



American Chamber of Commerce in Moldova

fighting for your business

AP "Camera de Comerț Americană din Moldova", nr. 3678, cod fiscal 1009620002440, bd. Ștefan cel Mare 202, clădirea KENTFORD, MD-2004, Chișinău, Moldova
Tel.: /+373 22/ 211 781, Fax: /+373 22/ 211 782, info@amcham.md, www.amcham.md

Către **Victor Barbăneagră**
Viceministru
Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova
str. Cosmonauților, 7, mun. Chișinău
MD – 2005, Republica Moldova

Nr. 22 din 18 mai 2010

Stimate domnule Viceministru,

În numele Asociației Patronale "Camera de Comerț Americană din Moldova" (în continuare Asociație), Vă mulțumim pentru oportunitatea oferită de a ne aduce contribuția la revizuirea Proiectului Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată (în continuare, „Proiect”) și pentru oferirea posibilității de a propune sugestii de amendare a acestuia. Vă prezentăm Avizul nostru propriu-zis în Anexa la această adresă.

Dorim să vă comunicăm, stimate domnule Viceministru disponibilitatea noastră de a colabora în continuare cu reprezentanții autorităților de stat competente în vederea amendării Proiectului.

Vă mulțumim pentru colaborare și vă rugăm să nu ezitați să ne contactați pentru orice informații adiționale.

Cu deosebit respect,

Mila Malairău
Director executiv al Asociației Patronale
“Camera de Comerț Americană din Moldova”
Tel: +373 22 211 781
Fax: +373 22 211 782
E-mail: milamalairau@amcham.md

Sugestii cu privire la amendarea Proiectului

1. Admiterea compensării TVA pasibile restituirii cu obligațiile viitoare față de bugetul public național

În condițiile actuale, agentul economic care beneficiază de dreptul de restituire a TVA poate compensa datoriile sale (sau ale creditorilor) față de bugetul public național cu sumele TVA pasibile restituirii (Codul fiscal, art. 101 alin. (5)).

Totuși, compensarea este posibilă doar dacă datoriile față de bugetul public național există, aceasta însemnând reflectarea în fișa personală a contribuabilului a datoriei în baza rapoartelor (dărilor de seamă) depuse, datoria fiind generată doar după expirarea termenului de plată a respectivei obligații.

În anumite circumstanțe, termenul de restituire fizică din buget a TVA (i.e. 45 de zile) nu se respectă. Însă, contribuabilul nu poate să-și exercite dreptul de proprietate asupra TVA de restituit, fiind astfel încălcat dreptul Constituțional (i.e. dreptul de proprietate) care rezultă expres din prevederile art. 127 al Constituției Republicii Moldova.

Cu alte cuvinte, în cazul nerestituirii fizice a TVA din buget, precum și în lipsa unor restanțe față de buget, contribuabilul nu poate utiliza efectiv sumele TVA spre restituire, acestea urmând a fi îndreptate în contul obligațiilor viitoare față de bugetul public național (inclusiv obligațiilor fiscale, vamale și celor aferente contribuțiilor obligatorii de asigurare socială și primelor de asigurare medicală).

În contextul celor menționate, sugerăm completarea *Legii pentru punerea în aplicare a Titlului V al Codului fiscal nr. 408-XV din 26.07.2001*, precum și ajustarea corespunzătoare a Proiectului, precum și a *Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 42 din 07.07.2004 cu privire la aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin compensare* cu prevederi exprese **care să permită contribuabilului să utilizeze TVA pasibilă restituirii în contul obligațiilor viitoare față de bugetul public național.** Această normă va fi aplicabilă prin derogare de la prevederile art. 101 alin. (5) și art. 101¹ alin. (4) precum și a art. 175 alin. (1) ale Codului Fiscal.

Efectele pozitive ale amendamentelor propuse se referă, printre altele, la:

- (i) **Posibilitatea de compensare a sumelor TVA spre restituire în contul viitoarelor obligații ar fi reciproc avantajoasă atât pentru mediul de afaceri, cât și pentru stat.** Aceasta ar permite (i) companiilor - să-și planifice și să gestioneze eficient lichiditățile în parte ce țin de onorarea viitoarelor obligații, (ii) statului – să mențină lichiditățile în cadrul bugetului public național și să beneficieze de sumele încasate în avans.
- (ii) **Măsură anticriză.** Ținând cont de impactul recesiunii economice resimțit atât de către mediul de afaceri, cât și de către stat, aceste amendamente ar reprezenta o măsură anticriză menită să îmbunătățească circuitul economic și gestionarea eficientă a lichidităților pentru ambii participanți.
- (iii) **Reducerea poverii administrative.** Implementarea amendamentelor propuse ar reduce impedimentele actualmente existente (compensarea doar cu datoriile existente) și, în final, crearea unei proceduri viabile de compensare.

2. Simplificarea procedurii de solicitare a restituirii TVA

Potrivit pct. 6 și 7 ale Proiectului, pentru a solicita restituirea TVA, subiecții impozabili urmează:

- să reflecte suma TVA solicitată spre restituire în Declarația privind TVA ce se prezintă pentru ultima perioadă fiscală pentru care se solicită restituirea TVA,
- să se adreseze la inspectoratele fiscale teritoriale de la locul de deservire prin depunerea unei cereri

de format standard, indicând în mod obligatoriu suma TVA solicitată spre restituire.

Pentru a simplifica procesul de solicitare a restituirii TVA, prin reducerea poverii administrative a acestuia, recomandăm excluderea obligativității depunerii unei cereri suplimentare la inspectoratele fiscale teritoriale, prin includerea în formularul Declarației privind TVA a unei boxe speciale, bifarea căreia să semnifice în mod automat solicitarea agentului economic de restituire a sumei TVA indicate în boxa 22 a aceleiași Declarații.

De exemplu, în România, modelul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor publice și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 77 din 21 ianuarie 2010 conține o astfel de rubrică bifarea căreia semnifică solicitarea rambursării soldului sumei negative de TVA.

3. Simplificarea criteriilor de risc

În vederea ameliorării climatului de afaceri, a reducerii numărului de controale fiscale efectuate de către autoritățile fiscale la agenții economici, este strict recomandabilă simplificarea condițiilor, actualmente aplicabile și prevăzute la pct. 10 al Proiectului, pentru adoptarea deciziei de restituire a TVA fără efectuarea controlului tematic preliminar,

Menționăm că această recomandare este argumentată de:

- (i) Necesitatea aplicării principiului constituțional al prezumției nevinovăției,
- (ii) Prioritatea de relansare a activității economice prin reducerea poverii administrative și fiscale pentru desfășurarea afacerilor, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 790 din 1 decembrie 2009 pentru aprobarea Programului de stabilizare și relansare economică a Republicii Moldova pe anii 2009-2011,
- (iii) Necesitatea implementării de reforme corelate cu obiectivele strategice declarate anterior de către autoritățile Guvernamentale – de simplificare și optimizare continuă a reglementărilor privind desfășurarea activității de întreprinzător¹,
- (iv) Raportul Băncii Mondiale "Doing Business 2009"² care, în baza criteriului ce măsoară ușurința cu care companiile își desfășoară activitatea, plasează Moldova pe locul 103 (i.e. cu 11 poziții mai puțin față de anul precedent),

De exemplu, ar fi recomandabile:

- Stabilirea în Proiect a unei excepții de la condiția de desfășurare a activității de cel puțin 2 ani pentru entitățile nou înregistrate, eventual prin includerea unor alte condiții menite să determine gradul de risc al acestora;
- Stabilirea în Proiect a unui plafon minim al TVA spre restituire, care să fie aprobată spre rambursare, fără control tematic anticipat (ex. în legislația României, este prevăzut că deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare prin care se solicită rambursarea unor sume mai mici sau egale cu 10.000 lei sunt considerate, în mod automat, cu risc fiscal mic, sistemul generând în mod automat proiectul Deciziei de rambursare a TVA);
- Revizuirea conceptuală a condițiilor de la pct. 10) sub-pct. 3) și 4), etc.

4. Documentele justificative solicitate pentru scopurile restituirii TVA aferente serviciilor exportate

¹ Legea nr. 295-XVI din 21 decembrie 2007 pentru aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare pe anii 2008-2011, precum și Legea nr. 424 din 16 decembrie 2004 privind revizuirea și optimizarea cadrului normativ de reglementare a activității de întreprinzător; Legea nr. 235 din 20 iulie 2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător

² Sursa: <http://www.doingbusiness.org/Documents/CountryProfiles/MDA.pdf>

Potrivit pct. 24, lit. h) al Regulamentului actual privind restituirea TVA aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 287 din 11.03.2008 (în continuare „HG 287”), precum și pct. 21, lit. i) al Proiectului, în procesul de restituire a TVA în situația efectuării de exporturi de servicii, subiecții impozabili respectivi urmează să prezinte, printre alte documente / informații și:

- (i) Confirmările scrise în original de la beneficiarul serviciilor exportate,
- (ii) Documentele de plată care confirmă achitarea serviciului prestat.

Totuși, în practica comercială, există situații în care agenții economici practică includerea în contractele lor de prestări servicii a clauzelor de acceptanță tacită.

De exemplu, (i) dacă în termen de 30 de zile de la recepționarea facturii de către beneficiarul nerezident de servicii prestatorul rezident al Moldovei nu primește o contestație din partea beneficiarului, serviciile se consideră a fi acceptate, (ii) dacă beneficiarul nerezident de servicii achită plata pentru serviciile facturate de către prestatorul rezident al Moldovei, serviciile se consideră a fi în mod implicit acceptate de către respectivul nerezident, etc.

O astfel de practică permite evitarea (i) întocmirii de către ambele părți a actelor de predare-primire a serviciilor prestate, sau a (ii) prezentării de către beneficiarii străini de servicii a confirmării scrise în original cu privire la beneficierea efectivă de serviciile exportate de către prestatorul rezident al Moldovei, așa cum este prevăzut actualmente de HG 287.

De asemenea, pentru a evita transferurile suplimentare în / din Moldova, este o practică des întâlnită stingerea prin compensare a obligațiilor reciproce de achitare a mijloacelor bănești cu părțile contractante din străinătate.

4.1. Aspecte aferente „confirmării scrise în original de la beneficiarul serviciilor exportate”

Cu referire la acest document, precum și luând în considerație situația specifică descrisă privind modul de confirmare a beneficierii de servicii în cazurile menționate, subliniem următoarele.

Potrivit art. 694 din Codul civil, tăcerea și inacțiunea nu valorează acceptarea dacă din lege, din practica stabilită între părți și din uzanțe nu reiese altfel. Prin urmare, părțile contractante au dreptul de a agreea ca tăcerea uneia dintre părți să producă efectul juridic de confirmare a beneficierii de anumite servicii.

Astfel, credem că tăcerea beneficiarilor serviciilor prestate de către subiecții impozabili din Moldova poate fi considerată drept confirmare a prestării efective a serviciilor și a lipsei de obiecții (i.e. a acceptării serviciilor), dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) Contractul de colaborare încheiat de către agentul economic din Moldova cu beneficiarii nerezidenți de servicii conține clauza conform căreia, neprimirea de către prestator a obiecțiilor de la beneficiarul serviciilor, în cadrul termenului stabilit de la data primirii facturii fiscale / facturii, echivalează acceptarea serviciilor;
- b) Contractul de colaborare conține prevederi exprese cu privire la modalitatea și forma comunicărilor între părți la expedierea atât a facturii, cât și a obiecțiilor;
- c) Factura expediată beneficiarilor de servicii conține descrierea succintă a serviciilor prestate și a remunerației aferente;
- d) Există probe ce confirmă primirea de către beneficiarii de servicii a facturii emise de către prestatorul din Moldova;
- e) Neprimirea obiecțiilor de la beneficiarul de servicii în cadrul termenului stabilit în acest sens în Contract.

În acest context, înțelegem că în situația în care toate condițiile impuse pentru restituirea TVA vor fi

îndeplinite, inclusiv cele de mai sus, lipsa confirmării scrise în original de la beneficiarii serviciilor exportate nu poate servi drept temei pentru refuzul autorităților fiscale în restituirea TVA.

Corespunzător, recomandăm includerea unor prevederi exprese în acest sens la pct. 21 al Proiectului.

4.2. Aspecte aferente „documentelor de plată ce ar confirma achitarea serviciului prestat”

Temeiul legal pentru operațiunile de compensare a obligațiilor reciproce de achitare a mijloacelor bănești îl constituie art. 651 din Codul civil. În înțelegerea noastră:

- Din punct de vedere juridic, operarea compensării are drept consecință stingerea obligațiilor, nerezidentul nemaiavând obligația de a transfera mijloace bănești pentru serviciile de care a beneficiat;
- În cazul stingerii obligațiilor reciproce prin compensare, de regulă, mijloacele bănești care ar urma să fie achitate de către nerezidenți pentru serviciile prestate de către prestator – subiect impozabil rezident al Moldovei, rămân a fi în conturile bancare ale acestuia din urmă. Prestatorul, la rândul său, va transfera în străinătate doar diferența pe care o datorează ca urmare a compensării datoriei cu creanța. Astfel, se asigură, în mod indirect, încasarea mijloacelor bănești pentru serviciile exportate;
- Aplicarea compensării nu micșorează volumul de mijloace bănești care ar fi urmat să fie achitate de către beneficiarii nerezidenți ai serviciilor. Sumele care rămâne în conturile bancare ale prestatorului – subiect impozabil rezident al Moldovei, vor echivala sumele pe care nerezidenții ar fi trebui să le achite pentru serviciile exportate.

Astfel, credem că în cazul în care, pe lângă (i) contractele dintre părți conținând clauze cu privire la prestarea serviciilor și modul menționat de achitare și (ii) facturile emise, există întocmite documente primare pentru justificarea compensării, completat cu toate elementele obligatorii prevăzute de Legea contabilității³, data stingerii obligației de a achita mijloace bănești va fi data expedierii documentelor primare de compensare (dacă acestea nu vor stabili o dată ulterioară acestor momente).

În acest context, înțelegem că în situația în care toate condițiile impuse pentru restituirea TVA vor fi îndeplinite, inclusiv cele de mai sus, lipsa documentului de plată care să confirme achitarea de către nerezident nu va servi drept temei pentru refuzul autorităților fiscale în restituirea TVA.

Corespunzător, recomandăm includerea unor prevederi exprese în acest sens la pct. 21 al Proiectului.

5. Cap. VIII al Proiectului

Sugerăm excluderea acestui Capitol din Proiect, întrucât prevederile actuale ale art. 104 al Titlului III al Codului fiscal nu prevăd aplicabilitatea cotei 0% a TVA pentru lucrările la construcția caselor de locuit, inclusiv a caselor construite cu aplicarea metodei de creditare ipotecară, cuprinse în programele social-economice cu destinație specială în domeniul construcției caselor de locuit, aprobate de autoritățile administrației publice centrale și/sau locale (i.e. aceste operațiuni au fost excluse din art. 104 de la 11 ianuarie 2008 prin *Legea nr. 299 din 21 decembrie 2007 pentru modificarea și completarea unor acte legislative*).

³ Potrivit art. 19 (6) al Legii contabilității