AmCham Moldova
fighting for your business

AP "Camera de Comerț Americană din Moldova"
nr. 3678, cod fiscal 1009620002440
str. Puşkin 45B, MD-2005, Chişinău, Moldova
Tel.: +373 22 211 781, Fax: +373 22 211 782
info@amcham.md, www.amcham.md

Către Veaceslav Negruță
Ministru
Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova
str.Cosmonauților, 7, mun. Chişinău
MD – 2005, Republica Moldova

Copie: Nicolae Vicol
Şeful Inspectoratului Fiscal Principal de Stat

Nr. 9 din 1 februarie 2013

Ref: Recomandări AmCham pentru elaborarea politicii fiscale și vamale pentru anul 2014-2016

Stimate domnule Ministru,

În numele Asociației Patronale "Camera de Comerț Americană din Moldova" (în continuare „AmCham"), am dori să contribuim la elaborarea Obiectivelor Politicii Fiscale pentru perioada 2014-2016, ca parte componentă a Cadrului bugetar pe termen mediu (2014-2016).

Această adresare este lansată ca urmare a anunțului publicat pe site-ul Ministerului Finanțelor privind colectarea comentariilor și sugestiilor la legislația fiscală și vamală.

Aşadar, Vă prezentăm comentariile noastre în **Anexa** la această adresare. Totodată, dorim să atragem atenția Dvs asupra următoarelor aspecte:

- **Transparența în procesul decizional în domeniul fiscal ca garant al sporirii previzibilității pentru sectorul privat**

  Modificările imprevizibile (deseori propuse pe ultima sută de metri, fie în Guvern sau în Parlament) introduse până la moment în legislația fiscală, din păcate nu s-au soldat cu istorii de succes. Mai mult ca atît, istoria ultimelor ani arată că în general ele au avut un efect negativ asupra climatului de afaceri, competitivității întreprinderilor autohtone şi atractivității pieței locale pentru investitorii străini. Vom menționa doar cîteva exemple în acest sens: introducerea Capitolului 7^1 în Codul Fiscal sau introducerea Registrului general electronic al facturilor fiscale şi modificarea regulilor generale de deducere a TVA în acest sens.

  Considerăm că asemenea modificări operate în cadrul fiscal afectează în primul rînd companiile transparente care activează în baza politicilor de grup / planurilor de afaceri. În acelaşi timp, companiile care activează în economia tenebră sunt tentate să rămână acolo, sporindu-se astfel fenomenul de aplicare neuniformă a sarcinii fiscale între companiile transparente și cele netransparente.

  De asemenea, în opinia noastră, în cadrul elaborării / implementării politicilor fiscale ar trebui să se țină cont de impactul global al modificărilor asupra economiei naționale. Aceste politici nu reprezintă doar un instrument de colectare a impozitelor și taxelor, ci și o pîrghie de încurajare a creșterii economice.

  Aşadar, rugăm respectuos ca Ministerul Finanțelor să promoveze inițiativele sale doar prin asigurarea deplină a transparenței decizionale şi consultărilor publice.

- **Combaterea economiei tenebre**

  Adițional aspectelor menționate anterior, considerăm că autoritățile fiscale ar trebui să acorde o atenție sporită combaterii fenomenului de economie tenebră. Prin exercitarea unei presiuni fiscale egale asupra tuturor contribuabililor, va fi introdusă apicarea uniformă a legii, asigurînd companiilor transparente un mediu de afaceri echitabil.

Parallel, rugăm respectuos aprobarea de către Dvs a organizării unei întrevederi cu reprezentanții AmCham în cadrul căreia ar fi analizate aspectele abordate în această adresare.

Vă mulțumim pentru colaborare şi 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"

Anexa

Comentarii și Recomandări
la Codul Fiscal

1. Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător

	Concept	Comentarii / Recomandări
1	*„Implementarea obiectivelor propuse anterior în Obiectivele Politicii Fiscale pentru 2012-2014”*	Astfel cum a fost menționat anterior în Obiectivele Politicii Fiscale pentru 2012-2014, recomandăm revizuirea regimului deductibilității cheltuielilor achitate de către patron (de ex. transport, hrană, facilitățile acordate de către patron, etc.). În mod particular, dorim să evidențiăm următoarele tipuri de cheltuieli: ▪ Cheltuieli aferente transportului și alimentației angajaților Cadrul fiscal existent este unul nefavorabil şi interpretabil în privința impozitării cheltuielilor (la nivel de angajatori şi angajați) aferente alimentației angajaților, precum și a celor aferente transportului angajaților la serviciu / de la serviciu. Acest fapt a fost recent activ mediatizat, iar înalți oficiali de stat au confirmat necesitatea revizuirii cadrului fiscal existent, pentru a oferi investitorilor posibilitatea de valorificare maximă a factorilor de producție. Aşadar, propunem analiza posibilității de revizuire a cadrului fiscal existent în acest sens, pentru a stabili reguli unice şi fără risc de interpretare pentru deducerea / neimpozitarea cheltuielilor aferente alimentației angajaților, cît și a celor aferente transportului angajaților. ▪ Cheltuieli privind serviciile medicale acordate angajaţilor prin încheierea unor contracte directe de către angajatori cu instituții medicale (private / publice), fără intermedierea unei companii de asigurări În prezent, există mai multe companii care contractează servicii medicale pentru angajații săi direct de la instituțiile medicale (private / publice). Contractele de această natură pot acoperi mai multe servicii medicale facultative: control medical periodic, consultații de specialitate, proceduri de diagnosticare, transport medical de urgență în cazul unei îmbolnăviri / accidentări, etc. Cadrul fiscal existent nu favorizează acordarea unor astfel de pachete de asistență medicală facultativă, deoarece asemenea servicii se consideră drept un beneficiu acordat angajaților (respectiv se taxează la nivel de angajat cu impozit pe venit, prime de asigurări medicale și contribuții sociale), iar la nivel de angajator nu reprezintă cheltuielili deductibile. Totuşi, asemenea servicii sunt strict necesare din perspectiva angajatorilor pentru a menține starea bună de sănătate şi productivitatea înaltă a angajaților săi. Mai mult ca atît, potrivit modificărilor legislative la Legea privind indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă şi alte prestații de asigurări sociale, care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2013, primele cinci zile zile calendaristice de incapacitate temporară de muncă se plătesc din mijloacele financiare ale angajatorului. Ceea ce înseamnă că angajatorul este obligat să suporte cheltuieli privind servicii medicale pentru a evita costuri semnificative cu indemnizațiile de incapacitate temporară de muncă. Așadar, propunem analiza posibilității de revizuire a cadrului fiscal existent în acest sens, pentru a oferi angajatorilor și angajaților posibilitatea de a beneficia de mecanisme efective de îngrijire a sănătății, respectiv de a asigura condiții optime pentru productivitatea muncii.
2	*Amînarea implementării din 2014 a cerințelor de pregătire a dosarelor privind prețurile de transfer*	Anterior Ministerul Finanțelor a elaborat un Plan de acțiuni privind analiza fezabilității implementării în Moldova începînd cu anul 2014 a cerințelor de pregătire a dosarelor privind prețurile de transfer. Prin aceste comentarii dorim să contribuim la această analiză și să comunicăm poziția noastră în acest sens. Credem că implementarea prețurilor de transfer în Moldova în condițiile actuale (starea și specificul economiei Moldovei, dificultățile în atragerea investițiilor străine directe, nivelul și capacitatea de administrare fiscală, etc.) nu este oportună și este prematură.

		Implementarea prețurilor de transfer din 2014 va avea un impact dezastruos asupra climatului de afaceri și va reduce considerabil din atractivitatea Moldovei pentru investitorii străini. Aceasta în condițiile recesiunii economice și confruntării cu probleme grave în atragerea investițiilor străine directe. La moment Republica Moldova nu mai este atractivă pentru investiții străine directe și pierde competiția în acest sens cu România, Bulgaria, Ucraina sau Rusia. Ba mai mult, situația se complică prin faptul că Moldova se află într-o permanentă stare de incertitudine: politică, economică și socială. Companiile multinaționale de regulă au elaborate politici interne privind prețurile de transfer, care sunt verificate de către autoritățile fiscale în țările lor de reşedință. Respectiv, implementarea acestui concept complex poate genera costuri care vor depăși eventualele beneficii. Luînd în considerație cele de mai sus, propunem în schimb analiza implementării diferitor facilități fiscale pentru a atrage investiții străine directe și, respectiv, pentru a încuraja creșterea economică.
3	*Examinarea oportunității simplificării modului de ținere a evidenței mijloacelor fixe pentru scopurile fiscale*	Astel cum a fost propus în Obiectivele Politicii Fiscale pentru anii 2012-2014 este binevenită simplificarea modului de ținere a evidenței mijloacelor fixe pentru scopurile fiscale. Regulile curente de ținere a evidenței mijloacelor fixe în scopuri fiscale sunt foarte complexe, necesită resurse semnificative atât din partea contribuabililor, cât şi a autorităților fiscale. Simplificarea modalității de ținere a evidenței mijloacelor fixe în scopuri fiscale va reduce semnificativ timpul consumat de către contribuabili la întocmirea Declarației anuale privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. AmCham ar propune considerarea următoarelor două alternative: **a)** Implementarea de către Ministerul Finanțelor a unei modalități simplificate de calculare a uzurii mijloacelor fixe, deducerii cheltuielilor cu reparații ale acestora, precum şi recunoaşterii rezultatelor de înstrăinare. **sau** **b)** alternativa de eliminare totală a diferențelor în vederea evidenței mijloacelor fixe dintre regulile fiscale vs. cele contabile. Astfel, uzura mijloacelor fixe în scopuri fiscale va corespunde cu cea calculată în evidența financiară, precum şi tratamentul contabil se va aplica cheltuielilor de reparație şi a rezultatelor de înstrăinare.
4	*Sugestii privind armonizarea legislației fiscale cu norme din Legea cu privire la întreprindere şi antreprenoriat*	Potrivit prevederilor art. 5, alin. (16) al Codului Fiscal, activitatea de întreprinzător este denumită ca orice activitate conform legislației cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfăşurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfăşurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit. Totodată în redacția actuală a Legii cu privire la întreprindere şi antreprenoriat, antreprenoriatul este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor şi prestarea serviciilor desfăşurată de cetățeni în mod independent, din propria inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu şi sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-şi asigura o sursă permanentă de venituri. Recomandăm introducerea unor modificări în alin. (16) al articolului 5 al Codului Fiscal pentru a preciza noțiunea de antreprenoriat şi aducerea acestor două norme legale în acelaşi cadru. În procesul desfăşurării unei activități sintagma „ indiferent de scopul activității, se obține venit" poate duce în eroare antreprenorii dar de o potrivă şi inspectorii fiscal la momentul efectuării unui control. Prin urmare, părerea noastră este că noțiunea dată de Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi este mai clară şi cuprinde un spectru mai larg al acestei definiții. Deci propunerea noastră este de a modifica formularea alin. (16) art.5 al Codului Fiscal după cum urmează: „*activitatea de întreprinzător este orice activitate conform legislației cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfăşurată de către o persoană din propria inițiativă, pe riscul propriu şi sub răspunderea sa patrimonială cu scopul de a-şi asigura o sursă permanentă de venituri*." În situația dată, implementarea propunerii noastre ar permite lichidarea acestei lacune în legislație prin eliminarea sursei problemei.

5	*Art. 24 alin. 13) al CF: "Deducerea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător"*	Propunem modificarea art. 24 alin. (13) prin completarea textului după cuvântul „*deşeurilor*" cu sintagma „*pierderilor tehnologice*". Această completare este îndeosebi importantă, deoarece întreprinderile producătoare de mărfuri în măsura egală au dreptul la deducerea cheltuielilor suportate în legătură cu pierderile tehnologice. Aceste pierderi nu se încadrează în redacția actuală a alineatului 13) din art.24 al Codului fiscal. Totuşi, în lipsa unor prevederi exprese în legislația fiscală, în cadrul verificărilor această normă este tratată diferit, fapt care implică costuri adiționale pentru companii în vederea justificării deductibilității pierderilor tehnologice în cadrul controlului sau contestării rezultatelor acestuia.
6	***Eliminarea dublei impozitări a facilităților acordate de patron (impozitare concomitentă la nivelul patronului și a angajatului său)*** *Art 24 al CF* *Art. 36 al CF*	Propunem completarea art. 24 sau a art 36 cu un nou alineat cu următorul conținut: **„*Se permite deducerea cheltuielilor ce țin de facilitățile acordate de patron, specificate la articolul 19*"** Acest amendament are drept scop eliminarea dublei impuneri unuia şi aceleiaşi fapte economice la nivelul a doi contribuabili, deoarece în prezent: ▪ facilitățile acordate de patron sunt venituri impozabile pentru angajat potrivit art.18, c) ▪ facilitățile acordate de patron reprezintă cheltuieli nedeductibile pentru patron Astfel, în opinia noastră, tratamentul fiscal actual nu este just atît pentru patroni, cît și pentru angajații lor și necesită a fi amendat. Adițional, ținem să menționăm că un tratament fiscal similar propus de noi este prevăzut şi în practica internațională (de ex. în România). Adiţional, menţionăm că subiectul în cauză este permanent ridicat la reuniunile patronatelor și reprezintă cu adevarat o problemă care propunem să fie soluționată de către Ministerul Finanțelor.
7	*Reportarea pierderilor fiscale pe viitor* *Art. 32 al CF*	**Propunem reportarea pierderilor fiscale pe următorii 5 ani, fără împărțirea acestora în părți egale.** Potrivit amendamentelor fiscale aduse în anul 2012 la articolul 32 al Codului fiscal, pierderile fiscale din 2012 vor fi reportate în tranşe egale pentru următorii trei ani. Astfel, regimul actual de reportare a pierderilor fiscale pe viitor în părți egale nu este unul favorabil, deoarece: ▪ la înregistrarea unui venit impozabil insuficient pentru deducerea tuturor pierderilor fiscale din anii precedenți, pierderile fiscale neutilizate sunt anulate; ▪ perioada de 3 ani este una foarte scurtă. Astfel, dacă o companie suportă pierderi fiscale 2 ani consecutiv (de ex. 2012-2013), atunci 33% din pierderea fiscală a anului 2012 nu poate fi valorificată şi este anulată. Dat fiind faptul că pierderile fiscale sunt generate de suportarea de către contribuabil a cheltuielilor ordinare şi necesare aferente activității de întreprinzător peste nivelul venitului brut, anularea (chiar şi parțială) a acestor pierderi reprezintă un cost fiscal suplimentar pentru contribuabili. În baza unui studiu efectuat de către PwC Moldova a experienței internaționale cu privire la reportarea pierderilor fiscale pe viitor, pe un eşantion de aprox. 47 de state europene şi țări-membre ale Comunității Statelor Independente (această analiză este prezentată în **Anexa** la acest document), **se poate de constatat că regulile privind reportarea pierderilor fiscale aplicabile în Republica Moldova sunt unele din cele mai restrictive în partea ce ține de reportarea în timp a pierderilor** (3 ani, similar ca Albania, Tadjikistan şi Turkmenistan), precum şi a limitărilor cantitative (deducerea a 33% din valoarea pierderilor fiscale suportate din 2012, precum şi anularea pierderilor neutilizate). Aplicarea în continuare a acestor restricții va duce la majorarea ratei efective a impozitului pe venit achitat de contribuabili din Republica Moldova, în condițiile în care majoritatea facilităților fiscale au fost anulate. Astfel, recomandăm reportarea pierderilor fiscale pe viitor pe parcurs de cinci ani nu în părți egale, ci în limita venitului impozabil al contribuabilului.
8	*Art. 36, alin. (1) şi (2)*	Art. 36 al Codului fiscal prevede o deducere fiscală limitată a donațiilor în scopuri filantropice sau

	▪ *Revizuirea plafonului de deductibilitate a donațiilor în scopuri filantropice sau de sponsorizare* ▪ *Deducerea donațiilor în beneficiul autorităților şi instituțiilor publice să fie permisă în mărime deplină, fără plafonări*	de sponsorizare. Totodată, practica a demonstrat că prevederile fiscale menționate nu stimulează efectuarea donațiilor în scopuri filantropice şi de sponsorizare, defavorizând atît intenția companiilor, cît şi a persoanelor fizice de a contribui la realizarea acțiunilor caritabile. Această concluzie rezultă din următoarele: ▪ plafonul redus - doar până la 10% din venitul impozabil reprezintă o limitare semnificativă, mai ales, având în vedere faptul că la efectuarea donațiilor nemonetare în valoarea bunurilor transmise către beneficiarii donației, se include şi TVA aferent achiziției acestora; ▪ stabilirea plafonului de 10% aplicabil venitului impozabil este absolut neavantajoasă pentru companiile care constată pierderi fiscale. Datorită diferitelor reguli de evidență în scopuri contabile versus în scopuri fiscale, unele companii obțin pierderi fiscale, comparativ cu profiturile obținute în realitate şi reflectate în rapoartele financiare. Însă, plafonul în mărime de 10% se aplică nu profitului contabil, ci venitului impozabil. Astfel, reieșind din cele de mai sus, propunem ca la art.36 alin. (1) cuvintele „10% din venitul impozabil" să fie substituite prin cuvintele „3% din venitul brut", iar ultima frază din alineat să fie exclusă. Adițional la recomandarea de mai sus, sugerăm ca donațiile în beneficiul autorităţilor şi instituţiilor publice să fie deduse în mărime integrală, fără a fi aplicate limitările menţionate la art. 36, alin. (1) al Codului fiscal. Nu ar fi corect din perspectiva politicii fiscale ca agenții economici să suporte cheltuieli privind impozitul pe venit dacă efectuează donații în folosul autorităților şi instituțiilor publice peste limitele stabilite de legislație.
9	*Art 51 al CF* *„Autoritățile publice şi instituțiile publice scutite de impozit"*	Potrivit art. 36 al Codului fiscal, sunt deductibile donațiile efectuate în beneficiul autorităților şi instituțiilor publice menționate la art. 51. Totuşi, în practică, contribuabiliii se confruntă cu dificultatea de a identifica dacă beneficiarul donației se consideră drept o instituție publică sau nu (de exemplu: Filarmonica Națională, Teatrul de Operă şi Balet, etc.). Recomandăm clarificarea acestui aspect. La moment acte normative nu descriu ce documente urmează să prezinte aceste instituții organizațiilor donatoare pentru a justifica statutul acestora şi a beneficia de dreptul la deducerea acestor cheltuieli.
10	*Capitolul 7[1] al CF „Regimul fiscal al agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii"*	Redacția curentă a acestui Capitol al Codului Fiscal (în varianta din 14 septembrie 2012) generează mai multe întrebări şi interpretări. Prevederile acestui capitol se referă şi la companii care obțin venituri din activitatea operațională ce depăşesc 600 mii lei, dar care efectuează livări scutite de TVA în baza art 103 al CF. De asemenea, prevederile p 3 al art 54[1] sunt discriminatorii în privința companiilor ce efectuează livrări scutite de TVA, deoarece aceste companii nu vor avea dreptul de a alege regimul de impozitare. Reieşind din cele menționate, propunem următoarea redacție a art 54[1] şi a art 54[1]/1 ***"Articolul 54[1].*** *Subiecții impunerii* *(1) Subiecți ai impunerii sunt agenții economici (cu excepția gospodăriilor țărăneşti (de fermier) şi întreprinzătorilor individuali) care:* ***a) nu sunt înregistrați ca plătitori de T.V.A.*** ***şi*** ***b) si obțin pe an venit din activități operaționale în sumă pina la 600000 lei.*** *(2) Agenții economici care corespund prevederilor alin. (1) şi care, la situația din 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activități operaționale în sumă de pînă la 100000 lei utilizează regimul de impozitare prevăzut de prezentul capitol.* *(3) Agenții economici menționați la alin. (1) care, la situația din data de 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activități operaționale în sumă de la 100000 la 600000 lei pot alege regimul de impozitare prevăzut de prezentul capitol sau regimul de impozitare aplicat în modul general. ~~din momentul în care sînt înregistrați benevol în calitate de plătitori de T.V.A.~~* *(4) Agenții economici care, pe parcursul perioadei fiscale declarate:* ***-devin plătitori de T.V.A. conf par. 1) art. 112 a CF***

		ori ***-obtin venit din activități operaționale în sumă mai mare de 600,000 lei;*** *vor aplica regimul de impozitare în modul general stabilit din momentul în care sînt înregistrați ca plătitori de T.V.A.* ***ori din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depăşirea de 600,000 lei;*** *(5) Agenții economici care, pe parcursul perioadei fiscale declarate, au încetat a fi plătitori de T.V.A. vor aplica regimul de impozitare prevăzut de prezentul capitol din momentul menționat la art.113 alin. (4).* *(6) Agenții economici care aplică regimul de impozitare conform prezentului capitol utilizează regulile de evidență prevăzute la cap. 6 din prezentul titlu.* ***Articolul 54[1]/1.*** *Perioada fiscală* *(1) Prin perioadă fiscală se înțelege anul calendaristic la a cărui încheiere se determină venitul din activitatea operațională.* *(2) Pentru agenții economici nou-creați, perioadă fiscală se consideră perioada de la data înregistrării agentului economic şi pînă la finele anului calendaristic.* *(3) Pentru agenții economici lichidați sau reorganizați, perioadă fiscală se consideră perioada de la începutul anului calendaristic şi pînă la data radierii agentului economic din Registrul de stat.* *(4) Prin derogare de la prevederile alin. (1) al prezentului articol, pentru agenții economici specificați la art. 54[1] alin. (4), perioadă fiscală privind aplicarea regimului de impozitare conform prezentului capitol se consideră perioada de la începutul anului calendaristic şi pînă la data:* ***înregistrării acestora ca plătitori de T.V.A.,*** ***ori*** ***prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depăşirea de 600,000 lei;*** *(5) Prin derogare de la prevederile alin. (1) al prezentului articol, pentru agenții economici specificați la art. 54[1] alin. (5), perioadă fiscală privind aplicarea regimului de impozitare conform prezentului capitol se consideră perioada de la data la care aceştia au încetat a fi plătitori de T.V.A. şi pînă la sfîrşitul anului calendaristic."*

2. <u>Taxa pe valoarea adăugată</u>

	Concept	Comentarii / Recomandări
1	***Art 102, alin (10) al CF*** ***„Trecerea în cont a T.V.A. pe valorile materiale, serviciile procurate"***	Art.102 alin (10) prevede că *la apariția condițiilor stabilite la art.118[1], subiectul impozabil este în drept să treacă în cont suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului pe valorile materiale, serviciile procurate pe teritoriul țării numai în cazul în care factura fiscală este înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale*. Respectiv, în situația în care funizorul nu a înregistrat factura fiscala în Registrul electronic al facturilor fiscale, cumpărătorul nu este în drept să treacă în cont valoarea TVA aferentă achiziției. Reieşind din prevederile Codului Fiscal, dreptul de a trece in cont a TVA se permite indiferent de faptul dacă factura fiscală <u>a fost înregistrată</u> în Registrul electronic în termenul prevăzut prin *art.118[1]* alin.(1[1]) al Codului Fiscal <u>sau cu depăşirea acestui termen</u>. <u>Totuşi, autoritățile fiscale se mențin de poziția că nu se permite deducerea TVA aferentă facturilor fiscale care urmau a fi inregistrate în Registrul electronic în termenii determninați de legislație (5 sau 10 zile), însă s-au înregistrat cu depăşirea acestor termene. Aceasta poziție este reiterată şi pe pagina oficiala a Serviciului Fiscal (potrivit bazei generalizate a practicii fiscale), precum şi în cadrul controalelor fiscale.</u> <u>Dorim să menționăm că această poziție/ tratament este în contradicție cu prevederile art. 102 alin. (1) şi alin (10) al Codului Fiscal. Mai mult decît atît condiția de deducere a TVA în asemenea circumstanțe se referă la respectarea cerinței de înregistrare a facturii fiscale în Registrul, fără a se face referință la termenii de înregistrare. Mai mult decît atît, pentru nedeclararea în termen este tras la răspundere furnizorul prin aplicarea amenzii de 3,600 lei pentru caz conform art. 260 alin (4[1]) al Codului Fiscal. Respectiv, cumpărătorul în asemenea situații i s-ar aplica un tratament discriminatoriu si ar fi penalizat pentru acțiuni/încălcare fiscală pe care nu a săvîrşit-o de fapt.</u> <u>Prin urmare, neacceptarea dreptului de deducere a TVA la nivelul cumpărătorului pentru facturile fiscale înregistrate în Registru cu depăşirea termeneului de 5 sau 10 zile lucrătoare vine în contradicție cu principiile de impunere şi prevederile art. 231 al Codului Fiscal (tragerea la răspundere a persoanei se efectuează pentru însăşi încălcarea săvîrşită, i.e. neînregistrarea în termen a facturii fiscale de către furnizor).</u> <u>Mai mult decît atît, însăşi prevederea art. 102 alin. (10) a CF privind nededucerea TVA aferent</u>

		achiziţiilor în baza facturilor fiscale neînregistrate în registrul Electonic contravine practicii UE şi practicii regionale. Putem aduce exemplul Ucrainei, unde contribuabilii au obligația înregistrării facturilor fiscale într-un Registru electronic. Deşi legislația fiscală din Ucraina prevede interdicția de trecere în cont a TVA în cazul facturilor neînregistrate în Registru, cumpărătorul poate totuşi evita această „sancțiune" cu condiția informării organelor fiscale despre faptul neînregistrării, în anumite termene. **Aşadar, această prevedere a distorsionat sistemul de impozitare cu TVA în Moldova şi a generat riscuri enorme nu doar pentru agenți economici, ci şi pentru întreaga economie a Moldovei. Aceste riscuri vor fi resimțite şi materializate în prejudicii considerabile ca urmare a verificării perioadelor fiscale începînd cu 14 septembrie 2012.** Mai mult, art 102, alin (10), prin pedepsirea pecuniară a cumpărătorului pentru omisiunea de respectare a prevederilor fiscale de către furnizor, contravine în mod direct celor 4 din 5 principii de bază ale impozitării prevăzute de art 6, alin (8), şi anume: a) *neutralitatea impunerii* – asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton şi străin; b) *certitudinea impunerii* – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate şi precizie a termenelor, modalităților şi sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permiţînd acestuia o analiză uşoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale; c) *echitatea fiscală* – tratare egală a persoanelor fizice şi juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale; e) *randamentul impozitelor* – perceperea impozitelor şi taxelor cu minimum de cheltuieli, cît mai acceptabile pentru contribuabili. **Mai mult, credem că există motive suficiente pentru a considera această prevedere drept neconstituțională. Aşadar, propunem excluderea cît mai urgentă a art 102, alin. (10).** Sîntem gata să aducem la cunoştința Ministerului Finanțelor toate argumentele necesare în susținerea acestei propuneri.
2	***Art. 118[1] al CF*** ***„Registrul general electornic al facturilor fiscale"***	**În opinia noastră introducerea art. 118[1] în Codul fiscal a creat mult mai multe probleme decît beneficii. Agenții economici suportă o povară administrativă şi riscuri neargumentat de mari, în condițiile în care beneficiile Registrului electronic al facturilor fiscale sunt foarte discutabile.** Obligația de înregistrare a facturilor fiscale în Registru implică resurse adiționale pentru agenții economici (de ex, de timp, umane, etc). Totodată, potrivit ultimelor amendamente la legislația fiscală, începînd cu 2013 contribuabilii plătitori ai TVA vor prezenta Declarația privind TVA într-un format nou. Aşadar, declarația privind TVA conține două anexe: ▪ anexa nr.1 Lista facturilor fiscale primite ▪ anexa nr.2 Lista facturilor fiscale eliberate **Odată ce Declarația privind TVA conține inclusiv lista facturilor fiscale eliberate, art 118^1 nu mai este actual. Or, păstrarea în vigoare a acestor norme dublează obligația companiilor de furnizare a aceleiaşi informații, implică resurse adiționale şi generează riscuri nejustificate atît pentru companii, cît şi pentru stat în sensul dezvoltării unui sistem fiscal durabil, transparent şi accesibil. În final aceste măsuri pe termen mediu sunt lipsite de o logică, contravin principiului privind randamentul impozitelor şi vor impacta poziția Moldovei în raitingul Doing Business.** **Respectiv, pentru a evita costuri irațională şi consecințe grave pentru mediul de afaceri, sugerăm revizuirea / anularea cît mai urgentă a obligației de declarare electronică a facturilor fiscale.**

3. Accize

	Concept	Comentarii / Recomandări
1	Art.123 al CF Modul de calculare și termenele de achitare a accizelor	**La art 123, alin (1), lit b)**: sugerăm modificarea și redarea în următoarea redacție: **Varianta curentă:** b) achită accizele la momentul expedierii (transportării) mărfurilor din încăperea de acciz conform cotelor stabilite in anexa 1 la prezentul titlu

		Varianta propusă: *b) achită accizele pînă la sfârșitul lunii, în care au fost calculate conform cotelor stabilite în anexa la prezentul titlu.* Aceasta modificare este condiționată de faptul că achitarea accizului la momentul expedierii mărfurilor din încăperea de acciz este un proces ce implică multe costuri administrative (multe întreprinderi fac livrări zilnic de mai multe ori, respectiv de fiecare dată din timp trebuie efectuată și plata în bugetul de stat). De asemenea, întreprinderile producătoare de produse accizabile, ca regulă, vând produsele în credit pe o perioada de pînă la o luna, respectiv plata accizului la momentul expedierii impune creditarea cumpărătorului cât și a bugetului în mărimea accizei, ceea ce cauzează creșterea necesității de capital circulant la întreprinderi. Ar fi logic ca momentul plății să fie introdus conform modului propus de către noi sau similar modului de plată aplicat pentru TVA.

4. Administrarea fiscală

	Concept	Comentarii / Recomandări
1	***Îmbunătățirea cadrului privind administrarea fiscală în materie de control fiscal*** *Art 267 alin.(3)* *Art.252, alin. (2) şi (3)*	În ceea ce priveşte îmbunătățirea legislației şi a practicilor în domeniul controalelor fiscale şi procedurilor de contestare, propunem elaborarea modificărilor legislației fiscale cu privire la următoarele direcții fundamentale: ▪ în procesul examinării Dezacordului pe marginea rezultatelor unui control fiscal, precum şi a Contestației împotriva deciziei de sancționare, **organele fiscale urmează să fie obligate să dovedească ilegalitatea tratamentului aplicat de contribuabil, şi nu contribuabilul.** Prevederi similare se regăsesc în art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ care se bazează pe art. 53 din Constituția Republicii Moldova; ▪ depunerea de către contribuabil a contestației şi/sau cererii de chemare în judecată împotriva deciziei de sancționare urmează (i) să suspende Decizia de aplicare sancțiunilor fiscale şi colectarea impozitelor calculate suplimentar sau (ii) în cazul în care Decizia nu este suspendată, dar în urma examinării litigiului fiscal de către instanța de judecată se stabileşte că decizia este ilegală, contribuabilului urmează să-i fie calculată automat (fără o cerere adițională) dobânda pentru toată perioada de la momentul achitării de către agentul economic a impozitelor şi sancțiunilor prevăzute în decizia respectivă până la data restituirii acestora. În acest context, potrivit prevederilor alin.(5) a art. 199 al Codului fiscal, în cazul când acțiunile organului fiscal sunt contestate, comercializarea bunurilor sechestrate şi menționate în contestație sau în cererea de chemare în judecată se suspendă până la soluționarea cauzei. Astfel, introducerea unor prevederi similare şi în cazul contestării deciziei asupra încălcărilor depistate în controlul fiscal, ar contribui la respectarea principiului echității şi tratarea pe principii egale a contribuabililor. Prin urmare, propunem introducerea următoarelor modificări: a) la alin (3) al art.267 al Codului fiscal se va expune după cum urmează: „3) **Obligația de a dovedi legalitatea deciziei emise de organul fiscal se atribuie organului fiscal**". b) Opțiunea 1: • La alin (2) al art.252 al Codului fiscal se va expune in următoarea redacție *„(2) Contestarea depusă în termen suspendă de drept executarea deciziei asupra cazului de încălcare fiscal pînă la data adoptării unei decizii irevocabile de către instanța de judecată (în caz de sesizare a instanței de judecată competente) sau pînă la data expirării termenului de adresare în judecată (dacă decizia nu a fost contestată în judecată)".* • la alin (3) al art.252 al Codului fiscal, după sintagma „dacă nu a fost executată benevol" se va completa cu sintagma "*şi nu a fost contestată în modul stabilit.*" • La alin (1) lit d) al art. 271 al Codului fiscal sintagma „suspendarea executării deciziei

		contestate" se exclude. • alin (1) al art.272 al Codului fiscal se expune în următoarea redacție: *„(1) Copia de pe decizia emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat pe marginea contestației se remite spre executare inspectoratului fiscal de stat teritorial la expirarea termenului de atacare a acesteia în instanța de judecată".* • alin (1) al art.272 al Codului fiscal se exclude. SAU <u>Opțiunea 2</u>: • la art. 274 se introduce un alineat nou cu următorul conținut: „*2) Dacă decizia organului fiscal este anulată de către instanța de judecată printr-o hotărîre irevocabilă, contribuabilului i se restituie toate sumele încasate în baza deciziei anulate, precum şi i se plăteşte o dobîndă, calculată în funcție de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, pentru perioada cuprinsă între data achitării sau încasării sumelor menționate şi data restituirii lor de către Trezoreria de Stat. În acest caz contribuabilul nu este lipsit de dreptul de a cere, conform legislației în vigoare, repararea prejudiciului cauzat prin decizia anulată în partea neacoperită prin dobînda menționată".*
2	***Prezumția nevinovăției a contribuabilului*** ***Răspunderea solidară a contribuabilului şi a Serviciului Fiscal de Stat*** ***Evitarea conflictului de interese în analiza contestațiilor*** ***Transparența controalelor fiscale***	Deşi Codul fiscal stipulează că *(i)* toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, cât şi *(ii)* normele aferente controalelor fiscale, <u>organele fiscale nu aplică în practica conceptul de prezumție a nevinovăției.</u> Actualmente cadrul fiscal este destul de vag în ceea ce ține de: - Anunțarea unui control fiscal – aceasta ar trebui de documentat prin Citație (scris și nu verbal), - Eliminarea eventualului conflict de interes la examinarea dezacordului şi a contestației şi asigurarea independenței funcționarilor Serviciului Fiscal de Stat implicați în examinarea acestora. În prezent, nu există prevederi în Codul fiscal care să reglementeze modul în care inspectorii fiscali sunt desemnați să examineze dezacordurile şi contestațiile depuse de către contribuabili asupra Actelor şi Deciziilor emise de către autoritățile fiscale în urma controalelor fiscal efectuate. Corespunzător, în practica pot apărea conflictele de interese în cazul în care un inspector fiscal este implicat în multiplele etape ale procesului de dezacord şi de contestare a rezultatelor controlului fiscal şi poate să nu rămână pe deplin imparțial. - Asigurarea emiterii Deciziei şi prezentarea acesteia contribuabilului în cazurile în care are loc extinderea termenului de examinare a dezacordului (art. 246 alin. (2) al CF nu obligă în prezent SFS de prezenta un exemplar de decizie contribuabilului, fapt care nu asigură transparența procedurii de dezacord).
3	*Art. 254, alin.4* *„Neutilizarea maşinilor de casă şi de control. Neeliberarea biletelor de călătorie"*	Începînd cu 13.01.2012 art. 254 alin. (4) stabileşte o formă de sancțiune bazată pe numărul precedentelor (a doua sau a treia oară și mai mult) de neutilizare a mașinilor de casă și control sau neeliberare a biletelor de călătorie. În opinia noastră prevederile art 254 alin (4) sunt interpretabile. Astfel, așa cum am menționat și anterior, urmează să fie concretizate următoarele sintagme: „*Comiterea repetată", „Comiterea a treia oară și mai mult".* <u>În mod particular, credem că trebuie să fie specificat pentru ce termen se referă această normă (atît în perspectivă, cît și retrospectiv), precum și care este modalitatea pentru agentul economic de a verifica dacă o asemenea sancțiune a fost repetat aplicată anterior (este o întrebare actuală în cazul în care compania este preluată de către noii fondatori).</u> De asemenea, propunem ca dacă agentul economic nu a fost sancționat timp de 2 ani pentru neutilizarea mașinilor de casă și control sau neeliberarea biletelor de călătorie, istoricul

		sancționării precedente să fie eliminat.

Comentarii şi Recomandări
la Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal

	Concept	Comentarii / Recomandări
1	Legea nr.1164 / 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal Art 24, alin (14) al Legii	Art. 24 alin. (14) al Legii nr.1164 / 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal stabilește anumite facilități la achitarea impozitului pe venit pentru băncile comerciale și organizațiile de microfinanțare, în cazul în care cele din urmă acordă credite / împrumuturi pe termen lung (>3 ani) și termen mediu pentru finanțarea diferitor investiții capitale (spre exemplu, investiții destinate achiziționării mijloacelor fixe în scopul utilizării lor în activitatea economică a întreprinderii etc.). Astfel, spre deosebire de băncile comerciale și organizațiile de microfinanțare, companiile de leasing nu pot beneficia de astfel de facilități, și prin urmare, se află în condiții neechitabile de activitate în comparație cu ceilalți participanți ai pieței financiare **În opinia noastră ar fi just și echitabil ca și companiile de leasing să beneficieze de astfel de drept, luînd în considerație faptul că companiile de leasing desfășoară activitatea de creditare.** Aceste recomandări reies din necesitatea asigurarea concurenței loiale și condițiilor echitabile ce se prevăd în art. 9, alin. (3) al Constituției, art. 8 al Legii cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi și art. 6 alin. (2) al Legii cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător. De asemenea, echitatea fiscală, adică tratarea egală a persoanelor fizice şi juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale, reprezintă unul din principiile de bază ale impozitării consfințit în art. 6 alin. (8) al Codului fiscal. Pornind de la cele expuse mai sus, venim cu propunerea privind încadrarea companiilor de leasing sub prevederile art. 24 alin. (14) al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II. De asemenea, recomandăm ajustarea Hotărîrii Guvernului nr. 1390 din 24 noiembrie 2003 în corespundere cu prevederile art. 24, alin. (14) al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II. Deși art. 24 alin. (14) stabilește facilitatea și pentru organizațiile de microfinanțare, Hotărîrea de Guvern nr. 1390 din 24.11.2003 se referă doar la facilităţile pentru băncile comerciale.

Anexa 2

Analiza practicii internaționale privind reportarea pierderilor fiscale în perioadele viitoare

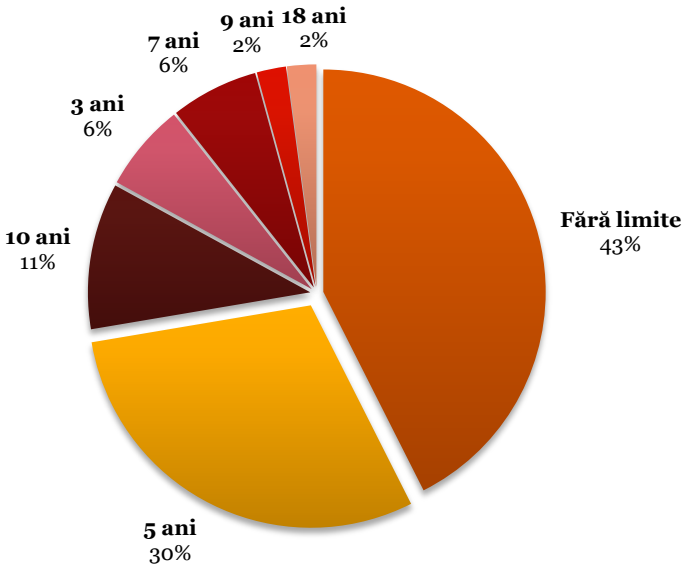
Potrivit experienței statelor europene şi țărilor membre ale CSI, regulile de reportare a pierderilor fiscale în perioadele viitoare sunt în majoritatea statelor supuse unor restricții, care în general se referă la limitarea în timp a pierderilor fiscale, restricții cantitative etc.

- Restricții legate de timp

Tabelul şi diagrama de mai jos ilustrează perioadele pentru care statele permit reportarea pierderilor fiscale pe viitor.

Nr	Statul	Perioada de reportare pe viitor a pierderilor fiscale	Nr	Statul	Perioada de reportare pe viitor a pierderilor fiscale
1	Albania	3	25	Liechtenstein	Fără limite de perioadă
2	Armenia	5	26	Lituania	Fără limite de perioadă
3	Austria	Fără limite de perioadă	27	Luxemburg	Fără limite de perioadă
4	Azerbaidjan	5	28	Macedonia	Fără limite de perioadă
5	Belarus	10	29	Malta	Fără limite de perioadă
6	Belgia	Fără limite de perioadă	30	Maria Britanie	Fără limite de perioadă
7	Bosnia şi Herțegovina	5	31	Muntenegru	5
8	Bulgaria	5	32	Norvegia	Fără limite de perioadă
9	Cehia	5	33	Olanda	9
10	Cipru	Fără limite de perioadă	34	Polonia	5
11	Croația	5	35	România	7
12	Danemarca	Fără limite de perioadă	36	Rusia	10
13	Elveția	7	37	Serbia	5
14	Estonia	Fără limite de perioadă	38	Slovacia	7
15	Finlanda	10	39	Slovenia	Fără limite de perioadă
16	Franța	Fără limite de perioadă	40	Spania	18
17	Georgia	5	41	Suedia	Fără limite de perioadă
18	Germania	Fără limite de perioadă	42	Tadjikistan	3
19	Grecia	5	43	Turcia	5
20	Islanda	10	44	Turkmenistan	3
21	Italia	Fără limite de perioadă	45	Ucraina	Fără limite de perioadă
22	Kazahstan	10	46	Ungaria	Fără limite de perioadă
23	Kîrgîzstan	5	47	Uzbekistan	5
24	Letonia	Fără limite de perioadă			

Analiza perioadelor pentru care se reportează pierderile fiscale pe viitor



Astfel, potrivit experienței internaționale, se poate constata că din eşantionul de state analizate:
- 43% dintre state nu stabilesc restricții privind reportarea în timp a pierderilor fiscale;
- 30% dintre state aplică restricția de timp de cinci ani;
- doar trei dintre statele supuse analizei (Albania, Tadjikistan şi Turkmenistan) limitează reportarea pierderilor fiscale la o perioadă de trei ani.

- Restricţii cantitative

Separat de restricțiile legate de timp, unele țări stabilesc limitări cantitative privind deducerea pierderilor reportate în perioadele viitoare. Tabelul de mai jos descrie aplicarea restricțiilor cantitative de către statele europene şi țările membre ale CSI.

Nr	Statul	Restricțiile cantitative privind reportarea pierderilor fiscale pe viitor
1	Austria	Pierderile fiscale pot fi compensate cu venitul impozabil al perioadelor fiscale viitoare, doar în limita a maximum 75% din venitul impozabil al perioadei fiscale respective.
2	Franța	Pierderile fiscale pot fi compensate cu valoarea de un milion de euro al venitului impozabil şi 60% din venitul impozabil care depăşeşte această valoare.
3	Germania	Pierderile fiscale pot fi compensate cu valoarea de un milion de euro al venitului impozabil şi 60% din venitul impozabil care depăşeşte această valoare. Diferența de 40% al venitului impozabil ce depăşeşte un milion de euro este taxat cu un impozit pe profit. Această modalitate de reportare a pierderilor fiscale se numeşte „taxare minimă”.
4	Italia	Pierderile fiscale pot fi compensate cu maximum 80% din valoarea venitului impozabil. Astfel, companiile sunt obligate să achite un impozit pe profit din cel puțin 20% din venitul impozabil. În acelaşi timp, pierderile fiscale generate în primii trei ani de activitate ai unei companii pot fi compensate cu 100% din valoarea venitului impozabil.
5	Polonia	Contribuabilii pot deduce din venitul impozabil nu mai mult de 50% din pierderile fiscale înregistrate într-un anumit an.
6	Spania	Pentru companiile care au înregistrat o cifră de afaceri în anul precedent: ▪ între 20 milioane şi 60 milioane euro, pierderile fiscale pot compensa venitul impozabil în limita de 75% din venitul impozabil anterior; ▪ peste 60 milioane euro, pierderile fiscale pot compensa venitul impozabil în limita de 50% din venitul impozabil anterior.
7	Ungaria	Pierderile fiscale pot fi compensate cu maximum 50% din valoarea venitului impozabil.
8	Uzbekistan	Pierderile fiscale pot fi compensate cu maximum 50% din valoarea venitului impozabil.

Din 47 de state supuse analizei, doar opt țări (17%) stabilesc restricții cantitative privind reportarea pierderilor fiscale pe viitor. După cum se poate observa din tabelul de mai sus, aceste restricții stabilesc limite de deducere a pierderilor fiscale în funcție de venitul impozabil (al perioadei în care sunt reportate pierderile fiscale), iar pierderile fiscale neutilizate pot fi reportate pe perioadele ulterioare (nu sunt anulate).

Aplicând această modalitate de limitare a deductibilității pierderilor fiscale din perioadele precedente (între 50% şi 80% din venitul impozabil), statele se asigură că în orice perioadă fiscală (în care sunt înregistrate venituri impozabile de către contribuabili) se colectează un nivel minim de venituri fiscale („taxarea minimă"). În acelaşi timp, această procedură este acceptabilă pentru contribuabili întrucât pierderile fiscale neutilizate ale unei perioade fiscale nu sunt anulate.

Din cele opt state menționate mai sus, doar Polonia aplică restricția cantitativă în funcție de valoarea pierderilor fiscale suportate (la fel ca şi Moldova). Totuşi, pierderile fiscale neutilizate într-o perioadă fiscală nu sunt anulate.

Italia are reguli de reportare a pierderilor destul de atrăgătoare. Astfel, pierderile fiscale pot fi compensate cu maximum 80% din valoarea venitului impozabil, iar această limitare nu se aplică pierderilor fiscale suportate în primii trei ani de activitate a companiilor. Aceste norme stimulează investițiile şi înființarea de noi afaceri (în special, a companiilor mici şi mijlocii).