CZU 336.22(478)

<https://doi.org/10.52507/2345-1106.2021-2.09>

REPUBLICA MOLDOVA: ASPECTE FISCALE FAVORABILE INVESTITORILOR DIN ROMÂNIA ȘI NU NUMAI

SASU Horațiu,

Jurist. Consultant în afaceri,

Sibiu. România

<https://orcid.org/0000-0003-4647-1986>

REZUMAT

În lucrare se încearcă să se dezvolte câteva aspecte din materia fiscalității în Republica Moldova care ar putea să constituie argumente pentru organele de stat din Republica Moldova în eforturile lor de a atrage investitorii români sau din alte părți.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit, impozitul pe dividende, taxa pe valoarea adăugată, subiecții impozabili, obiecte impozabile, aspecte fiscale favorabile.

SUMMARY

The paper seeks to develop some aspects of taxation in the Republic of Moldova that could be arguments for state bodies in the Republic of Moldova in their efforts to attract Romanian investors or elsewhere.

Key words: income tax, dividend tax, value added tax, taxable persons, taxable objects, favorable tax issues.

A fonda o societate în Republica Moldova este relativ simplu pentru antreprenorul român, atât grație identității de limbă și apropierii geografice, cât și pentru că administrarea este relativ simplă și foarte asemănătoare cu ceea ce știm din România. În plus, anumite avantaje fiscale (precum TVA zero la exporturi de bunuri și servicii) și un regim fiscal relativ prietenos fac din Republica Moldova un spațiu deosebit de atractiv.

IMPOZITUL PE VENIT. Ca principiu, sintagma "impozit pe venit" cuprinde atât impozitul datorat de companii (în Republica Moldova nu există sintagma de "impozit pe profit", ca în România), cât și impozitul datorat de persoane fizice și de gospodării țărănești (oricum, mai bine gândit decât impozitul pe venitul gospodăriilor despre care se vorbea la un moment dat în România).

Concret, în Republica Moldova, suma totală a impozitului pe venit se determină:

a) pentru persoane fizice, întreprinzători individuali și persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății – în mărime de 12% din venitul anual impozabil;

b) pentru persoanele juridice – în mărime de 12% din venitul impozabil;

c) pentru gospodăriile țărănești (de fermier) – în mărime de 7% din venitul impozabil;

d) pentru agenții economici al căror venit a fost estimat – în mărime de 15% din depășirea venitulului estimat față de venitul brut înregistrat în contabilitate de agentul economic.

În venitul brut se includ anumite sume (art. 18 C. fiscal al Republicii Moldova) sau nu se includ (art. 20 C. Fiscal) anumite sume, într-o concepție relativ asemănătoare cu cea din legislația fiscală din România.

În privința cheltuielilor deductibile, principiul e simplu: se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, aferente exclusiv activității de întreprinzător. În România sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice – oarecum asemănător cu Republica Moldova, doar că în România există o categorie (largă) de cheltuieli deductibile limitat, printre care și 50% din cheltuielile cu autovehiculele societății (de la combustibil, asigurări și până la un banal schimb de ulei).

REGIMUL DIVIDENDELOR. Dacă o societate cu sediul în Republica Moldova plătește dividende antreprenorului cetățean român, impozitul pe dividende

este de 6% din suma achitată (art. 91 coroborat cu art. 71 lirt. e) C. Fiscal Rep. Moldova).[1]

Societatea care achită dividende acționarilor (asociaților) săi **pe parcursul perioadei fiscale** (un fel de dividende în avans, permise în Republica Moldova) rețin un impozit de 12% din profitul perioadei fiscale în curs, din care se vor achita dividende.

Pentru un investitor român cota de impozitare în Republica Moldova a venitului și dividendelor (12 % + 6%) poate fi în anumite condiții interesantă, deoarece în România există două tipuri de impozitare a venitului din activitatea societății:

a) *Impozit pe profit de 16%, plus impozit pe dividende de 5%* (iar dacă dividendele depășesc un anumit prag, destul de coborât, se achită și contribuția la sănătate, în cuantum fix, indiferent de nivelul dividendelor care depășesc pragul minim).

În acest caz și mai ales având în vedere anumite cheltuieli care sunt doar parțial deductibile în România (ceea ce crește artificial masa impozabilă), pentru posesorii de societăți supuse impozitului pe profit în România devine interesantă derularea activității printr-o companie din Republica Moldova, mai ales dacă luăm în calcul regimul taxei pe valoare adăugată zero, despre care vom discuta mai jos.

b) *Impozit pe veniturile microîntreprinderii de 1-3%, plus impozit pe dividende de 5%* (iar dacă dividendele depășesc un anumit prag, din nou se plătește contribuția la asigurările de sănătate).

Microîntreprinderea este considerată în România societatea care are cifră de afaceri de până la un milion de euro anual. Impozitul este de 3% (ca regulă) sau de 1% (dacă are unul sau mai mulți salariați care să totalizeze o normă întreagă de muncă).

În acest caz ni se pare că este mai rentabilă deținerea unui SRL în România, cu următoarele aspecte de luat în considerare:

- România s-a angajat să reducă plafonul de 1 milion de euro până în 2023, așadar va crește mult numărul societăților plătitoare de impozit pe profit
- Competitivitatea de preț utilizând facilitățile în materia TVA (a se vedea mai jos) este excepțională în aceste perioade turbulente
- Regimul controalelor fiscale este mult mai blând în Republica Moldova, din ceea ce susțin oameni de afaceri care au societăți atât în România cât și în Republica Moldova.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ. Cel mai spectaculos aspect în privința competitivității și

atractivității Republicii Moldova este acela că aici este legiferată cota zero la TVA pentru export de bunuri sau servicii. Un import-export efectuat prin Moldova, chiar și o simplă comisionare de operațiuni, NU sunt supuse TVA, ceea ce poate să ridice competitivitatea (de preț) pentru multe companii cu patroni români, dar având sediul social în Republica Moldova, dacă import-exportul se efectuează prin Republica Moldova (fără ca mărfurile să treacă neapărat prin Republică!). Iată mai jos detaliile care sunt de interes pentru investitori.

Subiecții impozabili au o sferă foarte asemănătoare cu ce știm din România (dar lucrurile sunt mult simplificate):

a) persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente care sunt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A.;

b) persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente care importă

mărfuri, cu excepția persoanelor fizice care importă mărfuri de uz sau consum personal a căror valoare nu depășește limita stabilită de legislația în vigoare;

c) persoanele juridice și fizice, cu excepția organizațiilor social-politice, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente care importă servicii, indiferent de faptul dacă sunt sau nu sunt înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A.

Obiectele impozabile:

✓ livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova;

✓ importul mărfurilor în Republica Moldova, cu excepția mărfurilor de uz sau consum personal importate de persoane fizice, a căror valoare nu depășește limita stabilită de legislația în vigoare, importate de către persoanele fizice;

✓ importul serviciilor în Republica Moldova.

Există câteva excepții (redușe ca amplasare, din ce apreciem) privind obiectul impozabil.

În ce privește modul de calculare a TVA, distingem următoarele cote:

Cotele de aplicare a TVA	
Cota-standard	20% (regula) -din valoarea impozabilă a mărfurilor și serviciilor importate și a livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova
Cote reduce	<p>12%:</p> <ul style="list-style-type: none"> – la serviciile de cazare, indiferent de categoria de confort, în hotel, hotel-apartament, motel, vilă turistică, bungalow, pensiune turistică, pensiune agroturistică, camping, sat de vacanță sau tabără de vacanță, care se atribuie la secțiunea I a Clasificatorului activităților din economia Moldovei; – la produsele alimentare și/sau băuturi, cu excepția producției alcoolice, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțite de servicii conexe care să permită consumul imediat al acestora, realizate în cadrul activităților care se atribuie la secțiunea I a Clasificatorului activităților din economia Moldovei.
	<p>8%:</p> <ul style="list-style-type: none"> – la pâinea și produsele de panificație (190120000, 190540, 190590300, 190590600, 190590900), la laptele și produsele lactate (0401, 0402, 0403, 0405, 040610300 și 040610500 – cu un conținut de grăsimi de maximum 40% din greutate), livrate pe teritoriul Republicii Moldova, cu excepția produselor alimentare pentru copii care sînt scutite de T.V.A. în conformitate cu art.103 alin.(1) pct.2); – la medicamentele de la pozițiile tarifare 3001–3004, atît indicate în Nomenclatorul de stat de medicamente, cît și autorizate de Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, la alcoolul etilic nededenaturat de la pozițiile tarifare 220710000 și 220890910, destinat producerii farmaceutice și utilizării în medicină, în limita volumului contingentului anual stabilit de Guvern, importate și/sau livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum și medicamentele preparate în farmacii conform prescripțiilor magistrale, cu conținut de ingrediente (substanțe medicamentoase) autorizate; – la mărfurile, importate și/sau livrate pe teritoriul Republicii Moldova, de la pozițiile tarifare 3005, 300610, 300620000, 300630000, 300640000, 300660000, 300670000, 370790, 380894, 382100000, 382200000, 4014, 401511000, 481890100, 900110900, 900130000, 900140, 900150, 901831, 901832, 901839000; – la gazele naturale și gazele lichefiate de la poziția tarifară 2711, atît la cele importate, cît și la cele livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum și la serviciile de transport și de distribuție a gazelor naturale; – la producția din zootehnie în formă naturală, masă vie, fitotehnie și horticultură în formă naturală, produsă, importată și/sau livrată pe teritoriul Republicii Moldova, de la pozițiile tarifare: 010221, 010231000, 010290200, 010310000, 010410100, 010420100, ex.0105 – pui

	<p>vii de reproducție, 060210, 060220, 0701, 07020000, 0703, 0704, 0705, 0706, 070700, 0708, 070920000, 070930000, 070940000, 070951000, 070959100, 070959300, 070960, 070970000, 070993100, 070999100, 070999400, 070999500, 070999600, ex. 070999900 – mărar și pătrunjel, 0713, 071420100, 080231000, 080610, 080711000, 080719000, 080810, 080830, 080840000, 0809, 08101000, 081020, 081030, 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1007, 1201, 1205, 120600, 1209, ex. 121291800 – sfeclă de zahăr proaspătă sau refrigerată, 121300000, 1214;</p> <p>– la zahărul din sfeclă de zahăr, produs, importat și/sau livrat pe teritoriul Republicii Moldova;</p> <p>– la biocombustibilul solid destinat producerii energiei electrice, energiei termice și apei calde livrat pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv la materia primă livrată în scopul producerii biocombustibilului solid, sub formă de produse din activitatea agricolă și silvică, reziduuri vegetale agricole și forestiere, reziduuri vegetale provenite din industria alimentară, reziduuri de lemn, precum și la energia termică produsă din biocombustibil solid, livrată instituțiilor publice;</p> <p>Cota zero se aplică pentru:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● mărfurile, serviciile pentru export¹ și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Liber Giurgiulești a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia; ● energia electrică, energia termică și apa caldă pentru bunurile imobiliare cu destinație locativă, indiferent de subiectul în a cărui gestiune se află aceste bunuri; ● importul și/sau livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate: <ul style="list-style-type: none"> – proiectelor de asistență tehnică, realizate pe teritoriul Republicii Moldova de către organizațiile internaționale și țările donatoare în limita tratatelor la care aceasta este parte; – proiectelor de asistență investițională, finanțate din contul granturilor acordate Guvernului, precum și din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget². ● mărfurile, serviciile livrate în zona economică liberă din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate din zona economică liberă în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia, cu excepția serviciilor de transport livrate în zona economică liberă din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitelor zone economice libere ale Republicii Moldova unul altuia; ● mărfurile livrate de către rezidentul unei zone economice libere a Republicii Moldova unui nerezident al Republicii Moldova, dacă marfa este predată în scopul prelucrării unui rezident al altei zone economice libere a Republicii Moldova, indicat de cumpărătorul/beneficiarul nerezident; ● serviciile prestate de întreprinderile industriei ușoare pe teritoriul Republicii Moldova agenților economici care plasează mărfurile sub regimul vamal de perfecționare activă, în cadrul contractelor de prelucrare în regimul vamal de perfecționare activă. Tipul serviciilor care cad sub incidența prezentului punct, precum și modul de administrare a acestor servicii se stabilesc de Guvern, iar lista agenților economici se aprobă de Ministerul Economiei și Infrastructurii; ● mărfurile livrate în magazinele duty-free; <p>mărfurile și serviciile livrate în Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, cele livrate din Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, cele livrate în Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești din restul teritoriului vamal al Republicii</p>
--	---

¹ *Export de mărfuri* = scoaterea mărfurilor de pe teritoriul Republicii Moldova în conformitate cu legislația vamală.

Export de servicii = prestare de către persoane juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice **nerezidente** ale Republicii Moldova de servicii al căror loc de livrare nu este Republica Moldova (cum este cazul intermediarilor, contractelor de comision, agenție comercială etc.).

² Lista tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, lista proiectelor de asistență tehnică, lista granturilor acordate Guvernului și instituțiilor finanțate de la buget, precum și modul de aplicare a scutirii de T.V.A. cu drept de deducere la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor, serviciilor destinate proiectelor respective se stabilesc de Guvern.

	Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitor zone economice libere ale Republicii Moldova, Portului Internațional Liber Giurgiulești, Aeroportului Internațional Liber Mărculești unul altuia, cu excepția serviciilor de transport livrate în Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și a celor livrate de către rezidenții diferitor zone economice libere ale Republicii Moldova, Portului Internațional Liber Giurgiulești, Aeroportului Internațional Liber Mărculești unul altuia.
--	---

Există și livrări scutite de TVA, fără drept de deducere, enumerate la art. 103 din Codul fiscal al Republicii Moldova [1].

Valoarea impozabilă a mărfurilor importate constituie valoarea lor vamală, determinată în conformitate cu legislația vamală, precum și impozitele și taxele care urmează a fi achitate la importul acestor mărfuri, cu excepția T.V.A.

În ce privește achitarea T.V.A., există câteva reguli clare:

- Subiecții impozabili sunt obligați să declare și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală stabilită, suma T.V.A.
- Subiecții impozabili care importă servicii achită T.V.A. la data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import.
- Persoanele juridice și fizice care importă mărfuri pentru desfășurarea activității de întreprinzător achită T.V.A. pînă la sau în momentul prezentării declarației vamale, adică pînă la momentul introducerii mărfurilor pe teritoriul Republicii Moldova. Persoanele fizice care importă mărfuri a căror valoare depășește limita neimpozabilă de 300 de euro achită T.V.A. în funcție de valoarea impozabilă a mărfurilor (limita neimpozabilă nu micșorează valoarea impozabilă a mărfurilor).
- Restituirea T.V.A. se efectuează numai subiectului impozabil care dispune de decizie de restituire a T.V.A. în contul stingerii datoriilor față de bugetul public național, iar în lipsa datoriilor, la cererea subiectului impozabil, în contul viitoarelor obligații ale acestuia față de bugetul public național sau la contul bancar al subiectului impozabil respectiv.
- Se interzice restituirea T.V.A. în contul stingerii datoriilor creditorilor subiectului impozabil care dispune de decizie de restituire a T.V.A., inclusiv persoanelor juridice și fizice cesionari.

ÎN LOC DE CONCLUZIE: de ce ar fi de interes pentru investitorul român o activitate derulată printr-o societate din Republica Moldova?

Pentru anumite categorii de activități impozitarea este mai favorabilă; numărul celor plătitoare de impozit pe profit în România va crește, la fel și fiscalitatea aferentă. Pentru celelalte tipuri de societăți (microîntreprinderi) calculul diferă în funcție de cifra de afaceri, profit etc.

Dar aceasta strict referitor la impozitarea venitului sau profitului.

Cu privire la TVA, am arătat că avantajul concurențial, pe preț, este uriaș, dacă facilitatea de TVA este folosită corespunzător pentru import-export de bunuri și servicii. Desigur, este nevoie de ajutorul unui contabil local, pentru a nu aplica eronat facilitatea, dar din punctul meu de vedere acesta este **avantajul cel mai însemnat de care dispune Moldova, ca stat extracomunitar, în fața investitorilor europeni.**

În alt treilea rând, Codul fiscal al Republicii Moldova este mult mai ușor de aplicat și cu prevederi mult mai ușor de urmărit decât cel din România. Ca să nu mai vorbim de modificările acestuia, care în România se fac aproape peste noapte și în avalanșă! Prilej de "satisfacție" pentru organele de control fiscal, care adesea aplică legea abuziv.

Referitor la aceasta – și nu în ultimul rând, ba dimpotrivă – experiența investitorilor români arată că în Republica Moldova controalele fiscale nu agrează firmele străine, așa cum face ANAF la adresa antreprenorilor români. Interesul statului moldovean pare a fi să atragă investitorii, iar nu să îi sperie.

Alături de facilitatea TVA, acest din urmă punct mi se pare ca fiind **prevalent asupra cotelor de impozitare.**

În calitate de consultant recomand clienților să-și îndrepte privirile spre mediul de afaceri din Republica Moldova, iar atâta vreme cât aspectele de mai sus se vor menține voi considera recomandarea ca fiind permanent de interes pentru investitorii români.

Referințe bibliografice:

1. **COD FISCAL al Republicii Moldova.** LP Nr. 1163 din 24-04-1997. Monitorul Oficial Nr. 62 din 18-09-1997 (MODIFICAT LP122 din 23.09.21, MO230-237/01.10.21 art.266; în vigoare 01.10.21).