

## Beneficiarul efectiv în impozitarea internațională

Andreea Mitiriță<sup>1</sup>

*În ultimii ani s-a putut observa în practica fiscală internațională că autoritățile fiscale sau alte organisme competente acordă conceptului de „beneficiar efectiv” o atenție deosebită. Cel mai adesea plătitorii de venituri din dobânzi, redevențe sau dividende se întâlnesc cu acest concept în cazul plăților transfrontaliere. Condiția ca beneficiarul veniturilor să fie beneficiarul efectiv al acestora este întâlnită în general în prevederile referitoare la plăți de dobânzi, redevențe sau dividende din Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România. În legislația domestică termenul de „beneficiar efectiv” este întâlnit în prevederile referitoare la reținerea impozitului din veniturile din dobânzi și redevențe obținute din România de nerezidenți și în prevederile referitoare la modul de impozitare a veniturilor din economii obținute din România de persoane fizice rezidente în state membre.*

### 1. Identificarea principalelor probleme și reglementarea lor

Întrebările care apar adesea atunci când aplicăm legislația referitoare la plățile transfrontaliere sunt: (i) este primitorul de venit beneficiarul efectiv al acestor plăți?; (ii) are primitorul de venit substanța economică în țara în care este rezident?; (iii) sunt plățile primite legate de activitatea sa economică desfășurată în statul în care este rezident?

Nici legislația domestică și nici Convențiile de evitare a dublei impuneri nu prevăd reguli clare în această privință. Codul fiscal definește „beneficiarul efectiv” în contextul modului de impozitare a veniturilor din economii obținute din România de persoane fizice rezidente în state membre. Însă această definiție este destul de restrictivă, în sensul că aplicarea ei poate fi interpretată ca fiind limitată doar plăților de dobânzi către persoane fizice, rezidente într-un stat membru.

Definiția „beneficiarului efectiv” aplicabilă unei întreprinderi sau unui sediu permanent și care poate avea o aplicabilitate mai largă este întâlnită în Codul fiscal în Capitolul 4 al Titlului V – „Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate”. Conform acestei definiții, „o întreprindere a unui stat membru va fi tratată ca beneficiar efectiv al dobânzilor și redevențelor dacă primește acele plăți pentru beneficiul său propriu, și nu ca un intermediar pentru o altă persoană, cum ar fi un agent, un mandatar sau un semnatar autorizat”.

Însă legislația domestică se oprește aici, fără a aduce mai multe clarificări asupra modului de determinare a unui beneficiar efectiv în cazul plăților de venituri din dobânzi sau redevențe efectuate de către un rezident și fără a prevedea cerințe suplimentare de recunoaștere a unui beneficiar efectiv. Nici Convențiile de evitare a dublei impuneri nu prevăd o definiție a beneficiarului efectiv, însă în interpretarea acestora din urmă, ne putem îndrepta către Comentariile la Convenția Model OECD.

Demn de menționat este faptul că în aceste Comentarii la Convenția Model OECD se afirmă că beneficiile determinate de aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri ar trebui oferite doar „celor care le merită”. Comentariile OECD precizează explicit că statul sursă nu este obligat să renunțe la dreptul de impozitare al plăților (fie dividende, dobândă sau redevențe) doar pentru simplul fapt că aceste venituri sunt primite de un rezident al unui stat cu care statul sursă are încheiată o Convenție de evitare a dublei impuneri. În acest sens, este prevăzut că termenul de „beneficiar efectiv” nu trebuie folosit într-un sens tehnic restrans (și

---

<sup>1</sup> Andreea Mitiriță este Tax Manager la PricewaterhouseCoopers Romania, în Departamentul de Consultanță pentru Impozitele directe ale companiilor din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

anume limitat la agent sau mandatar), dar că ar trebui înțeles în contextul dat și în lumina obiectului și scopului Convenției, incluzând evitarea dublei impozitări și prevenirea evaziunii fiscale.

Mai departe, Comentariile OECD menționează că ar constitui o abatere de la obiectul și scopul Convenției ca statul sursă să renunțe la dreptul de impozitare atunci când un rezident al celuilalt stat acționează ca un interpus al unei alte persoane, care, în final, va primi beneficiile veniturilor în discuție.

Problematika „beneficiarului efectiv” și a „companiilor interpuse” reprezintă un subiect de discuție al fiscalității din întreaga lume de foarte mult timp. Comentariile OECD citează un raport al Comitetului pentru Problematika Fiscală, emis în 1986, numit „Convențiile de evitare a dublei impuneri și companiile interpuse”, care concluzionează că o companie interpusă nu poate fi considerată ca beneficiar efectiv în cazul în care, deși este în mod formal un acționar al plătitorului de venit, are în fapt puteri foarte restranse care o fac, în legătură cu venitul vizat, să fie văzută doar ca cel mult un fel de administrator-mandat acționând în beneficiul părților interesate. Din acest motiv, este îndoielnic că simpla existență a unui birou și a unui contabil poate reprezenta temeiuri suficiente pentru încadrarea unei astfel de companii ca și beneficiar al veniturilor primite.

Astfel, a devenit evident că prin această restricționare a drepturilor beneficiarilor de venituri la cei care pot fi considerați beneficiari efectivi OECD încearcă eliminarea cazurilor de evitare a impozitării, dar nu a mers suficient de departe în demersurile sale în sensul de a aduce mai multă lumină asupra acestui concept. Statele care doresc să meargă mai departe în descurajarea folosirii artificiale a Convențiilor de evitare a dublei impuneri pot cuprinde în textul acestora dispoziții specifice împotriva „shopping-ului de convenții favorabile”. Un astfel de exemplu ar fi tratatul dintre Marea Britanie și SUA.

## 2. Jurisprudență

În practică există foarte puțină orientare cu privire la semnificația termenului, una dintre excepții constituind-o decizia Curții de Apel a Regatului Unit al Marii Britanii (numită în continuare Curtea de Apel) în cazul *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA* [Curtea de Apel, 2 martie 2006, (2006)].

În cazul *Indofood*, reclamantul este o companie rezidentă în Indonezia care dorea să contracteze un împrumut pentru scopul desfășurării activității sale. În cazul în care ar fi contractat împrumutul direct, ar fi fost obligată la aplicarea unui impozit cu reținere la sursă de 20% asupra dobânzilor plătite. Astfel, în loc să contracteze împrumutul direct, a înființat o subsidiară în Mauritius, care a emis obligațiuni, JP Morgan acționând ca și custode pentru deținătorii de obligațiuni, astfel încât compania din Mauritius devenea creditorul companiei indoneziane. Plățile de dobândă din Indonezia către Mauritius beneficiau de prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între Indonezia și Mauritius, fiind supuse unui impozit cu reținere la sursă de doar 10%, în timp ce dobânda plătită de către compania din Mauritius către deținătorii de obligațiuni nu făcea obiectul unui impozit cu reținere la sursă.

Termenii contractului dintre compania indoneziană și compania finanțatoare din Mauritius sunt foarte importanți în analiza acestui caz. Aceeași sumă împrumutată de către compania din Mauritius de la deținătorii de obligațiuni era mai departe împrumutată către compania din Indonezia. De asemenea, rata dobânzii aplicată de către compania din Mauritius era aceeași în ambele sensuri. Documentația pusă la dispoziția Curții de Apel menționa că acționarul indonezian plătea dobânda către subsidiara sa la o anumită dată, iar subsidiara plătea respectiva dobândă către JP Morgan, în beneficiul deținătorilor de obligațiuni, în ziua imediat următoare. În fapt, s-a descoperit că plățile se făceau direct de la compania indoneziană către

beneficiari, fără ca aceste fluxuri să mai treacă prin conturile companiei din Mauritius. Astfel, Curtea de Apel a considerat că atât în fapt, cât și din punct de vedere legal, subsidiara din Mauritius era obligată să plătească către deținătorii de obligațiuni orice sumă de bani primită de la acționarul său în legătură cu acest împrumut.

Pe parcursul derulării contractului, Convenția de evitare a dublei impuneri Indonezia-Mauritius a fost abrogată, ceea ce avut ca efect aplicarea cotei domestice de 20% plăților de dobândă făcute de către compania indoneziană. Contractul de împrumut prevedea însă că în cazul în care impozitarea dobânzii creștea, plătitorul se obliga să majoreze suma plătită, astfel încât suma primită de către deținătorii de obligațiuni să fie egală cu suma plătită înainte de creșterea cotei de impozitare. Cum însă acest lucru era de natură să îngreuneze situația companiei indoneziene, aceasta din urmă avea opțiunea, tot potrivit contractului, pentru cazul în care nu considera că există posibilități rezonabile de a se reveni la situația anterioară creșterii cotei de impozitare, să ramburseze împrumutul mai devreme.

Compania indoneziană a apreciat că nu există o astfel de posibilitate și a decis să-și exercite dreptul de a rambursa anticipat împrumutul. Însă JP Morgan s-a opus, arătând că există o astfel de opțiune și că nu este necesară rambursarea împrumutului. Astfel, soluția propusă a fost interpunerea unei companii olandeze între debitor și creditor, astfel existând opțiunea de a beneficia de prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între Olanda și Indonezia, care prevedea de asemenea o cotă a impozitului cu reținere la sursă pentru plățile de dobânzi de 10% (sau chiar posibilitatea reducerii acesteia la zero).

În această situație două argumente au fost invocate pentru a motiva decizia de a nu implementa această structură. În primul rând, compania olandeză nu ar fi fost considerată beneficiarul efectiv al dobânzii. În al doilea rând, această companie nu ar fi considerată ca și rezident al Olandei pentru scopul aplicării Convenției. Dacă unul dintre aceste argumente se dovedea a fi corect, atunci compania indoneziană nu ar fi putut beneficia de cota redusă de impozitare aplicabilă pe Convenție, ori o măsură ce nu poate fi implementată nu poate fi considerată o opțiune rezonabilă. Astfel, compania indoneziană avea argumente puternice pentru a solicita rambursarea anticipată a împrumutului contractat de la compania din Mauritius, obligând custodele JP Morgan să accepte această soluție.

În final, în acest caz specific, Curtea de Apel a decis că societatea olandeză nu poate fi considerată beneficiarul efectiv al dobânzii plătite de compania din Mauritius. Deci această opțiune nu ar fi funcționat și nu ar fi fost rezonabil să i se ceara debitorului să o implementeze. Bineînțeles, având în vedere activitatea desfășurată de compania din Mauritius, decizia Curții de Apel nu a fost tocmai o surpriză.

În acest caz, Curtea de Apel a decis pe baza situației și circumstanțelor specifice, de aceea întrebarea „în ce situații poate fi această decizie aplicată?” rămâne oarecum fără răspuns. În practica internațională, de ceva timp se discută cât de larg poate fi interpretat conceptul de „beneficiar efectiv”. Cu alte cuvinte, cât de artificială trebuie să fie structura plăților pentru a fi considerată că a fost implementată doar în scopul aplicării Convenției, deschizând astfel posibilitatea ca aplicarea prevederilor mai favorabile ale Convențiilor de evitare a dublei impuneri să fie refuzate?

### **3. Concluzii**

În prezent, nimeni nu poate da un răspuns concret acestei întrebări. Va trebui să urmărim evoluția interpretărilor acestui concept și să analizăm jurisprudența internațională și aplicabilitatea ei pentru fiecare caz în parte.