



2005, mun. Chișinău, str. Cosmonauților 7
tel.: 22-66-29

17 aprilie 2012 nr. 14/3-07/98

**Inspectoratul Fiscal Principal de Stat
de pe lângă Ministerul Finanțelor**

**Privind aplicarea impozitului pe venitul
sub formă de royalty (redevență)**

Ministerul Finanțelor, în scopul aplicării corecte a legislației fiscale privind impozitul pe venit, pentru cunoștință și călăuză în activitatea cotidiană comunică următoarele.

I. Dispoziții introductive.

Începînd cu 13.01.2012, conform art.12 pct.1) din Codul fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997, în redacția legii nr.267 din 23.12.2011, royalty (redevență) constituie venit care include plăți de orice natură primite în calitate de compensație pentru utilizarea ori concesionarea oricărui drept de autor și/sau a drepturilor conexe, inclusiv asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme de cinema și filme sau benzi pentru televiziune sau radiodifuziune, pentru utilizarea ori concesionarea oricărui brevet de invenție, emblemă comercială, design sau model, plan, produs soft, formulă secretă sau proces, pentru utilizarea ori concesionarea utilajului industrial, comercial sau științific, a informației referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.

II. Tratatul fiscal privind plățile efectuate sub formă de royalty (redevențe) către nerezidenți.

Potrivit art.4 alin.(1) din Codul fiscal, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decît cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

Astfel, în cazul în care Convențiile (Acordurile) pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu alte State:

- definesc noțiunea de royalty (redevență) într-o altă formulă, se va aplica noțiunea respectivă din Convenție (Acord);
- stabilesc alte cote ale impozitului pe venitul obținut din royalty (redevențe) de către nerezidenți, se vor aplica cotele impozitului din Convenție (Acord).

Totodată, potrivit prevederilor art.79³ din Codul fiscal:

- pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) (alin.(1));
- pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, pînă la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de reședință (alin.(2)).

De asemenea, Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aplicarea Convențiilor (Acordurilor) pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu alte State nr.38 din 27.03.2008, recomandă utilizarea Comentariilor la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE în activitatea desfășurată de organele fiscale și contribuabili la interpretarea și soluționarea problemelor de natură fiscală legate de aplicarea prevederilor Convențiilor (Acordurilor) pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu alte State.

III. Tipul și regularitatea plăților efectuate sub formă de royalty (redevență).

Formula nouă a noțiunii de royalty (redevență) prevede modificarea tipurilor și regularității plăților efectuate sub formă de royalty (redevență), prin introducerea perioadei de achitare a "oricăror plăți regulate sau unice" în schimbul "mai multor plăți regulate".

Astfel, noțiunea de royalty (redevență) constituie venit care include plăți de orice natură regulate sau unice.

IV. Tratatamentul fiscal privind venitul care include plăți de orice natură primite în calitate de compensație pentru utilizarea ori concesiunea produsului soft.

Conform paragr.13.1 al art.12 din Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE, plățile făcute pentru achiziționarea unor drepturi parțiale legate de dreptul de autor (fără ca cele care fac transferul să înstrăineze în totalitate drepturile de autor) vor reprezenta royalty în cazul în care compensația este primită pentru acordarea drepturilor de a utiliza programul într-o manieră care, fără o astfel de licență, ar constitui o încălcare a dreptului de autor. Exemple ale unor astfel de aranjamente includ licențele de reproducere și distribuție către public a produselor soft care încorporează programul pentru care există un drept de autor sau de modificare și de prezentare publică a programului. În aceste circumstanțe, plățile sînt făcute pentru concesiunea dreptului de autor în

cadrul programului (de exemplu, exploatarea drepturilor care în alte situații ar constitui numai atribuția deținătorului dreptului de autor).

La fel, conform paragr.14 al art.12 din Comentariile menționate, drepturile dobândite în legătură cu dreptul de autor care sînt limitate la acelea necesare pentru a permite utilizatorului să folosească programul, reprezintă tranzacții obișnuite de achiziționare a unei copii a programului. Drepturile transferate în aceste cazuri sînt specifice naturii programelor de calculator. Ele permit utilizatorului să copieze programul, de exemplu în memoria calculatorului utilizatorului sau în scopul arhivării. Respectiv, drepturile în legătură cu aceste acte de copiere, care doar permit folosirea efectivă a programului de către utilizator, nu ar trebui să fie luate în considerare în analiza caracterului tranzacției în scopuri fiscale. Plățile efectuate în cadrul acestor tipuri de tranzacții ar trebui să fie tratate ca fiind venituri comerciale în conformitate cu prevederile art.7 "Profiturile din activitatea de întreprinzător" din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE, dar nu ca venituri obținute sub formă de royalty (redevență), urmînd a fi aplicate regulile de impozitare a profiturilor agenților economici.

Astfel, în cazul tranzacțiilor care implică transferul de produse soft, calificarea plăților efectuate sub formă de royalty (redevență) ce urmează a fi achitate de către utilizator beneficiarului plăților respective va depinde de natura drepturilor transferate, urmînd în acest sens să se analizeze minuțios caracterul tranzacției privind determinarea corectă a regimului fiscal privind impozitul pe: (1) venitul obținut sub formă de royalty (redevență) sau (2) venitul obținut din desfășurarea activității de întreprinzător (paragr.12.2 din Comentariile la art.12 din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE (versiunea 2010)).

În acest context, specificăm cele mai frecvente cazuri în care plățile nu se consideră royalty (redevență) și reies din Comentariile la art.12 din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE (versiunea 2010):

- remunerația în bani sau în natură achitată pentru achizițiile de produs soft destinate exclusiv operării acestuia, fără alte modificări decît cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestui produs soft (de exemplu, programe de contabilitate, programe de calculator, sisteme operaționale, pachete grafice, aplicații de oficiu, baze de date) (paragr.14);

- remunerația în bani sau în natură achitată de intermediarii distribuitori ai unui produs soft în baza unui contract care acordă dreptul de a distribui unele exemplare de aceste produse soft, fără a avea dreptul de reproducere a acestora (paragr.14.4);

- remunerația în bani sau în natură achitată pentru drepturile de utilizare a serviciilor prestate de către operatorii de rețea (de exemplu, internetul, telefonica, televiziunea prin cablu) (paragr.9.1, paragr.9.2 și paragr.9.3);
- remunerația în bani sau în natură achitată pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor (paragr.8.2);
- plățile periodice (ratele de leasing) achitate în cadrul contractului de leasing național sau internațional (paragr.9 din Comentariile la art.12). Acest caz se extinde și pentru utilajul industrial, comercial sau științific prevăzut la compartimentul V din prezentul Comunicat.

V. Tratatul fiscal privind venitul care include plăți de orice natură primite în calitate de compensații pentru utilizarea ori concesiunea utilajului industrial, comercial sau științific.

În cazul transmiterii în posesie și/sau în folosință (locațiune, arendă, uzufruct) a utilajului industrial, comercial sau științific, plata respectivă se va califica ca plată sub formă de royalty (redevență) în cazul în care aceasta se va efectua pentru utilizarea obiectelor de proprietate intelectuală în cadrul relațiilor contractuale ce nu pot fi calificate drept locațiune, uzufruct, arendă.

Totodată, potrivit prevederilor art.90¹ alin.(3) din Codul fiscal, persoanele specificate la art.90 alin.(1) din aceeași lege rețin un impozit în mărime de 10% din veniturile obținute de către persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, de la transmiterea în posesie și/sau folosință (locațiune, arendă, uzufruct) a proprietății mobiliare și imobiliare, cu excepția arendeii terenurilor agricole.

VI. Particularitățile calculării, reținerii, achitării și raportării impozitului pe venitul sub formă de royalty (redevențe).

Potrivit prevederilor Codului fiscal:

- venitul sub formă de royalty (redevență) reprezintă sursă de venit impozabilă și respectiv se include în venitul brut al contribuabilului (art.18 lit.h));
- venitul sub formă de royalty ale persoanelor fizice - cetățeni în vîrstă de 60 de ani și mai mult reprezintă sursă de venit neimpozabile (art.20 lit.z⁸));
- venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova se consideră royalty obținute de la un rezident sau nerezident care dispune de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, dacă aceste royalty sunt cheltuieli ale reprezentanței permanente (art.71 lit.j));
- veniturile persoanelor juridice nerezidente, specificate la art.71, care nu țin de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova urmează a fi supuse

impunerii la sursa de plată potrivit art.91, fără drepturi la deduceri, cu excepția veniturilor din prestarea de servicii ce țin de deschiderea și gestionarea conturilor corespondente ale băncilor corespondente și de efectuarea decontărilor (art.73 alin.(1));

- fiecare plătitor de dobânzi în folosul persoanelor fizice, cu excepția celor efectuate în folosul întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier), și royalty (cu excepția plăților efectuate către nerezidenți) este obligat să rețină din fiecare dobândă și royalty și să achite ca parte a impozitului o sumă egală cu 15% din plată (art.89 alin.(1));

- persoanele specificate la art.90 rețin și achită un impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente veniturilor de la art.71 (art.91 alin.(1) liniuța unu).

Astfel, la efectuarea plăților sub formă de royalty (redevență) în folosul:

agenților economici și persoanelor fizice - cetățeni rezidenți ai Republicii Moldova - se va reține impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 15%;

persoanelor fizice - cetățeni în vîrstă de 60 de ani și mai mult - nu se va reține impozitul pe venit la sursa de plată;

agenților economici și persoanelor fizice - cetățeni nerezidenți ai Republicii Moldova - se va reține impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 12%.

Potrivit prevederilor art.92 din Codul fiscal:

- impozitul pe venit reținut conform art.89 alin.(1) și art.91 alin.(1) se achită la buget de către persoana care a efectuat reținerea în termen de o lună de la încheierea lunii în care au fost efectuate plățile (alin.(1));

- darea de seamă fiscală privind veniturile achitate și impozitul pe venit reținut la sursa de plată (forma IRV 09) se prezintă de către plătitorii veniturilor organului fiscal teritorial în termen de o lună de la încheierea lunii în care au fost efectuate plățile (alin.(2));

- persoanele care sunt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art.89 alin.(1) vor prezenta organului fiscal teritorial, în termen de o lună de la încheierea anului fiscal, Nota de informare privind plățile achitate rezidenților din sursele de venit altele decît salariul și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți (forma IAS09) (alin.(3));

- persoanele care sunt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art.91 alin.(1) liniuța unu vor prezenta organului fiscal teritorial, în termen de o lună de la încheierea anului fiscal Nota de informare privind impozitul reținut din sursele de venit altele decît salariul achitate persoanelor nerezidente (forma INR09) (alin.(3));

- persoanele care sunt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art.89 alin.(1), sunt obligate, pînă la 1 martie al anului fiscal imediat următor celui în care au fost efectuate plățile, să prezinte beneficiarului acestor plăți informații privind tipul venitului achitat, suma acestuia, precum și suma impozitului pe venit reținut (alin.(4)).

De asemenea, persoanele juridice și persoanele fizice - cetățeni care au obținut venituri sub formă de royalty (redevență) urmează să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit în conformitate cu prevederile art.83 alin.(2) din Codul fiscal, prin care vor declara și vor determina obligațiunea privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală respectivă.

VII. Aspecte fiscale ce țin de trecerea în cont a impozitului pe venit reținut din veniturile sub formă de royalty (redevențe).

Potrivit prevederilor Codului fiscal:

- contribuabilul are dreptul să treacă în cont suma reținută și/sau achitată prealabil, conform prevederilor cap.12, 13, 14 și 15 din prezentul titlu, cu excepția art.90¹ și 91 (art.16);

- contribuabilii (cu excepția celor specificați la alin.(2) din prezentul articol) care obțin venit nu din munca salariată sau de la care nu se reține la sursa de plată impozitul pe venit din dobânzi și royalty, conform art.89, sînt obligați să achite, nu mai tîrziu de 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie și 31 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu 1/4 din suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit, pentru anul respectiv sau 1/4 din suma impozitului calculată din venitul impozabil calculat pentru anul 2011 prin aplicarea cotei stabilite la art.15 (art.84 alin.(1¹)).

Astfel, la determinarea sumei impozitului pe venit ce urmează a fi achitată în rate conform art.84 din Codul fiscal, urmează de ținut cont de suma reținută a impozitului pe venit obținut sub formă de royalty (redevență) conform prevederilor art.89 din Codul fiscal, prin trecerea în cont a acestei sume reținute conform art.16 din Codul fiscal, indiferent de metoda de determinare a impozitului pe venit ce urmează a fi achitată în rate.

Prezenta informație urmează de adus la cunoștința tuturor organelor fiscale teritoriale, precum și persoanelor cointeresate.

VICEMINISTRU



Victor BARBĂNEAGRĂ