

Aspecte privind aplicarea Convenției de evitare a dublei impunerii dintre Republica Moldova și Statele Unite ale Americii



Svetlana Ceban

Manager senior
Servicii de consultanță fiscală
PwC Moldova



Maxim Banaga

Consultant fiscal senior
Servicii de consultanță fiscală
PwC Moldova

Statele, în calitate de parteneri în schimburile comerciale, recunosc necesitatea de a elimina obstacolele pe care dubla impunere internațională le creează în circulația transfrontalieră a bunurilor, serviciilor, capitalului și persoanelor. Prin urmare, statele sunt motivate pentru a încheia convenții bilaterale cu privire la impozitele pe venit și pe capital. La fel de importantă este necesitatea de a revizui și modifica convențiile existente care nu mai reflectă nevoile actuale ale statelor și ale investitorilor.

Potrivit politicilor economice stabilite în Planul de acțiuni pentru anii 2012-2015¹, precum și în baza proiectului de Strategie Națională de dezvoltare a Republicii Moldova 2012 - 2020, Guvernul își propune majorarea valorii exporturilor efectuate de către companiile din Moldova, precum și atragerea investițiilor străine suplimentare. În acest context, credem că semnarea convențiilor de evitare a dublei impunerii cu cei mai importanți parteneri comerciali și investitori din Republicii Moldova este o acțiune de importanță majoră.

Până în prezent, Republica Moldova a ratificat 48 de convenții de evitare a dublei impunerii, dintre care 45 sunt în vigoare. Totuși, încă nu au fost încheiate convenții de evitare a dublei impozitări de Republica Moldova cu unii parteneri comerciali importanți, precum Statele Unite ale Americii (SUA), Franța sau Suedia.

Menționăm că Republica Moldova, ca și alte state membre ale fostei Uniuni Sovietice, s-a bucurat anterior de beneficiile Convenției de evitare a dublei impunerii semnate la 20 iunie 1973 de către Uniunea Republicilor Sovietice Socialiste și Statele Unite și care a intrat în vigoare la data de 15 ianuarie 1976 (în continuare - „Convenția URSS – SUA”). Potrivit informațiilor publicate de Internal Revenue Service² (autoritatea fiscală din America), SUA continuă să aplice prevederile acestei Convenții în relațiile cu Moldova. Totuși, înțelegerea noastră este că autoritățile competente din Republica Moldova nu procedează la fel.

După cum am menționat anterior, lipsa unei Convenții de evitare a dublei impunerii cu SUA (din perspectiva Moldovei) prezintă un obstacol în extinderea activităților bilaterale directe și astfel afectează dezvoltarea relațiilor economice dintre cele două țări.

Conștientizând aceste obstacole, Ministerul Finanțelor a solicitat suportul Camerei Americane de Comerț din Moldova (AmCham) pentru realizarea unui studiu cu privire la aplicabilitatea prin succesiune a Convenției URSS – SUA de către celelalte 14 state din fosta URSS, precum și o analiză din punct de vedere fiscal a acestei convenții.

PwC Moldova, în calitate sa de membru al AmCham, a efectuat această analiză în baza informațiilor oferite de către firmele membre ale PricewaterhouseCoopers International Limited din cele 14 state din fosta URSS: Armenia, Azerbaidjan, Belarus, Estonia, Georgia, Kazahstan, Kîrgîzstan, Letonia, Lituania, Rusia, Tadjikistan, Turkmenistan, Ucraina și Uzbekistan.

În noiembrie 2010, am constatat că trei state din fosta URSS au aplicat prin succesiune prevederile acestei Convenții:

¹ Acest Plan de acțiuni este aprobat prin Hotărîrea de Guvern nr. 289 din 07 mai 2012

² <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p901.pdf>

Nr	Țara	Modalitatea de acceptare a Convenției	Data de la care Convenția se aplică	Convenția a fost denunțată sau nu	Data denunțării
1	Belarus	Acordul de constituire a Comunității Statelor Independente, care a fost ratificat de către Sovietul Suprem din Belarus	25 decembrie 1991	Nu	-
2	Kazahstan	Ordonanță	16 decembrie 1991	Da	1 ianuarie 1995
3	Turkmenistan	Notificare	-	Nu	-

Kazahstan a aplicat Convenția de evitare a dublei impuneri pentru o perioadă limitată de timp - trei ani, pînă în momentul la care a fost semnată o nouă Convenție cu SUA.

În același timp, șase state din fosta URSS au negociat un nou tratat cu SUA:

Nr	Țara	Data de la care se aplică Convenția
1	Estonia	1 ianuarie 2000
2	Kazahstan	Prevederi aferente venitului supus reținerii la sursa de plată - din 1 februarie 1997; restul prevederilor Convenției - din 1 ianuarie 1997
3	Letonia	1 ianuarie 2000
4	Lituania	1 ianuarie 2000
5	Federația Rusă	Prevederi aferente venitului supus reținerii la sursa de plată - din 1 februarie 1994; restul prevederilor Convenției - din 1 ianuarie 1994
6	Ucraina	1 ianuarie 1997

Șase țări (Armenia, Azerbaidjan, Georgia, Kirgîzstan, Tadjikistan și Uzbekistan) nici nu au aplicat prevederile Convenției URSS – SUA prin succesiune, nici nu au negociat un nou tratat cu SUA.

Pentru a înțelege dacă Republica Moldova poate aplica prin succesiune Convenția URSS – SUA (cum au procedat și Belarus, Kazahstan și Turkmenistan), este necesară efectuarea unei analize fiscale a prevederilor tratatului internațional. Urmează o succintă prezentare a principalelor prevederi ale Convenției URSS - SUA:

Aspecte	Comentarii
Observații generale	<p>Convenția URSS-SUA a fost semnată în 1973, înainte de publicarea Modelului Convenției al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) din 1977.</p> <p>Aproape toate tratatele încheiate de Moldova cu alte țări se bazează pe Modelul Convenției OCDE (fie versiunea din 1977, fie versiunile mai recente). Ca rezultat, textul Convenției URSS-SUA nu a fost elaborat în conformitate cu un model (OCDE, ONU sau SUA), fapt ce poate genera unele dificultăți în interpretarea prevederilor acesteia.</p>

Aspecte	Comentarii
Profitul din activități de afaceri și aspecte legate de reprezentanța permanentă (se-diul permanent)	<p>Convenția nu conține un articol separat cu privire la crearea reprezentanței permanente și impozitarea profitului din activitățile de afaceri ale acestei reprezentanțe permanente (similar articolului 5 și 7 din Convenția Model OCDE).</p> <p>Cu toate acestea, art. IV din Convenție prevede că veniturile din activitatea comercială obținute într-un Stat Contractant de un rezident al celui alt Stat Contractant se supun impozitării în primul Stat Contractant dacă veniturile sunt obținute de o „reprezentanță”.</p> <p>În Convenție, termenul de „reprezentanță” este similar cu definiția reprezentanței permanente din articolul 5 al Convenției Model OCDE.</p> <p>Dacă Moldova va aplica prin succesiune prevederile Convenției, pentru a adopta un concept similar cu Convenția Model OCDE ar fi recomandabil ca Ministerul Finanțelor din Moldova să emită o notă explicativă referitoare la impozitarea profitului din activitățile de afaceri ale persoanelor care nu au o reprezentanță permanentă (reprezentanță – în sensul Convenției) în celălalt stat.</p>
Dividende	<p>Convenția URSS-SUA nu conține prevederi ce țin de impozitarea dividendelor. Astfel, dividendele obținute de către un rezident al unui Stat Contractant sunt impozitate la sursa de plată în conformitate cu cotele locale de impunere ale celui alt Stat Contractant.</p>
Dobânzi	<p>În baza art. III din Convenție, veniturile din dobânzi obținute de un rezident al unui Stat Contractant (de ex. SUA) ar putea fi scutite de reținerea la sursă de plată în celălalt Stat Contractant (Moldova) dacă se referă la creditele, împrumuturile și alte forme de îndatorare acordate pentru finanțarea activității comerciale dintre SUA și Moldova, cu excepția cazurilor în care aceste venituri rezultă din desfășurarea unei activități bancare în celălalt Stat Contractant (Moldova).</p> <p>Această prevedere este una destul de favorabilă, întrucât potrivit prevederilor legislației interne Moldova aplică un impozit cu reținere la sursă de 12% din plățile de dobânzi, iar SUA de 30%.</p>
Royalty (redevențe)	<p>Același art. III prevede că vor fi taxate numai în Statul de reședință al contribuabilului veniturile din chirii, royalty și alte sume primite pentru folosirea dreptului de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, precum și asupra invențiilor (patente, certificate de autor), desenelor industriale, proceselor sau formulelor secrete, programelor informatice, mărcilor comerciale și altor proprietăți similare sau pentru folosirea echipamentelor industriale, comerciale sau științifice, sau pentru informații referitoare la cunoștințe, experiență sau abilități (know-how).</p> <p>Această prevedere, la fel, este una favorabilă, întrucât Moldova taxează acest tip de venit cu un impozit de 12% la sursa de plată, iar SUA cu 30%.</p>

Aspecte	Comentarii
Ciștiguri de capital	<p>Următoarele tipuri de venituri sunt prevăzute de Convenție și supuse impozitării numai în Statul de reședință al contribuabilului:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ciștiguri din vânzarea sau schimbul anumitor tipuri de proprietăți (de ex. anumite drepturi de proprietate intelectuală etc. - aceleași tipuri de proprietăți pentru care royalty și plățile de chirie menționate mai sus ar fi acoperite conform Convenției); • ciștiguri din vânzarea proprietăților sau altă modalitate de înstrăinare a acestora, obținute ca moștenire sau donație (art. III.1.(c)); • ciștiguri din vânzarea, schimbul sau altă modalitate de înstrăinare a navelor sau aeronavelor utilizate în traficul internațional (art. V). <p>În principiu, alte ciștiguri obținute din înstrăinarea proprietăților mobiliare sau imobiliare pot fi impozitate în țara-sursă.</p>
Metode de eliminare a dublei impuneri	<p>În principiu, Convenția nu stabilește metode de eliminare a dublei impuneri pentru impozitele plătite în țara-sursă (de ex. reținerea impozitului la sursa de plată în cazul dividendelor). Mai exact, urmează a fi aplicate prevederile legislației interne a fiecărui stat în parte.</p>

Având în vedere analiza de mai sus, precum și probabilitatea ca procesul de negociere a unei noi Convenții cu SUA să fie unul îndelungat (procesul de negociere, semnare și punere în aplicare a unui tratat nou din perspectiva SUA este unul anevoios, datorită multiplelor proceduri interne), PwC Moldova a recomandat ca în prima etapă să fie inițiate procedurile necesare pentru aplicarea prin succesiune, pentru Moldova, a prevederilor Convenției URSS – SUA. Aceasta va constitui cea mai rapidă cale pentru

obținerea unor condiții mai favorabile pentru investitorii americani, față de situația actuală în care nu există o Convenție bilaterală. **Deși conține unele clauze non-standard, considerăm că aplicarea Convenției URSS – SUA este mai favorabilă decât lipsa unei convenții.**



Acest mecanism nu reprezintă o noutate pentru statul nostru. Astfel, există un precedent, și anume Legea nr. 118-XVI din 18 mai 2006 prin care Parlamentul Republicii Moldova a ratificat Protocolul dintre Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Ungare privind aplicarea prin succesiune de către Republica Moldova a Tratatelor bilaterale anterior încheiate între URSS și Republica Ungară. În această ordine de idei, pentru aplicarea prin succesiune a Convenției URSS – SUA, poate fi luat în considerare acest precedent.

Concomitent, ar putea fi inițiat și procesul de negociere a unei noi Convenții de evitare a dublei impuneri cu SUA.

PwC Moldova este gata să sprijine și în continuare Ministerului Finanțelor și autoritățile fiscale din Moldova, în vederea promovării sugestiilor aferente tratatului cu SUA, precum și în sensul perfecționării cadrului fiscal intern pentru dezvoltarea sustenabilă a mediului de afaceri și sporirea atractivității investiționale a Moldovei în ansamblu.

Despre politica fiscală actuală și pentru anul viitor



Vitalie Condrațchi
corespondent

În conformitate cu calendarul bugetar, Ministerul Finanțelor a început în luna martie elaborarea cadrului bugetar pe termen mediu, colectând de la instituțiile de stat și de la partenerii de dialog social prognozele de creștere economică, propunerile pentru strategiile de cheltuieli

sectoriale, propunerile de formare a politicii fiscale pe termen mediu.

Confederația națională a patronatelor a venit, ca și în anii precedenți, cu o lungă listă de doleanțe, împărțită pe 10 capitole, începând de la impozitul pe venit și încheind