

EVALUAREA EFICIENȚEI PLANIFICĂRII FISCALE INTERNAȚIONALE (CAZUL COMPANIEI CE REALIZEAZĂ UTILAJE PRIN LIVRĂRI COMPLEXE)

Diana CRICLIVAIA

Catedra Finanțe și Bănci

Using the methods of fiscal planning, joint venture fiscal obligations can be considerably diminished in Republic of Moldova. The most reasonable way from the fiscal point of view would be contract sharing, every part being fiscally regulated, in accordance with the legislation of Republic of Moldova. This will allow diminishing considerably the fiscal obligations of joint venture in our county.

Pe parcursul ultimilor ani companiile străine activează destul de energetic în domeniul construcției diferitelor obiecte. De regulă, contractele de construcție se împart în două categorii: contracte vizând construcția complexelor hoteliere și oficiilor și contracte vizând construcția atelierelor, secțiilor la uzinele și fabricile moldovenești. De obicei, asemenea contracte se încheie între client și compania străină (CS) „sub cheie”, adică CS, conform contractului dat, se obligă să predea obiectul, gata spre exploatare. Finanțarea acestor contracte este efectuată, de regulă, de către companii străine, iar în unele cazuri – și de către instituții financiare moldovenești.

Conform structurii contractuale menționate mai sus, CS, în conformitate cu legislația Republicii Moldova, se înregistrează la organele fiscale și după încheierea activității în Republicii Moldova este obligată să prezinte, în termen de 10 zile, documentul cu privire la activitatea exercitată, cu anexarea documentelor confirmative, iar sumele încasate/venitul provenit din executarea contractului dat vor fi impuse în Republicii Moldova. Cu toate acestea, obligațiile fiscale ale CS în Republica Moldova pot fi diminuate, folosind metodele planificării fiscale, în măsură considerabilă. Vom examina metodele diminuării obligațiilor fiscale ale CS accesibile în baza contractului de construcție a unei secții pentru clientul moldovenesc.

Să presupunem că, conform înțelegerii, CS trebuie să îndeplinească următoarele lucrări:

- ✓ livrarea utilajului pentru secția dată;
- ✓ lucrări de inginerie (*engineering* - engl.), adică lucrări de elaborare și proiectare a documentației secției date ș.a.;
- ✓ lucrări de instruire și perfecționare a personalului clientului pentru lucrul cu utilajul din secție;
- ✓ și, nemijlocit, construcția secției, incluzând lucrările de montare și instalare.

Având structura contractului menționată mai sus, cel mai rezonabil, din punct de vedere fiscal, ar fi împărțirea contractului pe părți componente în conformitate cu etapele lucrărilor din contract. Plus la aceasta, este necesar a omite careva trimiteri la termenul „sub cheie”, ceea ce nu ar permite organelor fiscale să impună toată suma încasată de către CS la realizarea contractului dat. În cazul împărțirii contractului pe părți componente, fiecare parte va fi supusă reglementării fiscale, ce se referă anume la partea dată a contractului, ceea ce va permite a diminua considerabil obligațiile fiscale ale CS în Republica Moldova. Vom examina ordinea impunerii fiecărei părți a contractului sus-menționat.

Livrarea utilajului

Livrarea utilajului de către CS în Republica Moldova nu va aduce după sine careva obligații fiscale pentru compania străină, cu condiția că în contract va fi menționată clauza referitor la momentul transmiterii dreptului de proprietate asupra utilajului livrat, și anume: că dreptul de proprietate va fi predat clientului moldovean până la traversarea frontierei Republicii Moldova. O astfel de livrare nu va atrage după sine formarea reprezentanței permanente, precum și nu se va reține impozitul la sursa de plată.

Unicul impozit, care va fi necesar de achitat de către clientul moldovean, va fi TVA în vamă, însă aceasta nu va fi pentru el o problemă, deoarece impozitul dat va fi recuperat sau capitalizat, în dependență de formularea concretă a contractului.

Serviciile de inginerie

Serviciile de inginerie nu sunt, de regulă, legate de locul concret al realizării proiectului, adică există posibilitatea efectuării acestei etape de lucrări peste hotare. O astfel de structurare a operației este cea mai optimală, deoarece permite evitarea formării reprezentanței permanente a CS în Republica Moldova referitor la aceste servicii (de menționat că activitatea CS nu se desfășoară printr-o bază fixă pe teritoriul Republicii Moldovei).

Din punctul de vedere al impozitului pe venit reținut la sursa de plată, venitul nu va fi supus impunerii, deoarece lucrările vor fi efectuate peste hotare. Chiar dacă organele fiscale nu vor fi de acord cu abordarea dată (invocând că metodologic este incorect), există posibilitatea scutirii fiscale în conformitate cu convenția privind evitarea dublei impuneri (articolul „Alte venituri”, prezent în majoritatea convențiilor).

În corespundere cu locul realizării serviciilor în scopul impunerii TVA, impozitul dat va fi aplicat serviciilor de inginerie, adică va fi reținut la sursă de către contractantul moldovenesc.

În ceea ce privește alte impozite, acestea nu există, deoarece CS nu va avea personal în Republica Moldova (pentru impozite salariale).

Statutul fiscal al serviciilor de instruire a personalului

În cazul instruirii personalului peste hotare, deseori comodă însăși CS, tipul dat de servicii va avea aceleași consecințe din punctul de vedere al impozitului pe venit.

În ceea ce privește TVA, ea nu se va aplica, deoarece locul realizării serviciului de instruire a personalului este locul realizării *de facto* a serviciului dat, adică nu Republica Moldova.

Dacă însă instruirea personalului se va desfășura în Republica Moldova, CS va fi impusă drept reprezentanță permanentă.

Construcția, montarea și instalarea

Partea dată va avea consecințe fiscale mai puțin favorabile pentru CS. În primul rând, trebuie de menționat că CS va fi nevoită să se înregistreze la organele fiscale ale Republicii Moldova după locul realizării activității. Ca urmare, conform rezultatelor documentelor puse la dispoziția inspectoratului fiscal, se va hotărî dacă activitatea CS este impozabilă (formează reprezentanță permanentă) sau nu.

Fără evidența legislației internaționale (adică în cazul lipsei convenției cu țara de rezidență a CS), activitatea ce vizează lucrările de construcție formează reprezentanță permanentă în Republica Moldova, adică CS este obligată să achite toate impozitele convenite. Însă, legislația Republicii Moldova, precum și convențiile privind evitarea dublei impuneri, prevăd scutirea șantierelor de construcție de formarea reprezentanței permanente, cu condiția că activitatea CS nu va depăși termenele stabilite. Codul fiscal al Republicii Moldova prevede 6 luni, dar, în dependență de convenție, termenul dat variază de la 6 până la 24 luni.

Trebuie de menționat că prevederile sus-menționate se referă nemijlocit la construcție. În ceea ce privește lucrările de montare și instalare, acestea nu sunt menționate în toate convențiile. În caz dacă aceste lucrări nu sunt indicate în special, urmează să se facă referire la comentariile cuprinse în Modelul de Convenție pentru evitarea dublei impuneri a Organizației de Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), care prevede că lucrările de montare se încadrează în „testul temporar” doar în cazul în care ele sunt efectuate nemijlocit împreună cu construcția obiectului de către același antreprenor. De aceea, la determinarea, dacă CS formează sau nu reprezentanță permanentă prin lucrările de construcție/montare, trebuie de acordat o deosebită atenție textului convenției, precum și comentariilor la Modelul de Convenție pentru evitarea dublei impuneri a OCDE.

Așadar, concluzionând, putem spune că activitatea CS în domeniul prestării serviciilor de construcție/montare:

- ✓ fie formează reprezentanță permanentă, atunci CS este impusă la impozitul pe venit, în conformitate cu legislația Republicii Moldova (adică practic în aceleași condiții ca și întreprinderile autohtone);
- ✓ fie nu formează reprezentanță permanentă, cu condiția finisării activității înaintea termenului stabilit de convenție, atunci CS va fi supusă impozitării „limitate” pe teritoriul Republicii Moldova, adică unele impozite ce nu se referă la reprezentanța permanentă nu vor fi achitate;
- ✓ în orice caz menționat mai sus CS este plătitoare de TVA.

Pentru o ilustrare mai evidentă a avantajelor împărțirii contractului, vom compara obligațiile fiscale, estimate pentru două variante de întocmire a contractelor (*a se vedea* Tab.1). Exemplul este destul de abstract, în calcule s-au făcut următoarele admiteri:

- cheltuielile nu se iau în considerație, adică venitul CS se calculează în mod convențional, ca 20% din venitul CS;
- se iau în calcul doar cele mai esențiale impozite: impozitul pe venit (15%) și TVA (20%);
- inginerul și instruirea se efectuează peste hotare;
- activitatea de construcție formează reprezentanță permanentă.

Tabelul 1

	Contract „sub cheie”	Divizarea contractului
Costul total	200	200
Impozit pe venit	6	
TVA	40	
Livrarea utilajului	100	100
Impozite		0
Inginiring	30	30
TVA		6
Trainingul	10	10
Impozite		0
Construcția/montarea	60	60
Impozit pe venit		9
TVA		12
În total obligații fiscale	46	27

Sursa: elaborat de autor în baza datelor din exemplul expus

Pe baza acestui exemplu ne putem convinge de eficacitatea planificării fiscale folosind convențiile privind evitarea dublei impunerii, precum și prevederile legislației moldovenești bazate pe principiile impunerii internaționale. În primul rând, este vorba despre principiile jurisdicției fiscale și principiul divizării veniturilor în active și pasive.

Prin folosirea corectă a principiilor impunerii internaționale în exemplul dat se observă efectul economisirii fiscale. Totuși, există și exemple opuse, atunci când interpretarea corectă și folosirea normelor fiscale duce la aceea că suma impozitelor supuse achitării în Republica Moldova crește. Cu toate acestea, suma plăților fiscale ale companiei poate fi micșorată sau poate să rămână neschimbată. Efectul dat poate fi atins prin folosirea în țara de rezidență a principiului eliminării dublei impunerii cu ajutorul uneia din metodele de eliminare menționate în convenții sau în Codul fiscal al Republicii Moldova.

Luând în considerație cele expuse, putem face concluzia că utilizarea principiilor impunerii internaționale pune întreprinderea străină ce activează pe teritoriul Republicii Moldova în condiții egale sau chiar și mai avantajoase în comparație cu societățile comerciale moldovenești, ceea ce duce la neutralizarea factorilor fiscali în luarea deciziilor investiționale, influențând pozitiv climatul investițional din Republica Moldova. Atractivitatea climatului însă, obținută prin neutralizarea, pe termen lung, a sistemului fiscal pentru străini mărește veniturile bugetului. Anume o asemenea continuitate urmează a fi construită din punctul de vedere al influenței principiilor impunerii internaționale asupra bugetelor naționale.

Cu toate acestea, există părerea că planificarea fiscală influențează distructiv sistemul fiscal al țării, ceea ce în esență este incorect. Este evident că sistemul ramificat al convențiilor fiscale, ce integrează sistemul fiscal național în sistemul impunerii veniturilor și capitalurilor internațional, influențează pozitiv atât completarea bugetului național, cât și atractivitatea investițională a țării în întregime. Aceeași influență o are și recunoașterea Republicii Moldova, de către nerezidenți, ca țară cu posibilități de planificare fiscală.

Concluziile date trebuie analizate în contextul planificării fiscale distinctive cu scopul neutralizării impunerii excesive sau chiar duble, dar și a evaziunii fiscale primitive cu ajutorul schemelor agresive și nelegitime. În literatura de specialitate de peste hotare acțiunile date au primit denumirea *tax avoidance* (evitarea fiscală) și *tax evasion* (evaziunea fiscală). Acțiunile statelor în vederea schimbării legislației sunt îndreptate, în primul rând, spre eliminarea posibilităților de evitare a impozitelor; unele state încearcă să limiteze căile de folosire a schemelor fiscale agresive.

În prezentul articol exemple de aplicare agresivă a legislației sau, cu atât mai mult, de evaziune fiscală ilegală nu sunt analizate, acestea formând obiectul unor investigații aparte.

Structurarea activității întreprinderii străine ce livrează utilaj și înfăptuiește montarea lui

Aceasta este o schemă aparte a contractului „sub cheie”, expus mai sus. Însă, având în vedere că ea destul de des se întâlnește în practică, este necesar să examinăm unele aspecte ale acesteia.

Unul dintre elementele de bază ale planificării fiscale este structurarea activității persoanei juridice străine, care permite obținerea veniturilor în altă țară, dar care nu permite formarea reprezentanței permanente (și, astfel, impunerea impozitului pe venit cu cota maximală). Rezultatul dat poate fi atins, de exemplu, pe calea restrângerii activității reprezentanței persoanei străine în altă țară în limitele activității ajutoare și de pregătire. Precum s-a menționat mai sus, susținerea operațiunilor de export-import în folosul oficiului central este prevăzută în majoritatea contractelor.

Însă, dacă caracterul activității persoanei străine în altă țară nu permite evitarea formării reprezentanței permanente, delimitarea activității în cea care se atribuie și care nu se atribuie la formarea reprezentanței permanente ajută la minimizarea obligațiilor fiscale.

Așadar, pentru CS, care se ocupă cu comercializarea utilajului în altă țară, are sens să plaseze serviciile de montare, reparație și alte servicii de deservire într-o reprezentanță, iar comercializarea s-o efectueze nemijlocit prin contractele comerțului exterior. În cazul dat, vor fi impuse doar veniturile reprezentanței primite din activitatea de reparație și deservire. Venitul esențial va fi impus în țara de reședință a persoanei juridice străine. După cum observăm, la baza abordării date stă principiul divizării contractelor.

Încă o variantă ar fi plasarea serviciilor de montaj, reparație și alte servicii de deservire într-o întreprindere moldovenească, caz în care CS va rămâne neimpozabilă.

În condițiile trecerii Republicii Moldova la economia de piață, dezvoltării schimburilor sale comerciale și adâncirii cooperării economice și financiare internaționale, se ajunge frecvent la situații în care persoane fizice și juridice rezidente în Moldova să realizeze venituri sau să posede avere pe teritoriul altor state, iar persoane rezidente ale altor state să obțină venituri sau să dețină bunuri în Republica Moldova. Amplificarea acestor fenomene poate fi evidențiată și de ponderea în produsul intern brut și în totalul veniturilor bugetare a impozitelor pe veniturile persoanelor fizice și juridice nerezidente, obținute din activități desfășurate în Moldova (*a se vedea* Tab.2).

Tabelul 2

- milioane lei -

Indicatorii	Realizări	
	2004	2005
PIB	32032	37652
În total venituri bugetare	11407,6	14694,9
Impozite pe veniturile realizate de persoanele fizice și juridice nerezidente	39,449630	37,380670
Ponderea în produsul intern brut (%)	0,1232	0,0993
Ponderea în total venituri bugetare (%)	0,3458	0,2544

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor

Cu toate că relațiile economice, financiare și comerciale internaționale ale Republicii Moldova s-au intensificat, devine tot mai evident faptul că ponderea în produsul intern brut și în totalul veniturilor bugetare a impozitelor pe veniturile persoanelor fizice și juridice nerezidente din activități desfășurate în Republica Moldova este în descreștere. Rezultă necesitatea analizei și soluționării problemei date, precum și a implementării noilor căi de completare a bugetului național.

Cunoașterea exemplelor de structurare fiscală poate fi folosită la perfecționarea legislației fiscale a Republicii Moldova, ceea ce, în ultimă instanță, va genera noi surse de venit în bugetul național.

Prezentat la 05.04.2007