# *Proiect*

#### GUVERNUL REPUBLICII MOLDOVA

**HOTĂRÎRE nr.\_\_\_\_**

**din \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2015**

**Chişinău**

**cu privire la completarea Hotărîrii Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013**

**pentru aprobarea Regulamentului**

**privind restituirea taxei pe valoarea adăugată**

Guvernul HOTĂRĂŞTE:

Hotărîrea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr.27-30, art.140), cu modificările şi completările ulterioare, se completează după cum urmează:

1. La compartimentul II, punctul 8 se completează în final cu textul: „La restituirea sumei TVA în baza art.1011 din Codul fiscal pot fi utilizate Notele explicative prezentate în Anexa nr.5 din prezenta Hotărîre.”;
2. Se completează cu Anexa nr.5 după cum urmează:

**„**Anexa nr.5

la Regulamentul privind restituirea

taxei pe valoarea adăugată

**NOTE EXPLICATIVE**

1. **Privind unele aspecte ce ţin de restituirea sumei TVA pentru investiţii (cheltuieli) capitale**
2. Potrivit art.93 pct.18) din Codul fiscal, investiţiile (cheltuielile) capitale reprezintă cheltuieli efectuate de către agenţii economici în legătură cu procurarea şi/sau crearea activelor pe termen lung, destinate utilizării în procesul de producţie (prestare servicii/executare lucrări), care nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar urmează a fi atribuite la majorarea valorii activelor pe termen lung.
3. Conform art.1011 alin.(1) din Codul fiscal, beneficiază de restituirea sumei TVA subiecţii impozabili care, începînd cu 1 ianuarie 2012, efectuează investiţii (cheltuieli) capitale, cu excepţia investiţiilor (cheltuielilor) capitale în clădiri şi în mijloace de transport (de la poziţiile tarifare 870321, 870322, 870323, 870324, 870331, 870332, 870333), şi sînt înregistraţi în calitate de plătitori de TVA.
4. Activele materiale pe termen lung reprezintă active care îmbracă o formă fizică naturală, au o durată de funcţionare utilă mai mare decît un an, se utilizează în activitatea întreprinderii sau se află în procesul creării şi nu sunt destinate vînzării.
5. Activele materiale pe termen lung destinate utilizării în procesul de producţie (prestare servicii/executare lucrări) includ: utilajele cu şi fără montaj, care reprezintă maşinile, echipamentele, liniile şi instalaţiile tehnologice, aparatele de măsură şi control care pot funcţiona numai după asigurarea lucrărilor de montaj, precum şi cele care pot funcţiona fără montaj.
6. Investiţiile (cheltuielile) capitale pot fi efectuate în:

* mijloace fixe (maşini, utilaje, instalaţii de transmisie, instrumente, inventar);
* mijloace fixe primite în leasing operaţional/financiar;
* mijloace fixe în curs de execuţie (utilaj destinat instalării, utilaj şi alte obiecte pînă la punerea în funcţiune, investiţii capitale ulterioare);
* plantaţii perene, cirezi de lucru, de prăsilă şi de reproducere;
* terenuri.

1. Investiţiile (cheltuielile) capitale includ:
   1. cheltuieli pentru reparaţia capitală a activelor materiale pe termen lung reprezintă totalitatea lucrărilor şi măsurilor privind restabilirea capacităţii sau stării de funcţionare a utilajelor, utilajului ingineresc. La reparaţia capitală a utilajelor se efectuează înlocuirea pieselor şi construcţiilor uzate sau schimbul lor cu altele mai rezistente şi avantajoase, care îmbunătăţesc posibilităţile de exploatare a activului material pe termen lung, avînd drept scop aducerea de beneficii economice viitoare;
   2. cheltuieli de sădire şi cultivare a plantaţiilor multianuale; cheltuieli capitale pentru îmbunătăţirea pămînturilor, la care se referă cheltuielile ce nu pot fi supuse inventarierii, cu excepţia cheltuielilor ce se atribuie la costul producţiei agricole (prelucrarea pămînturilor cu ipsos, transportarea turbei, îngrăşămintelor minerale, s.a.); cheltuieli pentru formarea cirezilor de lucru, de prăsilă şi de reproducere (valoarea vitelor mature, de reproducere şi de prăsilă, inclusiv cheltuielile pentru transportarea acestora, cheltuieli de transportare în gospodărie a vitelor primite fără drept de întoarcere de la alte întreprinderi, cheltuieli legate de creşterea în gospodărie a vitelor tinere pentru reproducere şi de prăsilă care se transferă în cireada de bază).
2. În investiţii (cheltuieli) capitale **nu se includ**:

* maşinile şi utilajul procurate cu scopul revînzării;
* cheltuielile legate de darea în exploatare, verificarea finisării noilor producţii, secţii şi agregate prin verificarea complexă (sub presiune) a tuturor maşinilor şi mecanismelor (exploatarea de probă) cu fabricarea de probă a producţiei prevăzute în proiect, reglarea utilajului.

1. Documentele confirmative care urmează a fi prezentate de către agentul economic privind efectuarea investiţiilor (cheltuielilor) capitale pot fi: contracte de antrepriză, devize de cheltuieli, facturi fiscale ce certifică anumite acţiuni precum procurarea activelor materiale pe termen lung, executarea lucrărilor de reparaţie, procese - verbale de recepţie a lucrărilor de antrepriză, procese - verbale de primire-predare a mijloacelor fixe reparate, procese – verbale ale mijloacelor fixe reparate şi modernizate, etc.
2. În condiţiile trecerii la noile Standarde Naţionale de Contabilitate (în continuare - SNC), care au intrat în vigoare la 01.01.2014 şi se aplică obligatoriu de la 01.01.2015, apare necesitatea elucidării aspectelor în partea ce ţine de dreptul de restituire a sumei TVA pentru investiţiile (cheltuielile) capitale în baza art.1011 din Codul fiscal asupra activelor contabilizate conform noilor SNC, şi anume: instrumente şi inventar, costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanţ şi mijloace fixe în gestiune.
3. Active materiale pe termen lung includ mijloacele fixe – clădiri, construcţii speciale, maşini şi utilaje, instalaţii de transmisie, mijloace de transport, instrumente, inventar, costuri capitale privind ameliorarea terenurilor, alte mijloace fixe (investiţii capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operaţional, fonduri de bibliotecă etc.), mijloace fixe primite în leasing financiar.
4. În acest context, este de menţionat că, instrumentele şi inventarul reprezintă investiţii (cheltuieli) capitale în scopuri fiscale doar în cazul în care acestea sunt procurate spre utilizare pe o durată mai mare de un an, sunt amortizabile, adică valoarea amortizabilă se repartizează sistematic pe întreaga durată de funcţionare utilă, nu se reflectă în rezultatul perioadei curente şi urmează a fi atribuite la majorarea valorii instrumentelor şi inventarului.
5. Costurile ulterioare pot fi efectuate în procesul de reparaţie sau dezvoltare a activelor pe termen lung cu scopul îmbunătăţirii caracteristicilor iniţiale a acesteia şi, respectiv, majorării beneficiilor economice aşteptate din utilizarea obiectului. În particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creşterea capacităţii de producţie, suprafeţei sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătăţirea substanţială a calităţii producţiei fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părţilor componente în limita duratei de utilizare a obiectului, crearea componentelor care nu necesită înlocuire în limita duratei de utilizare a obiectului, reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute iniţial, etc.
6. În urma acţiunilor enunţate, efectuate pe parcursul perioadei de utilizare a mijloacelor fixe, agentul economic, de regulă, obţine avantaje economice suplimentare, în comparaţie cu volumul acestora calculat la momentul punerii obiectului respectiv în funcţiune. Din aceste considerente, costurile ulterioare se capitalizează (se trec la majorarea valorii obiectului respectiv). Dacă, conform calcului anterior, agentul economic nu va obţine un avantaj economic, atunci costurile ulterioare se recunosc drept cheltuieli ale perioadei curente.
7. Totodată, costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice aşteptate din utilizarea activelor materiale pe termen lung care nu sunt înregistrate în bilanţul agentului economic se reflectă ca obiecte de evidenţă separate. În particular, această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendaş) din cont propriu cu consimţămîntul locatorului (arendatorului) în privinţa obiectelor primite în leasing operaţional (arendă/locaţiune).

*Exemplul 1.* Un agent economic, înregistrat ca contribuabil al TVA, a primit în leasing operaţional un utilaj. Acesta a efectuat modernizarea utilajului în regie proprie, costul modernizării fiind de 48 000 lei (inclusiv TVA 8 000 lei). Expertiza tehnică a atestat creşterea duratei de utilizare a utilajului cu 3 ani faţă de durata stabilită la recunoaşterea iniţială al acestuia.

În baza exemplului dat, costul modernizării în sumă de 48 000 lei (inclusiv TVA 8 000 lei) se capitalizează şi se contabilizează ca majorare a activelor materiale pe termen lung (valorii utilajului) şi diminuarea costurilor activităţilor auxiliare.

În acest context, costurile ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanţ se atribuie la investiţii (cheltuieli) capitale şi, respectiv, agentul economic va beneficia de restituirea sumei TVA în valoare de 8 000 lei.

1. În cazul mijloacelor fixe primite în gestiune, agentul economic, care a primit în gestiune mijloacele fixe respective şi le utilizează în procesul de producţie (prestări servicii), va beneficia de restituirea sumei TVA aferentă cheltuielilor capitale de întreţinere şi reparaţie a acestora.

*Exemplul 2.* După 4 ani de utilizare, un agent economic a dat în gestiune altui agent economic, contribuabil al TVA, un mijloc fix cu valoarea de intrare de 30 000 lei (inclusiv TVA 5 000 lei). Durata de funcţionare utilă a mijlocului fix a fost stabilită de 6 ani fără reparaţie capitală. Pentru îmbunătăţirea substanţială a calităţii producţiei fabricate, agentul economic care a primit mijlocul fix în gestiune a efectuat următoarele cheltuieli:

* cheltuieli pentru modernizarea mijlocului fix – 12 000 lei (inclusiv TVA 2 000 lei);
* salariul muncitorilor – 800 lei;
* contribuţii pentru asigurări sociale de stat – 232 lei;
* serviciile activităţilor auxiliare – 300 lei;
* cota consumurilor indirecte de producţie – 500 lei

După efectuarea lucrărilor de modernizare a mijlocului fix, durata de utilizare a acestuia a fost stabilită încă de 2 ani, iar calitatea produselor fabricate a trecut la standarde internaţionale.

În acest context, agentul economic care a primit mijlocul fix în gestiune şi la utilizat în procesul de producţie va beneficia de restituirea sumei TVA aferentă procesului de modernizare a mijlocului fix în valoare de 2 000 lei (cheltuieli pentru modernizarea mijlocului fix).

1. Totodată, conform art.93 pct.18) din Codul fiscal, noţiunea de investiţii (cheltuieli) capitale cuprinde şi cheltuielile făcute de agenţii economici în active materiale pe termen lung în curs de execuţie, care sunt destinate procesului de producţie/prestări servicii.
2. Activele materiale pe termen lung în curs de execuţie includ utilaj destinat instalării, utilaj şi alte obiecte pînă la darea în exploatare, investiţii capitale ulterioare.
3. În cadrul activelor materiale pe termen lung în curs de execuţie se disting şi plantaţiile perene neroditoare. În componenţa investiţiilor (cheltuielilor) capitale pentru plantaţiile perene neroditoare se includ:

* cheltuieli privind pregătirea solului;
* costul materialului săditor (butaşilor, arbuştilor, puieţilor);
* valoarea îngrăşămintelor minerale şi organice;
* cheltuieli legate de săpatul gropilor;
* cheltuieli legate de săditul butaşilor, arbuştilor;
* cheltuieli privind îngrijirea plantelor sădite în primul an şi în anii ulteriori pînă la trecerea acestora în categoria celor intrate în rod.

*Exemplul 3.* Agentul economic, contribuabil al TVA, pe parcursul a 4 ani a acumulat cheltuieli la săditul, creşterea şi îngrijirea unui lot de viţă-de-vie în sumă de 150 000 lei (inclusiv TVA 25 000 lei).

În baza exemplului dat, agentul economic va beneficia de restituirea sumei TVA în mărime de 25 000 lei.

1. Investiţiile (cheltuielile) capitale pot fi realizate în terenuri, care cuprind terenurile cu destinaţie agricolă – cîmpii, terenurile cu vii şi livezi.

*Exemplul 4.* Un agent economic, contribuabil al TVA, a procurat un teren în valoare de 100 000 lei. Agentul economic preconizează să planteze o livadă de mere în decursul a 2 ani. Cheltuielile pentru îmbunătăţirea şi menţinerea fertilităţii solului au constituit 15 000 lei (inclusiv TVA – 2 500 lei).

Respectiv, agentul economic va beneficia de restituirea TVA în valoare de 2 500 lei, luînd în considerare faptul că, comercializarea terenului reprezintă o livrare scutită de TVA conform art.103 alin.(1) pct.1) din Codul fiscal.

*Exemplul 5.* Un agent economic, înregistrat ca contribuabil al TVA, a procurat un teren în valoare de 100 000 lei destinat pentru construcţia unei clădiri, care va fi începută peste 4 luni. Agentul economic decide că terenul în cauză va fi folosit drept spaţiu de parcare, pînă cînd va începe construcţia clădirii. Cheltuieli de amenajare şi funcţionare a parcării au constituit 8 400 lei (inclusiv TVA 1 400 lei).

În contextul în care cheltuielile privind amenajarea parcării contribuie la majorarea valorii activelor materiale pe termen lung, suma TVA aferentă acestora va fi restituită. Deci, agentul economic va beneficia de restituirea TVA în valoare de 1 400 lei.

1. **Privind restituirea sumei TVA pentru investiţii (cheltuieli) capitale în clădiri de producţie**
2. Prin Legea nr.71 din 12.04.2015 pentru modificarea şi completarea unor acte legislative, a fost completat art.1011 cu alin.(11) din Codul fiscal, care prevede restituirea sumei TVA pentru agenţii economici care sînt înregistraţi în calitate de plătitori de TVA şi care, începînd cu 1 mai 2015, efectuează investiţii (cheltuieli) capitale în clădiri de producţie (destinate producerii mărfurilor sau serviciilor). Restituirea sumei TVA nu se efectuează pentru clădiri de producţie care se află în curs de execuţie sau conservare, ci doar pentru clădirile de producţie care sînt date în exploatare şi utilizate conform destinaţiei lor finale.
3. Prin clădiri de producţie în curs de execuţie se înţeleg clădirile care nu au fost date în exploatare şi pentru care nu s-a întocmit actul de recepţie, care certifică finisarea lucrărilor de contrucţie, în conformitate cu Hotărîrea Guvernului nr.285 din 23.05.1996 cu privire la aprobarea Regulamentului de recepţie a construcţiilor şi instalaţiilor aferente.
4. Clădirile de producţie aflate în conservare reprezintă clădirile de producţie care nu se folosesc în procesul tehnologic cel puţin 3 luni şi nu se prevede includerea lor în acest proces în timpul apropiat.
5. În sensul art.1011 alin.(11) din Codul fiscal, prin clădiri de producţie se înţeleg clădirile care sunt destinate producerii bunurilor sau prestării serviciilor, utilate în conformitate cu necesităţile de producere/prestări servicii.
6. Clădirile de producţie se consideră cele în care sunt instalate maşini şi utilaje, alte mijloace fixe necesare pentru crearea condiţiilor pentru producerea mărfurilor şi prestarea serviciilor.
7. Este de menţionat faptul că, în noţiunea de clădiri de producţie se includ serele (din zidarie, beton, metal sau lemn şi sticlă), beciurile (dacă reprezintă parte componentă a clădirii) şi complexele de creştere a animalelor (grajdurile), întrucît acestea au destinaţie de creştere a plantelor şi animalelor şi astfel au o destinaţie de producţie. *(se examinează introducerea clădirilor de producţie destinate prestării serviciilor: hoteluri, restaurante, spitale, cinematografe, agenţii de turism ş.m.a.)*
8. Investiţiile (cheltuielile) capitale în clădiri de producţie includ: valoarea de piaţă a clădirii de producţie procurate, lucrările de construcţii – montaj, care reprezintă ansamblul lucrărilor prin care se realizează lucrările de construcţii noi, reconstruirea, dezvoltarea, modernizarea clădirilor cu destinaţie industrială şi agricolă.
9. În scopul administrării corecte a procesului de restituire a sumei TVA pentru investiţiile (cheltuielile) capitale efectuate în clădirile de producţie, ţinem să menţionăm că, agenţii economici care au iniţiat procesul de contrucţie sau au procurat o construcţie nefinisată şi au reconstruit-o ca clădire de producţie pînă la data de 01.05.2015, iar darea în exploatare a fost după data intrării în vigoare a normei respective, aceştea nu vor putea beneficia de restituirea sumei TVA pentru clădirile de producţie.

*Exemplul 6.* Agentul economic, contribuabil al TVA, începînd cu 15.05.2015 a demarat procesul de contrucţie a unei clădiri cu o suprafaţă de 300 m2, costul unui m2 este de 500 euro (1 euro=21,00 lei), respectiv 1 m2 = 10 500 lei. Spaţiul administrativ constituie 100 m2, costul acestuia fiind de 1 050 000 lei (100 m2 \*10 500), TVA - 210 000 lei, iar 200 m2 - spaţiu de producţie, respectiv costul spaţiului de producţie este de 2 100 000 lei (200 m2 \*10 500), TVA – 420 000 lei.

În acest caz, restituirea sumei TVA se va efectua proporţional sumei investiţiilor (cheltuielilor) capitale care corespund construcţiei şi amenajării secţiei de producţie.

Astfel, agentul economic va beneficia de restituirea sumei TVA aferentă spaţiului de producţie în mărime de 420 000 lei.

*Exemplul 7.* Un agent economic, înregistrat ca contribuabil al TVA, a procurat la data de 30.08.2015 o clădire care se afla în curs de execuţie (construcţia căreia putea fi iniţiată atît pînă la 01.05.2015 cît şi după această dată), în valoare de 50 000 lei (inclusiv TVA 8 333,33 lei). Cheltuielile privind finisarea contrucţiei acesteia şi crearea condiţiilor pentru producerea mărfurilor/prestarea serviciilor au constituit 20 000 lei (inclusiv TVA 3 333,33 lei).

Astfel, conform exemplului dat, agentul economic va beneficia de restituirea sumei TVA aferentă cheltuielilor de finisare a construcţiei şi utilării clădirii de producţie în mărime de 11 666,66 lei (8 333,33 lei + 3 333,33 lei).

*Exemplul 8.* Un agent economic, înregistrat ca contribuabil al TVA, a iniţiat, la data de 10.05.2015, construcţia unui grajd destinat creşterii vitelor. La data de 10.08.2015 acesta a fost dat în exploatare. Cheltuielile privind construcţia grajdului au constituit 45 000 lei (inclusiv TVA 7 500 lei).

Agentul economic va avea dreptul la restutirea sumei TVA aferentă investiţiilor (cheltuielilor) capitale privind construcţia grajdului destinat creşterii vitelor, dat fiind faptul că, grajdul are destinaţie productivă.

Astfel, suma TVA destinată restituirii este de 7 500 lei.

### **Prim-ministru VALERIU STRELEŢ**

***Contrasemnează:***

**Viceprim-ministru,**

**Ministrul economiei**

**Ministrul finanţelor**

**Ministrul justiţiei**

##### 

**Stephane Christophe BRIDE**

**Anatol ARAPU**

**Vladimir CEBOTARI**