



OBLIGAȚIUNILE FISCALE ALE AGENȚILOR ECONOMICI ÎN CAZUL TRANSMITERII BUNURILOR ÎN CAPITALUL SOCIAL AL SOCIETĂȚILOR

A. NOVAC

SUMMARY

The article tackled the issue of VAT applying and Income tax collecting in the case of assets transmission in the company's share capital. However, is analyzed the differences between Title II and Title III of Tax Code of the Republic of Moldova regarding this issue. It draws attention to necessity of bringing the Tax Code at a certain coherence, consistency and logical connection between provisions of different Code 'titles.

Keywords: Tax Code, VAT, Income tax, Share capital increase

REZUMAT

În articol este abordată problema aplicării taxei pe valoarea adăugată și percepției impozitului pe venit în cazul transmiterii bunurilor în capitalul social al societăților. Totodată, se analizează divergențele dintre titlul II și titlul III din Codul Fiscal al Republicii Moldova privind problema dată. Se subliniază necesitatea aducerii Codului Fiscal la o anumită coerență, consecvență și la o legătură logică între prevederile din diferite titluri ale codului.

Cuvinte-cheie: Codul Fiscal al RM, taxă pe valoarea adăugată, impozit pe venit, majorarea capitalului social

Introducere. *Taxa pe valoarea adăugată* (în continuare – TVA), conform art. 93 din Codul fiscal (CF), este impozitul de stat ce reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Taxa pe valoarea adăugată este o taxă care cuprinde toate fazele circuitului economic, respectiv producția, serviciile și distribuția pînă la vânzările către consumatorii finali, inclusiv.

Din punctul de vedere al bugetului de stat, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, care se stabilește asupra operațiilor privind transferul proprietății bunurilor și asupra prestărilor de servicii. Este o taxă unică ce se percepe în mod fracționat corespunzător valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic. În articol, pe lîngă analiza legislației naționale privind modul de calculare și achitare a TVA în cazul transmiterii bunurilor în capitalul social al societăților, vom reflecta asupra unor întrebări ce țin de perfecționarea Codului fiscal.

Metode și materiale aplicate. În procesul studiului au fost folosite

următoarele metode de investigare științifică: analiza logică, analiza comparativă, analiza sistemică, analiza dinamică și sinteza. În calitate de materiale au servit lucrările mai multor specialiști notorii din domeniul jurisprudenței.

Rezultate obținute și discuții. Dacă la perceperea impozitului pe venit în cazul majorării capitalului social prin aporturi nebănești totul este clar și art. 20 din Codul fiscal expres prevede că contribuțiile la capitalul unui agent economic, prevăzute la art. 55, nu sînt sursele de venit, iar art. 55, alin. 1 din CF prevede că contribuțiile cu active la capitalul agentului economic, în schimbul cotei de participare în capitalul lui, nu sînt supuse impozitării, în acest caz apar întrebări privind aplicarea TVA.

Livrarea de mărfuri reprezintă transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului,

de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

Livrarea (prestare) de servicii este activitatea de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri contra plată, cu plată parțială sau gratuit; activitate de executare a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări contra plată, cu plată parțială sau gratuit; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului și de către administratorul fiduciar fondatorului administrării fiduciare în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară. Se consideră livrare efectuată de către fondatorul administrării fiduciare administratorului fiduciar serviciile prestate de către administratorul fiduciar cumpărătorului în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară.

Livrarea impozabilă constituie livrarea de mărfuri, livrarea (prestarea) de servicii, cu excepția celor scutite de TVA, efectuate de către



subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător.

Reieșind din definițiile de mai sus și bazându-ne pe art. 95 din Cod fiscal al RM, se poate concluziona că și la contribuțiile cu active la capitalul agentului economic în schimbul cotei de participare în capitalul lui nu sînt supuse impozitării cu TVA, deoarece introducerea în capitalul social nu poate fi calificată ca livrare, dar în cazul dat nu totul este afit de simplu. Pînă la 01.01.2013, introducerea activelor în capitalul social (inclusiv importate) se reglementau de prevederile art. 103 al. 1, p. 23 din CF și Hotărîrea Guvernului nr. 102 din 30.01.2007. Începînd cu 01.01.2013, articolul dat a fost anulat, probabil pentru a exclude posibilitatea abuzurilor de achitare a TVA la devamarea activelor materiale importate. Dar deja cu începutul anului 2014, legislația a suferit modificări în vederea posibilității introducerii activelor materiale în capitalul social, fără a achita TVA cu anumite restricții.

Așadar, din anul 2014 nu se aplică TVA la importul activelor materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul statutar (social) de art. 103, alin. 1, p. 29 din Codul fiscal și Hotărîrea Guvernului nr. 145 din 26.02.2014. În acest sens, la activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor se atribuie activele a căror uzură se raportează la costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate.

Pentru a beneficia de facilitatea fiscală dată, aceste active materiale pe termen lung nu pot fi comercializate, transmise în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pe parcursul a 3 ani din data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii fiscale. În cazul în care aceste active materiale pe termen lung se comercializează, se transmit în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pînă la expirarea

a 3 ani, TVA se va calcula și achita de la valoarea de intrare a acestora. În pofida restricțiilor menționate, există posibilitatea de a importa active materiale fără achitarea TVA, spre exemplu, pentru majorarea capitalului social al întreprinderii, cu înstrainarea ulterioară nu a bunului, dar a părții sociale a întreprinderii.

Pe parcursul activității întreprinderilor, deseori apare necesitatea reorganizării lor din diferite motive – eficiența economică, necesitățile procesului tehnologic, majorarea potențialului întreprinderii, în scopul cooperării mai efective cu alte întreprinderi, neînțelegerea dintre acționari sau asociați, dorința separării / divizării afacerilor etc.

Reieșind din scopul reorganizării, persoana juridică se reorganizează prin fuziune (contopire și absorbție), dezmembrare (divizare și separare) sau transformare. Hotărîrea de reorganizare se ia de fiecare persoană juridică în parte, în condițiile stabilite pentru modificarea actelor de constituire.

Agentul economic urmează să informeze Serviciul Fiscal de Stat despre efectuarea reorganizării. Însă această cerință nu este respectată de toți, deoarece persoanele care informează se ciocnesc cu lipsa unei practici și a unei poziții unice din partea lucrătorilor Serviciului Fiscal de Stat, organul care are obligație să urmărească corectitudinea aplicării legislației fiscale. Persoanele cu funcție de răspundere nedorind să-și asume responsabilitatea, iau decizii care duc la majorarea bazei impozabile, dar sînt în contradicție cu legislația în vigoare, inclusiv cu Codul fiscal.

Așadar, vom încerca să analizăm legislația RM în vederea impozitării agenților economici în rezultatul reorganizării.

În conformitatea cu alin. 5, art. 93 a Legii privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XII din 02.04.1997, reorganizarea societății se efectuează pornindu-se de la valoarea de piață a activelor societății. Respectiv efectuarea reevaluării activelor societății este o inițiativă a societăților pe acțiuni, dar este și cerința

legislației, pe care societatea nu este în drept să o ignore.

În conformitate cu lit. (c), alin. 2, art. 41 din Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XII din 02.04.1997, aporturi la capitalul social pot fi bunuri care pot fi evaluate în bani și, în conformitate cu alin. 7 din același articol, valoarea de piață a aporturilor nebănești în capitalul social se aprobă în temeiul raportului organizației de audit sau al altor organizații specializate care nu este persoana afiliată a societății.

În conformitate cu al. 2, art. 23 din Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135-XVI din 14.06.2007, aportul în natură în capitalul social se evaluează în bani de către un evaluator independent.

Conform Standardului Național de Contabilitate nr. 16, valoarea venală a mijloacelor fixe este valoarea de piață, ținînd cont de destinația utilizării acestora. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. Rezultatele reevaluării obiectului mijloacelor fixe după constatarea acestuia ca activ sînt reflectate în felul următor:

a) suma majorării valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor";

b) suma reducerii valorii de bilanț se trece la micșorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor".

Aceste modificări ale valorii de bilanț sînt reflectate pe fiecare activ în parte. Este interzisă compensarea reducerii valorii de bilanț din reevaluarea unui activ pe seama majorării valorii de bilanț a altui activ. Cînd mijloacele fixe și alte active pe termen lung sînt scoase din uz, sumele majorării și micșorării valorii de bilanț sînt trecute respectiv la venituri și cheltuieli ale activității de investiții.

Respectiv, rezultatul evaluării activelor trebuie să fie reflectat în bilanțul întreprinderii și în cazul în care reevaluarea a avut loc pînă la luarea deciziei de reorganizare; baza valorică a proprietății agentului economic reorganizat se



determină reieșind din rezultatele evaluării.

În conformitate cu alin. 4, art. 58 din Cod fiscal al RM, reorganizarea agenților economici poate fi calificată sau necalificată. Conform alin. 5, art. 58 din CF, *reorganizare calificată* înseamnă reorganizarea, deplină sau parțială, a unui agent economic conform unui plan de reorganizare aferent activității de întreprinzător.

Calificarea reorganizării se determină de Serviciul Fiscal de Stat. Totodată, legislația în vigoare nu prevede caracteristici determinate de care urmează să se conducă angajații Serviciul Fiscal de Stat la clasificarea reorganizării. În Codul fiscal este menționat doar că reorganizarea calificată înseamnă reorganizarea, deplină sau parțială, a unui agent economic conform unui plan de reorganizare aferent activității de întreprinzător, reorganizare ce nu are ca scop sau rezultat evaziunea fiscală a oricărui agent economic sau acționar (asociat). Reieșind din prevederea dată, pentru ca reorganizarea să fie determinată ca necalificată, Serviciul Fiscal de Stat urmează să demonstreze că reorganizarea are ca scop sau ca rezultat evaziunea fiscală.

Determinarea calificării reorganizării are o importanță deosebită pentru agentul economic, deoarece de această calificare depind obligațiile fiscale ale întreprinderilor implicate în reorganizare.

Conform alin. 2, art. 59 din Codul fiscal, în cazul reorganizării calificate baza valorică a proprietății agentului economic reorganizat se consideră baza valorică a acestei proprietăți nemijlocit înainte de reorganizare și redistribuirea (transmiterea) proprietății agentului economic între părțile implicate în reorganizare nu se impozitează, însă orice compensație, primită de orice persoană (inclusiv de orice parte implicată în reorganizare), care nu constituie o cotă de participare în capitalul oricărei părți se consideră plată în folosul beneficiarului. Totodată, art. 95 din CF expres prevede că transmiterea

proprietății în cadrul reorganizării agentului economic nu constituie obiecte impozabil cu TVA.

Astfel, se poate concluziona că transmiterea proprietății în cadrul reorganizării agentului economic nu se impozitează cu TVA, indiferent de faptul dacă reorganizarea este calificată sau nu. De asemenea, în cazul în care Inspectoratul Fiscal de Stat a demonstrat că reorganizarea are ca scop sau rezultat evaziunea fiscală a oricărui agent economic sau acționar (asociat) și a ajuns la concluzia că reorganizarea este necalificată, pentru agentul economic apar obligațiunile fiscale la capitolul impozit pe venit.

Concluzii. Cu părere de rău, titlul II și titlul III din Codul fiscal al Republicii Moldova califică diferit introducerea aporturilor nebănești în capitalul social al societăților comerciale. Dacă în titlul II al Codului fiscal este expres prevăzut că introducerea aporturilor nebănești în capitalul social nu este livrarea și nu se impozitează cu impozit pe venit, titlul III din Codul Fiscal nu se expune concret asupra problemei date și lasă loc pentru interpretări. Alin. 29, art. 103 din Codul fiscal prevede că modul de aplicare a facilităților fiscale respective se stabilește de Guvern. Astfel, consider că introducerea de către asociați sau acționari a aporturilor nebănești în capitalul social al societăților nu poate fi calificată ca livrare. Această concluzie se regăsește în articolele 20, 55 și 95 din Codul fiscal și ar fi corect să fie expres prevăzută în Cod. Cu toate acestea, întreprinderea nu poate majora capitalul social din procurarea activelor materiale din contul propriu.

Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26.02.2014 prevede posibilitatea scutirilor de TVA pentru importul și livrările efectuate pe teritoriul republicii al activelor materiale pe termen lung și dacă obținerea scutirilor la TVA pentru import depinde de instituțiile de stat, atunci aplicarea scutirilor la livrările efectuate pe teritoriul Republicii Moldova depinde de vânzător, care la rîndul lor pot crea un șir de dificultăți.

Referințe bibliografice

1. *Codul fiscal al Republicii Moldova*. Legea Republicii Moldova nr. 1163–XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, ediție specială.
2. *Codul vamal*. Legea Republicii Moldova nr. 1149–XIV din 20.07.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000, nr. 160.
3. *Codul civil al Republicii Moldova* nr. 1107–XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr. 82–86/661.
4. *Legea Republicii Moldova cu privire la antreprenoriat și întreprinderi* nr. 845–XII din 03.01.1992.
5. *Legea Republicii Moldova privind societățile pe acțiuni* nr. 1134–XIII din 02.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr. 38–39/332.
6. *Legea Republicii Moldova privind societățile cu răspundere limitată* nr. 135–XVI din 14.06.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 127–130/548.
7. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 102 din 30.01.2007, pentru aprobarea *Regulamentului cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin (1) pct. 23) al Codului fiscal nr. 1163–XIII din 24.04.1997 și art. 28 lit. q) al legii nr. 1380–XIII din 20.11.1997 cu privire la tariful vamal*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 14–17.
8. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 145 din 26.02.2014, pentru aprobarea *Regulamentului cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin (1) pct. 29) din Codul fiscal nr. 1163–XIII din 24.04.1997 și art. 28 lit. q/2) din legea nr. 1380–XIII din 20.11.1997 cu privire la tariful vamal*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 14–17.
9. Condor I. *Drept fiscal și financiar*. București: Tribuna Economică, 1996.
10. Roș V. *Drept financiar*. București.
11. Drosu Șaguna D. *Drept financiar și fiscal*. București.
12. Armeanic A., Volcinschi V. *Dreptul fiscal. Teoria generală privind impunerea. Administrarea fiscală. Reglementarea juridică a impozitului pe venit*. Chișinău: ASEM, 2001, 159 p.