

# DEZVOLTAREA (CREAREA) DREPTULUI FISCAL INTERNAȚIONAL

BULIGA MIRELA VIOLETA

Doctorand Facultatea de Drept și Științe Administrative

Universitatea de Vest Timișoara

## Rezumat

Dezvoltarea comerțului internațional (din care aproximativ 2/3 se desfășoară prin întreprinderi multinaționale) trebuie să fie însoțită de reguli internaționale menite să evite cazurile de dublă impunere susceptibile să o afecteze. Importanța convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate după Modelul OECD, UN sau SUA este susținută și de importanța practică a Comentariilor la aceste convenții care, în pofida valorii lor juridice incerte, sunt aplicate în numeroase state, inclusiv în state ne-membre OECD.

**Cuvinte cheie:** comentariile la Convenția Model OECD, interpretare, aplicare, jurisprudență

## Abstract

The development of the international trade (out of which about 2/3 is represented by multinational enterprises) needs to be accompanied by international rules meant to avoid all kind of taxation which could affect such developments. The great importance of the double taxation conventions concluded according with the OECD, UN and US Model Conventions is sustained by the practical impact of the Commentaries to the OECD Model which despite to their uncertain legal value are applied (followed) by many countries, including the non OECD members.

**Key words:** The Commentaries of the OECD Model Convention, interpretation, application, case law.

Crearea dreptului fiscal internațional pe calea Convenției Model OECD și a Comentariilor la aceasta.

## 1. Introducere

La încheierea unei convenții de evitare a dublei impuneri, cele două părți (state) semnatare își asumă o obligație internațională prin care se obligă să impună taxe (impozite) într-o anumită situație particulară sau dimpotrivă să renunțe la drepturile sale de impozitare. O atare convenție având natura juridică a unui tratat internațional se supune regulilor dreptului public internațional.

Dreptul internațional public are de-a face însă cu instituțiile publice internaționale create în marea majoritate a cazurilor de către state prin încheierea unui tratat prin care o nouă entitate internațională este creată. Dezvoltarea comerțului internațional este acompaniată de elemente de fiscalitate internațională apte să genereze probleme pentru a căror rezolvare competența fiecărui stat în parte se dovedește a fi limitată. Pentru a le tranșa, a fost necesară recurgerea la organisme înzestrate cu competența de a crea, dezvolta, impune reguli apte să minimizeze potențialul fiscalității ca factor de frână al comerțului internațional. În materia fiscalității internaționale o astfel de organizație este reprezentată de OECD care, prin organismele sale, a contribuit la elaborarea Modelului de Convenție OECD și a Comentariilor la aceasta.

## 2. Natura juridică a Comentariilor la Convenția Model O.E.C.D.

2.1. Instance din diferite țări<sup>1</sup> acceptă în măsură mai mare sau mai mică ca ghid de interpretare Comentariile elaborate sub egida Comitetului pentru probleme fiscale al OECD.

În România, aceste Comentarii sunt puțin cunoscute, deoarece nu au fost încă oficial publicate într-o formă care să prezume aducerea lor la cunoștința publicului larg, a contribuabililor în general, constituind doar un instrument de lucru la nivelul autorităților fiscale sau al unor specialiști din domeniu.

Valoarea<sup>2</sup> intrinsecă deosebită a acestor Comentarii rezultă din următoarele atribute:

- detaliile analizei efectuate asupra conținutului unor noțiuni diferite de la țară la țară, care îmbracă aceleași conținuturi;

---

<sup>1</sup> Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, 2004.

<sup>2</sup> Radu Bufan, B. Castegnede, Alexandra Safta, Mihai Mutascu, *Tratat de Drept fiscal. Partea Generală. Volumul I*, Ed. Lumina Lex, București, 2005, pag. 245,

- acordul dat de marea majoritate a statelor membre ale OECD prin aceea că nu au făcut observații sau rezerve masive și semnificative la aceste articole / comentarii.

Într-o opinie<sup>3</sup>, se consideră că valoarea comentariilor OECD echivalează cel puțin cu cea a unei doctrine de largă autoritate, datorită faptului că OECD însăși constituie o organizație de mare autoritate și a „inspirației” largi pe care statele contractante au realizat-o din textele Comentariilor atunci când au încheiat convențiile.

S-a susținut chiar că acestea pot fi considerate ca făcând parte din contextul Convențiilor fiscale<sup>4</sup>; „instituția” contextului constituie în dreptul public internațional o sursă importantă de interpretare a tratatelor internaționale.

Considerăm că valoarea acestor Comentarii trebuie să primeze în opera de interpretare și aplicare a dispozițiilor din Convenții, cu atât mai mult cu cât comentariile OECD au fost larg recunoscute ca fiind un ajutor eficient în interpretarea prevederilor tratatelor pe baza formulării Modelului OCDE.

Totuși, una din cele mai disputate chestiuni în doctrina dreptului fiscal internațional este cea a valorii legale a Comentariilor la Convenția Model OECD. Aceasta deoarece începând cu anul 1963, Convenția Model OECD a avut repercusiuni asupra negocierii, aplicării și interpretării convențiilor fiscale. Importanța Convenției Model și a Comentariilor este evidențiată chiar în Introducerea<sup>5</sup> la Convenția Model OECD, în următoarele idei :

- În primul rând, statele membre OECD s-au conformat într-o mare măsură Convenției Model în momentul încheierii sau revizuirii convențiilor bilaterale. Progresele realizate în sensul eliminării dublei impuneri între Statele Membre pot fi măsurate prin creșterea numărului de convenții încheiate sau revizuite începând cu anul 1957, în conformitate cu Recomandările Consiliului OECD. Totuși, importanța Convenției Model ar trebui măsurată nu doar prin prisma numărului de convenții încheiate între Statele Membre, ci și prin faptul că, potrivit Recomandărilor Consiliului OECD, aceste convenții respectă structura și, în majoritatea cazurilor, principalele prevederi ale Convenției Model. Existența Convenției Model a facilitat negocierile bilaterale între Statele membre OECD

<sup>3</sup> A. Tiberghien, „Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht”, citat de W. Piot, Periple dans l'interpretation des conventions fiscales, R.G.F, nr. 3/1053, pag. 95

<sup>4</sup> K. Vogel, „ Double Tax Treaties and their interpretation” (1986), in International Tax and Bussines, pag.140

<sup>5</sup> Introducere Convenția Model OECD, 2010.

și a făcut posibilă armonizarea dorită între convențiile bilaterale, în beneficiul atât al contribuabililor cât și al administrațiilor naționale.

- În al doilea rând, impactul Convenției Model s-a extins dincolo de zona OECD. Convenția a fost utilizată ca element de referință în negocierile dintre statele membre și țările nemembre, și chiar și în țările nemembre, precum și în activitățile altor organizații mondiale sau regionale în domeniul dublei impunerii și a problemelor conexe<sup>6</sup>.
- În al treilea rând, recunoașterea mondială a prevederilor Convenției Model și integrarea acestora în majoritatea convențiilor bilaterale au transformat Comentariile asupra prevederilor Convenției Model într-un ghid acceptat la scară largă pentru interpretarea și aplicarea dispozițiilor convențiilor bilaterale existente. Această situație a înlesnit interpretarea și punerea în aplicare a acestor convenții bilaterale, potrivit unor linii comune. Deoarece rețeaua de convenții fiscale continuă să se extindă, importanța unui astfel de ghid acceptat la scară largă este cu atât mai mare.

Dacă primele două deziderate pot fi considerate realizabile în practică, cel de-al treilea (aptitudinea Convenției Model și a Comentariilor la acesta de a contribui la unitatea aplicării și interpretării convențiilor bilaterale existente) este susceptibil să genereze atât dispute doctrinare cât și dificultăți în activitatea de aplicare și interpretare a acestora nu numai la nivelul administrației fiscale și a contribuabilului dar și a instanțelor de judecată.

Deși în majoritatea cazurilor, statele, atunci când negociază o anumită convenție de evitare a dublei impunerii respectă (copiază) Modelul OECD, totuși nu există o obligație legală de a proceda în acest sens. De altfel, analiza convențiilor de evitare a dublei impunerii evidențiază faptul că într-o mai mică sau mai mare măsură dispozițiile acestora se depărtează de modelul de convenție în funcție atât de interesul fiecărui stat cât și de specificitatea legislației sale naționale.

Premisele de la care trebuie să pornim atunci când analizăm forța juridică a Comentariilor trebuie să diferențieze după cum statele semnatare au preluat cu acuratețe dispozițiile Modelului sau dimpotrivă l-au ajustat în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte. În

---

<sup>6</sup> Convenția Model OECD a fost utilizată ca punct de pornire pentru elaborarea și revizuirea ulterioară a Convenției Model a Națiunilor Unite privind Dubla Impunere în țările dezvoltate și în curs de dezvoltare.

doctrină<sup>7</sup> se arată că în situația în care convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între anumite state conține dispoziții ce se depărtează de la cele ale Modelului, atunci acestea ar trebui să aibă forță obligatorie iar nu dispozițiile relevante ale Modelului OECD. Afirmatia este firească, deoarece statele semnatare nu pot fi legate decât de aspectele asupra cărora au negociat și ajuns la un acord.

Dar ce se întâmplă în situația în care statele semnatare ale convenției de evitare a dublei impuneri decid să urmeze întocmai modelul pus la dispoziție de către OECD? Semnifică această conformare că cele două părți sunt ținute să respecte numai dispozițiile modelului de convenție sau, în plus, sunt ținute și de dispozițiile comentariilor care le explicitează pe cele ale Convenției? Se poate presupune că statele contractante prin preluarea dispozițiilor modelului au preluat și dispozițiile comentariilor care însoțesc modelul? Este capabilă doctrina și practica dreptului fiscal internațional să ajungă la un consens în această privință? Departe de dezideratul urmărit de OECD, totuși acesta rămâne una din problemele nerezolvate ale dreptului fiscal internațional.<sup>8</sup>

Întrebarea care se ridică este dacă statele semnatare a convenției de evitare a dublei impuneri trebuie să o interpreteze prin prisma comentariilor. Evident că interpretarea se poate realiza prin recurgerea la comentarii. Dar pentru aceasta, considerăm că este necesară o recunoaștere a acestui mijloc de interpretare de către respectivul stat semnatar al convenției.

Dar ce se întâmplă în situația în care nu există o atare exteriorizare (recunoaștere) a valorii ce trebuie conferită comentariilor la Convenția Model? Consiliului OECD a adoptat în anul 1997 o recomandare în sensul în care atunci “când se încheie sau se revizuieste o convenție bilaterală, guvernele statelor a trebui să se conformeze Modelului de Convenție așa cum este interpretat de către Comentarii”. Recomandă, de asemenea, “administrațiilor fiscale naționale să respecte comentariile la Articolele Convenției Model, așa cum sunt modificate din timp în timp, când aplică și interpretează dispozițiilor convențiilor bilaterale care urmează aceste articole”.

Așadar, recomandarea Consiliului OECD este de a se urma, atunci când se încheie (revizuieste) o convenție de evitare a dublei impuneri atât modelul OECD cât și comentariile care le însoțesc.

---

<sup>7</sup> Sjoerd Dourma, Frank Engeln, The legal Status of the OECD Commentaries, Volumul I Conflict of Norms in International Tax Law Series, IBFD, 2008., p. 22

<sup>8</sup> Idem, pag. 22.

Recomandarea este destinată atât guvernelor statelor semnatare însărcinate cu negocierea convențiilor de evitare a dublei impuneri cât și administrației fiscale abilitată să aplice și să interpreteze dispozițiile acesteia.

Înainte de a lămuri controversa privind valoarea juridică a comentariilor ar trebui elucidată chestiunea instrumentului juridic prin care Consiliul OECD a înțeles să acorde valente modelului de convenție și comentariilor la acesta. Aceasta deoarece, Consiliul OECD a înțeles să emită doar recomandări iar nu să impună conduite (obligații) pe calea deciziilor. O astfel de decizie obligatorie nu a fost adoptată în practică și este puțin probabil să fie adoptată având în vedere controversa cu privire la acest subiect prin statele membre OECD<sup>9</sup>.

O alternativă la lipsa de forță juridică a recomandărilor Consiliului OECD ar putea consta în inserarea de către statele semnatare ale convenției a unei declarații (clauză) privind interpretarea dispozițiilor preluate din Convenția Model în conformitate cu interpretarea conferită de Comentarii așa cum a procedat Austria în convențiile de evitare a dublei impuneri pe care le-a încheiat.

Având în vedere modificările la care este supusă atât Convenția Model OECD cât și Comentariile la aceasta, se pune problema aplicabilității comentariilor ulterioare asupra convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate anterior. În ce măsură evoluția și interpretarea conferită ulterior prin comentarii poate să fie impusă asupra sensului avut în vedere de către statele semnatare ale convenției la momentul perfectării negocierilor. Consiliul OECD recomandă ca administrațiile fiscale să respecte comentariile la articole “așa cum sunt modificate din timp în timp”. Așadar o atare recomandare ar fi în sensul în care o evoluție ulterioară să poată fi avută în vedere în procesul de interpretare chiar dacă nu a fost întrevăzută la momentul semnării convenției.

Considerăm că o atare interpretare trebuie abordată cu atenție și acceptată cu rezerve din următoarele perspective:

- Statele semnatare au avut în vedere un anumit sens al unei anumite dispoziții din Convenție și din comentariile la aceasta. Orice interpretare ulterioară care adaugă la

---

<sup>9</sup> Idem, pag. 24

sensul inițial nu poate fi acceptată pentru simplul motiv că nu a fost prevăzută la momentul negocierii respectivei convenții.

- O abordare contrară ar fi susceptibilă să aloce respectivei dispoziții conotații care nu au fost dorite de către părțile semnatare ale convenției la momentul negocierii.
- Poate fi acceptată o interpretare ulterioară conferită prin comentarii, dar care nu adaugă la cea precedentă ci doar o explicitează în contextul evoluției societății.

2.2. O altă problemă este cea de a stabili dacă aceste Comentarii ar trebui folosite ca parte din regula generală de interpretare, așa cum este ea descrisă în articolul 31 al Convenției de la Viena asupra interpretării tratatelor, sau ca un mijloc complementar de interpretare, în înțelesul articolului 32 al acestei Convenții.

Nu există un consens în legătură cu această chestiune. Un argument în favoarea folosirii Comentariilor ca parte a regulii generale îl reprezintă faptul că ele formează parte din context, așa cum este el definit la articolul 31, alineatul 2, și anume „[...] orice acord în legătura cu tratatul și care a intervenit între toate părțile cu prilejul încheierii tratatului sau orice instrument stabilit de către una sau mai multe părți cu prilejul încheierii tratatului și acceptat de celelalte părți ca instrument având legătura cu tratatul”.

Atunci când ambele state contractante sunt membre OECD, poate părea ca fiind mai simplu să se stabilească legătura dintre Comentariile la Convenția Model și respectiva convenție de evitare a dublei impuneri decât în situația în care doar una sau nici una dintre părțile la tratat nu ar fi membră. Acest argument nu este totuși pe deplin convingător, deoarece, în practică, atunci când există o astfel de înțelegere, ea poate depinde de ceea ce a fost convenit și stabilit în timpul negocierilor respectivului tratat, dar înregistrările (*travaux preparatoires*) cu privire la negocierile unui tratat fiscal sunt arareori puse la dispoziția plătitorilor de impozite sau a instanțelor<sup>10</sup>.

OECD s-a exprimat clar în sensul conform căruia Comentariile nu au forță juridică obligatorie și astfel nu poate fi prezumat că ele au fost convenite și acceptate de către negociatorii tratatului cu privire la încheierea respectivului tratat cu intenția ca acestea să rezulte în obligativitatea lor

---

<sup>10</sup> De exemplu, în UK, aceste *travaux preparatoires* sunt puse la dispoziția publicului după un termen de 75 de ani. În alte țări, asemenea documente nu sunt niciodată făcute publice.

pe tărâmul dreptului internațional în legătură cu tratatul în cauză<sup>11</sup>. S-a argumentat că ele pot fi totuși folosite ca mijloace complementare de interpretare la care se poate recurge în conformitate cu dispozițiile articolului 32 din Convenția de la Viena dacă textul tratatului lasă înțeleșul ambiguu sau obscur, sau dacă conduce la un rezultat care este în mod evident absurd sau nerațional. Cu toate acestea, Comentariile nu sunt lucrări preparatorii (*travaux préparatoires*) ale nici unui tratat fiscal (ale unei anumite convenții de evitare a dublei impunerii) anume și articolul 32 are un rol limitat de jucat în interpretarea tratatelor.

Poate cea mai bună poziție este cea potrivit căreia Modelului și Comentariilor existente la momentul când un anumit tratat a fost încheiat ar trebui să li se acorde o pondere substanțială în interpretarea unei prevederi a tratatului care se bazează pe Modelul OECD, fără a se ține cont de „compartimentele” din articolele 31 și 32 ale Convenției de la Viena<sup>12</sup>. O astfel de optică presupune că aceste Comentarii, existente în momentul încheierii respectivului tratat fiscal, oferă indicații cu privire la interpretarea tratatului, așa cum a fost ea înțeleasă sau intenționată de către negociatorii tratatului.

Altă chestiune nerezolvată este aceea dacă este posibil - iar în eventualitatea în care este posibil, în ce modalitate - ca modificările făcute de către OECD asupra Comentariilor, subsecvent negocierilor și încheierii unui anumit tratat, să fie luate în considerare în interpretarea tratatului care adoptă textul Modelului OECD. Comitetul pentru Probleme Fiscale al OECD consideră că tratatele fiscale preexistente ar trebui „pe cât posibil” să fie interpretate în spiritul Comentariilor revizuite, chiar și în acele cazuri în care prevederile acelor tratate fiscale nu coincid cu formularea mai precisă a Convenției Model, deoarece Comitetul este de

---

<sup>11</sup> OCDE a afirmat neobligativitatea Comentariilor OCDE în alineatul 29 din Introducerea la Model și în alineatul 32 din *Triangular Case Report* al OCDE. A se vedea, de asemenea, și articolul 5(b) din *Convention on the Organization for Economic Co-Operation and Development*, și Regulamentul 18(b) din *OECD Rules of Procedure* care subliniază faptul că Comentariile OCDE, sprijinite de o Recomandare a Consiliului (și nu de o Decizie) nu sunt intenționate a fi obligatorii. Pentru opinia contrară, vezi Engelin, F., *Interpretation of Tax Treaties Under International Law*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 2005.

<sup>12</sup> Aplicarea principiilor logicii și bunului simț, folosite de instanțele naționale în interpretarea statutelor, este permisă în dreptul internațional în interpretarea tratatelor, deși nu se face referire la aceasta în art. 31 sau 32 din Convenția de la Viena. Aceasta pare a fi și poziția adoptată de către Institutul American de Drept; a se vedea *Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties*, Philadelphia: American Law Institute, 1992, pag. 53.



păreră că respectivele Comentarii, revizuite, sunt "relevante" în interpretarea și aplicarea tratatelor încheiate anterior<sup>13</sup>.

Este totuși dificil să se justifice utilizarea comentariului revizuit, în lumina articolului 32 al Convenției de la Viena, deoarece Comentariul revizuit nu poate fi considerat nici ca lucrare preparatorie în legătură cu respectivul tratat, nici ca parte a circumstanțelor încheierii sale. Dacă Comentariile apărute anterior încheierii unui anumit tratat urmează a fi folosite drept "context legal" pentru a indica intențiile comune ale negociatorilor tratatului sau drept mijloace complementare de interpretare, acest procedeu pare să elimine folosirea similară a Comentariilor subsecvente.

S-a argumentat că partea din regula generală de interpretare exprimată în alineatul (3) litera a) din art. 31, care autorizează luarea în considerare, alături de context, a „oricărui acord ulterior intervenit între părți cu privire la interpretarea tratatului sau la aplicarea dispozițiilor sale” se aplică la folosirea Comentariilor ulterioare. Asupra faptului dacă respectivele Comentarii constituie sau nu „un acord ulterior” privind interpretarea unui tratat, s-a stabilit că ele nu constituie un astfel de acord din perspectiva niciunui dintre statele membre OECD, acordul fiind prevăzut ca obligatoriu. Dacă ambele state contractante la un anumit tratat sunt reprezentate în Comitetul pentru Probleme Fiscale al OECD, atunci, deși s-ar putea să fie ușor exagerat, un comentariu revizuit, la care nici una dintre părți nu aduce nici o observație, poate fi considerat un acord dar nu i se poate conferi decât valoarea unei înțelegeri lipsite de forță obligatorie, similară ca efect unui Memorandum de Înțelegere Neobligatoriu ("MOU") din dreptul internațional<sup>14</sup>. Referitor la articolul 31, alineatul (3), litera (a) din Convenția de la Viena, Comentariile la articolele 31-33 din Convenția de la Viena indică faptul că această parte din regula generală de interpretare se referă la înțelegeri pe care părțile intenționează să le facă obligatorii.

---

<sup>13</sup> Alin. 33, 35 și 36 din Introducere la Convenția Model OECD.

<sup>14</sup> Cu privire la neobligativitatea MOU a se vedea , Aust, A., *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge: Cambridge University Press, 2000, pag. 26 și următoarele .

O înțelegere cu privire la interpretarea unei prevederi realizată după încheierea tratatului reprezintă o interpretare autentică de către părți, de care trebuie să se țină seama în tratat în vederea interpretării sale<sup>15</sup>.

Comentariile subsecvente - care sunt cu adevărat interpretative și nu încercări deghizate de a modifica Modelul, de a umple goluri sau de a răsturna interpretări anterioare - pot fi, cel mult, informative și pot fi folosite la fel ca și lucrările experților, dar nu trebuie confundate cu rolul diferit care este jucat de Comentariile publicate anterior încheierii unui anumit tratat.

În cele din urmă, în unele cazuri, Comentariile OECD sunt mult mai detaliate și conțin reguli interpretative ce nu se reflectă, în fapt, într-o citire a textului însuși al Modelului de Convenție. Apare, așadar, întrebarea cât de mult pot fi utilizate acele afirmații din Comentarii care nu sunt doar interpretative, ci mai degrabă largesc formularea unor prevederi anume din Model sau pot fi considerate drept încercări de a umple golurile Modelului. Aici, OECD a recunoscut influența mai mică a unor astfel de Comentarii deoarece s-a considerat că hotărârile date de către instanțe trebuie respectate, hotărâri care interpretează prevederile literale ale tratatelor în chestiune și conflictul cu Comentariile care largesc formularea din Model<sup>16</sup>. În realitate, datorită primatului textului respectivului tratat în procesul de interpretare, așa cum este el codificat în articolul 31 al Convenției de la Viena, și explicat în Comentariile Convenției de la Viena, este dificil a găsi un rol important - sau orice fel de rol - pentru astfel de Comentarii.

Principalul scop al celor de mai sus este acela de a desluși în ce mod se vor întrebuița deciziile curților străine în interpretarea dispozițiilor tratatelor fiscale. Deciziile unor astfel de curți străine pot sau nu să reflecte Comentariile OECD, dar curțile, ca și Introducerea la Model, fac referiri tot mai frecvente la Comentarii și astfel este tot mai posibil ca deciziile curților străine să fie influențate de Comentarii. În considerarea deciziilor curților străine, și a ponderii care urmează să li se acorde de către curțile naționale, chestiuni precum rangul curții care a dat decizia, natura obligatorie a unei astfel de decizii a curții în țara străină, rolul pe care

---

<sup>15</sup> Alin. 14 din Comentarii la proiectul art. 27-30 din Convenția de la Viena.

<sup>16</sup> A se vedea alin. 32 din OECD *Triangular Cases Report*. Comentariile la articolele 31-33 din Convenția de la Viena pun accentul pe baza textuală necesară pentru interpretarea tratatelor, și de aceea par să înlăture trimiterile către acele părți din Comentariile OCDE care depășesc o simplă interpretare a textului Modelului.

Comentariile OECD l-au jucat în luarea deciziei<sup>17</sup>, și care Comentarii au fost utilizate, precum și stilul hotărârii și natura convingătoare a logicii și raționamentului, toate acestea trebuie evaluate de către curtea națională. Curțile naționale nu par întotdeauna să evalueze deciziile curților străine cu aceste considerente în minte, dar există unele cazuri în care curțile pur și simplu nu au acordat nici un fel de greutate unor decizii ale curților străine ocazionate de interpretarea altor tratate.

2.3. Legat de modul cum sunt apreciate Comentariile în diferite state, ar fi de arătat, de pildă, că în Franța, dacă acceptă cu reticență să ia în considerare Comentariile adoptate înainte de data semnării convenției în chestiune privind dubla impunere, curțile franceze refuză cu desăvârșire să țină cont de Comentarii<sup>18</sup> sau de rapoarte O.E.C.D.<sup>19</sup> publicate după adoptarea ei.

Curțile germane însă, se bazează, în multe ocazii, pe Comentariile O.E.C.D. în interpretarea unui termen al unei convenții de evitare a dublei impunerii. Curțile germane interpretează, în general, termenii din convențiile de evitare a dublei impunerii în conformitate cu Comentariile O.E.C.D. Este, totuși, disputat faptul dacă este posibil să se aplice o versiune ulterioară a Comentariilor unei convenții de evitare a dublei impunerii încheiată înainte de modificarea (sau ratificarea) Comentariilor.

Cu privire la importanța Convenției Model O.E.C.D. și a Comentariilor sale în deciziile cu privire la cazuri legate de convenții de evitare a dublei impunerii, Curtea Supremă a Italiei, până în

---

<sup>17</sup> Dacă instanța națională (așa cum pare să fie cazul în Statele Unite, Canada, Australia și poate în Franța, Suedia și Republica Cehă) restricționează Comentariile OCDE de care ține seama la cele contemporane încheierii tratatului în chestiune, acest fapt trebuie luat în considerare. Dacă, totuși, curtea națională consideră și Comentariile ulterioare a fi la fel de relevante, acest fapt nu mai este la fel de relevant. Cu privire la pozițiile a diferite curți cu privire la această chestiune, a se vedea Ward et al., nota 7, pag. 95-104. Pentru un caz care a acordat Comentariilor subsecvente o greutate echivalentă cu legea, a se vedea decizia Curții Federale Elvețiene în *A Holding ApS v Federal Tax Administration* 8 ITLR 536 (2005), decizie în care curtea, probabil în *obiter dictum*, a considerat Comentariile OCDE ulterioare ca fiind amendamente ale "regulilor" pe care statele membre (și probabil și curțile) trebuie să le urmeze în interpretarea și aplicarea tratatelor încheiate anterior.

<sup>18</sup> A se vedea *Commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova's Opinion, Conseil d'Etat.*; *Commissaire du gouvernement Bachelier's Opinion, Conseil d'Etat.*

<sup>19</sup> Pentru un exemplu în care Raportul O.E.C.D. cu privire la regulile de capitalizare redusă a fost găsit ca fiind irelevant: *Commissaire du gouvernement Bachelier's Opinion, Conseil d'Etat*, decembrie 30, 2003, nr. 233894, SA Andritz, RJF 2004 nr. 238.

prezent, a negat orice fel de relevanță în cadrul sistemului italian atunci când are de-a face în mod expres cu natura unui astfel de mijloc de interpretare.

Mai mult, se pare că această Curte aplică în mod exclusiv principiul intern al legalității, potrivit căruia judecătorul este legat numai de acte ce au forță legală, și omite să cerceteze dacă și în ce măsură Comentariile ar putea avea orice altă relevanță sau dacă ar putea, în alt fel, să merite să fie luate în considerare în cadrul procesului de interpretare al tratatelor fiscale.

Într-adevăr, foarte recent, Curtea Supremă, într-o speță legată de noțiunea de sediu permanent în scopuri de TVA, a afirmat clar că respectivele Comentarii la Convenția Model O.E.C.D. nu posedă nici o forță juridică și vor fi privite ca o simplă recomandare pentru țările O.E.C.D., recomandare ce nu are forță obligatorie pentru sistemul judecătoresc. În aceeași decizie, Curtea a mai clarificat și faptul că amendamentele introduse în 2005 în Comentariile la articolul 5 din Modelul O.E.C.D. nu vor prezenta nici o relevanță în luarea deciziei în acel caz, datorită faptului că Italia a formulat o rezervă expresă cu privire la aceste puncte din Comentarii.

Curtea Supremă a adoptat deja o astfel de poziție în anul 2000, afirmând că speța ar fi trebuit să fie decisă exclusiv în baza dreptului intern italian, excluzând orice relevanță, în calificarea și interpretarea cazului, atât a Convenției Model O.E.C.D., cât și a Protocolului la convenția în cauză.

Cu toate acestea, fără a nesocoti astfel de expuneri de principiu, curțile italiene adesea fac referire la Comentariile aduse prevederilor din Modelul O.E.C.D. atunci când hotărăsc asupra unor spețe fiscale.

Curțile din Regatul Unit sunt obișnuite să aibă de a face cu decizii străine în general, și în special cu cazuri legate de convenții care au legătură cu excepțiile de la impozitare. După cum afirma Lordul Diplock într-o decizie a Camerei Lorzilor:

*“În ceea ce privește deciziile curților străine, valoarea persuasivă a unei anumite decizii a curții trebuie să depindă de reputația și statutul ei, gradul în care deciziile sale sunt obligatorii pentru curțile din jurisdicțiile coordonate sau inferioare ei din țara de origine și de acoperirea sistemului de raportare a dreptului național. De exemplu, Domniile voastre nu ar nutri speranțe de uniformitate în interpretarea Convenției dacă ar fi fost să plecați de la părerea*

*prima facie pe care v-ați format-o cu privire la înțelesul său, cu scopul de a evita conflictul cu o decizie a unei curți de apel franceze care nu ar fi obligatorie asupra altor curți din Franța, ce ar putea fi contradictorie cu o decizie neraportată a unei alte curți de apel din Franța și care ar fi susceptibilă de a fi înlocuită de o decizie subsecventă a Curții de Casație care ar avea efect obligatoriu asupra curților inferioare din Franța. Nu înțeleg a fi o critică adusă hotărârilor din acele cazuri străine la care s-au referit domniile voastre dacă aș spune că acele curți care le-au emis nu îmi apar ca reușind să satisfacă criteriile care le-ar justifica pe domniile voastre să fie influențate de ele și să le urmeze deciziile în interesele uniformității interpretării”.*

Un exemplu îl reprezintă și faptul că în 30 de decizii din șase țări în legătură cu o anumite prevedere a convenției CMR s-a ajuns la nu mai puțin de 12 interpretări diferite.

Se poate prin urmare aștepta ca deciziile străine să fie folosite în mod frecvent în legătură cu tratatele fiscale care, deoarece se bazează pe Modelul O.E.C.D., au o mai mare similaritate decât alte tratate și se aseamănă, din acest punct de vedere, mai degrabă cu tratatele multilaterale.

*buligamirela@yahoo.com*