

CONVENȚII DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI

Prezentarea de față are în vedere prevederile legale în vigoare la data de 31.03.2004

Legislație aplicabilă în domeniu

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M.Of. nr. 927/23.12.2003
- Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M.Of. nr. 112/06.02.2004

I. Dubla impunerea fiscală internațională

Dubla impunere fiscală internațională reprezintă supunerea la impozit a aceleiași materii impozabile și pentru aceeași perioadă de timp de către două autorități fiscale din țări diferite. Apariția dublei impuneri se datorează modului în care sunt aplicate criteriile care stau la baza impunerii veniturilor sau averii. În practica fiscală internațională **criteriile** care stau la baza impunerii veniturilor sau averii sunt:

- **criteriul rezidenței** (sau al domiciliului fiscal), potrivit căruia impunerea veniturilor sau averii se realizează de autoritatea fiscală din țara căreia aparține rezidentul, indiferent dacă veniturile sau averea, care fac obiectul impunerii, sunt obținute sau se află pe teritoriul acelei țări sau în afara acesteia;
- **criteriul naționalității**, potrivit căruia o țară impune rezidenții săi, care realizează venituri sau posedă avere din (în) țara respectivă, indiferent dacă aceștia locuiesc sau nu în țara lor;
- **criteriul originii veniturilor** (teritorialității), potrivit căruia impunerea se efectuează de către organele fiscale din țara pe al cărei teritoriu s-au realizat veniturile sau se află averea, indiferent de rezidența sau naționalitatea beneficiarilor de venituri.

Efectele negative pe care dubla impunere le are asupra dezvoltării relațiilor economice și financiare dintre diferite țări au determinat găsirea unor soluții pentru înlăturarea ei. Dubla impunere poate fi evitată, fie pe baza unor măsuri legislative unilaterale, fie prin încheierea unor acorduri bilaterale sau multilaterale între diferite țări.

1. Metode/procedee pentru evitarea dublei impuneri

Pentru evitarea propriu-zisă a dublei impuneri, în practica fiscală internațională se aplică mai multe **metode** sau **procedee tehnice**, cum sunt:

- metoda scutirii (exonerării) totale;
- metoda scutirii (exonerării) progresive;
- metoda „creditării” (imputării) obișnuite;
- metoda „creditării” integrale.

2. Modalități de evitare a dublei impuneri:

Ca modalități de evitare a dublei impuneri se impun:

- reglementările fiscale conținute în dreptul intern;
- convențiile fiscale internaționale.

Convențiile fiscale internaționale sunt:

1. convenții bilaterale, care implică numai două țări;
2. convenții multilaterale – care implică mai mult de două țări participante.

II. Convențiile bilaterale de evitare a dublei impuneri încheiate de România

Convențiile bilaterale încheiate în acest sens de România se aplică persoanelor care sunt rezidente ale unuia sau ale ambelor state contractante. Prin *persoană* se înțelege o persoană fizică, o societate și orice altă asocieră de persoane. Termenul *societate* înseamnă orice persoană juridică sau orice entitate care este considerată persoană juridică în scopul impozitării.

Majoritatea convențiilor încheiate în acest sens urmăresc același model și multe din prevederile lor sunt similare sau chiar identice, ceea ce se datorează faptului că multe dintre ele sunt negociate în baze generale recunoscute și în baza unor modele internaționale similare.

Prin convențiile încheiate sunt vizate **impozitele pe venit și pe capital** stabilite în numele unui stat contractant sau al subdiviziunilor sale politice, al unităților administrativ-teritoriale ori al autorităților locale, indiferent de modul în care sunt percepute.

Sunt considerate impozite pe venit și pe capital toate impozitele stabilite pe venitul total, pe capitalul total sau pe elementele de venit sau de capital, inclusiv impozitele pe câștigurile provenite din înstrăinarea proprietății mobiliare sau imobiliare, precum și impozitele asupra creșterii capitalului.

1. Impunerea veniturilor obținute din România de persoane fizice sau juridice nerezidente

Veniturile obținute din România de persoane fizice sau juridice nerezidente sunt impozabile potrivit prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, respectiv ale articolelor din aceste convenții care reglementează impunerea categoriilor de venituri respective. Pentru veniturile la care în convențiile de evitare a dublei impuneri este prevăzut dreptul de impunere în statul de sursă, fără a fi precizată în mod expres o cotă de impunere, veniturile respective sunt impozabile potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri coroborate cu legislația română în domeniu.

Pentru persoanele rezidente ale statelor cu care România are încheiate convenții și care realizează venituri din România, impozitul ce se reține la sursă pentru dividende, dobânzi, comisioane, redevențe este la **nivelul cotei** stabilite la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convenții. În cazul când legislația internă prevede în mod expres exceptarea de la impunere, scutirea sau o cotă de impozitare mai favorabilă, sunt aplicabile prevederile legislației interne – Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri - Partea 139¹. Alineatul 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri nu este anulat de alineatul 1 al aceluiași articole, care prevede că veniturile respective plătite unui rezident se impun în statul său de rezidență. Aplicarea alineatului 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

2. Certificatul de rezidență fiscală

Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri beneficiarii veniturilor din România, persoane rezidente ale celuilalt stat contractant, vor depune anual la plătitorul de venit **originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală**, tradusă și legalizată de organul autorizat din România, în momentul plății venitului, dar nu mai târziu de o lună calculată de la data plății acestuia. Copia legalizată de pe certificatul de rezidență fiscală va fi contrasemnată și de persoana autorizată care a semnat documentul de plată a venitului la extern.

În cazul în care beneficiarul venitului, persoană rezidentă a celuilalt stat contractant, nu prezintă **originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală**, tradusă și legalizată, se aplică cotele de impozit prevăzute în Titlul V al Codului Fiscal și nu cele stabilite prin convenție.

Informațiile referitoare la eliberarea certificatului de rezidență fiscală pentru persoanele fizice și juridice române, precum și cele privind eliberarea certificatului de atestare a impozitului plătit, conform convenției de evitare a dublei impunerii, vor fi furnizate de:

- serviciile de metodologie și asistență pentru contribuabili și birourile (compartimentele) administrare monopol de sat din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat județene; serviciul metodologie, relații cu contribuabilii și serviciul monopoluri (țigări, băuturi, jocuri etc.) din cadrul Direcției generale a finanțelor publice și controlului financiar de stat a municipiului București; serviciile (birourile, compartimentele) de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impunerii din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice și controlului financiar de stat județene, respectiv a municipiului București, cu excepția județului Ilfov;
- birourile de asistență pentru contribuabili din cadrul administrațiilor financiare municipale; serviciile juridice și relații cu contribuabilii și serviciile de licențe, marcă țigări și băuturi alcoolice din cadrul administrațiilor financiare ale sectoarelor municipiului București;
- și, respectiv, de Direcția acorduri fiscale internaționale din cadrul Ministerului Finanțelor.

Certificatul de rezidență fiscală se eliberează pe baza unei cereri formulată de persoana interesată, al cărei model este prevăzut în Ordinul nr. 1798/1998 pentru aprobarea formularisticii referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii și stabilirea competențelor privind semnarea acestor formulare.

3. Restituirea impozitului

În cazul când în România s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc prevederile din convențiile de evitare a dublei impunerii, **suma impozitului reținut în plus poate fi rambursată** la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.

Cererea de rambursare a impozitului trebuie depusă de persoana nerezidentă în termenul legal de prescripție, stabilit prin legislația statului român. Rambursarea impozitului către persoana nerezidentă se va face prin intermediul rezidentului român plătitor al venitului.

4. Nediscriminarea

Convențiile încheiate în vederea evitării dublei impunerii cuprind și prevederi referitoare la discriminare.

Astfel, se stipulează că naționali unui stat contractant nu vor fi supuși în celălalt stat contractant nici unei impozitări sau obligații legate de aceasta, diferită sau mai împovărătoare decât impozitarea sau obligația la care sunt sau pot fi supuși naționali celuilalt stat aflați în aceeași situație, mai ales în ceea ce privește rezidența.

Aceleași dispoziții se vor aplica, de asemenea, și persoanelor care nu sunt rezidente ale unuia sau ale ambelor state contractante.

Impunerea unui sediu permanent pe care o întreprindere a unui stat contractant îl are în celălalt stat contractant nu va fi stabilită în condiții mai puțin favorabile în acel celălalt stat decât impunerea stabilită întreprinderilor acelui celălalt stat, care desfășoară aceleași activități. Această prevedere nu va fi interpretată ca obligând un stat contractant să acorde rezidenților celuilalt stat contractant vreo deducere personală, înlesnire și reducere în ceea ce privește impunerea pe considerente privind statutul civil sau responsabilitățile familiale pe care le acordă rezidenților săi.

Cu excepțiile prevăzute în convenții dobândite, redevențele și alte plăți făcute de o întreprindere a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant se vor deduce, în scopul determinării profiturilor impozabile ale unei asemenea întreprinderi, în aceleași condiții ca și cum ar fi fost plătite unui rezident al primului stat menționat. În mod similar, orice datorii ale unei întreprinderi a unui stat contractant față de un rezident al celuilalt stat contractant vor fi deductibile, în vederea determinării capitalului impozabil al acestei întreprinderi, în aceleași condiții ca și când ar fi fost contractate față de un rezident al primului stat menționat.

Întreprinderile unui stat contractant, al căror capital este integral sau parțial deținut ori controlat, în mod direct sau indirect, de unul sau de mai mulți rezidenți ai celuilalt stat contractant, nu vor fi supuse în primul stat menționat nici unei impunerii sau nici unei obligații legate de aceasta, care să fie diferită sau mai împovărătoare decât impunerea și obligațiile legate de aceasta, la care sunt sau pot fi supuse alte întreprinderi similare ale primului stat menționat.

5. Procedura amiabilă

Când o persoană consideră că datorită măsurilor luate de unul sau de ambele state contractante rezultă sau va rezulta pentru ea o impozitare care nu este conformă cu prevederile convenției, ea poate, indiferent de căile de atac prevăzute de legislația internă a acelor state, să supună cazul său autorității competente a statului contractant al cărui rezident este sau, dacă situația sa se încadrează în prevederile legale, aceluia stat contractant al cărui național este. Cazul trebuie prezentat în termen de 3 ani de la prima notificare a acțiunii din care rezultă o impunere contrară prevederilor convenției.