



Ministerul Finanțelor Publice
Cabinet Ministru

Aprob,

Ion-Marcel CIOLACU
Prim-ministru

MEMORANDUM

De la: Marcel-Ioan BOLOȘ
Ministrul Finanțelor

Avizat: Luminița-Teodora ODOBESCU
Ministrul Afacerilor Externe

Tema: Aprobarea demersurilor pentru suspendarea Convenției între Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova la 27 septembrie 1993, ratificată prin Legea nr. 38 din 16 iunie 1994

I. Notificarea de către Federația Rusă a suspendării unor articole din Convenția româno-rusă pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și reacția preliminară a părții române

Prin Nota Verbală nr. 7569-n/4ed din 8 august 2023 adresată de Ministerul Afacerilor Externe al Federației Ruse Ambasadei României la Moscova și primită de Ministerul Afacerilor Externe român la 16 august 2023, partea română a fost notificată în legătură cu suspendarea de către Federația Rusă a unor articole din Convenția între Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova la 27 septembrie 1993, ratificată prin Legea nr. 38 din 16 iunie 1993 (*Convenția*), după cum urmează:

„În legătură cu realizarea unor acțiuni neprietenoase de către România în raport cu Federația Rusă, cu cetățenii și persoanele sale juridice, Ministerul înștiințează prin prezenta cu privire la suspendarea efectelor articolelor 5-23 și 25 ale Convenției de la data prezentei note până la încetarea încălcărilor permise de partea română în ceea ce privește interesele legale și de alt tip ale Federației Ruse, ale drepturilor cetățenilor acesteia și ale persoanelor sale juridice sau până la încetarea efectelor Convenției în ceea ce privește Federația Rusă.”

Notificarea părții române a fost făcută Ministerului Afacerilor Externe al Federației Ruse în baza Decretului prezidențial nr. 585 din 8 august 2023, prin care a fost decisă măsura suspendării unui număr semnificativ de articole din 38 de convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Federația Rusă cu state pe care actualmente le consideră „neprietene”, respectiv state care au aplicat sancțiuni Federației Ruse ca urmare a agresiunii împotriva Ucrainei.

Ca urmare a acestei notificări, Ministerul Afacerilor Externe român a transmis Ministerului Afacerilor Externe din Federația Rusă o notă verbală, datată 14 septembrie 2023, prin care a respins această măsură, cu argumentul că reprezintă o încălcare a dreptului internațional. În aceeași notă verbală s-a arătat părții ruse că decizia de suspendare a aplicării Convenției nu are un temei juridic valid, acțiunea Rusiei neputând fi justificată nici prin raportare la dispozițiile relevante ale Convenției de la Viena privind dreptul tratatelor, nici prin raportare la instituția contramăsurilor, în condițiile în care Rusia a încălcat flagrant Carta ONU prin agresiunea declanșată împotriva Ucrainei. În consecință, partea rusă a fost invitată să aplice întocmai și cu bună credință dispozițiile Convenției, în caz contrar autoritățile române rezervându-și dreptul de a lua măsuri în conformitate cu dreptul internațional.

Ulterior, la data de 2 februarie 2024, Ministerul Afacerilor Externe al Federației Ruse a răspuns la nota verbală a părții române, arătând că suspendarea Convenției reprezintă o contramăsură față de conduita României, care în opinia părții ruse ar viola dreptul internațional prin următoarele tipuri de acțiuni: adoptarea de măsuri restrictive contra Rusiei, ca stat membru al Uniunii Europene (UE), dar fără a preciza contextul; luarea unor măsuri în domeniul fiscal, cum ar fi încetarea cooperării cu Federația Rusă în acest domeniu, inclusiv a schimbului de informații fiscale sau suspendarea emiterii de către instituțiile competente ale României a unor documente necesare pentru aplicarea dispozițiilor Convenției (ex: certificatele care confirmă impozitele plătite în România); adoptarea unor măsuri de către România, ca urmare a deciziei Consiliului UE de includere a Federației Ruse pe lista țărilor care adoptă politici fiscale rău-intenționate și care au ca rezultat neasigurarea unui nivel adecvat al impozitării agenților comerciali, cum ar fi: impozitarea veniturilor obținute de contribuabilii ruși,

care anterior erau scutite de impunere, conform Convenției precum și imposibilitatea contabilizării în scopuri fiscale de către contribuabilii rezidenți ai statelor membre UE a cheltuielilor efectuate în cadrul tranzacțiilor cu rușii.

Potrivit părții ruse, măsurile menționate mai sus ar încălca normele Convenției, deoarece ar face imposibilă aplicarea în totalitate a acesteia, în special a procedurilor de control fiscal asupra aplicării de către contribuabili a prevederilor Convenției privind stabilirea unor condiții fiscale preferențiale, fapt ce ar justifica măsura de suspendare a Convenției adoptată de Federația Rusă.

II. Evaluare a părții române privind alegațiile părții ruse

Ministerul Finanțelor, pe baza datelor proprii și a celor transmise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, a efectuat o analiză privind alegațiile părții ruse legate de aplicarea prevederilor Convenției.

Astfel, cu privire la efectele includerii Federației Ruse în Anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor fiscale necooperante în scopuri fiscale (începând cu data de 21.02.2023), listarea unui stat în Anexa I este corelată cu aplicarea art. 25 alin (4) lit.f¹ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), care stabilește regimul fiscal al cheltuielilor cu tranzacțiile efectuate cu persoane situate în jurisdicțiile fiscale necooperante în scopuri fiscale listate în Anexa I.

Potrivit art. 25 alin. (4) lit. f¹) din Codul Fiscal, sunt considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal: *„f¹) cheltuielile privind tranzacțiile efectuate cu o persoană situată într-un stat care, la data înregistrării cheltuielilor, este inclus în anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, pentru tranzacțiile efectuate începând cu data de 1 ianuarie 2021, numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții care nu au un scop economic.”*

Listarea unei jurisdicții în Anexa I a Listei UE, din perspectiva Codului de conduită (impozitarea afacerilor) nu produce efecte în ceea ce privește aplicarea unei convenții de evitare a dublei impuneri la care România este parte.

Conform pct. 6 din Concluziile Consiliului privind lista UE revizuită a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, includerea Federației Ruse în Anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor fiscale necooperante a fost generată, pe de o parte, de neîndeplinirea angajamentului acestui stat de a-și modifica regimul fiscal preferențial dăunător cu privire la societățile de holding internaționale, în ceea ce privește, în special, evaluarea tratamentului aplicat veniturilor din proprietate intelectuală și dispozițiile de anterioritate, iar pe de altă parte, de derularea unor acțiuni de limitare a posibilităților Grupului de lucru UE pentru Codul de conduită de a menține un dialog cu

autoritățile ruse, ca urmare a agresiunii militare neprovocate a Federației Ruse asupra Ucrainei.

Cu privire la sfera schimbului de informații în domeniul impozitelor directe cu Federația Rusă, acest schimb a fost suspendat, coroborat cu faptul că la nivelul statelor membre UE a fost luată decizia de a suspenda „*de facto*” schimburile de informații cu Federația Rusă. Referitor la schimbul automat de informații, trebuie precizat faptul că România are statut de jurisdicție temporar nerez reciprocă în ceea ce privește schimburile de informații derulate în baza *Common Reporting Standard* (CRS), astfel că Federația Rusă nu are obligația transmiterii informațiilor referitoare la rezidenții români.

În ceea ce privește suspendarea emiterii de către instituțiile competente din România a unor documente necesare rezidenților ruși pentru aplicarea dispozițiilor Convenției, conform evidențelor Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în perioada 01.03.2022 – 29.02.2024, nu au fost înregistrate cazuri de refuz de emiterie a certificatelor privind atestarea impozitelor plătite în România de rezidenții ruși și nu au fost înregistrate cazuri de refuz de emiterie a certificatelor de rezidență fiscală solicitate de rezidenți români, în vederea aplicării prevederilor Convenției. De asemenea, nu au fost înregistrate cazuri de refuz de soluționare a chestionarelor privind stabilirea rezidenței fiscale la sosirea/plecarea în/din România.

III. Analiza efectelor măsurii suspendării, propuse de partea rusă

Articolele suspendate de partea rusă sunt cele care stabilesc regulile de alocare a impozitării între cele două state: veniturile din proprietăți imobiliare, profiturile întreprinderii, veniturile provenite din transport internațional, dividende, dobânzi, redevențe, câștigurile de capital, veniturile provenite din exercitarea unei profesii independente, veniturile provenite din exercitarea unei profesii dependente, remunerațiile membrilor consiliului de administrație, veniturile obținute de artiști și sportivi, pensiile, remunerațiile plătite pentru exercitarea de funcții guvernamentale, plățile primite de studenți și practicanți, remunerațiile primite de profesori și cercetători, capital și alte venituri.

Din perspectivă juridică, suspendarea articolelor 5-23 înseamnă că niciunul dintre cele două state nu va mai aplica regulile de alocare a dreptului de impozitare a veniturilor menționate și nici limitarea impozitării prin reținere la sursă în cazul veniturilor pasive, așa cum a fost convenit prin tratat. Astfel, suspendarea prevederilor indicate determină, ca principal dezavantaj economic la nivelul contribuabililor români, o dublă impozitare internațională a veniturilor realizate, atât în statul sursă, cât și în statul de rezidență al acestora, precum și suspendarea metodelor de eliminare a dublei impunerii, ceea ce conduce la nesoluționarea conflictelor fiscale

generate de dubla impozitare. Desigur, inclusiv contribuabilii ruși vor fi privați de beneficiile Convenției.

În afara efectelor la nivel individual, la nivel macro suspendarea va inhiba dezvoltarea de activități comerciale ale firmelor românești în Federația Rusă, respectiv ale firmelor rusești în România, precum și a schimburilor în domeniile artistic, sportiv, al educației și cercetării.

Deși articolele rămase nesuspendate de partea rusă ar asigura ambelor părți posibilitatea de a acorda credit fiscal rezidenților lor, de a schimba informații și de a asigura bilateral tratamentul special acordat funcționarilor din instituții diplomatice și consulare, precum și posibilitatea pentru rezidenții ambelor state de a deschide proceduri amiabile, totuși articolele respective ar fi practic nefuncționale, în contextul în care regulile de impozitare prevăzute de restul articolelor sunt suspendate, neputându-se respecta împărțirea drepturilor de impozitare între cele două state. Apare astfel ca inutilă menținerea în vigoare a prevederilor legate de categoriile de impozite vizate din articolul 2 „Impozite vizate”, a prevederilor articolului 24 „Metode de eliminare a dublei impunerii” sau ale articolului 26 „Procedura amiabilă” și ale articolului 27 „Schimb de informații”, atâta timp cât partea rusă nu aplică regulile de impozitare pentru tipurile de venituri reglementate de Convenție.

Apreciem, așadar, că deși suspendarea Convenției, în forma notificată, este parțială, în fapt, echivalează cu o suspendare totală a acesteia.

IV. Fundamentarea juridică a reacției României față de situația prezentă

În considerarea tuturor aspectelor analizate, având în vedere că partea rusă nu a revenit asupra deciziei de suspendare a mării majorități a dispozițiilor Convenției, continuând să nu le aplice, partea română este îndreptățită să considere că Rusia își încalcă în mod substanțial obligațiile sale în baza Convenției.

Pe cale de consecință, partea română este îndreptățită să invoce dispozițiile art. 60 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor pentru a notifica părții ruse suspendarea în întregime a aplicării Convenției bilaterale.

Procedural, facem următoarele precizări:

În cazul notificării măsurii suspendării, art. 65 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor prevede acordarea unui termen de minim de 3 luni (cu excepția cazurilor de urgență) pentru formularea de obiecții de către cealaltă parte. În cazul formulării de obiecții, părțile trebuie să soluționeze disputa prin aplicarea mijloacelor prevăzute la art. 33 din Carta ONU.

În situația de față, apreciem că procedura notificării a fost îndeplinită deja la momentul la care România a respins notificarea de suspendare făcută de partea rusă, context în care partea română a informat că, în măsura în care Rusia nu va aplica cu bună credință dispozițiile Convenției în deplinătatea lor, va lua măsuri fundamentate în dreptul internațional (respectiv fie încetarea acordului, fie suspendarea sa). Răspunsul Rusiei a confirmat menținerea deciziei de neconformare cu dispozițiile Convenției, fără a obiecta față de orice măsură ar fi luat România ca urmare a acestei situații.

V. Propuneri

Față de cele prezentate, în temeiul art. 31 alineatele (6) – (9) din Legea nr. 590/2003 privind tratatele, supunem spre aprobare următoarele:

- **suspendarea în totalitate a aplicării prevederilor** Convenției între Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova, la 27 septembrie 1993, începând cu data notificării părții ruse, pe cale diplomatică, a măsurii suspendării, de către Ministerul Afacerilor Externe, conform art. 31 alin. (9) din Legea nr. 590 privind tratatele;

- **data încetării suspendării Convenției de către România** să fie data la care partea rusă va notifica reluarea aplicării Convenției în relația cu partea română.

După transmiterea de către Ministerul Afacerilor Externe a notificării către Guvernul Federației Ruse, măsura suspendării va fi făcută publică pe plan intern prin Ordin al ministrului afacerilor externe, conform prevederilor Legii nr. 590/2003 privind tratatele, și va fi avută în vedere de autoritățile române, prin intermediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit regulamentului de funcționare al acestei instituții.

Anexăm textul Convenției menționate.