

### III. STUDII, DISCUȚII, COMENTARII

## DOMENIUL DE APLICARE AL CONVENȚIILOR INTERNAȚIONALE PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI FISCALE

Conf. univ. dr. Alexandru ARMEANIC

#### Abstract

Unlike the definitions given by the OECD Model Convention (1977), the conventions concluded by the Republic of Moldova on the notion of "person" do not include the element of society, replacing it with the notion of a legal entity. However, the conventions concluded by the Republic of Moldova in the article that will refer to the general definitions (art. 3), will not even refer to the content of a legal person, as is done in the case of the Model Convention, when it refers to the notion of "society". These distinctions do not have deviant interpretations, because the notion of "company" is defined by the Model Convention in the following way: "the term "company" designates any legal person or any entity that is considered for taxation purposes as a legal person". Therefore, in the broad sense of the concept of "legal person", used in the conventions concluded by the Republic of Moldova, only those legal persons that are taken into account "for the purpose of taxation" can be defined, i.e. legal persons that are subject to taxation with regard to taxes which are covered by the convention. In the case of legal entities, when it is a resident of both contracting states, it is considered resident in that contracting state where the effective management body is located. It is necessary to underline the fact that the international benefits of elimination of double taxation are offered only to subjects' resident in one or both signatory states. A taxable subject who is not resident in one of these states will not be able to benefit from the provisions of the conventions. However, the principle according to which the provisions of the conventions are applied only to the residents of the signatory states is not applicable in two situations: the one regulated in art. 24 (principle of non-discrimination); as well as the one from art. 26 (exchange of information) between the two signatory states.

**Keywords:** tax, double taxation, company, legal entity, tax convention

#### Introducere

Domeniul de aplicare a tratatelor internaționale pentru evitarea dublei impuneri vizează trei aspecte diferite, și anume: *impozitele care cad sub incidența acesteia, spațiul geografic pe care aceasta produce efecte și persoanele pe care le vizează*. Propunem examinării fiecare dintre aceste domenii în parte.

*A) Impozitele care cad sub incidența tratatelor.* Cel de-al doilea articol al Tratatului Model OCDE cuprinde reglementări de maximă importanță referitoare la taxele și impozitele care vor constitui obiectul convențiilor bilaterale de înlăturare a dublei impunerii. Scopul acestui articol este de a clarifica nomenclatura utilizată în clasificarea taxelor și impozitelor acoperite de convențiile bilaterale, prin aceasta urmărindu-se armonizarea aplicării lor în contextul legislațiilor internaționale și totodată eliminarea necesității introducerii de noi convenții în cazul modificării taxelor și impozitelor existente<sup>1</sup>.

În principiu, convenția se aplică impozitelor pe venit și pe avere prelevate în statele contractante, în conformitate cu prevederile legale. De exemplu, Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, în art. 2 alin. (1) prevede că: „Prezentul Acord se aplică impozitelor pe venit și pe proprietate percepute în numele statului contractant, indiferent de modul în care sunt percepute”.

Impozitarea venitului este cea mai importantă parte a Convenției, în acest sens vom aduce ca exemplu Convenția model a OCDE, care include 15 articole care alocă dreptul de impozitare ale diferitelor elemente ale veniturilor, fie pentru statul a cărui rezident este persoana care a câștigat aceste venituri, fie pentru statul în care s-au drepturile de impunere sunt: veniturile din proprietăți imobiliare (art. 6); profitul din afaceri (art. 7 și 9); venitul din transporturile internaționale (art. 8); dividende (art. 10); dobânzi (art. 11); redevențe (art. 12); creșteri de capital (art. 13); venitul din servicii personale și independente (art. 14, care în varianta 2000 e suprimat); profesii independente (art. 15); onorariul directorilor (art. 16); veniturile artiștilor și sportivilor (art. 17); pensii (art. 18); veniturile din activități publice (art. 19); veniturile studenților și stagiariilor (articolul 20); alte venituri (art. 21).

Impozitarea capitalului include numai art. 22, care alocă dreptul de impozitare a unui număr variat de elemente ale capitalului între statul în care posesorul elementelor de capital este rezident și statul în care elementele de capital sunt situate.

Într-un stat pot exista două sau mai multe autorități fiscale împuternicite să perceapă impozite de natura celor de mai sus arătate. *Din această cauză considerăm necesar ca în textul convenției să fie indicat cu claritate care impozite cad sub incidența acestuia.*

Deseori, convențiile stipulează totalitatea acestor impozite, precizând că ele se aplică impozitelor pe venit și pe avere percepute în contul fiecăruia dintre statele contractante, al subdiviziunilor administrativ-teritoriale și al colectivităților lor locale, indiferent de sistemul de percepere. „Prezenta Convenție se aplică asupra impozitelor asupra veniturilor și averii percepute în contul unui Stat contractant,

---

<sup>1</sup> C. Leicu, *Eliminarea dublei impunerii în relații financiar-comerciale*, Ed. „Lumina Lex”, București, 1995, p. 32.

de către subdiviziunile sale politice sau de colectivitățile sale locale, indiferent de sistemul de percepere<sup>2</sup>”.

În unele cazuri, deși convenția nu conține textul de mai sus, ea nu exclude impozitele percepute la eșaloane inferioare, după cum rezultă din enumerarea impozitelor pe care le vizează. De *exemplu*, cazul convenției româno-germane, care, la art. 2 alin. (3), enumeră impozitele române pe venit și pe avere ce se prelevă atât la bugetele de stat, cât și la bugetele unităților administrativ-teritoriale, respectiv impozitele germane care alimentează atât bugetul federal, cât și bugetele landurilor și bugetele locale<sup>3</sup>”.

*Convențiile încheiate de Republica Moldova în domeniu nu conțin textul art. 2 alin. (1) din Convenția Model OCDE, dar nici nu includ în lista impozitelor vizate o serie de impozite cu caracter local.*

Uneori autoritatea publică centrală (federală), la încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri, se mărginește să rezolve problemele legate de impozitele aflate în competența sa, lăsând în afara convenției pe cele care intră în atribuțiile subdiviziunilor politico-administrative (state, provincii sau regiuni membre ale federației) și ale colectivităților locale (districte, comunitate, orașe, comune etc.).

Acest lucru se petrece atunci când, potrivit Constituției organele federale sunt în drept să instituie și să perceapă impozite numai la eșalon federal; la eșaloanele ierarhic inferioare, cu asemenea drepturi sunt investite autoritățile acelor subdiviziuni (organele reprezentative și deliberative ale entității ale federației sau locale, după caz).

Inserarea în convenție a unui asemenea text, ca cel sugerat de convenția OCDE la art. 2 alin. (1), ar constitui o încălcare a dispozițiilor legale, o imixtiune în treburile interne ale altor autorități publice.

Autoritățile subdiviziunilor statale și ale colectivităților locale, deși dispun de competențele fiscale pe teritoriile aflate sub jurisdicția lor, nu se bucură de suveranitate politică și, ca atare, nu pot încheia acorduri internaționale. *Consecința acestui conflict de competențe este evidentă: dubla impunere la alte eșaloane decât cel federal nu poate fi evitată pe cale de convenție.*

Definițiile legale date impozitelor pe venit și pe proprietate în convențiile încheiate de Republica Moldova sunt următoarele: „Vor fi considerate impozite pe venit și pe proprietate toate impozitele percepute pe venitul total ori pe valoarea proprietății, sau din anumite elemente ale acestora<sup>4</sup>”.

Convenția model a OCDE stipulează următoarea definiție: „Sunt considerate impozitele pe venit și pe avere, impozitele pe venitul total, pe averea totală sau

<sup>2</sup> Art. 2 alin. (1) din Convenția Model OCDE.

<sup>3</sup> I. Văcărel, *Relații fiscale internaționale*, editura Academiei Române, București, 1995, p. 59.

<sup>4</sup> Acord între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, din 12.04.96, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21, p. 232; aceeași definiție este prevăzută și în celelalte Convenții încheiate de R. Moldova cu alte state.

asupra unor părți din venit sau de avere, inclusiv impozitele asupra veniturilor provenind din înstrăinarea bunurilor mobile sau imobile, precum și impozitele asupra creșterii valorii<sup>5</sup>.

După cum observăm, contribuțiile pentru securitatea socială<sup>6</sup> sau alte sarcini sociale nu sunt considerate impozite asupra cuantumului total al salariilor, și, deci, nu fac obiectul convenției pentru evitarea dublei impunerii. Statul nu percepe contribuții în calitatea sa de autoritate publică, ci de asigurător, adică de organizator, la nivel național, al unor prestații sociale. *Așadar, dreptul de a percepe contribuții are numai statul care acordă protecție în cadrul securității sociale persoanelor ce își desfășoară activitatea pe teritoriul aflat sub jurisdicția sa.*

În convenția model a OCDE nu se face nici o precizare referitoare la *impozitele extraordinare*. Lipsa unei referiri exprese în acest sens nu trebuie interpretată ca fiind dovada intenției de a le exclude, ci ca o expresie a libertății de care se bucură statele contractante de a hotărâ, de comun acord, dacă urmează să le includă sau nu<sup>7</sup>.

Cel de al treilea alineat al art. 2 din Convenția Model OCDE se referă la lista impozitelor și taxelor care fac obiectul convenției pentru eliminare a dublei impunerii în cele două state semnatare. Este vorba despre taxele și impozitele în vigoare la momentul semnării convenției. *„Cu toate acestea această listă nu are menirea să fie exhaustivă, ci doar ilustrativă pentru definițiile din aliniatul anterior. Tendința actuală (reflectedă în cadrul convențiilor încheiate recent) este însă de a oferi o enumerare cât mai completă a impozitelor și taxelor existente în cele două state, la momentul semnării convenției* <sup>8</sup>”.

Paragraful următor prevede faptul aplicării continue a convenției, indiferent de schimbările ulterioare intervenite în sistemul impozitelor și taxelor statelor semnatare. *„Acordul se va aplica, de asemenea, oricăror impozite identice sau în esență similare, care vor fi percepute de oricare dintre Statele Contractante, după data semnării prezentului Acord în plus sau în locul impozitelor existente la care se face referire la punctul 3 al prezentului Acord. Autoritățile competente ale Statelor Contractante se vor informa reciproc asupra oricăror modificări importante aduse în legislația lor fiscală* <sup>9</sup>”.

Deci, în acest caz, este prevăzută doar o singură condiție, și anume ca impozitele și taxele introduse ulterior să aibă o

<sup>5</sup> Convenția Model OCDE din 1977, art. 2 alin. (2).

<sup>6</sup> A. Nastas, Evoluția legislației penale a Republicii Moldova privind incriminarea declarațiilor cu rea-voință, producătoare de consecințe juridice. În: Revista „Legea și viața”, nr. 4 (304), Chișinău, 2017. ISSN 1810-309X.

<sup>7</sup> A. Nastas, Răspunderea pentru declarațiile cu rea-voință în dreptul penal. Teză de doctor în drept, Chișinău, 2017, p. 60.

<sup>8</sup> C. Leicu, *op. cit.*, p. 33.

<sup>9</sup> Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, art. 2 alin. (4), publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21, p. 232.

natură identică sau similară celor aflate în vigoare la data semnării convenției. *Această prevedere este importantă, deoarece previne eventualele schimbări ale sistemului de impozitare în cele două state.*

**B) Spațiul geografic.** Spațiul geografic sau teritoriul supus prevederilor unei convenții fiscale este, de obicei, acela asupra căruia fiecare stat contractant își exercită suveranitatea. Conform art. 3 din Constituția<sup>10</sup> Republicii Moldova: „Teritoriul Republicii Moldova este inalienabil. Frontierele țării sunt constituite prin lege organică, respectându-se principiile și normele unanim recunoscute ale dreptului internațional”.

Conform art. 2 din Legea privind frontiera de stat a Republicii Moldova<sup>11</sup>: „Frontiera de stat a Republicii Moldova se stabilește de către Parlament, respectându-se principiile și normele dreptului internațional și nu poate fi modificată decât prin lege”. Iar în art. 3 alin. (l) se stipulează: „Frontiera de stat se stabilește în tratatele încheiate de Republica Moldova cu statele vecine pe baza totalurilor activității comisiilor bilaterale de delimitare și demarcare, și se marchează pe teren cu semne de frontieră clar vizibile. Tratatul privind trasarea și marcarea frontierei de stat pe teren urmează să fie ratificat de Parlament”.

În practica internațională se întâlnesc nu puține situații în care convențiile fiscale încheiate de anumite state nu se vor aplica unor teritorii dependente de aceste state, întrucât aceste teritorii au o autonomie fiscală<sup>12</sup>.

**C) Persoanele vizate.** În convențiile fiscale se precizează că ele „se aplică persoanelor care sunt rezidente ale unuia sau ambelor state contractante<sup>13</sup>”. „Prezenta Convenție se aplică asupra persoanelor care sunt rezidenți ai unui stat contractant sau ai ambelor state contractante<sup>14</sup>”.

Este evident că pentru a preciza mai concret sfera de aplicare a convențiilor cu privire la persoane trebuie stabilit conținutul următoarelor noțiuni: *rezident și persoană* (subiect impozabil).

**Rezident.** Spre deosebire de proiectele anterioare care erau aplicabile cetățenilor statelor semnatare, Tratatul Model utilizează un termen mai larg - de rezident. „Această orientare nouă nu face deosebire între subiecții impozabili de naționalități diferite, a fost considerată adecvată în vederea satisfacerii cerințelor

<sup>10</sup> Monitorul Oficial nr. 1 din 29 iulie 1994.

<sup>11</sup> Legea nr. 108-XIII din 17.05.94 privind frontiera de stat a Republicii Moldova, publicată în Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 12 din 03.11.

<sup>12</sup> De exemplu, în această situație se găsesc: Noua Caledonie, Guadelupa, Martinica, Reunion, Polinezia franceză și alte teritorii de peste mări ale Franței.

<sup>13</sup> Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21, p. 232.

<sup>14</sup> Art. 1 din Convenția model OCDE.

corespunzătoare actualului stadiului de dezvoltare a relațiilor financiare internaționale<sup>15</sup>". Convenția model a OCDE stipulează<sup>16</sup>:

„1. În sensul prezentei Convenții, expresia „rezident al unui Stat contractant” desemnează orice persoană care, în virtutea legislației acestui Stat, este considerată subiect de impunere în acest Stat, în dependență de domiciliul său, de rezidența sa, de sediul său de conducere sau de oricare alt criteriu de natură analogă și se aplică de asemenea acestui Stat, precum și tuturor subdiviziunilor sale politice sau colectivităților sale locale. Totuși această expresie nu include persoanele care nu sunt considerate ca subiecte de impunere în acest Stat decât pentru veniturile sursa cărora este situată în acest Stat ori pentru averea din acest Stat.

2.. Dacă, conform dispozițiilor paragrafului 1, o persoană fizică este rezident al ambelor State contractante, situația sa este reglementată în modul următor:

a) această persoană este considerată ca rezident numai al Statului unde ea dispune de domiciliu permanent; dacă ea dispune de domiciliu permanent în ambele State, ea este considerată ca rezident numai al Statului cu care are legături personale și economice mai strânse (centrul intereselor vitale);

b) dacă Statul unde această persoană are centrul intereselor sale vitale nu poate fi determinat, sau dacă ea nu dispune de o locuință permanentă în nici unul dintre State, ea este considerată ca rezident numai în Statul unde ea stă în mod regulat;

c) dacă această persoană stă în mod regulat în ambele State sau dacă ea nu stă în mod regulat în nici unul dintre ele, ea este considerată ca rezident numai al Statului al cărei cetățenie o posedă;

d) dacă această persoană posedă cetățenia ambelor State sau dacă ea nu este cetățean al niciunuia dintre aceste State, autoritățile competente ale Statelor contractante vor rezolva chestiunea dată de comun acord.

3. Dacă, în conformitate cu dispozițiile paragrafului 1, o persoană, alta decât persoana fizică, este rezident al ambelor State contractante, ea este considerată ca rezident numai în Statul unde se află sediul său de conducere efectivă”.

Cuprinderea și descifrarea sensului noțiunii de „rezidență” este importantă prin stabilirea sferei de aplicare a convențiilor în soluționarea cazurilor în care dubla impunere apare ca rezultat a dublei rezidențe și, în sfârșit, în soluționarea cazurilor în care dubla impunere este generată de reglementările aplicate în statul de rezidență vizavi de cele aplicate în statul de sursă.

Deci, autorii tratatelor trebuie să soluționeze două chestiuni, respectiv:

- care persoană este considerată rezident al unuia dintre *statele semnatare*;
- cum trebuie să fie soluționate cazurile de *dublă rezidență*.

<sup>15</sup> C. Leicu, *op. cit.*, p. 82.

<sup>16</sup> Art. 4, Convenția model OCDE.

Conținutul art. 4 din Tratat, 1 Model OCDE (1992) este preluat și de convențiile încheiate de Republica Moldova. Codul fiscal al Republicii Moldova, în art. 5 pct. 5 și 6, definește atât noțiunea de rezident<sup>17</sup>, cât și cea de nerezident. Este considerat rezident:

a) orice persoană fizică care corespunde uneia din cerințele de mai jos:  
- are domiciliu permanent în Republica Moldova, inclusiv:

- se află la tratament sau la odihnă, sau la învățătură, sau în deplasare peste hotare;

- este o persoană cu funcții de răspundere a Republicii Moldova, aflată în exercițiul funcției peste hotare;

- se află în Republica Moldova cel puțin 183 de zile pe parcursul anului fiscal.

b) orice persoană juridică, întreprindere individuală sau gospodărie țărănească (de fermier), a cărei activitate de întreprinzător este organizată sau gestionată în Republica Moldova ori al cărei loc de bază de desfășurare a activității este Republica Moldova.

Iar conform art. 5 pct. 6, persoane nerezidente sunt: Orice persoană fizică care nu este rezidentă în conformitate cu pct. 5 lit. a) ori, deși corespunde cerințelor p. 5 lit. a), se află în Republica Moldova:

- în calitate de persoană cu statut diplomatic sau consular ori în calitate de membru a familiei unei asemenea persoane;

- în calitate de colaborator a unei organizații internaționale, create în baza acordului interstatal la care Republica Moldova este parte, sau în calitate de membru de familie a unui asemenea colaborator;

- la tratament sau la odihnă, sau la învățătură, sau în deplasare, dacă această persoană fizică s-a aflat în Republică Moldova exclusiv în aceste scopuri;

- exclusiv în scopul trecerii dintr-un stat străin în alt stat străin prin teritoriul Republicii Moldova (trecere tranzit);

c) orice persoană juridică sau întreprindere individuală, sau gospodărie țărănească (de fermier), care fie corespunde cerințelor pct. 5 lit. b) al Codului fiscal.

După cum s-a putut observa, prevederile convenției mai leagă noțiunea de rezident și cu cea de reprezentanță permanentă sau de sediul permanent<sup>18</sup>. Astfel,

---

<sup>17</sup> Nu toate actele normative din Republica Moldova stipulează aceeași definiție a instituției de rezident. Regulamentul privind reglementarea valutară pe teritoriul Republicii Moldova definește în art. 19 ca rezidenți:

- Persoana fizică care se află neîntrerupt pe teritoriul Republicii Moldova pe parcursul unui an de zile sau mai mult.

- Persoanele juridice, inclusiv întreprinderi individuale și societăți în comandită, care se află și sîni înregistrate în Republica Moldova, de asemenea, și reprezentanțele permanente a unor asemenea persoane juridice, întreprinderi individuale și societăți în comandită, care se află în străinătate.

- Filialele înregistrate în Republica Moldova a persoanelor juridice, întreprinderilor individuale și a societăților în comandită, înființate în afara Republicii Moldova.

<sup>18</sup> Se poate observa că în majoritatea convențiilor încheiate de Republica Moldova se utilizează termenul de reprezentanță permanentă, iar în cele încheiate de România se utilizează termenul de sediu permanent, pentru desemnarea în cele din urmă a aceluiași concept.

în sensul Acordului între Republica Moldova și Republica Ungară privind evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale referitor la impozitele pe venituri și pe proprietate, din 1 ianuarie 1997, termenul de „reprezentanță permanentă” desemnează locul de activitate permanent prin intermediul căruia întreprinderea unui stat contractant își desfășoară activitatea de antreprenoriat în celălalt stat contractant. De altfel, art. 5 pct. 5 lit. b) al Codului fiscal prevede o definiție similară.

• Expresia de „sediul permanent” înseamnă un loc fix de afaceri, prin care întreprinderea își desfășoară în întregime sau în parte activitatea sa<sup>19</sup>.

• Expresia sediul permanent include:

• un loc de conducere, o sucursală, un birou;

• uzină, un atelier;

• instalații pentru prospectări în scopul obținerii de venituri;

• mină, un puț petrolier sau de gaze, o carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale;

• un depozit sau alte asemenea, folosite pentru livrări de bunuri în scopul obținerii de venituri;

• un șantier de construcții, un proiect de construcții, de montaj instalație sau activitățile de supraveghere în legătură cu acestea, dar numai când asemenea șantier, proiect sau activități durează o perioadă mai mare de 12 luni;

• furnizarea de servicii, inclusiv de servicii de consultanță, de către o întreprindere a unui stat contractant, cu condiția ca această activitate să dureze, pentru același proiect sau pentru un proiect conex, o perioadă sau perioade care însumează mai mult de 12 luni.

Simplul fapt că o întreprindere exercită o activitate de afaceri într-un alt stat prin intermediul unui broker<sup>20</sup>, agent comisionar general sau orice alt agent cu statut independent; faptul că o societate, care este rezidentă a unui stat contractant, controlează sau este controlată de o societate care este rezidentă a celui alt stat (printr-un sediu permanent sau în alt mod), nu este suficient pentru a face din aceste societăți un sediu permanent al celeilalte<sup>21</sup>.

Se pot întâlni des cazuri în care persoana fizică<sup>22</sup> este rezidentă a mai multor state (*cazul conflictelor de rezidență*), în acest caz soluțiile propuse de convențiile încheiate în domeniu sunt următoarele<sup>23</sup>:

---

<sup>19</sup> A se vedea art. 5 din Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozite pe venit și capital, semnată la Ismail, la 29 martie 1996.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> A se vedea art. 5 pct. 6,7 din Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei..., semnată la Ismail, la 29 martie 1996.

<sup>22</sup> Nastas A., Cernomoreț S., Declarațiile prin prisma legii penale În: Conferința științifică națională cu participare internațională. „Integrare prin cercetare și inovare”, dedicată aniversării

a) aceasta va fi considerată rezidentă a statului contractant în care are locuință permanentă; dacă dispune de locuință permanentă în ambele state contractante, va fi considerată rezidentă a *statului contractant cu care legăturile sale personale și economice sunt mai strânse (centrul intereselor vitale)*;

b) dacă statul contractant, în care această persoană are centrul intereselor vitale, nu poate fi determinat sau dacă ea nu dispune de locuință permanentă în nici unul din statele contractante, atunci ea va fi considerată rezidentă în *statul contractant în care de fapt își are domiciliul*;

c) dacă această persoană locuiește de fapt în ambele state contractante sau în nici unul dintre ele, ea va fi considerată rezidentă a *statului contractant a cărui cetățean este*;

d) dacă fiecare stat contractant consideră că această persoană este cetățeanul său sau al nici unuia dintre state, atunci *autoritățile competente ale statelor contractante rezolva problema dată de comun acord*.

O situație aparte poate apărea în cazul în care statele semnatare ale convenției prevăd în legislațiile lor interne<sup>24</sup> posibilitatea dublei cetățenii, în această ipoteză convențiile fiscale vor cuprinde prevederi referitoare la modalitatea de determinare a statutului persoanei pentru o repartizare corectă a dreptului de impunere<sup>25</sup>.

În cazul persoanei juridice, când aceasta este rezidentă a ambelor state contractante, se consideră rezident în acelui stat contractant unde este situat organul de conducere efectiv.

Se impune, în final, sublinierea faptului că beneficiile internaționale de eliminare a dublei impunerii sunt oferite numai subiecților rezidenți în unul sau ambele state semnatare. Un subiect impozabil ce nu este rezident în unul dintre aceste state nu va putea beneficia de prevederile convențiilor. Cu toate acestea, principiul potrivit căruia prevederile convențiilor sunt aplicate numai rezidenților statelor semnatare nu este aplicabil în două situații: cea reglementată în art. 24 (principiul nediscriminării); precum și cea din art. 26 (schimbul de informații) între cele două state semnatare.

---

a 75-a a Universității de Stat din Moldova, Științe Juridice și Economice, 11 noiembrie 2021. CZU: 341.231.14:343.2(094.5), ISBN 978-9975-158-56-5.

<sup>23</sup> A se vedea art. 4 pct. 2. al Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, semnat la Moscova, la 12 aprilie 1996, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21, p. 232.

<sup>24</sup> A. Nastas, E. Piterschi, Analiza juridică a declarației cu rea voință privind încrederea publică. În: Protecție, pază și securitate – amenințări și soluții. Culegere de articole științifice. Chișinău, 2019. ISBN 978-9975-3313-3-3.

<sup>25</sup> A se vedea art. 4 pct. 2 lit. d) din Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei..., semnată la Ismail, la 29 martie 1996, prevede că: „dacă persoana este național (cetățean) a ambelor state contractante sau al nici unuia dintre acestea, autoritățile competente ale statelor contractante vor rezolva problema de comun acord”.

Din această scurtă analiză a art. 4 reiese pe deplin importanta noțiunii de „rezidență” și caracterul detaliat al soluțiilor oferite pentru fiecare din problemele ridicate de eliminarea dublei impunerii în relațiile dintre statele semnatare.

**Persoana (subiect impozabil).** Art. 3 alin. (l) lit. a) din Convenția Model stipulează: termenul „persoană” include persoanele fizice, societățile și oricare alte asocieri de persoane.

## Concluzie

Este de remarcat faptul că, spre deosebire de definițiile date de Convenția Model a OCDE (1977), convențiile încheiate de Republica Moldova, definind noțiunea de „persoană”, nu cuprind elementul de societate, înlocuind-o cu noțiunea de persoană juridică. Cu toate acestea, convențiile încheiate de Republica Moldova în articolul care se va referi la definițiile generale (art. 3), nici nu vor face referire la conținutul de persoană juridică, așa cum se procedează în cazul Convenției Model, când aceasta se referă la noțiunea de „societate”. Aceste deosebiri nu sunt uniformizate fiindcă noțiunea de „societate” este definită de Convenția Model în felul următor: „termenul «societate» desemnează orice persoană juridică sau orice entitate care este considerată în scopul impozitării ca persoană juridică”. Deci, din sensul larg al noțiunii de „persoană juridică”, folosit în convențiile încheiate de Republica Moldova, se pot delimita doar acele persoane juridice care sunt luate în considerare „în scopul impozitării”, adică persoanele juridice care sunt subiecți ai impunerii cu privire la impozitele pe care le vizează convenția.

În Convenția Model OCDE referitoare la evitarea dublei impunerii în materie de succesiuni se precizează la art. 1 că termenul „rezident” se referă la persoana fizică care în momentul decesului își avea domiciliul într-unul din statele contractante sau în amândouă.

Convențiile încheiate de Republica Moldova, referindu-se la subiecții pe care îi vizează, utilizează și termenul de „persoană națională” care desemnează<sup>26</sup>:

- orice persoană fizică care are cetățenia statului contractant;
- orice persoană juridică, întovărășire sau asociație care au primit acest statut în baza legislației în vigoare a statului contractant.

Convențiile fiscale trebuie să precizeze care este „autoritatea competentă” să aducă la îndeplinire prevederile acesteia, să rezolve litigiile apărute pe parcurs, să transmită informațiile la care părțile contractante s-au angajat, în unele state Ministerul Finanțelor constituie autoritatea competentă, în timp ce în altele această responsabilitate se încredințează unui alt organ.

<sup>26</sup> Convenția încheiată între R. Moldova și Rusia, art. 3 alin. (l) lit. „f”.

**Bibliografie:**

1. Leicu C., Eliminarea dublei impunerii în relații financiar-comerciale, Lumina Lex, București, 1995.
2. Nastas A., Evoluția legislației penale a Republicii Moldova privind incriminarea declarațiilor cu rea-voință, producătoare de consecințe juridice. În: Revista „Legea și viața”, nr. 4 (304), Chișinău, 2017. ISSN 1810-309X.
3. Nastas A., Răspunderea pentru declarațiile cu rea-voință în dreptul penal. Teză de doctor în drept. Chișinău, 2017.
4. 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.
5. Nastas A., Cernomoreț S., Declarațiile prin prisma legii penale În: Conferința științifică națională cu participare internațională. „Integrare prin cercetare și inovare”, dedicată aniversării a 75-a a Universității de Stat din Moldova, Științe Juridice și Economice, 11 noiembrie 2021. CZU: 341.231.14:343.2(094.5), ISBN 978-9975-158-56-5.
6. Nastas A., Piferschi E., Analiza juridică a declarației cu rea voință privind încrederea publică. În: Protecție, pază și securitate - amenințări și soluții. Culegere de articole științifice. Chișinău, 2019. ISBN 978-9975-3313-3-3.26.
7. Văcărel I., Relații fiscale internaționale, editura Academiei Române, București, 1995.
8. Art. 2 alin. (l) din Convenția Model OCDE. <https://sfs.md/uploads/files/TAMP/Comentarii%20Conventia%20OECD.pdf>.
9. Acord între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, din 12.04.96, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21; aceeași definiție este prevăzută și în celelalte Convenții încheiate de R. Moldova cu alte state.
10. Convenția Model OCDE din 1977, art. 2 alin. (2). <https://www.oecd.org/fr/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972e-e-en.htm>.
11. Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, art. 2 alin. (4), publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21.
12. Monitorul Oficial nr. 1 din 29 iulie 1994.
13. Legea nr. 108-XIII din 17.05.94 privind frontiera de stat a Republicii Moldova, publicată în Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 12 din 03.11.
14. *De exemplu*, în această situație se găsesc: Noua Caledonie, Guadelupa, Martinica, Reunion, Polinezia franceză și alte teritorii de peste mări ale Franței.

15. Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21.

16. Art. 1, Convenția model a OCDE. <https://www.oecd.org/fr/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>.

17. Art. 4, Convenția model a OCDE. <https://www.oecd.org/fr/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>.

18. Nu toate actele normative din Republica Moldova stipulează aceeași definiție a instituției de rezident. Regulamentul privind reglementarea valutară pe teritoriul Republicii Moldova definește în art. 19: <https://www.bnm.md/ro/content/regulamentul-privind-conditiile-si-modul-de-efectuare-operatiunilor-valutare-aprobat-prin-0>

19. Art. 5 din Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozite pe venit și capital, semnată la Ismail la 29 martie 1996. [https://www.cdep.ro/pls/legis/legis\\_pck.htp\\_act?ida=34181](https://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.htp_act?ida=34181)

20. Art. 4 pct. 2. al Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, semnat la Moscova, la 12 aprilie 1996, publicat în ediția oficială „Tratate internaționale”, 1999, volumul 21. [https://mfa.gov.md/sites/default/files/lista\\_tratatelor\\_bilaterale\\_incheiate\\_de\\_republica\\_moldova\\_0.pdf](https://mfa.gov.md/sites/default/files/lista_tratatelor_bilaterale_incheiate_de_republica_moldova_0.pdf).