



Către: Dumitru ALAIBA
Președintele comisiei economie, buget și finanțe, Parlamentul Republicii Moldova

Nr. 82 din 12 octombrie 2022

Ref.: Inițiativa legislativă nr.362/23.09.2022 – prețurile de transfer

Stimate domnule Alaiba,

Vă salutăm din numele Asociației Patronale „Camera de Comerț Americană din Moldova” (în continuare „AmCham Moldova”).

Prin prezenta scrisoare, vă prezentăm îngrijorările și comentariile ce țin de [inițiativa legislativă nr.362/23.09.2022](#) ce ține de introducerea mecanismului prețurilor de transfer și a conceptului de neacceptare sau recalificare a tranzacțiilor de către Serviciul Fiscal de Stat („SFS”), după cum urmează:

Comentarii de ordin general:

Codul Fiscal al Republicii Moldova deja conține anumite noțiuni și reguli privind tranzacțiile desfășurate între persoanele afiliate, în special:

- Noțiunea de „persoană interdependentă” (art. 5, alin 12));
- Noțiunea de „preț de piață” (art. 5, pct. 26)), inclusiv sursele de informații care urmează a fi folosite pentru determinarea prețului de piață;
- Reguli privind limitarea deducerilor pentru cheltuieli rezultate din tranzacțiile cu persoanele interdependente (art. 24, alin. 7) și 9)).

Având în vedere că legislația fiscală deja operează cu unele elemente ale conceptului de „prețuri de transfer”, considerăm că introducerea unor concepte și noțiuni noi, fără ajustarea corespunzătoare a legislației în vigoare, va rezulta în contradicții și dificultăți în aplicarea corectă a legislației fiscale, precum și în potențială dublă impunere.

Adițional, menționăm că conceptul prețurilor de transfer presupune asigurarea estimării corecte a bazei impozabile privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. În acest sens, contribuabili trebuie să aibă dreptul de a efectua ajustările necesare ale bazei impozabile (în cazul în care o astfel de ajustare este necesară) în procesul de declarare a obligațiilor privind impozitul pe venit din activitate de întreprinzător (i.e. aplicând regulile din Titlul II și alte Titluri privind regimuri speciale). Or, proiectul de lege prevede doar obligația pentru contribuabilii să documenteze conformarea cu conceptul prețurilor de transfer și dreptul pentru SFS de a efectua ajustările prețurilor de transfer (conceptul fiind introdus exclusiv în scopul administrării fiscale, în cadrul Titlului V). Considerăm că o astfel de abordare este una abuzivă și nu asigură posibilitatea de conformare voluntară pentru contribuabili, așa cum este prevăzut de legislația internațională în domeniu.

Adițional, în cazul în care se dorește introducerea conceptului de prețuri de transfer, considerăm necesară, la fel, alinierea la practica internațională prin introducerea posibilității de încheiere a acordurilor de preț în avans („APA”), un astfel de mecanism asigurând transparența și previzibilitate în aplicare a legislației fiscale atât pentru contribuabili, cât și pentru autoritățile fiscale.

Articolul I

- **Pct.2**



Autoritățile fiscale, având în vedere și Liniile Directoare de prețuri de transfer ale OCDE („Ghidul OCDE”), ar fi în drept să ajusteze veniturile și cheltuielile, respectiv rezultatul fiscal, dar nu să recalifice tranzacțiile, respectiv, nu e clar în ce să le recalifice și cum. Mai mult ca atât, recalificarea/neacceptarea tranzacției fiind un drept al Serviciului Fiscal de Stat ca organ de administrare fiscală, contravine de fapt sarcinii de bază a autorității fiscale prevăzută la art. 132 din Codul fiscal. Iar recalificarea tranzacției de către funcționarii fiscali în cadrul controlului fiscal contravine inclusiv și atribuțiilor Serviciului Fiscal de Stat prevăzute la art. 133 din Codul fiscal, or conform proiectului de lege acesta fiind doar un drept al organului fiscal. Or, în acest context urmează a se ține cont de prevederile art. 11 din Codul fiscal și anume, că [...] toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Iar pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația. Cât și de prevederile art. 8 alin 1), lit. b) din Codul fiscal, care stabilește, că contribuabilul este în drept să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Aceeași argumentare e aplicabilă și pentru pct. 6 (art. 189¹) din proiectul de lege.

Adițional, subliniem, că potrivit art. 134, alin 10), lit. a) din Codul Fiscal, SFS deja are dreptul să pornească în instanțele judecătorești competente, acțiuni contra contribuabililor privind anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții. Or, introducerea drepturilor suplimentare ale SFS de neacceptare/recalificare a tranzacțiilor pare a fi abuzivă.

- **Pct.3**

Termenul de 1.5 ani de control fiscal ar perturba activitatea întreprinderii și ar avea efecte negative asupra activității de întreprinzător. Dacă dosarul prețurilor de transfer e prezentat în termen, SFS nu ar trebui să îl verifice 1.5 ani. Respectiv, nu este clar cum se vor compensa daunele suportate de contribuabil în acest sens.

De asemenea, considerăm că „cazurile excepționale” urmează a fi expres listate, pentru a evita abuzurile, similar cum s-a procedat cu motivele de sistare.

- **Pct.5**

Nota informativă la proiectul de lege nu conține o argumentare referitor la modul de stabilire a cuantumului sancțiunilor propuse/ criteriile de stabilire a acestor amenzi. De fapt, nu e clar cum s-au estimat aceste sancțiuni exorbitante. În proiectele precedente era cel mult 50.000 lei, dar acum deja 500.000 fără niciun argument. Totodată, ar trebui să se deosebească sancțiunea pentru neprezentarea dosarului față de prezentarea incompletă sau tardivă, pentru că încălcarea este diferită. De asemenea, ar trebui să se țină cont de categoria de contribuabil – mare, mic, mijlociu – nu poți pune 500.000 lei amendă unui contribuabil mic sau mijlociu, că-l duci în insolvență.

Tot aici nu este clar ce fel de informație trebuie prezentată dacă se prezintă dosarul prețului de transfer. Ce înseamnă „neveridice”, de exemplu, informația despre prețul de piață a tranzacțiilor similare, dacă SFS va estima o alta sumă, este informație neveridică, mai ales în contextul în care amenda se aplică pentru fiecare informație neveridică conform alin (7) art. 260? Expimarea generală poate duce la abuzuri, dacă, spre exemplu, din dosar lipsesc anumite informații descriptive, care nu au legătură cu analiza, contribuabilul este pasibil să primească amenda. În România prezentarea incompletă a fost definită ca „lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață”

- **Pct.6**

În alineatul (1) al normei se menționează despre un singur scop al tranzacției care cade sub incidența reglementării - scopul evitării sau reducerii obligațiilor față de Bugetul Public Național (BPN). În alineatul (2), lista situațiilor de neacceptare/recalificare este lărgită în comparație cu alineatul (1), fiind incluse nu doar tranzacțiile care urmăresc scopul indicat, dar și alte tranzacții, care nu au legătură cu acesta.



Dacă se stabilește că o tranzacție nu a urmărit scopul evitării sau reducerii obligațiilor față de BPN, dar ar reflecta o altă situație decât cea pretinsă (reiterăm, fără a prejudicia bugetul sau obligațiile fiscale) – creează riscuri majore de aplicare și sancționare faptul că poate fi neacceptată sau recalificată orice tranzacție, doar pentru că SFS a stabilit ce situație reflectă tranzacția. Considerăm că este o atribuție prea largă a SFS, care cu siguranță va crea riscuri de ingerință nejustificată în raporturile contractuale, încălcând principiile libertății contractuale și *pacta sunt servanda*.

Un alt temei de recalificare ar fi că tranzacția schimbă esențial situația fiscal a contribuabilului – nefiind clar cum putem determina schimbarea esențială a situației fiscale și care sunt criteriile aplicabile pentru a determina schimbarea esențială sau neesențială. În lipsa unui prag, cifre, punct de referință, nu va fi o previzibilitate clară de aplicare a normei. În cazul situației unei eventuale schimbări esențiale, fără a prejudicia bugetul sau obligațiile fiscale – nu este clar de ce în acest caz SFS ar trebui să intervină în raporturile părților. Este un risc major de ingerință în raporturile private de drept civil.

De asemenea, temeiul de recalificare / neacceptare a tranzacției poate fi obținerea directă sau indirectă a avantajelor fiscale. Or, în cazul în care contribuabilul aplică anumite facilități fiscale prevăzute de legislație în vigoare, care îi permit în termenii legali să-și reducă povară fiscală, acest fapt, la fel, poate fi încadrat în situațiile prevăzute de proiect de lege pentru recalificare / neacceptare a tranzacției și ar reprezenta o abordare nejustificată și abuzivă.

În general vorbind, nu e clar cum calificarea va fi demonstrată de către SFS. De obicei, tranzacțiile economice se contabilizează în bază de descrierile acestora furnizate prin contract, factură, act prestări servicii. Nu este clar cum aceste recalificări se vor reflecta asupra entităților emitente a acestor documente.

Vizavi de sarcina probațiunii, menționăm că, de principiu, toate actele juridice se prezumă legale. Dacă se inversează sarcina probațiunii, considerăm ca se deviază de la principiul statuat în art. 21 din Constituție - prezumția nevinovăției. Condițiile nu sunt pretinse de contribuabil – acestea sunt indicate în contract, sau reprezintă circumstanțe de fapt. Având în vedere că SFS prin aceste prevederi realizează o ingerință în raporturile contractuale ale părților, sarcina probațiunii precum că tranzacția urmează a fi neacceptată sau recalificată trebuie pusă pe seama SFS. Este o sarcină disproporționată care impune riscuri majore pentru mediul de afaceri și investițiile străine.

Astfel, considerăm că sarcina probațiunii trebuie să rămână de partea celui care invocă anumite situații. În caz contrar, contribuabilul va fi implicat continuu în procesul de contra-probare, ceea ce poate implica cheltuieli financiare precum și de timp. În plus, nu este nicio garanție că această probă va fi acceptată de SFS și, respectiv, se va ajunge la contestări și procese de judecată. Mai mult ca atât, de facto, vom avea și situații în care tranzacțiile de tip nou (ex. Inovații care sunt produse de către companiile fintech) și, de cele mai dese ori, neînțelese de către SFS vor fi recalificate fără nici un argument, care considerăm a fi o clauză abuzivă. Considerăm că mecanismul de recalificare trebuie să rămână conform procedurii existente și anume SFS trebuie să demonstreze că tranzacțiile trebuie recalificate și nu invers.

În ceea ce ține de stabilirea scopului real și recalificarea unui împrumut, menționăm că se stabilesc doar criteriile pentru recalificarea unui împrumut. Care sunt criteriile și limitele de recalificare în cadrul altor tranzacții? Nu se aplică aceleași reguli? Or acestea lipsesc cu desăvârșire? În lipsa acestor răspunsuri, care nu rezultă din modul de formulare a normelor, există un risc major de aplicare neuniformă și fără transparență a prevederilor. Nota informativă nu argumentează necesitatea aplicării normelor privind neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor, norme care, în mod evident depășesc cadrul de reglementare și implementare a Convenției OECD, în ceea ce privește transferul de preț. Metodologia de interpretare/aplicare a factorilor indicați nu este reglementată și nu se prevede nicio reglementare ulterioară. Acest lucru lasă loc arbitrarului în activitatea SFS. În consecință, principiul previzibilității și al certitudinii raporturilor juridice este încălcat.

Suplimentar, nu este clar cum va fi demonstrat acest lucru în situația în care aici nu merge vorba de capacitate, dar și de timpul necesar pentru obținerea acestora. De exemplu, compania-mamă face emisiuni de obligațiuni la burse



internaționale cu scopul de a le investi sub formă de împrumuturi în companiile-fiice, cum vor fi catalogate aceste tranzacții în situația în care dobânda achitată este cea a obligațiunilor vândute la bursă?

Adițional, în cazul OCN poate că este capacitate și dorință de a obține fonduri din instituțiile financiare, dar realitatea este că instituțiile financiare nu întotdeauna sunt gata de a oferi aceste fonduri din diverse motive - sau că au atins plafonul de finanțare pe un anumit criteriu sau pentru că OCN sunt concurenți sau consideră OCN clienți prea riscanți... Deci, ca concluzie, acest factor nu este unul care ar indica prea multe pentru a atinge scopul propus de aceste modificări.

Cu toate că Nota informativă la proiectul de lege nu conține o argumentare clare ale scopului completării Codului fiscal cu art. 189¹, se prezumă că acesta are drept scop de a identifica și reprima unele practici de evaziune fiscală, evitarea impozitării, alte acțiuni ilegale/abuzive din partea contribuabililor. Însă totodată aplicarea acestui articol nu exclude unele interpretări/recalificări eronate/abuzive din partea autorității fiscale/funcționarilor fiscali, responsabili de recalificarea/neacceptarea tranzacției, or alin. 4 a art. 189¹ stabilește că sarcina probațiunii în vederea demonstrării scopului de încheiere și/sau realizare a tranzacției în condițiile pretinse de contribuabil aparține acestuia din urmă, fără a indica clar criteriile/argumentarea SFS de recalificare/neacceptare a tranzacției.

Considerăm, că în situația în care SFS în cadrul controlului fiscal va purcede la neacceptarea/recalificarea unei tranzacții conform scopului real al acesteia, urmează să identifice cele două forme ale tranzacției (a contribuabilului și a SFS), cât și rezultatele acestei recalificări/neacceptări, care și ele trebuie argumentate de către cel care face recalificarea sau neagă o tranzacție. Or, nu este suficient doar să fie negată calificarea tranzacției dată de contribuabil, ci trebuie ca noua calificare realizată de către autoritatea fiscală să fie bine argumentată și probată. Pentru a exclude abuzul din partea organului fiscal, considerăm că contribuabilului urmează să-i fie prezentate motivele de fapt în baza cărora a fost recalificată/neacceptată tranzacția. Or, potrivit art. 216, alin. 6) din Codul fiscal [...] în act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

În final, considerăm că dacă se recalifică sau nu se acceptă tranzacția, SFS este obligat să prezinte în detaliu motivele de fond baza cărora a recalificat forma unei tranzacții, și acest aspect trebuie să fie o obligație a SFS, astfel în actul de control să fie detaliat descris:

- Care este substanța economică a formei inițiale a tranzacției prezentate de contribuabil;
- Care sunt elementele de fapt/ caracteristicile care ar trebui să fie prezente, să concretizeze conținutul specific al tranzacției inițiale, însă acestea nu sunt îndeplinite de contribuabil;
- Care este substanța economică recalificată de către organul fiscal;
- Care sunt elementele probante care dovedesc recalificarea tranzacției;

Pentru că în alte condiții vor fi doar abuzuri fiscale verbale/manipulatorii cu mențiunea că contribuabilul nu a demonstrat suficient scopul tranzacției.

Mai mult, aici se menționează de 3 situații când se poate de neacceptat/recalificat tranzacția. În opinia noastră, aceste situații trebuie să fie ca condiții cumulative identificate pentru recalificarea de către SFS, cu justificarea suficientă conform celor descrise mai sus.

- **Ptc.7**

Atât tranzacțiile derulate între societăți afiliate rezidente în Republica Moldova, cât și tranzacțiile derulate între societăți din Republica Moldova și societăți nerezidente fac obiectul analizei de preturi de transfer; astfel, ar fi utile prevederi distincte referitoare la cazurile în care se efectuează ajustări la nivelul societății analizate care au impact și la nivelul societății afiliate din Republica Moldova (e.g. ajustări în oglinda, în vederea eliminării dublei impunerii), respectiv la nivelul societății afiliate nerezidente.



În ceea ce ține de definițiile pentru „prețuri de transfer” și „principiul lungimii brațului”, menționăm că modelul Codului Fiscal al României este mai reușit, unde se utilizează noțiunea principiului valorii de piață (care este și o traducere mai reușită a termenului „arm’s length principle”) – „*principiul valorii de piață*” - *atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător;*”

Definiția principiului valorii de piață include definițiile prețului de transfer și a principiului lungimii brațului din Proiect. Dacă se mențin definițiile din proiect, vom fi în situația în care se dublează sensul principiului lungimii brațului și a prețului de transfer, or nu este clar care ar fi delimitarea clară între acestea.

În ceea ce ține de definirea „Prețul determinat conform principiului lungimii brațului”, nu este clar cum poate fi interpretat acest termen de concurență loială, și care sunt condițiile de concurență loială. Legea concurenței se referă la el doar în art. 3 alin. (1) din Legea concurenței. Legea cu privire la comerțul interior în art. 1 alin. (3) lit. b), la fel, operează cu această noțiune, însă doar la nivel de obiective și scopuri generale. Nu este clară și nu putem deduce interdependența cu legislația concurențială sau comerțului interior și cum urmează să determinăm condițiile de concurență loială la determinarea faptului dacă a fost aplicat arm’s length principle sau nu.

În art. 226²¹ din Proiect este inclusă noțiunea *prețului conform principiului lungimii brațului*.

Arhitectura legii române (din moment ce s-a încercat preluarea mai multor prevederi din legea română în acest scop) este următoarea:

1. Se definește principiul valorii de piață, asemănător cu conținutul principiului din art. 9 din Convenția OECD.
2. Ulterior se stabilesc metode de stabilire a valorii de piață (cele care sunt indicate doar nominal în 226²¹ din Proiect).
3. drept rezultat, este clar conceptul principiului și faptul că se concentrează pe urmărirea respectării valorii de piață, chiar și în tranzacțiile între persoanele afiliate.

În arhitectura propusă de autorii acestui proiect avem:

- 1) trei definiții diferite pentru același concept: preț de transfer, principiul lungimii brațului, prețul determinat conform principiului lungimii brațului, fapt ce complică modul de conceptualizare a principiului în sine,
- 2) nu este clară delimitarea între prețul de transfer și prețul determinat conform principiului lungimii brațului, rezultând din definițiile propuse că un preț de transfer este mereu un preț care nu respect principiul arm’s length principle,
- 3) complicarea modului de aplicare practică a normelor de determinare a valorii de piață a tranzacțiilor între persoanele afiliate (anume acesta fiind și scopul de bază).

Practic, transpunerea modelului României ar presupune includerea definiției principiului valorii de piață (conform Convenției Model OCDE, art. 9), și completarea p. 26) din art. 5 din Codul Fiscal în redacție actuală, cu mențiunea că pentru tranzacțiile între persoanele afiliate se va aplica procedura prețurilor de transfer (în condițiile stabilite de Proiect, care va include efectiv această procedură).

Redacția propusă de Proiect este un model hybrid, cu unele norme preluate din România (fără a fi adaptate corect în sistemul legislativ național) și alte norme care sunt preluate fără un context sau încadrare corectă (multiplicarea definițiilor inutile, noțiuni greșite conceptual etc.).

În ceea ce ține de noțiunile de „tranzacție” și „tranzacție controlată”, menționăm că aceste definiții condiționează o serie de probleme juridice practice de aplicare:

- a) Nu avem o definiție a transferului de interes și cum urmează să fi interpretat, ce presupune și cum se aplică, ce natură juridică, fiscală are, nu are echivalent în legislația internă,



- b) se recomandă utilizarea termenului bun, în loc de proprietate, ultimul fiind un termen care se aplica altor situații juridice (reieșind din contextul definiției). La utilizarea noțiunii de bun, nu mai este necesară mențiunea tipurilor de bunuri (imobiliare, intangibile etc), or acestea sunt riscuri suplimentare în defavoarea contribuabilului și condiționează riscul unei interpretări nesistematizate și inconsecvente.
- c) „Tranzacție” este o noțiune menționată de cel puțin 38 de ori în redacția actuală a Codului Fiscal, și nu am identificat necesitatea definirii ei în contextul prețurilor de transfer, mai ales stabilind un conținut foarte deviat, atât de la sensul „tranzacției” din Codul Fiscal, cât și de la sensul actului juridic din Codul Civil (mențiunea actului juridic ar putea scuti de necesitatea și încercarea enumerării tuturor tipurilor de contracte sau acte juridice care se face în această definiție din Proiect). Adicional, noțiune de „tranzacție” în sensul aplicării prețurilor de transfer propusă de proiect de lege, include și elemente ce nu au impact financiar asupra cheltuielilor și veniturilor (e.g. cum ar fi avansuri).

Este o definiție inconsistentă cu actele normative în vigoare, care nu se pliază pe principiile de legiferare din Legea Nr. 100/2017.

Totodată, noțiunile de „tranzacție controlată” și „tranzacție comparabilă” sunt oferite definiția dar nu se mai folosește definiția în Proiect, în alte prevederi. Menționată și în nota informativă a proiectului, fără a fi clară necesitatea și aplicarea. Intuim că este o formulare preluată din p. 5 lit. b) și c) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal din România. Însă nu este clară legătura și definiția în contextul Proiectului.

În partea ce ține de prezentarea informației privind prețurile de transfer, menționăm că preț de transfer, conform definiției indicate mai sus în Proiect, sunt doar prețurile care diferă de prețurile care ar fi existat între persoanele independente. Ar fi utilă și o reformulare, pentru că în anumite cazuri concluzia analizei de prețuri de transfer este că prețurile dintre societățile afiliate au fost în linie cu prețurile stabilite între societăți independente, deci definiția nu poate spune că prețurile de transfer nu sunt la nivel de piață. Rezultă că un contribuabil va determina de sine stătător dacă prețurile diferă sau nu, și doar dacă determină că diferă este obligat să prezinte informația. Nu este clar raționamentul unei sarcini atât de complicate pe umerii mediului de afaceri.

În ceea ce ține de întocmirea și prezentarea informațiilor ce ține de prețurile de transfer, nu este clar ce presupune indicarea metodologiei în dosarul privind prețurile de transfer. Metodologia poate reprezenta baza de formare a prețurilor, modul de formare a costurilor, nu putem identifica dacă este o noțiune preluată din SNC sau preluată din alte acte normative care ar permite înțelegerea modului de prezentare a informației privind metodologia. Având în vedere amenzile indicate pentru neprezentarea sau prezentarea necorespunzătoare a informației, orice cerință indicată urmează să fie transparentă și clară în scopul aplicării.

De asemenea, termenul de raportate a dosarului prețurilor de transfer propus „25 martie” este destul de imediat, adică: raportul propriu-zis se elaborează în baza rezultatelor financiare ale companiei după aprobarea Situațiilor Financiare, care, la rândul său, urmează a fi raportate până la 31 mai. Cu alte cuvinte, dorim să atragem atenția precum că, o data ce informația solicitată în dosar se elaborează în baza situațiilor financiare aprobate ale companiei, nicidecum data raportării dosarului prețurilor de transfer nu poate fi mai devreme decât 31 mai.

În plus, odată ce dosarul și indicatorii analizați conțin informații aferente tranzacțiilor între părțile afiliate: odată ce avem partea afiliată o companie internațională, care la rândul său are o perioadă de raportare a prețurilor de transfer mai târzie decât cea stabilită în RM și, în plus, pe perioada de până la prezentarea dărilor de seamă în străinătate are dreptul de a emite facturi de corectări/recalculări aferente perioadei anterioare. Considerăm importantă alinierea raportării în concordanță cu practica internațională, adică poate fi anterioară raportării din practica internațională. Dorim să atragem atenția asupra informației ce urmează a fi inclusă în dosarul prețurilor de transfer și anume elaborarea instrucțiunilor clare aferente informației vizate în pct 6 și excluderea informației cu conținut general, spre exemplu litera e) de mai sus „sursele și relațiile financiare ale entității” - nu oferă o claritate a informației ce urmează a fi inclusă în dosar.



În ceea ce ține de prezentarea dosarului prețurilor de transfer, la solicitarea Serviciului Fiscal de Stat, menționăm că riscul aplicării neuniforme și fără previzibilitate este generat de lipsa unui termen în cadrul căruia urmează a fi prezentat dosarul după solicitarea SFS. Nu este clar dacă acest termen va fi diferit în fiecare caz, care este termenul minim pentru a aplica norma propusă din art. 260 alin. (6) și a constata că dosarul a fost depus tardiv.

Pentru determinarea corectă și comparabilă a prețului de transfer prin alegerea metodei potrivite, pentru a reduce interpretarea greșită a indicatorilor de nivel internațional și a evita interpretarea indicatorilor utilizați în calcul, rugăm să fie elaborate formula concretă de calcul cu definirea indicatorilor în corespundere cu terminologia utilizată în SNC. Ar fi utilă includerea unor prevederi specifice cu privire la modalitatea de estimare pe care o poate aplica Serviciul Fiscal de Stat (în sensul în care nu ar trebui să le fie permis să aplice alte metode de determinare a prețurilor de transfer față de cele pe care le pot aplica societățile). De asemenea, Serviciul Fiscal de Stat ar trebui să detalieze baza legală și motivele pentru care analiza pregătită de către contribuabil nu este acceptată.

În partea ce ține de metodele de verificare a prețurilor de transfer, considerăm că aceste metode urmează a fi suspuse consultărilor publice concomitent cu adoptarea modificărilor din acest proiect, pentru a asigura consecvență și consistență între textul legii și al actelor subordonate. Mai mult, Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal din România stabilesc foarte detaliat conținutul și modul de aplicare a fiecărei metode. Considerăm că aplicarea în termen diferit a metodelor și a conținutului acestor metode va crea confuzie și incertitudine suplimentară pentru implementarea corespunzătoare a normelor privind prețurile de transfer.

În articolul 226²⁰ la alinatul (2) la stabilirea pragului ar fi utilă o clarificare în sensul că se aplică atât achizițiilor, cât și vânzărilor și de analizat dacă ar fi oportună aplicarea unor praguri per tip de tranzacție, de clarificat dacă o societate care atinge acest prag trebuie să pregătească dosarul pentru toate tranzacțiile derulate (o astfel de prevedere ar duce la situația în care tranzacții de valori foarte mici vor trebuie prezentate în dosar). Alternativ se poate utiliza un prag de materialitate pe tip de tranzacție.

Un moment important este lipsa unor prevederi a modului în care se vor aplica aceste principii în cazul unor situații și industrii specifice. În speță, industriile care operează cu prețuri reglementate de stat. Or, fiecare import pe parcursul anului va introduce o nouă regulă în modul de formare a prețului de comercializare, aplicarea "arm's length principle" fiind unul ce nu se înțelege cum va fi aplicat.

De asemenea, în ceea ce privește prezentarea dosarului în cazul acestor contribuabili, este util de clarificat dacă este necesară depunerea acestuia la Serviciul Fiscal de Stat și care este procedura în acest sens. Care este diferența în ceea ce privește prezentarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care nu depășesc pragul de materialitate (se menționează faptul că dosarul trebuie prezentat tot la cerere, însă nu este clar). Și în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu valoare sub pragul menționat există obligația pregătirii dosarului prețurilor de transfer?

În aceeași ordine de idei, nu este clar ce măsuri administrative fiscale se pot/vor întreprinde pentru evitarea dublei impunerii în cazul când o întreprindere este dublu impozitată ca urmare a ajustării veniturilor de către SFS? Care ar fi procedura de urmat pentru contribuabil, dacă nu există Convenție de evitare a dublei impunerii, dar și în cazul Convențiilor. Dacă nu se vor prevedea/ implementa măsurile de evitare a dublei impunerii, o să pierdem toți investitorii, pentru că nu e interesant să fii dublu impozitat, mai ales pe o piață așa mică.

Articolul II

Norma de intrare în vigoare este una derogatorie. În general, instituirea de norme derogatorii nu este o acțiune ilegală. Totuși, instituirea acestora trebuie să se facă fără să afecteze atât punerea în aplicare a reglementărilor aprobate, cât și să nu încalce drepturilor subiecților vizați. În speță, însă, normele privind intrarea în vigoare și cele tranzitorii vor crea situația în care – la momentul intrării în legilor primare, nu va exista încă un cadru normativ secundar care să asigure funcționalitatea normelor primare. Or, Guvernul are la dispoziție 3 luni de la intrarea în vigoare a legii pentru a aduce cadrul normativ al său în corespundere cu prevederile legale.



Pe de altă parte, dispozițiile tranzitorii dispun că reglementările primare vor fi aplicabile unor situații juridice în curs, născute sub auspiciile reglementărilor anterioare – „Prevederile prezentei legi sunt aplicabile tuturor controalelor, inclusiv controalelor aflate în proces de derulare la momentul intrării în vigoare a prezentei legi”. Dar controale curente acoperă perioadele precedente, deci control efectuat în toamna 2022 acoperă pentru impozit pe venit perioada anului 2021, (pentru anul 2022 termen de depunere a declarației este 25 martie 2023), deci cu alte cuvinte controale curente sunt în proces de stabilire a bazelor de impozitare sau diferențelor de obligații fiscale pentru perioade ce preced data începerii controlului fiscal, ca rezultat al aprobării legii.

Subsidiar, proiectul nu prevede un termen pentru agenții economici, ca aceștia să se conformeze cerințelor legale. Astfel, pe de o parte, la momentul publicării legii (care este și momentul intrării în vigoare), Serviciul Fiscal de Stat va putea cere, inclusiv în cadrul unor proceduri de control inițiate înaintea intrării în vigoare a legii, ca agentul economic (contribuabilul) care nu se încadrează la prevederile alin. (1) să-i prezinte dosarul prețului de transfer. Pe de altă parte, agentul economic respectiv, va face cunoștință cu obligația sa legală de a întocmi un dosar al prețurilor de transfer, abia în momentul publicării legii. Astfel, agenților economici nu li se oferă niciun termen de grație pentru a cunoaște/studia reglementările adoptate și, în special, obligațiile noi care le vor reveni în baza legii respective, precum niciun termen pentru a întreprinde măsuri pentru conformarea cu aceste obligații.

Conformarea cu reglementările normative privind prețurile de transfer însă, nu va putea fi realizată pe deplin deoarece la momentul intrării în vigoare a legii, Guvernul nu va fi aprobat încă un cadru normativ secundar necesar. Astfel, se încalcă principiul previzibilității și securității raporturilor juridice.

Chiar dacă rapiditatea adoptării acestor reglementări este determinată de întârzierile Republicii Moldova de executare a obligațiilor sale în contextul Acordului RM-UE, aceasta nu este un temei de punere în aplicare a respectivelor reglementări într-un mod defectuos, care să încalce principiile și bunele practici de reglementare ale Uniunii Europene. Pentru a asigura implementarea deplină și corespunzătoare a cadrului normativ privind prețurile de transfer, se recomandă oferirea unui termen atât pentru Guvern, cât și pentru agenții economici – în vederea conformării reglementărilor primare și pregătirii corespunzătoare pentru ulterioare acțiuni de control a modului de implementare a cadrului normativ vizat.

Totodată, potrivit art. 7 din Codul civil, legea civilă nu are caracter retroactiv. Ea nu modifică și nici nu suprimă condițiile de constituire a unei situații juridice constituite anterior, nici condițiile de stingere a unei situații juridice stinse anterior. De asemenea, legea nouă nu modifică și nu desființează efectele deja produse ale unei situații juridice stinse sau în curs de realizare. Legea nouă este aplicabilă situațiilor juridice în curs de realizare la data intrării sale în vigoare. De la data intrării în vigoare a legii noi, efectele legii vechi încetează, cu excepția cazurilor în care legea nouă prevede altfel. În cazul situațiilor juridice contractuale în curs de realizare la data intrării în vigoare a legii noi, legea veche va continua să guverneze natura și întinderea drepturilor și obligațiilor părților, precum și orice alte efecte contractuale, dacă legea nouă nu prevede altfel.

Totodată Curtea Constituțională a RM prin actele sale a stabilit că legea nouă nu se aplică faptelor săvârșite înainte de intrarea ei în vigoare, adică nu are efect retroactiv. Legea dispune numai pentru prezent și viitor și nu are efecte juridice pentru trecut [HCC nr.32 din 29 octombrie 1998]. Prin această afirmație, Curtea a stabilit principiul de neretroactivitate a legii, adică legea nouă nu se aplică actelor și faptelor încheiate, săvârșite sau, după caz, produse înainte de intrarea sa în vigoare, fiind aplicabilă actelor și faptelor ulterioare intrării sale în vigoare. Curtea prin decizia nr. 3 din 01.11.2012 a stabilit că legea nu se aplică faptelor săvârșite înainte de intrarea ei în vigoare. În principiu, legea dispune numai pentru prezent și viitor, nu și pentru trecut, astfel încât este firesc să acționeze numai după intrarea în vigoare.

Mai mult ca atât, anume pentru a crea condiții de accesibilitate și previzibilitate pentru investitori, oameni de afaceri și eventualii contribuabili, legislatorul și-a stabilit limite temporale speciale de aplicare a legilor care prevăd plăți obligatorii (taxe vamale, accize și alte impozite) pentru a nu periclita sau afecta afacerile în derulare și a nu surprinde participanții la raporturile juridice cu reglementări împovărătoare sau neașteptate. În acest sens, s-a prevăzut că „pentru legile care modifică Codul fiscal, Codul vamal și Legea nr.1380/1997 cu privire la tariful vamal,



precum și pentru legile de punere în aplicare a titlurilor Codului fiscal și a legilor ce țin de politica fiscală, data intrării în vigoare trebuie să survină nu mai devreme de 6 luni de la data publicării legilor respective” [articolul 56 din Legea cu privire la actele normative nr.100 din 22 decembrie 2017]. Totodată este confuz faptul cum urmează a fi aplicat alin.1 al art. II din proiectul de lege, în raport cu alin.3 al aceluiași articol, or potrivit acestora legea va intra în vigoare la data publicării în MO, iar Guvernul abia în termen de 3 luni de la publicare va aduce în concordanță actele sale normative cu prezenta lege și va asigura elaborarea actelor normative necesare implementării acesteia.

Nota informativă, de asemenea, conține norme contradictorii. În timp ce în pct.2 din Notă se stipulează că „În contextul înaintării cererii Republicii Moldova de a primi statutul de stat candidat la aderarea UE, implementarea regulilor privind prețurile de transfer este o subcomponentă urgentă a Acordului de Asociere UE-Moldova (Subcomponenta 1.2; „Consolidarea legislației naționale și a practicii administrative pentru a contracara riscurile de transfer al profitului și erodarea bazei impozabile a Moldovei”).”, pct.3 ne zice că „Proiectul nu conține norme de armonizare a legislației naționale cu legislația Uniunii Europene.”. Totodată, pct.5 prevede că „Implementarea proiectului de lege nu presupune alocarea unor surse financiare din bugetul de stat și nu se anticipează dificultăți în implementarea acestuia.” Cu toate că numai bazele de comparare la care va trebui să aibă acces SFS pentru comparare costă circa 30 000 USD costuri anuale, pe lângă multitudinea de efort de ajustare a proceselor interne și de antrenare a persoanelor implicate.

În final, considerăm că proiectul de lege propus conține multiple norme ambigue și, respectiv, conține riscuri iminente de corupție. Este absolut necesar ca proiectul să fie supus expertizei anticorupție.

Suplimentar, menționăm că trebuie să se ofere timp suficient pentru învățare și aplicare, iar legea să intre în vigoare peste 1.5 - 2 ani din data publicării, pentru că încă urmează să fie implementate metodologiile Ministerului Finanțelor la care se face trimitere și nu este clar când acestea vor fi puse în aplicare; în plus, achiziția unor baze de date necesare pentru compararea tranzacțiilor/prețurilor costă și ia timp; durează a fi semnate contractele cu prestatori de servicii de întocmire a dosarelor prețurilor de transfer, care costă, deci trebuie să fie o cheltuială prognozată. Totodată, solicităm să fie o perioadă de grație de 2 ani din data intrării în vigoare pentru aplicarea sancțiunilor.

Totodată, în contextul argumentării expuse supra ar fi oportun ca autorii proiectului:

- Să prezinte câteva exemple/cazuri concrete când ar putea fi aplicate prevederile art. 189¹;
- Să fie prezentată argumentarea/justificarea referitor la faptul că sarcina probațiunii să revină doar contribuabilului și care ar fi procedeele de justificare a acesteia (documentarea);
- Să revizuiască modul în care este implementat conceptul prețurilor de transfer, având în vedere cadrul legal deja existent, precum și practica internațională (inclusiv în ceea ce ține de definițiile utilizate, precum și metodele de estimare a prețurilor de transfer stipulate), inclusiv în partea ce ține de instrumentele ce le oferă deja legislația și sunt puțin utilizate în administrarea fiscală.

Vă rog să o considerați pe Veronica Sirețeanu, coordonator al Comitetului Fiscal, în calitate de persoană de contact din partea AmCham Moldova (veronicasireteanu@amcham.md) pentru ulterioara interacțiune la acest subiect.

Vă mulțumim pentru colaborare și vă îndemnăm să ne contactați pentru orice informații adiționale.

Cu respect,

Mila Malairău

Director Executiv

A.P. „Camera de Comerț Americană din Moldova”



Document semnat electronic. Pentru verificarea semnăturii a se accesa: <https://msign.gov.md>