

## **Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)**

**Cornelia LEFTER**

Academia de Studii Economice, București  
cornelialefter54@yahoo.com

**Simona CHIRICĂ**

Academia de Studii Economice, București  
s.chirica@schoenherr.ro

**Rezumat.** *Evitarea dublei impuneri a fost prima oară introdusă în România în anul 1973. Datorită dezvoltării permanente a mediului economic, juridic, social, global etc., România și-a adaptat prevederile legale privind taxele cu cele din domeniul dreptului fiscal referitor la taxe. Unul dintre cele mai relevante momente ale acestui proces fiind accesarea României la Uniunea Europeană. În timpul procesului de aderare și după ce a devenit stat membru, România a adoptat legislația fiscală europeană obligatorie. Fiind membră a UE și urmând cu fiecare stat contractant membru al UE un lung proces de amendamente legislative, inclusiv de renegociere și îmbunătățire, România și-a modificat indirect multe dintre tratatele privind dubla impunere.*

**Cuvinte-cheie:** taxe, spațiu fiscal, dubla impunere internațională, convenții fiscale, credit fiscal extern.

**Cod JEL:** M21.

**Cod REL:** K34.

Exercitându-și dreptul suveran de a impune taxe și impozite, fiecare stat a reglementat problematica impunerii fiscale nu numai pentru propriii săi cetățeni, dar și pentru acele persoane (nerezidenți) care în mod ocazional sau temporar realizează venituri pe teritoriul statului.

Competența exclusivă a unui stat în domeniul fiscal, în baza căreia acesta este neîngrădit să instituie și să încaseze impozitele și taxele în teritoriul suveran, este cunoscută sub denumirea de *suveranitate fiscală*. Astfel, fiecare stat are libertatea de a stabili sistemul fiscal pe care îl instituie, de a defini impozitele ce compun acel sistem, de a preciza subiecții impunerii, de a determina baza de impozitare, de a dimensiona cotele de impunere, de a fixa termenele de plată, de a acorda înlesniri fiscale, de a stabili sancțiuni fiscale, de a institui căi de atac și procedura de soluționare a litigiilor fiscale etc.<sup>(1)</sup>

În acest fel, nerezidenții pot fi impozitați de două ori: o dată în statul unde realizează venituri (altul decât statul lor de reședință, numit și stat sursă) și a doua oară în statul lor de reședință. Mai mult decât atât, se remarcă, ca principiu general, că statele sursă au cel mai adesea tendința să aplice impozitele interne asupra elementelor de venit ale nerezidenților realizate în acest stat, diminuând astfel baza impozabilă a statului de rezidență.

Or, astfel de situații, numite de „dublă impunere internațională”<sup>(2)</sup>, nu sunt benefice nici pentru cei care obțin venituri în alt stat decât statul lor de reședință, nici pentru statele implicate (respectiv statul sursă și cel de reședință). Dacă nu ar reglementa această problemă, statele implicate ar avea un conflict permanent privind dreptul lor de a impozita veniturile realizate pe teritoriul lor, privind protecția pe care trebuie să o acorde propriilor cetățeni care realizează venituri în alte state, și chiar, la nivel global, s-ar frâna dezvoltarea liberă a comerțului.

În același timp, creșterea integrării în economia mondială și globalizarea afectează concurența impozitării. Aceasta împiedică factorul de decizie politică să mărească obligațiile fiscale ale contribuabililor și are un impact pozitiv, deoarece un sistem de impozitare eficace permite statului să pună la dispoziție bunuri publice, să protejeze resurse și să redistribuie venitul.

Mai mult decât atât, deciziile investiționale ale investitorilor internaționali sunt influențate de sistemele de impozitare. Statele încearcă să atragă investiții străine prin regimuri de impozite preferențiale datorită necesității de a dezvolta propriile economii prin intermediul capitalului importat. Avantajul fiscal acordat de statul capitalului importat poate fi eliminat de către statul de rezidență al investitorului sau poate duce la dubla impozitare. Dubla neimpozitare conține un avantaj competitiv și viceversa, iar dubla impozitare conține un dezavantaj competitiv pentru companiile multinaționale sau investitorii internaționali.

Evident, eliminarea barierelor fiscale, eliminarea dublei impuneri și eliminarea dublei neimpuneri, acordurile vamale, soluții administrative nebirocratice sunt cei mai importanți factori interdependenți în creșterea sau diminuarea volumului tranzacțiilor în state diferite.

Acesta este cadrul în care analizăm preocuparea permanentă a statelor, inclusiv a României (1. Reglementări interne; 2. Convenții încheiate cu alte state), de a evita fenomenul dublei impuneri internaționale prin mijloace juridice, pașnice (tratate) folosind pârghii specifice (3. Creditul fiscal extern). În continuare prezentăm succint și obligația României, ca stat membru al Uniunii Europene, de a se conforma principiului comunitar privind evitarea dublei impuneri internaționale (4).

### **1. Reglementarea combaterii fenomenului de dublă impunere în dreptul român**

În prezent, instituția evitării dublei impuneri internaționale este reglementată atât de dispozițiile Codului fiscal<sup>(3)</sup> și ale Normelor sale metodologice de aplicare<sup>(4)</sup>, cât și de tratatele internaționale ratificate de România.

În scopul evitării dublei impuneri, România folosește măsuri legislative unilaterale, dar și dispoziții legale incluse în convenții fiscale bilaterale încheiate cu alte state.

Aceste două seturi de norme juridice au aceeași finalitate, și anume evitarea dublei impuneri internaționale. La o primă analiză, cele două seturi de măsuri legislative par a se exclude, dar, în practică, se observă că ambele funcționează simultan cu succes.

Din punct de vedere cronologic, al momentului când diferite măsuri legislative privind evitarea dublei impuneri internaționale au fost adoptate în dreptul românesc, măsurile unilaterale au fost primele instrumente juridice folosite în acest scop. După anul 1973 au fost semnate și primele convenții fiscale încheiate de România cu diferite state.

Fenomenul de dublă impunere internațională presupune existența unui raport fiscal cu elemente de extraneitate. Adică, datorită faptului că subiectul supus impozitării (persoană fizică sau juridică) este un nerezident, ar însemna ca el să fie impozitat pe teritoriul României conform normelor de impozitare ale statului său de rezidență.

Din punctul de vedere al raportului dreptului fiscal intern cu cel fiscal internațional, se impune a se preciza că dispozițiile agreeate de România în convențiile fiscale bilaterale prevalează față de dispozițiile dreptului intern în cazul unui conflict.

În acest sens, prin conflict se poate înțelege atribuirea incorectă a competenței de impozitare, în sensul că mai multe autorități invocă o asemenea competență de impunere. În practică apar deseori asemenea situații din cauza necorelării dispozițiilor actuale ale legislației interne cu prevederile convențiilor fiscale încheiate de România de-a lungul timpului. Motivul este că, în majoritatea cazurilor, normele legale reglementate în textul convențiilor de evitare a dublei impunerii sunt dispozitive și „conduc la încercări de «arogare» a competenței de impozitare prin reținere la sursă din partea autorităților fiscale ale ambelor state semnatare, iar doctrina și jurisprudența noastră sunt extrem de lacunare în această privință.”<sup>(5)</sup>

Astfel, conform concepției<sup>(6)</sup> legiuitorului fiscal român și a autorităților fiscale naționale, în principiu, toate veniturile realizate în România pot și trebuie să fie impozitate în România, ca stat de realizare a acestor venituri. În consecință, reținerea la sursă a unei anumite cote de impozit asupra tuturor veniturilor obținute din România (dobânzi, dividende, redevențe, comisioane etc.) de către un nerezident este urmată de acordarea, în statul de rezidență al beneficiarului acelui venit, a unui credit fiscal. În acest fel, se elimină din impozitul datorat în statul de rezidență impozitul plătit în România (în anumite limite și condiții).<sup>(7)</sup>

Se observă astfel că, pe de o parte, Codul fiscal român consacră prioritatea convențiilor de evitare a dublei impunerii în fața unei norme de drept intern, iar, pe de altă parte, România a negociat și a partajat cu fiecare stat în parte competența de impozitare pe fiecare categorie de venit, stabilind, de exemplu, o cotă procentuală maximă a impozitului reținut la sursă. Pe cale de excepție, însă, dacă persoana nerezidentă nu îndeplinește condițiile aplicării prevederilor conținute în convenția încheiată de statul său cu România, sau o astfel de convenție nu există, atunci numai statul sursă (respectiv România) poate impune venitul realizat de nerezident pe teritoriul său.

Aceste principii sunt enunțate expres de art. 118 al Codului fiscal român care dispune că: „...dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit. În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impunerii se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență”. În cazul în care certificatul de rezidență

fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile Codului fiscal român, adică nerezidentul este impus în România ca și un rezident pentru aceleași categorii de venituri. Dacă, însă, certificatul de rezidență fiscală se prezintă cu întârziere, dar înăuntrul termenului de prescripție de cinci ani aplicabil în materie fiscală, din acel moment se vor aplica prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și astfel se va face regularizarea impozitului.

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

Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

Interpretând prevederile legale menționate anterior, putem deduce regulile potrivit cărora nerezidenții statelor cu care România a încheiat convenții de evitare a dublei impuneri pot solicita cu prioritate cota de impozit stipulată în convenția respectivă sau pot beneficia de cota cea mai favorabilă, dacă legislația statului sursă prevede o cotă mai favorabilă decât cea prevăzută în convenție.

Sub aspect practic, dacă persoana nerezidentă care realizează în România venituri impozitabile optează pentru cota de impozit stipulată în convenție, atunci ea trebuie să prezinte statului român dovada de rezident al statului contractant (de rezidență), și astfel acesta din urmă va avea competență exclusivă de impozitare, inclusiv asupra venitului realizat în România (în calitate de stat sursă). Dacă, însă, se optează pentru o cotă mai favorabilă decât cea prevăzută în convenție, atunci, după plata impozitului, persoana nerezidentă trebuie să solicite statului român (de sursă) emiterea unui document care să ateste îndeplinirea obligației de plată a acestui impozit în acest stat. Subliniem însă că din modul de redactare a textului de lege amintit mai sus (art. 118 Cod fiscal) nu reiese însă cu claritate dacă aplicarea cotei mai favorabile este automată, și deci obligatorie pentru autoritățile fiscale române, ori trebuie solicitată de nerezident. Prin urmare, deși dispoziția citată pare a fi imperativă, aceasta trebuie corelată cu textul fiecărei convenții în parte. În consecință, coroborând dispoziția art. 118 Cod fiscal cu principiul priorității tratatelor internaționale în fața legii naționale, deducem că, dacă textul convenției exprimă o competență exclusivă și nu alternativă statului de rezidență (de regulă prin indicarea cuvântului „totuși”), atunci nerezidentul care obține venituri în România nu mai poate opta pentru aplicarea cotei mai favorabile. În acest sens se pronunță și jurisprudența Curții Supreme de Justiție<sup>(8)</sup>.

## 2. Convenții încheiate de România cu alte state pentru evitarea dublei impuneri internaționale

Preocupări intense pentru excluderea dublei impuneri internaționale<sup>(9)</sup> au apărut la începutul secolului nostru, odată cu dezvoltarea schimburilor de mărfuri între state, cu toate că se apreciază că astfel de încercări sunt cunoscute încă din feudalism.<sup>(10)</sup>

Tratatele de impunere bilaterale sau multilaterale între state au ca scop<sup>(11)</sup> reducerea dezavantajelor dublei impuneri. Efectele impunerii prin diferite tratate de impunere sunt descrise în teoria internațională a impozitării care distinge între neutralitatea capitalului importat („NCI”) și neutralitatea capitalului exportat („NCE”). Cadrul legal care guvernează aceste concepte (NCI și NCE) este format din reglementările Organizației Mondiale a Comerțului (OMC), precum și din dispozițiile de drept comunitar sau incluse în modelul convențiilor de evitare a dublei impuneri adoptat la nivel internațional.

Prin încheierea convențiilor<sup>(12)</sup> de evitare a dublei impuneri internaționale ambele părți contractante convin asupra unei obligații de drept internațional public, și anume renunțarea totală sau parțială la impunerea anumitor materii. Aceste convenții sunt supuse regulilor de drept internațional public. Practic, încheierea convențiilor fiscale internaționale reprezintă exercitarea suveranității fiscale ale unui stat de a-și da acordul de voință în mod liber cu privire la limitele suveranității fiscale în funcție de interesele proprii de natură economică, fiscală, socială etc.

România a încheiat până în prezent 83 de convenții fiscale atât cu statele membre UE<sup>(13)</sup>, cât și cu terțe state și folosește de regulă Modelul OECD - 2005 sau Modelul ONU. Metoda preferată de evitare a dublei impuneri este cea a creditării ordinare.

Există însă și situații în care convențiile derogă foarte mult de la Modelul OECD, cum ar fi exemplul convenției fiscale bilaterale cu SUA<sup>(14)</sup>. În cadrul acestei convenții, cele două state s-au obligat ca autoritățile lor competente să-și notifice reciproc: orice amendamente aduse legilor de impozite menționate în convenție, adoptarea oricărui impozite menționate ori a oricărui amendamente a normelor în vigoare sau adoptarea de noi legi în domeniu. De asemenea, distinct față de alte convenții fiscale, convenția fiscală cu SUA detaliază noțiunea de „redevență” (fie că este vorba de „redevență culturală”<sup>(15)</sup> sau de „redevență industrială”<sup>(16)</sup>, ori de „redevență culturală și industrială”<sup>(17)</sup>).

Norme interesante de drept pozitiv se găsesc și în Convenția între Guvernul României și Guvernul Republicii Moldova pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital<sup>(18)</sup>. Astfel, art. 20 al convenției prevede scutirea, pe o perioadă de șapte

ani, de la impozitare a veniturilor<sup>(19)</sup> studenților și practicanților folosite de aceștia pentru educație și pregătire profesională.

O analiză succintă a convențiilor fiscale de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state relevă faptul că, de regulă, veniturile realizate din investiții sub forma aportului la capitalul unor societăți constituite în statul sursă ori obținute din cedarea sau transferul sub orice titlu a unor astfel de titluri de valoare se face de către statul de rezidență. Astfel, din cele 83 de convenții încheiate de România, aproximativ 60 prevăd impunerea câștigurilor de capital în statul de rezidență a beneficiarului venitului respectiv. În aproximativ 20 de convenții fiscale bilaterale (cum ar fi cele încheiate cu Armenia, Australia, Austria, China, Coreea de Nord, Croația, Islanda, Israel, Malta, San Marino, Franța etc.) România a agreeat impunerea în statul de sursă a acțiunilor unei societăți comerciale al cărei sediu este în statul sursă, dacă majoritatea patrimoniului societății este format din active imobiliare.

### 3. Creditul fiscal extern

Legislația română reglementează instituția „creditului fiscal” în favoarea cetățenilor români care realizează venituri în străinătate. Altfel spus, cetățenii români pot deduce din impozitul datorat în România impozitele deja plătite în străinătate pentru unele venituri realizate într-un stat sursă.

Instituția creditului fiscal a fost reglementată inițial de Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit<sup>(20)</sup> și de Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii<sup>(21)</sup>. În prezent, cadrul legal al acestei instituții este reprezentat de art. 31 din Codul fiscal (aplicabil persoanelor juridice române) și, respectiv art. 91 (aplicabil persoanelor fizice rezidente).

Dispozițiile privind „creditul fiscal” incluse în actele normative menționate se aplică și raporturilor fiscale cu elemente de extraneitate drept măsură unilaterală de evitare a dublei impuneri<sup>(22)</sup>.

Astfel, art. 31 Cod fiscal prevede că *„dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România, cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct<sup>(23)</sup>, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană se deduce din impozitul pe profit.”*

Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit de 16% la profitul impozabil obținut în statul străin sau la venitul obținut din statul străin.

Condițiile impuse de legiuitorul român pentru aplicarea deducerii și astfel evitarea dublei impunerii sunt (i) prezentarea unor documente care să ateste plata impozitului plătit în străinătate și (ii) existența, respectiv aplicarea unei convenții de evitare a dublei impunerii încheiate de România și statul străin în cauză. Această ultimă condiție a fost introdusă recent prin amendarea art. 31 alin. 3 din Codul fiscal prin adoptarea începând cu 01 iulie 2010 a Ordonanței de urgență nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale.

Aceeași regulă se aplică și în cazul în care persoana juridică română obține venituri din mai multe state, creditul fiscal extern fiind astfel calculat pe fiecare sursă de venit în parte.

Se impune menționarea faptului că impozitul astfel dedus (creditat) nu poate fi superior sumei datorate conform legislației române (în prezent, cota unică de 16%).

Aplicarea creditului fiscal extern a dat naștere, în practică, la anumite întrebări. În primul rând s-a pus sub semnul întrebării dacă aplicarea dispozițiilor referitoare la creditul extern presupune existența unei convenții de evitare a dublei impunerii cu statul în care s-au realizat veniturile și s-au plătit impozitele de către persoana juridică română.

Până la data de 01 iulie 2010, legislația română nu a prevăzut nicio prevedere expresă care să impună o asemenea condiție pentru aplicarea creditului fiscal extern, ceea ce a condus la interpretarea că această instituție poate fi folosită independent de existența unei convenții fiscale bilaterale și numai prin prezentarea dovezii plății impozitului în străinătate.

Începând cu 01 iulie 2010, prin adoptarea Ordonanței de urgență nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, a fost introdusă în mod expres la art. 91 alin. 2 Cod fiscal condiția existenței unei convenții de evitare a dublei impunerii încheiate între România și statul străin.

Prin această clarificare, legiuitorul român a eliminat posibilitatea unor interpretări diferite în cazul aplicării creditului fiscal extern pentru persoanele juridice de naționalitate română, respectiv persoanele fizice rezidente.

În ceea ce privește persoanele fizice rezidente, potrivit art. 91 din Codul fiscal, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, contribuabilii persoane fizice rezidente care sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate. Pentru acordarea creditului fiscal extern se cer îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:



- (a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;
- (b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;
- (c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.

Subliniem însă faptul că dacă contribuabilul rezident a achitat un impozit care nu este reglementat/impus în România, atunci acesta nu poate fi dedus. De exemplu, în Austria, contribuabilii au achitat impozit pe succesiuni și donații până la 1 august 2008, când s-a abrogat acest tip de impozit. Un alt exemplu este impozitul pentru veniturile realizate din exercitarea unei opțiuni de tip *stock option plan*, venit neimpozabil în România.

Ca și în cazul persoanelor juridice, în cazul persoanelor fizice rezidente creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. În situația în care contribuabilul în cauză obține venituri din străinătate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat în România se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare țară și pe fiecare categorie de venit în parte. În situația în care contribuabilul plătește impozit în quantum mai mare decât ar fi plătit în România pentru aceeași categorie de venit, diferența în plus nu se restituie.

După aderarea României la Uniunea Europeană, pentru veniturile din economii, definite la art. 124<sup>5</sup> din Codul fiscal, obținute de persoanele fizice rezidente ale acelor state membre<sup>(24)</sup> care au perioada de tranziție specificată la art. 124<sup>9</sup> din Codul fiscal se aplică metoda de eliminare a dublei impuneri, prevăzută la art. 124<sup>14</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

#### 4. Convențiile de dublă impunere în contextul aderării României la UE

Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană, dreptul fiscal român a trebuit să țină cont de prevederile dreptului fiscal comunitar. Astfel, art. 293 din TCE<sup>(25)</sup> impune statelor membre „în măsura în care este necesar, să negocieze cu fiecare alt stat membru eliminarea dublei impuneri în Comunitate în beneficiul cetățenilor lor”. Din cuprinsul acestui articol putem deduce că statele membre sunt libere să aleagă, în măsura în care este necesar, metoda de eliminare a dublei impuneri (fie convenții de evitare a dublei impuneri, fie

măsurile fiscale unilaterale etc.). Scopul acestei prevederi este acela de a asigura că activitățile internaționale nu sunt dezavantajate în comparație cu cele naționale. În același timp, nici discriminarea, nici dubla impunere provenită din caracterul transnațional al unei operații nu pot fi tolerate în piața internă comunitară. Aceasta semnifică o diferență importantă de regim față de țările care nu sunt membre ale UE (state terțe). Astfel, în convențiile fiscale încheiate cu astfel de state și destinate situațiilor de dublă impunere statele membre trebuie să țină cont de cerințele pieței interne referitoare la nediscriminare<sup>(26)</sup> și la cele patru libertăți<sup>(27)</sup> stabilite în TCE. Altfel spus, conform art. 10 alin. 2 din TCE „statele membre trebuie să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol atingerea obiectivelor prezentului tratat”. Încheierea unei convenții bilaterale cu un stat terț care conține dispoziții contrare dreptului comunitar implică, fără niciun dubiu, încălcarea de către acel stat membru a obligațiilor ce-i revin din tratat.

În același sens, mai trebuie să observăm diferența subtilă între alocarea competențelor fiscale, care țin de puterea suverană a statelor membre și, respectiv, exercitarea competențelor fiscale, conform căreia, atunci când este vorba despre o responsabilitate a statelor membre, se impune respectarea libertăților fundamentale ale CE stabilite prin tratat.

De asemenea, este important să subliniem că, în domeniul fiscal, obiectivele Comunităților Europene și, respectiv, cele ale statelor membre au fost și încă mai sunt (în anumite limite) în parte diferite, aspect care influențează repartizarea competențelor. Astfel, pe de o parte, obiectivul<sup>(28)</sup> Comunității Europene de a realiza o uniune economică și monetară și o piață internă comună statelor membre care să asigure libera circulație a mărfurilor, persoanelor, serviciilor și a capitalului, precum și libertatea de stabilire este în parte opusă responsabilităților statelor membre de a acoperi cheltuieli publice tot mai mari în domenii precum sănătatea, educația, apărarea, administrația publică, justiția.

Pornind de la această realitate și de la condiția privind eliminarea barierelor fiscale între statele membre pentru realizarea unei piețe comune, s-a ajuns la necesitatea eliminării impozitării importurilor și a rambursării impozitelor plătite în cadrul exporturilor (denumite acum achiziții și livrării intracomunitare). În scopul îndeplinirii acestui obiectiv, instituțiile comunitare dețin în domeniul impozitelor indirecte (TVA, accize etc.) o competență legislativă și executivă aproape deplină.

Dacă impozitarea indirectă afectează comerțul din piața internă, impozitele directe influențează investițiile directe și libera circulație, nerestricționată și nediscriminatorie, în teritoriul comunitar al capitalului și al forței de muncă. Este motivul pentru care, cel puțin pentru moment, problema

încheierii de convenții de evitare a dublei impuneri privind impozite directe între statele membre a fost lăsată la latitudinea lor, eforturile legislative<sup>(29)</sup> comunitare în acest domeniu fiind încă la început.

Politica fiscală a României a vizat în perioada de preaderare la UE eliminarea ajutoarelor de stat și a scutirilor și exceptărilor de la plata taxelor și impozitelor și s-a concentrat pe asigurarea un mediu fiscal favorabil investițiilor interne și externe, pe susținerea creșterii economice și a competiției loiale și pe asigurarea transparenței veniturilor și cheltuielilor bugetare.

De asemenea, atât în perioada de preaderare, cât și ulterior dobândirii statutului de stat membru, România și-a armonizat legislația internă cu legislația comunitară în materia impozitelor directe<sup>(30)</sup> și, pe cale de consecință, implementând directivele comunitare în materie, în mod indirect, a influențat și conținutul convențiilor de evitare a dublei impuneri pe care le încheiase cu statele membre.

Deși dreptul comunitar are o puternică influență în materia impozitării, se remarcă păstrarea în continuare a suveranității fiscale a statelor membre, care trebuie să respecte, în afară de directivele amintite, doar principiul comunitar referitor la eliminarea dublei impuneri.

---

## Note

---

- (1) Vezi I. Condor, *Evitarea dublei impuneri internaționale*, Editura Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, București, 1999, p. 31.
- (2) Dubla impunere poate fi definită ca fiind impunerea aceluiași venit sau bun de două sau mai multe ori, în cadrul aceluiași exercițiu financiar. Instrumentul juridic cel mai frecvent utilizat de state în raporturile juridice fiscale pentru eliminarea sau limitarea dublei impuneri internaționale îl constituie convențiile pentru evitarea dublei impuneri. Dubla impunere poate îmbrăca două forme: dublă impunere economică și dublă impunere juridică. Dubla impunere economică reprezintă impunerea unui venit impozabil la două sau mai multe impozite în favoarea aceleiași autorități sau a unor autorități publice diferite, în același an fiscal. Un exemplu comun de dublă impunere ar fi impunerea profitului unei societăți comerciale și apoi impunerea încă o dată a acestei sume prin impunerea dividendelor distribuite asociaților/acționarilor. Dubla impunere juridică reprezintă fenomenul de impunere a venitului unei persoane de două sau mai multe ori, în același stat sau în state diferite.
- (3) Vezi Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, MO nr. 927 din 23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare.
- (4) Conform HG nr. 1860/2006, MO nr. 1044 din 24.12.2006, cu modificările și completările ulterioare.

- (5) Conform R. Bufan, *Fiscalitatea operațiunilor cu elemente de extraneitate (I)*, Revista de Drept Comercial nr. 1/2005.
- (6) Art. 1 alin. 3 din Codul fiscal dispune că „În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”, iar alin. 4 al aceluiași articol prevede că „dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.”,
- (7) Vezi R. Bufan, M. Minea, *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer, 2008, p. 604.
- (8) Pentru mai multe detalii, a se vedea [www.iccj.ro](http://www.iccj.ro): C.S.J., secția contencios administrativ, Decizia nr. 919 din 7 martie 2003, ICCJ Secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 5230 din 1 noiembrie 2005, CSJ, secția administrativ, Decizia nr. 2323/2001 etc.
- (9) Dubla impunere internațională intervine atunci când unei persoane i se impune nelimitat o obligație fiscală pe teritoriul a două state.
- (10) Vezi I. Condor- op.cit.
- (11) În concret aceasta constă în: protejarea împotriva riscului dublei impunerii a unui venit impozitabil în două state, lupta împotriva practicilor evazioniste fiscale, sprijinirea siguranței tratamentului comerțului internațional, prevenirea discriminării fiscale între contribuabili pe plan internațional etc.
- (12) Convențiile pentru evitarea dublei impunerii internaționale pot avea ca obiect impozitele pe venit și/sau avere (capital).
- (13) Mai puțin cu Liechtenstein.
- (14) Convenție dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, BO nr. 168 din 28.12.1974.
- (15) “Redevențe culturale” sunt plățile de orice fel făcute pentru folosirea sau pentru dreptul de a folosi drepturi de autor cu privire la opere literare, artistice sau științifice, inclusiv drepturile de autor pentru filme sau filme ori benzi imprimate folosite la emisiunile de radio sau televiziune
- (16) “Redevențe industriale” sunt plățile de orice fel făcute pentru folosirea sau pentru dreptul de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, mărci de fabrică sau altă proprietate asemănătoare ori drepturi sau pentru cunoștințe, experiență, know-how.
- (17) “Redevențe culturale și industriale” includ câștiguri obținute din vânzarea, schimbul sau din alt mod de a dispune de oricare astfel de proprietăți sau drepturi, în limita în care sumele realizate din astfel de vânzări, schimb sau alt mod de a dispune sunt condiționate de productivitate, folosire sau dispunere de astfel de proprietate sau drepturi.
- (18) Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 127 din 23.06.1995.
- (19) Se includ în această categorie: a) plăți primite din surse aflate în afara statului contractant, în scopul întreținerii, educării, cercetării sau pregătirii; (b) donațiile, bursele sau alte plăți făcute de guvern sau de organizații științifice, educaționale, culturale sau de alte organizații nonprofit.
- (20) Republicată în MO nr. 40 din 12.03.1997.
- (21) Republicată în MO nr. 185 din 12.08.1996.

- (22) Pentru mai multe detalii legate de creditul fiscal în lumina OG nr. 70/1994, a se vedea I. Condor, *Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice*, Tribuna Economică, 1998, pp. 49-50.
- (23) Impozitele directe sunt cele care se stabilesc și se plătesc în cadrul uni raport direct care se instituie între autoritatea publică și un contribuabil determinat, cum este cazul impozitului pe profit, impozitului pe venituri salariale sau celui obținut din activități independente etc. Impozitele indirecte sunt cele care se percep odată cu circulația bunurilor, prestarea de servicii, unele forme de consum în general (TVA, accize etc.).
- (24) Respectiv Austria, Belgia și Luxemburg.
- (25) TCE – Tratatul Comunității Europene în forma sa revizuită adoptată la Nisa, vezi [www.europe.eu.int](http://www.europe.eu.int).
- (26) Art. 12 TCE interzice orice discriminarea bazată pe naționalitate.
- (27) Art. 39 TCE garantează libera circulație a salariaților în cadrul Comunității, inclusiv eliminarea discriminării pe motiv de naționalitate. Art. 43 TCE interzice restricțiile libertății de stabilire a rezidenței a unui cetățean dintr-un stat membru pe teritoriul altui stat membru. Art. 294 TCE impune statelor membre să acorde cetățenilor altor state membre același tratament pe care îl acordă cetățenilor proprii cu privire la participarea la capitalul social al firmelor.
- (28) Pentru mai multe detalii referitoare la politica fiscală a UE, a se vedea R. Bufan, M. Minea, *Codul fiscal comentat*, editura Wolters Kluwer, 2008, p. 60.
- (29) În materia impozitelor directe au fost adoptate următoarele acte comunitare: Directiva nr. 90/435/CEE din 23 iulie 1990 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil societăților mamă și filialelor situate în state membre diferite; Directiva nr. 90/434/CEE din 23 iulie 1990 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor și aporturilor la constituirea unei societăți; Directiva nr. 2003/48/CE din 26 iunie 2003 referitoare la impozitarea economiilor provenite din plata unor dobânzi; Directiva nr. 2003/49/CE din 26 iunie 2003 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil plății dobânzilor și redevențelor efectuate între societățile asociate în state membre diferite - România a agreeat o perioadă de tranziție de patru ani cu începere de la 1 ianuarie 2007; Codul de conduită privind impozitarea afacerilor (Code of Conduct for Business Taxation) din 3 iunie 2003 – document fără forță juridică obligatorie, având ca scop eliminarea competiției fiscale dăunătoare existente între statele membre; Codul de conduită în materia prețurilor de transfer; Recomandarea nr. 94/79/CE din 21 decembrie 1993 privind impunerea anumitor categorii de venituri realizate de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel în care rezidă din 29 decembrie 1993; Recomandarea nr. 94/390/CE din 25 mai 1994 privind tratamentul fiscal al întreprinderilor mici și mijlocii din 9 iulie 1994.
- (30) Prin implementarea în Codul fiscal a actelor adoptate la nivel comunitar.

---

**Bibliografie**

---

- Condor, I. (1999). *Evitarea dublei impuneri internaționale*, Editura Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, București
- Condor, I., „Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice”, *Tribuna Economică*, 1998
- Bufan, R. „Fiscalitatea operațiunilor cu elemente de extraneitate (I)”, *Revista de Drept Comercial* nr. 1/2005.
- Bufan, R., Minea, M. (2008). *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer
- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, MO nr. 927 din 23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare
- HG nr. 1860/2006, MO nr. 1044 din 24.12.2006, cu modificările și completările ulterioare
- Convenție dintre Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, BO nr. 168 din 28.12.1974
- Convenția între Guvernul României și Guvernul Republicii Moldova pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 127 din 23.06.1995
- Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, Republicată în MO nr. 40 din 12.03.1997
- Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, Republicată în MO nr. 185 din 12.08.1996
- Directiva nr. 90/435/CEE din 23 iulie 1990 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil societăților mamă și filialelor situate în state membre diferite, publicată în JOCE L 225 din 20.08.1990
- Directiva nr. 90/434/CEE din 23 iulie 1990 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor și aporturilor la constituirea unei societăți, publicată în JOCE L 225 , 20.08.1990
- Directiva nr. 2003/48/CE din 26 iunie 2003 referitoare la impozitarea economiilor provenite din plata unor dobânzi, publicată în JOCE L 157 din 26.06.2003
- Directiva nr. 2003/49/CE din 26 iunie 2003 referitoare la regimul fiscal comun aplicabil plății dobânzilor și redevențelor efectuate între societățile asociate în state membre diferite, publicată în JO L 157 din 26.06.2003
- Codul de conduită privind impozitarea afacerilor (Code of Conduct for Business Taxation) din 3 iunie 2003
- Codul de conduită în materia prețurilor de transfer, publicat în JOCE din 06.01.1998
- Recomandarea nr. 94/79/CE din 21 decembrie 1993 privind impunerea anumitor categorii de venituri realizate de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel în care rezidă, din 29 decembrie 1993, publicată în JOCE L 39, 10.02.1994
- Recomandarea nr. 94/390/CE din 25 mai 1994 privind tratamentul fiscal al întreprinderilor mici și mijlocii, din 9 iulie 1994 publicată în JOCE L 177 din 09.07.1994
- Ordonanța de urgență nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicat în MO nr. 431, din 28.06.2010, partea I