

## **ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND SEDIUL PERMANENT AL ENTITĂȚII**

***Lect. sup. dr. Inga COTOROS, ASEM***

*During the business entities PEs is a current issue. Thus, although there are some definitions and descriptions on the permanent establishment, permanent establishment, implementation is a completely different situation. Permanent establishment or fixed base is a fixed place of business through which the non-resident carries out, in whole or in part, entrepreneurial activity in Moldova, either directly or through an agent with dependent status.*

*The term "fixed place of business through which an entity is wholly or partly carried on" cover – according to the documents mentioned above – any buildings, equipment or facilities used for the activity nonresident, whether or not they are used exclusively for this purpose.*

**Cuvinte-cheie:** entitate; sediu permanent; reprezentanță permanentă; rezident; nerezident.

**JEL:** M-41

Pe parcursul desfășurării activității entităților, problematica sediilor permanente este una actuală. Astfel, deși există unele definiții și descrieri privind sediul permanent, reprezentanță permanentă, punerea în practică este o cu totul altă situație. Conform art. 5 pct.15 din Codul fiscal al Republicii Moldova, **reprezentanța permanentă** sau bază fixă reprezintă un loc fix de afaceri prin care nerezidentul desfășoară, integral sau parțial, activitate de întreprinzător în Republica Moldova, fie direct, fie printr-un agent cu statut dependent, inclusiv:

- a) un loc de conducere, o filială, o reprezentanță, o secție, un oficiu, o fabrică, o uzină, un magazin, un atelier, precum și o mină, o sondă petrolieră sau de gaze, o carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale sau de cultivare a culturilor agricole;
- b) un șantier de construcție, un proiect de construcție, asamblare sau montaj ori activități de supraveghere tehnică, deservire și exploatare a utilajului legate de acestea, numai dacă asemenea șantier, proiect sau activități continuă pentru o perioadă mai mare de 6 luni;
- c) comercializarea mărfurilor din depozite amplasate pe teritoriul Republicii Moldova și care aparțin nerezidentului sau sunt arendate de acesta;
- d) prestarea altor servicii, desfășurarea altor activități, în decursul unei perioade mai mari de 3 luni, cu excepția celor tratate ca reprezentanță, potrivit pct.20), precum și a muncii conform contractului (acordului) de muncă și activității profesionale independente, dacă prezentul cod nu prevede altfel;
- e) desfășurarea în Republica Moldova a oricărei activități, care corespunde uneia din condițiile prevăzute la lit.a)-d), de către un agent cu statut dependent sau menținerea de către acest agent, în Republica Moldova, a unui stoc de produse sau mărfuri din care livrează produse sau mărfuri în numele nerezidentului.

În înțelesul Codului Fiscal, reprezentanța permanentă a unei persoane fizice nerezidente se consideră a fi bază fixă.

Definiția noțiunii de „**sediul permanent**” o găsim în „*Convenția între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitul pe venit și pe capital*” și „*Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Turcia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit și prevenirea evaziunii fiscale*”, conform căreia **sediul permanent înseamnă un loc fix de afaceri prin care o entitate își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea sa**. Sintagma „**loc fix de afaceri prin care o entitate își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea sa**” acoperă – potrivit actelor sus-menționate – orice fel de clădiri, echipamente sau instalații utilizate pentru desfășurarea activității nerezidentului, indiferent, dacă acestea sunt ori nu utilizate exclusiv în acest scop. Un loc de activitate există și acolo unde nu sunt construite sau nu sunt necesare clădiri pentru desfășurarea activității nerezidentului, ci dispune doar de un spațiu. Nu este important dacă clădirile, echipamentele sau instalațiile sunt deținute în proprietate, sunt închiriate ori se găsesc în alt fel la dispoziția nerezidentului. Un loc de activitate poate fi constituit de o tarabă în piață sau locul de activitate poate fi situat în clădirea unei alte entități, atunci când un nerezident are în permanență la dispoziție anumite clădiri sau părți ale acestora, deținute în proprietate de altă entitate.

Este suficient ca un nerezident să aibă la dispoziția sa un *spațiu utilizat pentru activități economice*, pentru ca acesta să constituie un loc de activitate, nefiind necesar niciun drept legal de utilizare a respectivului spațiu.

Deși nu este necesar niciun drept legal oficial de utilizare a unui anumit spațiu pentru ca locul respectiv să constituie sediu permanent, *simpla prezență a unui nerezident într-o anumită locație nu înseamnă că locația respectivă se găsește la dispoziția aceluia nerezident*.

În continuare, vom prezenta o serie de situații în care reprezentanți ai unui nerezident sunt prezenți în spațiile unei alte entități:

- Un vânzător care își vizitează cu regularitate un client principal pentru a primi comenzi și se întâlnește cu directorul de achiziții în biroul acestuia. În acest caz, *clădirea clientului nu se află la*

*dispoziția entității pentru care lucrează vânzătorul și nu constituie un loc fix de activitate prin care se desfășoară activitățile nerezidentului.* Cu toate acestea, în funcție de situația existentă, se poate aplica **art. 5 pct. 15** din Codul Fiscal, pentru a considera că există un sediu permanent, text care prevede că, pe cale de derogare de la regulile generale, un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în Republica Moldova, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în Republica Moldova în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una din următoarele condiții:

- a) persoana este autorizată și exercită în Republica Moldova autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele prevăzute de Codul Fiscal: folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului; menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse; menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană; vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției; păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident; păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;
- b) persoana menține în Republica Moldova un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului.
  - Un angajat al unei entități căruiua i se permite, pe o perioadă îndelungată de timp, să utilizeze un birou în sediul unei alte entități pentru a asigura respectarea de către entitatea din urmă a obligațiilor asumate prin contractul încheiat cu prima entitate. În acest caz, angajatul desfășoară activități legate de obiectul primei entități, iar biroul ce se găsește la dispoziția sa în sediul celeilalte entități va constitui un sediu permanent al angajatorului său, dacă biroul este pus la dispoziția sa pe o perioadă de timp suficient de lungă pentru a constitui un «loc de activitate» și dacă activitățile efectuate acolo depășesc activitățile precizate în Codul Fiscal.

- O firmă de transport rutier care folosește zilnic o perioadă scurtă de timp o platformă de livrare din depozitul clientului său, pentru a livra mărfuri achiziționate de acel client. În acest caz, prezența firmei de transport rutier la platforma de livrare este de scurtă durată și entitatea nu poate considera că acel loc se află la dispoziția sa și constituie un sediu permanent al entității.

- Un zugrav care, timp de 2 ani, petrece 3 zile pe săptămână într-o clădire mare de birouri ce aparține principalului lui client. În acest caz, prezența zugravului în acea clădire de birouri în care își desfășoară activitatea, respectiv zugrăvește, constituie un sediu permanent al zugravului.

Obligația precum că „**locul de activitate trebuie să fie fix**” este interpretată, prin reglementări, ca fiind de natură să permită stabilirea unei legături între locul de activitate și un anumit punct geografic. Nu este importantă perioada de timp în care o entitate a unui stat contractant operează în celălalt stat contractant, dacă nu face acest lucru într-un loc distinct, dar nu înseamnă că echipamentul ce constituie locul de activitate trebuie să fie efectiv fixat pe sol. Este suficient ca echipamentul să rămână într-un anumit loc. Atunci când activitățile economice ale unei entități sunt deplasate între locații învecinate, pot exista dificultăți în a stabili dacă există un „singur loc de activitate”.

Dacă există mai multe locuri de activitate și dacă celelalte condiții ale sediului permanent sunt îndeplinite, la fiecare dintre aceste locuri, entitatea va avea mai multe sedii permanente. Se consideră că există un singur loc de activitate atunci când o anumită locație, în interiorul căreia sunt deplasate activitățile, poate fi identificată ca formând un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic, în ceea ce privește activitatea respectivă. Astfel:

- atunci când un zugrav lucrează succesiv în cadrul unei serii de contracte fără legătură între ele pentru mai mulți clienți diferiți, într-o clădire mare de birouri, fără să existe contract pentru un proiect complex de zugrăvire a clădirii, clădirea nu este considerată ca unic loc de activitate. Dacă însă un zugrav efectuează, în cadrul unui singur contract, lucrări în toată clădirea pentru un singur client, acest contract reprezintă un singur proiect și clădirea, în ansamblul său, este un singur loc de activitate pentru lucrările de zugrăvit, deoarece constituie un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic;

- atunci când un consultant lucrează în diferite sucursale din locații diferite în cadrul unui singur proiect de instruire profesională a angajaților unei bănci, fiecare sucursală este considerată separat. Dacă, însă, respectivul consultant se deplasează dintr-un birou în altul în cadrul aceleiași sucursale, se va considera că el rămâne în același loc de activitate. Locația unică a sucursalei se încadrează în condiția de tot unitar din punct de vedere geografic, situație care lipsește în cazul în care consultantul se deplasează între sucursale aflate în locații diferite.

Deoarece locul de activitate trebuie să fie fix, se consideră sediu permanent, dacă acel loc de activitate are *un anumit grad de permanență*. Se consideră astfel că există un sediu permanent atunci când *locul de activitate a fost menținut pe o perioadă mai lungă de 6 luni*. Astfel, în cazul activităților a căror natură este repetitivă, fiecare perioadă în care este utilizat locul de activitate trebuie analizată *în combinație cu numărul de ocazii în care s-a utilizat respectivul loc, care se pot întinde pe un număr de ani*.

Pentru ca un loc de activitate să constituie sediu permanent, entitatea ce îl utilizează trebuie să își desfășoare, integral sau parțial, activitățile prin acel loc de activitate. Activitatea nu trebuie să fie permanentă, în sensul că nu există întreruperi ale operațiunilor, ci operațiunile trebuie desfășurate cu regularitate. *Întreruperile temporare de activitate* nu determină încetarea existenței sediului permanent. Când un anumit loc de activitate este utilizat numai în intervale scurte de timp, dar aceste utilizări au loc cu regularitate pe perioade lungi, locul de activitate nu trebuie considerat ca fiind de natură strict temporară.

#### **Bibliografie:**

1. Codul Fiscal al RM./ „Contabilitate și Audit”, 2015, nr. 1.
2. Codul Civil al RM/ Monitorul Oficial al RM nr.82-86 din 22.06.2002.
3. Convenția între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital. /Întocmită la Chișinău la 21.02.1995.
4. Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Turcia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit și prevenirea evaziunii fiscale./Întocmit la Chișinău la 25.06.1998.