

UNIVERSITATEA BUCUREȘTI
FACULTATEA DE DREPT

Lucrare pentru Sesiunea de Comunicări Științifice a Studenților:

**COMPETIȚIA FISCALĂ INTERNAȚIONALĂ:
CONTROVERSE, REGLEMENTĂRI, LIMITE**

INTERNATIONAL TAX COMPETITION:
CONTROVERSIES, REGULATION, LIMITS

LA CONCURRENCE FISCALE INTERNATIONALE:
CONTROVERSES, RÉGLEMENTATIONS, LIMITS

Coordonator:
Prep. univ. BOGDAN M. IACOB

Autor: SECARĂ HORIANA,
studentă la Facultatea de Drept
din cadrul Universității București,
anul II, seria a III-a, grupa 216,

BUCUREȘTI 2010
Rezumat

Acestă lucrare își propune să prezinte actualele probleme pe care le ridică suveranitatea în contextul unei economii globalizate în care statele concurează pentru resurse. Competiția fiscală internațională și abuzurile de putere pe care le fac unele guverne sunt o realitate ce nu trebuie neglijată întrucât la baza acestora se afla evaziunea fiscală. Informația este structurată în trei părți. În prima parte sunt expuse delimitările conceptuale și diverse abordări ale oamenilor politici, economiști sau organizații internaționale. Pentru o claritate mai bună asupra situației actuale, în a doua secțiune s-a expus evoluția competiției fiscale, de mare interes pentru organele legislative. În final sunt aduse în discuție limitele suveranității și reglementările existente în dreptul fiscal internațional.

Cuvinte cheie: competiție fiscală internațională, suveranitate fiscală, evaziune fiscală, paradis fiscal, centru financiar offshore.

Abstract

The aim of this working paper is to present the current questions posed by sovereignty in the context of a globalized economy in which states compete for resources. International tax competition and the power abuses of some governments are a reality that shouldn't be neglected because it is the basis of tax evasion. The information is structured in three parts. The first one presents different approaches and conceptual boundaries of politicians, economists and international organizations. For an improved clarity on the present situation, the second section exposes the evolution of tax competition which is of great interest to legislators. In the last part, I brought into focus the limits of sovereignty and the existing regulation in the international tax law.

Keywords: international tax competition, fiscal sovereignty, tax evasion, tax haven, offshore financial center.

Resumé

Le présent document vise à présenter les problèmes actuels posés par la souveraineté dans le contexte d'une économie globalisée dont les États membres concurent pour des ressources. La concurrence fiscale internationale et les abus de pouvoir que certains gouvernements réalisent, sont des réalités qui ne doivent pas être négligées parce qu'elles sont basées sur l'évasion fiscale. L'information est structurée en trois parties. La première partie expose des limites conceptuelles et de différentes approches des politiciens, des économistes ou des organisations internationales. Pour une meilleure compréhension de la situation actuelle, la deuxième partie a le but de présenter l'évolution de la concurrence fiscale, d'un grand intérêt pour les législateurs. Finalement, les limites de la souveraineté et les réglementations existantes dans le droit fiscal international sont mises en discussion.

Mots-clés: la concurrence fiscale internationale, la souveraineté fiscale, l'évasion fiscale, les paradis fiscaux, les centres financiers offshore.

Introducere

*“Pothinius: Este posibil cu Cezar, cuceritorul lumii, să aibe timp să se ocupe de nimicuri precum taxele noastre?
Caesar: Prietenul meu, taxele sunt principala preocupare a unui cuceritor.”¹*

Întrucât în contextul globalizării, bunurile, serviciile, capitalul și oamenii pot trece granițele cu ușurință, statele trebuie să concureze pentru aceste resurse. Odată ce un stat creează legi, persoanele fizice și juridice din acel stat trebuie să se supună legilor sau să suporte consecințele. O facilitate actuală este „fuga” din fața acestor reglementări, existând posibilitatea de a alege jurisdicții mai convenabile, mai exact, se creează o nouă capacitate, cea „de a cumpăra legi” (prețul constând în principal în taxe și impozite). Astfel, statele trebuie să ia în considerare această „*piață a legilor*” atunci când creează noi reglementări.

Competiția economică globală are loc într-un cadru de drept internațional ce include tratatele, dreptul public și privat precum și normele referitoare la conflictul dintre legi. Statele încearcă să modifice acest cadru, să afecteze regulile jocului pentru a obține avantaje față de proprii săi competitori, principala miză fiind baza de impunere fiscală.²

Astfel s-a ajuns ca unele țări să își speculeze propria suveranitate, oferind condiții legale pentru persoanele fizice și juridice nerezidente (în mod special de ordin fiscal și comercial) mult mai avantajoase decât în statele în care sunt rezidente, cu scopul de a atrage fluxuri de capital și a mări bugetele respectivelor guverne.

Un caz aparte sunt centrele financiare offshore³ care își folosesc abuziv suveranitatea, oferă facilități legislative în special în domeniul fiscal, unde stabilesc impozite foarte mici pentru deținătorii de capital dar relevante pentru bugetele guvernamentale. Evocând de cele mai multe ori imagini cu plaje virgine decorate de palmieri singuratici, centrele financiare offshore au atras atenția și reprezintă obiectul activității multor organizații internaționale (OCDE, FMI, BRI, FATF, FSF etc.).

¹George Bernard Shaw, *Caesar and Cleopatra*, Prima Ediție, Literary Society, 2004, Fairfield, p. 46

²Erin A. O'Hara, Larry E. Ribstein, *The Law Market*, Oxford University Press, 2009, New York, p. 3-5; (<http://books.google.com/books?id=Pq2nTLdQISOC&printsec=frontcover&dq=THE+LAW+MARKET+ERIN+O%E2%80%99HARA&hl=ro&cd=1#v=onepage&q=&f=false>, accesat la 2 martie 2010)

³În lucrarea lui Ahmed Zorome, „*Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition*”, p. 4-12, 2007, (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf>, accesat la 5 martie 2010). se face o prezentare detaliată a sintagmei de centre financiare offshore, analizând definițiile teoretice din doctrină și pe cele operaționale ale organizațiilor internaționale pe baza cărora s-au făcut diverse liste cu astfel de centre. În doctrina românească se face o confuzie referitoare la relația dintre centrele financiare offshore și paradisurile fiscale. Deși Cristian Bișa este singurul care le prezintă separat ca denumiri, consideră că CFO-urile sunt doar o denumire „pretențioasă” a paradisurilor fiscale pe când în realitate este o relație de incluziune întrucât paradisurile fiscale presupun o fiscalitate redusă pe când centrele financiare offshore presupun facilități legislative de orice fel concepute pentru a atrage fluxuri monetare.

I. Delimitări conceptuale și diverse abordări privind competiția fiscală

În doctrina românească, dintre autorii lucrărilor relevante care tratează evaziunea fiscală la nivel internațional (cele scrise de N. Hoanță 1997; D.D. Șaguna 2001,2009; Cristian Bișa 2005, Grigore N. Lăcrița 2007, Dragoș Pătroi 2007), Cristian Bișa este singurul care menționează sintagma de „*competiția fiscală*”. El prezintă acest fenomen ca o mișcare de distorsionare a piețelor, una din îngrijorări fiind faptul că nivelurile diferite de impunere ar determina migrarea capitalului și a forței de muncă în afara granițelor unei țări, fapt ce ar presupune ca resursele să nu fie consumate în cel mai productiv mod.⁴

În doctrina internațională există numeroase preocupări politice, economice și juridice legate de acest aspect, multe dintre ele constând în lucrări ample și rapoarte anuale elaborate de către organizațiile internaționale. Trebuie menționat ca actele normative internaționale nu cuprind această sintagmă.

Cel mai mediatizat efort de a defini și reglementa competiția fiscală internațională este cel al OCDE-ului. Implicarea acestei organizații în problemele internaționale de natură fiscală a început prin anii '70 și viza prevenirea evaziunii și fraudei fiscale internaționale. Primul raport în care se tratează mai detaliat acest aspect, a fost „*Competiția fiscală dăunătoare: o problemă globală emergentă*”, unde a fost văzută ca o „*exploatare a fenomenului globalizării prin politici fiscale care vizau în primul rând redirecționarea capitalului financiar sau al altui tip de capital mobil din punct de vedere geografic*”⁵. În centrul atenției acestui raport sunt paradisurile fiscale, OCDE-ul lansând cel mai controversat aspect al eforturilor sale de a le face cunoscute: publicarea unor „liste negre” cu jurisdicții care nu sunt în conformitate cu standardele și recomandările organizației. Pentru a fi pe acea listă trebuiau îndeplinite patru criterii principale: lipsa taxelor sau taxe scăzute pe veniturile din serviciile financiare, delimitarea clară a unor activități financiare de restul activităților economice naționale, lipsa transparenței; lipsa schimbului de informații.

Deși FMI-ul s-a opus blamării publice a centrelor financiare offshore și a creării unei liste negre, există o evidență considerabilă a eficienței lor datorată sensibilității centrelor financiare offshore la stricarea reputației. Posibila deteriorare a renumelui le-au mobilizat în a limita pagubele. Multe au încercat să iasă de pe listele negre adoptând în legislația internă cele mai bune practici propuse de OCDE sau prin realizarea unor comunicate de presa prin care se angajau să se conformeze standardelor propuse. Evidența actualizată a implementării recomandărilor OCDE-ului în legislația internă a unor state este publicată pe site-ul oficial al acestei organizații.⁶

O descriere pragmatică a fenomenului a fost dată de către Primul Ministru al Sf. Vincentiu și Grenadinele într-o declarație publică: „*Să fie clar că această “competiție fiscală dăunătoare” nu are nici o legătură cu drogurile sau spălarea de bani. Nu facem nimic ilegal sau imoral. Competiția financiară presupune în fapt, ce trezorerie ia banii. Comunitatea financiară internațională promovează competiția și piețele deschise dar atunci când reușim să facem asta, ei o declară nelegală.*”⁷

Milton Friedman, laureat al Premiului Nobel, consideră că „*O competiție dintre guvernele naționale în serviciile publice pe care le furnizează și în taxele pe care le impun, este la fel de*

⁴Cristian Bișa, Ionuț Costea, Mihaela Capotă, Bogdan Dăncău, Utilizarea paradisurilor fiscale, între evaziunea fiscală legală și fraudă fiscală, BMT Publishing House, 2005, București, p. 21-22

⁵OCDE, „Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue”, 1998, p.15; (<http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, consultat în martie 2010)

⁶OCDE, „A progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the International Agreed Tax Standard”, publicat la 25 martie 2010 (<http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, consultat la 30 martie 2010)

⁷George Gilligan, The regulatory dance in tax competition – a case study in multilateral governance, postat în februarie 2008, revizuit în iunie 2009, p. 23; (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1090118, consultat la 5 martie 2010)

productivă precum competiția pe piața cererii și ofertei de bunuri și servicii dintre indivizi sau întreprinderi. Amândouă duc la varietate și inovație, la o îmbunătățire a calității bunurilor și serviciilor și o reducere a costului lor. Un cartel guvernamental nu este mai puțin dăunător ca un cartel privat.”⁸

În principiu, indiferent de opiniile pro sau contra referitoare la acest fenomen, competiția fiscală a devenit de mare interes celor ce reglementează sistemul financiar, devenind o realitate ce preocupă statele dezvoltate și care nu poate fi neglijată în elaborarea normelor interne a unui stat, indiferent de dezvoltarea sa economică.

II. Evoluția competiției fiscale internaționale

Caracteristicile moderne ale competiției fiscale au apărut în structura federală a SUA din secolul XIX. Unele dintre cele mai mici state din Uniune, New Jersey, Delaware în concurență cu Rhode Island și Maine au devenit cunoscute prin adoptarea unor legi „strict pentru export”. În 1880, un avocat corporatist din New York l-a convins pe guvernatorul din New Jersey că pentru a crește veniturile bugetului, ar trebui să liberalizeze legile pentru companiile corporatiste într-o măsură în care ar face ca toate aceste companii să își dorească să fie reglementate de legile din New Jersey, ca mai apoi să le impună o franciză fiscală nesemnificativă pentru ele dar importantă pentru bugetul local.

În 1898, încercând să emuleze succesul din New Jersey, cei din Delaware dezbatteau redactarea unui nou proiect de lege. Aici, din nou un grup de avocați din New York a jucat un rol important în elaborarea legilor „liberale” pentru a atrage afacerile corporatiste.

Chiar dacă statele mici au concurat prin oferta de legi liberale, principiul înregistrării „pur fictive” în altă jurisdicție ce a avut cel mai mare impact asupra dezvoltării competiției fiscale, și-a avut originea în altă parte. Picciotto este cel care identifică aceste practici într-o serie de hotărâri ale instanțelor de judecată britanice. În ultimul trimestru din secolul al XIX-lea, problemele legate de răspunderea fiscală a companiilor britanice ale căror activități au avut loc în străinătate au început să iasă la iveală. Guvernul britanic a lăsat această problemă pe mâna instanțelor judecătorești. În 1876, dilema taxării corporațiilor din afara jurisdicției britanice a fost pentru prima dată tratată în instanță. În cazurile concrete *Cesena Sulphur Co. Ltd. versus Nicholson* și *Calcuta Jute Mills versus Nicholson*, instanțele de judecată au apreciat că deși activitatea lor a avut loc în străinătate, aceste companii erau gestionate de persoane ce erau rezidente ale Marii Britanii, fiind astfel eligibile pentru a fi supuse regimului fiscal britanic. După mai multe procese în care se judecau spete de acest gen, instanțele de judecată au stabilit principiile de bază de impozitare. Ca urmare, companiile înregistrate în Marea Britanie nu puteau scăpa de răspunderea fiscală pe veniturile din profituri decât dacă întreaga lor activitate avea loc în străinătate.⁹

Hotărârea instanțelor de judecată britanice a fost semnificativă în evoluția centrelor financiare offshore întrucât aceasta nu era valabilă doar pentru Marea Britanie ci pentru întregul Imperiu britanic, un punct exploatat mai târziu de către jurisdicții precum Bahamas și Insulele Bermude și perfecționat în 1970 de către insulele Cayman.

⁸ *Rajiv Biswas*, *International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty*, Formara Limited, 2002, UK, p.3; (http://books.google.com/books?id=HgSbnH0XV04C&printsec=frontcover&dq=tax+competition&lr=&as_brr=0&hl=r o&cd=2#v=onepage&q=milton&f=false, consultat la 24 martie 2010)

⁹ *Sol Picciotto*, „Offshore, The State as Legal Fiction” în Mark P. Hampton and Jason P. Abbott, *Offshore Financial Centers and Tax Havens. The Rise of Global Capital*, Macmillan, 1999, USA, p.49

Legile moderne privind secretul bancar au evoluat în Elveția. Secretul bancar este un principiu vechi bine stabilit. Bancherii elvețieni au început să ofere secretul aristocraților în schimbul unei taxe în timpul Revoluției franceze. De fapt, conturile anonime au fost inventate la sfârșitul secolului XIX. Elveția a dezvoltat aceste legi mai departe, astfel că la începutul anilor 1920, a devenit singura țară care nu impunea restricții pe piața valutară. În plus, mult mai devreme, Curtea Supremă a Elveției a dispus că în afara cazului în care clientul le permite în mod clar, specificat, să facă astfel, băncile au fost puse sub obligația cu caracter obligatoriu de a păstra secretul. Nu este surprinzător faptul că multe familii europene bogate și-au mutat activele în bănci elvețiene.

Tot în aceeași perioadă elvețienii au început să experimenteze ideea de „corporații offshore” inspirându-se după SUA. Avocații elvețieni au creat corporații conduse de către „falși” directori elvețieni, a căror acțiuni erau deținute de către o a doua companie, identitatea proprietarilor fiind ținută secretă în conformitate cu legea privind secretul bancar. În acest mod, Elveția a creat companii care în conformitate cu legea internațională au fost considerate complet elvețiene și prin urmare, protejate de către Elveția și de dreptul internațional, dar ale căror activități erau localizate în țări străine.¹⁰

Amenințate de depresia din 1929 și, în special de o serie de falimente din Austria și Germania la începutul anilor 1930, industria financiară elvețiană a reușit să convingă autoritățile să adopte principii mai stricte ale secretului bancar. Într-un amendament privind Legea bancară din 1934, pentru prima dată în istorie, principiul secretului bancar era pus sub protecția oficială a legii penale. Multe țări au văzut aceasta acțiune a Elveției ca fiind una de agresiune directă. De exemplu, în Spania, proprietarii de corporații elvețiene erau încarcerati. Picciotto susține că SUA se gândea fie să îi declare război fie să se angajeze într-un război comercial din cauza divergențelor legate de principiile suveranității. Problema a fost agravată de alte țări care începuseră să urmeze exemplul Elveției. În timp, paradisuri precum Bahamas, Liechtenstein și Montevideo au conceput propriile legi legate de secretul bancar.

În cele mai multe cazuri, apăsarea un nou centru hrănindu-se din prabușirea unuia precedent. Beirut a luat afacerile din Haifa iar Bahamas din Cuba. Centrele financiare offshore beneficiau de o ofertă constantă de depozite bancare de la persoanele ce includeau criminali, spălători de bani și evaziioniști fiscali care, dintr-un motiv sau altul încercau să se sustragă inspecției fiscale din țara lor.

Legile bancare elvețiene au devenit legi de referință. În timp ce în Elveția s-a inventat numărul de cont insistând ca cel puțin doi oficiali să cunoască identitatea deținătorului contului bancar, Luxemburg a avut ideea de a merge un pas mai departe, fiind necesar ca doar un funcționar să știe identitatea titularului de cont. Mai apoi, Austria a dus acest principiu la extrem, conform legislației bancare austriece nu era necesară cunoașterea identității titularului de cont.

Multe alte țări au preluat acest exemplu iar lupta pentru a limita aceste politici a devenit mult prea dificil de urmărit. În consecință, SUA a abandonat lupta directă și a intrat în rândurile de jurisdicții offshore prin crearea de facilități bancare internaționale proprii. În prezent, cel mai mare activant în lupta cu evazioniștii fiscali este OCDE, sprijinită recent de către G20.

În octombrie 1957, Marea Britanie se confrunta cu o criză. Întrucât se specula împotriva lirei după criza Canalului Suez, guvernul britanic a impus restricții de utilizare a lirei sterline în comerțul de credite între nerezidenți. În consecință, băncile britanice și alte bănci internaționale au folosit dolarii americani numai în relațiile internaționale.

Tranzacțiile dintre nerezidenți realizate în valută străină și mediate de către băncile din Londra, britanice sau nu, erau considerate de către Banca Angliei ca și cum ar fi avut loc în strainatate, nu se supuneau legilor și reglementarilor statului britanic. Nu există nici o îndoială asupra faptului că guvernul britanic a sprijinit în mod conștient creșterea pieței Euromarket în Londra la fel cum nu exista nici un dubiu asupra faptului că Banca Angliei a fost cea care a creat fenomenul de offshoring. Londra și-a restabilit astfel poziția de lider în calitate de centru financiar global. Până în 1968, depozitele bancare internaționale deținute în centre offshore au crescut până la

¹⁰Ronen Palan, *Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty*, vol. 56, nr.1, International Organization, 2002, p.161; (http://muse.jhu.edu/journals/international_organization/v056/56.1palan.html, consultat la 10 martie 2010)

10,6 miliarde de dolari, jumătate fiind ținute în bănci iar cealaltă jumătate era ținută în alte instituții financiare; un deceniu mai târziu, depozitele ținute în instituții financiare (altele decât bănci) au crescut de 17 ori iar depozitele ținute în bănci au crescut de 30 de ori.¹¹

Într-un final, Facilitățile Bancare Internaționale erau oferite de New York în 1981 urmate de către Piața Japoneză Offshore (JOM – Japanese Offshore Market) în 1986. Amândouă au urmat modelul Pieței Valutare Asiatice din Singapore ce a fost creată în 1968 sub influența expansiunii pieței Euromarket. Bangkok a urmat exemplul și a creat Facilitățile Bancare Internaționale din Bangkok (BIBF – Bangkok International Banking Facility), Malaesia a oferit niște facilități asemănătoare în Labuan, Bahrain acționează la fel. Conform estimărilor recente o treime din activitățile bancare internaționale din Statele Unite se realizează sub Facilitățile Bancare Internaționale din New York și aproape jumătate din activitățile bancare japoneze sunt în JOM.

Începutul competiției fiscale și legislative dintre țări, general considerat „de rău augur” de către majoritatea guvernelor, nu este doar o curiozitate istorică, ne alertează de asemenea asupra distincției importante dintre originea strategiilor moderne ale acestui fenomen și creșterea și răspândirea lui de mai târziu. Această evoluție este de mare interes celor ce reglementează sistemul financiar, teoreticienii relațiilor internaționale găsind interesant modul în care guvernele speculează suveranitatea – dreptul de a face legi – în scopuri pecuniare.

III. Controverse și reglementări în dreptul fiscal internațional

Competiția fiscală internațională pune în discuție două din cele mai importante principii ale dreptului internațional: principiul egalității suverane și principiul neintervenției, ambele prevăzute în „*Declarația asupra principiilor dreptului internațional privind relațiile prietenești dintre state, conform Cartei ONU*” din 1970. Unul din aspectele relevante ale primului principiu menționat este „*dreptul fiecărui stat de a-și alege și a dezvolta în mod liber sistemul său politic, social, economic și cultural*”¹². Principiul neintervenției presupune ca „*Niciun stat sau grup de state nu are dreptul de a interveni, direct sau indirect, pentru orice motiv, în afacerile interne sau externe ale unui alt stat. Prin urmare, nu numai intervenția armată dar și orice formă de ingerință sau amenințare, îndreptate împotriva personalității unui stat sau împotriva elementelor lui politice, economice și culturale, sunt contrare dreptului internațional*”.¹³ Astfel, din punct de vedere juridic, practica competiției fiscale a unor state, chiar și a celor clasificate ca centre financiare offshore, este legală.

În practică, aceste principii ale dreptului internațional sprijină statele liliputane care oferă facilități legislative, impulsionând practica evazionistă a persoanelor fizice și juridice. S-a ajuns ca statul să fie considerat mai mult o ficțiune legală, nu mai este privit în mod tradițional, strict legat de teritoriu. Liberia și Panama nu sunt cu adevărat giganții transporturilor maritime, deși legal, au cele mai multe firme din acest domeniu înregistrate. Mergând pe același considerent, este greu de imaginat că I-le Cayman sunt presărate de 57900 de companii și 465 de bănci.

Dacă sunt luate individual, aceste paradisuri fiscale par ne semnificative, dacă se analizează situația de ansamblu se observă că acestea au un impact foarte mare asupra economiei globale.

¹¹ Sol Picciotto, „Tackling tax havens and ‘offshore’ finance”, 2007, p.30; (<http://www.tni.org/crime-docs/picciotto.pdf>, consultat la 20 martie 2010)

¹²A. Năstase, B. Aureescu, C. Jura, Drept Internațional public, Editura C.H. Beck, Ediția a V-a, 2009, București, p. 100

¹³A. Năstase, B. Aureescu, C. Jura, Drept Internațional public, Editura C.H. Beck, Ediția a V-a, 2009, București, p. 97

Conform ultimului raport emis de „*Integritatea Financiară Globală*”, s-a estimat că în jurisdicțiile offshore sunt păstrate 10 trilioane \$¹⁴, în detrimentul economiilor din țările dezvoltate.

Deși unele țări invocă suveranitatea și principiile unei pieți libere pentru a se proteja și a-și justifica politica fiscală, în condițiile actualei crize financiare amploarea fenomenului evazionist reprezintă o îngrijorare pentru majoritatea guvernelor din lume, fapt ce pune în discuție suveranitatea și limitele ei. În acest sens, Erin O'Hara și E. Ribstein au ajuns la concluzia că „*într-o economie globală cu actori mobili, teritoriul (unul din elementele principale ale suveranității) nu ar mai trebui să fie cel mai important factor care legitimează alegerea legilor aplicabile*”.¹⁵

M. Șt. Minea consideră că problema fiscalității trebuie privită ca una comună și generală a comunității internaționale, ce trebuie analizată și filtrată prin raportare la mai multe categorii de acte internaționale care se constituie în adevărate izvoare ale dreptului fiscal internațional. Pe lângă tratatele internaționale care reglementează suveranitatea și principiul neintervenției, prezentate anterior, în spațiul european, sunt trei categorii de acte cu o importanță deosebită în materie fiscală: Convențiile internaționale de dubla impunere, Tratatul comunitar și Convenția europeană a drepturilor omului.¹⁶ La cele enumerate anterior, Cristian Bișa adaugă o categorie de tratate care ating indirect aspectele fiscale, și anume acordurile bilaterale sau multilaterale de transport internațional care pe lângă condițiile de desfășurare a activității de transport cuprind și modul de impozitare a veniturilor obținute.¹⁷

Convențiile pentru evitarea dublei impunerii. OCDE-ul consideră aceste instrumente juridice ca fiind mijlocul cel mai potrivit pentru a facilita și stimula schimburile economice internaționale. Comitetul Afacerilor Fiscale al OCDE-ului a sintetizat obiectivele unei astfel de convenții astfel:

“*Principalul scop al convenției pentru evitarea dublei impunerii este de a promova prin eliminarea dublei taxări internaționale, schimbul de bunuri și servicii. Prevenirea abuzului și fraudei fiscale reprezintă de asemenea unul din obiectivele vizate*”¹⁸

Aceste convenții pot fi încheiate bilateral sau multilateral între statele interesate în eliminarea dublei impunerii. În principiu se preferă convențiile bilaterale deoarece se consideră mai avantajoase pentru că presupun renunțarea de către fiecare din părți la o parte din suveranitatea fiscală, concesi pe care unii le doresc confidentiale. În cadrul acestor convenții se tratează impozitele directe stabilite asupra veniturilor și asupra averii rezidenților unui stat.

În conținutul lor mai sunt prevăzute eventuale explicații terminologice agreeate de ambele părți, modalitatea de atribuire a veniturilor fiscale pentru fiecare impozit în parte și modul în care se va realiza schimbul de informații dintre autoritățile fiscale ale statelor semnatare. Întrucât nu se pot anticipa toate situațiile ce vor apărea în practică, părțile pot desemna o comisie care să le soluționeze eventualele diferende.

Raportul dintre Convențiile de evitare a dublei impunerii și legislația fiscală națională în ceea ce privește impozitarea în România a veniturilor obținute de nerezidenți, este guvernat de următoarea succesiune analitică:¹⁹

¹⁴Monique Perry Danziger, „Reports Finds US, UK, Cayman Lead Secrecy Jurisdictions as Top Locales for Private Deposit Offshore”, 19 martie 2010 (<http://www.gfip.org/index.php?option=content&task=view&id=296>, accesat pe 30 martie 2010)

¹⁵Erin A. O'Hara, Larry E. Ribstein, *The Law Market*, Oxford University Press, 2009, New York, p. 222; (<http://books.google.com/books?id=Pq2nTLdQIS0C&printsec=frontcover&dq=THE+LAW+MARKET+ERIN+O%E2%80%99HARA&hl=ro&cd=1#v=onepage&q=&f=false>, consultat la 2 martie 2010)

¹⁶ M. Șt. Minea, C.F. Costas, D.M. Ionescu, *Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, 2006, București, p. 188-189

¹⁷Cristian Bișa, Ionuț Costea, Mihaela Capotă, Bogdan Dăncău, *Utilizarea paradisurilor fiscale, între evaziunea fiscală legală și fraudă fiscală*, BMT Publishing House, 2005, București, p. 324

¹⁸ Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBDF Publications BV, 2007, Amsterdam, p.55; (http://books.google.ro/books?id=4jZ1z4JnvAAC&pg=PA54&dq=international+tax+treaties&lr=&as_drrb_is=b&as_m_inm_is=0&as_miny_is=2006&as_maxm_is=0&as_maxy_is=2010&as_brr=0&cd=2#v=onepage&q=&f=false, accesat pe 29 martie 2010)

¹⁹ Cristian Bișa, Ionuț Costea, Mihaela Capotă, Bogdan Dăncău, *Utilizarea paradisurilor fiscale, între evaziunea fiscală legală și fraudă fiscală*, BMT Publishing House, 2005, București, p. 328

- În prezența existenței convențiilor de evitare a dublei impunerii, veniturile obținute de nerezidenți sunt impozitate conform acestor tratate fiscale.²⁰ Atunci când prevederile Codului fiscal contravin prevederilor unui tratat la care România este parte, sunt aplicabile prevederile aceluia tratat.
- Pentru a se putea solicita aplicarea prevederilor unui tratat fiscal, persoana nerezidentă ale cărei venituri urmează să fie tratate conform convenției de evitare a dublei impunerii, trebuie să facă dovada rezidenței fiscale în statul cu care România a încheiat un astfel de tratat.²¹
- Atunci când nu se prezintă certificatul de rezidență fiscală sau un alt document care să ateste rezidența fiscală, sunt aplicabile prevederile titlului V din Codul fiscal.²²

În prezent, în condițiile prezentate anterior, România a încheiat acest tip de convenții cu peste 70 de țări și este în astfel de tratative cu alte noi state.²³

Tratatele comunitare și-au impus amprenta puternic asupra legislațiilor naționale iar împreună cu directivele și regulamentele comunitare, impun conduite obligatorii pentru statele membre ale Uniunii Europene și a celor aflate în curs de aderare, contribuind în mod esențial la armonizarea legislativă necesară desăvârșirii construcției europene (reglementările menționate determină abolirea drepturilor vamale naționale, eliminarea taxelor și armonizarea într-o bună măsură a impozitelor indirecte).

Cadrul legal al desfășurării competiției fiscale în Europa este Tratatul de instituire a Comunității Europene. Acesta este un tratat internațional, semnat în 1957, ce stabilește legile internaționale prin care statele semnatare, cunoscute ca „state membre” sunt legate. Celelalte țări din afara comunității europene sunt cunoscute ca state terțe.

Obiectivul principal al dreptului comunitar este stabilirea unei pieți unice în care națiunile, inclusiv companiile din interiorul Comunității, să tranzacționeze sau să circule fără impedimentul granițelor naționale. În acest sens, art. 1 al tratatului stabilește o Comunitate Europeană; art. 2 definește această comunitate ca o piață comună pentru bunuri și servicii, și unitate monetară. Art. 3 explică caracteristicile pieței comune, inclusiv libera circulație a bunurilor, oamenilor, capitalurilor și serviciilor (definite mai exact în articolele următoare). Această enumerare mai este cunoscută și sub denumirea de „cele 4 libertăți”.

Discriminarea pe baza naționalității este interzisă prin art. 12 iar libera circulație a persoanelor (art.18) este importantă în contextul ieșirii din anumite regimuri fiscale. Însă dispozițiile cruciale tangente cu fenomenul competiției fiscale sunt cuprinse în art. 43 referitoare la libertatea de a se stabili (freedom of establishment), art. 49 (libertatea de a furniza servicii) și art. 56 (libera circulație a capitalului). Primele două nu se aplică în mod direct și companiilor înregistrate într-un stat terț care activează în spațiul comunitar, pe când ultimul da. Art. 57 cuprinde anumite restricții referitoare la libera circulație a capitalului în raport cu state terțe. Mecanismul clasic de restrângere este taxarea.

Există o evidentă zonă de conflict la interferența regimului național de taxare a unui stat membru cu dreptul comunitar însă disputele rezultate țin de competența Curții Europene de Justiție, unde pot fi arbitrate.

Convenția europeană a drepturilor omului este și ea un izvor de drept fiscal pentru statele comunitare întrucât în baza articolului 6-1 privind asigurarea unui proces echitabil, contribuabilul se poate proteja de abuzurile organului fiscal. Curtea Europeană a Drepturilor Omului judecă când este sesizată și litigiile fiscale interpretând legislația incidentă în materie.

²⁰ Alin (4), art. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

²¹ Alin (2), art 118, titlul V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

²² Alin (9), pct. 12 din normele metodologice la titlul V din Codul fiscal

²³ Dan Grosu Șaguna, Dan Șova, Drept fiscal, Ediția 3, Editura C.H. Beck, 2009, București, p. 180

Concluzii

Se observă că în prezent există un potențial uriaș pentru conexiunile imediate dintre evenimente, activități și tranzacții la nivel global, datorată eliminării barierelor pentru fluxurile transfrontaliere și dezvoltarea comunicațiilor. Departe de a dizolva particularitățile locale într-o unitate omogenizată la nivel global, aceste conexiuni creează o mai mare conștientizare a diversității.

Deși globalizarea nu este nouă, prin prisma competiției fiscale prezente, se poate observa că a intrat într-o nouă etapă. La nivel internațional, schimbările de formă și funcții ale statului se întrepătrund cu modificările legate de scopul și amplitudinea puterii. Datorită caracterului fictiv pe care l-a dobândit, suveranitatea, ca principiu fundamental în dreptul internațional, este pusă în discuție. Ea este motivul dificultății stabilirii unor standarde fiscale internaționale și chiar chintesența concurenței fiscale. Ceea ce este îngrijorător e faptul că legislația a ajuns să fie considerată un bun public, cei care beneficiază de pe urma anumitor legi, plătesc. (cazul „*turiștilor permanenți*”, un *trib nomadic de exilați fiscal ce plutesc între țarmuri străine fără să aibe nevoie vreodată sau să își dorească să acosteze pe țărmul sever reglementat și impozitat*”²⁴. ”) Astfel, se ajunge ca exprimarea metaforică a lui Ronen Palan, „*comercializarea suveranității*”²⁵, să fie îndreptățită.

Având în vedere actuala criză financiară și înverșunarea de care sunt ghidate unele din cele mai influente guverne în combaterea competiției fiscale, consider că ne putem aștepta în curând la revoluționarea principiilor fundamentale ale dreptului internațional fiscal.

²⁴Palan Ronen, *The Offshore World: sovereign markets, virtual places, and nomad millionaires*, Ed. Cornell University, 2006, USA, p.17

²⁵ Palan Ronen, *The Offshore World: sovereign markets, virtual places, and nomad millionaires*, Ed. Cornell University, 2006, USA, p. 59,

Bibliografie:

1. *Cristian Bișa, Ionuț Costea, Mihaela Capotă, Bogdan Dăncău*, Utilizarea paradisurilor fiscale, între evaziunea fiscală legală și fraudă fiscală, BMT Publishing House, 2005, București;
2. *Dan Drosu Șaguna, Dan Șova*, Drept fiscal, Ediția 3, Editura C.H. Beck, 2009, București;
3. *Dan Drosu Șaguna*, Tratat de drept financiar și fiscal, Editura C.H. Beck, 2001, București;
4. *Dragoș Pătroi*, Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infrațional, Ediția a doua, Editura Economică, 2007, București;
5. *Erin A. O'Hara, Larry E. Ribstein*, The Law Market, Oxford University Press, 2009, New York;
6. *George Bernard Shaw*, Caesar and Cleopatra, Prima Ediție, Literary Society, 2004, Fairfield;
7. *Grigore N. Lăcrița*, Fiscalitate, controverse și soluții, Editura Irecson, 2007, București;
8. *Iordache Elena*, Manualul specialistului în fiscalitate, Editura Irecson, 2006, București;
9. *Kevin Holmes*, International Tax Policy and Double Tax Treaties, IBDF Publications BV, 2007, Amsterdam;
10. *M. Șt. Minea, C.F. Costas, D.M. Ionescu*, Legea evaziunii fiscale. Comentarii și explicații, Editura C.H. Beck, 2006, București;
11. *Mark P. Hampton and Jason P. Abbott*, Offshore Financial Centers and Tax Havens. The Rise of Global Capital, Macmillan, 1999, USA;
12. *N. Hoanță*, Evaziunea fiscală, Editura Tribuna Economică, 1997, București;
13. *Năstase, B. Aureescu, C. Jura*, Drept Internațional public, Editura C.H. Beck, Ediția a V-a, 2009, București;
14. *Palan Ronen*, The Offshore World: sovereign markets, virtual places, and nomad millionaires, Ed. Cornell University, 2006, USA;
15. *Rajiv Biswas*, International Tax Competition: Globalization and Fiscal Sovereignty, Formara Limited, 2002, UK.

Articole:

1. Ahmed Zorome, „Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition”, 2007, (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf>, accesat la 5 martie 2010);
2. *George Gilligan*, The regulatory dance in tax competition – a case study in multilateral governance, postat în februarie 2008, revizuit în iunie 2009; (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1090118, consultat la 5 martie 2010)
3. *Monique Perry Danziger*, „Reports Finds US, UK, Cayman Lead Secrecy Jurisdictions as Top Locales for Private Deposit Offshore”, 19 martie 2010 (<http://www.gfip.org/index.php?option=content&task=view&id=296>, accesat pe 30 martie 2010);
4. OCDE, „A progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the International Agreed Tax Standard” , publicat la 25 martie 2010 (<http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>, consultat la 30 martie 2010);
5. OCDE, „Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue”, 1998; (<http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, consultat în martie 2010);
6. *Ronen Palan*, Tax Havens and the Comercialization of State Sovereignty, vol. 56, nr.1, International Organization, 2002; (http://muse.jhu.edu/journals/international_organization/v056/56.1palan.html, consultat la 10 martie 2010);
7. *Sol Picciotto*, „Tackling tax havens and ‘offshore’ finance”, 2007; (<http://www.tni.org/crime-docs/picciotto.pdf>, consultat la 20 martie 2010).

