



MD-2005, mun. Chișinău, str. Constantin Tănase, 7
www.mf.gov.md, tel.(022) 26-25-23, fax 022-26-25-17

14.01.2016 nr. 14/3-07/7

***Privind aplicarea corectă a unor
prevederi din Codul fiscal aferente modificărilor
operate prin legea nr.71 din 12.04.2015***

Pornind de la modificările operate în Codul fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997 prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.71 din 12.04.2015 (Monitorul Oficial, nr.102-104/170 din 28.04.2015), Ministerul Finanțelor prezintă pentru cunoștință și călăuză în activitatea cotidiană următoarele.

I. Prin Legea nr.71 din 12.04.2015, începînd cu data de 01.05.2015, în Codul fiscal au fost modificate și introduse noi prevederi privind deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor aferente activității de întreprinzător, și anume:

- deducerea uzurii și cheltuielilor pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite de persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova;
- deducerea cheltuielilor anuale suportate de angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale angajatului;
- deducerea reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale;
- deducerea donațiilor efectuate pe parcursul anului fiscal în scopuri filantropice sau de sponsorizare.

La fel, prin Legea nr.71 din 12.04.2015, începînd cu data de 01.05.2015, în Codul fiscal au fost introduse prevederi privind limitarea trecerii în cont a sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova.

Totodată, menționăm că, potrivit Codului fiscal:

- procedura fiscală se aplică în timpul și la locul aplicării, dacă legea nu prevede altfel (art.3 alin.(4¹));

- perioada fiscală privind impozitul pe venit reprezintă anul calendaristic la încheierea căruia se determină venitul impozabil și se calculează suma impozitului care trebuie achitată (art.12¹ alin.(1));

- persoanele juridice în evidența fiscală utilizează contabilitatea de angajamente, iar pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător – contabilitatea de casă sau contabilitatea de angajamente (art.44 alin.(1));

- perioada fiscală privind T.V.A. constituie o lună calendaristică, începând cu prima zi a lunii (art.114 alin.(1)).

Astfel, la determinarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală a anului 2015, agenții economici vor aplica prevederile fiscale în vigoare la data încheierii perioadei fiscale privind impozitul pe venit, cu excepția cazului când legea prevede altfel.

Respectiv, prevederile Codului fiscal privind deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor aferente activității de întreprinzător sus menționate, în redacția Legii nr.71 din 12.04.2015, se extind asupra întregii perioade fiscale a anului 2015.

Totodată, prevederile Codului fiscal privind limitarea trecerii în cont a sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova, se aplică începând cu 01.05.2015 - perioada fiscală privind T.V.A. în care Legea nr.71 din 12.04.2015 a intrat în vigoare.

În continuare se prezintă particularitățile aplicării normelor specificate.

1. Cu privire la aplicarea normelor privind deducerea cheltuielilor și trecerea în cont a sumei TVA aferent întreținerii, funcționării și reparației autoturismelor folosite de persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova

Conform Codului fiscal (în redacția legii nr.71 din 12.04.2015):

- subdiviziune reprezintă unitate structurală a întreprinderii, instituției, organizației (filială, reprezentanță, sucursală, secție, magazin, depozit etc.), situată în afara locului ei de reședință de bază, care exercită unele din atribuțiile acesteia (art.5 pct.29));

- prin derogare de la prevederile prezentului articol, ale articolelor 26 și 27, deducerea uzurii și cheltuielilor pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite de persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova, deductibile conform prezentului titlu, se permite doar pentru un singur autoturism pentru fiecare subdiviziune a agentului economic, inclusiv sediul central al acestuia (art.24 alin.(4¹));

• suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova, se trece în cont doar pentru un singur autoturism pentru fiecare subdiviziune a agentului economic, inclusiv sediul central al acestuia. Suma T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pentru întreținerea, funcționarea și reparația mai mult de un singur autoturism folosit de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova nu se trece în cont și se raportează la consumuri sau la cheltuieli (art.102 alin.(11)).

Totodată, potrivit Clasificatorului ocupațiilor din Republica Moldova, aprobat prin Ordinul Ministerului Muncii, Protecției Sociale și Familiei nr.22 din 03.03.2014, categoriile de personal specificate la grupele minore 112 și 121 includ:

GRUPA MAJORĂ	SUB-GRUPA	GRUPA MINORĂ	GRUPA DE BAZĂ	DENUMIREA
1				LEGISLATORI, MEMBRI AI EXECUTIVULUI, ALȚI ÎNALȚI DEMNITARI ȘI CONDUCĂTORI AI ADMINISTRAȚIEI PUBLICE, CONDUCĂTORI ȘI FUNCȚIONARI SUPERIORI DIN UNITĂȚI
		112		<i>Directori generali, directori executivi și asimilați</i>
			1120	Directori generali, directori executivi și asimilați
	12			Conducători în domeniul administrativ și comercial
		121		<i>Conducători în domeniul administrativ</i>
			1211	Conducători în domeniul financiar
			1212	Conducători în domeniul resurselor umane
			1213	Conducători în domeniul politicilor economice și al planificării
			1219	Conducători în domeniul administrativ, neclasificați în grupele de bază anterioare

De asemenea, conform Nomenclurii combinate a mărfurilor, aprobată prin Legea nr.172 din 25.07.2014, la categoria de autoturisme se atribuie următoarele poziții tarifare:

Poziția tarifară	Denumirea mărfii
1	2
8703	Autoturisme și alte autovehicule, proiectate în principal pentru transportul persoanelor (altele decât cele de la poziția 8702), inclusiv mașinile de tip „break” și mașinile de curse: – Alte vehicule cu motor cu piston alternativ, cu aprindere prin scînteie:
870321	– Cu capacitatea cilindrică de maximum 1000 cm ³
870322	– Cu capacitatea cilindrică de peste 1000 cm ³ , dar de maximum 1500 cm ³

1	2
870323	– Cu capacitatea cilindrică de peste 1500 cm ³ , dar de maximum 2000 cm ³
	– Cu capacitatea cilindrică de peste 2000 cm ³ , dar de maximum 3000 cm ³
870324	– Cu capacitatea cilindrică de peste 3000 cm ³
	– Alte vehicule (autoturisme) cu motor cu piston, cu aprindere prin compresie (diesel sau semidiesel):
870331	– Cu capacitatea cilindrică de maximum 1500 cm ³
870332	– Cu capacitatea cilindrică de peste 1500 cm ³ , dar de maximum 2500 cm ³
870333	– Cu capacitatea cilindrică de peste 2500 cm ³

Astfel, pentru perioada fiscală a anului 2015, uzura și cheltuielile suportate de agentul economic pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor folosite în activitatea de întreprinzător de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova se permit spre deducere în scopuri fiscale doar pentru un singur autoturism pentru sediul central al acestuia și fiecare subdiviziune a acestuia definită conform art.5 pct.29) din Codul fiscal.

Limitarea deducerii în scopuri fiscale a uzurii și cheltuielilor pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor și trecerea în cont a sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor conform art.24 alin.(4¹) și art.102 alin.(11) din Codul fiscal se aplică numai aferent autoturismelor folosite de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova.

Contribuabilul va stabili de sine stătător, printr-un act intern, pentru sediul central al acestuia și fiecare subdiviziune a acestuia definită conform art.5 pct.29) din Codul fiscal, autoturismul folosit în activitatea de întreprinzător de către directorii generali, directorii executivi și asimilații acestora, precum și conducătorii în domeniul administrativ (conform grupelor minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova) aferent căruia va calcula uzura în scopuri fiscale, va deduce în scopuri fiscale cheltuielile și va trece în cont suma TVA aferentă cheltuielilor pentru întreținerea, funcționarea și reparația acestuia.

Cu referință la calculul uzurii în scopuri fiscale, specificăm că, la calcularea acesteia pentru perioada fiscală a anului 2015, conform art.26 și art.27 din Codul fiscal și Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.289 din 14.03.2007, autoturismele folosite de persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova aferent cărora se interzice deducerea uzurii conform art.24 alin.(4¹) din Codul fiscal urmează a fi excluse din Registrul de evidență a mijloacelor fixe pe categorii de proprietate și a uzurii acestora în scopuri fiscale cu valoarea rămasă a autoturismului ieșit

(la începutul perioadei de gestiune), determinată pornind de la valoarea cu care acesta a fost inclus în categoria respectivă.

Cheltuielile contribuabilului privind întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor în scopul aplicării art.24 alin.(4¹) și art.102 alin.(11) din Codul fiscal reprezintă totalitatea cheltuielilor suportate, inclusiv și bunurile materiale consumabile, pentru menținerea, asigurarea și îmbunătățirea condițiilor actuale de stare, siguranță și funcționare, precum și cheltuielile suportate pentru înlăturarea defecțiunilor de orice tip, indiferent de faptul dacă acțiunile respective sunt realizate prin forțele proprii sau prin antrenarea persoanelor terțe.

Cheltuielile contribuabilului privind retribuirea muncii, conform contractului de muncă, șoferilor și personalului auxiliar/tehnic care deservește aceste categorii de autoturisme, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, conform legislației în vigoare, precum și plățile de locațiune (leasing operațional) și dobânzile de leasing financiar se permit spre deducere în scopuri fiscale conform principiilor general stabilite la art.24 alin.(1) din Codul fiscal, cu respectarea prevederilor legislației fiscale în vigoare.

În partea ce ține de deducerea în scopuri fiscale a taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova, menționăm că, potrivit Codului fiscal:

- nu se permite deducerea impozitului pe venit, instituit în titlul II, a penalităților și a amenzilor aferente lui, precum și a amenzilor și penalităților aferente altor impozite, taxe și plăți obligatorii la buget, a amenzilor și penalităților aplicate pentru încălcarea actelor normative (art.30 alin.(1));

- nu se permite deducerea impozitelor achitate în numele unei persoane, alta decât contribuabilul (art.30 alin.(2));

- taxele rutiere plătite se includ în componența cheltuielilor ce vor fi deduse în conformitate cu titlul II al prezentului cod (art.335 alin.(4)).

Astfel, prevederile art.24 alin.(4¹) din Codul fiscal nu se vor extinde asupra cheltuielilor agentului economic privind achitarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova, aceste cheltuieli urmînd a fi deduse în scopuri fiscale pe principii generale.

În cazul în care începînd cu 01.05.2015 suma TVA trecută în cont aferentă cheltuielilor de întreținere, funcționare și reparația autoturismelor folosite în activitatea de întreprinzător de către persoanele specificate s-a realizat pentru mai mult de un singur autoturism pentru sediul central al acestuia și fiecare subdiviziune, aceasta urmează a fi ajustată.

Suma TVA aferentă cheltuielilor de întreținere, funcționare și reparația autoturismelor folosite în activitatea de întreprinzător folosite de către persoanele specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova pentru care nu se permite trecerea în cont, se va raporta la consumuri sau la cheltuieli, fiind deductibile în temeiul art.30 din Codul fiscal.

2. Cu privire la aplicarea normelor privind acordarea dreptului de a deduce în scopuri fiscale a cheltuielilor anuale suportate de către angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale angajatului

Conform Codul fiscal (în redacția legii nr.71 din 12.04.2015):

- facilitățile impozabile acordate de patron includ plățile acordate salariatului de către patron pentru recuperarea cheltuielilor personale, precum și plățile în favoarea lucrătorului, efectuate altor persoane, cu excepția plăților în bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de stat, a plăților menționate la art.24 alin.(20), precum și a plăților aferente cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru transportul, hrana și studiile profesionale ale angajatului, conform modului stabilit de Guvern (art.19 lit.a));

- se permite deducerea cheltuielilor anuale suportate de angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale angajatului în mărime de până la 50% din prima de asigurare obligatorie de asistență medicală calculată în sumă fixă în valoare absolută, stabilită pentru categoriile de plătitori prevăzute în anexa nr.2 la Legea nr.1593-XV din 26.12.2002, pe anul respectiv (art.24 alin.(20));

- pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător în evidența fiscală se utilizează contabilitatea de casă (art.44 alin.(1) lit.a)).

Totodată, potrivit art.4 alin.(2) al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2015 nr.74 din 12.04.2015, prima de asigurare obligatorie de asistență medicală calculată în sumă fixă în valoare absolută pentru categoriile de plătitori prevăzute în anexa nr.2 la Legea nr.1593-XV din 26.12.2002 se stabilește în mărime de 4056 de lei.

Astfel, pentru perioada fiscală a anului 2015, angajatorul va fi în drept să deducă în scopuri fiscale cheltuielile suportate pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale unui angajat în mărime de până la 2028 lei (4056 lei * 50%).

Concomitent, menționăm că, cheltuielile suportate de către angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale unui angajat în mărime de până la 2028 lei nu se vor considera conform art.19 lit.a) din Codul fiscal facilități acordate de patron și respectiv nu se vor considera surse de venit impozabile pentru **angajatul beneficiar al asigurării facultative.**

În cazul în care cheltuielile suportate de către angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale unui angajat vor depăși suma de 2028 lei, suma depășirii nu se va permite spre deducere în scopuri fiscale pentru angajator și concomitent aceasta va constitui pentru angajatul beneficiar al asigurării facultative facilitare acordată de patron care se va impozita conform normelor general stabilite, începînd cu 01.05.2015 - data intrării în vigoare a prevederile legii nr.71 din 12.04.2015 privind modificarea și completarea art.19 lit.a) și art.24 alin.(20) din Codul fiscal.

3. Cu privire la aplicarea normelor privind deducerea în scopuri fiscale a reducerilor de pierderi la active și la angajamente condiționale pentru instituțiile financiare

Potrivit art.31 alin.(3) din Codul fiscal (în redacția legii nr.71 din 12.04.2015), instituțiilor financiare li se permite deducerea reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, calculate conform IFRS.

În acest context, pentru perioada fiscală a anului 2015, suma provizioanelor create pentru reduceri de pierderi la active și la angajamente condiționale va fi permisă spre deducere în scopuri fiscale în mărimea calculată conform IFRS.

Reieșind din cele expuse, la completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12) nu se mai constată diferența dintre suma defalcărilor de reduceri pentru pierderi la active, angajamente condiționale, constatate în scopuri financiare cât și în scopuri fiscale. Astfel, în Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12) în rîndul 03017 din anexa 2D, atât în coloana 2 (constată în scopuri financiare) cît și în coloana 3 (constată în scopuri fiscale) se va reflecta aceeași sumă a cheltuielilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, calculate conform IFRS. Alte obligații fiscale sau implicații privind impozitul pe venit aferente anului 2015 nu vor exista pentru instituțiile financiare ca urmare a modificărilor efectuate la art.31 alin.(3) din Codul fiscal prin legea nr.71 din 12.04.2015.

4. Cu privire la aplicarea normelor privind deducerea în scopuri fiscale a donațiilor efectuate în scopuri filantropice sau de sponsorizare

Potrivit art.36 alin.(1) din Codul fiscal (în redacția legii nr.71 din 12.04.2015), contribuabilul rezident are dreptul la deducerea oricăror donații făcute de el pe parcursul anului fiscal în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 2% din venitul impozabil.

Astfel, prin modificarea operată la art.36 alin.(1) din Codul fiscal prin legea nr.71 din 12.04.2015, s-a micșorat limita de deducere în scopuri fiscale a donațiilor efectuate în scopuri filantropice sau de sponsorizare de către persoanele fizice și juridice în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice, organizațiilor necomerciale, precum și în favoarea caselor de copii de tip familial, de la 10% la 2% din venitul impozabil.

Respectiv, la determinarea finală a obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală a anului 2015, contribuabilul va avea dreptul să deducă cheltuielile suportate pe parcursul anului 2015 pentru efectuarea donațiilor în scopuri filantropice sau de sponsorizare, în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice, organizațiilor necomerciale, precum și în favoarea caselor de copii de tip familial, numai în mărime de 2% din venitul său impozabil.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare vor fi deduse numai în cazul confirmării lor în modul stabilit de Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.489 din 04.05.1998.

Explicațiile emise de către Ministerul Finanțelor, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și inspectoratele fiscale de stat teritoriale care contravin prezentului comunicat se consideră caduce.

Totodată, menționăm că, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal.

La fel, persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de organul fiscal, sînt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora, conform art.234 alin.(4) din Codul fiscal.

II. Direcția generală politică și legislație fiscală și vamală din cadrul Ministerului Finanțelor va asigura publicarea prezentului Comunicat informativ în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

III. Inspectoratul Fiscal Principal de Stat va aduce la cunoștință prezentul Comunicat informativ tuturor organelor fiscale teritoriale și părților interesate.

MINISTRU



Anatol ARAPU