

Alina DUCA

Emilian DUCA

EVITAREA DUBLEI IMPUNERI

**Convențiile de evitare a dublei impuneri
și prevenire a evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit
și pe câștigurile din capital,
încheiate de România**

PRO LEGE

O colecție necesară oricărui jurist:

- reunește între copertele fiecărei culegeri informații esențiale și extinse din domeniul abordat, înlesnind astfel utilizatorului activitatea de informare și de cercetare, reducând semnificativ și eficient timpul dedicat acesteia;
- prezintă pachete de acte normative consolidate, atent selectate în vederea acoperirii domeniului vizat, îmbogățite cu note și referințe utile, structurate și evidențiate profesionist și menite a facilita înțelegerea voinței și a intențiilor legiuitorului (prin semnalarea și/sau prin prezentarea unor corelații ori a unor spețe relevante, în unele cazuri prin oferirea unor lămuriri punctuale etc.);
- seria PREMIUM din cadrul colecției PRO LEGE este tipărită pe hârtie albă de calitate superioară, ideală pentru adnotările necesare în activitatea didactică și practică, beneficiază de grafică și de cromatică speciale (în vederea unui plus de evidențiere a informațiilor-cheie), incluzând totodată un vast material informativ suplimentar;
- fiecare culegere în parte constituie, practic, un instrument juridic complex, indispensabil activității de zi cu zi în cadrul domeniului căruia îi este dedicată și pe care îl reprezintă, organizând unitar informațiile necesare unei bune cunoașteri a domeniului respectiv.

COORDONAREA GENERALĂ a Colecției PRO LEGE este asigurată de dl consilier juridic Oliviu Crâznic. Așteptăm sugestiile și propunerile dvs. pe adresa prolege@universuljuridic.ro



S.C. UNIVERSUL JURIDIC S.R.L.

București, Bd. Iuliu Maniu, nr. 7, Corp A, et. 3, Sector 6

telefon: 021.314.93.15; 0733.674.222; fax: 021.314.93.16

Alina DUCA

Emilian DUCA

EVITAREA DUBLEI IMPUNERI
Convențiile de evitare a dublei impuneri
și prevenire a evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit
și pe câștigurile din capital,
încheiate de România

Universul Juridic
București
-2015-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2015, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

DUCA, ALINA

Evitarea dublei impuneri : Convențiile de evitare a dublei impuneri și prevenire a evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile din capital, încheiate de România / Alina

Duca, Emilian Duca. - București : Universul Juridic, 2015

ISBN 978-606-673-672-5

I. Duca, Emilian

336.22(498)

347.73(498)

REDACTIE:

tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.666**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

**DEPARTAMENTUL
DISTRIBUȚIE:**

telefon: **021.314.93.15;**

tel./fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

STUDIU INTRODUCATIV

Dezvoltarea relațiilor economice internaționale a fost facilitată de apariția acordurilor comerciale internaționale, cum sunt Acordul General pentru Tarife și Comerț (GATT) devenit ulterior Organizația Mondială a Comerțului (WTO). Această evoluție a fost completată de răspândirea convențiilor pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale.

Eforturile privind eliminarea dublei impunerii internaționale au început în anii '20 ai secolului trecut, cu studiul Ligii Națiunilor cu privire la dubla impunere internațională care a constituit punctul de început al unui proces finalizat cu apariția unor Convenții-model bilaterale privind impunerea veniturilor și proprietății (averii), taxele succesoriale, asistența administrativă și colectarea impozitelor. În anul 1935 a apărut primul proiect de Convenție, modernizat ulterior în 1943 și 1946.

Din anul 1954, procesul de elaborare a convențiilor-model în domeniul impunerii internaționale a fost preluat de OEEC/OECD (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică) care, prin intermediul Comitetului Fiscal (actualul Comitet pentru Afaceri Fiscale) a elaborat prima Convenție-model pentru evitarea dublei impunerii (publicată în anul 1966). Aceasta a fost revizuită periodic, ajungând în anul 2014 la cea de a noua actualizare (variante revizuite au fost publicate începând cu anul 1994).

În anul 1980 a fost publicată Convenția-model sub egida ONU, revizuită în anul 1999 (variante actualizată a fost publicată în 2001). Aceasta are la bază Convenția-model OECD, însă există o serie de diferențe între cele două convenții-model, unele fiind evidențiate în prezenta lucrare.

Importanța Convenției-model a OECD și, în special, a comentariilor asociate acesteia a cunoscut o creștere continuă de-a lungul timpului. Astfel, interpretările din comentarii s-au impus ca adevărate norme de drept în majoritatea statelor lumii.

În România, comentariile OECD au fost recunoscute relativ târziu, odată cu apariția C. fisc., ale cărui norme metodologice reiau sau fac trimitere la Comentariile asociate Convenției-model OECD. Prin publicarea Convenției-model și comentariilor (variante 2008) în limba română, s-a mai făcut un pas în sensul răspândirii și cunoașterii acestor norme de către consultanții fiscali și nu numai.

În prezent, OECD se preocupă de problematica prevenirii evaziunii fiscale prin intermediul convențiilor de evitare a dublei impunerii (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), fiind în derulare un proces de restructurare a normelor și principiilor care stau la baza acestor convenții.

Ca urmare a aderării la UE, aplicarea convențiilor fiscale cu statele membre trebuie să țină seama de reglementările comunitare (directive, regulamente), dar și de convențiile fiscale încheiate la nivel comunitar (*CONVENTION on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises – 90/436/EEC*).

Cu toate acestea, problematica aplicării convențiilor fiscale a rămas deosebit de complexă, datorită întrepătrunderii normelor de drept intern cu cele de drept internațional, în condițiile în care fenomenul globalizării presupune cunoașterea uzanțelor și cutumelor din domeniul afacerilor. Atunci când sistemele de drept ale părților contractante diferă, nu poate fi neglijat potențialul apariției de litigii sau de conflicte de ordin fiscal între acestea.

Având în vedere aceste particularități, prezenta lucrare nu își propune să rezolve situații particulare, ci să aducă la îndemâna specialiștilor un instrument util pentru aplicarea practică a convențiilor fiscale pe care România le-a încheiat cu alte state. Din acest motiv, comentariile și explicațiile au fost limitate la cazurile întâlnite mai frecvent în practică.

I. Aspecte teoretice ale impunerii internaționale

1.1. Concepte fundamentale ale impunerii internaționale. Constituția României consacră preeminența dreptului internațional convențional față de legislația națională. Acest principiu este preluat și de alin. (4) al primului articol al C. fisc.: „*Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat*” [acest principiu a rămas neschimbat și în noul Cod fiscal – NCF, regăsit tot la art. (1) alin. (3)].

În ceea ce privește convențiile fiscale, legislația noastră face trimitere la principiile de interpretare (cu caracter cutumiar) publicate sub forma Comentariilor la Convenția-model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (Comentariile OECD).

1.1.1. Persoane rezidente și nerezidente. Rezidența (fiscală). Subiecții impunerii internaționale pot fi persoanele (fizice sau juridice), dar și asocierile fără personalitate juridică (eng. *partnerships*) care obțin venituri din alte state decât cel de care aparțin.

Convențiile de evitare a dublei impunerii au tratat inițial impunerea „*cetățenilor*” sau „*naționalilor*”, pentru ca acum să facă trimitere la „*rezidenții*” statelor contractante. Deși în unele convenții mai vechi se prevede aplicarea convențiilor „*contribuabililor*”, din considerente practice, s-a impus conceptul rezidenței ca element definitoriu al sferei de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Chiar dacă majoritatea convențiilor tratează în mod distinct conceptul de „*persoană*” și cel de „*rezidență (fiscală)*”, acești termeni trebuie analizați împreună. Astfel, termenul de „*persoană*” are, de regulă, înțelesul din legislația statului contractant cărui îi aparține entitatea respectivă în temeiul cetățeniei, naționalității sau altui criteriu similar.

Legislația națională (Codul fiscal) asociază în mod direct termenul de rezident numai persoanelor fizice, în cazul persoanelor juridice fiind evidențiată numai naționalitatea („persoane juridice române” vs. „persoane juridice străine”). Astfel, este considerată *persoană fizică rezidentă* (fiscal) în România orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
- d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

Aceste condiții reprezintă și criteriile pentru determinarea rezidenței fiscale dacă o persoană fizică este considerată rezident fiscal al două sau mai multe state (vezi și *OMFP nr. 74/2012 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența fiscală în România a persoanelor fizice*, M. Of. nr. 73 din 30 ianuarie 2012).

Potrivit Codului fiscal, nu sunt considerate persoane fizice rezidente:

- un cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România,
- un cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România,
- un cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și
- membrii familiilor celor de mai sus.

Prin *centrul intereselor vitale* se înțelege statul cu care relațiile personale și economice ale persoanei fizice sunt mai apropiate. Astfel, se va acorda atenție familiei sale, soțului/soției, copilului/copiiilor, persoanelor aflate în întreținerea persoanei fizice și care sosesc în România împreună cu aceasta, relațiilor sale economice și relațiilor sale sociale.

Prin *relații economice* se poate înțelege: angajat al unui angajator român, implicarea într-o activitate de afaceri în România, conturi la bănci în România, carduri de credit/debit la bănci în România.

Prin *relații sociale* se poate înțelege: membru într-o organizație caritabilă, religioasă, participări la activități culturale sau de altă natură.

Prin *persoană juridică română* se înțelege orice persoană juridică care a fost înființată [și funcționează – atribut adăugat prin *NCF la art. 7 pct. 29*] în conformitate cu dispozițiile Codul civil al României care reglementează regimul persoanelor juridice sau L. societăților nr. 31/1990, după caz.

În schimb, termenul de *nerezident* face obiectul unei definiții separate. Astfel, potrivit pct. 17 de la alin. (1) al art. 7 C. fisc. [art. 7 pct. 22 din *NCF*], se consideră a fi *nerezident* orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii. Prin urmare, definiția nerezidenților cuprinde:

- *persoanele fizice nerezidente*, respectiv orice persoană fizică care nu îndeplinește cel puțin una dintre condițiile de rezidență fiscală;
- *persoanele juridice străine*, respectiv orice persoană juridică care nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România.

Probleme practice deosebite ridică aplicarea prevederilor convențiilor în cazul asocierilor fără personalitate juridică (eng. *partnerships*). Dificultățile se datorează, în principal, tratamentului fiscal diferit al acestora: unele țări tratează aceste asocieri ca entități impozabile, în timp ce alte state aplică „*transparența fiscală*” (asocierea este ignorată, iar membrii asocierii – partenerii – sunt supuși individual impozitării pentru venitul repartizat din profitul realizat de asociere). Legislația noastră (Codul fiscal) tratează asocierile dintre persoane nerezidente ca fiind entități impozabile, însă impozitul se calculează pentru fiecare asociat în parte. Prin comparație, în cazul asocierii dintre persoane juridice române, se aplică *transparența fiscală* [conform *NCF, transparența fiscală se aplică și asocierilor dintre persoane nerezidente începând cu 1 ianuarie 2016*].

În acest context, trebuie menționat că dreptul de a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri poate fi limitat pentru așa-numitele „*companii-conductă*” (eng. *conduit company*) prin implementarea conceptului de „*beneficiar efectiv*” sau politici interne anti-abuz (anti-*treaty shopping*).

1.1.2. Impozitele vizate de convenții. Convențiile de evitare a dublei impuneri au ca domeniu de aplicare impozitele pe venit și pe capital. Deși impozitele pe venit și pe capital sunt, de regulă, impozite directe, Convenția-model OECD (și comentariile) a evitat utilizarea termenului de impozite directe și doar enumeră categoriile de impozite care sunt vizate de convenții: impozitul pe venitul global și pe elemente de venit, impozite pe capital, impozitul pe profit, impozitul pe câștigurile de capital (eng. *capital gains*) sau impozite pentru sumele plătite de întreprinderi sub formă de salarii (contribuțiile sociale sunt excluse din această categorie). În orice situație, pentru delimitarea sferei de aplicare a convențiilor, ne vom raporta la legislația fiscală a statelor semnatar, precum și la prevederile exprese ale convenției fiscale aplicabile.

1.1.3. Termeni utilizați de convenții. Fiecare convenție fiscală conține un articol prin care sunt definiți o serie de termeni utilizați în cuprinsul acesteia. Pe lângă termenul de „persoană” pe care l-am analizat mai sus, se mai definesc și:

- „*compania*” (tradus adesea cu echivalentul „*societate*”) nu este definit în legislația noastră fiscală, deși este frecvent utilizat în practică. Cu toate acestea, pe lângă definiția societății din Codul civil, poate fi luată în considerare și interpretarea din

Comentariile OECD care face trimitere la „*orice organism corporativ(ist) sau orice unitate impozabilă tratată ca organism corporativ conform legislației fiscale din statul în care este constituită*”. Este important de precizat că termenul „*companie*” are relevanță, în principal, pentru aplicarea art. 5 (Sediu permanent), art. 10 (Dividende) și art. 16 (Onorariile administratorilor/Tantieme);

– „*întreprinderea*” (eng. *enterprise*) din Convenții a fost introdus și în legislația noastră, odată cu intrarea în vigoare a noului Cod civil, care prevede la art. 3 alin. (3): „*Constituie exploatarea unei întreprinderi exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ*”. Comentariile OECD prevăd că prin „*întreprindere*” se înțelege desfășurarea oricărei activități economice;

– în legislația noastră actuală, noțiunea de „*activitate*” are același înțeles ca și „*activitatea economică*” din Convenția-model OECD. Astfel, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 1 din Codul fiscal al României, noțiunea de „*activitate*” este definită ca fiind „*orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit*”. Această definiție este în linie cu Convenția-model OECD, care include și „*prestarea de servicii profesionale și a altor activități cu caracter independent*”. În noul Cod fiscal (NCF), care va intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016, noțiunea de „*activitate*” a fost eliminată;

– „*traficul internațional*” care desemnează orice activitate de transport derulată cu ajutorul unei nave sau aeronave operate de întreprindere care își are locul de conducere efectivă într-unul dintre statele contractante, cu excepția cazului în care nava sau aeronava este operată numai între locații din celălalt stat contractant (transporturi internaționale). Această definiție nu își găsește corespondent în legislația noastră fiscală;

– „*autoritate competentă*” desemnează instituțiile din fiecare stat contractant care sunt responsabile de aplicarea Convenției. De regulă, aplicarea convențiilor fiscale cade în sarcina autorităților fiscale, nominalizate în mod distinct;

– „*națională*” desemnează persoanele fizice care dețin naționalitatea sau *cetățenia* unui stat contractant precum și persoanele juridice, asocierile fără personalitate juridică (parteneriate sau asociații) care se supun, potrivit statutului propriu (act constitutiv) legislației în vigoare din statul contractant respectiv.

1.1.4. Sediul permanent. Potrivit art. 8 C. fisc. [art. 8 NCF], sediul permanent este „*un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent*”. Această definiție a sediului permanent este asemănătoare definiției din Convenția-model a OECD potrivit căreia sediul permanent (eng. *permanent establishment*) este un loc fix de afaceri prin intermediul căruia o întreprindere exercită în totalitate sau în parte activitatea sa. În mod special, a fost preluat în conținutul alin. (1) al art. 8 din NCF și pct. 21 din normele metodologice de aplicare a art. 8 din vechiul C. fisc. care prevede că, la definirea sediului permanent, se au în vedere comentariile de la art. 5 „Sediul permanent” din Modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conceptul de sediu permanent este complex, din definiția acestuia desprinzându-se unele aspecte specifice:

a) Există o definiție principală potrivit căreia existența unui sediu permanent presupune îndeplinirea *cumulativă* a următoarelor condiții (sintetizate din legislația națională și comentariile OECD):

- existența unui loc destinat afacerilor (adică a unor clădiri sau mașini/utilaje etc.);
- locul să fie fix (adică să aibă o adresă și un anumit grad de permanență);
- activitatea să se exercite prin intermediul acestui loc de afaceri (de ex., personalul ce efectuează activitatea să lucreze efectiv în statul în care se află locul fix de afaceri).

b) Unele activități dau naștere unui sediu permanent numai dacă este îndeplinită o condiție privind durata. Astfel, un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea dau naștere unui sediu permanent numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni (în Convenția-model OECD nu sunt incluse activitățile de supervizare, iar termenul este de 12 luni).

c) Definiția principală este urmată de o listă exemplificativă de sedii permanente (art. 8 alin. (2) C. fisc.) [aceiași art. 8 alin. (2) din NCF]: un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țigăi sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale (similar cu Convenția-model OECD). Legislația națională adaugă un caz special: locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la art. 27¹ C. fisc. [art. 33 NCF]. Considerăm, totuși, că simpla existență a unui birou în România nu este suficientă pentru a da naștere unui sediu permanent, dacă acesta nu îndeplinește condițiile cumulative menționate la lit. a) de mai sus.

d) O serie de activități sunt excluse din categoria celor care pot da naștere unui sediu permanent (art. 8 alin. (4) C. fisc.) [art. 8 alin. (4) NCF], acestea având, de regulă, un caracter auxiliar obiectului de activitate al persoanei care le realizează. Conform legislației naționale astfel de activități sunt:

- folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului;
- menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;

- menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;
- vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției;
- păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident;
- păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;
- păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinație a activităților prevăzute la lit. a)-f), cu condiția ca întreaga activitate desfășurată în locul fix să fie de natură preparatorie sau auxiliară.

Aici apar unele diferențe față de Convenția-model OECD, care include în categoria activităților care nu dau naștere unui sediu permanent și menținerea unui stoc de marfă pentru efectuarea de livrări (această activitate dă naștere unui sediu permanent conform legislației naționale).

e) Un sediu permanent poate lua naștere și prin activitatea desfășurată de un agent dependent, dacă persoana este autorizată și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele care nu dau naștere unui sediu permanent (vezi litera anterioară);

Cu toate acestea, trebuie avut în vedere faptul că în multe convenții fiscale încheiate de România au fost incluse elemente specifice convenției-model a ONU, respectiv cele care se referă la sediul permanent care ia naștere prin menținerea unui stoc pentru livrarea de bunuri, activitățile de supervizare a șantiierelor sau proiectelor de instalații (sau montaj), precum și termenul de 6 luni pentru aceste șantiere/proiecte.

Noțiunea „bază fixă” este utilizată pentru a defini sediul permanent al persoanelor fizice și se referă la un centru de activitate care are un caracter fix sau permanent. De ex., se consideră bază fixă spațiul pentru acordarea de consultanță pe diverse domenii, deținut în proprietate sau închiriat, precum și sediul unității beneficiare a serviciului prestat, precum și biroul pentru exercitarea unei profesii independente. În convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România în ultima perioadă, veniturile persoanelor fizice din activități independente sunt impozabile în țara în care este situat sediul permanent al persoanei fizice – *baza fixă*.

1.1.5. Întreprinderi asociate. Convenția-model OECD utilizează termenul „întreprinderi asociate” pentru a stabili modul în care se pot ajusta profiturile aferente tranzacțiilor realizate între persoane afiliate. Definiția întreprinderilor asociate are un caracter general, prin raportare la participarea unei întreprinderi, în mod direct sau indirect, la managementul, controlul sau capitalul unei întreprinderi din celălalt stat. În mod similar se tratează participarea aceluiași persoane la managementul, controlul și capitalul a doua întreprinderi situate în statele contractante.

În legislația națională, termenul corespunzător „întreprinderilor asociate” este cel al persoanelor afiliate (definite la art. 7 C. fisc. [art. 7 pct. 26 NCF]). Tratatul fiscal al tranzacțiilor dintre aceste persoane este reglementat la art. 11 C. fisc. [art. 11 NCF], iar aspectele procedurale sunt reglementate de C. proc. fisc. – art. 42 [art. 52 NCPF], 79 [art. 108 NCPF], 93¹ [art. 282 NCPF] și 93² [art. 283 NCPF] etc. În plus, în cazul tranzacțiilor cu persoanele rezidente în statele din UE se aplică prevederile Convenției privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate – Convenția 90/436/EEC.

1.1.6. Metode de evitare a dublei impuneri. Convențiile fiscale prevăd două metode de evitare a dublei impuneri: metoda scutirii (eng. *tax exemption*) și metoda creditării (eng. *tax credit*).

Metoda scutirii presupune ca statul contractant să aplice impozitul numai asupra părții din venit pe care este îndreptățit de convenție să o impoziteze. Scutirea se poate aplica întregului venit sau sub formă de scutire progresivă, în funcție de prevederile legislației naționale.

Metoda creditării (sau creditul fiscal sau metoda deducerii) presupune deducerea din impozitul datorat în România a impozitului plătit în străinătate. Prevederile art. 31 [art. 39 NCF] și art. 91 C. fisc. [art. 131 NCF] evidențiază preferința legiuitorului român pentru aplicarea metodei creditului fiscal în defavoarea aplicării metodei scutirii.

1.2. Categoriile de venituri impozabile în România. Sunt supuse impunerii în România atât veniturile realizate de rezidenți din surse situate în străinătate (incluse în profitul sau venitul impozabil), cât și veniturile obținute din România de către nerezidenți (de la plătitori din România).

1.2.1. Veniturile nerezidenților supuse impunerii în România. Veniturile nerezidenților care sunt obținute din România se supun impunerii în România, indiferent dacă plata (recunoașterea) acestora se face în România sau în străinătate (art. 12 C. fisc.) [art. 12 NCF]. O listă a diferitelor categorii de venituri și a modului de impunere al acestora, conform legislației naționale, este prezentată în tabelul următor:

Tabel 1. Venituri obținute din România

Nr.	Denumire venit	Mod de impunere ¹⁾
	Venituri atribuibile unui sediu permanent în România	Directă, conform Titlurilor II și III C. fisc. [Titlurilor II și IV din NCF], după caz
	Venituri din activitățile dependente desfășurate în România	Reținere la sursă (directă în unele cazuri), conform Titlului III C. fisc. [Titlului IV NCF]
	Dividende de la o persoană juridică română	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Dobânzi de la un rezident sau de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Redevențe de la un rezident sau de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri din proprietăți imobiliare situate în România, inclusiv veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, venituri din folosirea proprietăți imobiliare situate în România și venituri din transferul dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare situate în România;	Directă, conform Titlurilor II și III C. fisc. [Titlurilor II și IV din NCF], după caz
	Venituri din transferul titlurilor de participare așa cum sunt definite la art. 7 alin. (1) pct. 31 [art. 7 pct. 40 NCF], la o persoană juridică, dacă aceasta este o persoană juridică română sau dacă cea mai mare parte a valorii mijloacelor fixe ale persoanei juridice, direct sau prin una sau mai multe persoane juridice, reprezintă proprietăți imobiliare situate în România, precum și veniturile din transferul titlurilor de valoare, așa cum sunt definite la art. 65 alin. (1) lit. c) [art. 91 lit. c) NCF], emise de rezidenți români;	Directă/reținere la sursă, conform Titlurilor II și III C. fisc. [Titlurilor II și IV din NCF], după caz
	Venituri din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat	Reținere la sursă, conform Titlului III C. fisc. [Titlului IV NCF]
	Venituri din servicii prestate în România de orice natură și în afara României de natura serviciilor de management, de consultanță în orice domeniu, de marketing, de asistență tehnică, de cercetare și proiectare în orice domeniu, de reclamă și publicitate indiferent de forma în care sunt realizate și celor prestate de avocați, ingineri, arhitecți, notari publici, contabili, auditori; nu reprezintă venituri impozabile în România veniturile din transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport [în NCF sunt impozitate numai serviciile prestate în România, cu excepția serviciilor de management și consultanță]	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenți ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Comisoane de la un rezident sau comisoane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri din premii acordate la concursuri organizate în România	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri realizate din lichidarea unei persoane juridice române	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Venituri realizate din transferul masei patrimoniale de la fiduciar la beneficiarul nerezident în cadrul operațiunii de fiducie	Reținere la sursă, conform Titlului V C. fisc. [Titlului VI NCF]
	Orice alte venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în România	Directă, conform Titlurilor II și III C. fisc. [Titlurilor II și IV din NCF], după caz

¹⁾ Impozitare directă înseamnă că impozitul este declarat și achitat de către nerezident, în timp ce reținerea la sursă presupune declararea și plata impozitului de către plătitorul de venit din România.

1.2.2. Cote de impunere aplicate veniturilor nerezidenților. Persoanele fizice și juridice nerezidente care obțin venituri impozabile din România (vezi secțiunea precedentă) au obligația de a plăti impozit. De regulă, impozitul pentru aceste venituri se calculează, se reține, se declară și se plătește de către plătitorii de venit, conform Cap. I al Titlului V din C. fisc. [Cap. I al Titlului VI NCF]

În cazul unor categorii de venituri (câștiguri de capital sau venituri din salarii ale nerezidenților) se aplică regulile speciale pentru impozitul pe profit sau impozitul pe venit, prevăzute de titlurile corespunzătoare din C. fisc. (Titlul II și Titlul III) [Titlul II și IV NCF].

Cota standard de impunere a veniturilor nerezidenților este de 16% aplicată asupra venitului plătit nerezidentului, conform prevederilor art. 116 C. fisc. [art. 224 NCF] și articolelor corespunzătoare din Titlurile II și III ale C. fisc. [Titlurile II și IV NCF]. Prin excepție,

a) 1% pentru veniturile din jocuri de noroc, cu excepția celor prevăzute la art. 77 alin. (7) C. fisc. [art. 110 alin. (7) NCF] – jocuri de noroc la distanță și festivaluri de poke pentru care impozitul anual se determină de către organul fiscal competent;

b) 50% pentru veniturile de natura celor prevăzute la art. 115 alin. (1) lit. a)-g), k) și l) [art. 223 alin. (1) lit. a)-h) și l) NCF], dacă veniturile sunt plătite într-un cont dintr-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (1) C. fisc. [art. 11 alin. (1) NCF];

c) 5% pentru veniturile din dividende prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. a);

Pe lângă aceste cote de impozitare, este important de notat că unele venituri obținute de nerezidenți sunt considerate:

– neimpozabile, conform art. 115 alin. (3), (5) și (6) C. fisc. [art. 223 NCF]; sau

– scutite de impozit în România, conform art. 117 C. fisc. [art. 229 NCF] sau prin efectul convențiilor de evitare a dublei impuneri (atunci când se aplică metoda scutirii).

În convențiile de evitare a dublei impuneri care au la bază Convenția-model OECD, dreptul de impunere a veniturilor este, de regulă, rezervat statului de rezidență a beneficiarului venitului (statul-sursă). Statul-sursă își rezervă dreptul de a impune veniturile sediilor permanente ale persoanelor fizice sau juridice sau veniturile obținute din activități dependente (ex. venituri din salarii, onorariile administratorilor, artiști și sportivi, pensionari, funcționari publici).

În cazul veniturilor din *dividende, dobânzi sau redevențe* (în unele convenții și pentru veniturile din *comisioane*), dreptul de impunere este împărțit între statele de sursă și cele de rezidență; în această situație se aplică, de regulă, metoda creditului fiscal pentru evitarea dublei impuneri.

1.2.3. Categoriile de venituri supuse reținerii la sursă. Potrivit legislației naționale, sunt venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, următoarele:

Dividende de la un rezident (plătite de o persoană juridică română). Dividendele reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuție de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuție efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuție în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuție în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuție de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

– suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

– suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Dobânzi de la un rezident sau de la un nerezident care are un sediu permanent în România (dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent). Prin *dobândă* se înțelege orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată. Intră în această categorie și penalitățile de întârziere percepute pentru plata cu întârziere a sumelor datorate în baza unor contracte civile.

Redevențe de la un rezident sau de la un nerezident care are un sediu permanent în România (dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent). *Redevență* este orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formula secretă sau procedeu de fabricație ori software.

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.