

CEB, RJ



CENTRUL NAȚIONAL
ANTICORUPȚIE AL
REPUBLICII MOLDOVA



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЦЕНТР
ПО БОРЬБЕ С КОРРУПЦИЕЙ
РЕСПУБЛИКИ МОЛDOVA



MD-2004, mun. Chișinău, bd. Ștefan cel Mare și Sfânt 198
Tel. (+373) 22-25-72-94

Nr. 06/2- 5563 din 23-08, 2021

La nr. 176 din 09 august 2021

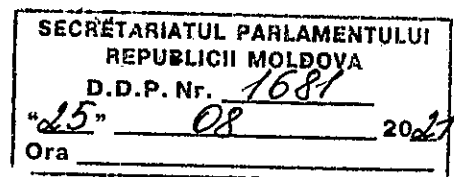
Parlamentul Republicii Moldova

Prin prezenta, Vă remitem atașat raportul de expertiză anticorupție la proiectul de lege cu privire la modificarea și completarea unor acte normative.

Anexă: *Raportul de expertiză anticorupție – 5 (cinci) file.*

Director

Ruslan FLOCEA





RAPORT DE EXPERTIZĂ ANTICORUPȚIE

Nr. ELO21/7371 din 23.08.2021

la proiectul de lege cu privire la modificarea și completarea unor acte normative (Codul Fiscal - art.15 și Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal nr.1164/1997 - art.24)

Prezentul raport de expertiză anticorupție a fost întocmit de Centrul Național Anticorupție al Republicii Moldova în baza Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative, a Legii nr.1104/2002 cu privire la Centrul Național Anticorupție, a Legii integrității nr.82/2017 și a Metodologiei de efectuare a expertizei anticorupție a proiectelor de acte legislative și normative, aprobată prin Hotărârea Colegiului Centrului nr.6 din 20 octombrie 2017.

I. Analiza riscurilor de corupere a procesului de promovare a proiectului

I.1. Pertinența autorului, categoriei propuse a actului și a procedurii de promovare a proiectului

Autor al proiectului de act normativ este Parlamentul RM, iar autor nemijlocit sunt un grup de deputați în Parlament, ceea ce corespunde art.73 din Constituția Republicii Moldova și art.47 alin.(3) din Regulamentul Parlamentului, aprobat prin Legea nr.797/1996.

Categoria actului legislativ propus este Lege organică, ceea ce corespunde art.72 din Constituție și art. 6-12 din Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative.

I.2. Respectarea rigorilor de transparență în procesul decizional la promovarea proiectului

Conform art.8 al Legii nr.239/2008 privind transparența în procesul decizional *"etapele asigurării transparenței procesului de elaborare a deciziilor sunt:*

- a) informarea publicului referitor la inițierea elaborării deciziei;*
- b) punerea la dispoziția părților interesate a proiectului de decizie și a materialelor aferente acestuia;*
- c) consultarea cetățenilor, asociațiilor constituite în corespundere cu legea, altor părți interesate;*
- d) examinarea recomandărilor cetățenilor, asociațiilor constituite în corespundere cu legea, altor părți interesate în procesul de elaborare a proiectelor de decizii;*
- e) informarea publicului referitor la deciziile adoptate."*

Proiectul propus și nota informativă aferentă acestuia au fost plasate pe pagina web oficială a Parlamentului Republicii Moldova la compartimentul Procesul legislativ/Proiecte de acte legislative, fiind asigurat accesul părților interesate pentru a putea prezenta și expedia recomandări referitoare

la proiectul prenotat.

I.3. Scopul anunțat și scopul real al proiectului

Potrivit notei informative: „În scopul creării de condiții pentru relansarea economică, pentru investiții în dezvoltarea și modernizarea producției, se propune introducerea cotei zero a impozitului pe venit pentru persoanele juridice, gospodăriile țărănești (de fermieri) și întreprinzătorii individuali.”

Analizând normele elaborate, se constată că prin proiect se propun amendamente la Codul fiscal și la Legea nr.1164/1996 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal*, în vederea stabilirii cotei zero pe venitul anual impozabil al persoanelor juridice, gospodăriilor țărănești și al întreprinzătorilor individuali, cu condiția redirectionării acestui venit spre investire.

Prin urmare, se constată că scopul declarat de către autor în nota informativă corespunde scopului real al proiectului.

I.4. Interesul public și interesele private promovate prin proiect

Deși prevederile proiectului de lege țin să reanimeze economia Republicii Moldova, fapt enunțat în nota informativă la proiect, „În scopul creării de condiții pentru relansarea economică, pentru investiții în dezvoltarea și modernizarea producției, se propune introducerea cotei zero a impozitului pe venit pentru persoanele juridice, gospodăriile țărănești (de fermieri) și întreprinzătorii individuali.”, totuși, lipsa corelării proiectului cu reglementările tehnicii legislative în partea ce ține de sistematizarea și coordonarea dispozițiilor normative riscă să nu poată asigura o concordanță cu principiul certitudinii impunerii (art.6 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal), ceea ce contravine interesului public. Cu alte cuvinte, acest principiu impune ca dispozițiile normei juridice să se aplice tuturor celor aflați în ipoteza normei, fără a institui privilegii sau discriminări pe considerente arbitrare.

Totodată, reglementarea lacunară a acțiunii în timp a regimului de impozitare propus, ca excepție de la cota de impozitare generală prescrisă subiecților impunerii urmare a întrunirii de către aceștia a condițiilor prevăzute la alineatul (23⁶) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal, va duce la interpretări abuzive referitoare la perioada de aplicare a cotei zero, fapt care, la aplicare, va prejudicia augmentarea bugetului public național.

Astfel, reglementarea defectuoasă a normelor propuse constituie o vulnerabilitate ce va duce la aplicarea improprie a acestora și discriminatorie în raport cu unii subiecți impozabili, fapt care poate afecta interesul public.

I.5. Justificarea soluțiilor proiectului

I.5.1. Suficiența argumentării din nota informativă.

În conformitate cu art.30 al Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative, proiectele de acte normative sunt însoțite de „nota informativă care cuprinde:

- a) denumirea sau numele autorului și, după caz, a participanților la elaborarea proiectului actului normativ;
- b) condițiile ce au impus elaborarea proiectului actului normativ și finalitățile urmărite;
- c) descrierea gradului de compatibilitate, pentru proiectele care au ca scop armonizarea legislației naționale cu legislația Uniunii Europene;
- d) principalele prevederi ale proiectului și evidențierea elementelor noi;
- f) modul de încorporare a actului în cadrul normativ în vigoare”.

În textul notei informative se prezintă argumente referitoare la condițiile ce au impus elaborarea proiectului actului normativ și finalitățile urmărite, în conformitate cu prevederile art.30 al Legii nr. 100/2017 cu privire la actele normative.

I.5.2. Argumentarea economică-financiară.

Conform art.30 lit.e) al Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative, nota informativă trebuie să conțină „e) *fundamentarea economico-financiară*”.

Potrivit notei informative: *„Luând în considerație că la prima etapa, aceste modificări necesită acoperirea cheltuielilor ca urmare a neîncasării impozitului pe venit, se propune ca prevederile acestui proiect de lege să fie aplicabile pe parcursul anului bugetar următor, iar intrarea în vigoare a modificărilor să fie din data de 01 ianuarie 2022. Respectiv Guvernul urmează să țină cont de prevederile prezentului proiect de lege la elaborarea și aprobarea politicii fiscale pentru anul 2022.”*

Cu toate acestea, deși în nota informativă se indică faptul că modificările propuse necesită acoperirea cheltuielilor ca urmare a neîncasării impozitului pe venit, totuși stabilirea cotei zero la impozitul pe venit nu corelează cu prevederile art.7 alin.(2) din Codul fiscal, care statuează că, *„Pe parcursul anului fiscal (calendaristic), stabilirea de noi impozite și taxe de stat și locale, în afară de cele prevăzute de prezentul cod, sau anularea ori modificarea impozitelor și taxelor în vigoare privind determinarea subiecților impunerii și a bazei impozabile, modificarea cotelor și aplicarea facilităților fiscale se permit numai concomitent cu modificarea corespunzătoare a bugetului de stat și a bugetelor locale.”*

De asemenea, sunt relevante prevederile alin.(1) și (2) art.17 din Legea nr.181/2014 finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale, care stabilesc că: *„Proiectele de acte normative cu impact financiar asupra bugetelor se supun expertizei financiare în conformitate cu legislația ce reglementează modul de elaborare a actelor normative. Pe parcursul anului bugetar în curs nu pot fi puse în aplicare decizii care conduc la reducerea veniturilor și/sau majorarea cheltuielilor bugetare, dacă impactul financiar al acestora nu este prevăzut în buget”.*

Suplimentar, aprobarea proiectului în redacția propusă urmează să fie corelată cu politicile bugetar-fiscale, conform exigențelor alin.(4) art.131 din Constituție, potrivit căreia *„Orice propunere legislativă sau amendament care atrage majorarea sau reducerea veniturilor bugetare sau împrumuturilor, precum și majorarea sau reducerea cheltuielilor bugetare pot fi adoptate numai după ce sunt acceptate de Guvern”.*

Astfel, modificarea prevederilor ce țin de introducerea cotei 0 la impozitul pe venit vor avea un impact bugetar, sub aspectul reducerii veniturilor bugetare, fapt ce impune o analiză economico-financiară a intervenției propuse, întru a asigura realizarea interesului public.

Pe cale de consecință, pentru a asigura punerea în aplicare a acestui proiect de lege, se impune necesitatea completării notei informative cu fundamentarea economico-financiară, în conformitate cu alin.(1) și alin.(2) art.17 al Legii nr.181/2014 și lit.e) alin.(1) art.30 al Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative.

Pentru adoptarea proiectului de lege este necesar ca amendamentele propuse să fie acceptate de Guvern.

I.5.3. Efectuarea analizei impactului de reglementare.

Conform art.13 al Legii nr.235/2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător, *„(1) Analiza impactului de reglementare reprezintă argumentarea, în baza evaluării*

costurilor și beneficiilor, necesității adoptării actului normativ și analiza de impact al acestuia asupra activității de întreprinzător, inclusiv asigurarea respectării drepturilor și intereselor întreprinzătorilor și ale statului, precum și corespunderea actului scopurilor politicii de reglementare și principiilor prezentei legi. (2) Actul de analiză a impactului de reglementare este parte integrantă a notei informative a proiectului de act normativ."

Potrivit art.30, pct.2 din anexa nr.1 la Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative, *"În cazul proiectelor actelor normative ce reglementează activitatea de întreprinzător, suplimentar se descriu concluziile și propunerile înaintate în cadrul studiilor de cercetare, precum se rezultatele analizei ex ante sau ale analizei impactului de reglementare. Se prezintă argumentarea, în baza evaluării beneficiilor, a necesității adoptării actului normativ și, după caz, analiza de impact al acestuia asupra activității de întreprinzător, inclusiv prin prisma respectării drepturilor și intereselor întreprinzătorilor și ale statului"*.

Prin urmare, luând în considerare faptul că, prevederile proiectului vor avea impact asupra activității de întreprinzător, acesta urmează a fi corelat cu exigențele stipulate în Legea nr.235/2006 și Legea nr. 100/2017, întru a asigura includerea în nota informativă a informației despre analiza impactului de reglementare, care va prezenta argumentarea, în baza evaluării costurilor și beneficiilor, a oportunităților și necesităților stabilirii interdicțiilor și cerințelor de desfășurare a activității de întreprinzător.

Adițional, în temeiul prevederilor pct.5 al Hotărârii Guvernului nr.1030/2005 cu privire la Registrul actelor oficiale de reglementare a activității de întreprinzător, AIR-ul respectiv urmează a fi supus examinării în cadrul Grupului de Lucru al Comisiei de Stat pentru reglementarea activității de întreprinzător.

II. Analiza generală a factorilor de risc ale proiectului

II.1. Limbajul proiectului

Potrivit art.54 al Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative *"textul proiectului actului normativ se elaborează [...] cu respectarea următoarelor reguli: [...]*

a) se expune într-un limbaj simplu, clar și concis [...]

c) terminologia utilizată este constantă, uniformă și corespunde celei utilizate în alte acte normative, în legislația Uniunii Europene și în alte instrumente internaționale la care Republica Moldova este parte, cu respectarea prevederilor prezentei legi; [...]

e) se interzice folosirea neologismelor dacă există sinonime de largă răspândire, [...]

f) se evită folosirea [...] a cuvintelor și expresiilor [...] care nu sînt utilizate sau cu sens ambiguu;

g) se evită tautologiile juridice;

h) se utilizează, pe cât este posibil, noțiuni monosemantice, [...]".

Textul proiectului este expus într-un limbaj simplu, clar și concis, cu respectarea regulilor gramaticale și de ortografie, întrunind cerințele prevăzute de art.54 din Legea nr.100/2017.

II.2. Coerența legislativă a proiectului

În textul proiectului au fost identificate norme care nu corelează cu dispozițiile art.3 alin.(1) lit.d), art. 47 alin.(3), art.73 alin.(2) din Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative, art.1 alin.(2), (art.6 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, fapt care, la aplicare, poate duce la apariția manifestărilor de corupție.

Analiza detaliată a incoerențelor respective este efectuată la compartimentul III al prezentului Raport de expertiză anticorupție.

II.3. Activitatea agenților publici și a entităților publice reglementată în proiect

În textul proiectului nu se conțin norme care să reglementeze în mod nemijlocit activitatea agenților publici și/sau a entităților publice. Însă, la aplicare, acesta va implica activitatea entităților publice responsabile de implementarea dispozițiilor conținute în proiect.

Totodată, se relevă că reglementarea defectuoasă a unor dispoziții propuse prin proiect riscă să determine apariția manifestărilor de corupție din partea agenților publici responsabili de aplicarea reglementărilor propuse (analiza detaliată este efectuată la compartimentul III al prezentului Raport de expertiză anticorupție).

II.4. Atingeri ale drepturilor omului care pot fi cauzate la aplicarea proiectului

Prevederile proiectului nu aduc atingere drepturilor fundamentale ale omului consacrate de Constituția Republicii Moldova, Declarația Universală a Drepturilor Omului și Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

III. Analiza detaliată a factorilor de risc și a riscurilor de corupție ale proiectului

- 1 -
Obiecție generală asupra proiectului de lege -
Obiecții: Proiectul de lege prevede introducerea cotei zero din venitul anual impozabil al persoanelor juridice, gospodăriilor țărănești și întreprinzătorilor individuali, cu condiția redirectionării acestui venit spre investire. Însă, în textul proiectului de lege, se constată lipsa specificării clare a aplicării în timp a cotei zero la impozitul pe venit din activitatea agenților economici. Or, potrivit art.73 alin.(2) din Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative, <u>„Actul normativ sau unele dispoziții ale acestuia pot avea aplicare temporară. În acest caz, în actul normativ se indică termenul de aplicare ori evenimentul la survenirea căruia actul normativ sau unele dispoziții își încetează acțiunea.”</u> La fel, art.47 alin.(3) stabilește că, pentru actele normative cu caracter temporar, în dispozițiile finale se indică și perioada de aplicare sau data de încetare a aplicării actului. Astfel, norma de la art.II, pct.1, lit.f) din proiectul de lege stabilește suspendarea acțiunilor prevăzute în Titlul II, art.80 ¹ alin.(3), art.81 alin.(2) și art.82,84,87 din Codul fiscal, în perioada de acțiune a cotei, nefiind prevăzută o perioadă distinctă de acțiune a aplicării cotei zero din venitul impozabil al agenților economici, fapt ce denotă necesitatea reglementării clare a unei perioade de aplicare a cotei zero la impozitul pe venit. Pericolul coruptibilității reglementării lacunare a termenului de aplicare a cotei zero a impozitului pe venit pentru agenții economici rezidă în crearea unor efecte negative pentru bugetul public național manifestate prin neîncasarea veniturilor la buget, iar pentru contribuabili riscă un tratament fiscal inechitabil urmare a aplicării discreționare/„convenabile” a perioadei de aplicare a cotei zero de către factorii de decizie în raport cu subiecții raporturilor juridice incidente, ceea ce va compromite realizarea interesului public.

Recomandări:

Completarea proiectului cu dispoziții referitoare la perioada concretă de aplicare a cotei zero la impozitul pe venit al persoanelor juridice, gospodăriilor țărănești și întreprinzătorilor individuali.

Factori de risc:

- Lacună de drept
- Prejudicierea intereselor contrar interesului public
- Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive
- Concurența normelor de drept
- Lipsa/insuficiența transparenței funcționării entităților publice
- Lipsa unor termene concrete/termene nejustificate/prelungirea nejustificată a termenilor

Riscuri de corupție:

- Încurajarea sau facilitarea actelor de:
 - corupere activă
 - corupere pasivă
- Legalizarea actelor de:
 - abuz de serviciu
 - depășire a atribuțiilor de serviciu

- 2 -

Art.I pct.1 - art.15 lit.b) din proiectul de lege -

1. La articolul 15, litera b) va avea următoarea redacție:

„b) pentru persoanele juridice, gospodăriile țărănești (de fermieri) și întreprinzătorii individuali – în mărime de 0% din venitul anual impozabil cu condiția respectării dispozițiilor alineatului (23⁶) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal;”

Obiecții:

Analiza cadrului normativ aferent obiectului de reglementare evocă următoarele observații privind reglementarea regimului impozitării.

Astfel, coroborând norma propusă cu norma de la art.II, pct.1 lit.b) din proiectul de lege, se constată o disonanță cu normele tehnicii legislative în partea ce ține de asigurarea unor reglementări sistemice și coordonate a conținutului dispozițiilor juridice, fiind admisă prevederea unei norme de bază referitoare la cotele de impozit în dispozițiile tranzitorii ale Legii nr.1164/1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal. Respectiv, această sistematizare lipsește actul de bază (Codul fiscal) de prevederi incidente cotelor de impozitare aferente persoanelor juridice (12%). Aceste reglementări fiind prevăzute doar în Legea nr.1164/1997, fapt ce nu corelează cu principiile de legiferare, în special, principiul coerenței, consecutivității, stabilității și predictibilității normelor juridice (art.3 alin.(1) lit.d) din Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative), fiind astfel admisă o confuzie în raport cu cotele de impozit aplicabile persoanelor juridice, ceea ce contravine interesului public.

În cazul promovării proiectului în redacția propusă, se poate crea pericolul coruptibilității de aplicare a cotei zero pentru persoanele juridice care nu au respectat condiția prevăzută de Legea nr.1164/1997, în vederea beneficierei de cota zero.

Astfel, norma de bază nu prevede cota procentuală de impunere a persoanelor juridice, decât cota zero. Condiția respectării dispozițiilor art.24 alin.(23⁶) al Legii nr.1164/1997 se referă doar la stabilirea mărimii de cota zero procente din venitul impozabil. În această situație, se creează un vid legislativ în art.15 din Codul fiscal, care prevede reglementarea generală a cotei din impozitul pe venit al subiecților impozabili, și anume, impozitarea persoanelor juridice care nu respectă condițiile beneficierei de cota zero.

Mai mult decât atât, art.15 lit.c) din Codul fiscal rămâne în actuala redacție, deși proiectul de lege este îndreptat și în privința gospodăriilor țărănești, fiind creată o confuzie suplimentară care generează mari riscuri de corupție în legătură cu determinarea cotei zero pentru această categorie de subiecți.

Conform art.5 din Legea nr.100/2017 cu privire la actele normative, în funcție de caracterul lor, normele

juridice se împart în generale, speciale și derogatorii. Normele juridice generale sînt aplicabile fie tuturor raporturilor sociale sau subiecților de drept, fie unor categorii de raporturi sau de subiecți, fără a-și pierde caracterul de generalitate. Normele juridice speciale sînt aplicabile în exclusivitate anumitor categorii de raporturi sociale sau subiecți strict determinați. În caz de divergență între o normă generală și o normă specială, care se conțin în acte normative de același nivel, se aplică norma specială. Normele juridice derogatorii sînt diferite în raport cu reglementarea-cadru în materie și sînt aplicabile unei situații determinate. În caz de divergență între o normă generală sau specială și o normă derogatorie, care se conțin în acte normative de același nivel, se aplică norma derogatorie.

Proiectul analizat propune modificarea unor norme cu caracter general, însă de fapt intenția autorului este de a crea norme speciale sau derogatorii de la norme generale privind cotele de impozit pe venit aplicate unor anumite categorii de subiecți.

Acest sistem de norme permite menținerea unui sistem integru și transparent de norme juridice, în care să lipsească vreo confuzie sau posibilitate de interpretare abuzivă a normelor, inclusiv în scopul promovării intereselor corupționale a subiecților vizati de aceste norme.

Din acest punct de vedere, structura logico-juridică a normelor cu caracter derogatoriu plasate în regim de norme cu caracter general crează un pericol imens de aplicare discreționară corupțională a normelor, dar și pericolul periclitării unui sistem de norme juridice bazate pe principiile statului de drept.

Astfel, menținerea sistemului de norme bazat pe principiile "general-special-derogatoriu" este absolut vital pentru edificarea statului de drept, iar sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, iar cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. (art 58 din Constituție), fiind una din cele două obligații fundamentale ale cetățenilor Republicii Moldova prevăzute în Constituție.

La fel, art.1 alin.(2) din Codul fiscal, prevede că, prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

De aceea, orice prevedere care reglementează obligații fiscale trebuie să fie directă și tranșantă, fără a fi necesară interpretarea prin prisma câtorva norme generale, speciale și derogatorii, reglementate în mod aleatoriu în diferite acte normative și legate doar cu trimeri ce presupun inversiuni logice ale aplicării normelor generale, speciale și derogatorii.

Recomandări:

Reglementarea normei în următoarea redacție:

„b) pentru persoanele juridice – în mărime de 12% din venitul impozabil. Ca excepție se aplică mărimea de 0% din venitul anual impozabil persoanelor juridice, în condițiile respectării dispozițiilor alineatului (23⁶) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal.”

De asemenea, art.15 lit.c) va avea următoarea redacție:

c) pentru gospodăriile țărănești (de fermier) – în mărime de 7% din venitul impozabil. Ca excepție se aplică mărimea de 0% din venitul anual impozabil gospodăriilor țărănești (de fermier), în condițiile respectării dispozițiilor alineatului (23⁶) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal.”

Excluderea literei b) din alineatul (23⁶) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal.

Factori de risc:

- Prejudicierea intereselor contrar interesului public
- Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive
- Cumularea competențelor de a stabili rigori, a controla aplicarea lor și de a sancționa
- Concurența normelor de drept
- Lipsa/insuficiența transparenței funcționării entităților publice

Riscuri de corupție:

- Încurajarea sau facilitarea actelor de:
 - corupere pasivă
 - corupere activă
- Legalizarea actelor de:
 - abuz de serviciu
 - depășire a atribuțiilor de serviciu

- 3 -

Art.II, pct.1, lit.a) din proiectul de lege -

1. Articolul 24 se completează cu alineatul (23⁶) cu următorul cuprins:

„(23⁶) Cota prevăzută la articolul 15 litera b) din Cod fiscal se va aplica, după cum urmează:

a) în cazul în care venitul or partea din el, determinat în conformitate cu prevederile Codului fiscal, ca venit impozabil este direcționat în perioada raportată spre *investire*. Investirea presupune toate tipurile de cheltuieli pentru creșterea capitalului propriu a întreprinderii și creșterea activelor materiale, nemateriale și financiare ale acesteia.

Obiecții:

Norma propusă reglementează modul de aplicare a cotei impozitului pe venit prevăzute la art.15 lit.b) din Codul fiscal.

Astfel, regimul de impozitare la cota zero se va aplica sub condiția investirii venitului sau a unei părți din acesta, determinat în conformitate cu prevederile Codului fiscal, în vederea creșterii capitalului propriu a întreprinderii, a activelor materiale, nemateriale și financiare ale acesteia.

Însă, analiza cadrului normativ aferent obiectului de reglementare evocă următoarele aspecte ce trebuie avute în vedere pentru aplicarea facilității fiscale.

În redacția propusă, investițiile presupun o simplă capitalizare a activelor întreprinderii, fără a fi dată eficiență investițiilor efectuate, adică fără obligativitatea creșterii veniturilor rezultate din investițiile supuse facilității fiscale. În aceste condiții, facilitatea fiscală propusă stimulează orice investiție în activitatea întreprinderii, creându-se condiții prielnice eludării/eschivării de la plata impozitului pe venit prin procurări de mijloace fixe sau bunuri care nu sunt utilizate în activitatea întreprinderii, și care ulterior, în diferite forme să fie casate din evidența contabilă a întreprinderii ca bunuri distruse sau uzate.

Așadar, în accepțiunea investițiilor, acestea sunt reprezentate de totalitatea cheltuielilor ce se fac pentru realizarea de noi capitaluri fixe, înlocuirea capitalului fix uzat, precum și de cheltuielile ocazionate de dezvoltarea sau modernizarea capitalurilor fixe existente, cât și pentru creșterea volumului stocurilor de capital circulant. Definite astfel, investițiile au sensul de investiții brute și desemnează formarea brută a capitalului. Dacă din valoarea acestora vom elimina cheltuielile legate de înlocuirea capitalului fix (în general asimilate cu mărirea amortizării sau consumului de capital fix), deci vom avea în vedere numai cheltuielile legate de dezvoltarea capitalului fix și creșterea stocurilor, vom vorbi de investiții nete (noi) sau de dezvoltare, respectiv de formarea netă a capitalului.

Respectiv, investițiile efectuate trebuie să asigure nu doar creșterea activelor materiale, nemateriale și financiare ale întreprinderii, dar acestea trebuie să genereze venituri (profituri) noi pentru întreprindere. Simpla investire în mijloacele fixe, materiale circulante ale întreprinderii, etc, fără ca aceasta să genereze venituri noi pentru întreprindere nu va asigura realizarea scopului proiectului de lege, care este îndreptat spre augmentarea economică a Republicii Moldova, prin acordarea facilităților fiscale agenților economici de aplicare a cotei zero la impozitul pe venit, în caz de respectare a condiției de investire. Rezultă că, orice agent economic, sub pretextul investirii, aceasta fiind derizorie și ineficientă, va putea beneficia de aplicarea

cotei zero la impozitul pe venit, fapt ce contravine principiului așezării juste a sarcinii fiscale (art.58 alin.(2) din Constituția Republicii Moldova).

Astfel, cheltuielile suportate de către agentul economic în legătură cu procurarea unor mijloace de transport, efectuarea reparației capitale, procurarea mijloacelor fixe, etc, cu înstrăinarea ulterioară a acestora, utilizarea neconformă, prezintă un minim potențial pentru creșterea randamentului economic al întreprinderii, care, în consecință, comprimă activitatea investițională și suscită la evaziune fiscală.

Un alt aspect de reglementare a instituției scutirii de impozit a venitului or a unei părți din acesta din profitul investit îl constituie lipsa prevederii condițiilor pentru aplicarea acestei facilități fiscale, și anume, de punere în funcțiune a activelor și utilizarea acestora în vederea desfășurării activității economice, simpla achiziție nefiind suficientă pentru a beneficia de această facilitate fiscală. Mai concret, se impune asigurarea trasabilității și a confirmării utilizării activelor îndreptate nemijlocit spre sporirea activității economice a întreprinderii, prin stabilirea unei perioade minime de păstrare în întreprindere a activelor în care s-a investit (exceptând situațiile precum transferul în cadrul unor operațiuni de reorganizare, înstrăinare în procedura de faliment sau cazuri demonstrate de distrugere, pierdere, furt sau defectate și înlocuite), precum de a fi raportată la perioada de funcționare a acestora (durata de viață).

Lipsa specificării condițiilor enunțate supra riscă să ducă la creșterea aparentă a activelor întreprinderii, fără a fi utilizate în scopul desfășurării activității economice, fiind astfel admisă utilizarea improprie a acestor active, fapt ce va asigura persoanelor interesate o reglementare legală „convenabilă” predispusă eludării fiscale, cu impact negativ asupra bugetului public național, iar în consecință, și asupra securității economice a statului. Complementar, în accepțiunea investirii în întreprindere, fără stipularea faptului ca aceasta de fapt trebuie să genereze venituri, nu se va atinge pe deplin scopul scontat de proiect, de relansare economică a Republicii Moldova. Or, prin Hotărârea nr.34 din 19 septembrie 2002, Curtea Constituțională a constatat următoarele: „*Consacrarea pe cale constituțională a obligației fiecărui cetățean de a contribui prin impozite la cheltuielile publice și a obligației statului de a proteja interesele naționale în activitatea financiară este justificată de necesitatea asigurării certitudinii constituirii ritmice a resurselor financiare ale statului. Impozitele și taxele sunt sursa principală de venituri ale statului și constituie garanții importante ale apărării intereselor naționale pe plan financiar. Astfel, statul poate să-și onoreze obligațiile față de cetățeni numai dispunând de resurse bugetare suficiente*”.

Recomandări:

Reglementarea obligativității generării veniturilor noi sau creșterii veniturilor din investiții, ca o condiție pentru beneficierea de facilitatea fiscală.

La fel, urmează de reglementat termenul minim de utilizarea mijloacelor fixe și bunurilor procurate sub formă de investiții de agentul economic, pentru ca investiția să poarte un caracter real și eficient pe termen mediu și lung.

Factori de risc:

- Lacună de drept
- Prejudicierea intereselor contrar interesului public
- Lipsa/ambiguitatea procedurilor administrative
- Concurența normelor de drept

Riscuri de corupție:

- Generale
- Încurajarea sau facilitarea actelor de:
 - evaziune fiscală
- Legalizarea actelor de:
 - abuz de serviciu
 - depășire a atribuțiilor de serviciu

IV. Concluzia expertizei

Proiectul a fost elaborat de către un grup de deputați din Parlament și are drept obiectiv de a opera amendamente la Codul fiscal și la Legea nr.1164/1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal*, în vederea stabilirii cotei zero pe venitul anual impozabil al persoanelor juridice, gospodăriilor țărănești și al întreprinzătorilor individuali, cu condiția redirectionării acestui venit spre investire.

În cadrul procesului de elaborare au fost asigurate rigorile de transparență decizională.

Totodată, proiectul de lege nu este însoțit de analiza impactului de reglementare și avizul Grupului de lucru al Comisiei de stat pentru reglementarea activității de întreprinzător, în conformitate cu exigențele art.30 alin.(4) al Legii nr.100/2017 cu privire la actele normative. Lipsa analizei impactului de reglementare poate constitui o încălcare a principiilor de previzibilitate a reglementării activității de întreprinzător, de echitabilitate și proporționalitate în raporturile dintre stat și întreprinzător.

Deși prevederile proiectului reglementează aspecte de interes public, totuși, reglementarea defectuoasă a unora dintre acestea, prin stabilirea într-un mod confuz, cu riscul interpretării și aplicării discreționare, riscă să favorizeze apariția manifestărilor de corupție.

În special, se atestă norme care pot genera comportament coruptibil din partea entității publice responsabile de aplicare, în partea ce ține de prevederea lacunară a acțiunii în timp a regimului de impozitare propus, ca excepție de la cota de impozitare generală prescrisă subiecților impunerii urmare a întrunirii de către aceștia a condițiilor prevăzute la alineatului (23^o) al articolului 24 al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului Fiscal.

Adițional, în prezența deficiențelor de reglementare în partea ce ține de lipsa stabilirii obligativității generării veniturilor noi sau creșterii veniturilor din investiții, ca o condiție pentru beneficierea de facilitatea fiscală, precum și a reglementării termenului minim de utilizare a mijloacelor fixe și a bunurilor procurate sub formă de investiții de agentul economic, pentru ca investiția să poarte un caracter real și eficient pe termen mediu și lung, se introduce o doză mare de confuzie, or prin modul de interpretare și aplicare de către organele fiscale, de facto, se observă o deviere de la principiul certitudinii impunerii, când printr-o interpretare abuzivă, se va putea introduce un regim diferențiat de impozitare în raport cu contribuabilii. Or, într-un stat de drept, sistemul fiscal trebuie să asigure existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, o claritate și precizie a termenelor, a modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale.

Prin urmare, întru a evita confuziile și diferențele de tratare a normelor care conduc la apariția riscurilor de corupție, se impune o redactare a acestora prin prisma recomandărilor elucidate în prezentul Raport de expertiză anticorupție.

23.08.2021

Expert al Direcției legislație și expertiză anticorupție:

Maia GONȚA, Inspector principal

