

LBRIS

We know
books

**Alexandru Armeanic
Vladlen Cojocaru**

**DUBLA IMPUNERE
FISCALĂ
INTERNĂȚIONALĂ**

MONOGRAFIE



ABREVIERI	5
PREFAȚĂ	9
CAPITOLUL I	
NOȚIUNEA DUBLEI IMPUNERI INTERNAȚIONALE	13
1. Noțiunea suveranității fiscale	15
2. Conflicte de dependențe fiscale	16
3. Dubla impunere juridică și economică	21
CAPITOLUL II	
MODALITĂȚI DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI	34
1. Reglementări naționale.....	34
2. Convenții internaționale	43
3. Cutuma	46
4. Jurisprudența.....	48
5. Doctrina	48
CAPITOLUL III	
CONVENȚII FISCALE	50
1. Cadrul juridic al convențiilor pentru evitarea dublei impuneri.....	50
2. Sfera de aplicare a convențiilor	58
2.1. Impozitele care cad sub incidența convenției	59
2.2. Spațiul geografic.....	63
2.3. Persoanele vizate	64
3. Interpretarea convențiilor fiscale	71
4. Nediscriminarea.....	74

CAPITOLUL IV

IMPUNEREA VENITURILOR ȘI A CAPITALURILOR 77

1. Impunerea veniturilor imobiliare, a câștigurilor din capital și a averii 77
2. Impunerea profiturilor întreprinderilor 83
3. Impunerea veniturilor aduse de capitalul mobilier 99
 - A. Dividende 99
 - B. Dobânzi 103
 - C. Comisioane 106
4. Impunerea veniturilor din profesii 108
 - A. Venituri din servicii profesionale independente 108
 - B. Servicii personale dependente (profesii dependente) 111
5. Pensiile 112

CAPITOLUL V

Metode de evitare a dublei impuneri 114

1. Metoda scutirii 115
2. Metoda creditării 120
3. Exemple de soluții concrete de evitare a dublei impuneri prevăzute în convențiile încheiate de Republica Moldova cu alte state 127

BIBLIOGRAFIE 138

PREFAȚĂ

„În perioada capitalismului premonopolist, datorită fiscalității mai reduse, respectiv nivelului mai scăzut al cotelor de impozit, contribuabilul putea plăti impozit atât în statul în care realiza venituri, cât și în statul său de domiciliu. În perioada actuală, datorită accentuării fiscalității, supunerea veniturilor la o dublă impozitare poate să influențeze negativ interesul pentru lărgirea schimbului economic dintre țări.”¹

Astăzi, mai mult ca oricând, suntem martorii procesului de dezvoltare și diversificare a relațiilor dintre state, în diverse domenii de activitate: comerț, cooperare în producție, cercetare științifică și tehnică, învățământ etc. Azi nu doar mărfurile trec hotarele țării producătoare în căutare de piețe de desfacere, dar și capitalurile, forța de muncă, cunoștințele tehnice și științifice, brevetele, informațiile. A crescut gradul de interdependență dintre economiile naționale, astfel încât nici țările cele mai dezvoltate și mai prospere nu ar mai putea progresa fără colaborarea cu alte țări fie la fel de dezvoltate, fie mai puțin dezvoltate.

Internaționalizarea economică – trăsătură caracteristică a lumii contemporane – poate fi avantajoasă pentru toate țările, dacă ea se bazează pe respectarea independenței și suveranității naționale, pe neamestecul în treburile interne, pe avantajul reciproc și pe dreptul fiecăruia de a-și alege calea de urmat. Internaționalizarea economică, în avantajul reciproc al părților, presupune înlăturarea unor obstacole, a unor restricții și flexibilitatea unor reglementări care să favorizeze dezvoltarea schimburilor

¹ Marieta Strugaru, „Convenții pentru evitarea dublei impuneri – instrumente de dezvoltare și diversificare a relațiilor economice, comerciale și culturale între țări”, Revista „Impozite și taxe”, *Tribuna economică*, nr. 3, 1997, p. 51.

comerciale dintre state, extinderea cooperării pe multiple planuri, transferul de tehnologii, efectuarea de investiții de capital în străinătate în condiții de deplină securitate etc.

Fiecare dintre formele în care se manifestă internaționalizarea economiei are o latură financiar-valutară. Aceasta conduce la realizarea de venituri și/sau la efectuarea de cheltuieli în străinătate; transferul de resurse financiare către beneficiari externi sau primiri de resurse din străinătate; antrenează perceperea de impozite și taxe de către stat sau face necesară renunțarea la asemenea drepturi.

Dubla impunere internațională constituie principala instituție juridică a dreptului fiscal internațional. Cercetarea acestei instituții a devenit necesară îndeosebi după obținerea independenței statului nostru, aceasta deoarece țara noastră, nefiind pregătită să supravegheze și să impună un număr atât de mare de întreprinzători privați, autohtoni și străini, a devenit o adevărată oază fiscală pentru speculanți și afaceriști verosi, ca și pentru firme străine cu mare experiență în materie de fraudă fiscală.

Fiscalitatea este un element important care arată eficacitatea economică a unei țări. În acest sens, înlăturarea obstacolelor fiscale pentru o bună dezvoltare a relațiilor internaționale comerciale este o preocupare constantă și primordială.

Dezvoltarea relațiilor de natură economică, financiară și de credit la nivel mondial impune o bună cunoaștere și înțelegere a reglementărilor existente în domeniul fiscal atât la nivel național, cât și internațional. Circulația transfrontalieră de persoane și capitaluri se intensifică. Drept urmare, în practică apare tot mai des fenomenul cunoscut în literatura de specialitate sub denumirea de dublă impunere internațională. Apare situația când venitul sau capitalul persoanei fizice sau juridice sunt susceptibile de a fi impozitate, atât sub auspiciile normelor fiscale străine unde a fost realizat venitul sau capitalul, cât și în statul unde contribuabilul este rezident sau are domiciliul de bază. Contribuabilul riscă deci să fie impozitat de două ori pentru același venit: impunerea în statul A pe veniturile

provenite din acest stat, și impunerea acelorași venituri în statul B al cărui rezident este. Dubla impunere internațională împiedică astfel schimburile economice între state.

Atât specialiștii în drept fiscal internațional, cât și economiștii recunosc efectele negative ale fenomenului dublei impuneri. Ei consideră necesar să depună toate eforturile în vederea atenuării efectelor sale și, în cele din urmă, a dispariției fenomenului vizat.

Trebuie prevenit fenomenul de dublă impunere, adică perceperea simultană a unui impozit de aceeași natură, de la aceeași persoană, de către două state diferite. Eliminarea dublei impuneri este urmărită pentru motive morale și, îndeosebi, pentru motive economice. Pe de o parte, dubla impunere internațională conduce la o repartizare injustă a sarcinilor fiscale asupra contribuabililor. Pe de altă parte, ea constituie un obstacol important în dezvoltarea comerțului, adică a schimbului de bunuri și servicii, a mișcărilor de capital, de tehnologii, de persoane și de investiții internaționale, fiind un obstacol în dezvoltarea relațiilor economice între țări.

O problemă devenită de importanță actuală, odată cu declararea independenței statului nostru, este aceea de studiere a modalităților și metodelor existente pentru evitarea dublei impuneri, precum și participarea nemijlocită a Republicii Moldova la limitarea și combaterea fenomenului de dublă impunere internațională: prin instrumentele juridice interne (unilaterale), dar și prin instrumentele juridice externe (internaționale), constând în convenții pentru evitarea dublei impuneri. Eliminarea sau, cel puțin, limitarea fenomenului dublei impuneri este o condiție importantă în extinderea relațiilor comerciale și cooperării economice, tehnicoștiințifice și culturale internaționale. Riscul de dublă impunere este, evident, amplificat de dezvoltarea operațiunilor internaționale. Pentru a elimina acest fenomen, sunt încheiate acorduri internaționale care atribuie unui stat sau altuia dreptul de impunere a unui venit.

În cadrul cercetării s-a pus în evidență instituția dublei impuneri care ar rezulta din aplicarea diferitor legislații fiscale, pentru aceeași

perioadă, pentru aceleași venituri dobândite de aceeași persoană fizică sau juridică. Lucrarea de față își propune să prezinte această instituție din cadrul relațiilor fiscale internaționale: definirea cât mai exhaustivă a fenomenului dublei impunerii, cauzele apariției ei, temeiul juridic pe care se sprijină, efectele scontate, mecanismele de evitare a dublei impunerii, precum și participarea Republicii Moldova la limitarea și combaterea fenomenului de dublă impunere internațională (problemă devenită de importanță actuală odată cu declararea independenței statului nostru) atât prin instrumente juridice interne (unilaterale), cât și externe (internaționale), constând în convenții pentru evitarea dublei impunerii.

La studierea acestei instituții s-au cercetat legislația internă (Codul fiscal al Republicii Moldova, Regulamentul cu privire la modul de divizare a veniturilor obținute de către nerezidenți din surse din Republica Moldova și a veniturilor obținute peste hotarele ei etc.), legislația străină (Codul General al Impozitelor din Franța, Circulara comitetului elvețian referitoare la impunerea persoanelor fizice domiciliat în străinătate și care exercită o activitate pentru Confederație sau alte instituții publice elvețiene, din 14 iunie 2000, etc.), tratate internaționale (Convenția Model al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital (*Convenția Model OCDE*) asupra modului de impunere a veniturilor și a averii, Convențiile încheiate de Republica Moldova cu diferite state – Rusia, Azerbaidjan, Kazahstan, Lituania, Letonia, Polonia etc.).

CAPITOLUL I. NOȚIUNEA DUBLEI IMPUNERI INTERNAȚIONALE

„Dubla impunere este fapta statelor, evaziunea fiscală este fapta indivizilor.”²

După cum am mai menționat, dubla impunere internațională constituie principala instituție juridică a dreptului fiscal internațional³. Limitarea competenței statului în materie fiscală este foarte strictă; ea nu se prezumă, ci își are originea într-un acord mutual între două state, care se exprimă într-o convenție bilaterală cu privire la lupta împotriva dublei impunerii⁴.

Este relativ ușor de determinat originea dublei impunerii; ea rezidă în contradicția, suprapunerea de competențe ce există între două sau mai multe suveranități fiscale. Este greșit să credem că dubla impunere constituie o idee clară, deoarece toate cazurile de dublă impunere sunt cunoscute mai mult intuitiv.

Atunci când o persoană fizică sau juridică rezidentă a unei țări realizează venituri în străinătate, veniturile respective sunt impuse în țara în care s-au realizat, dar ele pot fi impuse și în țara de rezidență. Aceasta, deoarece suveranitatea fiscală îi conferă dreptul de a impune venitul în cauză și statului de rezidență al contribuabilului, dar și statului de sursă a venitului.

Dacă ne referim la agenți economici, un rezident al Republicii Moldova – o întreprindere din Moldova –, în cazul în care realizează venituri printr-o secție de producție, asamblare sau comercializare, care

² Tixier G., *Droit fiscal international*, Paris, Dalloz, 1986, p. 4.

³ François Deruel, *Finances publiques / Droit fiscal*, Paris, ed. Dalloz, 1991, p. 197.

⁴ Tixier, *Op. cit.*, p. 3.

ii aparține, amplasată într-o altă țară, profitul aferent acelei fabrici, secției sau unități de desfacere din străinătate va fi impus în statul în care el se realizează. Dar statul nostru, în virtutea principiului venitului mondial care stă la baza legislației fiscale, are și el dreptul de a stabili impozit asupra profitului realizat, nu numai în Moldova, ci și în străinătate.

În situația în care, de exemplu, subiectul impunerii este rezident al Republicii Moldova, însă își desfășoară activitatea de antreprenor în afara hotarelor, apare întrebarea cărui stat i se vor plăti impozitele respective, după legea cărui stat se va calcula mărimea lor, care este regimul juridic al dublei impunerii, cum vor fi soluționate asemenea probleme.

Acceași situație apare și la plecarea unui salariat în străinătate; aceasta implică considerarea impactului unor noi obligații fiscale legate de existența unor legislații diferite de cele aplicabile în statul de origine al salariatului.

Aceste obligații pot modifica, în mod deosebit:

- Situația salariatului față de fiscalitatea personală (fiscalitate mai mare, mai scăzută în străinătate, dublă impunere etc.);
 - Obligațiile legale ale angajatorului (obligația de reținere a impozitului la sursă, obligația de a declara salariile plătite etc.).
- Precizăm că declarația necorespunzătoare a adevărului în fața unui organ competent și producătoare de consecințe juridice are, în unele cazuri, o incriminare distinctă. În asemenea cazuri, fapta constituie o altă infracțiune.⁵

Procedând în acest fel, întrucât pe plan internațional nu există legi care să reglementeze raporturile fiscale dintre state, se ajunge la o *dublă impunere juridică internațională*, ceea ce înseamnă că unul și același venit, realizat în două state diferite, este impus asupra a două impozite de același gen pentru aceeași perioadă. Acest lucru va constitui un obstacol în cooperarea economică internațională și în dezvoltarea relațiilor dintre state.

⁵ Nastas A., Cernomureș S., Cebotari O., „Răspunderea penală pentru declarațiile cu reavoință în statele aparținând sistemului de drept anglo-saxon”. În: Revista științifico-practică *Relații Internaționale Plus*, nr. 1 (17), Chișinău, 2020, p. 103.

În scopul conturării unei definiții a instituției de dublă impunere internațională, este necesară analiza a două concepte: *conceptul suveranității fiscale și cel al conflictului dependențelor fiscale*.

1. Noțiunea suveranității fiscale⁶

Conceptul de suveranitate fiscală⁷ este distinct de cel de suveranitate politică. Teritoriul fiscal poate să nu coincidă cu teritoriul unui stat suveran. De exemplu, în Franța așa-zisele teritorii de peste mări – „territoires d'outre-mer” (TOM) – au un sistem elaborat de propriile Adunări Legislative Teritoriale, iar legile fiscale votate de parlamentul francez nu-i sunt aplicabile. Cu toate acestea, suveranitatea fiscală și cea politică se pot confunda deseori. Aici e vorba de entitatea teritorială, care, indiferent de faptul dacă beneficiază sau nu de suveranitate politică, are suveranitate fiscală, dispunând de un sistem ce prezintă două caractere⁸: *autonomie tehnică și exclusivitate de aplicare*.

Într-o altă opinie din doctrină⁹, orice sistem fiscal se caracterizează printr-o singură trăsătură – *autonomie tehnică*. Această autonomie tehnică va exista în cazul în care vor fi întrunite cumulativ patru condiții¹⁰.

Autonomia tehnică a sistemului fiscal constă în faptul că acesta conține toate regulile necesare unei funcționări de sine stătătoare. Condiția **exclusivității de aplicare** este realizată prin aceea că sistemul fiscal se aplică, excluzând aplicarea celorlalte sisteme unui teritoriu determinat, acolo unde este unic furnizor de resurse fiscale.

⁶ A. Lavrov, „Convenții fiscale și dubla impunere internațională”, Revista Națională de Drept, nr. 1, 2001.

⁷ Idem.

⁸ În același sens se pronunță și J. Kerogues, citat de Ioan Condor în „Drept fiscal și financiar”, Editura „Tribuna Economică”, București, 1996, p. 417.

⁹ François Deruel, *op. cit.*, p. 196.

¹⁰ Este vorba despre: aplicarea exclusivă a unui sistem de impozite pe un teritoriu determinat; existența în cadrul sistemului a unor reguli determinate care să asigure funcționarea acestuia; funcția de „alimentare” exclusivă a bugetului de stat; existența unui sistem de organe proprii pentru asigurarea funcționării sistemului fiscal.

Statul politic și fiscal suveran nu poate exercita nicio putere fiscală în afara teritoriului său. Suveranitatea fiscală are un caracter relativ. Principiul potrivit căruia legile fiscale sunt inaplicabile pe teritoriul unui alt stat nu semnifică faptul că acestea nu se vor putea referi la bunuri situate în afara teritoriului său și la persoane care își desfășoară activitatea în afara teritoriului său. Și invers, dacă statul este cel care creează și aplică impozitele, poate, din proprie inițiativă, să accepte derogări de natură legislativă sau convențională, în vederea evitării dublei impuneri¹¹.

2. Conflicte de dependențe fiscale¹²

După cum s-a menționat, dezvoltarea schimburilor comerciale, și nu numai, a generat existența unor situații în care un individ poate depinde politic, social și economic de două sau mai multe state, concomitent. Astfel, resortisantul statului A își are reședința în statul B, iar sursele de venit ale acestuia se află în statul C: fiecare dintre aceste state are, total sau parțial, dreptul de impunere asupra persoanei.

Toate comunitățile naționale constituie nu numai o *entitate politică*, ci și o entitate *economică și socială*. Astfel se formează legături determinate de existența celor două entități: *dependența politică*, determinată de apartenența politică la un stat sau altul, adică de cetățenie; *dependența socială*, care se caracterizează prin existența unei reședințe sau a unui domiciliu într-un stat sau altul; *dependența economică*, ce rezultă din participarea individului la activitatea economică într-o anumită țară.

Dependența totală la suveranitatea fiscală a unui stat poate exista în cazul în care cele trei categorii de dependențe sunt reunite în cadrul aceluiași individ. Dar existența unor astfel de dependențe poate acorda statului competență fiscală asupra tuturor naționalilor săi, asupra celor care își au rezidența sau care participă la viața economică a acestuia.

¹¹ G. Tixier, op. cit, pp. 4-5, citat de A. Lavrov, „Convenții fiscale...”, *Revista Națională de Drept*, nr. 1, 2001.

¹² A. Lavrov, „Convenții fiscale...”, *Revista Națională de Drept*, nr. 1, 2001.

1. *Dependența politică* poate fundamenta o dependență fiscală. O singură legătură poate fi suficientă pentru a justifica dreptul de impunere a cetățenilor săi aflați în străinătate, la fel cum această legătură determină existența unei obligații de satisfacere a serviciului militar¹³. De exemplu, în SUA, Mexic, Filipine etc., dreptul pozitiv reține naționalitatea drept criteriu de impozitare, alături de principiul rezidenței și al sursei. SUA impozitează, de asemenea, rezidenții străini aflați pe teritoriul său pe veniturile lor totale. De asemenea, se impozitează veniturile obținute de non-rezidenți străini din sursa aflată pe teritoriul său jurisdicțional. În această țară, trusturile și averile interne au același statut fiscal ca și rezidenții și cetățenii Statelor Unite, în timp ce trusturile și averile străine au același statut fiscal ca și al non-rezidenților¹⁴.

Folosind criteriul naționalității (competența *ratione personae*)¹⁵, un stat îi impozitează pe rezidenții care au bunuri sau primesc venituri din statul respectiv, indiferent dacă aceștia locuiesc sau nu în țara lor. Astfel, impozitele și taxele prevăzute de legislația Republicii Moldova se vor aplica unor venituri realizate de cetățenii săi, indiferent de sursa de proveniență. În acest sens, Codul fiscal stipulează că „subiecții ai impunerii sunt persoane juridice și fizice (...) care obțin pe parcursul anului fiscal venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și persoane fizice și juridice rezidente care obțin venit investițional și financiar din surse aflate în afara Republicii Moldova”. Se precizează că „subiecții impunerii sunt obligați să declare venitul brut obținut din toate sursele”¹⁶.

Această regulă cu privire la veniturile realizate în străinătate își va găsi aplicarea doar în câteva cazuri:

- dacă pentru aceleași venituri sau bunuri nu s-au plătit impozite în statul pateritorial căruia au fost obținute sau dobândite;

¹³ G. Tixier, op. cit, p. 7.

¹⁴ T. Moșteanu, „Dubla impunere internațională, impunere, metode de evitare, exemplificări”, în *Impozite și taxe*, nr. 6-7, 1997, p. 177.

¹⁵ Dan Grosu Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, București, 2000, p. 648.

¹⁶ Art. 13, Codul fiscal, nr. 1163-XIII, din 24.04.97, publicat în Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 62 din 18.09.1997 și republicat în Monitorul Oficial nr. 102-103 din 23.08.2001.