DREPT INTERNAȚIONAL

CZU 341.981

ZONELE OFFSHORE: TENDINȚE CONTEMPORANE DE SCHIMBARE A JURISDICȚIEI



Violeta COJOCARU,
dr. habilitat, prof. univ., formator INJ



Dumitru MELNIC,
doctorand USM

SUMAR

Practica utilizării mai multor jurisdicţii în scopul evitării riscurilor patrimoniale îşi are apariţia încă din antichitate, evoluând istoric în „inversiuni" corporative globale. În acest sens, specializarea unor jurisdicţii în găzduirea corporaţiilor a generat un termen generic de zonă „offshore". Evaluarea obiectivă a unei jurisdicţii în vederea includerii în lista zonelor *offshore* este greu de întreprins anume din cauza criteriilor echivoce pe care se bazează. Această situaţie generează necesitatea evidenţierii şi clasificării separate a diferitor efecte ale jurisdicţiilor date, cum ar fi lipsa schimbului de informaţie, stabilirea unui impozit nominal etc. Schimbarea jurisdicţiei fiscale tradiţionale către jurisdicţiile *offshore* nu întruneşte *a priori* elementele unei infracţiuni, de multe ori această metodă este motivată de o planificare fiscală strategică în care sunt folosite toate mecanismele legale ale jurisdicţiilor internaţionale.

Cuvinte-cheie: *concurenţă fiscală, inversiune corporativă, paradis fiscal, zonă offshore, EOIR standard, societate offshore, centru financiar offshore.*

OFFSHORE AREAS: CONTEMPORARY TENDENCIES TO CHANGE JURISDICTION

SUMMARY

The practice of using multiple jurisdictions to avoid patrimonial risks has emerged since antiquity, evolving historically in global corporate inversions. In this respect, the specialization of some jurisdictions in such corporate hosting has generated a generic term as "offshore" zone. The objective assessment of a jurisdiction to be included in the list of offshore zones is difficult to undertake precisely because of the equivocal criteria on which it is based. This situation generates the need to highlight and separate the different effects of these jurisdictions, such as the lack of exchange of information, the establishment of a conventional taxes, etc. The process of changing traditional tax jurisdictions into offshore jurisdictions does not constitute *a priori* the elements of a criminal offense, many times this method is motivated by a strategic tax planning using all the legal mechanisms of international jurisdictions.

Key-words: *tax competition, corporate inversion, tax haven, offshore zone, EOIR standard, offshore company, offshore financial center.*

Primele apariţii ale *zonelor offshore* (extrateritoriale) au avut loc încă în antichitate, în Grecia antică. Oraşul Athena impunea impozite de 2% din valoarea bunurilor importate sau exportate, ceea ce determina comercianţii să întreprindă ocolire de 30 km pentru a le evita. Insulele mici din apropierea Athenei au devenit locuri de refugiu fiscal, unde bunurile stocate erau aduse mai târziu prin contrabandă. În evul mediu, oraşul Londra era un paradis fiscal pentru comercianţii hanseatici, alianţă comercială a diferitor oraşe-porturi din nordul Europei, care erau scutiţi de toate taxele. În anii 1721, colonişti americani preferau să transfere comerţul în America Latină, în scopul evitării impozitelor impuse de Marea Britanie. În secolul XVIII, Consiliul local din Geneva (Elveţia) a adoptat o lege prin care bancherii au fost impuşi să ţină evidenţa conturilor

clienților lor, dar interzicând dezvăluirea înregistrărilor fără acordul expres al Consiliului, principiul care, în perioada primului război mondial, a făcut din această țară centrul financiar al Europei [18].

Deși, în doctrina românească se consideră că prima lucrare de specialitate legată de acest subiect a apărut în anul 1983, sub denumirea de Raportul Gordon, la solicitarea Ministerului Finanțelor din Franța [1, p.178], totuși, nu putem fi de acord cu această poziție, făcând referință la Raportul efectuat de Richard Gordon în anul 1981 la solicitarea Ministerului Justiției al SUA, cu aceeași tematică [10].

În Franța, *offshorul* era clasificat în paradis fiscal *(les paradis fiscaux)* și paradis reglementar (*les paradis réglementaires*).

Les paradis fiscaux, în termeni generali, erau considerate țările sau teritoriile care practică impozite de nivel redus sau chiar zero.

Les paradis réglementaires erau considerate țări sau teritorii care oferă un regim simplu de înregistrare a companiilor, care dau un nivel excesiv de confidențialitate a tranzacțiilor și al cărui sistem financiar, în special piețele și actorii care operează acolo, nu necesită reglementare și supraveghere. De exemplu, *les paradis réglementaires* oferă adesea o procedură de înregistrare liberă pentru companii, uneori cu posibilitatea de a încorpora societăți cu titluri la purtător, pentru a ascunde adevărata identitate a acționarilor. Așa este în cazul Liechtenstein și, parțial, în Elveția. Înregistrarea este, de asemenea, rapidă în anumite jurisdicții: companiile pot fi cumpărate și puse în funcțiune în termen de cinci zile, numind un „om de paie", un rezident, ca director sau acționar (directorul nominal, secretar sau acționar nominal), cum este în Delaware (SUA) (cinci zile), Insulele Virgine Britanice (cincisprezece zile) și Panama (cincisprezece zile) [8].

Nu toate jurisdicțiile *offshore* (extrateritoriale) sunt paradisuri fiscale sau jurisdicții secretizate.

Nu există o definiție absolut stabilită privind un paradis fiscal sau o listă convenită de jurisdicții care ar trebui considerate paradisuri fiscale. Cu toate acestea, diverse surse guvernamentale, internaționale și academice au folosit caracteristici similare pentru a defini și identifica paradisurile fiscale.

Există 4 criterii, întrunirea cărora ar putea plasa o jurisdicție în lista paradisurilor fiscale elaborată de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD): (I) absența totală a impozitelor sau aplicarea unui impozit nominal, (II) lipsa de transparență, (III) existența legilor sau practicilor administrative care împiedică schimbul efectiv de informații fiscale cu alte guverne privind contribuabilii care beneficiază de impozitarea nominală sau lipsa acesteia și (IV) absența oricărei cerințe ca activitatea să fie substanțială [11].

Lipsa impozitului sau stabilirea unui impozit nominal nu este un criteriu suficient pentru ca o jurisdicție să fie considerată *paradis fiscal*. OECD recunoaște că orice jurisdicție are dreptul de a determina ce impozite și taxe să aplice și, conform principiului dat, să stabilească nivelul acestora.

Criteriul transparenței asigură că există o consistentă și deschisă aplicare a normelor fiscale pentru toți contribuabili în cazuri similare, precum și informația necesară ca autoritățile fiscale să determine corect obligațiile fiscale. Exemple de încălcare a criteriului de transparență: întreprinderile nu au obligația de a ține evidența conturilor, de a-și certifica conturile, de a raporta fluxurile lor sau de a furniza informații despre beneficiarii efectivi ai operațiunilor sau activităților etc. Astfel, până în 2008, societățile cu sediul în Andorra nu erau supuse obligației de a ține evidența conturilor.

Criteriul schimbului de informație în materia fiscală presupune schimbul informației „la cerere". Schimbul de informație la cerere descrie situația în care o autoritate competentă dintr-o țară cere unei autorități competente din altă țară informație specifică în legătură cu o anchetă fiscală, în general, bazându-se pe o convenție bilaterală privind schimbul de informații între aceste două țări. Un element esențial în schimbul de informație este implementarea garanțiilor adecvate pentru asigurarea drepturilor contribuabililor și confidențialitatea afacerilor fiscale ale acestora.

Criteriul „absenței unei activități substanțiale" era inclus în anul 1998 ca unul dintre criteriile de identificare a paradisurilor fiscale *(tax heaven)*, deoarece absența necesității de a activa sugerează că o asemenea jurisdicție atrage investiții și tranzacționează facilitarea evaziunii fiscale. Totuși, în anul 2001, Comitetul Fiscal al OECD a statuat că acest criteriu nu va fi folosit pentru determinare, dacă *offshore* este cooperant sau necooperant.

Curtea de conturi a SUA, în capitolul cu privire la evaluarea jurisdicțiilor *offshore* din „Raportul privind folosirea de către companii și antreprenori federali cu subsidiarele acestora în jurisdicții care figurează ca paradisuri fiscale sau jurisdicții secretizate*" (din anul 2008)*, a folosit și un alt criteriu – autopromovarea jurisdicției drept un *centru financiar offshore* [6].

Reieșind din criteriul diferențiat de evaluare a jurisdicțiilor *offshore,* este greu de a determina numărul exact al acestora. Listele cu enumerarea paradisurilor fiscale au fost create de 3 organizații internaționale: (I) Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, (II) Grupul de Acțiune Financiară privind Combaterea Spălării Banilor (FATF) și (III) Consiliul pentru Stabilitatea Financiară (FSB). Există și liste create de organizații nonguvernamentale: Biroul Național de Cercetări Economice (NBER), Rețeaua de Justiție Fiscală (*Tax Justice Network*), lista publicată în *The Quarterly Journal of Economics* (denumită și *Lista lui Hines and Rice*) etc. [5, p.149-182]. În prima listă elaborată de OECD, apărută în anul 2000, existau 52 de jurisdicții, printre

care se număra Elveţia, Israel şi Federaţia Rusă. Până în anul 2001, în Federaţia Rusă activau zone fiscale preferenţiale (Altai, Kalmykia, Buryatia, Ingushetia etc.) [20, p.65-71]. Ţările de Jos, fiind des descrise în discuţiile politice ca paradis fiscal [14], niciodată, totuşi, nu apar în listele *Hines-Rice* sau OECD [17, p.9]. Lista a fost criticată atât de reprezentanţii jurisdicţiilor *offshore*, cât şi de organizaţiile independente, învinuind OECD în lipsă de obiectivitate şi politizarea subiectului [9].

În general, se poate vorbi despre 50 de jurisdicţii (dacă nu considerăm Sark şi Alderney jurisdicţii separate), care se enumeră în toate listele. Insulele Canalului sau Insulele Anglo-Normande sunt un grup de insule situate în Canalul Mânecii, între Anglia şi Franţa. Insulele sunt grupate în două provincii (bailiwicks), Guernsey şi Jersey, amândouă dependente ale coroanei britanice, dar nu părţi ale Regatului Unit şi nici ale Uniunii Europene, Sark şi Alderney fiind parte a bailiwickului Guernsey, iar Guernsey considerând că nu duce responsabilitate legală faţă de Sark în materia fiscală. Acestea au fost declarate de diferite surse ca fiind *offshore* (Andorra, Anguilla, Antigua şi Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Bermuda, Insulele Virgine Britanice, insulele Cayman şi Cook, Costa Rica, Cyprus, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Hong Kong, Ireland, Isle of Man, Jersey, Iordan, Letonia, Liban, Liberia, Liechtenstein, Luxembourg, Macao, Maldives, Malta, Insulele Marshall, Mauritius, Monaco, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Samoa, San Marino, Seychelles, Singapore, St. Kitts şi Nevis, St. Lucia, St. Vincent şi Grenadines, Switzerland, Insulele Caicos, Insulele Virgine U.S., Vanuatu).

În nici o lista nu a fost inclus Vaticanul, cu toate că, într-un timp, întrunea elementele unui paradis fiscal [16].

Pentru funcţionarea efectivă a *offshor-ului* este necesar suportul centrelor financiare majore, cum sunt New York, Londra, Frankfurt, Shanghai, şi Tokio, având des funcţia de „intermediar" între pieţele financiare reglementate şi pieţele nereglementate.

Sub influenţa G20, începând din anul 2008, tema consolidării transparenţei fiscale la nivel mondial pentru a reduce evaziunea fiscală a fost în topul agendei internaţionale [3]. OECD a elaborat standardul internaţional al transparenţei şi schimbului de informaţie la cerere (EOIR standard), aplicând propria metodă de evaluare [2]. Accentul principal este pus pe transparenţa informaţiei fiscale faţă de autorităţile competente, căci informaţia care nu este valabilă nu poate fi accesată şi, bineînţeles, schimbată/transmisă. Totodată, chiar în cazul în care o jurisdicţie niciodată nu execută un schimb de informaţie, standardul privind colaborarea informaţională poate fi parţial atins (de exemplu, în Costa Rica nu este valabilă informaţia privind proprietarii persoane juridice, aceştia pot fi nominali sau inexistenţi (cazul trusturilor sau fondurilor), cu toate acestea, Costa Rica are „ratingul" compatibil cu „standard"). Către anul 2016, OECD a declarat că toate jurisdicţiile au întreprins eforturi în vederea ridicării standardului privind transparenţa şi, la moment, în „lista neagră" nu este inclusă nici o jurisdicţie (jurisdicţii care să nu coopereze cu OECD în materie fiscală) [13].

Către anul 2014, adiţional la standardul existent EOIR, a fost propus un standard nou privind transparenţa fiscală, care prevede schimbul automat de informaţii privind conturile financiare (AEOI standard).

Pe lângă mecanismele internaţionale de combatere a fenomenului de evaziune fiscală sau evitare a plăţilor fiscale cu implicarea jurisdicţiilor *offshore*, fiecare ţară elaborează „listele negre" interne. În „listele negre" interne apar jurisdicţii care nu colaborează în vederea schimbului de informaţie în materia fiscală cu ţara emitentă. De exemplu, Azerbaidjan a aprobat lista de 40 jurisdicţii cu regim preferenţial de impozitare (care refuză să colaboreze cu Azerbaidjan), cu care transferurile directe sau indirecte sunt considerate venituri derivate din surse interne şi, ca efect, taxabile cu 10%.

Companiile pot deschide *societăţi offshore* sau strămuta compania în jurisdicţiile cu nivel scăzut de impozitare ale *zonelor offshore*. Această situaţie generează o *concurenţă fiscală* între jurisdicţii. În acest sens, este folosită larg *inversiunea corporativă* sau *inversiunea fiscală*. *Inversiunea corporativă* este o practică de relocare a domiciliului legal al companiei către o jurisdicţie cu nivel scăzut de impozitare sau un *paradis fiscal*, de obicei, operaţiunile materiale rămânând în ţara de origine, cu un nivel înalt de impozitare. Informaţiile despre primele *inversiuni corporative* în SUA au apărut în anul 1980 (într-un articol despre folosirea schemei de către căile ferate ale SUA) [15] şi au devenit populare în 1990, când companiile americane căutau să reamplaseze companiile în *paradise fiscale,* precum Insulele Bermude. Mecanica acestui proces poate fi descrisă prin „schimbarea" domiciliului într-o altă jurisdicţie. Tehnic, aceasta se face prin înregistrarea unei noi companii (societate-mamă) în jurisdicţia *offshore*, care devine (prin absorbţie sau contopire) vârful piramidei corporative. Veniturile companiilor subsidiare, fără să devină venituri impozabile în jurisdicţia de origine, se transferă (metodele fiind variate, precum: distribuirea datoriilor, exportul preţului, creditarea încrucişată etc. [12]) de la companiile originale la cele noi, fără să fie impozitate în ţara de origine. Un exemplu elocvent de control corporativ *offshore* al întregilor industrii poate fi descris prin grupul industrial „Базовый элемент", care este controlat de Oleg Deripaska, proprietarul companiei „Basic Element" Ltd, înregistrată în insula Jersey (Insulele Canalului sau Insulele Anglo-Normande), compania este fiica companiei A-Finance înregistrată în Insulele Virgine Britanice, proprietarul căreia este acelaşi Oleg Deripaska, tot el şi proprietarul companiei EN+ înregistrată în insula Jersey, proprietarul al 56% din acţiunile companiei UC Rusal, care este, de facto, proprietarul tuturor uzinelor de aluminiu din

Federația Rusă. Compania OAO „Мечел" este una dintre cele mai importante companii ruseşti din industria metalurgică și minieră, fiind controlată de Calridge Ltd și Bellasis Holdings Ltd, înregistrate în Cipru. Compania OAO „Металлинвест" aparține Gallagher Holdings Ltd. (Alisher Usmanov), Seropaem Holdings Ltd. (A. Skotch) și Coalco Metals Ltd. (V. Anisimov), înregistrate în Cipru [19, p.626].

Există o ipoteză, încurajată de organizația negu-vernamentală *Tax justice Network* [7], precum că băncile și companiile de audit „Big Four" *(Price water house Coopers (PWC), Deloitte, Ernst & Young (E&Y) și KPMG)* ar încuraja practica de mutare a activității în jurisdicțiile cu grad înalt de secretizare financiară oferită de lege, deoarece oportunitățile lor de afaceri cresc în condiții de confidențialitate.

Cu toate acestea, nu toate impozitele/taxele pot fi „transferate" în jurisdicții *offshore*. Impozitele sau taxele nu pot fi evitate sau reduse (cum ar fi impozitul pe succesiunea bunului imobiliar, TVA-ul la prețul de achiziție inițial al imobilului sau impozitele anuale pe proprietăți imobiliare și taxele municipale), deoarece acestea sunt percepute de țara în care se află proprietatea imobiliară și, prin urmare, trebuie plătite la fel ca orice alt rezident al țării respective, adică respectând principiul *lex loci rei sitae*.

Schimbarea jurisdicției fiscale tradiționale către jurisdicțiile *offshore* nu întrunește *a priori* elementele unei infracțiuni, de multe ori această metodă este motivată de o planificare fiscală strategică, folosind toate mecanismele legale ale jurisdicțiilor internaționale. Cineva ar numi această schemă o *practică injustă*, iar președintele Google, Eric Schmidt [4], a numit-o mai simplu – Capitalism.

Refrințe bibliografice:

1. Buziernescu R., Antonescu M. Paradisele fiscale internaționale. În: *Finanțe – Provocările viitorului*, 2007, nr.6, p.178-189.
2. 2016 Methodology For Peer Reviews And Non-Member Reviews by OECD. http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/revised-methodology.pdf (vizitat 04.12.17).
3. Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 by OECD. https://www.oecd.org/tax/transparency/brief-and-FAQ-on-progress-on-tax-transparency.pdf (vizitat 02.12.17).
4. Google's tax avoidance is called 'capitalism', says chairman Eric Schmidt. http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9739039/Googles-tax-avoidance-is-called-capitalism-says-chairman-Eric-Schmidt.html (vizitat 03.12.17).
5. Hines J.R., Rice E.M. Fiscal Paradise: Foreign Tax havens and American Business. In: *Quarterly Journal of Economics*, 1994, vol. 109, p.149-182.
6. International Taxation Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financia.l Privacy Jurisdictions http://www.gao.gov/assets/290/284522.pdf (vizitat 03.12.17).
7. Key Data Report Financial Secrecy, Banks and the Big 4 Firms of Accountants by Moran Harari, Markus Meinzer and Richard Murphy. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/FSI2012_BanksBig4.pdf (vizitat 04.12.17).
8. Rapport D'information Déposé Par La Commission Des Finances, De L'économie Générale et du Contrôle Budgétaire SUR LES PARADIS. FISCAUX. http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i1902.asp#P192_28315 (vizitat 03.12.17).
9. Tax blacklist provokes offshore fury, Financial Times. https://www.ft.com/content/23f1cffa-1696-11e5-9883-00144feabdc0?mhq5j=e5 (vizitat 03.12.17).
10. Tax havens and their useby US taxpayers-an overview. A report to the commissioner of internal revenue the assistant attorney general (tax division) and the assistant secretary of the treasury (tax policy). http://ia902604.us.archive.org/23/items/taxhavenstheirus01gord/taxhavenstheirus01gord.pdf (vizitat 04.12.17).
11. Tax Haven Criteria by OECD https://web.archive.org/web/20120512074208/http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_37427_30575447_1_1_1_37427,00.html (vizitat 04.12.17).
12. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion by Jane G. Gravelle https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf (vizitat 04.12.17).
13. Tax Transparency Report on progress, by OECD. http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf (vizitat 01.12.17).
14. The global problem of tax havens: The case of the Netherlands. https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2007/01/The-Case-of-the-Netherlands.pdf (vizitat 04.12.17).
15. Unitary Method Curbs Tax Shenanigans - An Alternative to Arms-Length by Jonathan Rowe.
http://www.multinationalmonitor.org/hyper/issues/1980/09/rowe.html (vizitat 04.12.17).
16. Vatican enters "white list" and is no longer a tax haven, by Carlo Marroni http://www.italy24.ilsole24ore.com/art/panorama/2017-04-04/vatican-enters-white-list-and-is-no-longer-tax-haven-093704.php?uuid=AEzbk5y (vizitat 04.12.17).
17. Which Countries Become Tax Havens? Dhammika Dharmapala University of Connecticut, James R. Hines Jr. University of Michigan and NBER, p.9.
18. История и причины развития оффшорных юрисдикций http://www.citizenship.ru/index.php?art=157&no=6 (vizitat 01.12.17)
19. Назаренко В.А., Бочкова Е.В., Авдеева Е.А. Зоны льготного налогообложения и проблемы оттока капитала в РФ. В: *Молодой учёный*, 2016, №8 (112), с.624-626.
20. Самбурова Е.Н. Оффшорный Бизнес в России: Черная Дыра Экономики или Инструмент Развития. В: *Россия и Современный Мир*, 2000, №2, с.65-71.