

SUPRAPROFITUL CA EFECT AL CRIMINALITĂȚII ECONOMICO-FINANCIARE TRANSFRONTALIERE

DR. DRAGOȘ PĂTROI

Direcția Națională Anticorupție

Libera circulație a doi factori de producție esențiali într-o activitate economică (munca și capitalul) a determinat, în mod natural, extinderea procesului de internaționalizare a activității economice, factorul coagulant al relațiilor economice contemporane. Pe lângă aspectele benefice generate de procesul de globalizare, au apărut, ca o consecință firească, și aspecte colaterale negative, cum ar fi internaționalizarea activităților infracționale din domeniul crimei organizate a afacerilor. În acest context, a avut loc extinderea entităților create în paradisurile fiscale, cu scopul nedisimulat de a facilita delocalizarea materiei impozabile (către un regim fiscal cu o impozitare redusă sau chiar nulă) și, în același timp, de a genera o aparență de legalitate privind originea (în fapt, frauduloasă) a unor importante sume de bani.

În etapa actuală de evoluție economică, cred că nu greșim dacă vorbim de o adevărată industrie off-shore. Creșterea ingeniozității și diversificarea continuă privind funcționarea mecanismelor off-shore au conferit un caracter tot mai structurat și organizat activităților criminale din domeniul “afacerilor murdare”, care afectează grav “starea de sănătate” a mediului de afaceri, în ansamblul său. În final, acțiunea conjugată a grupurilor de interese de tip mafiot, adevărate centre de forță economică, poate conduce (evident, în funcție de amploarea fenomenului), chiar la inaplicabilitatea regulilor și principiilor ce stau la baza funcționalității statului de drept și a instituțiilor specifice acestuia. Metodele și tehnicile utilizate de grupările criminalității economico-financiare caută să exploateze, în interes propriu și cu maximă versatilitate, asimetria și volatilitatea normativă, fără a ieși din “marja de eroare” a cadrului normativ; atunci când acest lucru nu este posibil (de cele mai multe ori, acțiunile acestora situându-se dincolo de frontierele legalității), nu ezită să apeleze la coruperea sau intimidarea unor funcționari din instituțiile statului, având drept unic scop maximizarea profiturilor.

Paradisurile fiscale constiuie “terenul fertil” pentru manipularea bazei de impozitare a profiturilor, prin utilizarea prețurilor intermediare de transfer, având ca bază justificativă tranzacții economice, de cele mai multe ori, simulate. Legalitatea dar, mai ales, moralitatea tehnicilor folosite în acest sens sunt, cel puțin, discutabile. Lumea „gulerelor albe” din domeniul afacerilor, din dorința de a conferi un grad cât mai ridicat de legitimitate utilizării paradisurilor fiscale prin intermediul firmelor off-shore, au asimilat procedeele respective cu metode moderne de planificare (sau gestiune) fiscală, fără a nega însă efectul utilizării acestora în minimizarea sarcinii fiscale.

Metodele de transfer transfrontalier al materiei impozabile sunt consecința unei inventivități care nu presupune decât limite teoretice și a unei ingeniozități căreia, cu multă muncă și mare greutate, îi pot fi detectate „punctele slabe” (de foarte multe ori, acest lucru fiind chiar

imposibil de demonstrat). Este evident că aceste metode se structurează pe inconsistențele legislative și instituționale, exploatând incoerențele existente la nivelul actului de management guvernamental (și, în funcție de amplitudinea fenomenului, putând pune în pericol chiar eficiența actului de guvernare).

Spre exemplu, în domeniul exporturilor, nu ar constitui nimic neobișnuit dacă operațiunea în sine s-ar efectua, inițial, la un preț modic (denumit și preț intermediar de vânzare), către o firmă off-shore (în fapt o firmă afiliată a exportatorului și controlată efectiv de acesta – prin pârgii și mecanisme de control specifice paradisurilor fiscale). Ulterior, după ce firma afiliată, de tip off-shore, realizează „saltul de preț” (la nivelul real al prețurilor practicate pe piața internațională), produsul în cauză este reexportat către adevărata destinație. În această situație, marea masă a profitului se localizează la nivelul firmei din paradisul fiscal în cauză, în care impozitarea fie este nulă, fie este foarte redusă (în funcție de legislația specifică a fiecărui paradis fiscal). Practic, are loc un transfer nu numai al masei impozabile, dar și al dreptului de impozitare către o jurisdicție fiscală mai „blândă”. Această operațiune, în esența sa, reprezintă o formă de evaziune fiscală „licită” („tolerată” de cadrul legislativ), deoarece veniturile nu sunt înregistrate (și, în consecință, nu sunt impozitate), la adevărata lor dimensiune, acolo unde au fost generate (mai precis, la domiciliul fiscal al exportatorului).

În sens invers, în domeniul importurilor, de asemenea nu ar constitui nimic neobișnuit dacă operațiunea s-ar efectua prin interpunerea, în circuitul comercial, a unei firme dintr-un paradis fiscal, afiliată importatorului. Firma off-shore ar realiza o redimensionare (evident, în sensul creșterii) a costurilor importatorului final, privind respectiva operațiune, acesta înregistrând în evidența financiar-contabilă cheltuieli supradimensionate cu materiile prime sau mărfurile (pe baza prețului intermediar de cumpărare), și care, în final, se reflectă în subdimensionarea bazei de impozitare a profitului și, implicit, a impozitului pe profit aferent. De asemenea, profitul „se strânge” la nivelul firmei off-shore, având loc, și în acest caz, o diminuare (artificială, nereală în fapt) a bazei de impozitare a profitului, dar nu prin subdimensionarea veniturilor (ca în cazul exporturilor), ci prin supradimensionarea cheltuielilor.

În acest sens, apreciem ca fiind binevenite precizările aduse prin HG nr. 1840/2004, privind posibilitatea, acordată organelor fiscale, de retratare, din punct de vedere fiscal, a tranzacțiilor economice derulate între persoane afiliate. Considerăm că „golurile legislative” în domeniu au fost eliminate (fie și parțial) prin reglementările H.G. nr. 1840/2004, de modificare și completare a Normelor metodologice date în aplicarea Codului fiscal, privind reconsiderarea operațiunilor economice cu un caracter „special” (de regulă, între persoane afiliate). În această situație, se precizează că organele fiscale pot proceda la reconsiderarea prețului unei tranzacții dintre o persoană juridică română și una străină afiliată, pornind de la prețul de piață utilizat în tranzacții comparabile necontrolate (care se derulează între persoane independente). Totuși, în situația în care noțiunea de „preț de piață”, definită de actualul Cod fiscal, nu este definită explicit și fără echivoc (deoarece nu se precizează ce înseamnă un client independent sau un furnizor independent), demersurile întreprinse în această direcție pot constitui baza unor explicații relative și chiar cu un caracter discreționar.

În spiritul și litera reglementărilor HG nr. 1840/2004⁹⁸, sunt definite două noțiuni de bază (oportunitatea și independența tranzacției) ce trebuie avute în vedere în cadrul analizei ce urmează a fi efectuată. De asemenea, sunt precizate și metodele care stau la baza estimării prețului de piață al tranzacției: metoda comparării prețurilor (conform pct. 4), metoda cost – plus (conform pct. 5), metoda prețului de revânzare (conform pct. 6), metoda marjei nete (conform pct. 8) și metoda împărțirii profitului (conform pct. 9). În conformitate cu prevederile pct. 11 din HG nr. 1840/2004, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate, se va utiliza metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe (pe piețe comparabile din punct de vedere comercial), având în vedere și datele disponibile pentru ca analiza efectuată să fie cât mai precisă și riguroasă.

Conform pct. 17 și 18 din HG nr. 1840/2004 se aduc precizări importante privind regimul deductibilității fiscale în cazul cheltuielilor cu dobânzile, aferente împrumuturilor acordate între persoane afiliate. De asemenea, la pct. 20 din HG nr. 1840/2004 se precizează condițiile de deductibilitate fiscală a cheltuielilor referitoare la serviciile de administrare și management în cazul persoanelor afiliate, cadrul normativ insistând asupra caracterului efectiv și real pe care trebuie să-l aibă serviciile în cauză.

Doar practica de zi cu zi poate confirma sau infirma acest plus de transparență în domeniul retratării, din punct de vedere fiscal, al tranzacțiilor derulate între persoane afiliate, în concordanță cu prevederile H.G. nr. 1840/2004 (în acest sens, poate nu ar fi lipsită de importanță o re poziționare în context și o redefinire a noțiunilor de *persoane afiliate* - în plus față de definiția actuală reglementată prin Codul fiscal, *client independent și furnizor independent*). Nu putem însă să ometem faptul că nu este suficient de clar dacă H.G. nr. 1840/2004 se referă doar la persoanele juridice nerezidente (conform precizărilor formulate la pct. 1, destul de clare în acest sens) sau dacă prevederile reglementării anterior precizate se aplică și la nivelul persoanelor juridice rezidente (deoarece la art. 11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în aplicarea căruia a fost emisă H.G. nr. 1840/2004, nu se fac precizări referitoare la calitatea persoanelor afiliate, respectiv ca rezidente sau nerezidente).

În mod cert, activitățile derulate în palierul informal al economiei asigură un profit superior față de cele din zona transparentă, având loc, practic, o remunerare superioară datorită riscurilor suplimentare determinate de o posibilă intervenție coercitivă a autorităților publice. Nu este mai puțin adevărat că randamentul superior al profitului este generat și de o concurență relativ mai redusă, specifică economiei subterane (nefiind însă excluse luptele pentru supremație între diferitele grupuri ale crimei organizate din domeniul afacerilor). Acest avantaj economic suplimentar, însoțit de cei care acționează pe “piața paralelă”, reprezintă practic supraprofitul realizat de “adeptii” economiei subterane. Dacă pornim de la premisa teoretică (dar verificată în practică) că, din punct de vedere al corelației cost marginal - venit marginal, profitul dimensionează activitățile competitive, atunci marea majoritate a firmelor ar trebui să tranziteze către „piața neagră”. În final, totul nu este decât un calcul de rentabilitate al contribuabililor, o analiză comparativă între riscuri și beneficii; cu cât gradul general de fiscalitate este mai ridicat iar îngrădirile legislative mai pronunțate, cu atât tendința „de alunecare” a contribuabililor către sectorul subteran al economiei este mai evidentă. Supraprofitul reprezintă, de regulă, efectul activității desfășurate în condiții

⁹⁸ Publicată în Monitorul Oficial nr. 1074 din data de 18.11.2004

de concurență neloială, care prejudiciază consumatorul, partenerii de afaceri și, în special, statul, prin recurgerea la procedee și tehnici evazioniste. Chiar dacă, în unele situații, supraprofitul în cauză are un caracter legitim din punct de vedere legal (și aici avem în vedere tehnicile de evaziune fiscală „licită”), în marea majoritate a cazurilor, acesta are un profund caracter nelegitim din punct de vedere moral (mai precis, al împrejurărilor în care a fost obținut).

Pe plan intern, în situația (nedorită) în care autoritatea publică acționează ca și producători și furnizori de rente pentru grupurile de presiune constituite în jurul său, se denaturează circuitul funcțional al economiei concurențiale de piață și, implicit, competiția dintre firme; în acest caz, pe piața respectivă se exercită o concurență neloială de către firmele ce gravitează în jurul grupurile de presiune (în detrimentul celorlalte firme din mediul de afaceri) și care se materializează în obținerea de supraprofit de către firmele în cauză. În același timp, de cele mai multe ori, firmele respective sunt și firme „gazdă” ale unor acte de corupție, care generează, în fapt, supraprofit; ulterior, o parte din acesta va finanța, prin intermediul mitei, „recunoștința” față de cei care au creat premisele acestei situații conjuncturale. Resursele financiare publice sunt canalizate către finanțarea unor interese private, ulterior statul fiind în imposibilitatea de a asigura bunurile publice necesare satisfacerii, într-o măsură cât mai cuprinzătoare, a nevoilor generale ale societății, în ansamblul său. În această ipoteză, supraprofitul reprezintă un efect al așa-numitei economii a coruptibilității, fără a nega că amploarea dimensiunilor acestuia poate fi potențată și de fapte cu un caracter evazionist.

În literatura de specialitate (în special, cea anglo-saxonă), noțiunea de supraprofit este abordată și din perspectiva laturii sale scriptice, fiind corelată cu metodele și tehnicile de contabilitate creativă, utilizate pentru a contura o stare de performanță economică (de multe ori, doar aparentă și neconcordanță cu situația în fapt a indicatorilor economico-financiar). În aceste condiții însă, se alterează consistența și veridicitatea informației furnizate de sistemul financiar-contabil. De asemenea, tot în literatura economică anglo-saxonă, abilitatea managerială (în special cea care generează avantajul comparativ pe piață) este asimilată ca un factor de producție derivat; în această situație, nu puțini sunt specialiștii care apreciază că profitul contabil conține și elemente de salarii, mai ales în cadrul firmelor care beneficiază de un management extrem de performant, dar ai căror manageri nu sunt remunerați la nivelul performanțelor pe care le realizează. Salariul obținut sub nivelul acestor performanțe se regăsește sub formă de supraprofit și este contabilizat în contul de profit și pierdere.

O parte din economiștii din vestul Europei asimilează noțiunea de supraprofit cu acea componentă a sa „nelegitimă”, propunând, în același timp, măsuri extreme față de cei care-l obțin, respectiv „confiscarea” sa integrală prin fiscalizare în proporție de 100%⁹⁹. Chiar dacă, din punct de vedere etico-moral, această atitudine se justifică, din punct de vedere al operaționalizării efective, aceasta este practic imposibilă, deoarece operațiunea de delimitare a profitului nelegitim (în masa totală a profitului) nu poate reprezenta, în etapa actuală, decât baza teoretică a unui raționament speculativ. Deși, în mod evident, masa profitului are o structură neomogenă (din punct de vedere al împrejurărilor care îl generează), în prezent, sistemele informaționale și bazele teoriei economice pozitive nu

⁹⁹ Thoris Gerard, *La repartition des revenus*, Editura Armand Colin, Paris, 1997

permit delimitările masei „profitului” în cele două componente (profitul normal sau cuvenit și profitul nelegitim sau supraprofitul).

BIBLIOGRAFIE

1. Cherciu Elena – Corupția. Caracteristici și particularități în România, Editura Lumina Lex, București, 2004
2. Craiu Nicolae – Economia subterană între „da” și „nu”, Editura Economică, București, 2004
3. Diaconu Paul – Cum fac bani contabilii? evaziune fiscală; paradisuri fiscale; contabilitate creativă, Editura Economică, București, 2004
4. Hoanță Nicolae – Evaziunea fiscală, Editura Tribuna Economică, București, 1997
5. Melinescu Ion, Talianu Irina – Investigațiile financiare în domeniul spălării banilor, Editura Imprimeria Națională, București, 2004
6. Pătroi Dragoș – Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional, Editura Economică, București, 2006
7. Pitulescu Ion – Al 3-lea război mondial – crima organizată, Editura Nemira, București, 1996
8. Șaguna Dan Drosu, Tutungiu Mihaela Eugenia – Evaziunea fiscală, Editura Oscar Print, București, 1995
9. Thoris Gerard – La repartition des revenus, Editura Armand Colin, Paris, 1987
10. Voicu Costică – Spălarea banilor murdari, Editura Sylvi, București, 1999