



---

---

**PLENUL CONSILIULUI CONCURENȚEI**

**DECIZIE**

**Nr. ASS-92  
din 12.12.2019**

**mun. Chișinău**

Plenul Consiliului Concurenței,  
acționând în temeiul art. 41 al Legii concurenței nr. 183/2012, art. 12 și art. 20 al Legii nr. 139/2012 cu privire la ajutorul de stat, Hotărârii Parlamentului privind numirea în funcție a membrilor Plenului Consiliului Concurenței nr. 331 din 30.11.2018,

analizând raportul privind monitorizarea schemei de ajutor de stat existent referitor la scutirea de la TVA, fără drept de deducere, serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe, inclusiv materialele anexate,

**A CONSTATAT:**

1. Cu referire la art.341 al Acordului de Asociere între Republica Moldova pe de o parte, Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și Statele Membre ale acestora, pe de altă parte, Republica Moldova și-a asumat angajamentul de aliniere a schemelor de ajutor de stat existente la acquis-ul Uniunii Europene în materie de ajutor de stat.
2. Conform prevederilor art. 3 al Legii nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, ajutor existent este ajutor de stat, respectiv schemă de ajutor de stat sau ajutor individual care exista înainte de intrarea în vigoare a legii menționate.
3. Raportat În conformitate cu prevederile art. 19 alin. (3) al Legii nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, furnizorul ajutorului de stat urmează să prezinte Consiliului Concurenței toate informațiile necesare pentru Registrul ajutoarelor de stat.
4. Potrivit prevederilor art. 20 din Legea nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, Consiliul Concurenței are obligația să monitorizeze ajutoarele de stat existente în derulare pentru a verifica respectarea prevederilor actelor juridice în baza cărora acestea au fost acordate. Totodată, în conformitate cu art. 12 al aceleiași legi, dacă în urma activității de monitorizare a unui ajutor de stat existent Consiliul Concurenței constată că ajutorul existent nu mai este compatibil cu prezenta lege, acesta îi cere furnizorului să ia măsurile necesare pentru a elimina incompatibilitatea respectivă.

5. Unul din obiectivele specifice ale Programului național în domeniul concurenței și ajutorului de stat pentru anii 2017–2020 (aprobat prin Legea nr. 169 din 20.07.2017, publicat în Monitorul Oficial nr. 301-315/533 din 18.08.2017) este reducerea nivelului general al ajutoarelor de stat, astfel încât acest indicator să constituie mai puțin de 1% din PIB.
6. Măsura de sprijin va fi examinată în baza:
  - a) Legii nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat.
  - b) Codului fiscal nr.1163 din 24.04.1997.
  - c) Experienței Uniunii Europene.

## **I. CONTEXTUL MĂSURII**

7. Măsura de sprijin este inclusă în lista schemelor de ajutor de stat existent care, în virtutea obligațiilor asumate în Acordul de Asociere RM-UE, urmează a fi aliniate la prevederile acquis-ului Uniunii Europene în materie de ajutor de stat.
8. Serviciul Fiscal de Stat a raportat măsura de sprijin acordată în baza art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal al Republicii Moldova privind scutirea de la plata TVA, fără drept de deducere, serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe.

## **II. BENEFICIARII MĂSURII DE SPRIJIN**

9. Potrivit art. 3 din Legea nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, beneficiar al ajutorului de stat este orice persoană fizică sau juridică independentă, angajată într-o activitate economică ce constă în oferirea de bunuri sau servicii pe o piață.
10. Beneficiarii finali ai măsurii de sprijin, care au parte de serviciile oferite de întreprinderile prestatoare de servicii de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe, sunt persoanele fizice.

## **III. DESCRIEREA MĂSURII DE SPRIJIN**

11. Măsura de sprijin este acordată în baza art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal al Republicii Moldova și constă în scutirea de la plata T.V.A., fără drept de deducere la serviciile privind scutirea de la plata TVA, fără drept de deducere, serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe pregătirea cadavrelor către înhumare sau incinerare, îmbălsămarea și servicii oferite de întreprinderile de pompe funebre; închirierea încăperilor în saloanele pentru răposați; închirierea sau vânzarea locurilor de veci; întreținerea mormintelor; amenajarea și întreținerea cimitirelor; transportarea cadavrelor; ritualurile și ceremoniile efectuate de organizațiile religioase; organizarea funeraliilor și ceremoniilor de incinerare; confecționarea și/sau livrarea sicriilor, coroanelor.
12. În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (9) lit. g) din Codul fiscal, scutirea totală sau parțială de la plata impozitelor reprezintă facilitate (înlesnire) fiscală, care este

o formă a ajutorului de stat prevăzută de art. 6 alin. (2) al Legii nr.139/2012 cu privire la ajutorul de stat.

13. Având în vedere că măsura de sprijin raportată de Serviciul Fiscal de Stat a început a fi implementată înainte de intrarea în vigoare a Legii nr.139/2012 cu privire la ajutorul de stat, aceasta a fost inclusă în lista schemelor de ajutor de stat existent.
14. Potrivit informației raportate de Serviciul Fiscal de Stat, în perioada anilor 2014-2018, de măsura de sprijin au beneficiat 14 agenți economici.
15. Serviciul Fiscal de Stat a informat Consiliul Concurenței asupra faptului că reieșind din modalitatea de completare a declarației privind T.V.A., în boxa 6 – livrări scutite fără drept de deducere, se reflectă la valoarea tuturor tranzacțiilor, care conform legislației se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere, din categoria cărora fac parte, inclusiv și cele specificate la art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal.

#### IV. EVALUAREA MĂSURII DE SPRIJIN PRIN PRISMA EXISTENȚEI AJUTORULUI DE STAT

16. Potrivit art. 3 din Legea nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, ajutorul de stat este o măsură de sprijin care întrunește cumulativ următoarele condiții:
  - a) este acordată de furnizor din resurse de stat sau din resursele unităților administrativ-teritoriale sub orice formă;
  - b) conferă beneficiarului un avantaj economic care nu ar fi fost obținut în condiții normale de piață;
  - c) este acordată în mod selectiv;
  - d) denaturează sau riscă să denatureze concurența.
17. În continuare măsura de sprijin acordată de către Serviciul Fiscal de Stat va fi examinată prin prisma celor 4 condiții stipulate mai sus.

**a) este acordat de furnizor din resurse de stat sau din resursele unităților administrativ - teritoriale sub orice formă**

18. Acordarea unui avantaj direct sau indirect, prin intermediul resurselor de stat și imputabilitatea unei astfel de măsuri în sarcina statului sunt două condiții separate și cumulative pentru existența ajutorului de stat.

##### *Imputabilitatea statului*

19. În cazul în care o autoritate publică acordă un avantaj unui beneficiar, măsura este prin definiție imputabilă statului, chiar dacă autoritatea în cauză beneficiază de autonomie juridică față de alte autorități publice. Același lucru este valabil și prin acordarea facilității respective, iar statul renunță la veniturile care urmau a fi încasate în buget, prin urmare măsura de sprijin este acordată din resurse de stat în cazul în care o autoritate publică desemnează un organism privat sau public pentru administrarea unei măsuri care conferă un avantaj.

20. Scutirea de la plata T.V.A., fără drept de deducere, serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe, este o normă ce se regăsește în art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal al Republicii Moldova, la implementarea căreia statul are putere discreționară pentru a o adopta sau a stabili caracteristicile ei concrete. Prin urmare, măsura de sprijin examinată este imputabilă statului.

*Transferul de resurse de stat*

21. Prin acordarea scutirii prevăzute de actele legislative nominalizate, statul renunță la veniturile care urmau a fi încasate în bugetul de stat de la activitatea de prestare a serviciilor de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe. Astfel, măsura de sprijin examinată poate fi calificată ca transfer de resurse de stat.
22. Luând în considerație îndeplinirea cumulativă a condițiilor menționate mai sus, se constată faptul că, măsura întrunește prima condiție privind existența ajutorului de stat.

**b) conferă beneficiarului un avantaj economic care nu ar fi fost obținut în condiții normale de piață**

23. Un avantaj este orice beneficiu economic pe care întreprinderea nu l-ar fi putut obține în condiții normale de piață, și anume în absența intervenției statului. Noțiunea de avantaj include toate situațiile în care întreprinderile sunt scutite de costurile inerente activităților lor economice.
24. Prin scutirea de la T.V.A. fără drept de deducere a serviciilor prevăzute în art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal, legate de înhumarea și incinerarea corpurilor umane sau animale și activități conexe, agenții economici își micșorează costurile aferente activității sale economice, pe care, în condiții normale de piață, ar trebui să le suporte.
25. Luând în considerație cele menționate, se constată conferirea unui avantaj economic beneficiarului care nu ar fi fost obținut în condiții normale de piață și, respectiv, a doua condiție fiind întrunită.

**c) este acordat în mod selectiv**

26. Pentru a se încadra în domeniul de aplicare a normelor cu privire la ajutorul de stat, o măsură de sprijin trebuie să favorizeze „anumite întreprinderi sau producția anumitor bunuri”. Prin urmare, nu toate măsurile care favorizează operatorii economici se încadrează în noțiunea de ajutor, ci numai cele care acordă un avantaj în mod selectiv anumitor întreprinderi, categorii de întreprinderi sau anumitor sectoare economice.
27. Evaluarea selectivității materiale pentru măsurile de reducere a obligațiilor normale ale întreprinderilor se efectuează prin intermediul unei analize în 3 etape: Identificarea sistemului de referință; Derogarea de la sistemul de referință;

Stabilirea dacă derogarea este justificată de natura sau economia generală a sistemului.

28. Cu referire la *identificarea sistemului de referință* se stabilește că, sistemul de referință este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică în general, pe baza unor criterii obiective, tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia. De regulă, normele respective definesc nu numai domeniul de aplicare a sistemului, ci și condițiile în care se aplică sistemul, drepturile și obligațiile întreprinderilor care fac obiectul acestuia și aspectele tehnice legate de funcționarea sistemului.
29. În art. 96 lit. a) al Codului fiscal este stabilită cota standard a T.V.A. în valoare de 20%. Astfel, sistemul de referință al T.V.A. reprezintă cota de 20%.
30. Cu referire la *derogarea de la sistemul de referință*, se stabilește dacă, o anumită măsură constituie o derogare de la sistemul de referință, respectiv face distincție între operatorii economici care, având în vedere obiectivele inerente sistemului, se află în situație de fapt și de drept comparabilă (având în vedere obiectivul intrinsec al sistemului de referință).
31. Art. 103 alin. (1) pct. (15) prevede scutirea de la plata T.V.A. prestarea serviciilor de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe, excepție care prezumă o derogare de la sistemul de referință a taxei respective, astfel fiind întrunită a doua condiție din procesul de determinare a caracterului selectiv al măsurii. Existența unei derogări de la sistemul de referință permite concluzionarea existenței criteriului de *derogare de la sistemul de referință*.
32. La examinarea dacă *derogarea este justificată de natura sau economia generală a sistemului*, se va ține cont de faptul că, o măsură care constituie o derogare de la sistemul de referință poate fi neselectivă în cazul când se justifică prin natura sau economia generală a sistemului.
33. Facilitatea respectivă este justificată în sensul asigurării principiului echității fiscale, prevăzut la art. 6 alin. (8) din Codul fiscal, potrivit căruia sarcina fiscală urmează a fi stabilită în funcție de puterea contributivă a fiecăruia, asigurându-se impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora.
34. În acest sens se constată faptul că, măsura de sprijin nu întrunește criteriul de selectivitate.

**d) denaturează sau riscă să denatureze concurența.**

35. Luând în vedere faptul că măsura de sprijin nu este selectivă, facilitatea fiscală acordată în temeiul art. 103 alin. (1) pct. 15) din Codul fiscal fiind disponibilă tuturor întreprinderilor care prestează servicii de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe, se constată faptul că măsura de sprijin nu va denatura mediul concurențial, și respectiv nu întrunește criteriul privind denaturarea concurenței.

## V. EXPERIENȚA UNIUNII EUROPENE

36. Conform Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, statele membre utilizează o serie de derogări de la cota-standard a

T.V.A. la serviciile funerare, valoare ce variază de la 0% în Regatul Unit, Italia, Portugalia, Irlanda la 27% în Ungaria.

37. Directiva 2006/112/CE, în pct. 4 din Anexa X capitolul B *Operațiuni pe care statele membre pot continua să le scutească*, prevede dreptul statelor membre ale Uniunii Europene de a scuti de la plata T.V.A. prestarea de servicii de către pompele funebre și crematorii și livrarea de bunuri accesorii acestor servicii.
38. În același timp, potrivit pct. 16 din Anexa III la Directiva 2006/112/CE, se permite aplicarea cotelor reduse la prestarea de servicii de către pompele funebre și crematorii, precum și furnizarea de bunuri conexe.
39. În Tabelul de mai jos sunt indicate cotele T.V.A. pentru serviciile de incinerare și alte activități conexe aplicată de către statele membre ale Uniunii Europene, începând cu data de 01 ianuarie 2019.

**Tabelul 1**

**Cotele aplicate de statele membre ale Uniunii Europene la data de 1 ianuarie 2019**

Categoria	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	EL	ES	FR	HR	IT	CY	LV
Servicii de incinerare și alte activități conexe furnizate de întreprinderi	6 21	20	15	sc.	19	20	sc.	24	21	20	13 25	sc.	19 5	21
	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
	21	3	27	18	sc.	20	8	sc.	19	9.5	20	sc.	sc. 25	sc.

Reieșind din informația prezentată, se constată faptul că statele membre aplică variat prevederile Directivei 2006/112/CE astfel încât unele țări membre scutesc de la plata T.V.A. serviciile de incinerare și alte activități conexe, iar alte state membre aplică cota standard sau cote reduse.

**Tabelul 2**

**Analiza comparativă a prevederilor Codului fiscal și a directivei TVA 2006/112/CE**

Nr.	Codul fiscal al Republicii Moldova	DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată
1.	Potrivit art. 103 alin. (1) pct. 15) din Codul fiscal se scutesc de T.V.A., fără drept de deducere, serviciile de înhumare și incinerare a corpurilor umane sau animale și activități conexe: pregătirea cadavrelor către înhumare sau incinerare, îmbălsămarea și servicii oferite de întreprinderile de pompe funebre;	<b>ANEXA III LISTA LIVRĂRILOR DE BUNURI ȘI PRESTĂRILOR DE SERVICII CĂRORA LE POT FI APLICATE COTELE REDUSE PREVĂZUTE LA ARTICOLUL 98</b> 16. Prestarea de servicii de către pompele funebre și crematorii, precum și furnizarea de bunuri conexe;
2.	închirierea încăperilor în saloanele pentru răposai; închirierea sau vânzarea locurilor de veci; întreținerea mormintelor amenajarea și întreținerea cimitirelor; transportarea cadavrelor; (ritualurile și ceremoniile efectuate de organizațiile religioase);	<b>ANEXA X LISTA OPERAȚIUNILOR SUPUSE DEROGĂRILOR PREVĂZUTE LA ARTICOLELE 370, 371 ȘI 380-390</b> PARTEA B Operațiuni pe care statele membre pot

Nr.	Codul fiscal al Republicii Moldova	<b>DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată</b>
	organizarea funeraliilor și ceremoniilor de incinerare; confecționarea și/sau livrarea sicriilor, coroanelor.	continua să le scutească 4. Prestarea de servicii de către pompele funebre și crematorii și livrarea de bunuri accesorii acestor servicii;

Reieșind din constatările expuse, în vederea realizării angajamentelor asumate prin art. 341 al Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și Statele Membre ale acestora, pe de altă parte, ratificat prin Legea nr.112/2014 și a obiectivelor stabilite în Programul național în domeniul concurenței și ajutorului de stat pentru anii 2017– 2020, precum și în temeiul art. 39 lit. j), art.41 alin. (1) lit. q) al Legii concurenței nr.183/2012 și art. 3, art. 12 și art. 20 al Legii nr.139/2012 cu privire la ajutorul de stat, Plenul Consiliului Concurenței,

**DECIDE:**

1. Măsura de sprijin acordată în baza art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal nr. 1163 din 24.04.1997, nu constituie ajutor de stat.
2. A informa Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat referitor la faptul că măsura de sprijin, acordată în baza art. 103 alin. (1) pct. (15) din Codul fiscal nr. 1163 din 24.04.1997, nu constituie ajutor de stat.
3. Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat vor exclude măsura de sprijin prevăzută în pct. 1 din prezenta Decizie din lista schemelor de ajutor de stat existente care se prezintă, anual, Consiliului Concurenței.
4. Prezenta Decizie intră în vigoare la data adoptării și va fi adusă la cunoștința Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat.
5. Partea dispozitivă a prezentei Decizii va fi publicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**Președintele Plenului  
Consiliului Concurenței**

**Marcel RĂDUCAN**