

Către:

DI Igor GROSU

Președintele Parlamentului

DI Radu MARIAN

Vicepreședintele Comisiei Parlamentare economie, buget și finanțe

DI Dumitru BUDIANSCHI

Ministrul Finanțelor

DI Dumitru ALAIBA

Ministrul Economiei

Dna Rozalina ALBU

Directoare a Serviciului Fiscal de Stat

Nr 21/MR din 30.11.2022

Ref.: Propunerile prioritare privind politica fiscală și vamală 2023, în special:

- 1) Oferirea unui nou mandat Serviciului Fiscal de Stat (SFS) de a nu lua în considerare/de a recalifica tranzacțiile derulate de contribuabili, *precum și***
- 2) Introducerea cerinței de pregătire a documentației de prețuri de transfer pentru tranzacțiile derulate între părți afiliate**

Stimată Doamnă și stimați Domni,

Asociația Businessului European (EBA Moldova) Vă adresează cele mai înalte considerațiuni și apreciază deschiderea autorităților pentru un dialog constructiv și continuu, care oferă posibilitate de a exprima a participa în procesul decizional.

În lumina proiectului de lege cu privire la modificarea unor acte normative (politica fiscală și vamală pentru anul 2023), dorim să abordăm două inițiative propuse și care, în opinia EBA Moldova, vor avea un impact negativ asupra dezvoltării

business-ului, precum și dezvoltarea economică sustenabilă în Republica Moldova în context de criză. Ne referim în special la:

- 3) **Oferirea unui nou mandat Serviciului Fiscal de Stat (SFS) de a nu lua în considerare/de a recalifica tranzacțiile derulate de contribuabili, precum și**
- 4) **Introducerea cerinței de pregătire a documentației de prețuri de transfer pentru tranzacțiile derulate între părți afiliate**

Cu referire la prima inițiativă, ne referim la prevederile introduse prin articolul 189¹ al Codului fiscal care conțin anumite stipulări privind **neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor** de către SFS. Conform proiectului de lege propus, SFS este împuternicit să nu ia în considerare sau să recalifice o tranzacție în cazul în care determină că aceasta a fost încheiată și/sau realizată în scopul evitării sau reducerii obligațiilor față de bugetul public național. În cadrul celei de a doua inițiative, ne referim la introducerea cerinței de pregătire a **documentației de prețuri de transfer** pentru tranzacțiile derulate între părți afiliate.

Având în vedere (i) caracterul absolut general al prevederilor legislative propuse, (ii) lipsa unor criterii prestabilite și a metodologiei de aplicare, dar și (iii) lipsa unor ghiduri specifice disponibile contribuabililor care să prezinte modalitățile prin care contribuabilul poate argumenta punctul de vedere privind legitimitatea tranzacțiilor derulate, ne așteptăm la o serie de cazuri litigioase, care comporta resurse financiare și de timp considerabile la nivelul contribuabilului, dar și la cazuri pe care RM le va pierde în instanțele internaționale. Evident, toate acestea luate în cumul, vor impacta major climatul investițional din RM și vor reduce semnificativ atractivitatea RM pe plan internațional.

În context, dorim să atragem atenția asupra unor aspecte fundamentale, care îngrijorează întreaga comunitate de afaceri, legate de aplicabilitatea amendamentelor propuse:

- **Noile prevederi nu au fost unele însoțite de o fundamentare/argumentare rezonabilă privind necesitatea introducerii acestora** - Constatăm, cu regret, faptul că nota informativă atașată la acest proiect relevă lipsa unei fundamentări/argumentări privind condițiile ce au impus includerea acestor prevederi specifice. Astfel este neclar dacă există premise justificate pentru

introducerea unor astfel de instrumente de politici și de administrare fiscală. Or, în procesul elaborării unei astfel de inițiative, era imperios necesar de efectuat o estimare privind existența și gravitatea problemelor abordate și dacă măsurile propuse sunt proporționale problemelor identificate, justificând astfel necesitatea prevederilor propuse.

- ***Nu a fost asigurată evaluarea impactului noilor modificări asupra comunității de afaceri*** – Constatăm, de asemenea, faptul că nu a fost efectuată și o analiză amplă și detaliată privind impactul pe care aceste măsuri îl vor avea asupra comunității de afaceri, dar și a impactului asupra bugetului public național, în măsura în care legislația este adoptată. Or, implementarea practică a noilor prevederi, evident va angaja costuri semnificative pentru contribuabili ce țin de înțelegerea noilor cerințe, dar și de apărare a drepturilor sale inclusiv pe cale judiciară. În altă ordine de idei, prevederile propuse evident implică și costuri bugetare în vederea identificării și instruirii personalului înalt calificat care va fi antrenat în implementarea unor astfel de măsuri.
- ***Modificările legislative propuse au un caracter foarte general, nefiind reglementate criteriile concrete și o metodologie clară privind modul aplicării acestora în cadrul controalelor fiscale*** - Proiectul este unul care conține o serie de lacune de ordin conceptual și tehnic, este mult prea ambiguu și neclar, oferind, astfel, o marjă de interpretări diferențiate și riscuri de corupție, iar o expertiză anticorupție nu a fost efectuată și care ar fi trebuit să însoțească obligatoriu proiectul de lege propus. Mai mult, actualmente nu există un proiect de cadru normativ subsecvent care să reglementeze modul practic prin care vor fi puse în aplicare noile prevederi, fapt care face absolut netransparent și neclar impactul noilor modificări asupra mediului de afaceri.
- ***Măsurile propuse nu sunt unele însoțite de prevederi specifice de protejare a contribuabililor*** – potrivit proiectului de lege, sarcina probațiunii în vederea demonstrării scopului de încheiere și/sau realizare a tranzacției în condițiile pretinse de contribuabil, aparține acestuia din urmă. Această prevedere comportă riscuri semnificative având în vedere că scutește SFS de obligația de a efectua o analiză completă și exhaustivă pentru a demonstra

că contribuabilii au fost antrenați în activități abuzive. În acest sens, atragem atenția asupra faptului că Curtea de Justiție a Uniunii Europene a apreciat ca fiind neconstituționale prevederile legislative care au impus contribuabililor sarcina de a demonstra lipsa de abuz în tranzacțiile derulate.

- ***Prevederile propuse nu fac parte dintr-un angajament direct asumat de RM ca parte a procesului de armonizare a legislației naționale la cerințele UE*** - Potrivit notei informative proiectul legii nu conține norme de armonizare a legislației naționale cu cea a UE. Merită de asemenea menționat faptul că deși în spațiu comunitar există practici de aplicare a legislației anti-abuz, acestea sunt norme generale, urmând să fie preluate de fiecare stat membru în funcție de nevoile interne. Elementele specifice trebuie definite de fiecare țară în parte, astfel încât să răspundă cât mai bine sistemelor lor interne de impozitare.
- ***La elaborarea proiectului nu s-a ținut cont și de analiza practicii internaționale, în special a celei din Uniunea Europeană (UE) care oferă lecții importante privind necesitatea unei abordări chibzuite și graduale privind introducerea regulilor generale și specifice de anti-abuz*** - În timp ce țările UE au implementat o legislație specifică privind contracararea situațiilor de abuz/evaziune fiscală, inclusiv neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor, aceasta respectă anumite cerințe specifice. Astfel, la nivel comunitar există rigori stricte așa cum au fost definite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), evidențiate de multitudinea cazurilor examinate de curte privind modul în care prevederile specifice au fost implementate în legislația națională.
- ***Un astfel de proiect de lege, de o asemenea anvergură și cu un impact major asupra întregii comunități de afaceri, nu poate fi implementat fără a fi oferit un termen rezonabil de consultări*** - Proiectul respectiv de lege a fost publicat în data de 23 septembrie 2022 (<https://www.parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/6194/language/ro-RO/Default.aspx>), fiind ulterior preluate prevederile în proiectul politicii fiscale și vamale pentru anul 2023. Astfel, a fost lăsat foarte puțin timp business-ului pentru a înțelege impactul noilor modificări, dar și pentru a se acomoda noilor cerințe de conformare

fiscală. Atragem atenția asupra faptului că experiența internațională demonstrează faptul că introducerea unor astfel de cerințe este un proces gradual. Respectiv, este necesar să fie acordată o perioadă de timp prin care contribuabilii să își stabilească politicile interne pentru a se conforma cu noile cerințe. Adicional, însăși Legea cu privire la acte normative stabilește un termen **minim** de intrare în vigoare a modificărilor operate în Codul fiscal de 6 luni din data publicării legii, anume cu scopul de oferire a unor termeni de adaptare a sectorului de business.

- ***Mandatul SFS în contextul proiectului propus de lege necesită o evaluare exhaustivă a capacității de administrare a cerințelor impuse prin proiectul de lege*** - Evaluarea oportunității unui asemenea mandat/instrumente, ar fi trebuit să fie efectuată prin perspectiva capacității practice a SFS, ținând cont de complexitatea noilor prevederi, riscurile și impactul pe care le comportă asupra comunității de afaceri, dar și problemele de personal înalt calificat cu care se confruntă instituția.

În contextul celor menționate mai sus, solicităm respectuos amânarea termenului de intrare în vigoare a celor două inițiative pentru o dată ulterioară pentru a oferi suficient timp contribuabililor și SFS de a asigura buna implementare a modificărilor propuse. Adicional, solicităm respectuos **organizarea unei ședințe tehnice** pentru discutarea mai detaliată a propunerilor prezentate.

Va rugam sa gasiti explicatii mai detaliate in Anexa

Cu înaltă considerațiune,

Mariana RUFA
Director Executiv



Anexa 1. Neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor de către SFS

Salutăm și ne aliniem intenției statului de a intensifica eforturile în combaterea evaziunii fiscale și a planificării fiscale agresive. Totuși, controversatele prevederi anti-abuz, propuse prin proiectul de lege, de a atribui SFS un nou mandat privind posibilitatea neacceptării/recalificării tranzacțiilor, sunt unele care vor crea impedimente majore pentru întreaga comunitate de afaceri.

Ne exprimăm dezacordul și îngrijorarea profundă legată de această inițiativă legislativă, argumentele relevante fiind sumarizate mai jos.

1) Noile prevederi nu au fost unele însoțite de o fundamentare/argumentare rezonabilă privind necesitatea introducerii acestora

Adoptarea și implementarea prevederilor privind neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor poate fi efectuată doar după derularea unei analize ample și argumentate privind necesitatea unor astfel de măsuri, a modului de implementare și impactul acestora asupra comunității de afaceri.

Constatăm, cu regret, faptul că analiza notei informative atașată la acest proiect relevă lipsa unei fundamentări/argumentări privind condițiile ce au impus includerea acestor prevederi specifice. Astfel este neclar dacă există premise justificate pentru introducerea unui astfel de instrument de administrare fiscală. Or, în procesul elaborării unei astfel de inițiative, era imperios necesar de efectuat o estimare privind existența și gravitatea problemei abordate și dacă măsurile propuse sunt proporționale problemelor identificate, justificând astfel necesitate prevederilor propuse.

În altă ordine de idei, legislația actuală a Codului fiscal conține deja anumite condiții de fond și de drept care ar permite SFS să adreseze subiectul vizat de inițiativa legislativă. În speță:

- Art. 134 alin.3¹ din Codul fiscal permite autorității fiscale să atragă experți în procesul efectuării controlului fiscal, inclusiv, dreptul funcționarilor fiscali de a atrage experți în procesul de control fiscal în vederea clarificării anumitor situații specifice/neclare;

- Art.134 alin.(1) pct.10) din Codul fiscal permite SFS, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, să pornească în instanțele judecătorești competente acțiuni contra contribuabililor privind anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții. Or, este absolut neclară și nejustificată intenția autorului de a include un mandat suplimentar pentru SFS, în condițiile în care (i) la moment există o pârghie similară de a desconsidera natura tranzacției prin intermediul instanțelor judecătorești, (ii) nu a fost argumentată ineficiența pârghiei existente la moment pentru a satisface problemele cu care se confruntă SFS (dacă există asemenea), (iii) nu este clară aplicabilitatea simultană a prerogativei existente a SFS prevăzută deja prin art.134 alin.(1) pct.10) din Codul fiscal, concomitent cu dreptul SFS și funcționarilor fiscali să recalifice tranzacții pe cale extrajudiciare (propunerea de includere a pct. 12² în alin (1) la același articol 134).

2) Nu a fost asigurată evaluarea impactului noilor modificări asupra comunității de afaceri

Constatăm de asemenea faptul că nu a fost efectuată și o analiză amplă și detaliată privind impactul pe care aceste măsuri îl vor avea asupra comunității de afaceri, dar și a impactului asupra bugetului public național, în măsura în care legislația este adoptată. Or, implementarea practică a unui astfel de instrument, evident va angaja costuri semnificative pentru contribuabili ce țin de înțelegerea noilor cerințe, dar și de apărare a drepturilor sale inclusiv pe cale judiciară.

În altă ordine de idei, prevederile propuse evident implică și costuri bugetare în vederea identificării și instruirii personalului înalt calificat care va fi antrenat în implementarea unor astfel de măsuri.

3) Modificările legislative propuse au un caracter foarte general, nefiind reglementate criteriile concrete și o metodologie clară privind modul aplicării acestora în cadrul controalelor fiscale

Proiectul este unul care conține o serie de lacune de ordin conceptual și tehnic, este mult prea ambiguu și neclar, oferind, astfel, o marjă de interpretări diferențiate și riscuri de corupție, iar o expertiză anticorupție nu a fost efectuată și care ar fi trebuit să însoțească obligatoriu proiectul de lege propus.

Analiza preliminară a proiectului propus de lege substanțiază anumite lacune de fond și de drept ce țin de aplicarea articolului, exemple relevante fiind prezentate mai jos:

- Legislația atât actuală, cât și în versiunea modificărilor propuse, nu face distincție între abuz/evaziune fiscală care trebuie penalizată și planificarea fiscală care este un instrument acceptabil la nivel internațional și disponibil contribuabililor pentru a beneficia de avantajele fiscale prevăzute de legislația în vigoare.
- Redacția propusă este una extrem de ambiguă în sensul definirii tranzacțiilor care pot fi avute în vedere. Or, redacția propusă, deși conține normele generale și care par să vizeze întreagă activitate a contribuabilului, anumite detalieri/concretizări incluse în proiectul de lege par să limiteze domeniul de aplicare al art.189¹ doar în raport cu tranzacțiile de împrumut.
- Proiectul de lege nu definește noțiunea de "*tranzacție*" lăsând, astfel, o marjă discreționară autorității fiscale să decidă în privința sferei de aplicare a articolului dat, în lipsa unei baze legislative care să facă clară intenția legiuitorului. În altă ordine de idei, nu este clar tipul activităților/tranzacțiilor avute în vedere, or contribuabilii pot desfășura și alte activități care să fie subiect al impozitării decât cele economice. Mai mult, la elaborarea proiectului nu au fost considerate cel puțin toate Recomandările Comisiei Europene ce țin de elemente care pot fi analizate pentru a determina dacă o tranzacție/activitate poate fi considerată artificială.
- Proiectul propus creează premise de aplicare arbitrară a normelor anti-abuz în absența unor proceduri de aplicare. Or, nu este clară la acest moment aplicabilitatea art.189¹ pentru (i) situația în care o tranzacție este lipsită de scop economic (în fapt, aceasta nu există) și care ar fi trebuit să se limiteze la anularea efectelor fiscale ale acesteia, (ii) situația existenței unei tranzacții și, implicit, a unui scop economic, în raport cu care poate fi recalificată natura și stabilite consecințe fiscale noi aferente.
- Redacția actuală a articolului propus lasă loc de interpretare privind subiecții care pot fi vizați de noile reglementări i.e. persoane juridice/fizice, rezidenți/nerezidenți. Mai mult, proiectul pare să depășească competențele teritoriale ale SFS în condițiile în care vor fi avute în vedere inclusiv

tranzacțiile cu nerezidenții, iar potrivit redacției propuse SFS va efectua controlul fiscal și va determina obligațiile în privința tuturor părților implicate.

- Proiectul de lege nu conține o anumită limitare valorică în raport cu tranzacțiile urmărite, similar abordării propuse în cazul prețurilor de transfer. Or, lipsa unei astfel de norme poate crea abuzuri nejustificate în cadrul controalelor cu un impact semnificativ asupra costurilor, atât la nivelul contribuabilului, cât și al autorității fiscale.
- Un alt exemplu privind incertitudinile în aplicare poate servi anumite prevederi propuse în ceea ce privește neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor de împrumut, în care unul din factorii prevăzuți constă în existența unui rate fixe a dobânzii. Cu excepția anumitor cazuri expres prevăzute de lege, contribuabilii pot determina condițiile contractuale conform aranjamentelor agreeate între părți. Stabilirea unei rate fixe a dobânzii nu ar trebuie să fie considerat ca un potențial factor de abuz. În schimb, SFS ar trebui să fie în drept să determine dacă nivelul ratei dobânzii este la nivel de piață. Chiar și în cazurile în care rata dobânzii nu este la nivel de piață, aceasta nu ar trebui (de sine stătător) să fie un criteriu privind faptul că tranzacția nu are substanța, ci mai curând al faptului că cerințele privind prețurile de transfer nu au fost respectate. Or, atât timp cât un contribuabil poate demonstra de bună credință că o tranzacție a generat beneficii și avantaje economice, atunci tranzacția respectivă are scop economic și nu poate fi sancționată cu neluarea în considerare.

Totodată, în vederea evitării aplicării arbitrare, neunitare și nefundamentate din punct de vedere legal și fiscal a prevederilor propuse a fi incorporate prin art.189¹ urmau să fie elaborate concomitent și proceduri/metodologii de aplicare concrete prin care să fie limitate interpretările agresive din partea autorităților fiscale.

4) Măsurile propuse nu sunt unele însoțite de prevederi specifice de protejare a contribuabililor

Măsurile propuse de protejare a bugetului public național, nu sunt unele însoțite de prevederi specifice de asigurare ale drepturilor contribuabililor. Or, abordarea

propusă prin proiectul de lege este una extrem de periculoasă și care poate crea anumite practici negative fără precedent. În speță:

- De rând cu proiectul propus, nu au fost dezvoltate și prezentate pentru consultări publice și anumite ghiduri specifice disponibile contribuabililor care să prezinte modalitățile prin care contribuabilul poate argumenta punctul de vedere propriu privind faptul că tranzacțiile nu urmăresc un obiectiv de abuz/evaziune.
- Sarcina probațiunii în vederea demonstrării scopului de încheiere și/sau realizare a tranzacției în condițiile pretinse de contribuabil, aparține acestuia din urmă. În schimb, în raport cu SFS, în cazul neacceptării naturii/existenței tranzacției și recalificării acesteia, o cerință similară de probațiune nu este prevăzută de proiectul de lege. În context, atragem atenția asupra faptului că o astfel de abordare contravine grav principiilor legiferaute de legislația națională „*in dubio contra fiscum*”, menit să protejeze contribuabilul de eventualele îndoieli sau ambiguități ale normelor legislative (a se vedea art.11 din Codul fiscal și art.5 din Legea Nr. 235 din 20.07.2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător)
- În fapt, organul fiscal ar trebui să fie obligat să motiveze decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Astfel, având în vedere (i) caracterul absolut general al prevederilor legislative propuse, (ii) lipsa unor criterii prestabilite și a metodologiei de aplicare, dar și (iii) lipsa unor ghiduri specifice disponibile contribuabililor care să prezinte modalitățile prin care contribuabilul poate argumenta punctul de vedere privind faptul că tranzacțiile nu urmăresc un obiectiv de abuz/evaziune, ne așteptăm la o serie de cazuri litigioase, care comporta resurse financiare și de timp considerabile la nivelul contribuabilului, dar și la cazuri pe care RM le va pierde în instanțele internaționale. Evident, toate acestea luate în cumul, vor impact major climatul investițional din RM și vor reduce semnificativ atractivitatea RM pe plan internațional.

5) Prevederile propuse nu fac parte dintr-un angajament direct asumat de RM ca parte a procesului de armonizare a legislației naționale la cerințele UE

În conformitate cu AA, atât UE cât și RM și-au asumat angajamentul de a coopera pentru a consolida buna guvernare în domeniul fiscal. Drept obiectiv, se intenționează de a îmbunătăți în continuare relațiile economice, comerțul, investițiile și concurența loială. AA se concentrează pe armonizarea impozitării indirecte, lăsând aspectele legate de impozitele directe drept prerogativă națională, neexistând cerințe specifice privind implementarea prevederilor privind neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor. În acest sens, menționăm că și nota informativă menționează expres că proiectul legii nu conține norme de armonizare a legislației naționale cu cea a UE.

Merită de asemenea menționat faptul că deși în spațiu comunitar există practici de aplicare a legislației anti-abuz, acestea sunt norme generale, urmând să fie preluate de fiecare stat membru în funcție de nevoile interne. Elementele specifice trebuie definite de fiecare țară în parte, astfel încât să răspundă cât mai bine sistemelor lor interne de impozitare, dar asigurând în același timp respectarea drepturilor contribuabililor.

6) La elaborarea proiectului nu s-a ținut cont și de analiza practicii internaționale, în special a celei din Uniunea Europeană (UE) care oferă lecții importante privind necesitatea unei abordări chibzuite și graduale privind introducerea unor astfel de pârghii administrative

În timp ce țările UE au implementat o legislație specifică privind contracararea situațiilor de abuz/evaziune fiscală, inclusiv neacceptarea sau recalificarea tranzacțiilor, aceasta respectă anumite cerințe specifice. Astfel, la nivel comunitar există rigori stricte așa cum au fost definite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), evidențiate de multitudinea cazurilor examinate de curte privind modul în care prevederile specifice au fost implementate în legislația națională. Cu toate că o examinare exhaustivă a tuturor cazurilor ar fi un exercițiu laborios la acest moment, anumite principii expuse de CJUE pot fi, totuși, enunțate, după cum urmează.

- **Legislația națională trebuie să aibă un scop specific urmărit** – Indiferent de tipul măsurilor, acestea trebuie să aibă drept rezultat eliminarea avantajului fiscal al schemelor pur artificiale (în engleză – *“purely artificial arrangements”*) și care sunt concepute pentru a eluda legislația fiscală, dar nu trebuie să fie aplicate doar pe baza unei suspiciuni privind evitarea taxelor (în engleză – *“tax avoidance”*). În ceea ce privește tranzacțiile de împrumut, CJUE atenționează că existența unei finanțări între părți afiliate nu poate sta la baza unei prezumpții privind existența unei situații de abuz.
- **Legislația națională trebuie să fie proporțională** - La analiza măsurilor specifice anti- abuz/evaziune fiscală, CJUE a argumentat că aceste prevederi trebuie să fie adecvate, necesare și rezonabile, pentru a fi utilizate numai în cazurile tranzacțiilor artificiale sau orchestrate între părți. Adicional, aceste măsuri trebuie să atingă obiectivul propus și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia. Drept rezultat, CJUE se expune negativ în privința măsurilor care nu iau în considerare detaliile specifice ale tranzacțiilor și se bazează doar pe circumstanțe predeterminate.
- **Legislația națională trebuie să prevadă existența atât a factorilor obiectivi, cât și subiectivi** - La momentul evaluării tranzacțiilor din punct de vedere al potențialelor situații de abuz/evaziune, suficiente dovezi trebuie să existe privind faptul că contribuabilul nu derulează activitate de afaceri autentică/veridică (factori obiectivi). Adicional, este necesar de demonstrat intenția specifică de a obține un avantaj fiscal (factori subiectivi).

7) Un proiect de lege, de o asemenea anvergură și cu un impact major asupra întregii comunități de afaceri, nu poate fi implementat fără a fi oferit un termen rezonabil de consultări

Proiectul respectiv de lege a fost publicat în data de 23 septembrie 2022 (<https://www.parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/6194/language/ro-RO/Default.aspx>), fiind lăsat foarte puțin timp business-ului pentru a înțelege impactul noilor modificări, dar și pentru a se acomoda noilor cerințe de conformare fiscală.

8) Mandatul SFS în contextul proiectului propus de lege necesită o evaluare exhaustivă a capacității de administrare a instrumentului nou propus prin proiectul de lege

Evaluarea oportunității unui asemenea mandat/instrument, ar fi trebuit să fie efectuată prin perspectiva capacității practice a SFS de a identifica factorii cheie și circumstanțele înainte să decidă dacă tranzacțiile contribuabilului au fost încheiate preponderent cu scopul de evita obligațiile fiscale.

În context, dorim să atragem atenția asupra faptului că prin proiectul politicii fiscale pentru 2023, a fost propusă excluderea soluției fiscale individuale anticipate (SFIA), un instrument administrativ aplicat pe larg în practica internațională, care contribuie la crearea unui cadru legislativ fiscal transparent și predictibil și care a fost salutat și apreciat de comunitatea de afaceri. Deși o astfel de propunere de a exclude SFIA nu a fost însoțită de o argumentare pertinentă și care să justifice renunțarea la acest instrument, putem concluda faptul că capacitatea administrativă a SFS de a administra un astfel de mecanism, inclusiv prin prisma popularizării, a fost una destul de limitată. Or, experiența administrării SFIA ar putea reflecta fidel capacitatea curentă a SFS de administrare a unor concepte extrem de complicate precum recalificarea tranzacțiilor.

Anexa 2. Pregătirea documentației de prețuri de transfer

Am notat interesul autorităților competente de a implementa un mecanism privind verificarea și asigurarea conformării de către contribuabili cu regulile specifice privind derularea tranzacțiilor cu părțile afiliate la preț de piață. În același timp, considerăm necesar ca implementarea modificărilor propuse să fie precedată de acțiuni specifice privind înțelegerea impactului pe care aceste modificări îl vor avea asupra mediului de afaceri, dezvoltarea unui cadru normativ subsecvent și a capacităților interne ale SFS în derularea procedurilor de control. Includem mai jos considerente cheie care trebuie avute în vedere în implementarea noului cadru normative.

1) Modificările propuse nu au la baza o analiză fundamentată privind analiza situației curente, scopul și obiectivul, dar și necesitatea intervenției de politici propuse

Analiza notei informative atașată la proiectul de lege nu conține o analiză detaliată privind impactul pe care acestea îl vor avea asupra mediului de afaceri, dar și asupra bugetului public național. În mod special, nu s-a luat în calcul costurile administrative și financiare care vor fi suportate de către contribuabili în acest proces. Adicional, nu s-a considerat resursele administrative ale SFS cu instruirea angajaților în acest domeniu și nici a cheltuielilor publice asumate din bugetul național cu achiziția bazelor de date necesare pentru analiza dosarelor de prețuri de transfer.

2) Termenul propus de intrare în vigoare a cerințelor specifice nu oferă suficient timp contribuabililor de a implementa noile politici în activitatea de afaceri

Implementarea noilor cerințe privind pregătirea dosarelor de prețuri de transfer va presupune ajustarea politicilor interne în cadrul grupurilor de companii în ceea ce privește tranzacțiile cu contribuabilii din Republica Moldova. Acest lucru va necesita timp suplimentar pentru a alinia prevederile contractuale în mai multe jurisdicții, astfel încât nivelul prețurilor să se conformeze cu legislația mai multor țări. Adicional, pentru un număr mare de companii, vor fi necesare ajustări suplimentare în cadrul sistemelor IT, proces care va necesita resurse semnificative

de timp. Astfel, se impune o perioadă de tranziție pentru a lăsa contribuabililor suficient timp de a implementa noile cerințe de conformare.

3) *Lipsește cadrulul normativ subsecvent privind modul de aplicare a legislației privind prețurile de transfer*

În practica internațională se observă că buna implementare a legislației prețurilor de transfer necesită instrucțiuni specifice care să detalieze modul în care contribuabili vor documenta tranzacțiile cu părțile interdependente, inclusiv conținutul specific al dosarului de prețuri de transfer. În acest context, următoarele exemple pot fi aduse.

În primul rând, este necesar de a introduce prevederi specifice privind conținutul dosarului de prețuri de transfer care să stipuleze exhaustiv toate aspectele care trebuie analizate de către contribuabil. În practica internațională, acest conținut ar include, printre altele, analiza grupului de companii și al societății din Moldova, analiza funcțională și cea economică.

În al doilea rând, trebuie să fie exemplificat, modul în care contribuabilii utilizează metodele de prețuri de transfer. Conform ghidului prețurilor de transfer al OCDE se recomandă utilizarea celei mai adecvate metode pentru tranzacția analizată. Astfel se recomandă includerea unei stipulări prin care contribuabilii pot utiliza orice metodă inclusă în ghidul prețurilor de transfer, inclusiv principiile de aplicarea ale acestora.

În al treilea rând, pentru tranzacțiile analizate prin intermediul studiilor de comparabilitate (în engleza *benchmarking study*), trebuie să fie clar stipulat modul de pregătire al acestora. În acest context, se recomandă utilizarea intervalului intercuartilic pentru a reflecta nivelurile diferite de profitabilitate care pot fi înregistrate între afiliați. Astfel, în măsura în care profitabilitatea obținută de contribuabili este în acest interval, prețurile pot fi considerate ca fiind la nivel de piață.

În al patrulea rând, în contextul pregătirii studiilor de comparabilitate, legislația trebuie să prevadă modul de selectare a criteriului geografic pentru acest tranzacții. Cu alte cuvinte, trebuie să existe suficiente orientări privind cazurile în care analiza este efectuată pe baza rezultatelor financiare înregistrate de companiile din

Republica Moldova și a situațiilor în care analiza poate fi efectuată pe baza rezultatelor financiare înregistrate de societăți în alte jurisdicții.

În alt rând, recomandăm includerea unor stipulări specifice (în engleză *safe harbor rules*) privind documentarea unor tipuri de tranzacții. De exemplu, conform ghidului prețurilor de transfer al OCDE, tranzacțiile de servicii care se califică ca având valoare limitată (în engleză *low value-adding services*) nu necesită un studiu de comparabilitate în măsura în care elementul de profit (în engleză *mark-up*) este de 5%. Un alt exemplu constituie tranzacționarea la prețuri reglementate de legislația Republicii Moldova sau oricare tratate la care aceasta este parte. În acest caz, legislația ar trebui să excludă necesitatea pregătirii unui studiu pentru acest tip de tranzacții.

4) Este necesară introducerea unor limite minime ale valorii tranzacțiilor supuse documentării

Salutăm introducerea pragului minim de 20 de milioane de lei pentru a determina perioada la care documentația de prețuri de transfer trebuie să fie disponibilă. În același timp, notăm că legislația nu conține careva prevederi privind valoarea minimă a tranzacțiilor care este supusă documentării. Astfel, chiar și o tranzacție cu o valoare ne semnificativă va fi supusă analizei chiar dacă efortul administrativ și financiar în documentarea și analiza acesteia (inclusiv din partea SFS) este neproportional potențialului impact fiscal. Astfel, recomandăm includerea unor limite minime ale valorii unei tranzacții supuse analizei.

5) Prevederile privind sarcina probațiunii trebuie suplinate cu stipulări privind obligațiile SFS

Conform modificărilor propuse, sarcina probațiunii în vederea demonstrării respectării principiului lungimii de braț aparține contribuabilului. Totuși, pentru a evita eventualele dispute în cadrul unui control fiscal, se impune includerea de stipulări specifice conform cărora SFS poate aplica penalități și să estimeze quantumul prețurilor conform principiului lungimii brațului doar în cazul în care demonstrează prin analiză proprie că tranzacția nu a fost derulată la preț de piață.

6) Lipsa unor politici interne în domeniu la nivelul SFS poate rezulta în dispute în cadrul inspecțiilor fiscale

Luând în considerare noutatea subiectului, nu putem exclude că la nivelul SFS nu există un nivel înalt de specializare în domeniu și nici politici bine stabilite privind modul derulării inspecțiilor de prețuri de transfer. În practică, se observă că o buna implementare a unei asemenea legislații necesită un mod uniform de aplicare. Cu alte cuvinte, este necesar să se asigure ca toți funcționarii din cadrul echipelor de control au un nivel adecvat de pregătire tehnică înainte să înceapă verificările de prețuri de transfer. Adicional, este importantă dezvoltarea unor ghiduri și politici interne care să detalieze pașii care trebuie urmați de către funcționarii SFS ca una și aceeași tranzacție să fie analizată similar la contribuabili diferiți. Astfel, intrarea în vigoare a noii legislații trebuie să aibă la bază politici interne de control sustenabile implementate de funcționari instruiți în domeniu.

7) Lipsa modificărilor corespunzătoare la alte stipulări ale Codului Fiscal pot rezulta într-o aplicare neuniformă ale noilor prevederi

Conform principiile generale aplicabile, contribuabilii trebuie să deruleze tranzacțiile cu părțile afiliate la preț de piață, chiar în situațiile în care aceste prețuri pot rezulta în pierderi financiare. Asemenea circumstanțe pot fi observate în prima perioadă de activitate, introducerea de noi produse, penetrarea de noi piețe. În același timp, conform prevederilor art. 24, alin. 8, nu este permisă deducerea pierderilor în urma vânzării sau schimbului proprietății, îndeplinirii lucrărilor și prestării serviciilor, efectuate, în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente. În cazul pierderilor în tranzacțiile cu părțile afiliate, acestea vor fi tratate ca nedeductibil fiscal chiar dacă contribuabilii prezintă dovezi suficiente pentru a demonstra derularea tranzacțiilor la preț de piață. Astfel, se impune analiza detaliată a prevederilor Codului Fiscal pentru a se asigura că tranzacțiile cu părțile afiliate sunt tratate uniform din punct de vedere al impozitării.

8) Legislația de prețuri de transfer ar trebuie să excludă tranzacțiile între părțile afiliate rezidente dacă ambele companii înregistrează la sfârșitul perioadei fiscale profit impozabil

Obiectivul legislației de prețuri de transfer este de a asigura impozitarea profiturilor conform principiului prețurilor de piață, modificările propuse acoperind și tranzacțiile derulate între părțile afiliate rezidente. În acest context, menționăm că în cadrul tranzacțiilor derulate între două companii rezidente nu există un risc de

neimpozitare a profiturilor, având în vedere că rezidenții sunt supuși aceluiași regim fiscal. Astfel, propunem ca legislația aferentă să excludă din sfera de aplicare tranzacțiile derulate între companii rezidente, cu condiția că ambele companii să fie supuse aceluiași regim de impozitare și să înregistreze la sfârșitul perioadei fiscale profit impozabil.

9) Lipsa mecanismului de ajustare corespondentă poate rezulta în dubla impunere în cadrul a două companii afiliate din Republica Moldova

Conform modificărilor propuse, în cazul în care contribuabilul nu prezintă datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer respectă principiul lungimii brațului, Serviciul Fiscal de Stat poate estima suma veniturilor sau cheltuielilor oricăreia dintre părțile afiliate în baza prețului determinat conform principiului lungimii brațului. Atragem atenția că contrar practicii altor țări, cum ar fi România, modificările propuse nu prevăd dreptul de a efectua ajustări corespondente în cazul tranzacțiilor dintre două companii rezidente. Astfel, în cazul în care SFS a efectuat ajustări de prețuri de transfer la nivelul unui contribuabil, legislația ar trebui să permită celui alt contribuabil să efectueze o ajustare corespunzătoare pentru a nu permite apariției dublei impozitări.