



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 **Ioniță Veaceslav**

Președinte,

Comisia parlamentară economie, buget și finanțe

Către **Chistruga Zinaida**

Vicepreședinte al Comisiei

Către **Cojocaru Vadim**

Vicepreședinte al Comisiei

Către **Guma Valeriu**

Secretar al Comisiei

Ref: Politica fiscală și vamală pentru anul 2012

30 noiembrie 2011

Stimați deputați,

În numele Asociației Patronale "Camera de Comerț Americană din Moldova" (în continuare „AmCham”), Vă mulțumim pentru oportunitatea oferită de a ne aduce contribuția la revizuirea **Proiectului de Lege pentru modificarea și completarea unor acte legislative (Politica fiscală și vamală pentru 2012)** și pentru oferirea posibilității de a propune sugestii de amendare a acestuia.

Pe parcursul acestui an am avut un dialog foarte constructiv cu Ministerul Finanțelor, materializat prin mai multe întâlniri precum și comentarii care se regăsesc în versiunea actuală a proiectului de lege. Considerăm că acest proiect de lege în linii generale este echilibrat, luând în considerație situația economică și socială actuală din Moldova.

Totodată, constatăm că proiectul de lege cuprinde câteva aspecte, care necesită o abordare conceptuală foarte prudentă, întru evitarea efectelor adverse pentru climatul de afaceri, dar și pentru cetățeni ai Republicii Moldova. Astfel, prin această corespondență ne propunem în primul rând să Vă comunicăm viziunea AmCham asupra acestor aspecte cheie, cum ar fi impozitarea dividendelor, introducerea metodelor indirecte de estimare a veniturilor persoanelor fizice, introducerea amenzilor considerabile pentru neutilizarea aparatului de casă, precum și alte aspecte.

Astfel, propunem spre atenția Dvs. **Avizul** AmCham cu privire la acest proiect de lege important, structurat în felul următor:

- **Anexa 1** – sugestiile AmCham privind introducerea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice
- **Anexa 2** – comentarii și recomandări AmCham cu privire la impozitarea dividendelor
- **Anexa 3** – comentarii și recomandări AmCham privind celelalte aspecte ale proiectului de lege



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

Dorim să Vă comunicăm, stimați deputați, disponibilitatea noastră de a colabora în continuare pentru perfecționarea cadrului fiscal, juridic și vamal.

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"
Bd. Ștefan cel Mare, 202
MD – 2004, mun. Chișinău
Republica Moldova

Tel: +373 22 211 781
Fax: +373 22 211 782
E-mail: milamalairau@amcham.md
www.amcham.md

Comentarii și recomandări cu privire la introducerea în Codul Fiscal a unui capitol nou - Capitolul 11¹

METODELE INDIRECTE DE ESTIMARE A VENITULUI IMPOZABIL AL PERSOANELOR FIZICE

Introducere

Se propune completarea începând cu **1 ianuarie 2012** a Titlului V al Codului Fiscal cu un Capitol nou - (11¹) „Metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice”. Scopul acestui capitol este de a permite statului să impoziteze acele venituri ale persoanelor fizice, care eludează într-un fel sau altul de la raportare, declarare și impozitare legală a acestor venituri în baza normelor generale („**venituri nedeclarate**”).

Totuși, proiectul de Lege conține o serie de neclarități. Propunerea de impozitare a veniturilor nedeclarate nu trebuie în nici un fel să afecteze acele persoane, **care nu au eludat în perioadele precedente de la raportare, declarare și impozitare legală a acestor venituri („contribuabili onești”)**. **Astfel, propunerile vizate nu trebuie să impună contribuabililor onești careva obligații suplimentare de raportare, declarare sau impozitare.**

Propunerea de impozitare a veniturilor nedeclarate trebuie să țină seama de persoanele, care nu se califică drept contribuabili onești („**contribuabili neonești**”) și să creeze obligații de **raportare, declarare și impozitare anume pentru aceste persoane.**

Odată ce se propune ca subiecții estimării să fie persoanele fizice rezidente, care în perioada unui an fiscal:

- dobândesc proprietăți în valoare de peste 1 milion de lei („**investiții**”) sau
- efectuează cheltuieli individuale în sumă de peste 300 mii lei („**cheltuieli**”),

atunci anume veniturile acestor persoane trebuie să fie:

- supuse verificării fiscale prealabile (Articolul 226¹⁴), fără înștiințarea („deranjarea”) persoanei fizice, pentru a determina, dacă investițiile și cheltuielile respective sunt sau nu în disonanță cu veniturile persoanelor date, obținute atât până la 01.01.2012, cât și după această dată; și
- supuse unui control fiscal (Articolul 226¹⁵), dacă rezultatele verificării fiscale prealabile indică asupra existenței unor disonanțe dintre veniturile reale și cele declarate.

Având în vedere principiile de bază stabilite de art. 6, alin. (8) al Codului fiscal, și anume:

- **certitudinea impunerii** – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;
- **echitatea fiscală** – tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;
- **stabilitatea fiscală** – efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea prezentului cod;

precum și faptul că la stabilirea impozitelor și taxelor potrivit art. 6, alin. (9) al Codului fiscal sunt obligatorii următoarele elemente:

- a) **obiectul impunerii;**
- b) **subiectul impunerii (contribuabilul);**
- c) **sursa de plată a impozitului;**
- d) **unitatea de impunere;**
- e) **cota (cotele) de impunere;**
- f) **termenul de achitare a impozitelor**

considerăm **strict necesară revizuirea în detaliu a întregului Capitol 11.1 în vederea corelării acestuia cu principiile și elementele sus-menționate.**

Astfel de revizuire **va elimina abuzuri** care ar putea avea loc atât la **interpretarea neunivocă** a Conceptului propus **din partea autorităților fiscale**, cât și anumite **abordări incorecte din partea unor contribuabili de rea credință.**

Totodată, ținând cont de scopul nobil, rezonanța și impactul acestui Concept, considerăm că anterior punerii în aplicare **a acestuia, urmează a fi întreprinse un șir de acțiuni, printre care:**

1. consultarea societății civile, precum și celor mai bune practici internaționale în acest sens
2. claritatea normelor eliminând eventualele interpretări neunivoce și abuzuri
3. popularizarea în masă a conceptului dat (inclusiv toate implicațiile ce derivă)
4. asigurarea unui regim tranzitoriu în care subiecților impozabili nu le vor fi aplicate amenzi.

Respectiv, în vederea implementării eficiente a Conceptului dat, **considerăm că o serie de acțiuni complexe ar trebui de implementat treptat pe parcursul anului 2012, iar intrarea în vigoare a conceptului urmând să fie amânată cel puțin cu un an.**

Prevederea legală	Comentarii
Art. 226¹. Noțiuni (4) <i>venitul impozabil estimat</i> – venitul apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor indirecte de estimare;	În varianta actuală a <i>proiectului de lege</i> , venitul impozabil estimat este definit ca <u>venitul apreciat</u> (rezultat) prin aplicarea metodelor indirecte de estimare. Întrucât venitul apreciat poate include: 1. veniturile impozabile conform modului general stabilit 2. veniturile impozabile, care sunt impozitate final la sursa de plată, beneficiarul acestor venituri fiind scutit de la includerea lor în componența venitului brut/de la declararea acestora; precum și 3. veniturile neimpozabile sugerăm reformularea noțiunii „ venitului impozabil estimat ” după cum urmează: „ venitul impozabil apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor indirecte de estimare, cu excepția veniturilor ce au fost impozitate final la sursa de plată și a veniturilor neimpozabile ” (potrivit Codului Fiscal (de ex. art. 90.1 și art.20, etc.)).
Art. 226². Termenul de prescripție pentru determinarea venitului impozabil „Termenul de prescripție pentru	Acest articol stipulează că „termenul de prescripție pentru determinarea venitului impozabil estimat al persoanei fizice nu va depăși termenul stabilit de art. 264 alin. (1)”, adică 4 ani . Potrivit art. 1 alin. (4) din <i>Legea privind modul de publicare și intrare în vigoare a actelor oficiale</i> ¹ , actele oficiale

¹ Monitorul Oficial, 1994, nr. 1; 1997, nr. 66, art. 549; 1998, nr. 60-61, art. 411.

determinarea venitului impozabil estimat a persoanei fizice nu va depăși termenul stabilit de art.264 alin.(1)."	<u>intră în vigoare la data publicării sau la data prevăzută în textul lor.</u> Astfel, înțelegem că persoanele fizice vor fi supuse verificării doar pentru perioadele fiscale <u>care urmează după intrarea în vigoare, adică începând cu 2012, și pentru veniturile obținute începând cu 2012, ceea ce trebuie specificat expres în articolul 226².</u>
Art. 226³. Subiecții estimării prin metode indirecte Subiecții estimării sînt persoanele fizice rezidente, cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și care: - în perioada unui an fiscal obțin proprietăți (bunuri imobiliare, valori mobiliare, mijloace de transport, mijloace bănești) ce depășesc cumulativ suma de 1 milion de lei, cu excepția persoanelor fizice proprietari ai bunurilor imobiliare care au început construcția pînă la 1 ianuarie 2012, iar înregistrarea la organul cadastral au efectuat-o după aceasta dată; - efectuează pe parcursul unui an fiscal cheltuieli individuale, altele decît cele specificate mai sus, ce depășesc suma de 300 mii lei.	Deși redacția actuală a acestui articol definește ca subiecți ai estimării persoanele fizice rezidente, cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și care efectuează pe parcursul unui an fiscal cheltuieli individuale ce depășesc suma de 300 mii lei, <i>nu este definit un mecanism transparent și clar pentru estimarea venitului membrilor familiei care fac achiziții de proprietate/cheltuieli comune, care depășesc limitele stabilite în acest articol.</i> În lipsa unui asemenea mecanism, poate fi generată <i>dubla impozitare</i> în cazul în care o persoană va deveni subiect al estimării prin metode indirecte deoarece a suportat cheltuieli mai mari decît 300 mii lei, acestea fiind acoperite de veniturile altui membru al familiei și care au fost deja impozitate conform modului general stabilit de legislație. Recomandare: Propunem să fie reglementată situația veniturilor comune în devălmășie. Avînd în vedere că prezentul capitol <i>va intra în vigoare după 2012</i>, este de asemenea necesară specificarea expresă în lege că subiecți ai estimării sînt persoanele fizice care în perioada unui an fiscal: • Obțin proprietăți ce depășesc suma de 1 milion de lei <i>începînd cu 2012</i>, • Efectuează cheltuieli individuale de depășesc suma de 300 mii lei <i>începînd cu 2012</i>.
Art. 226⁴. Obiectul estimării prin metode indirecte Obiectul estimării sînt orice venituri obținute de persoana fizică din sursele de venit impozabile stabilite conform art.18 din prezentul Cod.	Este necesară completarea noțiunii „Obiect al impunerii sînt orice venituri obținute de persoana fizică din sursele de venit impozabile stabilite conform art. 18 din prezentul Cod” prin includerea următorului conținut: „cu excepția: 1) Veniturilor specificate la alin. (1), (3), (3¹), (3³) și (3⁴) ale art. 90¹ ale Codului Fiscal, precum și 2) Veniturilor obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sînt transmise rudelor pînă la gradul III pe linie dreaptă, cu condiția că: a) Sînt confirmate documentar prin declarațiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar, alte documente care autentifică proveniența lor legală în țară; b) Este prezentată organului fiscal confirmarea privind gradul de rudenie.”
Art.226⁵. Modalitatea impozitării Impozitarea venitului impozabil estimat se efectuează în mod	Versiunea actuală a acestui articol este expusă într-o redacție foarte generală. Ținînd cont de faptul că cotele impozitului pe venit de regulă sunt aprobate anual, în vederea estimării corecte a

general stabilit de legislația fiscală pentru impozitarea veniturilor persoanelor fizice.	obligației fiscale a subiectului impozabil este necesară indicarea expresă a mecanismului de apreciere a obligației fiscale (a cotelor de impozitare), precum și corelarea acestora cu perioadele fiscale pentru care a fost determinat venitul impozabil estimat. În așa mod, <u>veniturile impozabile nedeclarate vor fi impozitate la cotele în vigoare în perioada pentru care venitul a fost estimat.</u>
Art. 226⁶. Metodele indirecte de estimare Art. 226⁷. Declararea disponibilului de mijloace bănești	Înțelegem că scopul metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil este de a asigura îndeplinirea obligațiilor fiscale a persoanelor fizice prin: - identificarea veniturilor nedeclarate, cu excepția veniturilor impozitate final la sursa de plată și a veniturilor obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova (inclusiv cele ce sînt transmise rudelor pînă la gradul III pe linie dreaptă), și - impozitarea acestor venituri. Articolele 226⁶ și 226⁷ trebuie să fie prezentate prin prisma unei abordări clare, unice și coerente. Deși art. 226⁵ stipulează că venitul impozabil estimat va fi impozitat în modul general stabilit de legislația fiscală, alin. (4) al art. 226⁶ prevede că la determinarea venitului impozabil estimat <u>se va ține cont de</u> mijloacele bănești declarate conform art. 226⁷ și veniturile neimpozabile conform art. 20 obținute <u>după 1 ianuarie 2012.</u> Totodată, alin. (6) al art. 226⁶ stabilește că la determinarea venitului impozabil estimat al subiecților ce nu au obligația de a depune declarația conform art. 226⁷ <u>se va ține cont de</u> veniturile obținute pînă la 1 ianuarie 2012 în sumă pînă la 300 mii lei, iar alin. (3) al art. 226⁷ menționează că sumele declarate conform alin.(1) art. 226⁷ <u>se vor lua în considerare</u> la determinarea venitului impozabil estimat în calitate de venituri obținute pînă la 1 ianuarie 2012. În acest context sensul purtat de expresiile „<u>se va ține cont de</u>” și „<u>se vor lua în considerare</u>” este foarte neclar și interpretabil, fapt care necesită specificarea expresă în lege a semnificației acestora și ,deci, a tratamentului aplicabil, deoarece pot apărea cel puțin 2 situații: - Dacă prin expresiile „<u>se va ține cont de / se vor lua în considerare</u>” se are în vedere că <u>veniturile nedeclarate obținute pînă la 1 ianuarie 2012 nu vor fi impozitate ulterior</u>, atunci este vorba despre o eventuală legalizare a capitalului/veniturilor/mijloacelor bănești obținute de persoanele fizice <u>pînă la 1 ianuarie 2012</u> și nedeclarate pînă la această dată, fapt care trebuie de stipulat expres, făcând obiectul unui capitol separat în Codul Fiscal. De asemenea, este necesară specificarea expresă în art. 226⁶ a următorului conținut: <i>„Nu vor fi considerate drept venituri impozabile estimate următoarele tipuri de venituri:</i> - Veniturile scutite de impozitul pe venit conform legislației, - Veniturile impozitate final la sursa de plată, - Veniturile declarate și impozitate conform modului general stabilit de legislație în perioadele fiscale anterioare anului 2012, precum și - Veniturile obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sînt transmise rudelor pînă la gradul III pe linie dreaptă, cu condiția că: - Sînt confirmate documentar prin declarațiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar, alte documente care autentifică proveniența lor legală în țară; - Este prezentată organului fiscal confirmarea privind gradul de rudenie.”

	2. Dacă totuși expresiile „se va ține cont de / se vor lua în considerare” denotă faptul că veniturile nedecarate obținute până la 1 ianuarie 2012 vor fi impozitate, urmează a fi stabilit expres mecanismul de declarare, impozitare a acestor tipuri de venituri. <u>Însă, credem că astfel de abordare ar putea genera contradicții cu prevederile din art. 1 alin. (4) din Legea privind modul de publicare și intrare în vigoare a actelor oficiale</u> (pentru mai multe detalii vă rugăm să vă referiți la comentariile aferente art 226² al prezentului Aviz).
Articolul 226⁶. Metodele indirecte de estimare (6) Pentru subiecții estimării care nu au obligația de a depune declarația conform art.226⁷ la determinarea venitului impozabil estimat se va ține cont de veniturile obținute până la 1 ianuarie 2012 în sumă până la 300 mii lei.	Abordarea este absolut nejustificată și inechitabilă. Abordarea stimulează subiecții estimării care nu au obligația de a depune declarația conform art.226⁷ la determinarea venitului impozabil să depună declarațiile respective, dar există riscul ca acceptarea depunerii acestora poate fi refuzată de fisc, deoarece persoanele date nu sunt subiecți ai declarării. Recomandare: Se propune de exclus.
Articolul 226⁷. Declararea disponibilului de mijloace bănești (1) Persoanele fizice, cetățeni ai Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător și care, conform situației de la 1 ianuarie 2012, dispun de mijloace bănești în sume mai mari de 300 mii lei, au obligația de a depune la inspectoratul fiscal teritorial după locul de reședință, în termen de până la 31 martie 2012, declarația cu privire la disponibilul de mijloace bănești. În cazul în care suma declarată va fi mai mare de 1 milion lei persoanele fizice sînt <u>obligate să anexeze la declarație documentele care confirmă proveniența sumei declarate.</u> (3) Sumele declarate în	Prevederea proiectului vine să instituie anumite obligații și limite cu privire la confirmarea dobândirii mijloacelor bănești de către persoanele fizice. 1. În primul rând se instituie obligația prezentării documentelor confirmative privind dobândirea dreptului de proprietate asupra mijloacelor bănești care depășesc suma de 1 milion lei pentru persoanele fizice. Această prevedere vine să submineze și să contrazică prevederile art.46 alin.1 și 3 a Constituției Republicii Moldova (CRM), care prevede că <u>dreptul la proprietate privată este garantat și caracterul licit al dobândirii averii se prezumă.</u> Prin instituirea obligației de dovedire a provenienței mijloacelor bănești, titularului dreptului i se impun obligații nejustificate. De altfel, prin Hotărârea Curții Constituționale privind interpretarea articolului 46 alin.(3) din Constituție nr. 21 din 20.10.2011 au fost expuse următoarele argumente: a) prezumția caracterului licit al dobândirii averii, prevăzută de alineatul (3) al articolului 46 din Constituție, constituie o garanție constituțională a dreptului de proprietate privată, fiind în deplină concordanță cu alineatul (1) din același articol, potrivit căruia: “Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului sînt garantate.” (pct.21) b) Această prezumție se întemeiază pe principiul general, potrivit căruia orice act sau fapt juridic este prezumat licit până la proba contrarie. <u>Prezumția constituțională atribuie sarcina probei exclusiv organelor statului.</u> (pct.24) c) La fel, securitatea juridică a dreptului de proprietate asupra bunurilor ce alcătuiesc averea unei persoane este indisolubil legată de prezumția dobândirii licite a averii. În absența unei astfel de prezumții, deținătorul unui bun ar fi supus unei insecurități continue, întrucât ori de câte ori s-ar invoca dobândirea ilicită a respectivului bun, sarcina probei nu ar reveni celui care face afirmația, ci deținătorului bunului. De aceea, înlăturarea acestei

conformitate cu alin.(1) din prezentul articol se vor lua în considerare la determinarea venitului impozabil estimat în calitate de venituri obținute în perioada de până la 1 ianuarie 2012. Persoanele fizice care nu vor depune declarațiile în conformitate cu alin.(1) din prezentul articol <u>nu vor avea dreptul să argumenteze veniturile obținute până la 1 ianuarie 2012.</u>	prezumții are semnificația suprimării unei garanții constituționale a dreptului de proprietate (pct.40). 2. Prevederea din alin.3 al art. 226⁷ din proiect, la fel vine să suprimă libertatea condițiilor de justificare a dobândirii dreptului de proprietate și îngreunează drepturile persoanei prin interdicția de argumentare a dobândirii veniturilor în perioada de până la 01.01.2012. Aceasta în condițiile în care și obligația argumentării este nejustificată și contravine principiilor constituționale, după cum a fost menționat mai sus. Prin urmare, prevederile menționate din proiect vin în contradicție și cu principiul securității raporturilor juridice, care este vehement statuat de jurisprudența CEDO (Heinrich v. Franța; Lutz v. Austria; Butkevicius v. Lituania; Prodan v. Moldova). 3. Prevederile propuse în proiect vin în contradicție și cu scopurile propuse de autori, menționate în nota informativă asupra proiectului, și anume cele cu privire la reducerea presiunii fiscale a contribuabililor. 4. Propunerea discriminează dintre (i) persoanele care declara o sumă între 300 mii lei și 1 milion lei și (ii) persoanele care declară mai mult de 1 milion de lei, prin aceea ca ultimele sunt obligate să anexeze la declarație documentele care confirmă proveniența sumei declarate, iar primele nu. 5. „Disponerea de mijloace bănești în sume mari” nu presupune neapărat faptul că aceste mijloace bănești fac parte din venitul celor, care dispun de ele; deseori persoanele fizice dispun de (posedă/gestionează) mijloace bănești ale altor persoane (e.g. în baza unor relații de împrumut). 6. Propunerea stimulează persoanele care dețin mijloace bănești neconfirmate să le transforme până la intrarea în vigoare a legii în alte active ne-monetare (e.g. bunuri imobiliare, valori mobiliare, mijloace de transport, mijloace bănești) pentru a eluda supravegherea fiscală. 7. Propunerea stimulează o retragere masivă a depozitelor persoanelor fizice din sistemul bancar al Republicii Moldova. <u>Recomandare:</u> Declararea disponibilului de mijloace bănești: i. nu adaugă valoare procesului de impozitare a veniturilor nedeclarete; ii. impune o povară suplimentară și deloc nemeritată asupra contribuabililor onești; le creează disconfort și griji suplimentare; iii. penalizează contribuabilii onești, care din diverse motive nu au depus declarația cerută în termen; fapt pentru care se propune de exclus în întregime acest articol. <u>Variantă de redacție alternativă (deloc preferabilă); a se examina împreună cu excluderea completă a alin. (6) din Art. 226⁶:</u> Articolul 226⁷. Declararea disponibilului de mijloace bănești (1) Persoanele fizice, cetățeni ai Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător sau activitate profesională și care, conform situației de la 1 ianuarie 2012, dispun de mijloace bănești în sume mai mari de 300 mii lei, au obligația de a depune la inspectoratul fiscal teritorial după locul de reședință, în termen de până la 31 martie 2012,
--	---

	declarația cu privire la disponibilul de mijloace bănești. În cazul în care suma declarată va fi mai mare de 1 milion lei persoanele fizice sînt obligate să anexeze la declarație documentele care confirmă proveniența sumei declarate. (3) Declarațiile cu privire la disponibilul de mijloace bănești, depuse Sumele declarate în conformitate cu alin.(1) din prezentul articol, se vor lua în considerare ca fiind una din sursele de la determinare a venitului impozabil estimat, obținut în calitate de venituri obținute în perioada de pînă la 1 ianuarie 2012. Personale fizice care nu vor depune declarațiile în conformitate cu alin.(1) din prezentul articol nu vor avea dreptul să argumenteze veniturile obținute pînă la 1 ianuarie 2012.
Art. 226⁷. Declararea disponibilului de mijloace bănești Art. 226¹⁵. Controlul fiscal	Urmează a fi clarificat statutul declarațiilor stabilite la art. 226⁷ și art. 226¹⁵ în sensul corespunderii acestora definiției specificate la art. 129 punctul 9) al Codului Fiscal, și anume: - Formularul declarației privind disponibilul de mijloace bănești - alin. (2) din art. 226⁷ - Formularul declarației cu privire la avere - alin. (2) art. 226¹⁵ În acest context, credem că respectivele declarații ar trebui să fie aprobate de Guvern (prin analogie cu celelalte dări de seamă fiscale) cu asigurarea consultării publice a respectivelor proiecte de Hotărâre a Guvernului cu societatea civilă.
Articolul 226⁸. Metoda cheltuielilor (1) Metoda cheltuielilor constă în compararea cheltuielilor individuale efectuate de către persoana fizică cu veniturile declarate în perioada supusă verificării. (2) <u>Diferența pozitivă între cheltuielile individuale efectuate și veniturile declarate constituie venitul nedeclarat.</u>	Așa cum este menționat și la art. 226³ de mai sus, prevederile proiectului nu răspund la situația proprietății comune în devălmășie a soților. Așadar cheltuielile unui soț pot fi mai mari decât venitul pe care îl are, dar cheltuielile sunt efectuate din bunurile comune în conformitate cu prevederile Codului civil și Codului familiei. Recomandare: Propunem să fie reglementată situația veniturilor comune în devălmășie.
Articolul 226¹³. Analiza și selectarea persoanelor fizice ce urmează a fi supuse verificării (1) În procesul analizei și selectării persoanelor fizice ce urmează a fi supuse verificării, organul fiscal va întreprinde următoarele acțiuni: a) aplicarea metodelor de analiză a riscurilor în scopul stabilirii domeniilor cu cel mai înalt nivel al riscurilor; b) selectarea persoanelor fizice care vor fi supuse verificării	Redacția propusă este periculoasă, foarte discreționară și subiectivă. Organul fiscal nu trebuie să decidă selectarea persoanelor fizice, care vor fi supuse verificării fiscale prealabile. <u>Persoanele fizice trebuie să cunoască faptul că dacă efectuează investiții sau suporta cheltuieli de un anumit nivel, ei automat vor cădea sub vizorul organelor fiscale.</u> Recomandare: Odată ce se propune (Art. 226³) ca subiecții estimării să fie persoanele fizice rezidente, care în perioada unui an fiscal: ▪ dobîndesc proprietăți în valoare de peste 1 milion de lei („investiții”) sau ▪ efectuează cheltuieli individuale în sumă de peste 300 mii lei („cheltuieli”), atunci anume aceste persoane și trebuie să fie:

fiscale prealabile. (2) Analiza de risc reprezintă activitatea efectuată de către organul fiscal pentru a identifica riscurile de nedeclarare a venitului impozabil de către persoanele fizice și selectarea acestora pentru verificarea prealabilă. (3) Metoda de analiză a riscurilor se aprobă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. (4) Selectarea persoanelor fizice ce urmează a fi supuse verificării fiscale prealabile se va efectua de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în conformitate cu procedura aprobată.	▪ supuse verificării fiscale prealabile (Articolul 226¹⁴), fără înștiințarea („deranjarea”) persoanei fizice, pentru a determina, dacă investițiile și cheltuielile respective sunt sau nu în disonanță cu veniturile persoanelor date, obținute atât până la 01.01.2012, cât și după această dată; și ▪ supuse unui control fiscal (Articolul 226¹⁵), dacă rezultatele verificării fiscale prealabile indică asupra existenței unor disonanțe dintre veniturile reale și cele declarate.
Articolul 226¹⁵. Controlul fiscal (12) Durata efectuării controlului fiscal este stabilită de organul fiscal și nu poate fi mai mare de 3 luni de la data inițierii controlului. <u>Perioadele stabilite pentru prezentarea documentelor, informațiilor, explicațiilor și/sau altor probe solicitate de organul fiscal, nu vor fi incluse în calculul duratei controlului fiscal.</u> (13) Controlul fiscal poate fi <u>sistat</u> la apariția uneia din următoarele condiții ce țin de obiectul controlului: a) <u>necesitatea obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau altor probe suplimentare;</u> (15) <u>Perioada sistării controlului nu se include în durata efectuării controlului</u>, ultima fiind calculată din ziua inițierii lui până la ziua semnării actului de control fiscal.	Este neclară situația dintre - perioadele stabilite pentru prezentarea documentelor, informațiilor, explicațiilor sau altor probe care nu se includ în calcularea duratei de control fiscal, pe de o parte; și - sistarea controlului fiscal pe motivul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau altor probe suplimentare. Perioada sistării nefiind inclusă în perioada controlului. Din formularea existentă în proiect nu este clară diferența juridică a situațiilor enunțate. Lacunele proiectului se evidențiază prin nereglementarea efectelor distincte a fiecărei situații. Efectul comun este că pentru perioada de prezentare a documentelor (atât pentru alin.12 cât și 13) această perioadă nu se include în perioada de control. Totodată nu se evidențiază natura juridică a conceptului de sistare a controlului, care ar trebui să presupună sistarea (de fapt, suspendarea) oricăror acțiuni de control de către organul fiscal (situație care nu este reglementată în amendamentele propuse). În acest sens se iscă o contradicție de operare. Pe de o parte neinclusiunea în calcul a perioadei necesare pentru obținerea documentelor și informațiilor de la terți, și pe de altă parte neinterzicerea efectuării oricăror acte de control din partea organelor fiscale. Totodată faptul că perioadele stabilite pentru prezentarea documentelor, informațiilor explicațiilor și/sau altor probe solicitate de organul fiscal (alin.12), nu vor fi incluse în calculul duratei controlului fiscal ar presupune că organul fiscal este în drept să efectueze alte acțiuni de control. Urmează a fi făcută distincția, inclusiv referitor la efecte juridice, între acordarea unei perioade pentru prezentarea documentelor informațiilor, explicațiilor și/sau altor probe solicitate de organul fiscal (alin.12) și sistarea controlului fiscal la necesitatea obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau altor probe suplimentare, (probabil prevederea din alin.12 ar trebui să se aplice doar situațiilor când informația solicitată se adresează persoanei controlate, fapt care nu este specificat, dar cea din alin.13 – doar când este solicitată de la terți, ceea ce este specificat). În orice caz, autorul proiectului operează cu termeni diferiți: „<i>neinclusiunea termenului</i>” și „<i>sistare</i>” perioada cărora nu se include în termenul de control. Ținând cont de natura instituției juridice de sistare, care presupune suspendare, trebuie de inclus

	obligația organului de control de a sista/suspenda orice alte acte de control. Lipsa coroborării corespunzătoare dintre aceste instituții poate duce la tergiversarea/întinderea/prelungirea intenționată a perioadei de control. Recomandare: 1. Specificarea în alin.12 că prevederea se referă la persoana controlată. Aceasta poate fi operată prin introducerea după cuvintele „<i>Perioadele stabilite pentru prezentarea</i>” a cuvintelor „<i>de către persoana supusă controlului a</i>”; 2. Introdus prevederea conform căreia pe perioada sistării controlului organul de control să nu aibă dreptul să efectueze alte acte de control.
Nu sunt prevăzute condițiile de efectuare a controlului repetat.	Efectuarea controlului este o măsură administrativă prin care, în limitele legii, pot fi restrânse anumite drepturi ale persoanei. Efectuarea repetată continuă/nejustificată/etc. a unor controale poate duce la încălcarea drepturilor persoanei. În condițiile situației sociale, economice, politice existente în RM este necesar de introdus un mecanism de limitare a controlului repetat abuziv din partea organelor fiscale. Recomandare: De elaborat un mecanism de ameliorare a eventualelor abuzuri de control asupra persoanei controlate.

Totodată, **pentru perioada inițială (tranzitorie) de aplicare a conceptului dat (aferent veniturilor obținute după 2012) este necesară stipularea expresă privind neaplicarea sancțiunilor** pentru:

- neprezentarea declarației menționate la art. 226⁷ și art. 226¹⁵,
- neachitarea impozitului calculat în urma aplicării metodelor indirecte.

Comentarii și recomandări cu privire la
IMPOZITAREA DIVIDENDELOR (art. 15, art. 18, art. 90¹, art. 91)

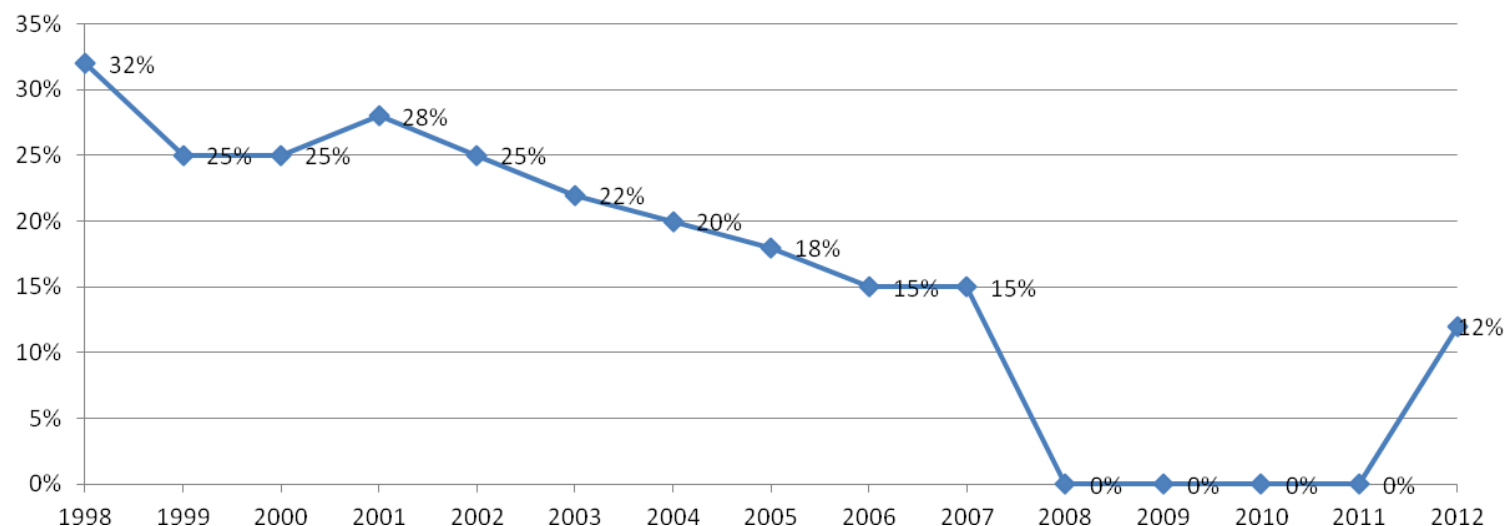
Cu referire la impozitarea dividendelor, recomandăm următoarele aspecte:

- scutirea de impozitare a dividendelor plătite de către agenții economici rezidenți către persoanele fizice rezidente (astfel cum a fost aplicabil până în 2008);
- scutirea de impozitare a dividendelor plătite de către agenții economici rezidenți către persoanele juridice rezidente;
- aplicarea unui impozit cu reținere la sursă de 3%-6% la dividendele plătite de către agenții economici rezidenți către nerezidenți.

Argumentele care stau la baza acestor recomandări sunt prezentate mai jos.

Potrivit politicii fiscale pentru anul 2012, se prevede introducerea cotei de 12% a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (cu anularea tuturor facilităților fiscale generale și individuale). Astfel, din graficul prezentat mai jos, se poate analiza evoluția cotelor impozitului pe venit în Republica Moldova, pentru perioada 1998-2012:

Cotele impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător



Potrivit graficului de mai sus, se poate observa că cotele impozitului pe venit au avut o tendință continuă descrescătoare până în anul 2011, ceea ce corespundea tendințelor țărilor din regiunea Europei Centrale și de Est.

Din 2012, se va aplica cota de 12%, care este una redusă, dar nu este cea mai mică comparativ cu țările din Europa Centrală și de Est sau chiar comparativ cu unele state membre ale Uniunii Europene. Astfel, de exemplu, rata de 10% este aplicabilă în Bulgaria, Ungaria (pentru veniturile de până la 500 mil forinți), Albania, Macedonia și Serbia.

Potrivit proiectului de lege, începând cu 1 ianuarie 2012 vor fi aplicabile următoarele regimuri de impozitare a dividendelor (a profitului net, după aplicarea impozitului de 12%):

Aționar /asociat	Impozit cu reținere la sursa de plată	Impozit pe venit	Comentarii
Persoană fizică rezidentă	15%*	-	Dividendele achitate persoanelor fizice rezidente vor fi taxate cu un impozit cu reținere la sursa de plată final de 15% (i.e. reținerea finală a impozitului scutește persoana fizică de la includerea lor în componența venitului brut, precum și de la declararea acestora).
Persoană juridică rezidentă	-	12%**	Dividendele achitate persoanelor juridice rezidente vor fi scutite de reținere la sursa de plată, dar se vor include în venitul brut al beneficiarului și se vor taxa cu un impozit pe venit din activitatea de întreprinzător de 12%.
Nerezident (persoană fizică sau juridică)	12%***	-	

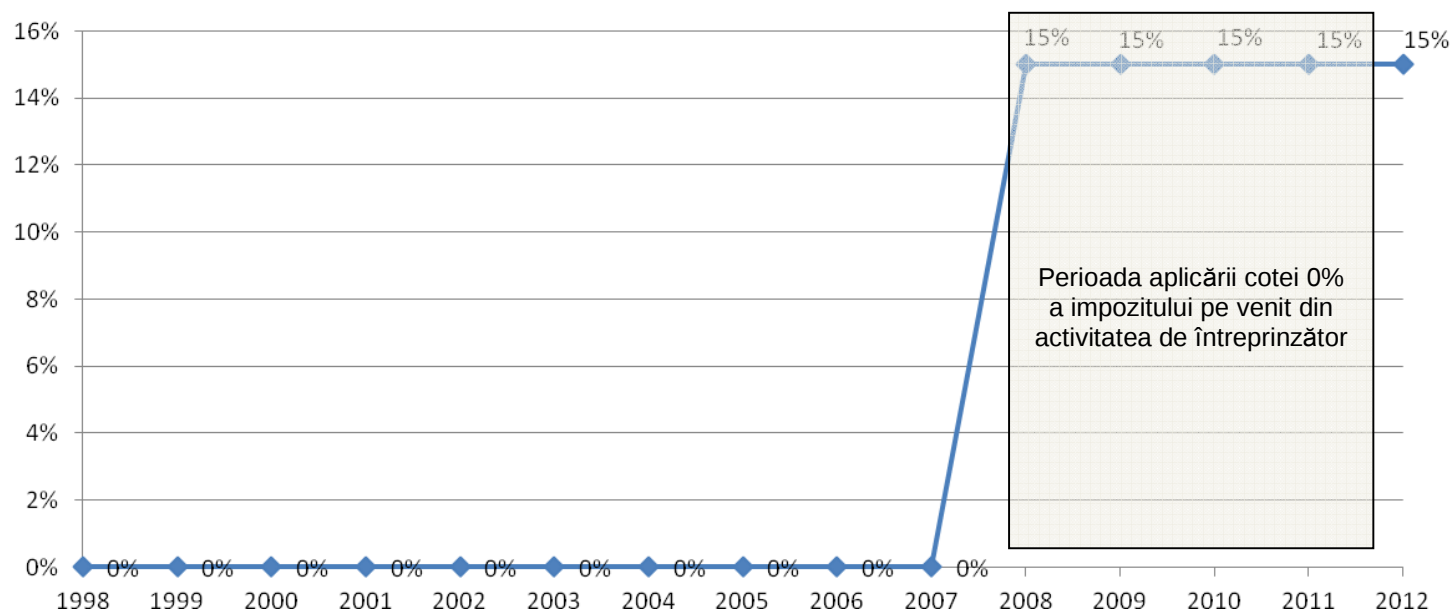
* Impozit final reținut potrivit art. 90¹, alin. (3¹), prima liniuță al Proiectului de Lege

** Art. 18, litera m) al Proiectului de Lege

*** Art. 91, alin. (1), prima liniuță a Proiectului de Lege

Graficul de mai jos prezintă evoluția cotelor impozitului cu reținere la sursă (aplicabile în Republica Moldova) la plățile de dividende către acționari / asociați persoane fizice rezidente, pentru perioada 1998-2012:

Cota impozitului cu reținere la sursă la plățile de dividende către persoane fizice rezidente



Potrivit analizei de mai sus rezultă că până la introducerea cotei 0% a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în anul 2008, **dividendele achitate persoanelor fizice rezidente au fost întotdeauna scutite de impozitare**, respectându-se astfel principiul de evitare a dublei impuneri economice (taxarea aceluiași venit/capital a doi contribuabili diferiți).

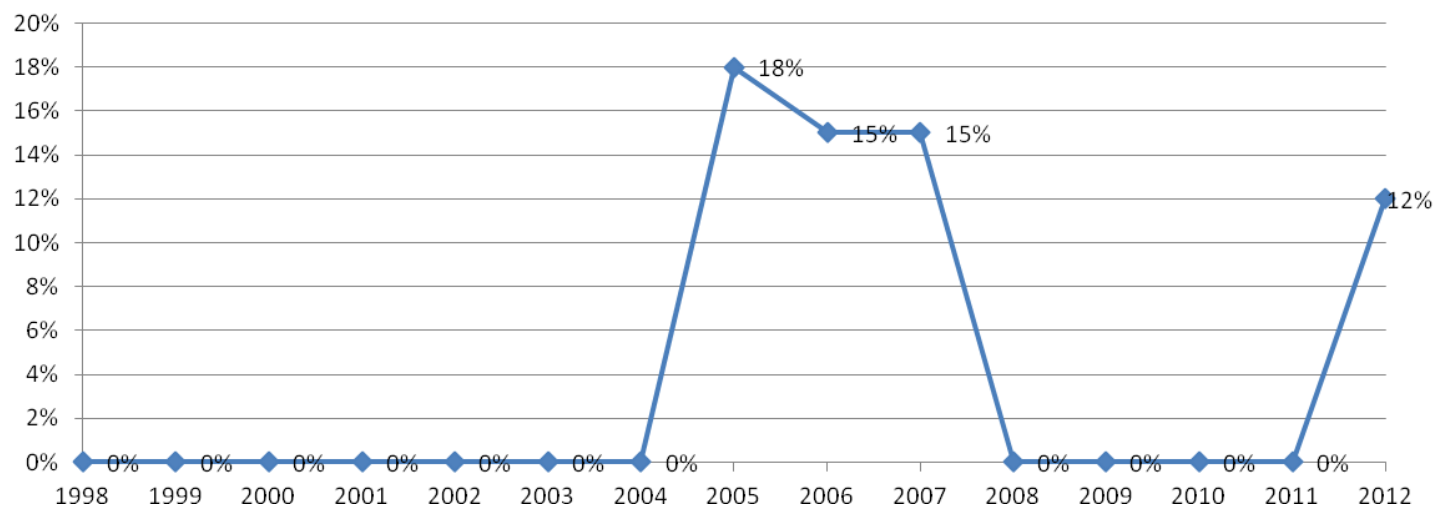
Pe parcursul perioadei 2008-2011, dividendele achitate persoanelor fizice au fost taxate cu un impozit cu reținere finală de 15%, ceea ce a fost justificat de faptul că companiile nu achitau efectiv un impozit pe venit și astfel se încuraja reinvestirea profitului net (dividendelor) în activitatea operațională a companiilor.

Din 2012, potrivit proiectului de lege, nu se va aplica un regim de impozitare similar celui existent până în 2008. **Recomandăm scutirea de impozitare a dividendelor plătite de către agenții economici rezidenți către persoanele fizice rezidente (astfel cum a fost aplicabil până în 2008)**, datorită faptului că se va menține o transparență în declararea profiturilor. Povara fiscală de **27%** asupra profiturilor obținute din 2012 (12% impozit pe venit din activitatea de întreprinzător + 15% impozit cu reținere la sursă la plata profitului net) va fi una destul de mare și nu va încuraja companiile (deținute de

persoane fizice rezidente) să își declare profiturile în mărime deplină, astfel încât bugetul public național nu va încasa nici impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, nici impozitul cu reținere la sursa de plată.

Graficul de mai jos prezintă evoluția cotelor impozitului cu reținere la sursă (aplicabile în Republica Moldova) la plățile de dividende **către acționari / asociați persoane juridice rezidente**, pentru perioada 1998-2012:

Impozitarea dividendelor primite de către persoanele juridice rezidente



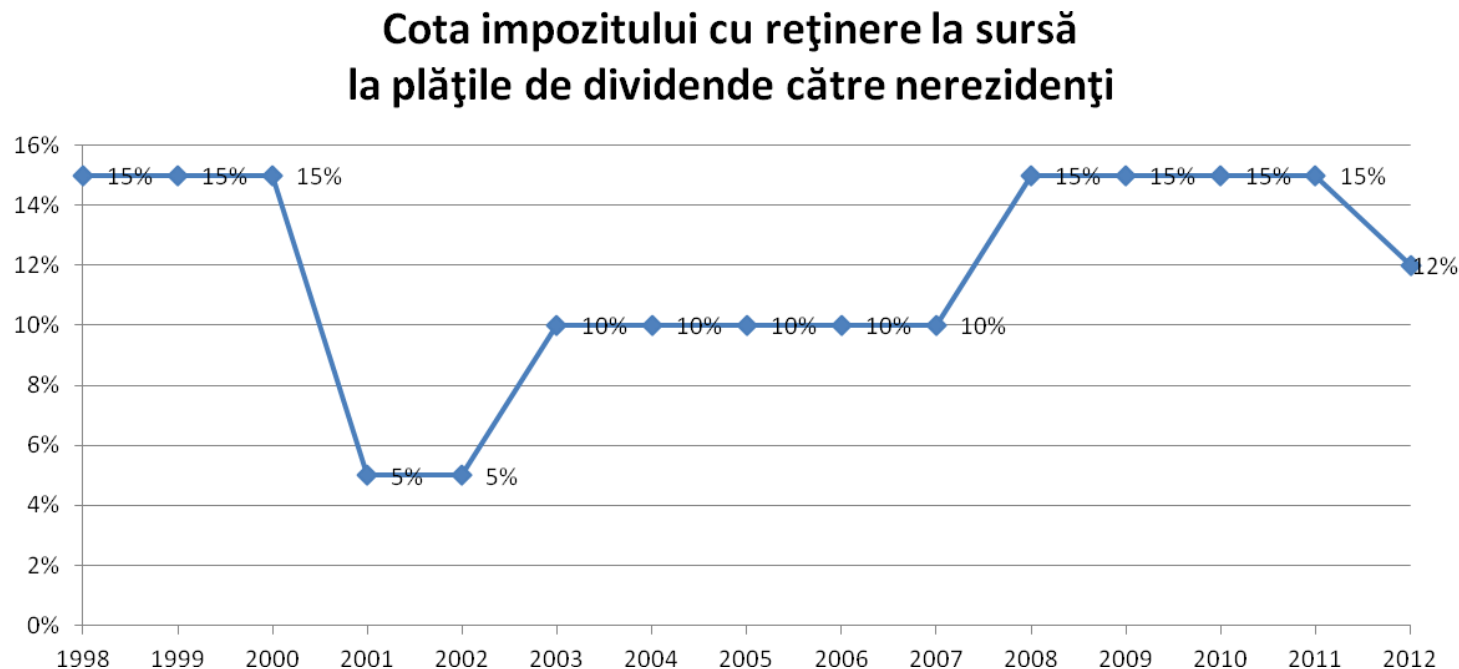
Potrivit graficului de mai sus, dividendele obținute de către persoanele juridice rezidente au fost (în majoritatea anilor) scutite de impozitare, respectându-se astfel principiul de evitare a dublei impuneri economice (taxarea aceluiași venit/capital a doi contribuabili diferiți).

Din 2012, potrivit proiectului de lege, dividendele obținute de persoanele juridice rezidente de la agenții economici rezidenți vor fi taxate cu impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător de 12%. **Recomandăm scutirea de impozitare a dividendelor plătite de către agenții economici rezidenți către persoanele juridice rezidente**, datorită următoarelor argumente:

- se va menține o transparentă în declararea profiturilor. Povara fiscală de **24%** asupra profiturilor obținute din 2012 (12% impozit pe venit la nivelul agentului economic care obține profit + 12% impozit pe venit al companiei care primește dividendele) va fi una destul de mare și nu va încuraja companiile să își declare profiturile în mărime deplină;
- se va facilita crearea structurilor holding în Moldova, în schimbul creării acestora în alte jurisdicții. În prezent, afacerile unei companii pot fi divizate pe mai multe domenii de activități (de ex, producere, comerț cu ridicata, comerț cu amănuntul, servicii, etc.). Cu scopul de a eficientiza afacerile, o astfel de divizare va presupune înregistrarea a câte o persoană juridică pentru fiecare domeniu de activitate. Potrivit prevederilor Proiectului de Lege, va fi mai puțin costisitor (din punct de vedere a costurilor fiscale) să fie înregistrată o companie de tip holding într-o altă jurisdicție (cu care Moldova are încheiat un Tratat de evitare a dublei impuneri care prevede aplicarea la veniturile din dividende a unui impozit cu reținere la sursă mai mic de 12%) decât să înregistreze o companie holding în Moldova;

- dividendele obținute de persoanele juridice rezidente vor fi utilizate pentru finanțarea activităților desfășurate în Republica Moldova și va contribui la achitarea într-o mărime mai mare a altor impozite (de ex. impozite salariale, TVA).

Graficul de mai jos prezintă evoluția cotelor impozitului cu reținere la sursă (aplicabile în Republica Moldova) la plățile de dividende **către acționarii / asociații nerezidenți**, pentru perioada 1998-2012:



Potrivit graficului de mai sus, pe parcursul anilor 2008-2012, dividendele plătite către nerezidenți au fost taxate cu un impozit cu reținere la sursa de plată ce a oscilat între 5% și 15%.

Din 2012, potrivit proiectului de lege, dividendele obținute de nerezidenți de la agenții economici rezidenți vor fi taxate la sursa de plată cu un impozit de 12%. **Recomandăm reducerea impozitului la valoarea de 3%-6% la dividendele plătite către nerezidenți**, datorită următoarelor argumente:

- se va respecta principiul internațional (în special, aplicabil la nivelul Uniunii Europene) de evitare a dublei impunerii economice. Acest principiu se referă la evitarea taxării aceluiași venit/capital la nivelul a doi contribuabili diferiți. Adică, dacă profitul brut este taxat cu impozit pe venit din activitatea de întreprinzător la nivelul persoanei juridice (12%), atunci ulterior profitul net nu ar trebui să fie taxat sub formă de venituri din dividende la nivelul acționarului sau asociatului.

Luând în considerație aspirațiile de integrare în UE a Moldovei, vă reamintim că Consiliul Europei a adoptat Directiva Parent-Subsidiary 90/435/EEC din 23 iulie 1990 (amendată prin Directiva 2003/123/EC din 22 Decembrie 2003), prin care acest principiu este respectat în totalitate. Potrivit art. 288 al Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene, Directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele. Respectiv, toate statele membre ale

UE au transpus în legislația sa fiscală prevederile Directivei menționate mai sus. În caz contrar, acestea riscă să le fie aplicată procedura de “infringement”. În Preambulul Directivei² sunt descrise pe larg argumentele care stau la baza evitării dublei impuneri economice a dividendelor.

Luând în considerație constrângerile bugetare, recomandăm trecerea treptată la scutirea de taxare a dividendelor achitate nerezidenților, prin aplicarea (în primă fază) a unui impozit la sursă de 3-6%;

- se va favoriza atragerea investițiilor străine în Republica Moldova. Este de menționat că în prezent Moldova nu are încheiate tratate de evitare a dublei impuneri cu țări precum Franța, SUA, etc. Astfel, dacă investitorii din aceste țări își vor manifesta interesul de a investi în Moldova, se va reține un impozit de 12% la plățile de dividende, ceea ce este mai nefavorabil comparativ cu cotele prevăzute în Tratatul încheiat de Moldova cu alte țări (de ex. 5%, 10%);
- potrivit proiectului de lege elaborat de către Ministerul Finanțelor³, cota propusă a impozitului a constituit 6%.

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm

³ http://www.minfin.md/common/middlecost/CCTM2014/Obiectiv_prelimin_ale_politica_fisc.doc

**Comentarii și recomandări cu privire la
alte modificări și completări la Codul Fiscal al RM**

Nr.	Măsurile politicii fiscale și vamale pentru 2012	Comentarii și recomandări
1	Art 12, punctul 1)	Potrivit definiției propuse, royalty va cuprinde inclusiv „venit care include, în special, plăți de orice natură, primite în calitate de compensație ... pentru utilizarea ori concesionarea utilajului industrial, comercial sau științific...”. Astfel, redevențele vor include și plățile de locațiune a mijloacelor fixe, ceea ce contravine principiilor internaționale de impozitare. <u>Recomandăm utilizarea definiției de royalty, astfel cum aceasta este menționată în Convenția Model OCDE cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital⁴.</u>
2	Art 18 se completează cu două litere f) și f ¹), cu următorul cuprins:	Redacția actuală a documentului la art 18 introduce o nouă literă f) cu următorul cuprins: „f) venitul aferent provizioanelor neutilizate conform art.24 alin.(16), art.31 alin.(4) și alin.(6);” Propunem îmbunătățirea redacției lit f) după cum urmează: „f) Suma diminuărilor provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea împrumuturilor și a dobânzilor aferente în urma îmbunătățirii calității și/sau rambursării acestora pe parcursul anului fiscal ” În cazul diminuării sumei provizioanelor formate conform art. 31 alin. (4) din Codul Fiscal în urma îmbunătățirii calității și/sau rambursării împrumuturilor și a dobânzilor aferente pe parcursul anului fiscal, acestea se vor considera ca surse de venit impozabile fiind incluse în venitul brut al contribuabilului
3	Art. 20, lit. m ¹) Art. 56 alin. (2) și (3) Art. 71, lit. e)	În cazul în care recomandarea noastră ce ține de neimpozitarea dividendelor nu va fi luată în considerație - recomandăm ca repartizarea dividendelor sub formă de acțiuni să nu fie impozitată. Considerăm că nu este binevenită propunerea de excludere a prevederilor art. 56, alin. (2) și (3), datorită următoarelor argumente: • repartizarea dividendelor sub formă de acțiuni reprezintă, în esență, o reinvestire a profitului net obținut de agentul economic în activitatea sa ulterioară. Astfel, capitalul propriu al agentului economic este majorat din contul profitului său și nu are loc un flux de numerar către acționari. Păstrarea prevederilor existente ar stimula reinvestirea profitului în activitatea agentului economic. • prevederile actuale ale legislației fiscale au un efect temporar. Adică, veniturile din dividende obținute de acționari nu se taxează la momentul distribuirii dividendelor sub formă de acțiuni, dar în momentul înstrăinării acțiunilor. Astfel, acționarii nu sunt scutiți în totalitate de impozitare. Iar amânarea de impozitare poate fi justificată de facilitarea de către Ministerul Finanțelor a reinvestirii profitului net.
4	Art. 49, 49 ¹ , 49 ²	Optăm pentru menținerea în continuare a facilităților fiscale privind impozitul pe venit, întrucât aceasta ar asigura atractivitatea Moldovei pentru eventualele investiții străine și autohtone. Intenția de abrogare a facilităților fiscale ar defavoriza dezvoltarea unor sectoare cheie ale economiei Moldovei, cum ar fi sectorul agrar, ar defavoriza și crea impedimente în dezvoltarea agenților economici

⁴ http://www.minfin.md/common/actnorm/taxes/minfinacts/Conventia_Model_final_md31.03.2008.doc

		subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, gospodăriile țărănești (de fermier), care la ora actuală, reprezintă partea majoritară a numărului total de întreprinderi care operează în Moldova, ar avea un impact major asupra stabilității fiscale și asupra garanțiilor și echității acordate în Moldova unor agenți economici, inclusiv și celor care sunt gata să investească în Republica Moldova după recesiune economică.
5	Capitolul 7¹ „Regimul fiscal al agenților economici subiecți al sectorului întreprinderilor mici și mijlocii” Art 54¹ Art 54². Art 54³ Art 54⁴	Înțelegem că se propune începînd cu 2012 introducerea impozitului simplificat unic în mărime de 4% pentru sectorul întreprinderilor mici și mijlocii. Alături de criteriile de aplicare a acestui Capitol stabilite în art Art 54¹ considerăm că poate fi analizată posibilitatea de aplicare a acestui regim de impozitare doar întreprinderilor micro și mici, care sunt prevăzute în Legea nr. 206 din 07.07.2006 privind susținerea sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. De asemenea, credem că poate fi analizată posibilitatea de aplicare a acestui regim de impozitare doar agenților economici în care fondatorii sunt exclusiv persoane fizice. Adițional, menționăm că în art 54.1 este utilizată sintagma „au efectuat livrări de mărfuri, servicii”. Considerăm că poate fi analizată posibilitatea înlocuirii acestei sintagme cu „au obținut venit din activități operaționale”. Menționăm că conceptul de „efectuare a livrărilor de mărfuri, servicii” se utilizează în Titlul III al Codului Fiscal.
6	Art. 84, alin. (1) Art. 261, alin. (6)	Înțelegem că se propune limitarea aplicării lit.b) al alin. (1) art. 84 pe perioada fiscală a anului 2012, motivînd inițiativa dată prin faptul că în 2011 impozitul pe venit la agenți economici a constituit 0%, respectiv, impozitul pentru perioadele precedente nu poate exista. Astfel, în practică în 2012 agenți economici vor avea drept să utilizeze doar metoda specificată la lit.a) alin. (1), care deseori aduce prin sine aplicarea penalităților (amenzilor) pentru estimarea incorectă a venitului impozabil. În aceste condiții este important să atragem atenția asupra faptului că agenți economici nu sunt în stare să garanteze în mod cert estimările sale a venitului impozabil, luînd în considerație faptul că economia Moldovei este în curs de dezvoltare (și nu reprezintă economia de piață), iar Moldova este în continuare supusă unor riscuri de natură externă și internă. Astfel, propunem păstrarea aplicabilității lit.b) al alin. (1) art. 84 în 2012, actualizînd redacția acesteia în felul următor: ➤ „b) suma calculată ca produsul dintre venitul impozabil al anului precedent și rata stabilită pentru perioada fiscală curentă, conform prezentului titlu.” Redacția propusă va oferi posibilitatea de a utiliza și a doua formulă de calcul, precum și va garanta bugetului de stat suma necesară a impozitului pe venit calculat din venitul impozabil obținut în anul 2011. Totodată, formula propusă va reduce cazurile de aplicare a amenzilor calculate conform alin. (6) art. 261 al CF. În același timp, luând în considerație introducerea unei rate de 12% a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și eventualele greșeli ce pot fi comise de către contribuabili pe parcursul perioadei fiscale 2012, recomandăm reducerea amenzii de la art. 261, alin. (6) cu 5%. Adică, penalitatea care urmează să fie aplicată să fie egală cu rata de bază stabilită de BNM stabilită în luna noiembrie a anului precedent (nemajorată cu 5 puncte, astfel cum este prevăzut la art. 228, alin. (3)).
7	Art. 93 pct. 18 Art. 101¹	Propunem păstrarea redacției actuale a definiției de „<i>investiții (cheltuieli) capitale</i>” Redacția propusă în noua versiune, și anume „<i>cheltuieli efectuate de către agenții economici în legătură cu procurarea și/sau crearea activelor pe termen lung noi, cu destinație productivă..</i>”, precum și redacția nouă a art. 101¹ alin (1), și anume „...cu excepția

		<i>investițiilor (cheltuielilor) capitale în clădiri..”</i> exclude posibilitatea restituirii TVA pentru clădiri, edificii, construcții sau oricare alt imobil. Menționăm că această propunere va limita restituirea TVA pentru clădiri nu numai pentru Chișinău și Bălți, dar și pentru restul regiunilor Moldovei. Astfel, condițiile de restituire a TVA pentru restul regiunilor Moldovei se vor înrăutăți. Impactul nefavorabil al restricțiilor propuse legate de restituirea TVA va fi unul și mai costisitor luând în considerație uzura fizică și morală a clădirilor din Moldova, dar și faptul că investițiile în clădiri ocupă o pondere dominantă din totalul investiții capitale. De asemenea, propunem atragerea atenției asupra cuvântului „noi”. În opinia noastră există risc ca redacția actuală să aibă efect doar asupra activelor pe termen lung <u>noi, dar nu și celor uzate.</u>
8	Art. 95, alin. (2), lit. d),	Conform modificărilor operate la Titlul III al CF prin <i>Legea nr. 108 din 17 decembrie 2009 pentru modificarea și completarea unor acte legislative</i>, a fost exclus art. 107, potrivit căruia transferul dreptului de desfășurare a activității de întreprinzător (cunoscut în practica internațională drept „transferul unei afaceri”), nu se considera o operațiune în sfera de aplicare a TVA, dacă se îndeplineau anumite condiții. Scopul acestei facilități fiscale, de altfel, și avantajul acesteia era evitarea pre-finanțării unei sume considerabile a TVA și a blocării unor fonduri pe termen lung. Aceasta deoarece în cazul unei vânzări de active cu valoare foarte mare, cumpărătorul ar fi obligat la un efort considerabil cu finanțarea TVA plătită vânzătorului, chiar dacă această sumă ar fi în final recuperată de la stat. Astfel, luând în considerație: ▪ avantajele considerabile pe care le oferea această facilitate pentru vânzarea-cumpărarea unei întreprinderi ca și complex patrimonial (vedeți art. 817 – 822 ale Codului civil)⁵, ▪ experiența europeană care prevede un tratament similar pentru un transfer de afacere⁶, ▪ faptul că achiziția unei întreprinderi ca și complex patrimonial reprezintă o alternativă de structurare a investițiilor în Moldova, recomandăm revizuirea versiunii actuale a art. 95, alin. (2), lit. d) al CF și includerea unei norme în acest sens.
9	Art. 95, alin. (2),	Introducerea unei noi lit. e) la art. 95, alin. (2), al Codului fiscal “Obiectele impozabile” Propunem introducerea la art. 95, alin. (2) a unor noi prevederi și anume: <i>„e) stocurile de mărfuri și materiale degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate (ex. nu pot fi revândute), precum și activele materiale pe termen lung casate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:</i> - valoarea mărfurilor, materialelor și a activelor pe termen lung nu poate fi recuperată; - degradarea calitativă, casarea se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente justificative; - se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

⁵ Chiar dacă în practica anterioară, autoritățile fiscale considerau că aceasta se aplica doar la transmiterea de mijloace fixe în cadrul reorganizării, considerăm această interpretare a fostei norme din CF ca fiind restrictivă și limitativă, depășind astfel fostele prevederi din CF

⁶ Jurisprudența europeană oferind mai multe detalii cu privire la ce operațiuni s-ar putea califica drept transfer de afacere

		Aceasta deoarece, pe de o parte, actualmente, în practică, se consideră că TVA dedusă la achiziția de bunuri (ex. mărfuri și materiale, activele materiale pe termen lung) care ulterior, ca urmare a unor procese, au fost distruse și nu pot fi, revândute sau utilizate în continuare în cadrul activității de întreprinzător, nu urmează a fi trecută în cont. Adică, se consideră că TVA anterior dedusă ar urma să fie ajustată la data casării, deoarece art. 102 alin. (1) al CF prevede că TVA achitată la buget de către plătitorii TVA este permisă de a fi trecută în cont dacă valorile materiale, serviciile procurate sunt destinate efectuării livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător (i.e. orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit). Or, în practică, se consideră că casarea unor bunuri distruse nu presupune utilizarea lor în continuare în activitatea de întreprinzător. <u>Cu toate acestea, este important de subliniat că:</u> ▪ Casarea unor astfel de bunuri <u>nu reprezintă un transfer al dreptului de proprietate</u> asupra lor și deci, nu ar urma să fie considerată o „livrare impozabilă” care să presupună calcularea TVA, ▪ CF nu conține prevederi exprese în baza cărora să fie necesară ajustarea TVA dedusă la achiziția acestor bunuri în situația în care se produc astfel de circumstanțe, ▪ Necesitatea casării, de exemplu, a activelor materiale pe termen lung nu semnifică faptul că acestea nu au fost utilizate deja în cadrul activității de întreprinzător, ▪ În situația în care agenții economici deja înregistrează pierderi legate de distrugerea unor astfel de bunuri, calcularea adițională a TVA din contul cheltuielilor companiei reprezintă o povară semnificativ sporită și nejustificată, ▪ Norma propusă mai sus de a fi introdusă la art. 95, alin. (2), lit. e) este una existentă în legislația fiscală a altor țări (exemplul de mai sus a fost preluat din legislația României), etc.
10	Art. 101, alin. (4)	Proiectul de lege la art 101, propune următoarea redacție a alin (4): „(4) Restituirea TVA, conform prezentului articol, se efectuează în contul stingerii datoriilor agenților economici (sau ale creditorilor lor), iar în caz contrar în contul viitoarelor obligații ale acestora față de bugetul public național sau la contul bancar al agentului economic.”. Recomandarea noastră ține de reformularea acestui alineat după cum urmează: „(4) Restituirea TVA, conform prezentului articol, se efectuează în contul stingerii datoriilor agenților economici (sau ale creditorilor lor), iar în caz contrar, la decizia agentului economic, în contul viitoarelor obligații ale acestora față de bugetul public național sau la contul bancar al agentului economic.”
11	Art 102, alin (8)	La art 102, alin (8) „(8) În scopul confirmării dreptului la restituirea TVA pe valorile materiale și serviciile procurate subiectul impozabil în afara declarațiilor privind TVA și registrelor de evidență a livrărilor și procurărilor în care sînt înregistrate operațiunile de livrare sau procurare trebuie să dispună de:” Cerința stabilită la punctul 1 lit f) Cerința stabilită la punctul 6 lit b) Considerăm că aceste cerințe de documentare reprezintă un obstacol în efectuarea afacerilor prin intermediul mijloacelor electronice (de exemplu, prin internet). Nu este clară, spre exemplu în cazul punctului 1 lit f), necesitatea prezentării „confirmarea adresatului privind recepționarea mărfurilor <u>autenticată de notar</u>”, din moment în care se solicită prezentarea și a confirmării operatorului poștal

		privind recepționarea mărfurilor, precum și documentul ce confirmă achitarea serviciilor.
12	Art. 188, alin. (4), lit. a) Art 261, alin. (4)	Salutăm intenția Ministerului Finanțelor de a permite contribuabililor depunerea dărilor de seamă corectate (cu excepția situației când a fost anunțat control fiscal sau verificare documentară). Credem că prin acest mecanism va fi încurajată prezentarea din propria inițiativă a declarațiilor corectate și corectarea greșelilor în evidența contabilă și fiscală a contribuabilului. Totodată, considerăm că în cazul prezentării declarației fiscale corectate trebuie să fi aplicată doar penalitatea, însă nu și amenda pentru suma diminuării. Înțelegem că se dorește eliminarea normei care prevede aplicarea sancțiunilor privind prezentarea dărilor de seamă corectate după termenul stabilit pentru prezentarea dării de seamă. Deși a fost eliminată lit. a), alin. (4), art. 188, recomandăm să fie corectată și redacția curentă a art. 261. alin. (4), care prevede că <u>„(4) diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă egală cu 30% din suma diminuării.”</u> În caz contrar (cu păstrarea redacției curente a art. 261, alin (4)) inițiativa nobilă nu va avea nici un efect scontat.
13	alin. (2) și (3) ale Art.252	În vederea alinierii prevederilor din Codul fiscal și aplicarea principiului echității propunem introducerea prevederilor privind suspendarea executării silite a deciziei autorităților fiscale adoptate în rezultatul efectuării controlului fiscal și care a fost contestată în termenii și în modul stabilit de legislație. Potrivit prevederilor alin.(5) a art. 199 al Codului fiscal, în cazul când acțiunile organului fiscal sânt contestate, comercializarea bunurilor sechestrate și menționate în contestație sau în cererea de chemare în judecată <u>se suspendă până la soluționarea cauzei.</u> Astfel, prin introducerea unor prevederi similare și în cazul contestării deciziei asupra încălcărilor depistate în controlul fiscal, ar fi respectat principiul echității și ar permite tratarea pe principii egale a contribuabililor. Prin urmare, propunem introducerea următoarelor modificări: • la alin (2) al art.252 al Codului fiscal se va expune în următoarea redacție „(2) În caz de contestare, executarea deciziei asupra cazului de încălcare fiscală se suspendă dacă contribuabilul sau reprezentantul său a respectat procedura de contestare.” • la alin (3) al art.252 al Codului fiscal, după sintagma „dacă nu a fost executată benevol” se va complete cu “și nu a fost contestată în modul stabilit.” • la alin (2) al art.272 al Codului fiscal se va expune în următoarea redacție „(2) Contestarea deciziei organului fiscal suspendă executarea deciziei contestate dacă legislația nu prevede altfel.”
14	Art.257 alin. (2)	In alin. (2) al art. 257 din Codul fiscal, după cuvântul „Folosirea” sugerăm de a exclude sintagma “ blanchetelor de documente primare de un alt model decât cel stabilit prin act normativ în vigoare, precum și folosirea”. Agentul economic care a transmis un bun în baza contractului de leasing financiar, din greșeală, ar putea să utilizeze un alt model de document primar pentru recunoașterea dobânzii, însă, toate înregistrările în evidența financiară și obligațiile fiscale fiind efectuate corect (de ex. constatarea venitului sub formă de dobândă pe baza unui document primar ce corespunde art. 19 (6) din Legea contabilității, ci nu pe baza unei facturi). <u>Susținem aplicarea amenzilor drastice din acest articol doar contribuabililor de rea credință, care intenționat implementează scheme de evaziune fiscală.</u>

15	Art. 254, alin.4 „Neutilizarea mașinilor de casă și de control. Neeliberarea biletelor de călătorie”	Proiectul de lege propune alineatul (4) în următoarea redacție: <u>“(4) Comiterea repetată a încălcărilor specificate la alin.(1), (2) și (2¹) se sancționează cu o amendă de 50000 lei. În cazul în care încălcările specificate la alin.(1), (2) și (2¹) se comit a treia oară și mai mult, se sancționează cu o amendă de 10% din cifra de afaceri a anului precedent, dar nu mai puțin de un milion de lei, pentru fiecare caz.”</u> <u>Recomandare:</u> Propunem înlocuirea în prima propoziție a frazei „amendă de 50000 lei” cu fraza „amendă de 20000 lei”. Propunem revizuirea conceptuală a sintagmei „<u>se sancționează cu o amendă de 10% din cifra de afaceri a anului precedent, dar nu mai puțin de un milion de lei, pentru fiecare caz</u>”. O asemenea normă reprezintă un pericol de abuz fără precedent, luînd în considerație condițiile economice actuale a Republicii Moldova. Considerăm că această normă <u>poate fi aplicată sub formă de atac asupra oricărei întreprinderi</u>, de către concurenți sau de către funcționari de rea-credință. Deși angajatorii instruiesc angajații săi în privința modalității de utilizare a aparatului de casă și control, nici un administrator nu poate garanta faptul că în momentul efectuării cumpărăturii aparatul de casă va funcționa în limita parametrilor normali. Este imposibil de a monitoriza în fiecare secundă acțiunile vânzătorului, în special pentru companiile mari care dispun de sute de aparate de casă și control și care zilnic efectuează mii de operațiuni. În cazul dat ne referim la contribuabili de bună credință, care nu eschivează de la plata impozitelor. Ori în cazul unor asemenea amenzi riscăm să ajungem la un fenomen de „<u>angajare artificială / încorporare artificială la companiile de bună credință a unor casieri de rea-credință</u>”. Rezultatul unor asemenea strategii de atac este evident. Nu trebuie să uităm și de factorul uman, și anume faptul că de regulă casierii pe de o parte reprezintă persoane care nu sunt remunerați foarte bine, iar pe de altă parte au o responsabilitate mare pentru operațiunile cu numerar. De asemenea, considerăm că amenziile actuale sunt îndeajuns pentru a pedepsi companiile de rea-credință care eschivează de la plata impozitelor. Autoritățile fiscale dispun de tot instrumentariu necesar (de exemplu, posturi fiscale mobile, cumpărături de control, baze de date etc.) pentru a pedepsi companiile care nu utilizează aparate de casă și control. Nu este clar de ce autoritățile fiscale nu efectuează cumpărături de control zilnic, în mod special la companii cu risc pronunțat de evaziune fiscală. Menționăm că redacția propusă este defectuoasă și din perspectiva faptului că multe companii au cifra de afaceri mai mică de 1 milion de lei. Dacă amenda va fi stabilită de cel puțin un milion de lei, nu este clar din ce surse compania va acoperi această amendă. <u>Astfel, considerăm necesară revizuirea conceptuală a acestui alineat.</u>
----	---	---

Modificări și completări în Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi

Nr.	Măsurile politicii fiscale și vamale pentru 2012	Comentarii și recomandări
-----	--	---------------------------

1.	Completarea art. 10 al Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi cu un punct nou - (8)	Ministerul Finanțelor propune completarea art. 10 al Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992, cu un punct nou nr. (8) cu următorul cuprins: <i>„8. Neindicarea de către agentul economic-furnizor în factură/factura fiscală a prețului de livrare pentru o unitate, inclusiv TVA, fixat de agentul economic –producătorul mărfurilor, pentru mărfurile produse pe teritoriul republicii, sau a prețului de achiziție, inclusiv TVA, pentru mărfurile importate, în cazul livrării mărfurilor de importanță socială, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancționează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacției cu mărfurile de importanță socială, dar nu mai puțin de 500 lei pentru fiecare factură/factură fiscală. În cazul în care amenda stabilită se stinge în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare, agentul economic-furnizor beneficiază de o reducere cu 50% din suma amenzii stabilite. Amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de organele Serviciului Fiscal de Stat și Serviciului Control Financiar și Revizie din subordinea Ministerului Finanțelor.”.</i> <u>Obiecții:</u> Sugerăm revizuirea articolului dat, luând în considerație următoarele obiecții: ➤ <i>Domeniul de reglementare</i> Considerăm că fapta ilicită menționată și sancțiunile pentru aceasta nu ar trebui să fie reglementate de Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Din punct de vedere al clasificării tipurilor de răspundere în legislația RM, nu este clar ce fel de răspundere este introdusă pentru încălcările vizate (penală, contravențională, fiscală, etc.). Așa cum este prevăzut în Preambul Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, aceasta stabilește agenții economici care au dreptul, în numele lor (firmelor lor), să desfășoare activitate de antreprenoriat în Republica Moldova și determină principiile juridice, organizatorice și economice ale acestei activități. <u>Răspunderea pentru încălcările acestei legi ar trebui să fie reglementate în acte normative speciale, în funcție de gravitatea faptei ilicite</u> (Cod Penal, Cod Contravențional, etc.). Mai mult ca atât, în cazul adoptării proiectului în versiunea propusă, va rămâne neclar, care este procedura de efectuare a controlului, de contestare a deciziei organului de control, de aplicare a sancțiunilor și de contestare a acestora. ➤ <i>„... în cazul livrării mărfurilor de importanță socială, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancționează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacției cu mărfurile de importanță socială, dar nu mai puțin de 500 lei pentru fiecare factură/factură fiscală.”</i> Considerăm că aplicarea amenzii pentru fiecare factură / factură fiscală încalcă principiul enunțat de articolului 4 din Protocolul nr. 7 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului – dreptul de a nu fi judecat sau pedepsit de două ori pentru aceeași faptă. Neindicarea de către agentul economic-furnizor în factură / factură fiscală a prețului de livrare constituie, în esență, o singură acțiune, fiind repetată la mai multe facturi fiscale. Asemenea fapte ilicite sunt calificate drept „prelungite”, similar noțiunilor utilizate în Codul Penal și Codul Contravențional. Astfel, potrivit Codului penal (art. 30) și Codului contravențional (art.12), care reglementează cele mai grave infracțiuni și contravenții, infracțiune / contravenție prelungită se consideră „faptă săvârșită cu o unică intenție, caracterizată prin două sau mai multe acțiuni și/sau inacțiuni contravenționale identice comise cu un singur scop, alcătuind în
----	---	---

	ansamblu o contravenție. Contravenția prelungită se consumă în momentul săvârșirii ultimei acțiuni sau inacțiuni contravenționale". Prin urmare, <u>o singură sancțiune trebuie aplicată pentru fapta ilicită menționată, și nu amenzi pentru fiecare factură completată incorect.</u> Mai mult ca atât, atât Codul penal (art. 84), cât și Codul contravențional (art. 44) prevăd <u>plafonarea (absorbția) sancțiunilor</u>, chiar și în cazul pluralității de infracțiuni / contravenții separate. Faptele ilicite introduse de proiectul de Lege nu sunt mai grave decât infracțiunile prevăzute de Codul Penal. Prin urmare, aceleași principii de plafonare a sancțiunilor ar trebui să fie aplicabile și în aceste cazuri. ➤ „... <u>Amenda stabilită conform prezentului alineat se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de organele <u>Serviciului Fiscal de Stat și Serviciului Control Financiar și Revizie din subordinea Ministerului Finanțelor.</u></u>” Nu este clar, care dintre cele 2 organe va aplica sancțiuni și în ce cazuri. În mod normal, <u>ar trebui să existe doar un singur organ abilitat cu dreptul de a aplica sancțiuni.</u> Potrivit Legii cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător (art. 16), controlul poate avea loc doar în cazurile stabilite de lege, <u>cu stipularea expresă a autorității publice împuternicite să efectueze controlul, a genurilor de activitate și a categoriilor de întreprinzători supuse controlului.</u> Se interzice aplicarea oricărei sancțiuni fără a se verifica corectitudinea ei de către conducătorul organului de control și fără a se acorda întreprinzătorului posibilitatea de a o contesta. Prin urmare, chiar dacă și vor fi menținute cele 2 organe, <u>este necesar de a reglementa expres limitele competenței lor în ce privește dreptul de a efectua control și de a aplica sancțiuni, fără a admite dublarea împuternicirilor.</u> De exemplu, conform pct. 6 din Regulamentul cu privire la optimizarea activității de control (inspectare) financiar a organului abilitat din subordinea Ministerului Finanțelor (aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1026 din 02.11.2010), „în exercitarea funcțiilor sale Serviciul control financiar și revizie efectuează inspectări (controale) financiare la următoarele entități: ▪ persoane juridice: - autorități publice centrale și instituții subordonate acestora; - autorități publice locale și instituții subordonate acestora; - întreprinderi de stat, municipale, societăți comerciale în al căror capital social statul deține o cotă-parte, alte persoane juridice, care utilizează mijloace financiare publice și gestionează patrimoniul public; ▪ persoane fizice care utilizează / beneficiază de mijloace publice”. Astfel, Serviciul Control Financiar și Revizie din subordinea Ministerului Finanțelor, nu este în drept să efectueze nici un control al activității persoanelor juridice cu capital privat care nu utilizează mijloace publice.
--	--