

## Operațiuni de Capital – Aspecte Contabile și Fiscale

Veaceslav Ciobanu, Președinte ACAP

### I. Dividendele nedorite sau despre soarta vitregă a contabilului

Pun în discuție o problemă, care, de mai mulți ani, nu are o interpretare univocă și poate provoca sancționarea entităților, în primul rând, din motivul că legislația fiscală la acest capitol este imperfectă. Va fi vorba despre impozitarea dividendelor și altor operațiuni de capital. Întrebarea-cheie este: majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat al entității (SA, SRL, ÎS etc.) este o repartizare de dividende sau nu?

La prima vedere, pare că această chestiune ține mai mult de o interpretare a legislației fiscale și nu de careva politici contabile. Posibil că da, dar, pentru a găsi un răspuns la întrebarea de mai sus, este foarte importantă examinarea aspectului contabil, ce ține de înțelegerea conținutului economic al operațiunii în conformitate cu standardele profesionale de contabilitate. Concluziile care se conțin, în acest sens, în SNC, SIRF sunt relevante și ne permit să înțelegem conținutul economic al noțiunii de dividend.

### Majorarea capitalului social din contul profitului net, rezervelor este o repartizare de dividende?

La moment, nu avem un răspuns univoc la această întrebare, din care motiv, pe parcursul ultimilor ani, au fost sancționate mai multe entități, după părerea mea, neîntemeiat. Neînțelegerile au fost provocate de explicațiile emise de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și IFPS, în ultimii câțiva ani, referitoare la acest subiect și modificările ulterioare făcute în Codul fiscal, prin care s-a încercat să se aducă în concordanță (corespondere) conținutul explicațiilor emise anterior cu normele corespunzătoare din Codul fiscal. După părerea mea, atât explicațiile inițiale, cât și modificările ulterioare ale conținutului economic al acestei operațiuni, au fost cam stângace și lipsite de înțelegere.

Dacă vorbim de istoricul acestei probleme, putem să evidențiem anul 2008 când a fost emisă scrisoarea de explicație a IFPS nr.17-2/1-14-465-2481 din 14 iulie 2008, în care, printre altele, se spunea: *La repartizarea profitului net al întreprinderii aferent perioadei fiscale 2008 (achitarea dividendelor, inclusiv prin majorarea capitalului social), agentul economic, conform art.90<sup>1</sup> alin.(3<sup>1</sup>) lit.a) din Codul fiscal, reține și achită la buget un impozit în mărime de 15% din dividende...*. Cu alte cuvinte, în această concluzie, se menționează că majorarea capitalului social din contul profitului net este repartizare de dividende și urmează să fie impozitată în modul corespunzător pentru plata dividendelor.

Opinia publică a fost informată despre conținutul acestei scrisori și poziția IFPS printr-un articol publicat în revista Contabilitate și Audit nr.11 anul 2008. În următorul număr al revistei, eu am publicat un articol prin care am expus o altă părere și am încercat să dovedesc, că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat nu poate fi calificată ca repartizare de dividende. Ulterior, n-a urmat nicio reacție din partea organelor fiscale nici de acceptare, nici de dezacord cu concluziile expuse în acel articol.

Un timp s-a păstrat o situație de incertitudine (inspectorii fiscali nu știau cum să interpreteze norma; în discuții particulare, ni se spunea că explicațiile anterioare vor fi modificate). Mai târziu, politica fiscoasă cu privire la această chestiune a început să fie realizată în practică, prin sancționarea entităților care n-au reținut impozit la sursa de plată din operațiunile de majorare a capitalului din contul profitului nerepartizat.

În legătură cu explicațiile emise de Serviciul Fiscal de Stat al RM, precum că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este o repartizare de dividende, apar câteva semne de întrebare. În primul rând, de ce explicațiile referitoare la problema în cauză au apărut după mai mult de 10 ani de la implementarea Codului fiscal? De ce, pe parcursul acestor ani, majorarea capitalului social din contul profitului net nu a fost calificată ca repartizare de dividende, iar după 2008 este, dacă legislația fiscală, în acest sens, n-a fost

modificată? Este o simplă coincidență că această modificare, în înțelegerea noțiunii de dividend, a coincis cu stabilirea cotei 0% privind impozitul pe venit și cu impozitarea dividendelor la sursa de plată cu 15%? Răspunzând la ultima întrebare, am putea să presupunem că aceasta s-a întâmplat din dorința de a găsi noi surse de venit la buget.

### **S-a încercat extinderea conținutului noțiunii de dividend**

Este relevant să menționăm că exemple asemănătoare, când se „schimbă accentele” neîntemeiat în textul legii, în primul rând, pentru a lărgi baza de impozitare, istoria contemporană a relațiilor noastre cu organele fiscale mai cunoaște (facilități fiscale – venit impozabil; serviciile aferente unui contract de locațiune – bază de reținere a impozitului pe venit la sursa de plată etc.).

De ce se întâmplă așa ceva? Or, în teoria economică conținutul noțiunii de dividend este dezvăluit! De ajutor poate să ne fie și practica altor țări europene, dacă tindem să fim în rând cu lumea. De ce trebuie de fiecare dată să inventăm bicicleta, în stil moldovenesc și de fiecare dată facem acest lucru în mod stângaci și neinspirat.

Analizând modificările ulterioare din Codul fiscal, în acest sens, se poate presupune, de asemenea, că extinderea noțiunii de dividend, prin includerea operațiunii de majorare a capitalului social, a fost generată și din dorința de a acoperi o „gaură” în legislația fiscală legată de neimpozitarea sumelor retrase din capitalul social.

În legătura cu această concluzie apar anumite întrebări, ca, de exemplu: de ce „găurile” în Codul fiscal urmează să fie acoperite într-un mod atât de neinspirat și mai ales din contul contribuabililor de bună-credință?

Aici este cazul să menționez că „teoria” precum că sumele retrase de asociați (acționari) din capitalul social, care au ca sursă profitul nerepartizat și n-au fost impozitate (nu s-a reținut impozit din dividende) în momentul majorării capitalului social, nu cad sub incidența Codului fiscal de a reține impozit din dividende la sursa de plată în momentul repartizării efective, este falsă (inclusiv în redacția legii de până la 01.01.2010). Fiecare sursă de plată a dividendelor (sau altă formă de repartizare între acționari (asociați)) urmează să fie analizată de plătitor în parte și impozitată, dacă nu are ca sursă depuneri ale participanților în societate. Fiecare contabil știe acest lucru.

Istoria cu dividendele, după părerea mea, are la bază și lipsă de înțelegere, de către autorii explicațiilor emise, a conținutului economic al noțiunilor de capital social, rezerve, profit nerepartizat, active nete, capital propriu și dividende. Capitalul social, ca și profitul nerepartizat, aparține, în exclusivitate, entității concrete, și nu asociaților (acționarilor) săi. ***În urma operațiunii de majorare a capitalului social din contul profitului net, entitatea nu devine mai bogată sau mai săracă, la fel ca și asociații săi.*** Atât capitalul social, cât și profitul nerepartizat sunt două articole de capital care aparțin entității concrete, conținutul economic este foarte asemănător. Aș spune că aceste articole diferă, în primul rând, prin gradul de stabilitate care-l reprezintă pentru entitate fiecare din ele. Profitul nerepartizat poate fi repartizat (inclusiv spre consum), practic, în orice moment prin decizia asociaților (acționarilor), iar pentru repartizarea (diminuarea) capitalului social legea prevede o procedură mai complicată.

### **Modificările din lege sunt stângace și neinspirate.**

Ulterior, pentru a aduce în conformitate cu textul legii explicațiile emise, potrivit cărora majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este repartizare de dividende, au fost efectuate modificări în Codul fiscal. Numai că aceste modificări au fost făcute stângaci, fără inspirație și textul inclus în lege a complicat și mai mult înțelegerea cerințelor legale în acest sens. La moment, s-a creat o lipsă de înțelegere a noțiunii de dividend.

În Codul fiscal, este dată următoarea noțiune „*Dividend – venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social...*”. Noțiunea de dividend, care se conține în Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) 18 „*Venituri din activitățile curente*”, are același sens „*Dividende –*

*distribuirea profiturilor către deținătorii de investiții de capital, proporțional cu partea deținută într-o anumită clasă de capital”.*

Observăm că definițiile sus-menționate au conținuturi identice, de aceea, ar fi logic ca, pe teritoriul Republicii Moldova, și înțelegerea (tălmăcirea) noțiunii în cauză să fie identică cu cea inclusă în SIC 18.

Începând cu 01 ianuarie 2010, în art. 90<sup>1</sup> din Codul fiscal, a fost efectuată o modificare care ține de problema analizată și evoluția acesteia în timp. A fost completat lit.b) alin.(3<sup>1</sup>) cu următorul conținut:

*„b) suma retrasă din capitalul social aferentă majorării capitalului social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participație depusă în capitalul social începând cu perioada fiscală 2010”.*

La prima vedere, s-ar părea că această modificare ține de impozitarea sumelor retrase din capitalul social și nu are nicio legătură cu operațiunea de majorare a capitalului social. Serviciul Fiscal, însă, pune în această modificare a legii un alt conținut. Aceasta reiese din cele expuse mai jos.

În scrisoarea IFPS „Particularitățile aplicării impozitului pe venit în anul 2010 în contextul modificărilor și completărilor operate la Codul fiscal” din 12 februarie 2010 nr.26-2/1-13-133-740/5, se spune: *„Conform redacției expuse precum și luând în considerare prevederile noțiunii de dividend expusă în punctul 3) art. 12 din Cod, în cazul în care se majorează capitalul social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu aferent perioadei 2010 nu se constată că a avut loc repartizarea dividendelor și nu se va reține impozit pe venit la sursa de plată, conform prevederilor art. 90<sup>1</sup> alineatul (3<sup>1</sup>), litera a) din Cod”.*

Din acest text, se pot trage următoarele concluzii:

**i)** Majorarea capitalului social din contul profitului net aferent perioadei 2010 nu poate fi calificată ca repartizare a dividendelor și nu se va reține impozit pe venit la sursa de plată.

**Comentarii:**

*Dar dacă sursa de majorare a capitalului social este profitul nerepartizat aferent anului 2009 sau 2008, se va constata că a avut loc o repartizare de dividende? Doar legislația nu s-a modificat în acest sens, iar modificările la care se face referință țin de impozitarea operațiunilor de retragere a capitalului, dar nu de majorarea lui?*

**ii)** Aferent anului 2010 sunt **profitul net și/sau alte surse constatate în capitalul propriu.**

**Comentarii:**

*Am consultat și părerea lingviștilor care spun că din textul de mai sus reiese că aferent anului 2010 sunt profitul net și/sau alte surse constatate în capitalul propriu și nu altceva. Sau, cu alte cuvinte, sursa de majorare a capitalului social, pentru care această operațiune nu se constată ca repartizare de dividende, provine din activitatea entității aferentă anului 2010. În această ordine de idei, au fost și explicațiile Serviciului Fiscal la începutul anului 2010. Atragem atenție la cuvintele „aferent anului 2010”, deoarece, pe parcursul timpului, accentele au fost modificate și aceste cuvinte se vor referi la altceva.*

Această concluzie o vedem și în scrisoarea Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.14/3-06/68 din 09.03.2010, în care găsim răspuns la chestiunea cu privire la entități cu următorul conținut:

*„Majorarea capitalului social din contul profitului net nerepartizat, inclusiv pentru perioada 2008-2009, poate fi considerată ca repartizare de dividende și impozitată la sursa de plată în conformitate cu art.90<sup>1</sup> alin.(3<sup>1</sup>) din Codul fiscal?”.*

În scrisoarea menționată, Ministerul Finanțelor răspunde: *„Astfel, reieșind din cele spuse mai sus, la repartizarea profitului net în contul majorării capitalului social aferentă perioadei fiscale de până la 01.01.2010, se va reține impozitul pe venit potrivit art.90<sup>1</sup>*

*alin.(3<sup>1</sup>) lit.a) al Codului fiscal și se va ține cont de majorarea bazei valorice a cotelor depuse de acționari în conformitate cu art.38 alin.(2) al Codului fiscal, ceea ce se va lua în calcul la momentul retragerii cotelor-părți de către acționari sau la lichidarea agentului economic în contextul determinării creșterilor de capital. Iar în cazul perioadelor de după 01.01.10 reținerea se va efectua potrivit art. 90<sup>1</sup> alin.(3<sup>1</sup>) lit.b) din Codul fiscal”.*

**iii)** Data de referință 01.01.2010 se atribuie la perioadele în care a fost obținut profitul net îndreptat pentru majorarea capitalului social (profitul net al anului 2007, 2008, 2009 sau 2010 etc.), dar nu la perioada (anul) când a fost înregistrată fizic majorarea capitalului social din contul acestui profit nerepartizat. Ordinea impozitării se stabilește în dependență de perioada în care a fost obținut profitul, dar nu de perioada în care a fost înregistrată majorarea capitalului social.

Pot să presupun că, în concluziile de mai sus ce țin de data de referință 01.01.2010, care se conține în modificările operate în anul 2010, pe parcursul timpului, au fost schimbate accentele în sensul de cum trebuie înțeleasă această dată de referință. Ulterior, în explicațiile organelor abilitate, data de referință nu mai este aferentă perioadei în care a fost câștigat (obținut) profitul net îndreptat spre majorarea capitalului social, dar este aferentă perioadei în care fizic a fost înregistrată majorarea capitalului social. Această logică se conține și în modificările operate în Codul fiscal ce țin de această problemă, începând cu anul 2012.

#### **Toate concluziile de mai sus nu reies din textul legii**

Norma la care se face referință, art. 90<sup>1</sup>, alin.(3<sup>1</sup>), lit.b), Cod fiscal, reglementează impozitarea sumelor retrase din capital, și nu procedura de majorare a capitalului social. După mine, nu există bază legală pentru concluziile expuse în această scrisoare. Majorarea capitalului social din contul profitului net nu poate fi calificată ca repartizare de dividende (în varianta legii care a fost până la 01.01.2012) și nu este bază legală pentru reținerea impozitului pe venit la sursă la majorarea capitalului social din contul profitului net: 2008, 2009, 2010.

#### **Modificările anului 2012**

Incertitudinile în această problemă iau amploare prin modificările efectuate în Codul fiscal, care sunt în vigoare din 13.01.2012.

Din această dată, art. 90<sup>1</sup> alin.(3<sup>1</sup>) are următoarea redacție:

*„Persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de:*

– *6% din dividende, inclusiv sub formă de cote-părți, cu excepția celor aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008-2011, inclusiv;*

– *15% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008-2011, inclusiv;*

– *15% din suma retrasă din capitalul social aferentă majorării capitalului social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu între acționari (asociați) în perioadele fiscale 2010-2011, inclusiv, în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social”.*

Ce conținut a inclus legiuitorul în noțiunea „*de dividend sub formă de cote-părți*”? Noi nu înțelegem!. Aceasta poate să însemne doar achitarea datoriei față de entitate pentru noi emisiuni de cote-părți din contul dividendelor repartizate. Se produc două operațiuni (provocate de două evenimente) economice diferite. Pe de o parte, se anunță emisiune (majorare) de noi cote-părți (acțiuni) în capitalul social, pe de altă parte, aceste noi cote sunt achitate din contul dividendelor repartizate între asociați (acționari), care este alt fapt economic absolut independent de primul.

De această dată, autorii acestor amendamente, care doresc ca operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat să fie impozitată, neînțelegând sensul economic al modificărilor propuse în lege, cred că și-au atins scopul și includ în aceste cuvinte alt conținut. Și anume, că, din textul propus, ar reieși că operațiunile de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat sunt o repartizare de dividende.

Dar și de această dată autorii nu și-au realizat scopul (ce scrii cu penița, nu tai cu bărdița!) din simplul motiv, că textul inclus în lege nu asigură realizarea intențiilor propuse. În modificările propuse, cuvântul-cheie este dividende, iar operațiunea de majorare a capitalului social nu este o repartizare de dividende! Dacă nu avem dividende, atunci cuvintele ce urmează „*inclusiv sub formă de cote-părți*” își pierd sensul pentru operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat.

Dacă se dorea ca operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului să fie impozitată, atunci urma ca această intenție să fie scrisă (formulată) clar în lege, de exemplu: „*Din partea profitului net repartizat (rezerve), pentru majorarea capitalului social, proporțional cotelor de participație, se reține un impozit (care impozit? Nu este venit!) în mărime de 15% care se achită în buget*”. În legislația unor țări (Rusia), operațiunea dată se impozitează, dar, în acest caz, în lege se scrie clar, ce se are în vedere și nu se face referință la dividende. Statul are dreptul să impoziteze orice fapt economic și nu numai, dar despre aceasta trebuie să fie scris clar în lege, ca contribuabilii să înțeleagă ce au de făcut.

Argumente, în favoarea concluziei că majorarea capitalului social din contul profitului nu este o repartizare de dividende, se conțin în însăși definiția noțiunii de dividend dată de lege. Cum am spus mai sus, conținutul definiției pentru noțiunea de dividende din Codul fiscal este identic cu conținutul acestei noțiuni care se conține în standardele profesionale de contabilitate naționale (SNC 18) și internaționale (SIRF). Atunci, ar fi logic ca și înțelegerea practică conform acestor documente să fie identică.

Din definiția de dividend, care se conține în Codul fiscal, SNC, SIRF, reiese că dividend este „*venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați)*”.

Corespunzător, dacă este venit, atunci ar urma ca beneficiarii (asociații, acționarii) să beneficieze liber de venitul (avantajele economice) repartizat lor, după propria voință. În cazul repartizării (mai corect ar fi îndreptării) profitului net pentru majorarea capitalului social proporțional cu cotele de participație, acest principiu nu se respectă. Toate avantajele economice ce reies din această operațiune economică rămân în posesia întreprinderii. Acționarii (asociații) nu devin nici mai bogați, nici mai săraci, nu vor avea dreptul în acest caz la mai multe dividende, avantaje, beneficii etc. Se modifică doar valoarea nominală a cotei acestora în capitalul societății. Nici măcar prețul de piață al acțiunilor (cotelor-părți) nu va crește în urma acestei operațiuni. Atât profitul net, cât și capitalul social aparțin întreprinderii și sunt părți componente ale capitalului său propriu.

Deci, majorarea capitalului social al entității din contul profitului nerepartizat este o simplă operațiune de capital. În opinia noastră, această operațiune nu poate fi privită ca o repartizare de dividende asociaților (acționarilor).

Însuși legislația în vigoare cu privire la societățile pe acțiuni, la societățile cu răspundere limitată prevede că majorarea capitalului social se poate realiza prin *mărirea proporțională a părților sociale din contul beneficiului net al societății*, și nu din contul dividendelor achitate acționarilor (asociaților), cum ni se propune să clasificăm această operațiune.

Dacă e să presupunem că majorarea capitalului social din contul profitului net (nerepartizat) proporțional cotelor de participație este o repartizare de dividende, atunci ar reieși că asociații (acționarii) ar trebui să constate, în contabilitatea lor, venit în formă de dividende? Ceea ce nu este corect conform indicațiilor din SNC și SIRF. Acesta este argumentul-cheie!

În țara noastră sunt aprobate pentru utilizare Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) și dacă pretindem să fim în rând cu bunele practici internaționale și să respectăm cerințele SIRF, atunci și conținutul noțiunii de dividend utilizat în Republica Moldova trebuie să corespundă conținutului acestei noțiuni pe plan internațional.

În acest sens, am consultat colegii noștri de la Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), rugându-i să răspundă la întrebarea: Poate fi calificată operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat ca o operațiune de repartizare

de dividende? Răspunsul a fost următorul: „În conformitate cu legislația din România majorarea capitalului social din rezerve nu are incidență fiscală. În accepțiunea noastră, dividendul presupune repartizarea unei sume către acționari sau asociați, plata acesteia și utilizarea ei în interesul lor propriu. Sumele care rămân la dispoziția societății din profitul net, indiferent în ce structură sunt înregistrate (rezultat reportat, rezerve, capital social) nu constituie dividend”.

## **II. Operațiuni de capital – aspecte contabile și fiscale**

### **Facilitate legată de majorarea capitalului social**

Codul fiscal prevede următoarea facilitate fiscală privind TVA (taxele vamale – Codul vamal) ce ține de aporturile adăugătoare ale asociaților (acționarilor) în capitalul social al entității (art.103 alin.(1) punct 23)):

„(1) TVA nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor și pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova :

...23) activele materiale a căror valoare depășește 6.000,00 lei pentru o unitate și al căror termen de exploatare depășește un an, destinate includerii în capitalul statutar (social) în modul și în termenele prevăzute de legislație. Modul de aplicare a facilității fiscale respective se stabilește de Guvern”.

Care este mecanismul practic în cadrul unei întreprinderi, ce ține de realizarea acestei norme? Care sunt aspectele contabile și fiscale? În mod normal, bunul, care urmează să fie depus în capitalul social, ar trebui să fie procurat de asociat (acționar) în numele și din contul său și să fie, ulterior, transmis entității (unde deține o parte din capital) în calitate de aport personal în capitalul social. În acest caz, scutirea de TVA ar urma să fie acordată asociatului (acționarului) în momentul procurării bunului destinat depunerii în capitalul social. Dacă bunul este procurat din altă țară, atunci scutirea se va acorda în momentul importului. Scutirea privind TVA ar urma să fie acordată în același mod și asociatului (acționarului) persoană fizică-cetățean.

Din păcate, realitățile vieții noastre sunt altele. Se vede că este dificil să fie realizat acest mecanism de acordare a facilității despre care vorbim și se procedează în alt mod. Practica noastră în domeniul sus-menționat a evoluat, pe parcursul anilor, puțin, dar fără niște tendințe calitative vizibile. În acest sens, aș menționa următoarele caracteristici personale subiective, care caracterizează procedura dată stabilită de stat din punctul de vedere al unui beneficiar, care se confruntă cu această problemă:

i) În acordarea facilității respective, sunt antrenate două instituții de stat: Camera Înregistrării de Stat și Serviciul Vamal, care până la urmă, după părerea mea, nu-și văd rolul său în realizarea acestei norme fiscale, nu conlucrează și fiecare dintre ele consideră că responsabilă urmează să fie cealaltă instituție.

Camera Înregistrării de Stat, în baza proceselor verbale ale adunării generale a asociaților (acționarilor) privind majorarea capitalului social, înregistrează majorarea capitalului social fără a verifica sursa reală de majorare a capitalului social. În toate procesele verbale prezentate, se indică că sursa de majorare a capitalului social sunt bunurile materiale depuse de asociați (acționari), ceea ce, în majoritatea cazurilor, nu corespunde realității. Camera Înregistrării de Stat își vede rolul său pur tehnic în baza unor documente prezentate (care, de multe ori, nu sunt relevante și nu reflectă conținutul economic al operațiunii pe care o înregistrează aceasta) să înregistreze majorarea capitalului social.

Serviciul Vamal, la rândul său, se află în situația când entitatea declarantă prezintă decizia Camerei precum că bunurile materiale prezentate pentru vămuire au fost depuse de asociați spre majorarea capitalului social. Ce are de făcut acesta într-o asemenea situație? Să refuze acordarea facilităților fiscale? Nu, doar partea formală este OK?

În așa fel, după părerea mea, pe parcursul mai multor ani, această facilitate bună, în mare parte, a fost discreditată pe motiv că n-a fost stabilit un mecanism clar, transparent, simplu de realizare a normei fiscale și din lipsă de conlucrare și perseverență, demonstrată de instituțiile statului obligate să administreze această situație.

ii) Sursa de majorare a capitalului social, în unele cazuri, nu corespunde cu cea declarată de lege. Sursa declarată sunt bunurile materiale depuse de asociați și acționari în capitalul social, iar sursa reală, de multe ori, este alta – profitul nerepartizat al anilor precedenți, rezervele entității etc.

Sunt de acord că schema clasică, când asociatul procură de la piață bunul pe care l-a declarat să-l depună în capitalul social și vine cu el la întreprindere, în cele mai dese cazuri, nu poate fi folosită. Mai ales că, de cele mai multe ori, bunurile sunt procurate din străinătate, iar activitatea economică externă pentru persoane fizice-cetățeni nu este permisă (în sensul de a semna contracte de procurare a unor utilaje costisitoare etc.). Asociatul, persoană fizică-cetățean, nu poate să importe aceste bunuri în numele său.

Pentru a ne conforma cerințelor legislației am putea accepta următorul mecanism. Bunul se procură de întreprindere în numele acesteia, dar din contul asociatului (inclusiv persoană fizică-cetățean) în cauza, întocmindu-se, în prealabil, cu respectivul un contract civil (de comision, de exemplu). În vamă, se prezintă decizia Camerei de Înregistrare de majorare a capitalului social din contul includerii bunurilor importate în capitalul social, contractul de comision, semnat cu asociatul, confirmarea achitării obligațiilor de către asociat ce reiese din contractul civil etc. Asociatul (acționarul) urmează să compenseze entității cheltuielile legate de procurarea bunului în limita obligațiilor asumate în acest sens.

Realitățile noastre sunt altele. De regulă, întreprinderea care intenționează să beneficieze de facilitatea fiscală analizată procură bunurile materiale în numele și din contul său și prezintă Camerei Înregistrării de Stat un proces verbal al adunării generale a asociaților prin care se declară că se mărește capitalul social din contul bunurilor depuse de aceștia. De multe ori, la momentul importului, nici nu este stabilită sursa de majorare a capitalului social. În cele mai dese cazuri, ulterior, asociații (acționarii) compensează întreprinderii în bani cheltuielile legate de procurarea bunurilor materiale. Prima întrebare legată de situația descrisă mai sus: Care, totuși, în acest caz, este aportul asociatului în capitalul social: bunul material importat în regim vamal cu facilități sau mijloacele bănești depuse de asociați? După mine, intenția bună a statului și conținutul presupus al aceste facilități nu corespunde cu forma pe care o ia în practică. Din punct de vedere contabil, privind înregistrarea prin formule contabile a faptelor economice descrise mai sus, de asemenea, sunt neclarități din cauza că realizarea practică nu corespunde intențiilor anunțate.

În sprijinul realizării acestor norme, a fost adoptată Hotărârea de Guvern nr.102 din 30.01.2007, prin care a fost aprobat un Regulament. Însă conținutul acestei Hotărâri de Guvern a creat și mai multe semne de întrebare în ce privește sursa de majorare a capitalului social pentru a beneficia de facilitatea respectivă.

Această facilitate este administrată de două instituții de stat și, până nu demult, niciuna dintre ele nu verifica sursa de majorare a capitalului.

Punctul 4 al Regulamentului cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art.103 alin.(1) pct.23) (aprobat de Guvern) are următoarea redacție:

„Facilitățile fiscale prevăzute în punctele.1 și 2 din prezentul Regulament se aplică asupra activelor materiale destinate includerii în capitalul social, importate sau livrate pe teritoriul țării de către:

- a) agentul economic (în al cărui capital social acestea sunt introduse), **din contul venitului net și/sau al capitalului de rezervă;**
- b) fondator, din contul propriu și/sau al mijloacelor bănești depuse de acționar sau de asociați“.

Sau „*Active materiale destinate includerii în capitalul social din contul venitului net și/sau al capitalului de rezervă*”?

Care, totuși, este sursa de majorare a capitalului social pentru a putea beneficia de facilitatea analizată: Bunul material (mijloc fix) depus de asociat (acționar) sau profitul nerepartizat (rezerve)?

Din aceste motive, apar neclarități ce țin de condițiile în care poți să beneficiezi de această facilitate fiscală și incertitudini pentru munca unui contabil, care urmează să reflecte corect în evidența contabilă operațiunile corespunzătoare privind majorarea capitalului social, în situația, când se declară facilitate fiscală pentru o sursă de majorare a capitalului social – depunere de bunuri materiale de către asociați (acționari), dar, de fapt, sursa de majorare a capitalului social este alta – profitul net (rezerve) al entității. Noi nu suntem împotriva ca aria facilității fiscale să fie extinsă, doar cerem ca forma (textul legii) să corespundă conținutului (regulamentului și practicii stabilite).

După părerea mea, textul Regulamentului și practica stabilită pe parcursul anilor privind implementarea acestor facilități fiscale nu corespunde conținutului economic al facilității anunțate, deoarece, în cele mai dese cazuri, sursa de majorare a capitalului social nu este bunul material depus de proprietarii întreprinderii (sursă externă), dar, în realitate, este profitul nerepartizat (rezerva), care aparține și așa întreprinderii, nu reprezintă o sursă externă de majorare a capitalului social.

De asemenea, ne îngrijorează și elementara lipsă de cultură economică, de confuzie în folosirea termenilor economici la nivel de acte legislative elaborate de organele abilitate. Se scrie una, dar sensul se presupune să fie altul, nu cel pe care îl cunoaște teoria economică, practica internațională, spre care se declară că tindem. Inventăm după cum ne place conținutul noțiunii de: dividend, capital social și surse de majorare a acestuia, rezerve etc.

De ce nimeni (instituții de stat, organe cu funcții de control fiscal, auditori, contabili și teoreticieni etc.), în perioada aflării în vigoare a acestei facilități n-a atras atenție la următorul fapt: sursa de majorare a capitalului social, declarată pentru facilitatea analizată, nu corespunde cu realitatea și practica de toate zilele?

În legătură cu această facilitate, mai sunt unele neclarități:

1. Un document obligatoriu pentru acordarea acestei facilități în vamă este Decizia Camerei Înregistrării de Stat privind majorarea capitalului social din contul bunurilor importate destinate includerii în capitalul social. Camera Înregistrării de Stat nu verifică sursa de majorare a capitalului social. Din care motiv, în multe cazuri, sursa reală de majorare a capitalului social nu este cea declarată, inclusă în Decizia Camerei. Ideea este bună, dar, în ce privește conținutul, toți se fac că nu observă nimic.

2. Dacă e să presupunem că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este o repartizare de dividende (această idee este promovată de Ministerul Finanțelor, cu care noi nu suntem de acord), atunci reiese că, și în acest caz, urmează să fie reținut impozit la sursa de plată (în situația când sursa declarată de majorare a capitalului este bunul material, iar cea reală este profitul nerepartizat)?

Pe de o parte, prevedem facilități fiscale pentru ca acționarii să investească (reinvestească) în capitalul social, sau cu alte cuvinte să nu îndrepte spre consum capitalul societății, iar pe de altă parte, majorarea capitalului social din contul profitului net, care are același scop – reinvestirea profitului în întreprindere, îl impozităm. În aceste două abordări, nu este consecventă.

3. În legătură cu această facilitate, entitățile se ciocnesc cu faptul că unele cheltuieli legate de procurarea bunurilor importate în așa mod și care sunt achitate de întreprindere nu sunt permise spre deducere (cheltuielile de transport, procedurile vamale), și sunt achitate din contul întreprinderii. Sunt cheltuielile asociaților (acționarilor), spun organele de control. Nu sunt de acord cu așa abordare. Aportul asociatului poate să fie acela, pe care el îl dorește.



4. Valoarea cu care se majorează capitalul social se determină în baza actului de evaluare, dar nu în baza deciziei asociaților (acționarilor). În unele cazuri aceste valori nu corespund pe [www.contabilsef.md](http://www.contabilsef.md).

Dacă aveți comentarii, păreri referitoare la tema în discuție, vă rog, să le expuneți. Pentru a asigura o schimbare în implementarea standardelor performante de contabilitate este nevoie și de o părere consolidată inclusiv în ce privește problema abordată.

Vreau să cred că părerea noastră contează !!