

# Regimul fiscal al veniturilor obținute de nerezidenți din lichidarea unei societăți comerciale române

**Dr. Mirela Buliga**\*

Facultatea de Drept și Științe Administrative  
Universitatea de Vest din Timișoara

**Rezumat:** *Articolul prezintă o incursiune în regimul fiscal al surplusului din lichidarea unei societăți comerciale prin analizarea dispozițiilor cuprinse în legislația națională (Codul fiscal), legislația europeană (directiva filialelor) și legislația internațională (convențiile de evitare a dublei impuneri). Așa cum rezultă din analiza întreprinsă, în situația distribuirii surplusului din lichidare către un acționar nerezident, regimul fiscal este mai avantajos dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri comparativ cu regimul fiscal reglementat de Codul fiscal.*

**Cuvinte cheie:** *surplus din lichidare, regim fiscal, Codul fiscal, directiva filialelor, convențiile de evitare a dublei impuneri*

**Abstract:** *The article presents an insight into the tax regime of liquidation proceeds in case of winding up the company by analysing the domestic provisions (Fiscal code), the European legislation (parent – subsidiary Directive) and the international legislation (double tax treaties). Following the analysis carried out on liquidation proceeds received by a non resident shareholder, it results that the tax regime is more advantageous if the conditions for the application of double tax treaties are fulfilled as compared to the tax regime stipulated by the Fiscal code.*

**Key words:** *liquidation proceeds, tax regime, Fiscal Code, parent – subsidiary Directive, double tax treaties.*

## 1. Introducere

Într-o perioadă care abundă în proceduri de lichidare a societăților comerciale, cunoașterea topografiei reglementării fiscale joacă un rol important. Aceasta deoarece în etapa finală a lichidării (voluntare) a unei persoane juridice române, după achitarea datoriilor către creditorii societății, surplusul rămas urmează a fi distribuit asociaților. În situația în care societatea română

---

\* buligamirela@yahoo.com

este deținută de asociați nerezidenți pentru stabilirea regimului fiscal aplicabil este necesară disecarea atât a dispozițiilor Codului fiscal, ale legislației fiscale europene dar și ale legislației fiscale internaționale (în speță a convențiilor de evitare a dublei impuneri). Fiecare dintre cele trei legislații amintite lucrează atât cu concepte proprii dar și cu reguli de impozitare distincte iar identificarea corectă a textului de lege aplicabil permite aplicarea regimului fiscal adecvat.

## 2. Dispozițiile Codului fiscal român

Pentru a califica suma ce urmează a fi plătită societății mamă, Codul fiscal dispune la art. 12 lit. Ț) că aceasta reprezintă *“venituri obținute din lichidarea unei persoane juridice române”*. Dispozițiile Codului fiscal român vor fi aplicabile în situația în care societatea nerezidentă nu prezintă în momentul plății venitului certificatul de rezidență fiscală, care atestă că este rezidentă fiscal într-un stat cu care România a încheiat o convenție de evitare a dublei impozitări.

Dacă în momentul plății venitului din lichidare societatea nerezidentă a prezentat certificatul de rezidență fiscală, se vor aplica cu prioritate dispozițiile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul respectiv<sup>98</sup>.

Potrivit art. 115 alin. 1 lit. q) Cod fiscal sunt considerate a fi obținute în România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, veniturile obținute de nerezidenți din lichidarea unei persoane juridice române. Venitul brut realizat din lichidarea unei persoane române reprezintă suma excedentului distribuțiilor în bani sau în natură care depășește aportul efectiv vărsat la capitalul social al persoanei fizice/juridice beneficiare<sup>99</sup>.

## 3. Legislația Europeană – Directiva 2011/96/UE (Directiva filialelor)

Începând cu data de 18 ianuarie 2012 la nivel european este aplicabilă Directiva 2011/96/UE privind regimul fiscal care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre<sup>100</sup>, Directivă care a abrogat dispozițiile Directivei 90/435/CEE<sup>101</sup>.

În ceea ce privește venitul din lichidarea unei persoane juridice, dispozițiile Directivei 2011/96/UE sunt identice cu cele ale Directivei 90/435/CEE<sup>102</sup>.

Directiva filialelor se aplică dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 2 și 3, condiții ce trebuie întrunite atât de societatea din România cât și de societatea mamă rezidentă într-un Stat membru al Uniunii Europene. Astfel:

- a) Societatea din România trebuie să îndeplinească următoarele condiții:
  - să fie organizată sub forma societății pe acțiuni, societății în comandită pe acțiuni sau societății cu răspundere limitată.
  - să plătească impozit pe profit fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.

---

<sup>98</sup> Pentru această ipoteză, a se vedea regimul fiscal prezentat la punctul 4.

<sup>99</sup> Potrivit acestui text de lege, veniturile din lichidarea unei persoane juridice române sunt impozabile în România cu o cotă de 16%. Această cotă se aplică asupra venitului brut, respectiv asupra cuantumului excedentului în bani/în natură diminuat cu suma adusă ca aport de societatea nerezidentă la capitalul social al societății din România.

<sup>100</sup> Directiva 2011/96/UE a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 345/8. Denumită în cele ce urmează *“Directiva filialelor”*.

<sup>101</sup> Directiva Consiliului 90/435/CEE asupra sistemului comun de impozitare aplicabil societăților mamă și filialelor acestora din diferite State Membre, J.O. L 225.

<sup>102</sup> Ale cărei dispoziții au fost transpuse în Codul fiscal la art. 20<sup>1</sup> și art. 117 lit. h).

- să aibă rezidența fiscală în România și în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri să nu fie considerată a avea rezidența fiscală în afara Uniunii Europene.
  - să fie deținută în proporție de minim 10% de o societate rezidentă într-un alt Stat Membru al Uniunii Europene<sup>103</sup>.
- b) Societatea mamă – rezidentă într-un alt Stat membru al Uniunii Europene - trebuie să îndeplinească următoarele condiții:
- să aibă una din formele prevăzute în Anexa I partea A.
  - să plătească unul din impozitele prevăzute în Anexa I Partea B.
  - să aibă rezidența fiscală într-un alt Stat al Uniunii Europene și în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri să nu fie considerată a avea rezidența fiscală în afara Uniunii Europene.
  - să dețină minim 10% din capitalul social al societății române.

Dacă presupunem că aceste condiții sunt îndeplinite atât de către societatea (filială) din România cât și de către societatea-mamă, urmează să stabilim dacă distribuția venitului/surplusului din lichidare intră sau nu în sfera de aplicare a Directivei filialelor.

Directiva filialelor prevede la art. 5 regimul fiscal aplicabil în statul de rezidență al filialei (România) în următoarea formulare “profiturile distribuite de către filială sunt scutite de la reținerea la sursă a impozitelor”, fără a face vreo referire la inaplicabilitatea impozitului cu reținere la sursă și asupra veniturilor din lichidarea filialei. De altfel, nici termenul de profituri distribuite nu este definit de Directiva filialelor, însă în doctrina de autoritate străină<sup>104</sup> se consideră că aceste termen este mai larg decât cel al dividendelor și acoperă și alte transferuri gratuite către acționari sau alte transferuri decât cele generate de profit.

În statul de rezidență al societății – mamă tratamentul fiscal este prevăzut la art. 4 alin. (1) din Directiva filialelor. Conform acestui articol “în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea-mamă trebuie, *cu excepția cazurilor de lichidare a filialei.....*” fie să excepteze de la impozitare profiturile respective fie să le impoziteze dar cu obligația de a acorda credit fiscal pentru fracțiunea de impozit aferentă acelor profituri plătită de filială.

Așadar, deși art. 5 din Directiva filialelor nu menționează expres că interdicția reținerii impozitului la sursă se aplică și asupra veniturilor din lichidare, din interpretarea coroborată a acestui articol cu art. 4 alin. (1) există opinii care susțin că veniturile din lichidarea unei persoane juridice nu intră în sfera de aplicare a directivei filialelor<sup>105</sup>.

<sup>103</sup> Care dobândește astfel calitatea de societate-mamă în baza art. 3 alin. (1) lit. a) din Directiva filialelor.

<sup>104</sup> F. C. de Hosson, *The Parent – Subsidiary Directive*, „Intertax”, Editura Kluwer Law International, Amsterdam, nr. 10/1990, p. 433. A se vedea și E. Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions: Rethinking of Models*, Editura Pijenburg, Dongen. p. 215, M. Helminen, *Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive*, “EC Tax Review”, Editura Kluwer Law International, Amsterdam, nr. 3/2000, p. 162.

<sup>105</sup> M. Helminen, *The international tax law concept of dividend*, Editura Kluwer Law International, Amsterdam, 2010, p. 228-229. Deși poate fi argumentată și interpretarea contrară, bazată pe lipsa oricărei referiri la venitul din lichidare în cadrul articolului 5 din Directiva filialelor. Dacă s-ar fi dorit excluderea în statul sursă a surplusului din lichidare din sfera de aplicare a Directivei filialelor s-ar fi menționat expres acest lucru. Această incertitudine este alimentată și de lipsa unei definiții a profiturilor distribuite în corpul Directivei, astfel încât pentru statele care consideră că surplusul din lichidare intră în categoria dividendelor, poate fi considerat justificat regimul de scutire de la impozitare în statul sursă a acestui tip de venit.

Această interpretare poate fi argumentată și din perspectiva definiției dividendelor din Codul fiscal român, care la art. 7 alin. (1) punctul 12 prevede în mod expres că nu se consideră a fi dividend “o distribuire în bani sau în natură efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice”.

#### 4. Regimul fiscal prevăzut de convențiile de evitare a dublei impuneri

##### 4.1. Preliminarii

În situația în care sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul de rezidență al societății mamă, dispozițiile acesteia se vor aplica cu prioritate conform art. 1 alin. (4) Cod fiscal<sup>106</sup> și art. 11 alin. (2) din Constituția României<sup>107</sup>.

Deși aparent dispoziția constituțională asimilează tratatele cu legile interne, totuși sintagma „potrivit legii” denotă opțiunea pentru poziția dualistă<sup>108</sup> a raportului dintre tratat (convenția de evitare a dublei impuneri) și dreptul intern, opțiune caracterizată conform Legii nr. 590/2003<sup>109</sup> prin aplicarea în sistemul de drept român ca tratat iar nu ca lege internă. Prin urmare *receptarea* tratatului nu implică și *transformarea* lui în lege internă<sup>110</sup> ci, dimpotrivă, menținerea valorii de superioritate față de legea internă.

Această receptare derivă din faptul că aceste tratate nu au valoarea executorie (*self-executing*<sup>111</sup>) și, prin urmare nu pot fi aplicate direct în absența unui act de transpunere în dreptul național. Altfel spus „în timp ce statele contractante sunt obligate să aloce drepturile de impozitare în conformitate cu regulile prevăzute în tratat, totuși sunt libere să decidă asupra modalității de aducere la îndeplinire a acestuia<sup>112</sup>”

Raportul de superioritate este nu numai validat dar și proclamat la nivelul dispozițiilor Codului fiscal care la articolul 1 prevede că, în situația în care România este parte la un tratat – fie convenție de evitare a dublei impuneri, fie tratat cu alt obiect de reglementare dar care conține și dispoziții fiscale – se vor aplica *cu prioritate* dispozițiile respectivului tratat și, numai dacă

---

<sup>106</sup> Potrivit art. 1 alin. (1) din Codul fiscal „dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat”.

<sup>107</sup> Potrivit căruia “Tratatele ratificate de Parlament, potrivit legii, fac parte din dreptul intern”

<sup>108</sup> Spre deosebire de monismul cu primatul dreptului internațional aplicabil conform art. 20 din Constituția României în materia drepturilor și libertăților cetățenilor.

<sup>109</sup> Privind dreptul tratatelor, publicată în „Monitorul oficial al României” nr. 24 din 12 ianuarie 2004.

<sup>110</sup> V. Constantin, *Drept internațional*, Editura Universul Juridic, București, 2010, p. 97.

<sup>111</sup> În anul 1929, în celebra decizie Foster vs. Neilson, Curtea Supremă a SUA a introdus distincția între tratatele care posedă efect direct (*self-execution*) și cele care nu posedă un asemenea efect (*non-executing*), distincție care a fost preluată în numeroase alte sisteme de drept intern. Această distincție determină regimul juridic al aplicării dreptului convențional. Tratatele care nu posedă efect direct sunt aplicate sub condiția existenței unei legislații subsecvente de implementare. Pentru detalii a se vedea: V. Constantin, *op.cit.*, Editura Universul Juridic, București, 2010, p. 96 precum și V. Constantin, *Doctrină și jurisprudență internațională*, Editura Universității de Vest, Timișoara, 2004, p. 313-324.

<sup>112</sup> M. Lang, *Procedural conditions for the implementation of the treaty obligations under domestic law*, în G. Maisto/Series Editor, *Courts and Tax Treaty Law*, Vol. 3, EC and International Tax Law Series, Editura IBFD, Amsterdam, 2007, p. 391.

persoana nerezidentă nu îndeplinește condițiile de a fi pusă sub „protecția” prevederilor respectivului tratat, se vor aplica prevederile Codului fiscal<sup>113</sup>.

Condiția pentru aplicarea dispozițiilor din convențiilor de evitare a dublei impuneri este ca beneficiarul venitului din lichidare – societatea mamă - să prezinte certificatul de rezidență fiscală în momentul realizării venitului<sup>114</sup>. Certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze faptul că societatea mamă este rezidentă fiscal în statul cu care România a încheiat convenția de evitare a dublei impuneri.

În situația în care societatea mamă nu prezintă certificatul de rezidență fiscală în momentul realizării venitului sau dacă societatea mamă este rezidentă fiscal într-un stat cu care România nu a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri se va aplica regimul fiscal prevăzut la punctul 2 de mai sus, respectiv dispozițiile Codului fiscal român care prevăd aplicarea unui impozit de 16% la venitul brut din lichidarea societății române.

Deoarece convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România urmează în principiu Modelul de Convenție OECD<sup>115</sup> în analiza ce va fi întreprinsă în continuare ne vom raporta la dispozițiile modelului de convenție.

#### 4.2. *Identificarea temeiului legal din Convenția Model OECD*

Diversele convenții de evitare a dublei impuneri sunt încheiate pe baza Modelului de Convenție OECD particularizat în funcție de interesele celor două state contractante.

În structura Convenției Model OECD venitul din lichidarea unei persoane juridice nu beneficiază de reglementarea printr-un articol distinct, astfel încât pentru identificarea statului cu drept de impozitare este necesară verificarea încadrării acestuia fie la art. 10 „Dividende”, fie la art. 13 „Câștiguri de capital” fie la art. 21 „Alte venituri”.

Stabilirea corectă a articolului din convenție este necesară deoarece poate conduce la alocarea dreptului de impozitare fie în favoarea României (parțial și limitat) dacă încadrarea este realizată la articolul 10 „Dividende” fie în favoarea exclusivă a statului de rezidență al societății – mamă dacă surplusul din lichidare este reglementat de articolul 13 „Câștiguri de capital” sau articolul 21 „Alte venituri”.

#### 4.3. *Articolul 10 „Dividende” din Convenția Model OECD*

##### 4.3.1. *Principiul de impozitare*

Potrivit art. 10 paragraful (2), dividendele pot fi impozitate în statul în care este rezidentă compania care plătește dividendele, însă dacă beneficiarul efectiv al dividendelor este rezident al celuilalt Stat Contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la sută din suma brută a dividendelor.

Potrivit art. 10 paragraful (1), statul de rezidență al societății mamă păstrează dreptul de impozitare al dividendelor însă va acorda un credit fiscal pentru impozitul plătit în statul sursă

---

<sup>113</sup> R. Bufan, M.Șt. Minea (coordonatori), *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer Romania, București, 2008, p. 96.

<sup>114</sup> Potrivit dispozițiilor art. 118 alin. (2) Cod fiscal.

<sup>115</sup> Pentru detalii, a se vedea R. Bufan, M. Buliga, *Capitolul 28 Romania*, în M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Editura Cambridge University Press, Londra, 2012.

până la nivelul impozitului plătit în statul de rezidență pentru aceste venituri (conform dispozițiilor articolului ce reglementează metodele de evitare a dublei impuneri).

#### 4.3.2. *Conținutul noțiunii de dividende. Verificarea încadrării venitului din lichidare în categoria dividendelor*

Conform art. 10 paragraful (3) din Convenția Model OECD termenul de dividende include “venitul din acțiuni și din drepturi de folosință, din părți miniere, din părți de fondator sau din alte drepturi, care nu sunt titluri de creanță, din participarea la profituri, precum și veniturile din alte părți sociale care sunt supuse aceluiași regim de impunere ca veniturile din acțiuni de către legislația statului în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende”.

Din analiza acestei definiții rezultă că aceasta constă în trei părți<sup>116</sup>, primele două conținând o definiție autonomă<sup>117</sup> a dividendelor iar a treia o definiție care trimite la dreptul intern al statului sursă. Astfel, conform art. 10 paragraful (3) termenul dividende cuprinde veniturile din: (i) acțiuni, acțiuni participative sau drepturi participative, acțiuni în exploatare miniere, acțiuni ale fondatorilor (ii) din alte drepturi, care nu sunt titluri de creanță, participări la profituri (iii) precum și din alte drepturi corporatiste supuse aceluiași regim ca și veniturile din acțiuni conform legislației statului în care este rezidentă compania care distribuie dividendele.

Prima parte a definiției enumeră anumite drepturi corporatiste generatoare de dividende. Fiind o definiție autonomă<sup>118</sup> care trebuie interpretată numai în cadrul convenției de evitare a dublei impuneri, aceste drepturi generează dividende independent de definiția din dreptul intern. Astfel, termenul dividende desemnează venituri din acțiuni, acțiuni participative sau drepturi participative, acțiuni în exploatare miniere, acțiuni ale fondatorilor.

A doua parte a definiției acoperă veniturile din alte drepturi, în afară de creanțe, precum și participările la profituri. Potrivit punctului 24 din Comentariile<sup>119</sup> la art. 10, a doua parte a definiției de la art. 10 paragraful (3) “asimilează acțiunilor toate titlurile emise de companii, care sunt purtătoare ale unui drept de participare la profiturile companiei, fără a fi titluri de creanță...”.

A treia parte a definiției dividendelor acoperă “veniturile din alte drepturi corporatiste, neprevăzute în primele două părți, care sunt supuse aceluiași tratament fiscal ca și veniturile din acțiuni, conform legislației statului în care este rezidentă compania care distribuie dividendele”.

Scopul celei de-a treia părți a definiției este de a evita neimpozitarea anumitor tipuri de venituri considerate dividende conform legislației naționale. Utilizarea în a treia parte a definiției a expresiei “precum și alte drepturi corporatiste” denotă în mod neechivoc faptul că există o legătură între părțile autonome (respectiv, partea întâi și a doua) ale definiției și a treia parte a acesteia.

---

<sup>116</sup> Există opinii care consideră că definiția dividendelor comportă două părți, după cum implică interpretarea autonomă sau dimpotrivă interpretarea prin trimiterea la dreptul intern. Pentru detalii, a se vedea L. de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Vol. 14, Doctoral Series, Editura IBFD, Olanda, 2008, p.482.

<sup>117</sup> Interpretarea autonomă presupune căutarea sensului termenilor în corpul tratatului fiscal. Aceasta deoarece tratatele fiscale, având natura unor tratate internaționale, au impact nu numai asupra dreptului fiscal național al unui Stat Contractant ci asupra dreptului fiscal a cel puțin două state. Pentru a garanta un sens exact, tratatele fiscale trebuie să fie analizate separat de sistemele fiscale naționale iar sensul dispozițiilor sale trebuie să fie determinat fără vreo trimitere la dreptul intern. Pentru detalii, a se vedea M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Editura Linde Verlag, Viena, 2010, p. 39-40.

<sup>118</sup> K. Vogel *on Double Taxation Conventions*, Ediția a treia, Editura Kluwer Law International, Amsterdam, 1997, pag. 649; în același sens și M. Helminem, *The international tax law concept of dividend*, Editura Kluwer Law International, Amsterdam, 2010.

<sup>119</sup> Comentariile emise de Comitetul de afaceri fiscale al OECD, varianta 2010.

Altfel spus, drepturile la care se face referire în partea autonomă a definiției trebuie să fie drepturi corporatiste pentru a putea da naștere la dividende.

Rațiunea recurgerii la definiția dividendelor din dreptul statului sursă este explicată la punctul 23 din Comentariile la art. 10 unde se arată că “având în vedere diferențele mari între legile țărilor membre ale OECD, este imposibilă o definiție completă și exhaustivă a dividendelor. În consecință, definiția doar menționează exemple ce pot fi găsite în majoritatea legilor țărilor Membre și care, în orice caz, nu sunt tratate diferit în acestea. Enumerarea este urmată de o formulă generală. În cursul revizuirii Proiectului de Convenție din 1963 s-a realizat un studiu aprofundat pentru a se identifica o soluție ce nu face referire la legile naționale. Acest studiu a condus la concluzia că, având în vedere diferențele încă existente dintre țările Membre în domeniul legilor fiscale și ale legilor societăților comerciale, nu pare a fi posibilă elaborarea unei definiții a conceptului de dividende care să fie independentă de legile naționale. Statele Contractante pot, prin negocieri bilaterale, să specifice anumite particularități ale legilor lor și să convină includerea în sfera definiției dividendelor a altor plăți efectuate de companii, ce intră sub incidența acestui articol”.

Așadar, trimiterea la dreptul statului sursă – Codul fiscal român - este realizată doar pentru a completa primele două părți ale definiției; pe cale de consecință, dacă anumite elemente de venit nu sunt impozitate ca și dividende conform legislației statului sursă totuși acestea pot fi impozitate în această calitate conform convenției de evitare a dublei impuneri. Trimiterea la dreptul intern al statului sursă semnifică că cel puțin elementele de venit care sunt calificate drept dividende conform legii naționale vor primi această calificare și din punctul de vedere al convenției de evitare a dublei impuneri, dar nu înseamnă că alte elemente de venit nu pot fi considerate dividende conform convenției. Alte elemente de venit, deși nu sunt expres enumerate, pot fi clasificate ca și dividende din perspectiva convenției fiscale conform celei de-a doua părți a definiției de la art. 10 paragraful (3).

Trebuie menționat că trimiterea la dreptul intern este doar subsidiară. Astfel, dacă anumite tipuri de venit pot fi identificate în cadrul definiției autonome nu mai este necesară trimiterea la dreptul intern; contrar, dacă anumite elemente de venit nu se regăsesc în primele părți ale definiției doar atunci trebuie să verificăm dacă tranzacția este generatoare de dividende conform legii interne a statului sursă.

În cazul nostru, considerăm că venitul din lichidare nu poate fi încadrat în niciuna din cele două părți ale definiției autonome a dividendelor prevăzută la art. 10 paragraful (3), astfel încât este necesară, conform celei de-a treia părți a definiției, recurgerea la dispozițiile dreptului fiscal intern – Codul fiscal.

Potrivit art. 7 alin. 1 pct. 12 Cod fiscal dividendul semnifică “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 o distribuție în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice*”

În concluzie, surplusul din lichidare nu intră în conținutul noțiunii de dividend așa cum este acesta definit de art. 10 paragraful (3) din Convenția Model OECD. Excluderea venitului din lichidare din definiția dividendelor conduce la înlăturarea dreptului de impozitare al României asupra acestui tip specific de venit în baza art. 10.

#### 4.3.3. Particularități ale convențiilor de evitare a dublei impozitări încheiate de România

Încadrarea surplusului din lichidare în categoria dividendelor depinde de calificarea pe care acesta o primește în statul sursă. Calificarea este importantă deoarece poate conduce la atribuirea

competenței de impozitare în favoarea exclusivă a statului de rezidență al societății primitoare a venitului<sup>120</sup> iar nu și în favoarea statului de rezidență al societății distribuitoare a venitului<sup>121</sup>.

Așa cum am menționat, definiția dividendelor cuprinde trei părți – primele două fiind autonome, iar a treia realizează interpretarea prin trimiterea la dreptul intern al statului sursă. Deoarece venitul din lichidare nu are aptitudinea de a se încadra în primele două părți ale definiției, calificarea sa în categoria dividendelor depinde în exclusivitate de regimul fiscal aplicabil în statul sursă.

Unele state<sup>122</sup> consideră că surplusul din lichidare este acoperit de dispozițiile art. 10 paragraful (3) al Convenției Model OECD și astfel, pe plan internațional, acest tip de venit este considerat dividend. Ca urmare a acestei abordări, spre exemplu, autoritățile fiscale din Belgia limitează impactul Convenției Model; acestea consideră că obiectul Convenției Model este doar de a împărți dreptul de impozitare între statele semnatare. Pe cale de consecință, dacă dreptul de impozitare este alocat Belgiei, impozitarea va depinde de calificarea conferită de legea națională surplusului din lichidare (în acest caz exceptare de la impozitare).

Alte state<sup>123</sup> consideră dimpotrivă că surplusul din lichidare este acoperit de dispozițiile art. 13 paragraful (5) din Convenția Model OECD reprezentând astfel câștiguri de capital.

Convențiile de evitare a dublei impuneri semnate de România sunt încheiate cu respectarea principiilor de impozitare stabilite de Convenția Model OECD dar particularizate în funcție de interesele urmărite de cei doi parteneri cu ocazia negocierilor purtate. Astfel, există convenții care nu conțin mențiuni asupra regimului fiscal al surplusului de lichidare și a căror interpretare trebuie să parcurgă regulile de interpretare specifice pentru identificarea statului cu drept de impozitare. În cazul acestor convenții, cel mai probabil regimul de impozitare va fi dirijat de regulile aplicabile articolului ce reglementează câștigurile de capital (articolul echivalent articolului 13 paragraful 5 din Convenția Model OECD) sau de articolul privind alte venituri (articolul echivalent articolului 21 din Convenția Model OECD), ambele adjudecând alocarea dreptului de impozitare în favoarea statului de rezidență al beneficiarului venitului.

Totuși, din analiza celor peste 80 de convenții la care România este parte am identificat convenții care tratează venitul din lichidare (parțială) drept venituri din acțiuni. Astfel, potrivit punctului VII din Protocolul la Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Olanda<sup>124</sup> se menționează că *“venitul obținut în legătură cu lichidarea (parțială) a unei întreprinderi sau cu achiziționarea propriilor acțiuni de către o societate este tratat ca un venit din acțiuni și nu ca un câștig de capital”*.

Acest tip de venit din acțiuni, deși excede definiției dividendelor din dreptul intern (și, pe cale de consecință, depășește tiparul părții a treia a definiției internaționale a dividendelor), se încadrează în prima parte a definiției autonome a dividendelor și atrage regimul fiscal aplicabil

---

<sup>120</sup> În situația în care statul sursă al venitului califică surplusul din lichidare drept câștiguri de capital iar nu ca dividende. În acest caz, regimul fiscal este prevăzut de art. 13 „Câștiguri din capital” din Convenția Model OECD cu consecința atribuirii dreptului de impozitare în favoarea statului de rezidență al societății primitoare a venitului.

<sup>121</sup> În situația în care statul sursă califică venitul din lichidare drept dividende caz în care regimul fiscal este stabilit de art. 10 din Convenția Model OECD cu consecința atribuirii dreptului de impozitare și în favoarea statului sursă (al societății distribuitoare/plătitoare a venitului).

<sup>122</sup> Guy van Fraeyenhoven, General Report International Fiscal Association *Tax problems of the liquidation of corporations*, vol. 72b, p. 53-54, disponibil pe [www.ifs.nl](http://www.ifs.nl)

<sup>123</sup> Ibidem

<sup>124</sup> Legea nr. 85/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului anexat, semnate la Haga la 5 martie 1998, publicată în „Monitorul oficial al României”, partea I, nr. 251 din 2 iunie 1999.

dividendelor, respectiv impozitarea limitată în România urmată de impozitarea nelimitată în statul de rezidență al beneficiarului venitului (Olanda).

#### 4.4. Articolul 13 – Câștiguri de capital

Articolul 13 privește impozitarea câștigurilor de capital. Conform acestui articol, câștigurile de capital sunt câștiguri din înstrăinarea proprietății. Acest articol nu oferă o definiție a câștigurilor de capital, însă conform Comentariilor<sup>125</sup>, expresia „înstrăinarea proprietății” este utilizată pentru a acoperi cu deosebire „câștigurile de capital rezultate din vânzarea sau schimbul proprietății, precum și din înstrăinarea parțială, din exproprierea, transferul către o companie în schimbul unor acțiuni, vânzarea unui drept, donarea ca și cadou și chiar trecerea în succesiune a proprietății în caz de deces”.

Includerea surplusului din lichidare în categoria câștigurilor de capital depinde de abordarea statului sursă – România, respectiv de faptul dacă România tratează sau nu această distribuție drept dividende.

Cu privire la veniturile din lichidare, paragraful 31 din Comentariile la art. 13 paragraful (5) trimite la paragraful 28 din Comentariile la art. 10 din Convenția Model OECD. Acest din urmă paragraf prevede că “plățile privite ca dividende pot include nu numai distribuiri de profituri decise de întâlnirile anuale ale adunărilor generale ale acționarilor, dar și alte beneficii în bani sau cu valoare monetară, cum ar fi acțiunile primă, *profiturile din lichidare* și distribuiri deghizate de profituri”. Conform acestui paragraf, distribuțiile din lichidare pot fi tratate ca dividende doar în măsura în care statul sursă le impozitează ca dividende. *Se poate astfel concluziona că, statul sursă poate trata distribuțiile din lichidare ca dividende conform unei convenții de evitare a dublei impuneri numai dacă aceste beneficii sunt tratate ca dividende conform legislației naționale.*

Având în vedere că, potrivit Codului fiscal român distribuțiile din lichidare sunt excluse din conținutul noțiunii de dividende (conform art. 7 alin. 1 punctul 12 lit. c), *rezultă că acestea nu pot fi tratate ca dividende nici conform convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România.*

Excluderea surplusului din lichidare din categoria dividendelor, conduce la concluzia că acestea pot fi incluse în categoria câștigurilor de capital conform paragrafului 31 din Comentariile la art. 13 paragraful (5) care prevede următoarele: “dacă acțiunile sunt vândute de către un acționar companiei emitente în legătură cu lichidarea companiei respective sau cu o reducere a capitalului vărsat al acesteia, diferența între prețul de vânzare și valoarea nominală a acțiunilor poate fi tratată în statul în care este rezidentă compania ca o distribuție de profituri acumulate și nu ca câștig de capital. Articolul nu împiedică Statul de rezidență al companiei să impoziteze aceste distribuții la cotele prevăzute în articolul 10: această impunere este permisă, deoarece aceste diferențe este acoperită de definiția termenului “dividende” conținută în paragraful 3 al articolului 10 și interpretată în paragraful 28 al comentariului aferent acestui articol”.

Așadar, surplusul din lichidare în sensul vizat de paragraful 28 din comentariile la art. 10 poate fi impozitat în statul sursă ca dividende numai dacă conform legislației statului sursă acesta reprezintă dividende.

În cazul nostru, având în vedere excluderea expresă a surplusului din lichidare din categoria dividendelor, din interpretarea sistematică a comentariilor analizate rezultă posibilitatea tratării

---

<sup>125</sup> Conform dispozițiilor paragrafului 5 din Comentariile la art. 13 „Câștiguri de Capital” din Convenția Model OECD.

surplusului din lichidare ca și câștiguri de capital conform art. 13 paragraful 5 din Convenția Model OECD.

Art. 13 paragraful 5 din Convenția Model OECD are natura unei *catch – all clause* care alocă dreptul de impozitare în mod exclusiv statului de rezidență al beneficiarului surplusului din lichidare.

#### 4.5. *Articolul 21 Din Convenția Model OECD „Alte venituri”*

Având în vedere faptul că surplusul din lichidare nu este reglementat expres în Convenția Model OECD, există posibilitatea ca acest venit să fie încadrat în dispozițiile art. 21 „*Alte venituri*” potrivit căruia “*elementele de venituri ale unui rezident al unui stat contractant, care nu sunt în mod expres menționate în articolele precedente ale prezentei convenții sunt impozabile numai în acest stat*”. Potrivit acestui articol, dreptul de impozitare al surplusului din lichidare revine statului de rezidență al beneficiarului venitului.

### **5. Concluzii:**

În situația unor operațiuni cu element de extraneitate, dispozițiile Codului fiscal trebuie interpretate coroborat cu cele ale legislației europene și ale convențiilor de evitare a dublei impuneri. Anamneza întreprinsă asupra regimului fiscal al surplusului din lichidare evidențiază dificultatea decelării regimului aplicabil deoarece fiecare dintre cele trei legislații amintite lucrează cu noțiuni și reguli proprii de impozitare iar impactul fiscal este considerabil (16% în situația aplicării Codului fiscal sau neimpozitarea în situația aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri).