IMPOZITAREA ȘI EVITAREA DUBLEI IMPUNERI PRIVITE PRIN PRISMA DREPTULUI SUVERAN AL STATULUI

TAXATION AND AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION SEEN THROUGH THE PRISM OF THE SOVEREIGN RIGHT OF THE STATE

Alexandru ARMEANIC,
Lector universitar, doctor în drept
Universitatea „Dunărea de Jos" din Galați, România

SUMMARY

The taxes that a state charges are established by the respective internal laws, they constitute a sovereign right of the state. According to art. 4 and 8 of the Constitution of the Republic of Moldova, individuals have fundamental duties, established by treaties and international conventions ratified by the Parliament of the Republic of Moldova, which are an integral part of domestic law. In this context, the entry into force of an international convention or treaty containing provisions contrary to domestic law, will directly implement the international act ratified by the state - the Republic of Moldova. The subjection of a taxable matter, by two different states, to the same type of tax, within the same financial year, is known as double international legal taxation. This phenomenon is produced not due to the different structures of the tax systems or the different degree of taxation in the considered states, but rather to the conceptual diversities, which are the basis of taxation, a fact which determined that through international conventional norms to mitigate these double taxation processes.

Keywords: *Tax, international conventions; double taxation, double taxation processes, tax conventions regarding the avoidance of double taxation; income; capital.*

Impozitele pe care le percepe un stat sunt stabilite prin legile interne respective, ele constituind un drept suveran al statului. Conform art. 4 și 8 din Constituția Republicii Moldova, persoanele au îndatoriri fundamentale, instituite de tratate și convenții internaționale ratificate de Parlamentul Republicii Moldova, care sunt parte integrantă a dreptului intern. În acest context, intrarea în vigoare a unei convenții sau tratat internațional care conține dispoziții contare cu dreptul intern, va pune în aplicare directă actul internațional ratificat de statul – Republica Moldova. Datorită acestei realități, pentru amplificarea cooperării economice si financiare internaționale, a devenit necesară reglementarea procedurii de impunere a veniturilor realizate și capitalurilor deținute de persoane fizice si juridice în alte țări, decât cea căreia îi aparțin, astfel încât să se evite dubla impunere fiscal în baza convențiilor internaționale de evitare a dubeli impuneri fiscale ratificate de statul nostru și puse în aplicare în baza art. 4 și 8 din Constituția Republicii Moldova.

Așadar, există însă cazuri în care venitul total, averea totală sau elemente de venit ori de capital, inclusiv câștigurile provenite din înstrăinarea bunurilor mobile sau imobile, retribuțiile plătite de o firmă sau creșterea valorii unor bunuri aparținând unei persoane fizice sau juridice sunt impuse concomitent de autoritățile fiscale din două state, potrivit legislației fiecărui stat. Această situație apare, de exemplu, atunci când sursa de venit sau obiectul impozabil se află pe teritoriul unui stat, iar beneficiarul sau proprietarul este rezident al altui stat. Asemenea situații sunt frecvente în cazurile de plată a dividendelor, dobânzilor, sumelor cuvenite pentru utilizarea brevetelor de invenție, drepturilor de autor etc. În aceste situații, impozitele aferente sunt percepute atât de statul pe teritoriul căruia se află sursa de venit sau obiectul impozabil, cât și de statul al cărui rezident este persoana beneficiară a veniturilor sau obiectelor impozabile: avem de-a face cu o dublă impunere [6; pag. 140].

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. Dubla impunere se manifesta sub doua forme, si anume:

- *ca dublă impunere economică,* respectiv supunerea, în cadrul unei țări, a aceluiași venit sau a aceleiași capital, la mai multe impozite;
- *ca dublă impunere juridică,* respectiv impunerea aceleiași materii impozabile, de doua ori, în țări diferite.

Dubla impunere fiscală internațională poate apărea numai în cazul impozitelor directe, respectiv al impozitelor pe venit și al celor pe capital deoarece pentru mărfurile și serviciile cumpărate de cetățenii unei țări din altă țara ei nu mai plătesc în țara lor impozite indirecte similare cu cele incluse în prețul de cumpărare al mărfurilor sau serviciilor respective.

Apariția dublei impuneri se datorează modului în care sunt aplicate criterii care stau la baza impunerii veniturilor sau capitalului. In practica fiscală internațională criteriile care stau la baza impunerii veniturilor sau capitalului sunt:

- criteriul rezidentei (sau al domiciliului fiscal), potrivit căruia impunerea veniturilor sau capitalului se realizează de autoritatea fiscala din țara căreia aparține rezidentul, indiferent daca veniturile sau capitalului, care fac obiectul impunerii, sunt obținute sau se afla pe teritoriul acelei țari sau în afara acesteia;
- criteriul naționalității, potrivit căruia o țara impune naționalii săi, care realizează venituri sau poseda avere din (în) țara respectivă, indiferent daca 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 afla averea, indiferent de rezidența sau naționalitatea beneficiarilor de venituri.

Modul în care sunt aplicate criteriile prezentate anterior poate conduce la apariția dublei impuneri. De exemplu, daca în țara A impunerea se bazează pe criteriul rezidenței, iar în țara B - pe criteriul originii veniturilor, atunci o persoană din prima țara dacă realizează venituri în țara a doua va necesita să plătească impozite pe veniturile sale atât în țara de rezidență, cât și în țara de origine a veniturilor.

Efectele negative pe care dubla impunere le are asupra dezvoltării relaţiilor economice si financiare dintre diferite tari au determinat găsirea unor soluţii pentru înlăturarea ei.

Dubla impunere poate fi evitată, fie pe baza unor masuri legislative unilaterale, fie prin încheierea unor acorduri bilaterale sau multilaterale între diferite ţări.

Dezvoltarea şi perfecţionarea mijloacelor de producţie, lărgirea pieţei dincolo de hotarele ţării, extinderea tranzacţiilor cu efecte comerciale şi hârtii de valoare (valori mobiliare), etc. au influenţat evoluarea sistemelor de impunere practicate în secolul trecut. Astfel, de la impozite reale sau obiective s-a trecut, cu timpul, la impozite personale sau subiective [5; pag.45].

În condiţiile impozitelor de tip real, obiectul impunerii îl constituiau bunurile care alcătuiau averea populaţiei de la sate şi oraşe: terenurile, clădirile, construcţiile şi alte valori fără vreo legătură cu veniturile produse de acestea; activităţile meşteşugăreşti, comerciale, industriale etc., desfăşurate în mod individual sau în grup, şi apreciate în funcţie de: forţa de muncă utilizată, cantitatea de materie primă prelucrată, volumul producţiei obţinute, mărimea localităţii în care se desfăşura activitatea comercială, tipul comerţului practicat (cu ridicata sau cu amănuntul etc.); capitalul mobiliar deţinut etc.

În urma trecerii la impozitele de tip personal, obiectul impunerii îl formează veniturile realizate sub formă de salarii, câştiguri din profesii libere, beneficii din industrie, comerţ şi activităţi bancare, venit net din exploatarea pământului şi din arenzi, chirii, dobânzi la sumele de bani împrumutate, dividendele la acţiuni şi părţi sociale etc. Impunerea se face separat, pe fiecare categorie de venit, sau global, adică pentru totalitatea veniturilor realizate din diverse surse, în cote proporţionale sau progresive, după caz. în noile condiţii, se ţine seama, de regulă, atât de mărimea venitului net obţinut de contribuabil în perioada considerată, cât şi de situaţia personală a acestuia (singur, necăsătorit, divorţat sau văduv, fără persoane la întreţinere, căsătorit fără copii, căsătorit cu copii ori cu alte persoane la întreţinere).

Impunerea personală a constituit un pas înainte în calea traducerii în viaţă a principiului echităţii fiscale; dar ea a avut şi reversul său. In cadrul impozitelor reale - impozitul funciar, impozitul pe clădiri, impozitul pe uşi şi ferestre, patenta (impozitul pe activităţi meşteşugăreşti, comerciale etc.) ş. a. - la baza impunerii stătea concepţia teritorială. Astfel, erau impuse bunurile situate (activităţile desfăşurate) pe teritoriul unităţii administrativ-teritoriale considerate sau, pe un plan mai general, pe teritoriul aflat sub jurisdicţia statului. Prin urmare, aplicarea concepţiei teritoriale nu dădea loc la impuneri repetate ale aceluiaşi obiect sau ale aceleiaşi activităţi.

În cazul impozitelor personale însă se pot întâlni situaţii, când unele venituri sau elemente de avere se supun la două sau mai multe impozite distincte. Astfel, de exemplu:

a) Partea din profitul societăţii comerciale care se distribuie acţionarilor cu titlu de dividend este impusă, în numeroase ţări, odată cu impozitul pe profitul societăţii comerciale, care vizează profitul total, înainte de repartizare şi a doua oară la impozitul pe venitul persoanelor fizice (dividendele încasate de aceştia se include în venitul global al acestora [1; art.18]);

b) în Germania persoanele fizice datorează un impozit pe venit pentru veniturile prin reţinere la sursa plăţii, iar societăţile – la un impozit pe beneficiu. Separat de acestea, atât persoanele fizice, cât şi societăţile comerciale datorează un impozit comercial, care

se determină în funcție de beneficiul exploatării și de capitalul acesteia. Prin urmare, veniturile realizat de persoanele fizice din întreprinderile individuale și beneficiile societăților comerciale se impun de două ori. Aceste impozite se împart în mod diferit între verigile sistemului bugetar. Din impozitele pe venit federația și landurile încasează câte 42,5% din total, comunele câte 15%, din impozitele asupra societăților comerciale federația și landurile primesc câte 50%, iar din impozitul comercial comunele rețin 76%, iar federației și landurilor se transferă câte 12%.[4; pag.47].

c) La anumite produse de fabricație indigenă se percep două impozite și anume: taxe de consumație (accize) și TVA, iar dacă acestea provin din import, ele suportă și un al treilea impozit sub forma taxelor vamale.

În aceste exemple s-a ilustrat fenomenul dublei impuneri economice, care constă în supunerea unei anumite materii impozabile la două sau mai multe impozite în favoarea aceleiași autorități sau a unor autorități publice diferite, în același exercițiu financiar[2; pag.175]. Impunerea repetată a unor categorii de venit, elemente de capital, bunuri de import sau de proveniență autohtonă etc. – constituie un act conștient, deliberat al suveranității fiscale, care are loc în interiorul statului considerat.

Dubla impunere juridică este efectul nemijlocit al modernizării economiei, al dezvoltării și diversificării relațiilor economice dintre state. Prin urmare, se va ajunge la efectul demonstrat mai sus, adică la impunerea unor venituri sau elemente de capital (active nete), aparținând unei persoane fizice sau juridice, de către două sau mai multe suveranități fiscale. Suma impozitelor datorate de un contribuabil statelor care își revendică dreptul de impunere este evident mai mare decât cea pe care acesta ar fi trebuit s-o plătească dacă n-ar fi existat un asemenea conflict de reglementări emanând de la două sau mai multe state diferite [3].

Supunerea unei materii impozabile, de către două state diferite, la același tip de impozit, în cadrul aceluiași exercițiu financiar, este cunoscută sub denumirea de dublă impunere juridică internațională. Acest fenomen se produce nu datorită structurilor diferite ale sistemelor fiscale sau gradului diferit de fiscalitate din statele considerate, ci anume a diversităților conceptuale, care stau la baza impunerii, fapt ce a determinat ca prin norme convenționale internaționale să atenueze aceste procese duble de impozitare.

BIBLIOGRAFIE

1. Codul fiscal Nr. 163-XIII din 24.04.97, republicat în Monitorul Oficial nr.102-103 din 23.08.2001.
2. Strugaru M., Convenții pentru evitarea dublei impuneri – instrumente de dezvoltare și diversificare a relațiilor economice, comerciale și culturale între țări, Revista „Impozite și taxe" nr.3, București, 1997, Edit. „Tribuna Economică".
3. Nastas A., Cernomoreț S., Cebotari O. Răspunderea penală pentru declarațiile cu rea-voință în statele aparținând sistemului de drept anglo-saxon. În: Revista științifico-practică „Relații Internaționale Plus", nr.1 (17), Chișinău, 2020. ISSN1857-4440, ISSN 2587-3393.
4. Armeanic A., Fiscalitatea în statele contemporane (note de curs), Edit. „CE USM", Chișinău, 2003.
5. Văcărel I., „Relații financiare internaționale", Editura Academiei Române, București, 1995.
6. Costin C., Kirițescu E., Dobrescu M., „Moneda / Mică enciclopedie", Colecția „Biblioteca Băncii Naționale", Editura enciclopedică, București 1998.