Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. V.Chisiliță)
Dosarul nr. 3a-818/24(2-22015282-02-3a-26072024)

D E C I Z I E

17 decembrie 2025 mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru

Completul de Contencios Administrativ în componența:
Președintele ședinței, judecătorul Sîrbu Victoria
Judecătorii Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefier Papuc Daniela

examinând în ședință publică, apelul declarat de SRL ”Ritlabs” împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 14 martie 2024, adoptată în cauza la acțiunea în contencios administrativ înaintată de către SRL ”Ritlabs” împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ şi obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

A C O N S T A T AT:

Circumstanțele cauzei:

La 2 februarie 2022 SRL „Ritlabs” a depus o acțiune împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual de respingere a solicitării și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

În motivarea acțiunii, reclamantul a menționat că la 10 noiembrie 2021 s-a adresat Ministerului Finanțelor cu o cerere, înregistrată cu nr. 1050-A, prin care a solicitat emiterea unui act administrativ individual, privind deducerea (scăderea) sumei impozitului pe venit achitată de SRL „Ritlabs” ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2020, din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației, pentru a evita dubla impunere pe venit a firmei. La expirarea termenului de 30 de zile prevăzut de Codul administrativ nu a primit la cererea înaintată. Astfel, la 29 decembrie 2021 a depus la minister, în conformitate cu prevederile Codului administrativ, cererea prealabilă nr. 3796, prin care a solicitat examinarea și executarea cererii nr. 3784 din 10 noiembrie 2021.

La 4 ianuarie 2022 a recepționat de la Ministerul Finanțelor, prin e-mail, răspunsul nr. 15/2-06/1 la cererile nr. 3784 din 10 noiembrie 2021 și nr. 3796 din 29 decembrie 2021, potrivit căruia i s-a comunicat că ministerul își menține opinia expusă anterior, și anume, de refuz în emiterea unui act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit achitată în străinătate pentru anul 2020 să fie dedusă din suma impozitului unic.

Deasemenea, Ministerul Finanțelor s-a referit și la Decizia Curții Supreme de Justiție nr. 3ra-806/21 din 15 decembrie 2021, prin care au fost casate Decizia Curții de

Apel Chișinău nr. 3a-138/21 din 18 mai 2021 și hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani nr. 3-4665/19 din 28 octombrie 2020 și a fost emisă o nouă hotărâre prin care s-a respins acțiunea depusă de către SRL „Ritlabs" împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat privind obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil (suma impozitului pe venit pentru anul 2018).

Reclamantul a susținut că răspunsul bazat doar pe decizia Curții Supreme de Justiție nr. 3ra-806/21 din 15 decembrie 2021 este unul neîntemeiat, ilegal și fără suport juridic, deoarece decizia dată se atribuie altui caz, chiar dacă și similar, însă precedentul judiciar nu se aplică. Totodată, această decizie contravine normelor legale, fiind contestată la CtEDO.

A mai susținut reclamantul că la aceiași dată, s-a adresat cu cerere similară și Serviciului Fiscal de Stat și la 2 decembrie 2021 a recepționat răspunsul nr. 26-08/1-12/128731 din 29 noiembrie 2021, prin care i s-a comunicat că în conformitate cu art.1321 Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, și ultimul exercită dirijarea metodologică, de aceea, răspunsul va fi perfectat și remis în adresa solicitantului de către Minister.

Nefiind de acord cu răspunsul primit, la 29 decembrie 2021 a depus la Serviciul Fiscal de Stat, în conformitate cu prevederile Codului administrativ, cererea prealabilă nr. 3795, prin care a solicitat examinarea și executarea cererii nr. 3785 din 10 noiembrie 2021, la care, la 21 ianuarie 2022, a recepționat răspunsul nr. 26- 08/1-12/3280 din 19 ianuarie 2022, potrivit căruia a fost informat că trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în străinătate nu este prevăzută de legislația în vigoare, făcându-se referire la scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 15/2-06/1 din 4 ianuarie 2022.

A invocat reclamantul că, începând cu anul 1998 comercializează produsele sale peste hotarele Republicii Moldova, din anul 2018 fiind rezident al Parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park". Relațiile dintre țările în care sunt comercializate produsele firmei, sunt reglementate de tratate (acorduri, convenții) internaționale la care Republica Moldova este parte. La 12 aprilie 1996 Guvernul Republicii Moldova a semnat cu Guvernul Federația Ruse, Acordul privind evitarea dublei impuneri pe venit (în continuare „Acord"), în care sunt stipulate relațiile și acțiunile reciproce ale autorităților competente a fiecărui stat contractant, și anume, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și respectiv al Federației Ruse (art. 3 al Acordului).

În anul 2020 „Ritlabs" SRL, fiind rezident al Parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park", a obținut în Federația Rusă venituri în suma de 2 720 293,07 lei (11 114 788 RUB), această sumă fiind venituri impozabile aferente activității în străinătate, iar suma impozitului pe venit reținut din aceste venituri conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse, de către companiile în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse a constituit 272 029,34 lei (1 111 478,80 RUB), aplicându-se prevederile Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit.

În Republica Moldova, din această sumă a venitului obținut în străinătate, SRL „Ritlabs” a achitat impozit în cota de 7%, stabilită de art. 15, alin. (1), lit. a) a Legii cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr. 77 din 21.04.2016, ce constituie 190 420,51 lei. Din această sumă a impozitului achitat în Republica Moldova, cota de 10% stabilită în art. 14, lit. a) a Legii nominalizate, reprezintă suma „impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător”, ceea ce constituie 19 042,05 lei, sumă ce nu depășește suma impozitului pe venit reținut în Federația Rusă. Prin urmare, pentru neadmiterea impozitării duble cu impozit pe venit, suma impozitului pe care SRL „Ritlabs” l-a calculat și achitat în Republica Moldova urmează să fie redusă cu 19 042,05 lei.

A mai indicat reclamantul că, până la aderarea la Parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, adică până în anul 2018, SRL „Ritlabs” depunea la Serviciul Fiscal de Stat declarația anuală cu privire la impozitul pe venit (Forma „VEN 12”), în care este prevăzută rubrica cu indicatorul „Impozitul pe venit achitat în străinătate” (codul 1601), în care completa suma impozitului pe venit reținut conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse de către companiile în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse.

După ce Firma „Ritlabs” SRL a devenit rezidentă a Parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, întreprinderea completează declarația cu privire la impozitul unic (Forma „IU 17”), însă în ea lipsește rubrica cu indicatorul privind impozitul achitat în străinătate. Rezidenții parcului nu au voie să depună forma veche („VEN 12”) a declarațiilor. Scăderea impozitului pe venit achitat în străinătate în afară Parcului IT se face doar în baza declarațiilor privind impozitul pe venit (Forma „VEN I2”), nefiind necesară prezentarea actelor suplimentare și nefiind necesar control fiscal. Dacă Serviciul Fiscal de Stat are dubii cu privire la sumele declarate, este în drept să efectueze un control.

Totodată, SRL „Ritlabs” deține actele care confirmă suma impozitului pe venit reținut din veniturile SRL „Ritlabs” conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse de către companiile (distribuitori) în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse, și anume, Informația nr. 2 din 17 ianuarie 2022 parvenită de la Serviciul Fiscal al Federației Ruse, prin intermediul companiei de distribuție în Federația Rusă - OOO «МОНТ», despre venitul și impozitul achitat de către Firma ‚Ritlabs” SRL în Federația Rusă în anul 2020 - suma de 1 063 773,8 RUB și Informația nr. 27-11/11448 din 6 aprilie 2021 parvenită prin intermediul companiei de distribuție în Federația Rusă - OOO «lC-Дистрибьюция», privind impozitul achitat de firmă în anul 2020 în sumă de 47 705 RUB, în total impozit pe venit achitat în Federal ia Rusă în anul 2020 este de 1 111 478,80 RUB (272 029,34 lei). Aceste sume sunt reflectate și în acte de verificare a decontărilor reciproce între Firma „Ritlabs” SRL și OOO «Монт» și OOO «1С-Дистрибьюция».

A susținut reclamantul că, în pofida existenței Acordului, Firma „Ritlabs” SRL este impozitată dublu, în Federația Rusă cu 10% și în Republica Moldova cu 7% (în total 17%) pentru unul și același venit (dintr-o singură bază impozabilă), ceea ce prejudiciază întreprinderea semnificativ, este contrar principiului de bună-credință și a tratatelor internaționale.

În conformitate cu Acordul, dacă rezidentul unui Stat contractant realizează venituri în celălalt Stat, atunci primul Stat contractant menționat, permite scăderea din impozitul pe
venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit, plătită în acest celălalt Stat Contractant
(art. 22 al Acordului).

În sensul Acordului, sunt considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, sau din anumite elemente ale acestora (art. 2, pct. 2). Acordul se
aplică impozitelor pe venit percepute în numele Statului Contractant, indiferent de modul în
care sunt percepute (art. 2, pct. 1). Impozitele asupra cărora se aplică Acordul sunt, printre
altele, impozitul pe beneficiul (venitul) întreprinderilor (art. 2, pct. 3, lit. b). Astfel, Acordul
se aplică la orice impozit perceput pe venitul total sau din anumite elemente ale acestuia,
indiferent la denumirea acestui impozit în Stat Contractant. Conform art. 14 al Legii cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se repartizează într-un mod definit, din care 10% se repartizează la impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător. Subliniem că impozitul unic, fiind perceput din venitul total, cade sub prevederile Acordului drept impozit pe venit, iar suma de 10% din suma impozitul unic achitat de rezident al parcului la bugetul de stat alRepublicii Moldova urmează să fie luată în considerație de către Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova în sensul evitării dublei impuneri, deoarece această sumă de venit a fost deja impozitată în străinătate.

A notat că cererile adresate Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat au scop respectarea tratatului internațional, și anume, evitarea dublei impuneri pe venit.

A considerat că Ministerul Finanțelor, de fapt nu a examinat cererea, ci doar s-a limitat la invocarea Deciziei Curții Supreme de Justiție, ignorând în totalmente Acordurile internaționale.

Deasemenea, consideră opinia Serviciului Fiscal de Stat SFS că este eronată, deoarece sunt încălcate prevederile Acordului internațional, art. 4 din Constituția R. Moldova, art.4 și 79^3 a Codului fiscal etc.

Reiterând prevederile actelor menționate, reclamantul a menționat că Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat trebuie să respecte tratatele internaționale în calitate de norme ale dreptului intern al Republicii Moldova.

Totodată, Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat, întru încălcarea normelor citate supra, au invocat unele prevederi ale legislației naționale (Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr. 77 din 21.04.2016, Codul fiscal și alte legi ale Republicii Moldova în domeniul fiscal) ca justificare a neexecutării unui tratat la care Republica Moldova este parte, deși anume Ministerul Finanțelor, reieșind din obligațiile stipulate în art. 20, 21, 22, 23 al Legii nr. 595 din 24.09.1999 privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova, urma să asigure executarea acordurilor, asumate de Republica Moldova, în ceea ce ține de garantarea condițiilor de evitare a

impozitări duble. Prin urmare, rezidentul parcului, conform opiniei greșite a Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat, dintr-o singură bază impozabilă (venitul din vânzări) urmează să achite impozit pe venit de 2 ori: câte unul în fiecare stat contractat - ceea ce prejudiciază contribuabilului semnificativ și este contrar principiului de bună-credință.

Referitor la problema aplicării teritoriale a tratatelor, a menționat că art. 29 al Convenției de la Viena prevede că, dacă din cuprinsul tratatului nu reiese o intenție diferită, un tratat leagă pe fiecare din părți cu privire la întregul său teritoriu. Astfel, nu poate fi reținut argumentul că prevederile Acordurilor de evitare a impozitării duble nu se răsfrânge asupra rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației. Referitor la regula generală de interpretare, stabilită de art. 31 al Convenției de la Viena, un tratat trebuie să fie interpretat cu bună-credință potrivit sensului obișnuit ce urmează a fi atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și scopului său.

Impozitul pe care companiile rezidente a parcurilor pentru tehnologiile informaționale în Republica Moldova îl achită în corespundere cu prevederile art. 15 al Legii nr. 77 din 21.04.2016, adică impozitul unic în mărime de 7% din venitul total (al vânzărilor), este nu altceva decât „impozit pe venit" atât conform regulilor de interpretare, stabilite de art. 31 al Convenției de la Viena (care obligă să folosească sensul obișnuit al termenilor), cât și de art. 2 al Acordului dintre Moldova și Rusia, care prevede că vor fi considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, indiferent de denumirea lor, care, deși pot avea altă denumire în legislația națională, sunt aceleași în esența. Astfel, utilizarea de către MF și SFS a termenului „impozit unic", care în esență este „impozitul pe venit", nu poate servi drept temei de a interzice evitarea impunerii duble a impozitului pe venit achitat în străinătate, mai ales când art. 1 al Acordului prevede că Acordul se va aplica la impozitele pe venit indiferent de modul în care sunt percepute (de exemplu, lunar, anual, trimestrial etc.).

Din aceste considerente, consideră că sunt incorecte concluziile Serviciului Fiscal de Stat precum că, Convențiile/Acordurile pentru evitarea dublei impuneri se aplică doar asupra impozitului pe venit și în anumite cazuri asupra impozitului pe capital sau proprietate, respectiv prevederile acestora nu pot fi extinse asupra impozitului unic reglementat de titlul X al Codului fiscal și de Legea nr. 77/2016.

Având în vedere că Acordul dintre Moldova și Rusia nu are careva rezerve sau excepții (de exemplu, pentru rezidenți ai parcurilor sau a zonelor economice libere), Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova este obligat să asigure implementarea prevederilor Acordului în întregime. Neexecutarea, de către o țară, a prevederilor acordului internațional, afectează grav și interesele altei țări (la caz, Rusia).

Susține reclamantul că nu poate fi reținut și argumentul SFS precum Parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park" este un regim fiscal mai favorabil. Acordul nu prevede careva excepții în dependența de un regim fiscal mai favorabil sau mai puțin favorabil. In orice caz, stat contractant urmează se asigure evitarea impunerii duble.

A considerat reclamantul că, reieșind din prevederile articolului 27 al Convenției de la Viena, care stipulează, printre altele, că tratatul trebuie să fie interpretat în lumina obiectului și scopului său și art. 31 alin. (2), care prevede că în vederea interpretării unui

tratat, contextul cuprinde, în afară de text, preambul și anexe, având în vedere, că scopul principal al Acordului, potrivit preambulului, este „evitarea dublei impuneri pe venit”, fiecare stat contractant urmează să interpreteze Acordul în asemenea mod ca prin toate măsurile posibile să elimine dubla impunere pe venit, chiar și când unele prevederi ale legislației naționale sunt vagi sau neclare.

În temeiul celor menționate și în baza art. 189, 206, 209, 211 și 224 Cod administrativ, SRL „Ritlabs” a solicitat: 1) obligarea Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova să emită un act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit achitată de Firma „Ritlabs” SRL ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2020 să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației, pentru a evita dubla impunere pe venit a firmei; 2) obligarea Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova să emită un act administrativ individual privind scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului Firma „Ritlabs” SRL, a sumei de 19 042,05 lei achitate în străinătate (Federația Rusă) în anul 2020 conform cererii nr. 3785 din 10 noiembrie 2021.

Prin referință, reprezentantul pârâtului, Serviciului Fiscal de Stat a solicitat respingerea acțiunii, menționând următoarele. Conform art. 2 din Legea nr. 77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, rezident al parcului pentru tehnologia informației este persoana juridică sau fizică, înregistrată în Republica Moldova în calitate de subiect al activității de întreprinzător, care este inclus in Registrul de evidență a rezidenților parcului și care practică, drept activitate principală, una sau mai multe din activitățile prevăzute la art. 8, în baza unui contract încheiat cu Administrația parcului.

Potrivit art. 15 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din aceeași lege, pentru a facilita crearea și activitatea parcurilor pentru tehnologia informației, statul acordă rezidenților acestora următoarele stimulente: impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației în mărime de 7% din venitul din vânzări, care însă nu va fi sub suma minimă stabilită la alin.(2), care include următoarele impozite și taxe: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, impozitul pe venit din salariu, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajați și angaja ori, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați și angajatori, ta cele locale, impozitul pe bunurile imobiliare și taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehicule înmatriculate în Republica Moldova, datorate de rezidenții parcurilor în conformitate cu legislația aplicabilă. Celelalte impozite și taxe vor fi achitate de rezidenții parcurilor în modul general stabilit.

Alin. (2) prevede că, suma minimă a impozitului unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se va determina lunar per angajat și va constitui 30% din cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul aferent perioadei fiscale a impozitului respectiv.

Reieșind din prevederile art. 367 din Codul fiscal, prin impozit unic se înțelege suma datorată lunar la buget de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației conform art. 15 din Legea nr. 77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației. Totodată, art. 368 alin.(l) din Codul fiscal stipulează că, subiecți ai impunerii cu impozitul unic sunt orice persoane juridice și fizice înregistrate în Republica Moldova

în calitate de subiecți ai activității de întreprinzător și care întrunesc cumulativ condițiile specificate în legislația cu privire la parcurile pentru tehnologia informației. La fel, conform art. 14^1 din același cod, agenții economici rezidenți ai parcurilor pentru tehnologia informației cărora li se aplică regimul de impozitare stabilit la Cap. 1 Titlul X nu au obligații privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (activitatea operațională) conform prezentului titlu, impozitul în cauză fiind inclus în componența impozitului unic reglementat de Cap. 1 Titlul X.

Din analiza normelor sus invocate, urmează că aplicarea impozitului unic reprezintă un regim fiscal special de impozitare, iar agentul economic, care aplică regimul fiscal stabilit la Capitolul 1 Titlu X din Codul fiscal este exonerat de achitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător conform Titlului II al Codului fiscal. Deasemenea, regimul fiscal reglementat în Capitolul 1 din Titlul X al Codului fiscal este unul preferențial și nu unul obligatoriu. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 467 din Codul fiscal, noțiunea de regim special de impozitare presupune sistemul de impozitare prevăzut de Titlul X Capitolul 1 din Codul fiscal, precum și de legislația cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Din prevederile art. 375 alin. (1) coroborate cu art. 376 alin. (2) din Codul fiscal, rezultă că, odată cu trecerea de la regimul standard de impozitare la cel special sau invers, noile prevederi se aplică începând cu luna următoare lunii în care a fost obținut titlul de rezident al parcului pentru tehnologia informației sau, respectiv, a fost retras acest titlu. Veniturile realizate de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, altele decât cele obținute din vânzări, se consideră ca fiind impozitate prin aplicarea impozitului unic și nu se impozitează separat conform regimului standard de impozitare.

A remarcat faptul că, art. 22 paragraf 1 din Acordul între Republica Moldova și Federația Rusă privind evitarea dublei impuneri pe venit și prevenirea evaziunii fiscale, stipulează că, dacă rezidentul unui Stat contractant realizează venituri sau deține proprietate în celălalt Stat contractant, care în corespundere cu prevederile Acordului pot fi impuse în celălalt Stat Contractant, atunci primul Stat Contractant menționat permite: a) scăderea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit, plătită în celălalt Stat Contractant; b) scăderea din impozitul pe proprietate a acestui rezident a sumei impozitului pe proprietate, plătită în celălalt Stat Contractant. Această scădere însă nu va putea depăși suma impozitului primului Stat pe venitul sau pe proprietatea menționată, calculat conform legislației fiscale a acestui Stat.

Subsidiar, art. 2 din același Acord, prevede că acesta este incident impozitelor pe venit și pe proprietate percepute în numele Statului Contractant, indiferent de modul în care sunt percepi te. În cazul Republicii Moldova, impozitele asupra cărora se va aplica Acordul sunt: impozitul pe beneficiul (venitul) întreprinderilor; impozitul pe venitul persoanelor fizice; impozitul pe proprietate.

Acordul se va aplica, de asemenea, oricăror impozite identice sau în esență similare, care vor fi percepute de oricare dintre Statele Contractante după data semnării acestuia în plus sau în locul impozitelor existente la care se face referire în punctul 3 al prezentului articol. Autoritățile competente ale Statelor Contractante se vor informa reciproc asupra oricăror modificări importante aduse în legislația lor fiscală.

Pârâtul a menționat că potrivit art.79[3] alin.(l) din Codul fiscal, aplicarea tratatelor internaționale care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale și ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Respectiv, pct. 7 din Comentariile la articolul 1 referitor la persoanele care sunt acoperite de Convenție, stabilește că scopul principal al convențiilor de evitare a dublei impuneri este de a promova, prin eliminarea dublei impuneri internaționale, schimburile de mărfuri și servicii, precum și circularea capitalurilor și a persoanelor. Un alt scop al convențiilor fiscale este de a preveni evitarea impunerii duble și evaziunea.

Pct. 21.3 sbp. 2 lit. b) și c) din Comentarii prevede că, veniturile sunt impozitate preferențial într-un Stat Contractant dacă, dintr-un alt motiv decât articolele precedente ale Convenției, un element de venit: este impozabil pentru un contribuabil, dar cu o cotă de impozitare mai mică decât cea aplicabilă unui element echivalent care este impozabil în cazul unor contribuabili similari care sunt rezidenți ai acelui Stat; sau beneficiază de credit, reducere sau altă concesie sau beneficiu prevăzut direct sau indirect în relație cu acel element de venit, altul decât un credit pentru impozitele plătite în străinătate.

Suplimentar, a atras atenția pârâtul asupra faptului că, regimul fiscal privind parcurile IT reprezintă un tratament fiscal special, opțional și facilitar, în comparație cu regimul standard de impozitare, prin aplicarea unui impozit unic, regulile privind modul de determinare a obiectului impozabil se stabilesc conform legislației naționale.

A mai susținut pârâtul că, aplicarea impozitului unic reprezintă un regim fiscal special de impozitare, cu o cotă diferențiată în raport cu alte categorii și impozite, precum și în sensul pct. 21.3 sbp. 2) lit. b) și c) invocat anterior, se atestă că impozitul unic reprezintă o sarcină proporțională, stabilită în mod just, care nu cade în sfera de incidență a prevederilor Acordului între Republica Moldova si Federația Rusă privind evitarea dublei impuneri pe venit si prevenirea evaziunii fiscale si, în consecință, nu implică o dublă impozitare.

Totodată, a atras atenția și asupra faptului că, în corespundere cu prevederile art. 14 din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr.77/2016, sumele achitate de rezidenți parcului cu titlu de impozit unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se vor încasa la Ministerul Finanțelor într-un cont trezorerial de încasări, fiind ulterior repartizate:

a) la bugetul de stat: impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător - . 10,0%, impozitul pe venit reținut din salariu - 19,4%, taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova - 0,1%;

b) la bugetul asigurărilor sociale de stat: contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii de la rezidenții parcurilor din industria tehnologiei informației - 54,7%;

c) la fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală: primele de asigurare obligatorie de asistență medicală sub formă de contribuție procentuală din salariu și din alte recompense, achitate de angajatori și angajați - 15,4%;

d) la bugetele locale: taxele locale percepute de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației - 0,3%, impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice - 0,1%.

Astfel, norma menționată reglementează repartizarea corespunzător bugetelor a impozitului unic, care se aplică în cadrul unui regim fiscal special, reglementat prin Titlul X din Codul fiscal, care nu prevede trecerea în cont a impozitului pe venit achitat/reținut în străinătate. La fel, sub aspect de impozitare și luînd în considerație caracterul special al impozitului unic pentru rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, este total neîntemeiată și contrar normelor legale, cerința reclamantului privind deducerea din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației a sumei impozitului pe venit în mărime de 19 042,05 lei, achitată de către SRL „ Ritlabs ” în anul 2020 în străinătate, or, reiterează că deducerea impozitului achitat în străinătate va influența negativ asupra celorlalte componente ale impozitului unic achitat, care în componența sa include mai multe tipuri de impozite/taxe.

Pârâtul Ministerul Finanțelor, prin referința depusă a specificat că, în conformitate cu prevederile art. 15 alin.(l) lit. a) din Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, este stabilit: impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației în mărime de 7% din venitul din vânzări, care însă nu va fi sub suma minimă stabilită la alin.(2), care include următoarele impozite și taxe: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, impozitul pe venit din salariu, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajați și angajatori, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați și angajatori, taxele locale, impozitul pe bunurile imobiliare și taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehicule înmatriculate în Republica Moldova, datorate de rezidenții parcurilor în conformitate cu legislația aplicabilă. Celelalte impozite și taxe vor fi achitate de rezidenții parcurilor în modul general stabilit;

Potrivit art. 14 din Legea vizată, sumele achitate de rezidenții parcului cu titlu de impozit unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se vor încasa la Ministerul Finanțelor într-un cont trezorerial de încasări, fiind ulterior repartizate:

a) la bugetul de stat: impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător - 10,0%, impozitul pe venit reținut din salariu - 19,4%, taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova - 0,1%;

b) la bugetul asigurărilor sociale de stat: contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii de la rezidenții parcurilor din industria tehnologiei informației - 54,7%;

c) la fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală: primele de asigurare obligatorie de asistență medicală sub formă de contribuție procentuală din salariu și din alte recompense, achitate de angajatori și angajați - 15,4%;

d) la bugetele locale: taxele locale percepute de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației - 0,3%, impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice - 0,1% (art. 14).

Potrivit prevederilor art.367 pct.1 din Codul fiscal nr.1163/1997, impozitul unic reprezintă suma datorată lunar la buget de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației conform art. 15 din Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Conform art.372 alin.(l) din Codul fiscal, în componența impozitului unic sânt incluse următoarele impozite, taxe și contribuții:

a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător;

b) impozitul pe venit din salariu;

c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajați și angajatori;

d) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați și angajatori;

e) taxele locale;

f) impozitul pe bunurile imobiliare;

g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

Totodată, posibilitatea trecerii în cont a impozitului achitat în străinătate de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației nu este prevăzută de legislația în vigoare. În același timp, trecerea în cont a impozitului achitat în străinătate va influența negativ asupra celorlalte componente a impozitului unic achitat de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

Concomitent, a menționat că Convențiile/Acordurile pentru evitarea dublei impuneri se aplică doar asupra impozitului pe venit și în anumite cazuri asupra impozitului pe capital sau proprietate, respectiv, prevederile acestora nu pot fi extinse asupra impozitului unic reglementat de titlul X al Codului fiscal și de Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației. De asemenea, conform art. 7 parag.1 al Acordului încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, profitul obținut într-un Stat Contractant de o întreprindere a celuilalt Stat Contractant se impune în primul Stat menționat, numai dacă el este obținut prin reprezentanța permanentă amplasată acolo și numai în partea care se referă la această reprezentanță permanentă.

Prin urmare, a considerat că venitul din activitatea de antreprenoriat realizat de către rezidentul Republicii Moldova pe teritoriul Statului Contractant (Rusia), fără a forma o reprezentanță permanentă amplasată acolo, nu urmează a fi supus impozitării în Statul Contractant (Rusia). Suplimentar, relevă pârâtul că regimul fiscal privind Parcurile IT reprezintă un tratament fiscal special, opțional și facilitar, în comparație cu regimul standard de impozitare, prin aplicarea unui impozit unic, regulile privind modul de determinare a obiectului impozabil se stabilește conform legislației naționale.

Totodată, cu referire la lipsa calității procesuale a Ministerului Finanțelor în prezentul litigiu, a menționat că conform art. 10 din Codul administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Conform art.797 din Codul civil nr.1107/2002: "(1) O obligație solidară nu se prezumă, ci se naște prin act juridic sau prin lege". Potrivit art.132 din Codul fiscal nr.l163/1997: "Sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal". Conform art.132^1 din Codul fiscal: "(1) Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister".

Astfel, având în vedere că administrarea fiscală se realizează de Serviciul Fiscal de Stat, se atestă că partea reclamantă în mod neîntemeiat a solicitat instituirea unei obligații și în privința Ministerului Finanțelor de a emite o dispoziție individuală, prin care suma impozitului pe venit achitată de SRL "Ritlabs" ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2020 să fie dedusă din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației - componenta impozitului pe venit.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 14 martie 2024 s-a respins acțiunea în contencios administrativ a SRL „Ritlabs" împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la obligarea Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova să emită un act administrativ individual prin care suma impozitului pe venit achitată de „Ritlabs" SRL ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2020 să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației, pentru a evita dubla impunere pe venit a firmei și a obliga Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova să emită un act administrativ individual privind scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului „Ritlabs" SRL, a sumei de 19 042,05 lei achitate în străinătate (Federația Rusă) în anul 2020 conform cererii nr. 3785 din 10 noiembrie 2021.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că SRL „Ritlabs", în calitate de rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park", este supusă regimului special de impozitare reglementat de Legea nr. 77 din 21 aprilie 2016 și cap. I titlul X din Codul fiscal, având obligația de a achita impozitul unic în mărime de 7% din venitul din vânzări.

Instanța a apreciat că impozitul unic aplicabil rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației reprezintă un regim fiscal distinct de impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, având un obiect autonom de impunere și o reglementare separată în legislația fiscală.

Totodată, instanța a reținut că includerea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în componența impozitului unic nu echivalează cu identitatea juridică a acestor obligații fiscale și nu permite deducerea din impozitul unic a sumelor achitate în străinătate cu titlu de impozit pe venit.

Raportând prevederile legislației fiscale naționale la dispozițiile Acordului din 12 aprilie 1996 privind evitarea dublei impuneri, instanța a concluzionat că mecanismul evitării dublei impuneri instituit prin tratatul internațional este aplicabil impozitului pe venit, iar nu impozitului unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

În aceste condiții, prima instanță a considerat întemeiat refuzul autorităților publice de a admite deducerea solicitată de reclamantă.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, SRL ”Ritlabs” a declarat cerere de apel, prin care a solicitat admiterea acesteia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 14 martie 2024 și pronunțarea unei noi hotărâri prin care să fie admisă acțiunea în contencios administrativ a SRL „Ritlabs” împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ şi obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

Admisibilitatea apelului:

Conform art. 231 alin.(1) din Codul administrativ, hotărîrile judecătoriilor adoptate în contenciosul administrativ pot fi contestate cu apel.

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate.

În acord cu art. 233 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, cererea de apel trebuie să conţină datele prevăzute la art.211 alin.(1) lit.a)–d) şi să indice hotărîrea care se contestă cu apel. Cererea de apel se semnează de apelant sau de reprezentantul lui legal ori împuternicit.

Din materialele cauzei rezultă că apelul a fost depus de către o persoană care are calitate procesuală și interes, împotriva unei hotărâri susceptibile de apel, fiind întrunite condițiile privind exercitarea căii de atac.

Totodată, Colegiul reține că apelul a fost declarat și motivat în termenul legal, având în vedere că dispozitivul hotărârii instanței de fond a fost pronunțat public la 14 martie 2024, apelul nemotivat a fost declarat la 25 martie 2024, hotărârea motivată a fost notificată la 11 iulie 2024, iar apelul motivat a fost depus la 1 august 2024.

Deasemenea, cererea de apel respectă cerințele de formă prevăzute de lege, fiind semnată și motivată în condițiile legii.

În aceste circumstanțe, Colegiul constată că apelul întrunește toate condițiile de admisibilitate prevăzute de lege.

Argumentele participanților la proces:

În motivarea apelului SRL ”Ritlabs” reiterând în detaliu circumstanțele de fapt și de drept indicate în acțiune, a indicat că motivarea instanței este una contradictorie.

Astfel, a menționat că însăși legislatorul a prevăzut că impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, încasat la Ministerul Finanțelor într-un cont trezorerial de încasări, se repartizează, inclusiv la bugetul de stat: impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător – 10%, iar în sensul Acordului din 12 aprilie 1996, sunt considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venit total, sau din anumite elemente ale acestora (art. 2, pct.2). Acordul se aplică impozitelor pe venit percepute în nuele Statului Contractant, indiferent de modul în care sunt percepute (art. 2, pct.1). Impozitele asupra cărora s aplică Acordul sunt, printre altele, impozitul pe beneficiu (venitul) întreprinderilor (art.2, pct. 3, lit.b).

Prin referință, reprezentantul intimatului, Serviciului Fiscal de Stat a solicitat respingerea apelului ca neîntemeiat, insistând că prima instanță corect a stabilit circumstanțele de fapt și de drept incidente cauzei, iar apelantul nu a invocat argumente, altele decât cele examinate de instanță.

Totodată, a subliniat practica judiciară pe litigii similare cu același obiect.

În şedinţa de judecată, reprezentantul apelantului, SRL ”Ritlabs” a susținut cererea de apel conform obiectului și temeiului invocat și a solicitat admiterea acestuia.

În şedinţa de judecată, reprezentantul intimaților Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat a pledat pentru respingerea apelului declarat.

Aprecierea instanţei de apel:

Instanţa de apel, verificând legalitatea şi temeinicia hotărârii primei instanţe, constată că aceasta urmează a fi menţinută din considerentele ce succed.

Potrivit art.195 Cod administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu exceptia art. 169–171.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii: respinge apelul.

În acord cu prevederile art.231 alin.(2) Cod administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Potrivit art.219 alin.(1) – (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să

depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ, stabilesc că obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.

Din conținutul art.93 din Codul administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanță de apel de către participanții la proces.

Cu întâietate, Colegiul judiciar reține că prima instanță a verificat admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ, constatând îndeplinirea condițiilor legale privind obiectul acțiunii, respectarea procedurii prealabile, termenul de adresare și competența instanței.

În apel, aceste aspecte nu au fost contestate, iar instanța de apel nu identifică din oficiu impedimente de admisibilitate, motiv pentru care va proceda la examinarea fondului apelului.

Suportul probatoriu atestă că SRL „Ritlabs”, începând cu 17 ianuarie 2018, deține titlul de rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, desfășurând în cadrul acestuia activitatea de editare a altor produse software (cod CAEM 58.29).

La 10 noiembrie 2021 SRL „Ritlabs” s-a adresat Ministerului Finanțelor cu o cerere, înregistrată cu nr. 1050-A, prin care a solicitat emiterea unui act administrativ individual favorabil privind deducerea (scăderea) din suma impozitului unic datorat de rezidentul parcului pentru tehnologia informației a sumei de 19 042,05 lei, reprezentând impozitul pe venit achitat de reclamantă în Federația Rusă pentru anul 2020.

Invocând faptul că Ministerul Finanțelor nu a soluționat cererea în termenul legal, la 29 decembrie 2021 reclamanta a depus o cerere prealabilă, înregistrată cu nr. 12038-A, prin care a solicitat examinarea și executarea cererii din 10 noiembrie 2021.

Prin răspunsul nr. 15/2-06/1 din 4 ianuarie 2022, Ministerul Finanțelor a comunicat reclamantei că își menține poziția exprimată anterior în scrisorile nr. 09/2-06/175 din 25 iunie 2019 și nr. 09/2-14/271 din 15 noiembrie 2019, inclusiv în ceea ce privește solicitarea de deducere din suma impozitului unic a impozitului pe venit achitat în străinătate pentru anul 2020.

Tot la 10 noiembrie 2021, SRL „Ritlabs” a depus la Serviciul Fiscal de Stat cererea înregistrată cu nr. 19867-C, solicitând scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului a sumei de 19 042,05 lei achitate în Federația Rusă în anul 2020.

Prin răspunsul nr. 26-08/1-12/1287731 din 29 noiembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a informat reclamanta că o solicitare analogică a fost adresată Ministerului

Finanțelor, iar răspunsul generalizat asupra aspectelor invocate va fi prezentat de această autoritate.

La 29 decembrie 2021, SRL „Ritlabs” a depus și la Serviciul Fiscal de Stat o cerere prealabilă, prin care a solicitat executarea cererii din 10 noiembrie 2021 și scăderea din impozitul pe venit a sumei de 19 042,05 lei achitate în Federația Rusă în anul 2020.

Prin decizia nr. 26-08/1-12/3280 din 19 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă depusă de reclamantă.

La 2 februarie 2022, SRL „Ritlabs” a depus prezenta acțiune în instanța de judecată, solicitând obligarea Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova să emită un act administrativ individual favorabil prin care, suma impozitului pe venit achitată de SRL „Ritlabs” în Federația Rusă pentru anul 2020 să fie dedusă din suma impozitului unic datorat de rezidentul parcului pentru tehnologia informației, precum și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual, privind scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului a sumei de 19 042,05 lei, achitate în Federația Rusă în anul 2020, conform cererii nr. 3785 din 10 noiembrie 2021.

Examinând cauza, prima instanță a respins acțiunea în contencios administrativ a SRL „Ritlabs” împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat.

Verificând legalitatea și temeinicia hotărârii atacate prin prisma argumentelor invocate în apel, Colegiul constată că prima instanță a stabilit corect circumstanțele de fapt relevante cauzei și a aplicat în mod corespunzător normele de drept material incidente raportului juridic litigios, motiv pentru care hotărârea contestată urmează a fi menținută.

Colegiul reține că în conformitate cu art. 14^1, alin. (1) din Codul fiscal, agenții economici rezidenți ai parcurilor pentru tehnologia informației cărora li se aplică regimul de impozitare stabilit la cap. I titlul X nu au obligații privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (activitatea operațională) conform prezentului titlu, impozitul în cauză fiind inclus în componența impozitului unic reglementat de cap. I titlul X.

Potrivit art. 367 din Codul fiscal, în sensul cap. I titlul X, *impozitul unic* este definit ca sumă datorată lunar la buget de către rezidenţii parcurilor pentru tehnologia informaţiei conform art.15 din Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informaţiei.

Conform art. 370 din Codul fiscal, cota impozitului unic constituie 7% din obiectul impunerii, dar nu mai puţin decît suma minimă stabilită la alin.(2). (2) Suma minimă a impozitului unic se va determina lunar pentru fiecare angajat şi va constitui 30% din cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul la care se referă perioada fiscală.

Art. 372 din Codul fiscal reglementează componenţa impozitului unic, indicând la alin.(1) lit.a) că în componenţa impozitului unic sînt incluse următoarele impozite, taxe şi contribuţii: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.

Potrivit art. 373 alin.(2) din Codul fiscal, impozitul unic se achită integral la bugetul de stat de către rezidenţii parcurilor pentru tehnologia informaţiei lunar, pînă la data de 25 a lunii următoare lunii de gestiune, la contul trezorerial conform codului IBAN

corespunzător sediului acestora, generat de Ministerul Finanţelor în acest scop, şi ulterior se repartizează în conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informaţiei. Contribuabilii rezidenţi ai parcurilor pentru tehnologia informaţiei care dispun de subdiviziuni în afara unităţii administrativ-teritoriale în care se află sediul central (adresa juridică) calculează şi achită impozitul unic integral la bugetul de stat conform adresei sediului central (adresei juridice).

În acord cu art. 15 alin.(1) lit.a) din Legea nr.77/2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informaţiei, pentru a facilita crearea şi activitatea parcurilor pentru tehnologia informaţiei, statul acordă rezidenţilor acestora următoarele stimulente: impozitul unic perceput de la rezidenţii parcurilor pentru tehnologia informaţiei în mărime de 7% din venitul din vînzări, care însă nu va fi sub suma minimă stabilită la alin.(2), care include următoarele impozite şi taxe: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, impozitul pe venit din salariu, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajaţi şi angajatori, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală datorate de angajaţi şi angajatori, taxele locale, impozitul pe bunurile imobiliare şi taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehicule înmatriculate în Republica Moldova, datorate de rezidenţii parcurilor în conformitate cu legislaţia aplicabilă. Celelalte impozite şi taxe vor fi achitate de rezidenţii parcurilor în modul general stabilit.

Pe de altă parte, potrivit art. 2 pct.pct.1 și 2 din Acordul între Guvernul Republicii Moldova şi Guvernul Federaţiei Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit şi pe proprietate şi prevenirea evaziunii fiscale din 12.04.96, în vigoare din 6 iunie 1997, prezentul Acord se va aplica la impozitele pe venit şi pe proprietate percepute în numele Statului Contractant, indiferent de modul în care sînt percepute. Vor fi considerate impozite pe venit şi pe proprietate toate impozitele percepute pe venitul total ori pe valoarea proprietăţii, sau din anumite elemente ale acestora.

Pct. 3 lit.b) din Acordul menționat prevede că, impozitele asupra cărora se va aplica prezentul Acord sînt: în cazul Republilcii Moldova: - impozitul pe beneficiu (venitul) întreprinderilor; - impozitul pe venitul persoanelor fizice; - impozitul pe proprietate, iar pct. 4 din acesta – că prezentul Acord se va aplica, de asemenea, oricăror impozite identice sau în esenţă similare, care vor fi percepute de oricare dintre Statele Contractante după data semnării prezentului Acord în plus sau în locul impozitelor existente la care se face referire în punctul 3 al prezentului articol.

Conform pct. 22 din același Acord, dacă rezidentul unui Stat Contractant realizează venituri sau deţine proprietate în celălalt Stat Contractant, care în corespundere cu prevederile prezentului Acord pot fi impuse în celălalt Stat Contractant, atunci primul Stat Contractant menţionat permite: a) scăderea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit, plătită în acest celălalt Stat Contractant; b) scăderea din impozitul pe proprietate a acestui rezident a sumei impozitului pe proprietate, plătită în acest celălalt Stat Contractant. Această scădere însă nu va putea depăşi suma impozitului primului Stat pe venitul sau pe proprietatea menţionată, calculat conform legislaţiei fiscale a acestui Stat. Dacă conform oricăror prevederi ale prezentului Acord, venitul sau proprietatea obţinută de rezidentul Statului Contractant se scutesc de impozit în acest Stat, atunci acest Stat Contractant poate, la calcularea sumei impozitului la partea rămasă

a venitului sau proprietăţii acestui rezident, să ţină cont de venitul sau proprietatea scutită de impozit.

Colegiul reține, prin prisma argumentelor invocate în apel că, în speță urmează a fi determinat dacă mecanismul evitării dublei impuneri prevăzut de Acordul din 12 aprilie 1996 între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse este aplicabil și în privința impozitului unic datorat de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, respectiv, dacă suma impozitului pe venit achitată de reclamantă în Federația Rusă poate fi dedusă din impozitul unic datorat în Republica Moldova în condițiile regimului fiscal special instituit de Legea nr. 77/2016 și titlul X cap. I din Codul fiscal.

Pentru soluționarea acestei probleme juridice, este necesară delimitarea naturii juridice a impozitului unic aplicabil rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației de mecanismul convențional al evitării dublei impuneri reglementat de Acordul din 12 aprilie 1996.

Primul mecanism, vizează modalitatea specială de impozitare instituită de stat pentru o categorie distinctă de contribuabili, și anume rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației. În cadrul acestui regim, obligațiile fiscale care, în regimul general, ar fi fost calculate și achitate separat sunt integrate într-o obligație fiscală unică, determinată potrivit unei formule proprii, în cotă de 7% din venitul din vânzări, cu respectarea pragului minim prevăzut de lege. Prin urmare, includerea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în componența impozitului unic nu echivalează cu transformarea acestuia într-un impozit pe venit și nu îi înlătură natura juridică autonomă.

Cel de-al doilea mecanism, prevăzut de Acordul privind evitarea dublei impuneri, operează exclusiv în raport cu impozitele pe venit sau pe proprietate, în sensul tratatului internațional, și presupune scăderea impozitului achitat într-un stat contractant din impozitul datorat în celălalt stat contractant pentru același venit sau aceeași proprietate. Acest mecanism presupune existența, în statul de rezidență, a unei obligații fiscale comparabile, calculate asupra aceluiași venit, din care să poată fi efectuată scăderea.

Așadar, Colegiul reține că, în cazul rezidenților „Moldova IT Park”, impozitul unic nu este determinat potrivit regulilor aplicabile impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, nu are aceeași bază fiscală și nu presupune stabilirea venitului impozabil, a cheltuielilor deductibile și a obligației fiscale finale conform regimului general de impunere. Acesta are un obiect autonom de impunere – venitul din vânzări – și o cotă proprie, fiind conceput de legiuitor ca un regim fiscal special, simplificat și derogatoriu.

Prin urmare, faptul că, ulterior încasării, impozitul unic este repartizat bugetar pe componente, inclusiv într-o cotă corespunzătoare impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, nu are semnificația juridică a unei recalificări a obligației fiscale achitate de contribuabil. Repartizarea prevăzută de lege constituie o operațiune de administrare și distribuire bugetară între componentele sistemului public național, iar nu un mecanism de individualizare fiscală a impozitelor datorate de rezident.

În acest sens, corect a reținut prima instanță că apelanta confundă componența economică și bugetară a impozitului unic cu natura juridică a obligației fiscale. Legiuitorul a prevăzut că impozitul unic „include” mai multe impozite, taxe și contribuții, însă această includere nu înseamnă că fiecare componentă își păstrează autonomia fiscală

față de contribuabil. Dimpotrivă, tocmai finalitatea regimului special constă în înlocuirea obligațiilor fiscale separate cu o obligație fiscală unică, datorată în condițiile speciale ale Legii nr. 77/2016 și ale titlului X cap. I din Codul fiscal.

Astfel, Colegiul nu poate accepta teza apelantei potrivit căreia, dacă o parte din impozitul unic este repartizată bugetar ca impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, atunci contribuabilul ar dobândi dreptul de a aplica asupra impozitului unic mecanismul scăderii prevăzut de Acord. O asemenea interpretare ar conduce la combinarea selectivă a două regimuri juridice diferite: contribuabilul ar beneficia de regimul special simplificat al impozitului unic, dar ar revendica, concomitent, facilități specifice regimului general al impozitului pe venit, fără ca legea să prevadă expres o asemenea posibilitate.

Colegiul subliniază că, tratatul internațional nu instituie, prin el însuși, un drept abstract la restituirea sau diminuarea oricărei obligații fiscale interne, ci stabilește o metodă de evitare a dublei impuneri aplicabilă în limitele impozitelor vizate de acord și în corelație cu legislația fiscală internă. Or, în lipsa unei obligații fiscale naționale determinate ca impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, din care să poată fi efectuată scăderea impozitului achitat în Federația Rusă, mecanismul convențional nu poate fi extins asupra impozitului unic.

În consecință, motivarea primei instanțe nu este contradictorie, ci distinge corect între includerea impozitului pe venit în arhitectura impozitului unic și inexistența unei identități juridice între aceste două forme de impunere. Această distincție justifică concluzia că suma achitată de SRL „Ritlabs” în Federația Rusă cu titlu de impozit pe venit nu poate fi dedusă din impozitul unic datorat în Republica Moldova în calitate de rezident al parcului pentru tehnologia informației.

Prin urmare, Colegiul constată că prima instanță a dat o interpretare corectă normelor fiscale interne și dispozițiilor Acordului din 12 aprilie 1996, reținând întemeiat că refuzul Ministerului Finanțelor și al Serviciului Fiscal de Stat de a admite deducerea solicitată nu contravine mecanismului de evitare a dublei impuneri.

În aceste condiții, Colegiul conchide că hotărârea instanței de fond este legală și întemeiată, iar apelul urmează a fi respins, cu menținerea integrală a acesteia.

În conformitate cu prevederile art.240 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

D E C I D E :

Apelul declarat de SRL ”Ritlabs”, se respinge.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 14 martie 2024.

Decizia cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni.

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei