul general.....	34
1.3.2. Sfera de aplicare personală.....	35
1.3.3. Sfera de aplicare teritorială.....	37
1.4. Scopul convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	39
1.5. Interpretarea convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	43
1.5.1. Principiile de interpretare în cadrul dreptului internațional.....	43
1.5.2. Modul de aplicare a principiilor care survin din dreptul internațional <i>vis – á – vis</i> de Convențiile de evitare a dublei impuneri.....	45
1.6. Efectele convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	48

1.7. Analiza semantică a convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	49
Concluzii și contribuții personale.....	52

CAPITOLUL 2 DUBLA IMPUNERE FISCALĂ INTERNAȚIONALĂ	54
2.1.Cadrul general.....	54
2.2.Dubla impunere juridică.....	60
2.3.Dubla impunere economică.....	63
2.4.Dubla impunere prin prisma dreptului european.....	69
2.5.Incidența evaziunii fiscale prin prisma dublei impuneri.....	72
2.6.Principii și proceduri ale dublei impuneri internaționale.....	75
2.6.1.Principiul prețului de piață.....	75
2.6.2.Principiul nediscriminării.....	77
2.6.3.Procedura schimbului de informații.....	78
2.6.4.Acordarea de asistență în colectarea impozitelor.....	80
2.7.Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal privind dubla impunere în România.....	82
Concluzii și contribuții personale.....	85

CAPITOLUL 3 METODELE DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI	87
3.1.Criteriile clasice de evitare a dublei impuneri (tripartitul clasic).....	87
3.1.1.Criteriul rezidenței.....	87
3.1.2.Criteriul naționalității.....	87
3.1.3.Criteriul teritorialității.....	88
3.2.Criteriile de stabilire a rezidenței.....	88
3.2.1.Locuința permanentă.....	88
3.2.2.Centrul intereselor vitale.....	89
3.2.3.Reședința obișnuită.....	89
3.2.4.Naționalitatea.....	90
3.2.5.Locul conducerii efective a afacerii.....	90
3.3 Metode de evitare a dublei impuneri juridice.....	91
3.3.1. Metoda scutirii.....	92
3.3.1.1. Metoda scutirii totale.....	92
3.3.1.2. Metoda scutirii progresive.....	93
3.3.2. Metoda creditării.....	94
3.3.2.1. Metoda creditării integrale.....	95

3.3.2.2. Metoda creditării obișnuite.....	96
3.3.2.3. Metoda reducerii <i>coșului</i> creditului fiscal extern.....	97
3.3.2.4. Metoda venitului suboptimal.....	99
3.3.3. Metoda deduceri.....	101
3.4. Metode de evitare a dublei impuneri economice.....	102
3.4.1. Scutirea la nivel corporatist.....	103
3.4.2. Scutirea la nivelul acționarului.....	103
3.4.3. Integrarea deplină a profiturilor corporatiste și a venitului acționarului.....	104
3.4.4. Imputarea integrală a veniturilor corporatiste a acționarilor.....	105
3.5. Efectele dublei impuneri asupra acționarilor nerezidenți.....	106
3.5.1. Metode de eviare a dublei impuneri economice prin încălcarea principiului neutralității importului de capital.....	106
3.5.2. Metode de eliminare a dublei impuneri economice prin respectarea principiului neutralității importului de capital.....	108
3.6. Jurisprudență internațională privind acordarea creditului fiscal.....	110
3.6.1. Acordarea unui credit fiscal – cauza Vijay Electricals Ltd.....	110
3.6.2. Constituționalitatea acordării unui credit fiscal în Belgia.....	112
3.6.3. Limitarea acordării unui credit fiscal în Belgia.....	115
3.6.4. Creditul fiscal extern și disparitățile în Suedia.....	118
Concluzii și contribuții personale.....	121

CAPITOLUL 4 IMPOZITAREA PROFITULUI ÎNTRERINDERILOR CU ACTIVITATEA INTERNAȚIONALĂ125

4.1. Impozitarea profiturilor întreprinderilor nerezidente.....	125
4.1.1. Considerații principale.....	125
4.1.2. Sediul permanent al profiturilor întreprinderilor.....	128
4.1.3. Cadrul juridic al convențiilor de evitare a dublei impuneri privind impozitarea profiturilor întreprinderilor.....	130

4.1.4. Atribuirea profiturilor.....	132
4.2. Analiza comentariilor privind articolul 5 – sediul permanent.....	134
4.2.1. Scurt istoric.....	134
4.2.2. Sediul permanent material.....	135
4.2.3. Prevederile articolului 5 alin. (5) și alin.(6) al Convenției Model OCDE în ceea ce privește sediul permanent.....	138
4.2.4. Prevederile Convenției Model a Națiunilor Unite în ceea ce privește articolul 5 alin. (7) privind sediul permanent.....	140
4.2.5. Categoriile suplimentare de sedii permanente.....	142
4.3. Analiza comentariilor privind articolul 7 – profiturile întreprinderii.....	145
4.3.1. Scurt istoric.....	145
4.3.2. Dreptul de impunere a statelor de rezidență.....	147
4.3.3. Metoda de impunere.....	148
4.4. Jurisprudență internațională privind impozitarea profitului întreprinderilor.....	150
4.4.1. Societatea DGFP Zeta – Franța.....	150
4.4.2. Instituirea unui sediu permanent a două companii franceze în același timp în Bolivia – Cauza: Total E&P Bolivie Sucursal Bolivia.....	152
4.4.3. Imposibilitatea înființării unui sediu permanent pentru manufacturieri fără participarea acestora în cadrul procesului de luare a deciziilor în Italia.....	155
Concluzii și contribuții personale.....	158

CAPITOLUL 5 UTILIZAREA ARBITRAJULUI ÎN EVITAREA DUBLEI IMPUNERI INTERNAȚIONALE160

5.1. Argumente în favoarea utilizării arbitrajului.....	160
5.2. Tipuri și tipologii privind arbitrajul utilizat în soluționarea problemelor survenite în aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri.....	163
5.2.1. Arbitrajul opțional.....	163
5.2.2. Arbitrajul obligatoriu.....	164
5.2.3. Arbitrajul de tip <i>baseball</i>	166
5.3. Modele de arbitraj.....	168
5.4. Statutul profesional și relevanța socială a arbitrilor.....	170
5.5. Procedura acordului reciproc.....	173

5.6.Schimbul de informații.....	176
5.7.Impactul BEPS asupra disputelor fiscale.....	179
5.8.Jurisprudență internațională privind asistența administrativă în probleme fiscale.....	181
5.8.1.Revizuirea frazării articolului 26 a Elveției privind asistența administrativă în probleme fiscale.....	181
5.8.2.Prevederile revizuite privind asistența administrativă în cadrul convențiilor de evitare a dublei impunerii în Elveția.....	184
5.8.3.Fundamentarea solicitării privind schimbul de informații sub auspiciile convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între Franța și Elveția.....	188
Concluzii și contribuții personale.....	191

CAPITOLUL 6 PREȚURILE DE TRANSFER.....194

6.1.Cadrul general.....	194
6.2.Evoluția temporală a conceptului prețurilor de transfer la nivel internațional.....	197
6.3.Modele economice generale și alocarea cheltuielilor.....	201
6.4.Cadrul național în domeniul prețurilor de transfer.....	206
6.5.Mecanismul prețurilor de transfer în abordarea practică din România.....	208
6.5.1.Etapa 1 – Analiza riscului fiscal asociat prețurilor de transfer.....	208
6.5.1.1.Cazul 1.....	209
6.5.1.2.Cazul 2.....	211
6.5.1.3.Cazul 3.....	213
6.5.2.Etapa 2 – Selecția manuală.....	216
6.5.3.Etapa 3 – Alocarea cheltuielilor.....	220
6.5.4.Etapa 4 – Analiza rezultatelor societății analizate.....	221
Concluzii și contribuții personale.....	221

CONCLUZII ȘI CONSIDERAȚII FINALE.....223

BIBLIOGRAFIE.....235

ANEXE

Cuvinte cheie: dubla impunere economică, dubla impunere juridică, spațiul fiscal, contribuabil, profiturile întreprinderilor, criteriile impunerii, neutralitatea importului de capital, neutralitatea exportului de capital, procedurile dublei impuneri internaționale, metoda deducerii, metoda scutirii, metoda creditării, sediul permanent, filială, sucursală, entitate conductă, prețuri de transfer, principiul prețului de piață, criteriul naționalității, criteriul rezidenței, criteriul domiciliului, locul conducerii efective a afacerii, centrul intereselor vitale, reședința obișnuită, convențiile de evitare a dublei impuneri, *treaty shopping*, prevederi anti – abuz, politică fiscală națională, politică fiscală internațională, conformism fiscal, autoritățile fiscale, drept fiscal internațional, coduri fiscale naționale, acord de preț în avans, valoare justă, valoare de piață, evaziune fiscală, fraudă fiscală, deducere fiscală, credit fiscal, întreprindere.

ARGUMENT

În marea majoritate a statelor lumii, *câștigurile* provenite din investiții și comerț, în interesul granițelor naționale, sunt subiectul impunerii veniturilor, această problemă fiind privită ca fiind 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 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 importante. 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 unor alte 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 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 acestuia, 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, prin prisma faptului că marea majoritate a statelor din lume nu concepe ideea pierderii jurisdicției impozitelor, în cazurile în care activitățile sunt întreprinse de rezidenții acestora din afara granițelor sau de nerezidenții din interiorul granițelor acestora. Așa cum se poate observa în literatura de specialitate, părerea unanimă a specialiștilor care au analizat domeniul fiscal și cel al impunerii sugerează *predilecția* Guvernelor de a supune la impunere pe

toți cetățenii străini. 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 pornește de la ideea că dubla impunere reprezintă, fără echivoc, o problemă reală a Uniunii Europene, problematică care trebuie soluționată cât mai repede posibil. Aceasta creează pe de – o parte, distorsiuni economice, încălcând principiul neutralității impunerii, constituind, *ipso facto*, un factor care conduce la reducerea volumului tranzacțiilor comerțului internațional, precum și reducând *economia de scară* pentru investitorii care doresc a efectua 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 *vis – á – vis* de dubla impunere juridică și de convențiile fiscale.

Motivația alegerii tematicii abordate este interesantă din punct 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 impuneri fiscale internaționale.

Obiectivele cercetării

Prin prisma întregii structuri a prezentei teze de doctorat *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 a 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 al acționarilor. Mai mult, au fost prezentate și analizate efectele dublei impuneri asupra acționarilor nerezidenți. De asemenea,

vom avea în vedere analiza și a principalelor criterii ale rezidenței: locuința permanentă, centrul intereselor vitale, reședința obișnuită, naționalitatea, locul conducerii efective al afacerii.

- fundamentarea provocărilor și oportunitățile survenite odată cu aderarea României la Uniunea Europeană *vis – á – vis* 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 teză de doctorat, ipotezelor de cercetare formulate, li s – au oferit 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 *panacea* 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 diferite 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 găsierea 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?

Metodologia de cercetare

Metodologia cercetării științifice a explorării problematicii alese este una tradițională, specifică domeniului de cercetare abordat. Aceasta cuprinde următoarele elemente:

- Identificarea problemelor. În principal acestea sunt fie lipsa unor metode și tehnici eficiente de evitare a dublei impuneri fiscale internaționale, fie abordări insuficient fundamentate, fie rezultate cu abateri consecvente între teorie și practică.
- Documentare bibliografică. Fiecare problemă semnalată a fost analizată, în vederea identificării eventualelor soluții deja disponibile în legislație și jurisprudență.
- Stabilirea obiectivelor imediate, colectarea, prelucrarea și analizarea informațiilor, și a jurisprudenței.

- Stabilirea ipotezelor de lucru, a teoriilor și a jurisprudenței în vederea verificării teoriei.
- Raportarea (inclusiv diseminarea) cercetării și evaluarea rezultatelor.
- Comunicarea rezultatelor finale, recomandări de aplicare, perspective de continuare a cercetării și aprofundării problematicii analizate.

Abordarea flexibilă a problematicilor: recenzia stadiului actual al cunoașterii a fost relativ independentă de ipoteze; teoriile aplicabile au rezultat din jurisprudență, urmând a fi ulterior completate de confirmări teoretice; chiar în cazul unor confirmări ale jurisprudenței, a fost găsită explicația logică pentru încadrarea informațiilor într – un anumit *arhetip*.

În cadrul acestei teze de doctorat, *metodologia de cercetare științifică* a constatat în următoarele:

- *Metodologia lecturii științifice* și a studiului eficient, în vederea documentării și informării cât mai complete și în mod cât mai critic în raport cu tema aleasă. Operațiile parcurse au constatat în: cercetarea temei, cercetarea modului de argumentare și motivare, identificarea comparațiilor relevante, reperarea exemplelor de susținere și ilustrare a ideilor, notarea unor citate și a ideilor mai importante, stabilirea unor concluzii cu reținerea esențialului.
- *Metoda logică* derivă esențialmente din condiția *sine qua non* a cunoașterii pe cale deductivă. Această metodă a fost folosită, îndeosebi, pentru aplicarea logicii formale privind fundamentarea acelor fenomene juridice care se circumscriu *logicii deontice*. *Logica deontică* este, de asemenea, importantă pentru a stabili relațiile de cauzalitate dintre comportamentul uman și norma juridică. În acest sens a fost important modul în care gradul de conformare voluntară a contribuabililor poate influența dubla impunere fiscală internațională.
- *Metoda comparativă* a fost utilizată tocmai pentru evidențierea unor similitudini sau divergențe între două sisteme de drept, având în vedere următoarele aspecte: comparabilitatea sistemelor juridice similare sau diferite, fundamentarea conexiunilor reale dintre termenii supuși comparației, având în vedere contextul cultural, politic și social, necesitatea analizării atât a sensului inițial al normei, cât și a evoluției în timp a acesteia. În cadrul temei abordate, datorită caracterului internațional al dublei impuneri fiscale internaționale, a fost realizată o analiză

comparativă a sistemului de drept român și a sistemului de drept străin, cu focalizare asupra dreptului fiscal internațional.

- *Metoda istorică* se extrapolează cu istoria dezvoltării sociale, în acest sens metoda fiind deosebit de importantă pentru cunoașterea fenomenelor suprapuse de drept, și pentru stabilirea modalităților eficiente de atestare documentară. De asemenea, este deosebit de importantă abordarea în cercetarea juridică, vechimea, evoluția, configurația și funcțiile principalelor sisteme de drept. Reperete istorice referitoare la analiza dublei impuneri fiscale internaționale prezintă importanță datorită necesității analizei temporale a evoluției acestui fenomen.
- *Metoda sociologică* utilă în cunoașterea realității juridice, aceasta fiind importantă datorită conexiunii dintre drept și viața socială. Din moment ce fenomenele juridice sunt, *stricto sensu*, fenomene sociale, metoda sociologică s-a utilizat datorită predilecției sociologiei juridice asupra verificării modului în care societatea va influența dreptul, aceasta fiind, *mutadis mutandis*, influențată la rândul ei de drept. Evoluția societății, având în vedere schimbările comportamentale și cognitive ale oamenilor, poate constitui un factor de influență a aplicării metodelor de evitare a dublei impuneri fiscale internaționale.
- *Metoda cantitativă* prin focalizarea cercetării științifice asupra unor aspecte care vizează: sistematizarea legislației, evidența unor decizii de practică judiciară, evidența legislativă și modul de stocare, structurare și fundamentare a informației științifice juridice. Cercetarea științifică privind dubla impunere fiscală internațională a avut drept *traseu* accesarea legislației în domeniu, studiul jurisprudenței, și analiza doctrinei.

Justificarea tematicii abordate

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 care survin în cadrul jurisdicției acesteia. Tratatetele fiscale nu impun 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.

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 inefficientă 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 poate conduce, *mutadis mutandis*, 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 în mod probabil încurajate de a utiliza un sediu permanent în mod contrar unei filiale, în cazurile în care profiturile atribuibile unui sediu permanent nu sunt impozitate la fel de eficient precum cele ale unei filiale.

Impozitarea profiturilor întreprinderilor nerezidenților presupune multe dificultăți administrative, deoarece diferitele tipuri de profituri ale întreprinderii constituie subiectul diferitelor nivele 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 problematice.

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că există câteva problematice 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 a 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 determinate volumul corespunzător al acestor profituri atribuibile unui sediu permanent.

În mod subsecvent, intervin două probleme în acest sens. Prima, 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 ale 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, a mediului academic și a 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 a 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 *vis – á – vis* de sediile permanente.

Importanța problematicii tratate

Analizând raportul dintre convențiile de evitare a dublei impunerii, 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 impunerii, privite ca fiind 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 impunerii, o școală de gândire a susținut că anumite practici instituite pot conduce la o utilizare improprie a convențiilor de evitare a dublei impunerii, 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.

Un fapt interesant îl constituie analiza principalelor metode, tehnici și proceduri, situație care pornește de la fundamentarea cadrului producerii dublei impunerii, atât la nivel intern, cât și la nivel internațional. Această problematică 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 causală dintre dubla impunere juridică și dubla impunere economică, dar și axioma dublei neimpozitări

constituie problemele importante care sunt de o relevanță științifică și practică certă. De aceea, este deosebit de important a realiza o incursiune reușită în prezentarea principalelor proceduri utilizate în cadrul ivirii dublei impunerii, a optimizării aplicării principalelor metode de evitare a dublei impunerii dar și comprehensibilitatea principalelor tehnici de alocare ale 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 ambele state și constă în determinarea locului în care întreprinderea își derulează activitățile în mod efectiv.

Capitolul 1 Convențiile de evitare a dublei impunerii

Capitolul deschide problematica dublei impunerii fiscale internaționale, acesta prezentând, la începutul său, evoluția cronologică a principalelor convenții model de evitare a dublei impunerii, 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 impunerii încheiate de România. În cadrul acestui capitol au fost prezentate și analizate aspecte importante precum sfera de aplicare și structura convențiilor de evitare a dublei impunerii, dar și modul corect de interpretare a prevederilor acestora. Capitolul se încheie cu analiza semantică a convențiilor de evitare a dublei impunerii, aspect deosebit de important prin prisma clarității modului de aplicare a acestora în practică și de soluționare a unor eventuale dispute fiscale.

Capitolul 2 Dubla impunere fiscală internațională

În cadrul acestui capitol 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 impunerii 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 a prevederilor identificate. Capitolul se încheie cu o analiza a principalor aspecte privind dubla impunere internațională din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție a României.

Capitolul 3 Metodele de evitare a dublei impuneri internaționale

Capitolul prezintă și analizează principalele metode de evitare, atât a dublei impuneri juridice, cât și a dublei impuneri economice, cu exemplificare 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 a posibilității de evitare dublei impuneri internaționale, prin adoptarea unor diferite metode.

Capitolul 4 Impozitarea profitului întreprinderilor cu activitatea internațională

În acest capitol se dorește realizarea unei incursiuni în problematica impozitării profiturilor întreprinderilor persoanelor nerezidente, cu un accent pregnant 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 a 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

Capitolul pornește de la ideea că arbitrajul poate constitui un *instrument* eficient și eficace în ceea ce privește soluționarea litigiilor și a disputelor datorate aplicării 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

Capitolul 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 relațiile economice dintre companiile multinaționale se derulează. 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 cadrul legislației naționale în România, dar și a 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.

REZULTATELE CERCETĂRII

Teza de doctorat are 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 impunerii fiscale internaționale, atât din perspectivă juridică, cât și din perspectivă economică. Mai mult, au fost prezentate, analizate, comentate, principalele convenții de evitare a dublei impunerii, 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 impunerii internaționale în vederea determinării *acurateței*, prin intermediul cărora se poate stabili modul de manifestare a dublei impunerii în plan național, european și mondial. Considerăm că rezultatele cercetării obținute în cadrul acestei teze de doctorat pot 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 necesitatea creerii unui spațiu fiscal eficient și echitabil la nivelul Uniunii Europene care să *concilieze* diferitele interese ale statelor dezvoltate, respectiv ale statelor care se află în *drumul* procesului de *catching up*.

Impactul convențiilor de evitare a dublei impunerii asupra politicii fiscale internaționale

Rațiunea care a stat la baza elaborării prezentei teze de doctorat se fundamentează prin prisma 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 deficiențele survenite în cadrul sistemului de convenții fiscale pentru evitarea dublei impuneri fiscale internaționale.

Un aspect important al tematici abordate o reprezintă convențiile fiscale bilaterale încheiate care au înregistrat o creștere semnificativă în ultimii 60 de ani, având în vedere gradul de integrare a economiilor naționale, precum și creșterea 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.

Statele contractante sunt libere să decidă maniera în care acestea vor renunța la drepturile de impunere. De exemplu, acestea pot modifica legislația națională într – o asemenea manieră încât să rămână instituit în legislație doar setul de tranzacții stabilite prin intermediul Convențiilor de evitare a dublei impuneri. În mod frecvent, convențiile sunt direct aplicabile cu prevalență față de legislația națională. În acest caz, regula Convențiilor de evitare a dublei impuneri prevalează în fața regulilor fiscale naționale aplicabile.

Fundamentarea importanței Convențiilor Model OCDE și ONU drept arhetipuri ale tratatelor fiscale încheiate de statele lumii

Modelul OCDE stipulează faptul că veniturile din redevențe sunt impozitate exclusiv în cadrul statului de rezidență a beneficiarului, excluzând statul sursă (conform art. 12 din Convenția model OCDE). Conform Convenției model a Națiunilor Unite, redevențele pot fi, de asemenea, impozitate în statul în care acestea sunt dobândite. Modelul ONU nu instituie o rată de impunere pentru statul sursă, lăsând deschisă această opțiune. Rata de impunere trebuie să fie stabilită în cadrul negocierilor bilaterale. Principiul Modelului ONU în privința impozitării la sursă a redevențelor ia în considerare situația statelor în curs de dezvoltare: know – how – ul este oferit în mod primordial de către antreprenorii statelor dezvoltate spre întreprinderile statelor în curs de dezvoltare. În cazuri rare, se întâmplă opusul acestei situații. Cu toate acestea, statele în curs de dezvoltare doresc să rețină drepturile

provenind din remunerațiile impozitelor plătite pentru schimbul de know – how.

Modelele OCDE au avut o influență considerabilă în cadrul dreptului fiscal internațional. Acestea au influențat alte convenții model de evitare a dublei impunerii, multe dintre statele lumii luând drept fundament Convenția model ONU drept *arhetip* pentru negocierile încheierii de convenții privind evitarea dublei impunerii.

În domeniul impozitelor pe venit și capital, prima Convenție Model de evitare a dublei impunerii a fost publicată, împreună cu diferite comentarii, în anul 1963, aceasta fiind elaborată de către Comitetul OCDE pentru Afaceri Fiscale. Consiliul OCDE a recomandat statelor membre să uzeze de această convenție și de comentariile făcute la adresa acesteia: Consiliul a recomandat statelor membre să continue eforturile acestora de încheiere a convențiilor bilaterale de evitare a dublei impunerii, să adopte Convenția model OCDE drept fundament pentru negocierile acestora și să continue efectuarea de notificări către Comitetul de Afaceri Fiscale asupra anumitor prevederi privind articolele și observațiile aduse comentariilor. De asemenea, statele non – membre OCDE sunt invitate a - și exprima punctul de vedere cu privire la diferite ipoteze divergente cu privire la Convenția model OCDE.

Pe lângă aceste amendamente aduse Convenției model OCDE, Comitetul pentru Afaceri Fiscale a adus amendamente comentariilor care au însoțit convenția model. În acest sens, au fost elaborate *rapoarte* care au fost publicate de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale, în privința numeroaselor întrebări incluse în cadrul comentariilor; în practică, importanța comentariilor a crescut vizibil și semnificativ.

Statele care utilizează Convenția model OCDE drept fundament pentru negocieri în încheierea de noi convenții deviază de la model în anumite privințe. Această situație se datorează faptului că marea majoritate a statelor nu pot cădea la învoială cu privirea la toate regulile convenției model. Anumite state membre ale OCDE și – au exprimat rezervele cu privire la anumite reguli specifice ale modelului OCDE. Statele contractante vor încerca să ia în considerare *interesele economice proprii*, precum și *particularitățile propriilor sisteme legislative și sociale*.

În cadrul modelului OCDE, conceptul de sediu permanent este utilizat pentru a determina dreptul statului contractant de a impune profiturile unei întreprinderi rezidente a altui stat contractant. Cu toate acestea, uneori, este discutabil dacă anumite activități certe se pot forma pe baza unui sediu permanent în cadrul statului contractant. De aceea,

trebuie menționate problemele speciale manifestate în aplicarea Art. 5 a Convenției model OCDE cu privire la anumite activități, Danemarca rezervându - și dreptul de inserare a unui articol special în ceea ce privește exploatarea offshore a hidrocarburilor, precum și exploatărilor altor activități înrudite: Convenția de evitare a dublei impunerii dintre Danemarca și Slovenia (încheiată în anul 2001), de exemplu, consideră că aceste activități sunt gândite a fi sub forma sediului permanent.

Numeroase state au utilizat, de asemenea, Convenția model OCDE pentru *constituirea unor modele de convenții proprii și au încorporat propriile prevederi. Acestea au utilizat diferite prevederi proprii care diferă de cele ale Convenției model OCDE în cadrul negocierilor întreprinse pentru încheierea unor convenții bilaterale de evitare a dublei impunerii.*

Convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate de statele lumii – analiză comparativă

În opinia noastră, convențiile încheiate de către statele lumii și prezentate succint în cadrul anexei 1, evidențiază că sunt anumite state dezvoltate precum: Statele Unite ale Americii, Marea Britanie, Germania, China, Japonia, Franța, Canada care dețin numeroase convenții de evitare a dublei impunerii pe toate tipurile posibile de acorduri și care au fost încheiate încă din anii 50 – 60, fiind, permanent, îmbunătățite, în timp ce există alte state emergente, state în curs de dezvoltare care dețin un număr mai redus de convenții de evitare a dublei impunerii și încheiate relativ recent. La polul opus se află statele slab dezvoltate care au încheiate foarte puține convenții de evitare a dublei impunerii, numărul acestora fiind nesemnificativ. Astfel putem observa faptul că, cu cât este mai dezvoltată o țară, cu atât sunt mai dezvoltate și canalele comerciale privind circulația marfurilor, produselor, serviciilor, capitalului și a oamenilor, și, implicit numărul de convenții de evitare a dublei impunerii, pentru a oferi un cadru cât mai prietenos realizării comerțului internațional și facilitatea schimburilor de produse și servicii, sub auspiciile unei politici fiscale internaționale cât mai juste.

Din cercetarea efectuată la nivel național, putem observa faptul că cele peste 80 de convenții fiscale încheiate de România trebuie să constituie doar fundamentul pentru noi mijloace financiare, fiscale și juridice de interpretare uniformă și corectă a acestora. Mai precis,

trebuie identificate noi instrumente fiscale de consolidare a sistemului fiscal din România. Complexitatea problemei dublei impunerii fiscale internaționale va necesita o cooperare mai bună în domeniul fiscal între autoritățile fiscale din statele membre, necesitatea instituirii unui spațiu fiscal, cercetări multidisciplinare în domeniu, precum și de experți ce dețin competențe și experiență în domeniul fiscal.

Aspectul tridimensional al evitării dublei impunerii fiscale internaționale: metode, tehnici, proceduri

Analiza principalelor metode, tehnici și proceduri ale dublei impunerii internaționale, a pornit de la fundamentarea importanței fenomenului dublei impunerii și a impactului pe care acesta în generează atât la nivel global, cât și la nivelul Uniunii Europene. Astfel am putut observa faptul că dubla impunere produce consecințe nefaste asupra schimbului de produse și servicii, dar și în ceea ce privește libera circulație a capitalului, tehnologiei și a persoanelor. Pentru a facilita comerțul internațional, statele sunt dispuse să își reducă din pretențiile fiscale pe o bază unilaterală, bilaterală sau multilaterală. În acest sens, am examinat atent, principalele proceduri ale dublei impunerii în vederea ierarhizării importanței acestora, am studiat comprehensibilitatea metodelor de evitare a dublei impunerii în diferite ipostaze și situații și am prezentat principalele tehnici de stabilire a competenței de impozitare.

Așadar, considerăm că importanța criteriilor rezidenței, dar și principalele metode de evitare a dublei impunerii, cu tot ce înseamnă aplicabilitatea practică, doctrină și excepții să fie regăsite și în legislația fiscală națională a fiecărui stat, pentru a exista cadrul legal de recurgere la un criteriu al rezidenței sau la aplicabilitatea vreunei metode de evitare a dublei impunerii fiscale internaționale. Dorința creării la nivelul Uniunii Europene a așa – numitului spațiu fiscal (fiscal space), depinde, în mare măsură și de soluționarea cadrului și structurii instituționale instituite la nivel național și internațional a dublei impunerii fiscale internaționale.

Cu toate acestea, considerăm că există anumite argumente în favoarea căreia problematica evitării dublei impunerii rămâne încă o problemă la care Uniunea Europeană trebuie să reflecteze, prin intermediul următorilor factori, conform Comunicatului Comisiei Europene din Decembrie 2010:

- *Identificarea concretă a motivelor care stau la baza existenței și persistenței dublei impunerii economice și juridice.*
- *Dublarea poverii în cadrul legii penale.*
- *Motivele care stau la baza solicitării Statelor Membre ale Uniunii Europene privind abolirea Art. 293 a Tratatului de la Lisabona.*
- *Situațiile în care dubla impunere poate fi evitată având în vedere aplicarea celor patru libertăți fundamentale.*
- *Prospectarea instituirii unui tratat multilateral extins în cadrul Uniunii Europene.*
- *Propuneri privind consolidarea bazei impozitului pe profit în cadrul Uniunii Europene.*
- *Utilizarea clauzelor arbitrare în cadrul tratatelor de drept fiscal.*
- *Posibilitatea de armonizare a politicii fiscale prin constituirea unui spațiu fiscal la nivelul Uniunii Europene.*
- *Îmbunătățirea tehnicilor și metodelor de evitare a dublei impunerii și a criteriilor impunerii în diferite state și situații.*

Fundamentarea analizei comentariilor privind profiturile întreprinderilor

Analiza comentariilor privind profiturile întreprinderilor reliefează faptul că eficiența impozitării profiturilor întreprinderilor nerezidenților de către statul sursă presupune prevederi precaute în cadrul legislației fiscale naționale și a tratatelor fiscale care definesc și măsoară răspunderea fiscală a nerezidenților, precum și necesitatea existenței unui sistem eficient de raportare, verificare și colectare a impozitelor. Prin intermediul consolidării capacității de administrare a impozitării profiturilor întreprinderilor realizate de către nerezidenți, autoritățile fiscale din cadrul statelor în curs de dezvoltare, vor putea deține prerogativa adoptării a unor bune practici instituite în alte state sau a unor norme internaționale, utilizându – le drept un catalizator în vederea îmbunătățirii administrației fiscale, privită în ansamblul său. Cu toate acestea, procedurile și măsurile instituite în vederea colectării cât mai eficiente a impozitelor realizate de către nerezidenți pot fi utilizate și în vederea colectării impozitelor de la întreprinderile autohtone. Această particularitate este și mai pregnantă în cadrul statelor care se află în

stadiul incipient al dezvoltării capacității de administrare a impozitului pe venit.

De asemenea, considerăm important ca analiza activităților desfășurate în cadrul sediului să fie analizate în contextul disponibilității sau indisponibilității sediului întreprinderii. Referitor la acest aspect, trebuie avute în vedere mai multe aspecte, dintre care amintim: dacă activitatea desfășurată reprezintă una principală pentru entitatea străină; dacă entitatea străină deține prerogativa de a desfășura activități care nu sunt corelate cu întreprinderea gazdă; cine desfășoară activități (angajații, agenții, subcontractanții); în beneficiul cărei întreprinderi este condusă activitatea (entitatea străină, un client, un grup de clienți); este entitatea străină singura entitate care desfășoară activități în cadrul sediului; gradul de identificare a sediului cu entitatea străină.

De aceea, în scopul aplicării acestui concept în mod optimal, acesta ar trebui corelat în mod strict cu noțiunea de control asupra sediilor precum și a activităților pe care entitățile străine le derulează în cadrul sediilor.

Se poate observa faptul că după zeci de ani de dezbateri și discuții, precum și a unor decizii neeterogene ale instanțelor, OCDE a convenit referitor la nevoia de clarificare a acestui concept. Cu toate acestea, anumite problematici dezbătute au rămas nesoluționate, în special cele corelate cu măsura în care interpretările cerințelor vor conduce la extinderea conceptului de sediu permanent. În particular, în cazul partajării sediilor, trebuie avut în vedere faptul că o întreprindere careia îi este permisă de a utiliza o anumită locație care aparține unei alte întreprinderi sau care este utilizată de către un număr de întreprinderi poate, în mod facil, să fie considerată că are la dispoziție locația respectivă.

În final, considerăm conceptul la dispoziția a fi unul deosebit de important, în primul rând în ceea ce privește definirea conceptului de sediu permanent, iar în al doilea rând în ceea ce privește atribuirea profiturilor și a drepturilor de impunere, fiind crucială necesitatea de clarificare a acestui concept, în special în vederea instituirii securității juridice și a predictibilității necesare pentru buna funcțiune a sistemului fiscal.

Eficientizarea impozitării profiturilor întreprinderilor la nivel internațional

Abordarea (A.A.O.) a OCDE în ceea ce privește implementarea unei metode privind atribuirea profiturilor sediilor permanente, având în vedere abordarea întreprinderii distincte prevăzută de articolul 7(2) a Convenției Model OCDE, reprezintă soluția problemei atribuirii profiturilor unui sediu permanent, ca răspuns la deceniile de confuzii și de incertitudini survenite din diferitele interpretări ale articolului 7 a Convenției Model OCDE. Abordarea A.A.O. a oferit certitudini în ceea ce privește adoptarea *abordării funcționării separate a entității*, precum și a respingerii *abordării activității relevante a afacerii*. De o manieră similară, abordarea A.A.O. presupune adoptarea principiului prețului de piață fără nicio excepție. Cu toate acestea, se pune problema dacă abordarea A.A.O. va genera mai multe oportunități decât dezavantaje.

O versiune diferită a articolului 7 și a Comentariilor acestuia ar presupune prevederi diferite ale convenției model care să fie adoptate de către statele membre OCDE. În plus, Comentariul asupra articolului 7 revizuit în anul 2008 sugerează că versiuni diferite ale comentariului se pot aplica pentru aceeași prevedere. Aceasta constituie o provocare referitoare la capacitatea Comentariului asupra Articolului 7 a cărui amendamente ar trebui să confere o mai mare certitudine în rândul contribuabililor.

Mai mult, implementarea abordării A.A.O. în sine creează mai multe problematici, în special în ceea ce privește aplicarea regulilor prețurilor de transfer *vis – á – vis* de sediul permanent. Se poate susține că este probabil ca regulile prețurilor de transfer asociate întreprinderilor să fie influențate de aplicarea acestor reguli, prin analogie, referitor la sediul permanent.

Proiectul BEPS al OCDE asupra erodării bazei de impunere și a deturnării profitului care a început în anul 2012 și care dorește să instituie strategii eficiente și echilibrate *vis – á – vis* de statele care se confruntă cu erodarea bazei de impunere și cu deturnarea profitului, pot fi, de asemenea, influențate de implementarea abordării A.A.O.. În acest sens, OCDE a susținut că prevederile acesteia pot să contribuie la erodarea bazei de impunere și la deturnarea profiturilor, din moment ce respectivele dispoziții pun un accent excesiv asupra structurilor juridice, mai precis, termenilor contractuali de alocare a riscurilor. Această ipoteză se pare a fi în concordanță cu abordarea A.A.O., abordare care nu ia în considerare contractele juridice, datorită faptului că acestea nu există în

cadrul unei relații sediu permanent – întreprindere generală. Mai mult, proiectul privind erodarea bazei de impozitare și deturnarea profitului vizează, de asemenea, modul în care regulile actuale oferă *marjă de manevră* în ceea ce privește alocarea profiturilor impozabile altele decât cele pentru care activitatea de afaceri își desfășoară aria de competență. Acest proiect ar putea revigora abordarea A.A.O., precum și susținerea acesteia în ceea ce privește principiul prețului de piață, statuat actualmente, sau să îi modifice *cursul* în scopul încadrării acestuia în cadrul noii ordini fiscale internaționale.

Impozitarea profiturilor întreprinderilor provenite de pe urma activităților transfrontaliere constituie una dintre problemele prioritare din cadrul dreptului fiscal internațional. Principiul cheie în ceea ce privește alocarea drepturilor de impunere dintre diverse state se regăsește în cadrul articolului 7 a Convenției Model OCDE, care statutează faptul că profiturile unei întreprinderi rezidente ale unui stat trebuie să fie impozitate numai în cadrul statului respectiv, cu excepția cazului în care întreprinderea își desfășoară activități în cadrul celuilalt stat, prin intermediul unui sediu permanent situat în cadrul acelei locații. În ultimul caz, profiturile care sunt atribuibile sediilor permanente pot să fie impozitate în cadrul celuilalt stat.

Determinarea drepturilor de impunere ale statului sursă presupun, în mod implicit, doi pași. În primul rând, trebuie determinat dacă există un sediu permanent în cadrul aceluși stat, așa cum este definit prin intermediul articolului 5 a Convenției Model OCDE. În al doilea rând, profiturile atribuibile aceluși sediu permanent trebuie să fie bine determinate și cunoscute.

În cadrul acestei teze de doctorat ne – am propus evidențierea și clarificarea principalelor aspecte expuse anterior. De aceea, ne – am dorit tratarea atât a aplicării articolului 5 a Convenției Model OCDE, precum și a problemei determinării existenței unui sediu permanent în cadrul unui stat. De asemenea, am considerat importantă tratarea principalelor aspecte care survin de pe urma articolului 7 a Convenției Model OCDE, precum și a atribuirii profiturilor unui sediu permanent.

Consolidarea protecției juridice a contribuabilului în aplicarea tratatelor fiscale internaționale

Aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri este încredințată autorităților și instanțelor naționale, acestea putând fi interpretate și aplicate în mod diferit, în fiecare stat contractant. Asemenea conflicte privind impunerea influențează, adesea, interesele contribuabililor. Sub auspiciile actualelor convenții de evitare a dublei impuneri, un contribuabil care este supus impunerii în neconcordanță cu convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de statul respectiv, nu a beneficiat de marjă de manevră în ceea ce privește solicitarea unei proceduri de tipul acordului reciproc, în care autoritățile fiscale ale celor două state contractante trebuie să întreprindă eforturi pentru soluționarea acestui conflict. Cu toate acestea, nu există nicio garanție că această procedură bilaterală va conduce la un acord între autorități și înlăturarea impunerii care nu este în concordanță cu tratatul fiscal. În ultima decadă, au fost efectuate numeroase solicitări pentru creșterea gradului de protecție juridică în cadrul dreptului fiscal internațional, în ceea ce privește îmbunătățirea procedurii acordului reciproc, procedură care este nesatisfăcătoare din perspectiva prevederilor legii.

Considerăm că, în ceea ce privește protecția juridică a contribuabilului în cadrul tratatelor fiscale internaționale, se pune problema dacă prevederile arbitrajului actual îndeplinesc acest deziderat. Întrebarea decisivă pentru însăși contribuabilul este dacă acesta poate demara inițierea unei proceduri de arbitraj, în scopul asigurării soluționării conflictului privind impozitarea. Niciunul dintre tratatele fiscale existente la acest moment nu acordă contribuabililor dreptul de inițiere a arbitrajului. La începutul acestui secol, accesul direct al subiecților impozabili la tribunalele internaționale constituie încă o excepție și mai degrabă un deziderat ireal, în ceea ce privește domeniul tratatelor fiscale internaționale, din moment ce dreptul fiscal este privit ca fiind o zonă specială sensibilă în termenii suveranității naționale. O opțiune la îndemâna contribuabililor o constituie îndemnul autorităților competente de a iniția procedura de rezolvare a disputelor. Posibilitățile disponibile depind de legislația fiscală națională a statului respectiv. În cazurile în care statele convin doar asupra posibilității de instituire a unei proceduri de arbitraj, majoritatea sistemelor juridice nu vor conferi contribuabililor dreptul de a constrânge autoritățile fiscale, pentru a rezolva cazul acestora, prin intermediul consiliului de arbitraj.

Poziția juridică a contribuabilului este similară cu cea a unui cetățean care solicită statului său protecție diplomatică. Chiar și în cazurile în care statele au instituit o procedură obligatorie de soluționare a disputelor, individul nu deține prerogativa de a constrânge autoritățile competente, pentru începerea unilaterală a procedurii de soluționare a disputei. În cazul în care, statele au convenit să opteze pentru arbitraj, în situațiile în care autoritățile competente au fost în imposibilitatea soluționării acesteia trebuie examinat în amănunt dacă legile naționale conferă rezidenților posibilitatea solicitării efective către autorități, în realizarea acestor deziderate. Dreptul internațional nu conține vreun ghid în care să existe stipulate posibilitățile pe care un stat le poate acorda cetățenilor acestuia. De aceea, solicitările realizate prin intermediul prevederilor oferite de legislația națională pot să fie retrase, în mod unilateral, în orice moment. Majoritatea statelor sunt reticente în realizarea unei obligații îndreptate spre cetățenii acestora, în vederea instituirii unei proceduri de arbitraj, deoarece nu doresc să intre în orice dispută cu contribuabilii. Statele sunt dispuse la inițierea unei astfel de proceduri, în condițiile în care celălalt stat poate să ofere același lucru contribuabililor săi, în ceea ce privește inițierea unei asemenea proceduri.

Considerăm că aceste soluții pot fi realizate prin includerea unor dispoziții specifice în cadrul convențiilor de evitare a dublei impuneri. Punctul de plecare pentru implementarea acestor soluții îl constituie instituirea și dezvoltarea unui consens multilateral care să recunoască problemele implicate, dezirabilitatea soluționării acestora și acordarea acceptului asupra modalității în care situațiile triunghiulare ar trebui să fie soluționate. Aceste considerații menționate anterior ar conduce la amendamente vis – á – vis de Modelul OCDE, având în vedere obiectivul pe termen lung al unor dispoziții specifice care să vizeze cazurile triunghiulare incluse în cadrul convențiilor bilaterale de evitare a dublei impuneri. Lato sensu, persoanele implicate în elaborarea de convenții de evitare a dublei impuneri trebuie să recunoască, cât mai explicit, că nu toate situațiile surprinse prin intermediul unui anumit tratat fiscal vor fi bilaterale, aceștia trebuind să fie deschiși în a aborda potențialele interacțiuni între dispozițiile diferitelor convenții de evitare a dublei impuneri, în relație cu o singură persoană sau un singur venit.

Practicile de tipul *treaty shopping* – Calul Troian al convențiilor de evitare a dublei impunerii

În cadrul fundamentării obiecțiilor privind practicile de tipul *treaty shopping*, nu trebuie să se piardă din vedere obiectivele regăsite în cadrul convențiilor de evitare a dublei impunerii, mai precis a dezideratelor acestor convenții. Inițial, acestea au avut drept scop eliminarea dublei impunerii fiscale internaționale. Dubla impunere a fost un obstacol major *vis – á – vis* de tranzacțiile transfrontaliere, problemă care a cauzat ineficiențe și distorsiuni economice. Eliminarea dublei impunerii trebuie să fie soluționată prin intermediul instituirii alocării jurisdicționale.

În timp ce convențiile de evitare a dublei impunerii se focalizează asupra alocării jurisdicției impunerii, acest obiectiv important este, adesea, ignorat sau prezentat ca un deziderat pentru eliminarea dublei impunerii. Cu toate acestea, din moment ce practicile de tipul *treaty shopping* intră în *ecuație*, pentru a construi un caz solid de încălcare a regulilor, importanța obiectivelor trebuie enunțată. Fiecare argument trebuie să fie atent construit asupra tipului de structură *treaty shopping*. Cu alte cuvinte, nu se poate susține din punct de vedere teoretic, faptul că toate structurile de tipul *treaty shopping* conduc la pierderi ale unor venituri, la evitarea impunerii, la încălcarea reciprocității, iar alocările preagreate sunt astfel, inadecvate. Anumite structuri permit aceste lucruri, în timp ce altele nu. Din punct de vedere teoretic, anumite structuri de tipul practicilor *treaty shopping* sunt inadecvate și altele nu.

*Un alt punct de vedere rezidă în faptul că acele structuri de tipul practicilor *treaty shopping* pot să fie considerate, în practică, ca fiind o utilizare improprie a convențiilor de evitare a dublei impunerii, fapt ce nu corespunde cu aserțiunile utilizate în teorie, privind utilizarea improprie a acestora. Binențeles, de obicei, există un numitor comun redus. Cu cât sunt mai mari aceste divergențe între aserțiunile teoretice și abordările practice, cu atât mai mult putem observa faptul că aceste abordări servesc intereselor naționale. Considerăm că este momentul recalibrării polemicilor asupra practicilor *treaty shopping*, sau, mai precis, de a introduce anumite nuanțe asupra argumentelor constituente ale acestora, în acest sens fiind imperios, necesară, o realiniere a analizelor teoretice și practice.*

Contribuții importante aduse tematicii de cercetare

În cadrul prezentei teze de doctorat, considerăm că am adus contribuții importante subiectului studiat, dintre care amintim:

- Sistematizarea literaturii de specialitate, clarificări teoretice și conceptuale privind dimensiunea juridică și economică a dublei impunerii fiscale internaționale, precum și a modalității de tratament a profiturilor întreprinderilor.
- Analiza cronologică a principalelor convenții bilaterale de evitare a dublei impunerii, a modului de aplicare a acestora, reliefând Convenția Model OCDE și Convenția Model ONU, și fundamentarea cadrului tehnic de instituire a unei baze solide privind evitarea dublei impunerii.
- Evidențierea obiectivului și a scopului convențiilor de evitare a dublei impunerii, având în vedere caracterul echitabil de aplicare și fundamentare a acestora.
- Analiza modului de interpretare a convențiilor de evitare a dublei impunerii, precum și coerența semantică și lingvistică a construcției acestora.
- Determinarea cadrului juridic și economic de manifestare a dublei impunerii fiscale internaționale, având în vedere fațetele multiple ale acestui fenomen complex.
- Reliefarea principalelor principii ale dublei impunerii prin prisma stabilirii cadrului tehnic de manifestare și formare a acestui fenomen.
- Extinderea sferei privind criteriile de rezidență a persoanei fizice.
- Prezentarea, analiza, exemplificarea și găsirea unor soluții de tipul *unui ghid de bune practici* privind optimalitatea aplicării atât a metodelor de evitare a dublei impunerii juridice, cât și a metodelor de evitare a dublei impunerii economice, ce se manifestă pe plan european și mondial.
- Identificarea argumentelor pro și contra utilizării arbitrajului în cadrul utilizării și aplicării convențiilor de evitare a dublei impunerii, dar și a principalelor tipologii utilizate în soluționarea disputelor ce se ivesc în cadrul situațiilor complexe privind impunerea veniturilor și capitalurilor.
- Prezentarea de manieră inedită a principalelor modele de arbitraj utilizate în cadrul disputelor survenite în aplicarea

convențiilor de evitare a dublei impuneri: *arbitrajul opțional, arbitrajul obligatoriu și arbitrajul de tip baseball*.

- Prezentarea sistemului BEPS, precum și impactul acestuia la nivelul disputelor fiscale, proiect care dorește să vină în întâmpinarea diferitelor lacune legislative și economice survenite de pe urma tranzacțiilor economice și care se dorește să constituie fundamentul construirii și constituirii spațiului fiscal la nivelul Uniunii Europene.
- Efectuarea unei analize comprehensibile a necesității utilității prețurilor de transfer și a conexiunilor ce se manifestă între acestea și dubla impunere fiscală internațională.
- Identificarea, prezentarea, analiza și comentarea jurisprudenței, precum și a deciziilor de practică judiciară, atât la nivel național cât și la nivel internațional.
- Dezbaterăa unei tematici aflată în stadiu incipient în România, fapt datorat numărului scăzut atât de cărți științifice și didactice în domeniu, cât și lipsa studiilor empirice și a articolelor, a diferitelor studii de caz.

Direcții de cercetare viitoare

Fără a avea pretenția de a fi tratat problematica expusă în prezenta teză de doctorat de o manieră exhaustivă, considerăm că titlul tezei deschide noi direcții de cercetare în domeniu în viitor:

- Constituirea unor grupe de state la nivelul Uniunii Europene și la nivel internațional privind diferite comparații ale aplicării convențiilor de *jure* și *de facto*: G7, UE 18, UE 29, UE 12, OCDE.
- Întocmirea unor statistici complexe și o centralizare exhaustivă privind particularitățile diferitelor convenții de evitare a dublei impuneri în ordine cronologică, pe tipuri de convenții ani și state.
- Identificarea impactului convențiilor de evitare a dublei impuneri asupra impozitării directe între diverse state, cu diferite grade de dezvoltare economică, socială și juridică.
- Efectuarea unui studiu comprehensiv privind soluțiile pronunțate de instanțele din România cu privire la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, și a instanțelor internaționale și a celor la nivel european și compararea

soluțiilor pronunțate de către aceste instanțe în vederea reducerii anvergurii sau eliminării acestui fenomen.

- Întocmirea unor studii privind incidența dublei impuneri fiscale internaționale asupra investițiilor străine directe în statele emergente.
- Analiza comparativă între dubla impunere fiscală internațională și evaziunea fiscală la nivel european, respectiv mondial.
- Impactul convențiilor de evitare a dublei impuneri asupra anumitor categorii de venituri precum: impozitelor instituite asupra veniturilor personale ale contribuabililor, impozitele instituite asupra profiturilor întreprinderilor, contribuțiile privind asigurările sociale, impozitele asupra proprietății.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Tratate, cărți, cursuri și monografiile de autor

1. Arginelli, P., (2015), *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, International Bureau of Fiscal Documentation – Doctoral Series 33, Editura IBFD, Amsterdam.
2. Bakker A. & Obuoforido, B., (2009), *Transfer Pricing and Custom Valuation – Two Worlds to Tax as One*, International Bureau of Fiscal Documentation, Editura IBFD, Amsterdam.
3. Bakker, A. (2009), *Transfer Pricing and Business Restructuring – Streamlining all the way*, International Bureau of Fiscal Documentation, Editura IBFD, Amsterdam.
4. Condor, I., (1999), *Evitarea dublei impuneri internaționale*, Editura Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, București.
5. Lang., M., & Owens, J., (2015) *International Arbitration in Tax Matters*, European and International Tax Law and Policy Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Editura IBFD, Amsterdam.
6. A. Lupo, (2000), „Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases”, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Editura IBFD, Amsterdam.
7. Maisto, G. (2005), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, EC & International Tax Law Series – Volume 1, International Bureau of Fiscal Documentation.
8. Maisto, G. (2011), „Il ruling internazionale piace alle medie imprese”, [Mai 2011, 2010], *Il Sole 24 Or*.
9. Malherbe, J., Malherbe, Ph., Richelle, I. & Traversa, E. (2008), *The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation*, Editura Departamentului de Politică a Parlamentului European, Brussels.
10. Malherbe, P., (2017), *Elemente de drept fiscal internațional – Control științific și revizie traducere: Mirela Buliga, Mădălina Cotruț, Radu Bufan*, Editura Hamangiu.
11. Martha, R.S.J., (2010), *Tax Treatment of International Civil Servants*, Editura Oxford University, Oxford.
12. Reimer, E., Rust, A., (2015), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – Fourth Edition*, Wolters Kluwer Law & Business, 2015, Vol. I & II, Editura Wolters Kluwer International, Amsterdam.

13. Terra, B. & Wattel, P., (2008) *European Tax Law, 5th edn*, Editura Wolters Kluwer Law & Business, Amsterdam.

14. Züger, M., (2001), *Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Tax Law*, IBFD Doctoral Series 5, Editura IBFD, Amsterdam.

Articole și lucrări științifice

1. Brauner, Y. (2012), *Formula Based Transfer Pricing: Proper Tax Base: Structural Fairness from an International and Comparative Perspective*, Yariv Brauner & Martin M. McMahon eds., Kluwer Law International, 2012, pp. 149 – 176.

2. Brezeanu, P., Dumiter, F., Ghiur, R., Todor, S., (2018), *Tax compliance at national level*, Studia Universitatis „Vasile Goldiș” Arad – Economics Series, Vol. 28, Issue 2/2018, pp. 1 – 17.

3. Bufan, R., (2005), Fiscalitatea operațiunilor cu elemente de extraneitate I, *Revista de Drept comercial*, nr. 1/2005.

4. Chilarez, D., Ene, G.S., (2014), *Harmonisation and fiscal competition in the European Union*, Management Strategies Journal, 2014, Vol. 23, Nr. 1, pp. 83-93.

5. Covrig, Georgiana (2012), *Conventions for the avoidance of double-taxation. Romania case*, Contemporary Readings in Law and Social Justice, Volume 4(1), 426 – 430.

6. Dumiter, F., Opreț, L., Turcaș, F., (2014), *Theoretical underpinnings vis – á – vis of double taxation problem*, Journal of Legal Studies, Vol. 15, No. 28, pp. 83 – 99.

7. Dumiter, F., (2015), *Metodele de evitare a dublei impuneri*, Studii și Cercetări Juridice Europene, Editura Universul Juridic, București, pp. 451 – 462.

8. Dumiter, F., Turcaș, F., Opreț, A., (2015), *German tax system: double taxation avoidance conventions, structure and developments*, Journal of Legal Studies, Vol. 16, Issue 30, pp. 1 – 17.

9. Dumiter, F., Berlingher, D., Opreț, A., Todor, S., (2016) *Double taxation conventions, structure and evolution of the american tax system*, Journal of Legal Studies, Vol. 17, Issue 31, pp. 1 – 14.

10. Dumiter, F., (2016), *Utilizarea arbitrajului în cadrul aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri*, Studii și Cercetări Juridice Europene, Ediția a VIII – a, Editura Universul Juridic, București, pp. 487 – 498.

11. Dumiter, F., Jimon, Ș., (2016), *Application of international double taxation conventions in Romania*, Juridical Tribune, Volume 6, Issue 2, December 2016, pp. 182 – 201.
12. Dumiter, F., Jimon, Ș., (2016), *Double Taxation Conventions in Central and Eastern European Countries*, Journal of Legal Studies, Vol. 18, Issue 32/2016, pp. 1 – 12.
13. Dumiter, F., Pușcaș, A., Dudaș, L., Pribac, L., Jimon, Ș., (2017), *Fundamentarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri fiscale internaționale în România. O abordare holistică*, Adaptabilitate, divergențe și perspective în contabilitatea și fiscalitatea contemporană, Simpozion „Pavel Ciuce” ediția XV, Moneasa, 2017, pp. 237 – 258.
14. Dumiter, F., (2017), *Analiza comentariilor privind profiturile întreprinderilor*, Studii și Cercetări Juridice Europene, Ediția a IX – a, Editura Universul Juridic, București, pp. 494 – 506.
15. Dumiter, F. & Boiță M., (2017), *Transfer prices implication upon tax system. The Romanian experience*, Journal of Legal Studies, Vol. 19, Issue 33/2017, pp. 1 – 17.
16. Dumiter, F., (2017), *Adoptarea măsurilor anti – abuz în cadrul aplicării Convențiilor de evitare a dublei impuneri*, Analele Universității de Vest din Timișoara – Seria Drept – Nr. 1/2017, pp. 99 – 116.
17. Ernack, D. (2014), *BEPS, Broken Promises and What the OECD Can Learn from the WTO About Dispute Settlement Procedures*, Bloomberg BNA, 9 october 2014.
18. Glahe, M. (2013), *Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms*, EC Tax Review, 2013 – 5, Kluwer Law International, pp. 222 – 232.
19. Gouthiere, B. (2015), *Recent Transfer Pricing Developments*, European Taxation, February/March 2015, pp. 47 – 54.
20. Koomen, M. (2015), *Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm's Length Principle – Part 1*, International Transfer Pricing Journal, May/June 2015, pp. 141 – 152.
21. Kusters, B., (2004), „The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments”, *Asia – Pacific Tax Bulletin*, ½.
22. Lagarden, M. (2014), *Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead?* International Transfer Pricing Journal, September/October 2014, pp. 331 – 346.
23. Lefter, C., Chirică, S., (2010), *Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)*, Economie teoretică și aplicată, Volumul XVII, Nr. 9(550)/2010, pp. 38-51.

24. Monhait, (2013), *Baseball Arbitration: An ADR Success*, 4 Harvard Journal of Sports & Entertainment Law.

25. Nieminen, M. (2010), „Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon”, 2010, *Bulletin for International Taxation*.

26. Opreț, L., Turcaș, F., Dumiter, F., Brezeanu, P., (2017), *Tax evasion between fraud and legality*, Studia Universitatis „Vasile Goldiș” Arad – Economics Series, Vol. 27, Issue 4/2017, pp. 1 – 11.

27. Radu, C., Dumiter, F., Dudaș, L., Jimon, Ș., (2017), *Study on budget revenue, shadow economy and tax losses caused by it*, Studia Universitatis „Vasile Goldiș” Arad – Economics Series, Vol. 27, Issue 2/2017, pp. 1 – 18.

28. Sim, S. (2013), *Transfer pricing Issues in Financial Services*, Asia – Pacific Tax Bulletin, May/June 2013, pp. 215 – 218.

29. Sasseville, J., Skaar, A.A., (2009), General Report, in IFA, *Is There a Permanent Establishment?*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 94a, Sdu Uitgevers.

30. Vogel, K., (2002), „World-Wide v. Source Taxation on Income – A Review and Re-evaluation of Arguments”, in McLure, Charles et al (eds), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989, pp. 136; Vogel, K., „Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?”, I.B.D.F 56, pp. 4 – 5.

31. Zorn, A. (2001), *Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode*, SWI.

32. Zweifel, M., Beusch, M., Metteotti, R. [eds.], (2015), *Kommentar zum Schweizerischen, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 N. 42*.

Documente ale Organizațiilor Internaționale

1. Conferința Națiunilor Unite privind Comerțul și Dezvoltarea (UNCTAD), (2009), *The Protection of National Security in IIAs*.

2. Fondul Monetar Internațional (2008), *Sovereign Wealth Funds – A Work Agenda*.

3. OECD Committee on Fiscal Affairs (2010), *Model Tax Convention on Income and Capital*, Paris.

4. OECD, (2014), *Depoziția de Viziune și Angajament, Planul Strategic Multilateral asupra Procedurilor de Acord Reciproc: O Viziune*

pentru continuarea îmbunătățirii MAP, disponibil la: <http://www.oecd.org/site/ctpfa/map-strategic-plan.pdf>.

5. OCDE, (2015) Eficientizarea Mecanismului de Soluționare a Disputelor, Acțiunea 14 – 2015, Raport Final.

6. OECD (2005), Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 26, para. 24 (15 July 2005), Models IBFD.

7. OCDE (2014), Prevenirea Acordării Beneficiilor Tratatelor în Circumstanțe Neadekvate: Acțiunea 6.

8. OCDE, Proiectul BEPS disponibil la: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

9. OECD (2015), Raportul Final privind Proiectul Erodării Bazei de Impunere și a Deturnării Profitului, Prevenirea Evitării Artificiale a Statutului de Sediu Permanent OCDE/G20.

10. OECD (2011), Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure.

Convenții de evitare a dublei impuneri internaționale

1. Acordul Asociației Asiei de Sud privind Cooperarea Regională – SAARC din anul 2005.
2. Acordul CARICOM.
3. Acordul de Impunere a Venitului provenind din Capitalul Mobil din 1961 dintre Dohomey, Coasta de Fildeș, Nigeria și Volta Superioară.
4. Acordurilor privind Drepturile de Succesiune din anul 1994 dintre Basutoland, Bechuanaland, Africa de Sud și Elveția.
5. Convenția de Asistență Administrativă din anul 1964 dintre cele trei state Benelux.
6. Convenția de Impunere a Venitului din 1957 dintre Chad, Gabon, Congo de Mijloc, Ubangi – Shari și Africa Ecuatorială Franceză.
7. Convenția de Impunere a Venitului și Capitalului dintre Bolivia – Columbia – Ecuador – Peru – Comunitatea Andinelor din anul 2004.
8. Convenția Fiscală a Consiliului Uniunii Economice Arabe privind impunerea Venitului și Capitalului din anul 1973.
9. Convenția Model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
10. Convenția Model a Organizației Națiunilor Unite

Acte normative, legi și ordonanțe

1. *** Directiva Consiliului Europei 2003/49/EC din 3 iunie 2003 asupra *sistemului general de impozitare aplicabil dobânzilor și drepturilor de autori* realizate între diferite entități economice asociate a diferitelor State Membre, supranumită Directiva Dobânzilor și a Drepturilor de Autor.

2. *** Directiva Consiliului Europei 90/434/EEC din 23 iulie 1990 asupra *sistemului general de impozitare aplicabilă fuziunilor, divizărilor, transferurilor activelor și a schimburilor acțiunilor dintre companiile diferitelor Statelor Membre*, supranumită Directiva Fuziunii Fiscale.

3. *** Directiva Consiliului Europei 2003/48/EC din 3 iunie 2003 asupra *impozitării veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi*, supranumită Directiva privind Economiiile.

4. *** Directiva UE 2010/24/EU din data de 16 martie 2010 care vizează asistența mutuală în ceea ce privește recuperarea creanțelor fiscale.

5. *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv Normele sale de aplicare;

6. *** Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

7. *** Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare;

8. *** Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015.

9. *** Ordinul nr. 222/2008 din 8 februarie 2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

10. *** Ordinul nr. 2309/2017 din 1 august 2017 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscale nr. 3626/2016 privind stabilirea listei jurisdicției raportoare, cu care România va colabora în baza Acordului multilateral al autorităților competente pentru schimb automat de informații privind conturile financiare, a listei instituțiilor financiare nonraportoare și a listei conturilor excluse, prevăzute în instrumentele juridice de drept internațional la care România s – a angajat din perspectiva schimbului automat de informații financiare.

Jurisprudență a Înaltei Curți de Casație și Justiție din România

1. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 2093/2016, Pronunțată în ședință publică în data de 22 iunie 2016.
2. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 3621/2015, Pronunțată în ședință publică în data de 13 noiembrie 2015.
3. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 4753/2014, Pronunțată în ședință publică în data de 10 decembrie 2014.
4. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 5962/2013, Pronunțată în ședință publică în data de 25 iunie 2013.
5. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 2077/2012, Pronunțată în ședință publică în data de 27 aprilie 2012.
6. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 6157/2011, Pronunțată în ședință publică în data de 20 decembrie 2011.
7. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 5415/2010, Pronunțată în ședință publică în data de 3 decembrie 2010.
8. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 5134/2009, Pronunțată în ședință publică în data de 17 noiembrie 2009.
9. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 1154/2008, Pronunțată în ședință publică în data de 19 martie 2008.
10. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 4308/2007, Pronunțată în ședință publică în data de 8 noiembrie 2007.
11. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 4317/2006, Pronunțată în ședință publică în data de 4 decembrie 2006.
12. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 5457/2005, Pronunțată în ședință publică în data 15 noiembrie 2005.

13. Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 9111/2004, Pronunțată în ședință publică în data de 21 decembrie 2004.

Jurisprudență din străinătate

1. BE: Curtea de Apel din Gent, 1 martie 2011, publicată în T.F.R., 887 et seq., 2011.
2. CA, FCA 18 Aug. 2006, Hertel v. MNR, 93 DTC 721.
3. CE: 27 iulie 2001, SA Golay Buchel France, nr. 215124, pp. 5.
4. CH, Federal Administrative Court (FAC), A – 4232 / 2013.
5. Corte di Cassazione, 9 martie 2012, nr. 3769, Boston Scientific International BV.
6. Curtea de Justiție Europeană: Cauza C-67/08 *Block*.
7. FR, CAM 11 Mar. 2003, No. 99 – 232, 4th ch.
8. Full Chamber Bolivian Supreme Court, 638/2013 Total E&P Bolivie Sucursal Bolivia c/ Superintendencia Tributaria General.
9. German BFH of 26 April 1978, BStBl. II 628 (1978).
10. IN, ITA 29 Oct. 2009, No. 1876/Mum/2006, Meera Bhatia v. ITO.
11. Tribunal Supremo, 12 ianuarie 2012, Roche Vitaminas Europe Ltd., numărul apelului 1626/2008, Tax Treaty Case Law IBFD.
12. Tribunal Supremo, 18 iunie 2014, Borax, Decizia nr. 1933/2011.
13. UK, SCITD 19 Nov. 2008, Bayfine UK Products v. Revenue and Customs Commissioners.
14. US, 9th Cir. 18 Sep. 2002, Union Ban Cal Corp. v. Commr.
15. Vijay Electricals Ltd Vs. Addl. Commissioner of Income Tax [2014 – TII – 147 – ITAT – HYD - INTL].

Resurse electronice

1. www.anaf.ro
2. www.ec.europa.eu
3. www.ibfd.org
4. www.irs.gov.uac
5. www.oecd.org
6. www.unctad.org