



Către: Dumitru BUDIANSCHI
Ministru al Finanțelor

Nr. 99 din 18 august 2021

Ref.: Activitatea nerezidenților pe teritoriul Republicii Moldova

Stimate Domnule Budianschi,

Vă salutăm din numele Asociației Patronale „Camera de Comerț Americană din Moldova” (în continuare „AmCham Moldova”).

Prin prezenta, solicităm respectuos acceptarea unei întâlniri cu membrii AmCham Moldova pentru a pune în discuție subiecte ce țin de aspectele fiscale și contabile ale activității nerezidenților pe teritoriul Republicii Moldova, atât din perspectiva politicilor, cât și din perspectivă administrativă, inclusiv:

- 1. Elaborarea unor indicații metodologice contabilo-fiscale care ar prevedea particularitățile de ținere a evidenței contabile în cadrul reprezentanțelor permanente (RP), inclusiv filiale și sucursale, ce desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova.** Atât până la intrarea în vigoare a versiunii actualizate a Codului civil, cât și după, o problemă esențială cu care se confruntă în activitatea sa nerezidenții ce desfășoară activitate pe teritoriul țării este modul în care tranzacțiile realizate ar trebui documentate și modul în care se formează profiturile în Republica Moldova, ținând cont de specificul de desfășurare a activității nerezidentului, specificat la art.241 din Codul civil. Un exemplu în acest sens ar fi situația în care un nerezident desfășoară activități economice prin intermediul reprezentanței permanente, contractul fiind încheiat între nerezident (sediul central) și beneficiarul/prestatorul serviciilor (rezident sau nerezident). În acest caz, nu este clar cum anume se va forma venitul și care ar fi documentul confirmativ al cheltuielilor suportate în cadrul reprezentanței permanente, precum și modul în care ar urma a fi facturată o astfel de tranzacție (cine emite factura, ce este indicat în acea factură, cum are loc re-facturarea ulterioară dacă asta ar urma să aibă loc etc.). Nu este claritate privind data tranzacțiilor pentru înregistrarea veniturilor și cheltuielilor obținute și suportate de nerezident aferente activității RP, atribuite și înregistrate în evidența contabilă a RP (data deciziei de atribuire a veniturilor și cheltuielilor către RP, ultima zi a anului fiscal pentru care se prezintă declarația fiscală, data stabilită în Regulamentul de activitate a RP, etc.)

Pe lângă cele menționate, aspectele importante ce urmează a fi clarificate sunt următoarele:

- Nu este specificat pachetul de documente confirmative privind atribuirea veniturilor generate și cheltuielilor suportate de nerezident și atribuite RP în scopul impozitării cu impozitul pe profit. În cazul acceptării de întocmire a unui document intern (decizie, ordin, proces-verbal) de atribuire a veniturilor și cheltuielilor, este necesar de a clarifica cerințele distribuției în baza unei analize funcționale și facturale, în sensul argumentării economice a atribuirii de către nerezident a profiturilor către/de către RP.
- Este necesară clarificarea cerinței dispunerii de documentele confirmative primare din evidența contabilă a nerezidentului (în copie sau format electronic) sau posibilitatea deținerii și păstrării documentelor confirmative de nerezident la sediul de bază, cu prezentarea copiilor/originalilor la solicitarea autorităților abilitate cu funcții de control.



- În dependență de tipul cheltuielilor, este necesar de stabilit principiile de atribuire a cheltuielilor, pentru ca acestea să fie acceptate la deducere în scopuri fiscale. Exemple de cheltuieli atribuibile RP ar fi: cheltuieli administrative - partea din salariul administratorului RP, angajat al nerezidentului; cheltuieli de resurse umane și juridice ale nerezidentului pentru recrutarea și delegarea salariaților nerezidentului în Republica Moldova, semnarea contractelor, reprezentarea în instanțe, etc.; cheltuielile de trezorerie și controlling ale RP care este asigurat de angajați ai sediului de bază sau ai altor RP. Un exemplu de cheltuieli atribuibile nerezidentului de către RP ar putea fi cazul în care angajații RP sunt delegați pentru prestarea muncii în afara țării la o altă reprezentanță a nerezidentului sau în scopul setării unei activități a nerezidentului în altă țară.
- În dependență de tipul veniturilor, la fel este necesar de stabilit principiile de atribuire a acestora. Exemple pot fi: venituri facturate și încasate de nerezident, atribuite RP (de ex: lucrări pe șantier în RM); venituri facturate de nerezident și încasate de RP și atribuite nerezidentului (de ex: structurarea afacerii); venituri facturate și încasate de RP și atribuite nerezidentului (de ex: servicii de consultanță pentru un client local pentru servicii de marketing în străinătate prestate efectiv de nerezident); venituri facturate de RP și încasate de nerezident, atribuite nerezidentului (de ex: servicii de asigurare în afara RM achitate pe platforma online a nerezidentului).
- Nu este specificat data la care apare obligația de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor atribuite RP în evidența contabilă a RP, care în dependență de specificul activității poate fi: pe parcursul anului (ceea ce pe partea de cheltuieli este ireal la modul practic), la finele fiecărui trimestru/semestru sau la finele perioadei de raportare (31 decembrie - pentru perioada fiscală anul calendaristic). Considerăm oportun acordarea posibilității de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor atribuibile la discreția nerezidentului, prevăzută în regulamente interne și politicile contabile, dar susținută obligatoriu de un document centralizator generalizat pe toată perioada fiscală.
- Nu este specificat dacă este, în general, obligația de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor atribuite RP în evidența contabilă a RP sau acestea pot fi luate în calcul doar la completarea Declarației VEN12 în baza unor documente sub formă de fișiere Excel, similar fișierelor de documentare a ajustării veniturilor și cheltuielilor la completarea anexelor 1.D și 2.D la Declarația VEN12.
- Nu este specificat în SNC modul de contabilizare a activelor primite în/returnate din gestiune economică de la nerezident (inclusiv sub aspect de formule contabile).
- Nu este specificat, în Codul fiscal, modul de impozitare în scopuri fiscale a veniturilor și cheltuielilor din utilizarea și ieșirea (inclusiv casarea) activelor primite în gestiune economică de către RP de la nerezident (calculatoare, telefoane, instrumente și utilaje, automobile, clădiri, etc). De exemplu, o clădire este transmisă în gestiune economică RP, a cărei gen de activitate este servicii de locațiune a încăperilor nelocative. Conform înregistrărilor de la ASP, clădirea aparține RP. Are RP dreptul la deducerea cheltuielilor de amortizare a clădirii în scopuri fiscale în condițiile în care este primită în gestiune economică? La rambursarea clădirii din gestiune economică, apare obligația de înregistrare a veniturilor de către RP la diferența dintre valoarea contabilă a clădirii la data returnării și suma finanțărilor înregistrate la valoarea inițială a clădirii la data transmiterii în gestiune economică? Veniturile înregistrate sunt impozabile în scopuri fiscale?
- Nu este specificat expres în legislația fiscală dacă sunt deductibile și dacă, eventual, urmează a fi impozitate la sursa de plată cheltuielile suportate de RP, precum ar fi cheltuielile de deplasare (cazare, cheltuieli taxi, închiriere auto, bilete avia, diurnă, etc) a administratorului nerezident din străinătate în RM (în lipsa CIM, RP nu poate emite nici ordin de delegare) sau cheltuielile de închiriere a locuințelor pentru angajații nerezidentului detașați în RM, în lipsa relațiilor contractuale de muncă între persoana fizică și RP.
- Nu este specificat, sub aspect contabil și fiscal modul de documentare și principiile de atribuire a capitalului nerezidentului către RP (partea de profit a RP în totalul profiturilor generate de nerezident).



- Nu este specificat, sub aspect fiscal nici aplicarea TVA în cazurile când veniturile facturate de nerezident, dar atribuite RP, sunt înregistrate la RP doar ca venituri impozabile ce participa la calculul impozitului pe profit, dar nu și al TVA. În SIA al SFS se identifică riscul de neînregistrare în calitate de plătitor al TVA a RP ce înregistrează în Declarația VEN12 venituri ce depășesc plafonul obligatoriu de înregistrare ca plătitor TVA de 1,2 mln. lei. Aceste situații apar de regulă în contractele de executare a lucrărilor semnate între nerezident și entitățile locale, în care este specificat expres emiterea invoice-urilor de către nerezident și transferul mijloacelor bănești pentru lucrările facturate pe conturile nerezidentului.
- Nu este prevăzută, sub aspect legal, contabil și fiscal, procedura de substituție a nerezidentului RP în cazul în care acesta în cadrul reorganizării este lichidat prin absorbție de către un alt nerezident, iar contractul de reorganizare prevede că tot patrimoniul nerezidentului, inclusiv cel al reprezentanțelor acestuia trec către nerezidentul nou creat sau absorbant.
- Nu este prevăzută posibilitatea de achitare a impozitelor datorate de RP în Moldova de către nerezident, din străinătate, pe conturile trezoreriale ale bugetului Republicii Moldova. Considerăm necesar și oportun oferirea unei asemenea posibilități, reieșind din faptul că RP nu este persoană juridică în Moldova și toate responsabilitățile RP revin nerezidentului, dar și sub aspectul oferirii tuturor posibilităților nerezidentului de conformare fiscală și onorare în termen a obligațiilor fiscale ale RP.
- Nu este prevăzut modul de contabilizare și impozitare a activității nerezidenților în Republica Moldova în cadrul contractelor de consorțiu. În Legea nr.845/1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, această formă de activitate în opinia noastră se regăsește sub forma de societate în nume colectiv, iar în SNC modul de contabilizare, aplicabil în opinia noastră, este prevăzut de SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” în partea pentru contractele de societate civile.

Totodată, situația RP trebuie analizată “în oglindă” pentru identificarea modului de determinare, contabilizare și atribuire a profiturilor companiilor rezidente în RM, realizate prin intermediul RP deschise în alte țări.

2. Efectuarea unor clarificări de rigoare în ceea ce ține de modul în care urmează a fi înțelese prevederile art.75 din Codul fiscal:

- a. Art.75 alin. (2) lit a) din Codul Fiscal, în partea limitării deducerii cheltuielilor administrative, se aplică pentru toate cheltuielile administrative ale reprezentanței permanente sau doar pentru cheltuielile administrative suportate de sediul central și înregistrate de reprezentanța permanentă? De asemenea, nu este clar cum trebuie să se aloce reprezentanței permanente cheltuielile administrative în cazul când reprezentanța permanentă nu are angajați (doar personal detașat), în cazul dat aceste cheltuieli fiind, conform unor opinii, nedeductibile la momentul, ceea ce împiedică nerezidenții să inițieze proiecte în țară nefiind alocate aceste cheltuieli pe proiect. Limitarea cheltuielilor administrative suportate de nerezident atribuite RP la 10% din salariul angajaților este una discutabilă, ținând cont de prevederile Tratatelor de evitare a dublei impuneri și comentariile la Convenția Model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital, care prevăd restricționarea expresă a cheltuielilor de royalty, dobânzi și onorarii pentru conducere plătite de RP către oficiul central și alte oficii ale acestuia. Cât privește alte cheltuieli administrative, precum cheltuielile de salarizare ale personalului administrativ, cheltuieli de deplasare, comisioane bancare, etc., se consideră că suma cheltuielilor ce trebuie luate în considerare ca înregistrate în scopurile reprezentanței permanente pentru deducere trebuie să fie suma reală astfel înregistrată. Prin limitarea cheltuielilor administrative suportate de nerezident aferente activității RP în redacția actuală a Codului fiscal considerăm că se încalcă:

- prevederile art.7 alin.2 al Convenției Model, care prevede că, în cazul în care o întreprindere a unui Stat Contractant desfășoară activitate de întreprinzător în celălalt Stat Contractant printr-o reprezentanță permanentă situată acolo, în fiecare Stat Contractant acestei reprezentanțe permanente i se vor atribui profiturile care le-ar fi putut realiza, dacă ar fi constituit o întreprindere



- distinctă și separată, desfășurând activități identice sau similare în condiții identice sau similare și acționând complet independent cu întreprinderea, a cărei reprezentanță permanentă este și
- prevederile art.24 alin.3 al Convenției Model care prevede că, impozitarea unei reprezentanțe permanente, pe care o întreprindere a unui Stat Contractant o are în celălalt Stat Contractant, nu va fi stabilită în condiții mai puțin favorabile în acel celălalt Stat, decât impozitarea stabilită întreprinderilor aceluși celălalt Stat, care desfășoară aceleași activități.
 - b. Ce se înțelege prin Nerezidenți/Nerezident în scopul aplicării limitărilor menționate la art.75 din Codul fiscal? În înțelegerea noastră, ar fi compania fondatoare a reprezentanței permanente: sediul central și subdiviziunile sale. În tratatele de evitate a dublei impunerii, dar și în comentariile Convenției OECD se specifică expres: sediul central, sediul central și oricare alte oficii ale sale, etc.
 - c. Ce se înțelege prin limitarea la deducere a "sumelor prezentate de către acest nerezident sub formă de cheltuieli care nu sânt confirmate documentar" (art.75 alin.4 lit e) din Codul fiscal)? Care ar fi documentele confirmative pentru deducerea cheltuielilor suportate direct de nerezident, în Republica Moldova sau în altă parte decât Republica Moldova? În practică nu se emit facturi pentru cheltuielile suportate de nerezident și înregistrate de reprezentantă, acestea fiind confirmate printr-o decizie a nerezidentului, fără prezentarea de copii sau documente confirmative care ar suporta calculul, nerezidentul asumându-și faptul prezentării documentelor confirmative la solicitare.

Suplimentar, se prezintă o informație-sinteză cu extrase din textele convențiilor de evitate a dublei impunerii la care Republica Moldova este parte ce conțin norme ce vizează deducerea veniturilor și cheltuielilor:

Țara cu care este semnată convenția	Extras din Convenții aferent deducerii cheltuielilor și atribuirii profiturilor
REPUBLICA AUSTRIA REPUBLICA ELENA LUXEMBURG REGATULUI UNIT AL MARIII BRITANII ȘI IRLANDEI DE NORD	<p>La determinarea profiturilor unei reprezentanțe permanente vor fi admise spre deducere cheltuielile efectuate pentru scopurile reprezentanței permanente, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare astfel suportate, indiferent de faptul, că s-au efectuat în Statul în care este situată reprezentanța permanentă sau în altă parte. Totuși, o asemenea deducere nu va fi admisă în privința sumelor, dacă există, plătite (altele decât pentru acoperirea cheltuielilor curente) de către reprezentanța permanentă către oficiul central al întreprinderii sau oricăror alte oficii ale sale, sub formă de royalty, onorarii sau alte plăți similare în schimbul utilizării brevetelor de invenții sau altor drepturi, sau sub formă de comisioane pentru serviciile specifice prestate sau pentru conducere, sau, cu excepția unei instituții bancare, sub formă de dobânzi pentru sumele de bani date cu împrumut reprezentanței permanente.</p> <p>În același mod, nu se va ține seama, la determinarea profiturilor unei reprezentanțe permanente, de sumele plătite (altele decât pentru acoperirea cheltuielilor curente) de către reprezentanța permanentă către oficiul central al întreprinderii sau oricăror alte oficii ale sale, sub formă de royalty, onorarii sau alte plăți similare în schimbul utilizării brevetelor de invenții sau altor drepturi, sau sub formă de comisioane pentru servicii specifice prestate sau pentru conducere, sau, cu excepția unei instituții bancare, sub formă de dobânzi pentru sumele de bani date cu împrumut oficiului central al întreprinderii sau oricăror alte oficii ale sale</p>
REPUBLICA ESTONIA CANADA	<p>La determinarea profiturilor unei reprezentanțe permanente vor fi admise spre deducere acele cheltuieli, care au fost efectuate pentru scopurile reprezentanței permanente, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare, indiferent de faptul, că s-au suportat în Statul în care este situată reprezentanța permanentă sau în altă parte.</p> <p>Totuși, asemenea deducere nu va fi admisă în privința sumelor, dacă există, plătite (altele decât pentru acoperirea cheltuielilor curente) de către reprezentanța permanentă oficiului central al întreprinderii sau oricăror alte oficii ale sale, sub formă de royalty, onorarii sau alte plăți similare în</p>



	schimbul utilizării brevetelor de invenții sau altor drepturi, sau sub formă de comisioane pentru servicii specifice prestate sau pentru conducere, sau, cu excepția unei instituții bancare, sub formă de dobânzi pentru sumele de bani date cu împrumut reprezentanței permanente.
REGATUL BELGIEI REPUBLICA CIPRU CONSILIUL FEDERAL ELVEȚIAN GERMANIA	La determinarea veniturilor atribuite unei reprezentanțe permanente vor fi admise spre deducere cheltuielile, efectuate pentru scopurile acestei reprezentanțe permanente, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare, suportate atât în Statul în care este situată reprezentanța permanentă, cât și în afara lui.

De asemenea, informații valoroase cu privire la atribuirea veniturilor și cheltuielilor, în scopuri fiscale, pot fi accesate în Raportul OCDE privind atribuirea profiturilor către sediile permanente¹.

Respectiv, nu s-au constatat limitarea cheltuielilor administrative, ci doar a serviciilor prestate de nerezident către RP, royalty și dobânzi, care sunt limitate și de Codul fiscal național, ceea ce reprezintă un argument suplimentar în favoarea excluderii restricțiilor existente la zi.

- 3. Clarificarea modului de aplicare a prevederilor art.79³ din Codul fiscal, în special, în partea ce ține de documentele de confirmare a rezidenței de către persoanele juridice.** Chiar dacă au fost efectuate o serie de îmbunătățiri în textul legii, există, totuși, momente de concretizat în ceea ce ține de confirmarea rezidenței de către persoanele juridice. De exemplu, nu este clar dacă documentul ce confirmă înregistrarea persoanei juridice în țara sa de reședință urmează a fi prezentat per an (să se ceară anual confirmarea de la registrul comerțului sau altă autoritate competentă de înregistrare din țara de reședință), sau este acceptat certificatul de înregistrare emis primar. De asemenea, procedura ce ține de verificarea veridicității certificatelor de rezidență emise electronic de unele autorități fiscale este una practic imposibil de realizat, deoarece pune sarcina verificării pe agentul economic receptor, care nu are datele necesare pentru a o face, cel mai des, fiind date protejate.
- 4. Clarificarea modului în care se aplică sancțiunile fiscale și majorările de întârziere în cazul prezentării certificatului de rezidență după momentul achitării venitului.** La moment, în cazul în care documentul ce confirmă rezidența a fost prezentat după momentul achitării, Codul fiscal prevede că se aplică prevederile generale (calcularea amenzilor, penalităților etc.). Considerăm această abordare drept una ce ar necesita un studiu suplimentar vizavi de oportunitatea și necesitatea aplicării măsurilor date, având în vedere că dacă se confirmă ulterior rezidența, bugetul public național nu este prejudiciat și nu există impozit pe venit diminuat. Întrebarea are o valoare similară atât în cazul persoanelor fizice, cât și în cazul persoanelor juridice.
- 5. Înregistrarea reprezentanțelor permanente și impozitarea acestora, în cazul în care nerezidenții desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul țării.** Se constată situația, în care, din cauza inacțiunilor vizavi de identificarea și înregistrarea reprezentanțelor permanente, acestea nu sunt supuse vreunui regim fiscal și, respectiv, intră în concurență neloială cu agenții economici ce se conformează regulilor fiscale în modul general stabilit. Respectiv, se cere luarea unor măsuri proactive în vederea asigurării conformării acestora și asigurării unui mediu concurențial loial în acest sens.

¹ [45689524.pdf \(oecd.org\)](#)



6. **Clarificarea modului în care se asigură concordanța între articolele Codului fiscal în ceea ce ține de constatarea veniturilor pe teritoriul țării înregistrate de nerezidenți.** În special, se face referință la prevederile art.70-72 din Codul fiscal, care necesită a fi revizuite în sensul acordării unei clarități a ceea ce reprezintă un potențial venit pe teritoriul țării. De exemplu, nu este clar cum ar fi impozitate, de exemplu, veniturile din consultanță oferită pe online din afara țării, dar și alte situații problematice ce apar drept rezultat la tratabilitatea normelor date.

7. **Oferirea posibilității de onorare a obligațiilor fiscale de către nerezident pentru reprezentanța permanentă în valuta și de pe conturile din străinătate.** La moment, există mecanisme stabilite de achitare a impozitelor de peste hotarele țării în altă valută decât leii moldovenești în cazul impozitului pe venit al persoanelor fizice, achitat individual și în cazul taxei pe valoare adăugată, achitată de nerezidenții ce prestează servicii electronice persoanelor fizice din Moldova. Totodată, în cazul nerezidenților ce ar dori să onoreze obligațiile reprezentanței permanente a acestora, nu există un mecanism de achitare similar celui descris mai sus. Situație similară se constată și în cazul misiunilor diplomatice acreditate în Republica Moldova care, nu este subiect impozabil în Republica Moldova, cu excepția taxelor salariale aferente remunerațiilor calculate și achitate angajaților rezidenți sau cu domiciliul în Republica Moldova (conform Convenției de la Viena din 1961). Astfel, credem că este imperativă crearea posibilității de achitare a impozitelor de către nerezidenți în valuta de pe conturile bancare din străinătate.

În cazul în care este nevoie de careva clarificări suplimentare, vă rugăm să le adresați neîntârziat, inclusiv în cadrul unei eventuale ședințe.

AmCham Moldova își poate asuma angajamentele ce țin de aspectele logistice ale unei astfel de întâlniri, dacă va fi cazul.

Vă rog să o considerați pe Veronica Sirețeanu, Policy Manager în calitate de persoană de contact din partea AmCham Moldova (veronicasireteanu@amcham.md) pentru ulterioara interacțiune la acest subiect.

Vă mulțumim pentru colaborare și vă îndemnăm să ne contactați pentru orice informații adiționale.

Cu respect,

Mila Malairău

Director Executiv

A.P. „Camera de Comerț Americană din Moldova”