

ABORDĂRI CONCEPTUALE ALE IMPUNERII VENITURILOR ȘI CAPITALURILOR DIN ACTIVITATEA ECONOMICĂ INTERNAȚIONALĂ

Rodica HÎNCU, Diana CRICLIVAIA

Catedra Finanțe și Bănci

Double taxation is an everlasting international problem that causes fiscal pressure growth and occurrence of tax evasion, slows down economic activities, reduces investment attractiveness and, as a result, reduces to minimum budgetary financial resources drawn from economic entities.

An important role in this article belongs to the research of causes of occurrence of double taxation in the international taxation practice.

În sistemul fiscal al fiecărui stat există anumite reguli de impunere a rezidenților (care desfășoară activitate în străinătate, fie sub formă de investiții sau nemijlocit prin intermediul reprezentanțelor¹ înregistrate) și a contribuabililor străini (care își desfășoară activitatea pe teritoriul statului respectiv). Mecanismele de funcționare a sistemelor fiscale se deosebesc de la țară la țară, însă în sfera impunerii veniturilor și capitalurilor între acestea există unele asemănări, care ne permit să concluzionăm asupra unui anumit nivel de armonizare fiscală. Armonizarea poate apărea fie în rezultatul determinării regulilor corespunzătoare în legislația fiscală națională, fie în rezultatul acțiunii convențiilor (bi- și multilaterale) privind impunerea veniturilor și capitalurilor.

Impunerea internațională poate fi analizată mai detaliat prin prisma **principiilor de impunere internațională**, cum ar fi:

- extinderea jurisdicției fiscale asupra persoanelor fizice și juridice;
- principiul teritorialității în raport cu obiectele impunerii;
- dubla impunere ca rezultat al conflictului dintre jurisdicțiile fiscale;
- divizarea veniturilor obținute din activități active și pasive;
- evitarea dublei impunerii etc.

Extinderea jurisdicției fiscale asupra persoanelor fizice și juridice. Statul poate impune veniturile cetățenilor săi sau ale agenților economici potrivit legăturii juridice existente cu acest stat sau poate impune veniturile provenite din sursele aflate pe teritoriul statului respectiv. Practica fiscală mondială recunoaște existența a **trei criterii care pot sta la baza impunerii**, și anume:

- 1) criteriul **rezidenței** (domiciliul fiscal);
- 2) criteriul **cetățeniei** (naționalității);
- 3) criteriul **teritorialității**.

Majoritatea statelor dezvoltate își stabilesc limitele jurisdicției sale de impozitare potrivit dreptului său de a impune:

a) toate veniturile obținute pe teritoriul țării, indiferent de naționalitatea și statutul juridic ale beneficiarului acestora;

b) toate veniturile, care aparțin rezidenților acestei țări sau care sunt prelevate în folosul lor din toate sursele, inclusiv cele care se află peste hotarele teritoriului ei național.

Astfel, importanța **criteriului rezidenței** este determinată de **statutul juridic al persoanei**: ca rezident al statului corespunzător, persoana este responsabilă pentru achitarea impozitului din totalul veniturilor, iar ne-rezidenții urmează să achite în acest stat impozitul doar din veniturile obținute din sursele aflate pe teritoriul său. Rezidența (domiciliul), cetățenia și alte semne ce caracterizează, spre exemplu, poziția **persoanei fizice** concrete, de obicei conform dreptului civil, nu se iau în considerație la determinarea statutului fiscal al acesteia. Însă, sunt și excepții. Exemplul statului ce-și extinde jurisdicția fiscală asupra persoanelor fizice în baza cetățeniei este SUA. Franța determină statutul fiscal al persoanei fizice potrivit criteriilor cetățeniei și domiciliului. Criteriul domiciliului se aplică și în Marea Britanie, Elveția, Republica Moldova și al.

¹ Conform art.5 alin.20 al Codului fiscal al Republicii Moldova, *reprezentanță* este desfășurarea de către nerezident în Republica Moldova a genurilor de activitate cu caracter pregătitor, auxiliar sau de alt caracter, în lipsa criteriilor de reprezentanță permanentă prevăzute de legislație.

Potrivit legislației din Marea Britanie, conținutul termenului de rezident, deși acesta ca atare lipsește, este stabilit prin hotărârile instanțelor judecătorești engleze. Astfel, în practica fiscală engleză, termenul „rezident” se caracterizează prin aflarea persoanei fizice în Marea Britanie, referindu-se strict la fiecare an fiscal (care se finalizează la 5 aprilie și nu poate fi atribuit pe un termen mai îndelungat). Deci, rezidența se stabilește doar pe o perioadă de un an. Persoana recunoscută în Marea Britanie drept rezidentă în anul fiscal respectiv este impusă la plata tuturor impozitelor aplicate în această țară asupra veniturilor sale (indiferent de sursa lor) obținute în acest an și care se referă la anul fiscal respectiv. Persoana fizică poate fi recunoscută rezident al Marii Britanii în scopul impozitării dacă aceasta fizic s-a aflat cel puțin șase luni de zile (183 zile) pe teritoriul acestei țări și nu poate contesta această recunoaștere potrivit temeiului că ea în acest an a fost sau este rezident al altei țări. În aceste cazuri (vis-à-vis de persoanele fizice) apare problema *dublei rezidențe* și, dacă aceasta nu este rezolvată prin intermediul convenției bilaterale fiscale, veniturile totale ale contribuabilului sunt supuse dublei impozitări.

La determinarea *rezidenței persoanelor juridice*, în diferite state se folosesc *diferite criterii*. Rezidența este stabilită după locul înregistrării statutului² companiei (spre exemplu, în Rusia, SUA, Islanda, Spania, Franța), după sediul organului de conducere (spre exemplu, în Danemarca, Malta, Suedia, Japonia), după ambele aceste criterii (spre exemplu, în Austria, Marea Britanie, Italia, India). Astfel, dacă Marea Britanie recunoaște statul unde se efectuează organizarea și/sau gestionarea activității companiei ca stat pe al cărui teritoriu se află organul de conducere, atunci, potrivit practicilor fiscale aplicate în Noua Zeelandă, la determinarea locului aflării organului de conducere se ia în considerație doar locul unde s-a efectuat organizarea activității, indiferent de faptul de unde ulterior aceasta este gestionată. În Germania, predomină doctrina „controlului”, potrivit căreia în scopul impozitării se ia în considerație faptul de către cine și de unde este gestionată compania. În rezultat, conform practicilor fiscale aplicate în Germania, toate veniturile obținute din activitatea internațională a companiei străine-rezident sunt impozitate. În Elveția, Egipt, Siria, pentru determinarea rezidenței persoanei juridice se ia în considerație locul de desfășurare a activității economice (comerciale).

În Republica Moldova, *rezident* este orice persoană juridică sau formă organizatorică cu statut de persoană fizică a cărei activitate este organizată sau gestionată în Republica Moldova ori al cărei loc de bază de desfășurare a activității este Republica Moldova [1].

Pe lângă criteriul rezidenței un loc important în determinarea sarcinilor fiscale ale contribuabililor ce practică activități pe plan internațional îl are *criteriul naționalității*.

Potrivit *criteriului naționalității* (cetățeniei), un stat impune rezidenții săi care dețin bunuri sau obțin venituri în statul respectiv, indiferent dacă aceștia locuiesc sau nu în țara dată.

În literatura de specialitate există o excepție de la definirea acțiunii criteriului cetățeniei privind persoanele fizice, care constă în aceea că, conform acestui criteriu, în venitul global supus impozitării sunt incluse nelimitat toate veniturile persoanelor fizice-rezidente ale statului dat [2]. În acest caz, în procesul determinării statutului fiscal al persoanelor fizice, noțiunile „cetățenie” și „rezidență” sunt echivalente, ignorându-le legătura juridică a persoanei fizice cu statul.

În opinia noastră, existența diferitelor tratări ale criteriilor „*cetățeniei*” și „*rezidenței*”, privind statutul persoanelor fizice se explică prin multitudinea abordărilor privind determinarea statutului de rezident fiscal într-o țară sau alta. Pentru a exclude posibilitatea multiplelor tratări ale principiului *extinderii jurisdicției fiscale privind persoanele fizice*, propunem ignorarea criteriului „*rezidenței*”, în cazul în care diferențierea se efectuează conform legăturii juridice, adică cetățeniei.

În literatura de specialitate nu există o opinie unitară privind noțiunea de naționalitate a persoanei juridice. În dreptul internațional privat termenul „*naționalitate*” este folosit condiționat referitor la persoanele juridice, reflectând legătura dintre stat și persoana juridică și atribuind statului dreptul de a înfăptui jurisdicția sa și de a exercita influență asupra persoanelor juridice.

Folosirea în practica internațională a termenului „naționalitate” referitor la persoana juridică are un caracter diferit, deoarece lipsește un criteriu unic de determinare a naționalității. Fiecare stat independent determină limitele și caracterul legăturii sale cu persoana juridică. Sunt cunoscute *trei criterii* ce determină *naționalitatea persoanei juridice*:

² Adresa juridică a companiei.

- 1) criteriul *constituirii* (caracteristic pentru dreptul anglo-american);
- 2) criteriul *sediului organului administrativ al persoanei juridice* (caracteristic pentru țările Europei continentale – Germania, Franța, Austria, Elveția);
- 3) criteriul *locului desfășurării activității* (caracteristic pentru Italia și unele țări în curs de dezvoltare).

Fiecare din aceste criterii are avantajele și dezavantajele sale, dar niciunul nu poate să determine întotdeauna corect apartenența națională a persoanei juridice: proveniența capitalului, naționalitatea cetățenilor-proprietari, corelația dintre acționarii străini și numărul total al acționarilor etc.

Situația a devenit mai clară după ce această întrebare a fost examinată de Judecătoria Internațională a ONU, Judecătoria Europeană, precum și de Arbitrajul Internațional. A fost recunoscut că *persoana juridică* are naționalitatea aceluși stat unde ea a fost *înregistrată*, adică după *locul constituirii*. Explicația constă în faptul că persoana juridică reprezintă o construcție juridică care presupune existența unui sistem care i-a atribuit *dreptul de a fi subiect*. Potrivit principiului cetățeniei, deosebit de principiul rezidenței, doar statul unde persoana juridică a fost constituită poate să efectueze legitim impozitarea tuturor veniturilor obținute din activitatea internațională a respectivului contribuabil.

În *Convenția-Model a OCDE* privind eliminarea dublei impuneri, în baza căreia se încheie majoritatea convențiilor fiscale, statelor contractante li se recomandă de a lua în considerație, la determinarea naționalității persoanei juridice, statul potrivit legilor căruiua compania a obținut statutul său și nu proveniența capitalului și naționalitatea persoanelor fizice sau juridice care gestionează compania.

În prezent, statele, în general, aplică acest criteriu atât în legislația lor națională (spre exemplu, art.7701 din Codul veniturilor interne al SUA din 1986; art.2(4) din Legea Olandei privind impozitul pe profitul companiei din 1969 etc.), cât și în convențiile fiscale internaționale.

Suplimentar criteriului cetățeniei, statele extind jurisdicția lor fiscală și în baza *criteriului teritorialității*. Aceasta se explică prin faptul că cetățeanul străin, care este contribuabil în statul dat, este obligat să contribuie la susținerea funcționării normale a acestuia, ceea ce dă contribuabilului posibilitatea obținerii venitului, economisirii și investirii ulterioare a acestuia, precum și utilizării lui prin consumare [3].

La determinarea procedurii de impunere a persoanelor juridice în baza criteriilor „cetățeniei” și „teritorialității” probleme nu apar. Astfel, statul A poate extinde jurisdicția sa fiscală asupra cetățeanului statului B, dacă acest cetățean este rezident fiscal al statului A. În mod analogic, compania ce activează în statul B poate fi supusă impunerii în statul A, dacă ea are relație fiscală cu statul A. Astfel, dacă sediul organului de conducere sau de control al companiilor străine se află pe teritoriul statului dat, veniturile acestora sunt supuse impozitării în baza legislațiilor fiscale ale respectivului stat (de exemplu: Marea Britanie, Japonia, Irlanda; Republica Moldova face excepție).

De menționat că jurisdicția fiscală, în baza criteriului teritorialității, asupra contribuabililor are puncte de tangență cu jurisdicția fiscală, în baza criteriului cetățeniei. În ambele cazuri, anume legătura contribuabililor cu statul îndreptățește jurisdicția fiscală. În cazul jurisdicției fiscale potrivit criteriului cetățeniei este prezentă o legătură *de iure* dintre stat și contribuabil (adică, cetățenia sau încorporarea/înregistrarea agentului economic). În cazul extinderii jurisdicției fiscale, în baza criteriului teritorialității, este de față o legătură *de facto* dintre stat și contribuabil (contribuabilul, în sens economic, este rezident).

În Republica Moldova față de cetățeni se aplică criteriul teritorialității și domiciliului. În același timp, jurisdicția fiscală se extinde și asupra companiilor încorporate în Republica Moldova, indiferent de locul provenienței veniturilor. Adică, venitul obținut din activitatea comercială desfășurată în statul „X” de către întreprinderea moldovenească este supus impozitării în Republica Moldova (precum și, în majoritatea cazurilor, în statul „X”).

De aici putem concluziona că, referitor la *persoanele juridice*, sistemul fiscal al Republicii Moldova aplică principiul *naționalității* (cetățeniei), iar referitor la *persoanele fizice* – principiul *teritorialității și domiciliului*.

Conflictul de interese apare atunci când statele aplică principii diferite de impunere sau când aplică același principiu, dar în baza diferitelor criterii.

Analiza comparativă a principiilor impunerii în baza criteriilor rezidenței și teritorialității ne permite să concluzionăm că, *din punctul de vedere al contribuabilului*, *principiile impunerii în baza criteriului rezidenței sunt preferențiale*, fiindcă:

- se simplifică considerabil procedura impozitării veniturilor și capitalurilor, deoarece contribuabilul are relații cu organele fiscale ale statului de rezidență;

- la calcularea obligațiilor fiscale ale contribuabilului se ia în considerație situația financiară a acestuia și se oferă anumite înlesniri (care, în primul rând, pot viza veniturile, provenite din surse aflate în străinătate), stimulând astfel activitatea economică a contribuabilului.

Din punctul de vedere al statului, prioritatea este acordată *principiilor impunerii în baza criteriului teritorialității*, conform căruia impunerii sunt supuse veniturile provenite din surse aflate pe teritoriul statului dat (deoarece statul exclude posibilitatea obținerii venitului în țara dată fără impozitarea acestuia). Pentru majorarea veniturilor în buget, statele recurg la aplicarea ambelor principii, însă, dacă astfel ar proceda toate statele, având ca scop unic completarea fondurilor publice de resurse bănești, atunci soluționarea problemei dublei impunerii ar fi fost imposibilă. De aceea, statele se autolimitează în aplicarea criteriilor teritorialității și rezidenței reieșind din scopurile generale ale politicilor lor economice externe. O astfel de restrângere benevolă este posibilă la nivel național și se realizează prin modificarea **legislației interne**, care generează diminuarea rolului jurisdicției fiscale. Limitarea jurisdicțiilor fiscale se realizează și prin încheierea **convențiilor fiscale internaționale**.

Rezultă că criteriul rezidenței, aplicabil veniturilor obținute în străinătate, este mai acceptabil și mai sigur pentru contribuabil, iar criteriul teritorialității – pentru stat, însă în ambele cazuri aplicarea doar a unui criteriu implică posibilități reduse de atragere a resurselor bugetare, iar aplicarea ambelor principii de către toate statele, fără nici o restricție, generează, inevitabil, presiuni fiscale exagerate asupra contribuabililor. De aceea, în scopul majorării veniturilor bugetare și ținând cont de interesele contribuabililor, este rezonabilă aplicarea complexă și, totodată, restrânsă a acestor două criterii, ceea ce se practică în prezent în majoritatea statelor. În opinia noastră, sistemul fiscal al Republicii Moldova trebuie să respecte aceste uzanțe.

Referințe:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova. Legea Republicii Moldova, nr. 1163–XIII din 24.04.1997, pct.5 lit.b) alin.(1) art.5 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 2007. - Ediție specială.
2. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. - Москва: ЮНИТИ, 1998, с.16.
3. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: краткий курс. - Москва: ЮНИТИ, 1997, с.25.

Prezentat la 08.10.2007