

Radu ȚURCANU, **Lilia DABIJA,**
magistru în drept magistru în drept

Modul de aplicare a facilităților la importul/livrarea activelor materiale destinate includerii în capitalul social

Considerații generale

Prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 324 din 23 decembrie 2013 au fost operate modificări în legislație care prevăd, începând cu 1 ianuarie 2014, scutirea de TVA și taxa vamală a activelor materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul social.

Potrivit acestor amendamente,

Sînt scutite de TVA și taxa vamală activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul statutar (social) în modul și în termenele prevăzute de legislație. Modul de aplicare a facilităților fiscale respective se stabilește de Guvern.

La active materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau 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, iar taxa vamală se va calcula și se va achita conform legislației în vigoare.

În prezent, agenții economici se confruntă cu unele probleme privind aplicarea în practică a facilităților fiscale și vamale menționate (în continuare – facilități). Prezentul articol are scopul de a explica normele respective, cu examinarea anumitor aspecte practice care vor contribui la înțelegerea de către agenții economici a facilităților instituite.

Este de menționat că facilități similare au fost aplicate în perioada anilor 2007–2012, însă

condițiile de beneficiere de acestea erau mai simple, în special, nu se cerea ca activele depuse în capitalul social să fie utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor și nu erau stabilite interdicții exprese privind înstrăinarea și transmiterea cu drept de folosință a activelor specificate.

Baza legală

Actualmente, procedura de acordare a facilităților este reglementată de următoarele acte legislative și normative:

- a) Codul fiscal nr. 1163 din 24 aprilie 1997 (art. 103 alin. (1) pct. 29)) (în continuare – CF);
- b) Legea cu privire la tariful vamal nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 (art. 28 lit. q²));
- c) Codul vamal nr. 1149 din 20 iulie 2000 (art. 35) (în continuare – CV);
- d) Hotărîrea Guvernului 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 aprilie 1997 și art. 28 lit. q²) din Legea nr. 1380-XIII din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal nr. 145 din 26 februarie 2014 (în continuare – Regulament);
- e) Ordinul Serviciului Vamal „Referitor la aprobarea Normelor tehnice privind imprimarea, utilizarea și completarea declarației vamale în detaliu” nr. 346-O din 24 decembrie 2009, cu completările operate prin Ordinul Serviciului Vamal nr. 95-O din 03.03.2014.

Condițiile necesare pentru obținerea facilităților

Analizînd prevederile actelor legislative și normative sus-menționate, conchidem că pot beneficia de facilități:

1) subiecții impunerii care importă active materiale pe termen lung destinate includerii în capitalul social;

2) subiecții impunerii care procură pe teritoriul Republicii Moldova active materiale pe termen lung destinate includerii în capitalul social.

Totodată, conform pct. 7 din Regulament, facilitățile fiscale se aplică asupra activelor materiale pe termen lung importate sau livrate pe teritoriul țării de către:

1) agentul economic (în al cărui capital social sînt introduse acestea), din contul profitului net și/sau al capitalului de rezervă;

2) fondator, din contul propriu, sau de către acționari/asociați, din contul mijloacelor bănești depuse ale acestora.

Contribuabilii respectivi pot beneficia de facilități în cazul în care activele materiale pe termen lung întrunesc cumulativ următoarele condiții:

1) activele îmbracă o formă fizică naturală și sînt utilizate în activitatea societății sau se află în procesul creării și nu sînt destinate vânzării. La aceste active se referă proprietatea materială reflectată în bilanțul contabil al contribuabilului, folosită în activitatea de întreprinzător, a cărei valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6 000 de lei;

2) activele sînt destinate includerii în capitalul statutar (social);

3) activele se utilizează nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor;

4) uzura activelor se raportează la costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate în procesul de producere, prestare a serviciilor și/sau executare a lucrărilor;

5) activele nu vor fi comercializate, transmise în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pe parcursul a 3 ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii.

Referitor la condiția 1) menționăm că, potrivit prevederilor pct. 15 din Regulament, suma facilității fiscale se va determina reieșind din valoarea în vamă a activelor materiale. Prin urmare, nu are nicio relevanță valoarea la care au fost procurate aceste active sau valoarea care a fost determinată în raportul de evaluare prezentat Camerei Înregistrării de Stat la momentul înregistrării modificărilor în actele de constituire. Remarcăm că anume valoarea aprobată de către organele de conducere împuternicite ale societății se înregistrează în bilanțul contabil al acesteia.

În acest context, apare întrebarea dacă cerința invocată se aplică în mod particular pentru fiecare marfă importată sau, în cazul impor-

tului unui set de mărfuri, aceasta se va aplica pentru fiecare unitate din set sau pentru set întreg (de exemplu, importul unui set de scaune). Întrucît răspunsul la o astfel de întrebare nu este reflectat expres în actele normative analizate, considerăm că soluțiile juridice și practice se cuprind în procedura de clasificare a mărfurilor conform Nomenclatorului mărfurilor, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 1525 din 29.12.2007. Astfel, dacă o anumită marfă, conform Nomenclatorului mărfurilor, este clasificată la un singur cod, atunci fiecare marfă, care poate fi utilizată în mod individual, va fi declarată în mod separat. Dacă mărfurile se califică drept un lot de marfă, atunci va fi declarată și determinată valoarea în vamă a acestora.

Referitor la condiția 2) menționăm că procedura depunerii activelor materiale în capitalul social al agentului economic este reglementată de o serie de acte legislative. În acest caz, se vor respecta prevederile art. 33 al Legii privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali nr. 220-XVI din 19 octombrie 2007 (în continuare – Legea nr. 220 din 19.10.2007), conform cărora mărimea capitalului social, data înregistrării modificărilor operate în actele de constituire și esența modificărilor se reflectă în Registrul de stat al persoanelor juridice. Prin urmare, orice modificare a acestor date se va derula conform procedurii reglementate de art. 16 și 17 ale legii menționate, care stabilesc procedura de înregistrare a modificărilor operate în actele de constituire și în datele înscrise în Registrul de stat, precum și în documentele necesare pentru înregistrarea modificărilor.

La majorarea capitalului social al societății comerciale se vor respecta prevederile art. 112–114 din Codul civil (în continuare – CC) aplicabile tuturor societăților comerciale. Ulterior, se vor aplica normele care reglementează în mod detaliat procedura de majorare a capitalului social al diferitor tipuri de societăți comerciale.

Prin urmare, în cazul majorării capitalului social al societății cu răspundere limitată, se vor respecta prevederile art. 147 al CC și nemijlocit ale art. 33 al Legii privind societățile cu răspundere limitată nr. 135 din 14 iunie 2007 (în continuare – Legea nr. 135 din 14.06.2007). Conform actelor legislative specificate, adunarea generală a asociaților unei societăți cu răspundere limitată urmează să adopte hotărîrea privind majorarea capitalului social. Ulterior, aceste modificări ale actului de constituire a societății

urmează să fie înregistrate în Registrul de stat al persoanelor juridice după vărsarea efectivă a aporturilor.

Dacă majorarea capitalului social nu a avut loc, societatea, în termen de 3 luni de la data adoptării de către adunarea generală a asociaților a hotărârii pentru modificarea actului de constituire, va restitui asociaților aporturile suplimentare transmise ei.

În cazul societății pe acțiuni procedura de majorare a capitalului social se va efectua în baza prevederilor art. 158 al CC, art. 43 și 50 ale Legii privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 2 aprilie 1997, conform cărora hotărârea cu privire la modificarea capitalului social este adoptată de către adunarea generală a acționarilor. Modificările efectuate în actele de constituire a societății vor fi, de asemenea, înregistrate în Registrul de stat al persoanelor juridice.

Pe lângă actele legislative enunțate, în cazul societăților pe acțiuni se vor respecta, de asemenea, prevederile Legii privind piața de capital nr. 171 din 11 iulie 2012, Legii cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18 aprilie 2002 și Hotărârii Comisiei Naționale a Pieței Financiare „Cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind modul de înregistrare de stat a valorilor mobiliare” nr. 9/9 din 1 martie 2012.

În cazul celorlalte societăți comerciale (societatea în nume colectiv, societatea în comandită, cooperativele, întreprinderile de stat) se vor respecta prevederile Codului civil, Legii cu privire la întreprinderea de stat nr. 146 din 16 iunie 1994, Legii cu privire la antreprenori și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992. Cu toate acestea, fiecare dintre actele legislative specificate dispun că însăși procedura de înregistrare a modificărilor în actele de constituire a entității vizate se va derula conform prevederilor Legii nr. 220 din 19.10.2007¹.

După adoptarea deciziei de majorare a capitalului social, agentul economic este obligat să depună actele pentru înregistrarea modificărilor la oficiul teritorial al Î.S. „Camera Înregistrării de Stat”, în conformitate cu Legea nr. 220 din 19.10.2007 și Legea cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18 aprilie 2002 (în continuare – Legea nr. 989 din 18.04.2002).

În acest caz, este necesar să se respecte prevederile art. 16 ale Legii nr. 220 din 19.10.2007, conform cărora persoana juridică este obligată să depună documentele pentru înregistrarea modificărilor la organul înregistrării de stat în

termen de 30 de zile de la data adoptării hotărârii de modificare a actelor de constituire sau a datelor înscrise în Registrul de stat.

Modificările operate în actele de constituire și în datele înscrise în Registrul de stat au putere juridică de la data înregistrării lor la organul înregistrării de stat.

Pentru a înregistra modificările operate în actele de constituire și în datele înscrise în Registrul de stat, persoana juridică va depune la organul înregistrării de stat următoarele documente:

a) cererea de înregistrare a modificărilor, conform modelului aprobat de organul înregistrării de stat;

b) hotărârea organului competent al persoanei juridice privind modificarea actelor de constituire și a datelor înscrise în Registrul de stat;

c) actul adițional cu privire la modificarea actelor de constituire;

d) decizia Comisiei Naționale a Pieței Financiare privind înregistrarea totalurilor emiterii suplimentare de acțiuni sau înregistrarea anulării acțiunilor de tezaur, precum și privind înregistrarea modificării claselor, numărului și valorii nominale a acțiunilor plasate – pentru societățile pe acțiuni;

e) documentul ce confirmă achitarea taxei de înregistrare a modificărilor. Această taxă, conform art. 4 al Legii nr. 220 din 19.10.2007, constituie 250 de lei pentru persoanele juridice și 54 lei pentru întreprinzătorii individuali.

După procedura de înregistrare a modificărilor în actele de constituire a agentului economic, Camera Înregistrării de Stat emite decizia privind înregistrarea majorării capitalului social. Această decizie poate fi certificată de către registratorul Camerei Înregistrării de Stat, costul certificării fiind de 54 de lei, conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 926 din 12.07.2002.

Anume copia acestei decizii, certificată sau autentificată notarial, va fi prezentată organului vamal la momentul importului activelor materiale, destinate includerii în capitalul social al agentului economic, în vederea acordării facilităților fiscale prevăzute.

Valoarea aportului în natură la capitalul social se estimează de către evaluatori și întreprinderile de evaluare în conformitate cu Legea nr. 989 din 18.04.2002. Costul serviciilor de evaluare, prestate de către întreprinderea de evaluare și beneficiar (adică agentul economic – solici-

¹ A se vedea art. 29 al Legii cu privire la antreprenori și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992.

tant al raportului de evaluare), se va determina în contractul de prestare a serviciilor, perfectat în condițiile legii sus-menționate.

Este de remarcat că o întreprindere nou-creată nu va putea beneficia de aceste facilități, deoarece aceasta nu se va încadra în cerințele legale privind majorarea capitalului social. Or, agentul economic nou-creat va înregistra actele de constituire la Camera Înregistrării de Stat și doar, ulterior, în cazul majorării capitalului social, conform procedurii legale, după înregistrarea modificărilor în actele de constituire, va putea beneficia de facilitățile respective.

Referitor la condiția 3) menționăm că cuvântul „nemijlocit” poartă un grad înalt de confuzie, deoarece acesta nu este explicat în textul actului normativ.

Astfel, observăm că reglementările citate nu sînt formulate în mod clar, ceea ce în activitatea practică generează unele situații de incertitudine.

Situația 1. Mobila, procurată în scopul utilizării acesteia pentru amenajarea biroului directorului întreprinderii de producție, poate fi importată sau livrată cu acordarea acestor facilități sau nu? În acest caz, nu putem determina dacă în astfel de situații se vor aplica sau nu se vor aplica prevederile normative invocate, deoarece cuprinsul acestora este confuz.

Situația 2. În cazul importului/livrării unui pix cu o valoare mai mare de 6 000 lei, utilizat de șeful secției de producție, se vor aplica facilitățile enunțate? Prevederile normative nu oferă o soluție juridică certă pentru situațiile sus-menționate, ceea ce generează o interpretare abuzivă și subiectivă a acestora de către organele vamale.

Situația 3. O firmă de producție, pentru asigurarea activității sale, a procurat un camion care este utilizat în diverse scopuri. În acest caz, pot fi aplicate facilitățile integral sau numai în măsura în care camionul procurat se va utiliza în activitatea de fabricare a produselor?

În opinia noastră, în situațiile expuse mai sus aplicarea facilităților va fi posibilă doar atunci cînd activele materiale procurate vor fi utilizate la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor. În caz contrar, dacă activele date se vor utiliza în activitatea comercială sau în scopuri administrative, entitatea nu va putea beneficia de aceste facilități.

Prin urmare, studiind problemele și situații-

le din exemplele expuse, deducem că, în cazul acordării acestor facilități fiscale și vamale, limitarea doar la activitatea de fabricare a produselor, prestare a serviciilor și/sau de executare a lucrărilor este inadecvată, aceasta constituind un impediment pentru agenții economici care vor dori să importe active materiale pe termen mediu în scopuri adiacente acestor activități precum sînt situațiile descrise anterior.

În astfel de situații nu este clar raționamentul legiuitorului de a limita activitățile respective doar la cele trei activități economice inserate în cadrul legal. Din prevederile legale nu putem deduce cum se va proceda în cazul în care anumite mărfuri vor fi importate și plasate în capitalul social al unui agent economic în scopul altor activități decît cele enumerate (de exemplu, activitatea comercială).

În opinia noastră, este necesar să se stipuleze expres activitățile care beneficiază de astfel de facilități (de exemplu, activitatea de construcție ține de executarea lucrărilor, iar cea agricolă, de asemenea, este activitate de producție). Prin urmare, este inerentă stabilirea detaliată a activităților care vor cădea sub incidența facilităților analizate.

Referitor la activitatea agricolă menționăm că art. 103 alin. (1) pct. 28) din CF prevedea că, *la importul și la livrarea tractoarelor agricole de la poziția tarifară 870190 și tehnica agricolă de la pozițiile tarifare 842481910, 8432, 843320, 843330, 843340, 843351000, 843352000, 843353, 843359, 8436, 8437 TVA nu se achită*². Ulterior, această normă a fost abrogată prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 47 din 27 martie 2014 sub pretext că facilitatea vizată cade sub incidența celei prevăzute deja la art. 103 alin. (1) pct. 29). Or, după cum am remarcat anterior, prevederile acestora sînt diferite.

Cu toate acestea, recent, prin Legea privind completarea articolului 103 din Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 nr. 102 din 12 iunie 2014 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 167-168 din 24.06.2014, art. 371), art. 103 alin. (1) al CF a fost completat cu punctul 27¹) cu următorul cuprins: „ Se scutesc de TVA tractoarele agricole de la poziția tarifară 870190 și tehnica agricolă de la pozițiile tarifare 842481100, 842481910, 8432, 843320, 843330, 843340, 843351000, 843352000, 843353, 843359, 8436, 8437;”.

² A se vedea art. 103 alin. (1) pct. 28) al CF în redacția Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 324 din 23 decembrie 2013.

De asemenea, este de remarcat că organul vamal nu deține la moment anumite pîrghii în vederea verificării respectării destinației de utilizare a activelor materiale pe termen lung.

Cu toate acestea, în temeiul prevederilor art. 202¹ din CV, organul vamal este în drept să exercite controlul vamal prin intermediul auditului postvămuire. În cazul depistării unor erori și/sau divergențe între informațiile din declarațiile vamale și cele din documentele verificate, organul vamal întreprinde măsurile prevăzute de prezentul cod:

- achitarea drepturilor de import;
- achitarea majorării de întârziere, conform prevederilor art. 129 din CV;
- achitarea unei amenzi în mărimea prevăzută de art. 287 alin. (13) al Codului contravențional (de la 25 la 75 de unități convenționale în cazul în care se stabilește săvîrșirea unei contravenții cu răspundere contravențională) sau în cazul stabilirii săvîrșirii contravenției vamale cu răspundere materială – în mărimea prevăzută la art. 231 pct. 4) sau 8), achitarea unei amenzi de la 40% la 100% din valoarea mărfurilor pentru care nu au fost plătite drepturile de import.

În acest sens remarcăm că, potrivit prevederilor art. 129 alin. (2²) din CV, pentru sumele obligației vamale stabilite în procesul auditului postvămuire sau în urma recalculării drepturilor de import și de export, majorarea de întârziere se calculează pentru perioada de cînd sumele obligațiilor vamale respective urmau să fie achitate și pînă la data stingerii acestora.

Întru evitarea unor situații litigioase, recomandăm ca agentul economic – beneficiar al facilităților menționate să respecte normele stipulate la art. 202⁵ alin. (2) al CV, potrivit căruia persoanele care desfășoară tranzacții economice externe sînt obligate să păstreze documentele aferente acestor operațiuni, în scopul desfășurării auditului postvămuire, pentru o perioadă de 5 ani calendaristici, care se calculează de la sfîrșitul anului calendaristic în care mărfurile încetează a mai fi supuse supravegherii vamale;

Referitor la condiția 4) este de menționat că, potrivit prevederilor pct. 2 din Hotărîrea Guvernului nr. 145 din 26.02.2014, s-a pus în sarcina Ministerului Finanțelor elaborarea Instrucțiunii privind raportarea uzurii activelor materiale pe termen lung la costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate în procesul de producere, prestare a serviciilor și/sau executare a lucrărilor. La moment, cadrul normativ nu atestă existența unei astfel de instrucțiuni. Cu toate acestea, în acest

scop pot fi aplicate prevederile SNC „Imobili-zări necorporale și corporale”, SNC „Stocuri” și ale Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013.

Referitor la condiția 5) este de remarcat că, potrivit art. 103 din CF, art. 28 al Legii nr. 1380 din 20.11.1997, precum și pct. 5 din Regulament, activele materiale pe termen lung nu pot fi comercializate, transmise în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pe parcursul a 3 ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii.

În cazul în care activele materiale pe termen lung se comercializează, se transmit în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pînă la expirarea termenului de 3 ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii, TVA și taxa vamală se calculează și se achită în modul următor:

a) pentru activele materiale pe termen lung, destinate includerii în capitalul statutar (social), livrate pe teritoriul republicii, TVA se va calcula și se va achita din valoarea de intrare de către subiectul în al cărui capital statutar (social) au fost introduse activele materiale, conform art. 108 din CF;

b) pentru activele materiale pe termen lung importate, destinate includerii în capitalul statutar (social), TVA și taxa vamală se vor calcula și se vor achita din valoarea în vamă a mărfurilor, conform prevederilor art. 127⁵ alin. (1) lit. c) din CV. În acest caz, obligația vamală apare în legătură cu faptul că mărfurile au fost utilizate în alte scopuri decît cele stabilite prin destinația finală a acestora, în baza căreia întreprinderea a beneficiat de un tratament tarifar favorabil. Data apariției obligației vamale se consideră data producerii situațiilor respective.

De menționat că legiuitorul a limitat transmiterea mărfurilor respective în baza anumitor tipuri de contracte (contractul de vînzare-cumpărare sau oricare alt contract care prevede comercializarea mărfurilor, contractul de arendă, contractul de locațiune, contractul de uzufruct, contractul de leasing operațional sau financiar). Astfel, dacă marfa va fi comercializată sau transmisă în baza contractelor sus-numite, se va încălca prevederea legală.

Cu toate acestea, în practică pot fi întîlnite și alte tipuri de raporturi juridice prin intermediul cărora se va evita interdicția impusă de cadrul normativ (de exemplu, transmiterea acestor mărfuri în comodat, în baza unui contract

de societate civilă, contract de constituire a unei societăți comerciale noi și altor modalități reglementate de legislația civilă). În cazul transmiterii mărfurilor conform contractelor menționate, aceste acțiuni nu se vor considera ca încălcări ale legislației și nu vor interveni consecințele juridice respective, deoarece acestea nu au fost prevăzute de legiuitor.

Deci, întru evitarea unor astfel de interpretări, legiuitorul urma să stabilească unele norme cu caracter general privind interdicția transmiterii acestor mărfuri, inclusiv prin intermediul altor contracte și raporturi juridice reglementate de cadrul legal, precum și al oricărui raport juridic care are drept scop transmiterea către un terț a acestor mărfuri, fie transmiterea cu drept de dispoziție, fie doar transmiterea în posesie și folosință.

Este de remarcat că interdicțiile respective nu corespund întrutotul cerințelor prevăzute la art. 35 al CV, potrivit căruia,

(1) În cazul în care mărfurile sînt puse în liberă circulație cu acordarea de facilități fiscale și vamale pe motivul destinației lor finale, acestea rămîn sub supraveghere vamală. Supravegherea vamală conform condițiilor prevăzute pentru acordarea unor astfel de facilități fiscale și vamale încetează a mai fi aplicată, cu condiția achitării drepturilor de import datorate, în cazul în care mărfurile:

- a) sînt exportate;
- b) sînt distruse, cu excepția cazurilor de forță majoră;
- c) sînt utilizate în alte scopuri decît cele prevăzute de legislație pentru aplicarea facilităților fiscale și vamale;
- d) nu pot fi identificate din lipsa informației, documentelor justificative și a persoanei în gestiunea căreia au fost înregistrate astfel de importuri.

(2) Mărfurile pot fi utilizate în alte scopuri decît cele pentru care au fost importate, fără achitarea drepturilor de import, după expirarea termenului de 3 ani din momentul obținerii facilităților, dacă legislația pentru aplicarea facilităților fiscale și vamale nu prevede altfel.

Astfel, prin prisma prevederilor legale citate, mărfurile respective continuă să se afle sub supraveghere vamală, pe parcursul perioadei de trei ani, cu toate consecințele juridice ce urmează:

- dacă mărfurile vizate sînt înstrăinate pînă la expirarea perioadei de trei ani, acestea sînt comercializate fiind impozitate cu TVA și taxa vamală. Adicional, agentul economic este obligat să achite amenzile prevăzute de legislația vamală și contravențională. În acest caz, considerăm că TVA se va trece în cont conform principiilor generale, deoarece, în caz contrar, agentul economic va fi obligat să achite TVA de două ori;

- dacă mărfurile sînt comercializate după trei ani, acestea sînt înstrăinate fiind impozitate cu TVA, dar fără taxa vamală, fără aplicarea unor amenzi, deoarece nu se încalcă prevederile legislației în vigoare. În acest caz, TVA este achitată de către cumpărător vînzătorului și, ulterior, este transferată la buget de către cel din urmă.

Procedura de obținere a facilităților la importul activelor materiale pe termen lung

În vederea beneficiii de facilitățile menționate, agentul economic va efectua următoarele acțiuni:

- va adopta decizia privind plasarea mărfurilor ce vor fi importate/procurate în capitalul social;
- deținînd deja decizia de majorare a capitalului social, agentul economic se va prezenta la Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” în scopul înregistrării modificărilor operate în actele de constituire și în datele înscrise în Registrul de stat;
- în continuare agentul economic va prezenta la organul vamal, în al cărui rază activează, copia deciziei Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” privind înregistrarea formării sau majorării capitalului social, certificată de către Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” sau autenticată notarial.

În cazul în care nu este prezentată copia documentului specificat anterior la momentul depunerii declarației vamale de import al activelor materiale, agentul economic importator achită TVA și taxa vamală în modul stabilit de art. 96 al CF și anexa nr. 1 la Legea nr. 1380 din 20.11.1997, iar restituirea ulterioară a sumelor încasate de către organele vamale nu se efectuează.

Conform art. 176 din CV, declarația vamală este depusă la organul vamal în decursul unei zile lucrătoare imediat următoare zilei de trecere a frontierei vamale. La momentul depunerii declarației, la aceasta trebuie să fie anexate toate documentele însoțitoare, în baza cărora este întocmită, inclusiv documentele în baza cărora se solicită scutirea de plata drepturilor de import.

În cazul imposibilității prezentării deciziei înregistrate de către Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” în termenul prevăzut de legislație pentru depunerea declarației vamale la import, agentul economic este în drept să aleagă unul

dintre regimurile vamale suspensive, prevăzute la art. 23 alin. (1) pct. 2) din CV, dacă aceste acțiuni nu contravin codului menționat și altor acte normative. Totuși, pornind de la realitățile practicii create, în astfel de situații agentul economic este în drept să plaseze mărfurile importate în regimul vamal de antrepozit vamal sau depozit provizoriu.

Menționăm că, actualmente, legislația nu prevede existența unui regim vamal special în vederea permiterii plasării mărfurilor respective. Prin urmare, livrarea acestor mărfuri este calificată drept o categorie a regimului vamal de import, cu acordarea facilității sub forma scutirii de plata TVA și a taxei vamale. Astfel, sub aspect tehnic, agentul economic, ca declarant în nume propriu, sau brokerul vamal, ca reprezentant al acestuia, va depune o declarație vamală de import obișnuit (regimul vamal 42) conform Normelor tehnice privind imprimarea, utilizarea și completarea declarației vamale în detaliu, aprobate prin Ordinul Serviciului Vamal nr. 346-O din 24.12.2009.

Dat fiind faptul că procedura se derulează conform regulilor privind regimul vamal de import, respectarea unei proceduri prealabile nu este obligatorie. Deoarece acesta este un regim vamal definitiv, agentul economic nu este obligat să dețină o autorizație sau oricare alt act permisiv, cu excepția actelor sus-menționate, întru utilizarea acestui regim și beneficierea de această facilitate.

O altă consecință a acestei abordări este faptul că mărfurilor li se vor aplica măsurile de politică economică prevăzute de cadrul legal pentru importul categoriilor respective de mărfuri (de exemplu, obligația deținerii licenței pentru importul unor mărfuri, autorizațiilor sau altor acte permissive, cote și contingente la import etc.).

Concomitent, agentul economic va plasa mărfurile respective, în cazul deținerii tuturor actelor prevăzute de legislație: a celor menționate anterior, precum și a celor care confirmă valoarea în vamă a acestor mărfuri (pct. 13 din Hotărîrea Guvernului cu privire la aprobarea Regulamentului privind modul de declarare a valorii în vamă a mărfurilor introduse pe teritoriul Republicii Moldova nr. 600 din 14 mai 2002).

În cazul în care declarația vamală nu este acceptată, se procedează conform prevederilor

art. 137¹ din CV care stabilesc următoarele:

Dacă, în procesul controlului vamal, organul vamal constată imposibilitatea validării declarației vamale, acest fapt se consemnează în modul stabilit de Serviciul Vamal și se aduce la cunoștința titularului de mărfuri sau de mijloace de transport. Persoana responsabilă de mărfurile sau de mijloacele de transport supuse vămuirii este obligată să depună, cel târziu a doua zi lucrătoare imediat următoare zilei în care a primit refuzul în validare, o altă declarație vamală, înlăturînd neajunsurile depistate, sau să plaseze mărfurile și mijloacele de transport sub o altă destinație vamală. Dacă, pînă la expirarea termenului menționat la alin. (2), titularul mărfurilor și mijloacelor de transport nu a soluționat destinația acestora, organul vamal atrage titularul la răspundere contravențională³ și fixează un termen nou de vămuire a mărfurilor.

De remarcat că decizia privind refuzul validării declarației vamale poate fi contestată conform prevederilor capitolului XI al CV.

Procedura de obținere a facilităților la procurarea activelor materiale pe termen lung de pe teritoriul țării

Conform prevederilor pct. 18 din Regulament, furnizorii autohtoni vor aplica facilitatea fiscală la livrarea activelor materiale pe termen lung în cazul prezentării de către cumpărător (beneficiar) a copiei deciziei Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” privind înregistrarea formării sau majorării capitalului social, certificată de către Î.S. „Camera Înregistrării de Stat” sau autentificată notarial.

De menționat că, în temeiul prevederilor art. 93 din CF, 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.

Valoarea activelor materiale scutite de TVA indicată în factură nu va depăși valoarea la care acestea sînt incluse în capitalul social. Astfel, din start agentul economic urmează să respecte această prevedere, întru evitarea unor confuzii și proceduri inutile, precum ar fi solicitarea repetată a operării modificărilor în actele de constituire, în cazul în care se atestă o diferență dintre acestea și valoarea indicată în factură.

³ De regulă, aceasta este contravenția prevăzută la art. 231 pct. 3) din CV.

Conform pct. 20 din Regulament, în cazul construcției și achiziționării unor active materiale cu forțe proprii, altele decât activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul statutar (social), includerea ulterioară a acestora în capitalul social nu reprezintă livrare și, respectiv, nu cade sub incidența prevederilor titlului III din CF.

Ultima prevedere poartă un caracter confuz, deoarece nu este clar cum se va proceda, de exemplu, în cazul în care un producător din Republica Moldova cumpără diferite materii prime impozitate cu TVA, produce utilaj și ulterior îl vinde altui agent economic care intenționează să-l plaseze în capitalul său social și care va solicita ca livrarea respectivă să se efectueze fără TVA, invocând prevederile Regulamentului. În cazul descris nu este clar dacă facilitățile enunțate vor fi aplicabile sau nu, ceea ce, eventual, conduce la interpretarea și aplicarea ambiguă și neunivocă a acestora.

Într-o anumită accepțiune putem admite că atunci când entitatea creează active cu forțe proprii și ulterior le transmite altei entități, facilitățile se vor aplica, deoarece are loc trecerea dreptului de proprietate în conformitate cu prevederile titlului III din CF.

Momente conexe derulării regimului vamal de import cu scutiri

Una din problemele care se întâlnește uneori în activitatea practică constă în imposibilitatea plasării mărfurilor respective în regim de perfecționare pasivă, operațiune care este interzisă de organele vamale conform prevederilor art. 76 lit. b) din CV.

În acest caz, este de menționat că, potrivit prevederilor art. 76 lit. b) din CV, nu pot fi plasate sub regimul vamal de perfecționare pasivă mărfurile care, înainte de a fi scoase de pe teritoriul vamal, au fost importate cu exonerarea totală de drepturile de import – pînă la expirarea termenelor de exonerare. Or, în cazul introducerii mărfurilor și plasării lor în capitalul statutar al întreprinderii, potrivit art. 103 din CF și art. 28 din Legea nr. 1380 din 20.11.1997, se acordă scutirea de plata unor drepturi de import (TVA și taxa vamală), dar nu și de accize și taxa pentru procedurile vamale.

Accentuăm că, în cazul importului unor mărfuri supuse accizării, se vor achita accizele în mărimea prevăzută de legislație, iar facilitatea descrisă este aplicabilă doar pentru obligația achitării taxei pe valoarea adăugată și taxei vamale. De asemenea, niciun act normativ nu conține prevederea privind scutirea de plata taxei pentru procedurile vamale. Prin urmare, la

plasarea mărfurilor în fondul statutar, se achită și taxa pentru procedurile vamale. În acest context, nu este vorba despre exonerarea totală de drepturile de import și, prin urmare, de înlăturarea condiției menționate de art. 76 din CV, ceea ce-i permite agentului economic să plaseze aceste mărfuri în regim de perfecționare activă pînă la expirarea termenului de trei ani.

În fondul statutar ad litteram nu pot fi plasate mărfurile care se află în regim de admitere temporară, deoarece, conform prevederilor art. 67 alin. (2) din CV,

Pe toată durata regimului vamal de admitere temporară, mărfurile și mijloacele de transport trebuie să rămână în proprietatea persoanei străine. Ele nu pot fi vîndute, închiriate, subînchiriate, date în comodat, gajate, transferate sau puse la dispoziția unei alte persoane pe teritoriul Republicii Moldova decât cu acordul organului vamal, **după plata drepturilor de import** și efectuarea procedurilor vamale de punere în liberă circulație, cu excepția derogărilor prevăzute de prezenta secțiune.

Or, plasarea mărfurilor în capitalul social al agentului economic semnifică transmiterea acestora în proprietatea agentului economic. Astfel, mărfurile nu vor rămîne în proprietatea persoanei străine. Prin urmare, este necesară finalizarea regimului vamal de admitere temporară, cu toate consecințele juridice ce urmează și plasarea ulterioară a mărfurilor în regim vamal de import, cu acordarea facilităților în condițiile descrise.

În cazul în care declarația vamală de import, cu acordarea facilităților, nu este depusă în aceeași zi cînd a avut loc încheierea regimului vamal de admitere temporară, se încalcă prevederile art. 67 alin. (2) din CV, ceea ce conduce la consecințele juridice prevăzute de art. 29 alin. (6) din CV (organul vamal dispune, din oficiu, încheierea regimului vamal suspensiv în cazul cînd titularul operațiunii nu soluționează situația mărfurilor în termenul aprobat. În acest caz, organul vamal prezintă organelor controlului de stat responsabile de aplicarea măsurilor de politică economică informația despre mărfurile al căror regim vamal se încheie din oficiu), precum și ale art. 231 pct. 5) din CV, cu aplicarea amenzii prevăzute de art. 232 lit. a) din CV (de la 40% la 100% din valoarea mărfurilor care au constituit obiectul contravenției sau cu confiscarea lor).

Prin urmare, în vederea excluderii situațiilor neplăcute, recomandăm finalizarea, mai întîi, a regimului vamal de admitere temporară (prin plasarea mărfurilor respective într-un regim intermediar, cum ar fi antrepozitul vamal) și apoi efectuarea importului mărfurilor, cu acordarea facilităților prevăzute de legislație.