

GHID SUCCINT PRIVIND

Controlul fiscal al organizațiilor necomerciale





Finanțat de
Uniunea Europeană

CRJM
Drepturi și Justiție pentru toți



GHID SUCCINT PRIVIND

Controlul fiscal al organizațiilor necomerciale

Autori: Experții Asociației FINEDU

Februarie 2023

Această publicație a fost produsă cu sprijinul financiar al Uniunii Europene în cadrul proiectului „Scut pentru apărătorii drepturilor omului – Sprijin apărătorilor drepturilor omului în Republica Moldova”, implementat de Centrul de Resurse Juridice din Moldova (CRJM). Conținutul prezentat este responsabilitatea exclusivă a autorilor și nu reflectă neapărat viziunea Uniunii Europene.

Conținut

Introducere	5
ETAPA DE PREGĂTIRE PENTRU CONTROLUL FISCAL	6
Care sunt impozitele și taxele achitate de ONG?	6
Ce este un control fiscal și care este legislația aplicabilă?	9
11 sfaturi pentru a avea o pregătire bună pentru un control fiscal	11
ETAPA CONTROLULUI FISCAL	12
În ce context/ circumstanțe se decide inițierea controlului fiscal?	12
Care este termenul de efectuare a controlului fiscal și cel de prescripție pentru realizarea acestuia?	13
Care sunt tipurile de control fiscal?	15
Care este modul de desfășurare a unui control fiscal?	16
Ce este un control fiscal repetat și când se realizează acesta?	18
Ce este o încălcare fiscală și ce sancțiuni se aplică pentru aceasta?	20
ETAPA POST-CONTROL	24
Care sunt acțiunile care pot fi întreprinse atunci când ONG nu este de acord cu decizia emisă în baza unui control fiscal?	24

Abrevieri

AOAM	– asigurarea obligatorie de asistență medicală
CF	– Codul fiscal
MF	– Ministerul Finanțelor
ONC/ONG	– organizație necomercială
SFS	– Serviciul Fiscal de Stat

Introducere

Organizațiile necomerciale (ONC/ONG) sunt entități juridice ce se supun aceluiași reguli în ceea ce ține de interacțiunea cu autoritățile publice, în special cele de control, ca și entitățile a căror destinație este una comercială. Desigur că există anumite particularități, pornind de la genul de activitate sau mecanisme specifice dedicate zonei comerciale sau non-comerciale, dar, în linii mari, se respectă același algoritm de interacțiune.

Unul din cele mai reprezentative organe de control pentru organizațiile neguvernamentale este autoritatea fiscală, care își exercită atribuțiile prin intermediul controalelor fiscale.

Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală și cea prevăzută în alte acte normative (dacă Serviciul Fiscal de Stat (SFS) este împuternicit cu astfel de verificări) într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de Codul Fiscal (CF). Controlul fiscal este exercitat de SFS și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora.

Orice control fiscal trebuie să acorde subiecților controlului siguranța că acesta este unul de bună credință.

Ghidul de față are drept scop pregătirea organizațiilor necomerciale pentru o eventuală interacțiune cu autoritatea fiscală, cuprinzând atât informații cu caracter general pentru fazele de pregătire, control nemijlocit și post-control, cât și o serie de sfaturi utile de la practicieni în domeniul consultanței financiare.

Ghidul este realizat de experții fiscali din cadrul Asociației Obștești FINEDU, specializată în educația financiară, în cadrul proiectului „Scut pentru apărătorii drepturilor omului – Suport apărătorilor drepturilor omului în Republica Moldova”, implementat de Centrul de Resurse Juridice din Moldova cu sprijinul financiar al Uniunii Europene. Conținutul prezentat este responsabilitatea exclusivă a autorilor și nu reflectă neapărat viziunea Uniunii Europene.

ETAPA DE PREGĂTIRE PENTRU CONTROLUL FISCAL

Care sunt impozitele și taxele achitate de ONG?

CF prevede unele norme foarte specifice ce vizează **apărarea intereselor contribuabililor**¹, care se realizează pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de legislație. Toate îndoielile apărute în procesul de aplicare a legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. De asemenea, prejudiciile cauzate contribuabilului urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și de persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația.

ONG, conform CF, este o persoană juridică a cărei activitate nu are drept scop obținerea venitului și care nu folosește vreo parte din proprietate sau din venit în interesele vreunui membru al organizației, ale unui fondator sau ale unei persoane particulare. În scopuri fiscale, activitatea ONG se califică drept activitate de întreprinzător cu toate consecințele adiacente ce rezultă din această calificare (și drepturi, precum dreptul la deducerea cheltuielilor sau a salariilor achitate, și obligații, precum reținerea impozitelor la sursa de plată, răspunderea pentru încălcările fiscale etc.).

Organizațiile necomerciale, în scop fiscal, se identifică printr-un număr de identificare de stat atribuit de entitatea abilitată cu dreptul de înregistrare de stat și indicat în certificatul de înregistrare al persoanelor juridice supuse înregistrării de stat² (codul IDNO de 13 cifre). În calitate de ONG, o entitate este subiect al anumitor impozite și taxe, în dependență de activitatea pe care o desfășoară.

Impozitul pe venit (profit)

CF specifică în mod expres formele de desfășurare a activității ce pot fi atribuite ONG în scopuri fiscale³.

1 Art.11 din CF

2 conform prevederilor Legii nr.86/2020 cu privire la ONG

3 Art.52 din CF

ONG sunt scutite de plata impozitului pe venit în cazul în care corespund setului de cerințe prevăzute în art.52 din CF (sunt înregistrate sau create conform legii și desfășoară activitate în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire; activitatea economică prevăzută corespunzător; nu susțin partidele politice etc.).

Dreptul la scutirea de plata impozitului pe venit se realizează din data înregistrării organizației la organul înregistrării de stat, iar în cazul în care nu sunt respectate cerințele menționate, ONG urmează a fi supusă impozitării în modul general stabilit⁴ (cum ar fi, de exemplu, utilizarea, contrar destinației, a mijloacelor **desemnate procentual prin Mecanismul 2%**).

Totodată, ONG poate primi donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare de la agenți economici care nu vor fi impozabile la nivel de ONG și vor fi deductibile la nivel de entitate juridică autohtonă în scopuri fiscale, dar nu mai mult de **5% din profit (venitul impozabil) al de entității juridice.**

Impozitele salariale și alte rețineri obligatorii

Angajarea persoanelor pentru prestarea serviciilor în interesul ONG, fie prin contract de muncă, fie prin alte forme de contracte civile, include, în majoritatea cazurilor, necesitatea calculării anumitor taxe (**excepție ar fi contractarea deținătorilor patentelor de întreprinzător**).

Așadar, angajarea persoanelor atât prin contract de muncă, cât și prin contracte de prestări servicii implică reținerea primelor de asigurare obligatorie de asistentă medicală (AOAM) în mărime de **9%**⁵ din salariul/onorariul îndreptat angajaților spre plată (salariul brut) și a impozitului pe venit în mărime de **12%** din venitul impozabil (după deducerea scutiilor⁶ și primelor de AOAM). De asemenea, angajatorul – ONG achită suplimentar un impozit de **24%** asupra fondului de salarizare (suma totală a plăților calculate) în calitate de contribuții de asigurări sociale.

4 12% este cota stabilită pentru anul 2023 a impozitului pe profit

5 cota anului 2023

6 Fiecare persoană are dreptul la o scutire personală (art.33 din CF), iar în cazul îndeplinirii unor condiții – la scutire pentru soț/soție (art.34 din CF) și pentru persoane întreținute (art.35 din CF). Angajatorilor li se prezintă cerere în modul și condițiile prevăzute în [HG 697/2014](#)

Mai jos este prezentat un exemplu de situații privind contractul de prestări servicii ori contractul individual de muncă, fără luarea în calcul a scutiilor personale

SALARIU NET	SALARIU BRUT (CALCULAT)	TOTAL CHELTUIELI
$X \cdot (100\% - 9\%) \cdot (100\% - 12\%)$, unde 9% - primele de AOAM (CNAM) 12% - impozitul pe venit din salariu	X	$X \cdot (100\% + 24\%)$, unde 24% - contribuții sociale
8 008	10 000	12 400

În scopuri fiscale, contractele de prestări servicii se tratează similar celor de muncă.

Impozite și taxe locale

Organizațiile necomerciale sunt obligate să calculeze și să achite taxele locale în modul general stabilit, cu excepția cazurilor când CF sau actele normative emise de administrația publică locală prevăd altfel.

În cazul impozitului pe bunuri imobiliare (funciar), ONG care corespund cerințelor art.52 din CF (în scopuri fiscale – organizațiile comerciale), **în cadrul cărora funcționează instituțiile de asistență socială**, sunt scutite de achitarea acestuia.

Taxa pe valoare adăugată

Conform prevederilor CF, se scutesc de taxa pe valoare adăugată (TVA) fără drept de deducere, mărfurile și serviciile importate sau procurate pe teritoriul Republicii Moldova de către ONG, în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și mărfurile și serviciile importate sau procurate pe teritoriul Republicii Moldova de către aceste ONG pentru necesitățile instituțiilor menționate.

Totodată, în cazul în care o ONG desfășoară o activitate economică, iar volumul vânzărilor depășește **1,2 milioane lei** (cu mărfuri și servicii impozabile cu TVA), organizația are obligația de înregistrare în calitate de plătitor al TVA, cu toate consecințele și avantajele ce le implică acest statut.

Mai multe informații despre sistemul fiscal aplicat ONG pot fi consultate în:

- **Baza generalizată a practicii fiscale**⁷ – un portal de întrebări-răspunsuri grupate pe tematici și taxe, care exprimă poziția SFS;
- **Calendarul fiscal**⁸, care se actualizează lunar, conținând toate obligațiile de achitare și raportare pentru luna respectivă;
- **Orarul seminarelor**⁹ desfășurate cu contribuabilii în cadrul oficiilor fiscale teritoriale;
- **Centrul de apel al SFS** – linia fierbinte a SFS unde pot fi acordate întrebări **0 8000 1525**;
- **Ghidul contribuabilului începător** – aspecte fiscale¹⁰ unde pot fi găsite mai multe informații importante pentru contribuabili-începători;
- **Ghid privind regimul fiscal aferent veniturilor ONG**¹¹, care prezintă mai multe detalii despre modul de determinare a veniturilor în cadrul ONG.

Ce este un control fiscal și care este legislația aplicabilă?

Controlul fiscal este verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale – ani calendaristici. În cazul controlului fiscal, efectuat de către colaboratorii SFS, se verifică nu doar conformarea la legislația fiscală, dar și contribuțiile sociale achitate de către angajator, precum și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală.

Orice control fiscal începe de la datele reflectate în evidența contabilă a ONG, care trebuie să fie efectuată în conformitate cu principiile de bază și regulile stabilite¹². Adicional la baza normativă, modul în care se ține evidența financiară și fiscală a unei organizații necomerciale depinde și de tipurile de finanțare. Or, finanțarea din partea donatorilor străini poate necesita un audit extern al activității realizat anual,

7 <https://sfs.md/ro/baza-generalizata-a-practicii-fiscale>

8 <https://sfs.md/ro/calendar>

9 <https://sfs.md/ro/seminare>

10 <https://sfs.md/ro/document/ghidul-contribuabilului-incepator-aspecte-fiscale>

11 <https://sfs.md/ro/document/ghid-privind-regimul-fiscal-aferent-veniturilor-organizatiilor-necomerciale>

12 Legea contabilității și raportării financiare nr.287/2017; Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin ordinul MF 118/2013; Planul general de conturi contabile aprobat prin ordinul MF 119/2013; precum și Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul MF 188/2014 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118579&lang=ro#

iar finanțarea din partea statului sub formă de granturi sau scutiri/relocări poate duce la verificări mai frecvente.

Anual, SFS aprobă și publică pe pagina SFS¹³ **lista contribuabililor ce urmează a fi supuși controalelor pentru următorul an**, acestea fiind controalele planificate¹⁴. Suplimentar, **lista controalelor planificate de autoritățile de control** poate fi consultată în Registrul controalelor¹⁵. Pe acest portal guvernamental orice entitate poate, indicând IDNO, să verifice dacă este inclusă în lista organizațiilor supuse controlului din partea altor organe de control al statului, cu excepția SFS și Serviciul Vamal care nu sunt obligate să publice lista controalelor pe acest portal.

Cauzele ce ar putea duce la apariția numelui unei ONG în lista de control ar fi următoarele:

- ! Entitatea a ajuns în eșantionul contribuabililor cu risc sporit (sistematic se prezintă dările de seamă cu întârzieri sau corectate, sunt întârzieri sistematice de achitare a impozitelor și taxelor);
- ! Entitatea este inclusă/ exclusă în/ din lista contribuabililor mari;
- ! Entitatea se ocupă cu activități care sunt din segmentele economiei naționale prioritare pentru monitorizare pentru perioada dată (SFS publică anual programul de conformare a contribuabililor care stă la baza planificării controalelor totale pe industrii concrete¹⁶).

În cazul în care ONG este inclusă în lista pentru controlul fiscal total, aceasta are o perioadă foarte scurtă pentru a corecta declarațiile și dările de seamă fiscale pentru perioadele precedente. Termenul-limită pentru corectări este data obținerii deciziei privind inițierea controlului, care la rândul său, este transmisă pe poșta electronică a administratorului ONG și contabilului-șef. Datele privind adresele de email sunt luate din Cabinetul personal al contribuabilului¹⁷.

13 <https://sfs.md/ro/documente>

14 Pentru 2023, această listă poate fi accesată aici: <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr-487-din-30122022>

15 <https://controale.gov.md>. Pentru asistență informațională, precum și pentru prevenirea cazurilor de abuz, este o linie telefonică: 022-823-823 disponibilă între orele 8.00 și 17.00 în zilele lucrătoare de luni până vineri.

16 Pentru anul 2023, poate fi accesat aici: <https://sfs.md/uploads/files/Docs/planuri-programe/programe-conformare/Program%20conformare%202023.pdf>

17 Cabinetul personal al contribuabilului: <https://sfs.md/ro/cabinetul-contribuabilului/login>

11 sfaturi pentru a avea o pregătire bună pentru un control fiscal

1. Politica contabilă este aprobată pentru fiecare an și trebuie să corespundă realității;
2. Toate documentele primare care sunt reflectate în evidența contabilă sunt în original, toate semnăturile sunt aplicate (inclusiv a administratorului/ contabilului-șef/ persoanei responsabile);
3. Toate ajustările și corectările la Declarații și dările de seamă fiscale sunt prezentate (o scurtă descriere de ce a fost prezentată declarația corectată este semnată de către contabilul-șef);
4. Existența și plenitudinea completării documentelor primare, inclusiv a celor cu regim special (facturi fiscale atât pentru bunurile primite, cât și pentru bunurile transmise de către beneficiarii donațiilor) și aranjarea lor în ordine cronologică pe ani;
5. Existența contractelor cu persoanele juridice în cazul donațiilor, cu specificarea fiecăreia dintre valorile donate (mărfuri și materiale), unde este menționat scopul donației sau destinația bunurilor donate;
6. Existența contractelor cu persoanele fizice (contracte individuale de muncă, contracte de locațiune, contracte de donații);
7. Existența Regulamentelor interne privind regulile de utilizare a banilor acumulați, unde este stipulată procedura de identificare a beneficiarilor de finanțare, regulamentul privind achiziții, după caz, regulamentul privind soluționarea conflictelor de interese când membrii participă în prestarea serviciilor către ONG. Aceste regulamente pot fi solicitate și de auditori externi sau chiar de donatori;
8. Contractele și documentele primare necesare pentru confirmarea plăților membrilor asociației/ fondatorilor pentru servicii prestate, lucrări efectuate, salariu achitat;
9. Eliminarea din documentele primare a tuturor documentelor care nu au tangență cu activitatea ONG pentru perioada supusă controlului;
10. Legea voluntariatului nr. 121/2010 prevede unele norme specifice de antrenare a unor persoane în activitatea organizației. În scopuri fiscale, este nevoie de documentat foarte strict participarea voluntarului, pentru a nu admite suspiciuni de încadrare a persoanelor fără contract de muncă și suportare ulterioară a consecințelor adiacente.
11. Pregătirea copiei de bază a softului contabil cu crearea accesului pentru un nou utilizator cu dreptul de a vizualiza datele.

ETAPA CONTROLULUI FISCAL

În ce context/ circumstanțe se decide inițierea controlului fiscal?

Inițierea controlului fiscal poate fi planificată sau inopinată (operativă).

Orice control fiscal la fața locului sau privind executarea silită a stingerii obligației fiscale se realizează în baza unor delegări/**hotărâri** emise în modul stabilit de SFS¹⁸, având loc **înștiințarea privind inițierea controlului fiscal**.

Pentru controalele fiscale planificate, înștiințarea se întocmește și se comunică prin intermediul poștei electronice sau prin scrisoare recomandată cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului. Prevederile date nu se referă la controalele fiscale inopinate fără anunțarea contribuabilului, efectuate prin metoda de verificare operativă și, după caz, prin metoda de verificare faptică.

Dacă reprezentantul ONG¹⁹ nu contactează persoana desemnată pentru exercitarea controlului pentru a fixa data începerii verificării sau refuză prezentarea documentelor, aceștia (administratorii ONG) sunt citați prin aceleași modalități (prin poșta electronică sau scrisoare recomandată).

În cazul în care ONG ignoră cerințele citației, funcționarul fiscal se deplasează la adresa juridică și/sau la adresa sediului specificat în documentele de constituire sau documentele de care dispune SFS pentru efectuarea controlului fiscal. Dacă se constată că ONG nu se află la adresa declarată la SFS, funcționarul fiscal întocmește un act de constatare faptică, în care se descriu clar datele (data, ora, locul, participanții, confirmarea proprietarului imobilului a faptului că contribuabilul nu se află pe adresa declarată etc.) și faptele real constatate.

În cazul în care administratorul ONG nu s-a prezentat conform citației și oficiul poștal a restituit avizul de recepție/livrare/de plată/de înscriere, cu mențiunea de nerecepționare a acestuia de către contribuabilul citat, funcționarul fiscal, în termen de 5 zile lucrătoare, va iniția procedura de comunicare prin publicitate a citației pe

18 Ordinul SFS nr.245/2019, disponibil la https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115352&lang=ro

19 inclusiv și fondatorii

portalul SFS²⁰. Comunicarea citației se efectuează cu respectarea termenelor din CF (15 zile calendaristice și 3 zile lucrătoare).

ONG, din **motive obiective** (ca exemplu boală a contabilului-șef, delegație a Administratorului, concediu etc.), poate, prin depunerea unei cereri oficiale, să ceară amânarea efectuării controlului fiscal pe o perioadă determinată de timp. Amânarea termenului de efectuare a controlului fiscal poate fi acceptată de conducerea SFS, cu informarea în scris a contribuabilului, dacă nu există alte informații suspecte.

Care este termenul de efectuare a controlului fiscal și cel de prescripție pentru realizarea acestuia?

Durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească **2 luni calendaristice**. În cazuri excepționale, prin decizia conducerii SFS, controlul fiscal la fața locului **poate fi prelungit** cu maxim 3 luni calendaristice sau să fie sistat.

Termenul de efectuare a controlului fiscal²¹ se calculează din ziua începerii lui până la ziua semnării actului de control respectiv de către funcționarii fiscali, exceptând perioada sistării controlului fiscal.

Determinarea **perioadei de activitate a ONG în cadrul căruia pot fi verificate obligațiile fiscale** se realizează în cel mult **4 ani** de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale pentru impozitele, taxele sau pentru plata impozitului, taxei și penalității. Pentru sancțiunile fiscale neaferele unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale.

EXEMPLU:

Dacă controlul fiscal începe la 15 ianuarie 2023, SFS poate verifica și anii 2022, 2021, 2020, 2019, 2018. În cazul în care decizia privind inițierea controlului total a fost emisă după 25 martie 2023, controlul fiscal se va limita la anii 2019, 2020, 2021, 2022 și perioada anului 2023 până la inițierea controlului.

²⁰ <https://sfs.md/ro/anunturi>

²¹ Ordinul SFS 320/2019 disponibil la <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr320-din-31072019>

CF prevede că **termenul de descripție poate fi nelimitat** (până la 1 ianuarie 2008) asupra impozitului, taxei, penalității sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit sau unei taxe concrete, dacă darea de seamă fiscală conține informații ce induc în eroare, reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale sau aceasta nu a fost prezentată, în cazurile specificate în art.264 din CF (bănuieli rezonabile că s-a denaturat valoarea impozitelor și taxelor declarate sau achitate).

Cine sunt actorii și ce roluri joacă aceștia în cadrul controlului fiscal?

Orice ONG are dreptul să-și reprezinte interesele la SFS personal sau prin intermediul reprezentantului. Respectiv, **persoana responsabilă din partea ONG este administratorul**²², și nicidecum membrul acesteia (în cazul asociației obștești), membrul consiliului (în cazul fundației) sau, eventual, membrul comisiei de cenzori.

A doua persoană de la care SFS poate să ceară și să accepte documente sau explicații este contabilul-șef care este înregistrat în calitatea de contabil-șef în Registrului Fiscal de Stat.

Pentru a verifica cine este administratorul și cine este înregistrat în calitate de contabil-șef, pot fi parcurși următorii pași:

1. Identificarea administratorului de facto:
 - a. Prin Agenția Servicii Publice – prin depunerea cererii online pentru eliberarea extrasului al ONG
 - b. Prin accesarea datelor deschise despre administrator (datele se actualizează aproape în timp real – până la 3 zile lucrătoare) care pot fi găsite pe portalul SFS, compartimentul „Despre Contribuabil”²³
2. Identificarea Contabilului-șef se face de către administratorul ONG cu utilizarea semnăturii electronice prin accesarea „Compartimentului Despre Companie” în „Cabinetul Personal al Contribuabilului”²⁴.

Dacă în Cabinetul Personal al Contribuabilului nu este specificat cine este

22 alin. (2) art. 17 al Legii cu privire la organizațiile necomerciale Nr. 86/2020

23 https://sfs.md/ro/services-online/route.taxpayer_information

24 <https://sfs.md/ro/cabinetul-contribuabilului/login>

contabilul-șef, administratorul are dreptul de a numi, în același compartiment, persoana care o să exercite această funcție în raport cu SFS.

Totodată, administratorul poate delega prin procură dreptul de a reprezenta interesele ONG în fața SFS către orice altă persoană. Aceasta poate fi atât un membru al Consiliului de Administrare, Adunării Generale, cât și cenzorul, un avocat sau o companie de audit, de exemplu.

În caz de absență a administratorului, participarea în cadrul controlului fiscal poate fi exercitată și de către contabilul-șef sau alt membru al ONG, dar numai în limitele competenței acestora.

Recomandare pentru o gestionare eficientă a interacțiunii cu SFS:

Administratorul ONG, în cadrul Cabinetului Personal al Contribuabilului poate să delege rolul Directorului și cel al Contabilului unui alt membru al ONG, cu acces deplin la toate instrumente fiscale electronice, atât la Declarația Electronică, Contul curent al contribuabilului cât și la E-factura.

Rolurile date includ automat persoanele numite în lista persoanelor de contact a SFS, cât și pentru întrebări operative sau pentru informare privind inițierea controlului fiscal.

Care sunt tipurile de control fiscal?

Tipul verificării	Ce se verifică	Perioada verificării	Planificată/ inopinată	Alte
Verificarea faptică	Observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului	Verificare operativă a ceea ce se întâmplă pe parcursul controlului	Inopinată	Utilizată în verificarea operativă
Verificarea documentară	Verificarea documentelor, inclusiv a celor primare și contrapunerea lor cu datele SFS	Perioada precedentă datei începerii controlului	Planificată și inopinată	Utilizată în verificarea operativă
Verificarea totală	Toate actele și operațiunile ce determină obiectele (bazele) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale	Perioada de după ultimul control fiscal sau termenul de prescripție	Planificată	

Tipul verificării	Ce se verifică	Perioada verificării	Planificată/ inopinată	Alte
Verificarea parțială	Verificare selectivă a datelor contabilității. Se exercită în cazul în care apare necesitatea verificării unei părți din obligațiile fiscale ale contribuabilului	O anumită perioadă	Planificată și inopinată	
Verificarea tematică	Verificarea corectitudinii calculării și stingerii unui anumit tip de obligație fiscală sau asupra executării unei alte obligații prevăzute de legislația fiscală, verificându-se documentele sau activitatea contribuabilului	O anumită perioadă	Planificată și inopinată	
Verificarea prin contrapunere	Verificarea documentelor primare ale contribuabilului și concomitent ale persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare, etc., pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate.	O anumită perioadă	Inopinată	

Care este modul de desfășurare a unui control fiscal?

La efectuarea controlului fiscal la fața locului participă cel puțin doi funcționari fiscali. Totodată, prin decizia conducerii SFS, controalele cu grad de complexitate mai redus, realizate prin metoda de verificare tematică și verificare prin contrapunere, pot fi efectuate de către un singur funcționar fiscal.

Etapele de realizare a unui control fiscal

Etapa	Important de știut/ făcut
Publicarea planului anual => lunar	Perioada pentru pregătirea documentelor, prezentarea dărilor de seamă corectată
Înștiințarea privind inițierea controlului fiscal (prin email sau prin scrisoare recomandată)	<ul style="list-style-type: none"> • Pregătirea documentelor primare, • Pregătirea locului de lucru pentru 2 funcționarii fiscali (în cazuri de complexitate mai redusă – 1 funcționar public)

Etapa	Important de știut/ făcut
Controlul fiscal la fața locului	<ul style="list-style-type: none"> • Durata până la 2 luni calendaristice (cu dreptul de prelungirea prin decizia conducerii SFS cu maxim 3 luni calendaristice sau să fie sistat) • Se efectuează în orele de program ale SFS (deci 8:00 – 17:00) și/sau cele ale contribuabilului. • Perioadă pentru prezentarea explicațiilor și documentelor primare care confirmă poziția ONG
Emiterea și semnarea Actului de control	<ul style="list-style-type: none"> • Actul de control conține: <ol style="list-style-type: none"> 1. Partea introductivă; 2. Partea constatatoare; 3. Concluziile cu mențiunea dacă sunt încălcări fiscale. • Semnarea actului de control. Se indică data semnării actului de control
Prezentarea dezacordului	<p>Dezacordul se prezintă dacă nu sunt corecte constatările din Act sau dacă natura sancțiunii este excesivă, de exemplu. Acesta se prezintă în termen de 15 zile calendaristice din data semnării Actului de control) cu anexarea documentelor primare și/sau confirmative necesare.</p>
Procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală	<ul style="list-style-type: none"> • Procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală nu poate fi inițiată, iar procedura inițiată urmează a fi încheiată dacă: <ul style="list-style-type: none"> ✓ se constată că nu a avut loc nici o încălcare fiscală; ✓ persoana căreia i s-a intentat procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală a fost lichidată sau a decedat; ✓ nu există sume ale impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) și/sau amenzii ce trebuie să fie încasate conform legislației fiscale; ✓ încălcarea ce ține de utilizarea serviciilor fiscale electronice este determinată de o defecțiune tehnică ce nu depinde de voința contribuabilului. • ONG poate beneficia de asistența unui avocat și are dreptul să ia cunoștință cu dosarul, să dea explicații, să prezintă probe, să formuleze cereri, să conteste decizia asupra cazului. • Cazul de încălcare fiscală se examinează în prezența reprezentantului ONG. SFS anunță în scris (prin citație) despre locul, data și ora examinării cazului. Cazul de încălcare fiscală poate fi examinat în lipsă numai dacă există informații că a fost anunțată în modul stabilit despre locul, data și ora examinării cazului și dacă nu a parvenit un demers argumentat pentru a fi amânată examinarea.

Etapa	Important de știut/ făcut
	<ul style="list-style-type: none"> • Cazul de încălcare fiscală este examinat la oficiul subdiviziunii SFS unde contribuabilul se află la evidență sau în alt loc, stabilit de SFS. Cazul de încălcare fiscală se examinează în regim închis și cu condiția respectării secretului fiscal.
Emiterea Deciziei asupra cazului de încălcare al legislației/ lipsei încălcării legislației	<ul style="list-style-type: none"> • Decizia se pronunță imediat după încheierea examinării încălcării. • În decursul a 3 zile după emiterea deciziei un exemplar al deciziei se înmânează sau se expediază recomandat către ONG. • Entitatea urmează fie să execute, fie să depună contestație la SFS în termen de 30 de zile din data pronunțării. Pentru această perioadă nu se suspendă calcularea majorării de întârziere (penalitatea). • În caz de contestare, executarea deciziei nu se suspendă dacă autoritatea care examinează contestația nu dispune altfel. • După expirarea termenului de 30 de zile, dacă nu a fost executată benevol sau nu a fost constituit gajul legal, decizia este executată silit, în modul prevăzut, de către SFS.

În procesul efectuării controlului fiscal, în caz de necesitate, SFS poate contracta sau antrena specialiști, experți și interpreți calificați în domeniul solicitat pentru a acorda asistența respectivă și a contribui la clarificarea unor constatări. După epuizarea temeiului care a condiționat ridicarea documentelor și/sau echipamentelor de casă și de control, acestea urmează a fi restituite contribuabilului.

Ce este un control fiscal repetat și când se realizează acesta?

Controlul fiscal repetat pentru perioada verificată anterior, se aplică dacă rezultatele controlului fiscal efectuat anterior sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare sau dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unei încălcări fiscale în baza contestațiilor. Controlul fiscal repetat se efectuează în baza unei decizii de inițiere a controlului fiscal emisă de conducerea SFS.

Dacă în rezultatul controlului fiscal repetat, comparativ cu verificarea precedentă, s-au depistat derogări de la prevederile legislației fiscale (s-au calculat suplimentar ori s-au micșorat careva sume, au fost depistate încălcări, altele decât cele depistate inițial), în baza actului de control fiscal se adoptă o decizie asupra cazului de încălcare.

Ce este penalitatea și când se aplică aceasta?

Pentru neplata impozitului, taxei, contribuțiilor sociale și primelor de AOAM, în termenul și în bugetul stabilit conform legislației fiscale, se plătește o penalitate (conform CF – majorare de întârziere) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după termenul limită pentru achitarea impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Pentru impozite și taxe prevăzute de CF cuantumul penalității se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg) stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice până la 4 semne după virgulă. Penalitatea pentru neplata la timp a contribuțiilor sociale și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală este stabilită în valoare de 0,1% pe zi (sau circa 36,5% anual).

Penalitățile anuale sunt prezentate în tabelul mai jos

Anul	Impozite și taxe prevăzute de Codul Fiscal	Contribuții sociale	Primele de AOAM
2018	0,0329% per zi (12% anual)	0,1% per zi	0,1% per zi
2019	0,0329% per zi (12% anual)		
2020	0,0355% per zi (13% anual)		
2021	0,0210% per zi (8% anual)		
2022	0,0301% per zi (11% anual)		
2023	0,0740% per zi (27% anual)		

În cazul în care se depistează că darea de seamă fiscală prezentată anterior conține greșeli sau omisiuni și se prezintă darea de seamă corectată, se aplică penalitatea în dependență de impozit/taxă și în dependență de perioadă, dar nu mai mult decât obligația fiscală corespunzătoare. Penalitatea **se calculează fără a fi emisă vreo decizie și se reflectă automat în contul personal al contribuabilului.**

EXEMPLU:

La 09.01.2023 a fost identificat faptul că în Darea de seamă IPC21 pentru luna octombrie 2022 a fost omisă suma plății salariale în valoare de 1.000 lei unui angajat și ca rezultat a fost micșorată suma contribuțiilor sociale în sumă de 240 lei, a primelor de AOAM în sumă de 90 lei și a impozitului pe venit în sumă de 109,20 lei. Ca rezultat, IPC21 corectat pentru octombrie 2022 a fost prezentată la data de 09.01.2023 și în aceeași zi au fost achitate impozitele și contribuțiile aferente. Penalitatea pentru contribuții și primele de AOAM vor fi calculate pentru perioada de 26.11.2022 – 9.01.2023 (pentru 45 zile câte 0,1% per zi pentru sumele de 240 lei și 90 lei), iar penalitatea pentru impozitul pe venit va fi calculată pentru perioada 26.11.2022 – 31.12.2022 pentru 36 zile din suma de 109,20 lei, conform ratei de 0,0301% per zi, iar pentru perioada de 01.01.2023 – 09.01.2023 din aceeași sumă de 109,20 lei, conform ratei de 0,074% per zi.

La cererea (inclusiv electronică) depusă de către ONG, în cazul prezentării documentelor confirmative, organele cu atribuții de administrare fiscală **nu vor aplica/ calcula penalități** în condițiile prevăzute de CF²⁵ (de exemplu, pentru transferul, de pe un cont pe altul, al sumelor plătite în cadrul unui buget, pentru transferul sumelor plătite din contul unui buget la contul altui buget, etc).

Ce este o încălcare fiscală și ce sancțiuni se aplică pentru aceasta?

Încălcările fiscale se califică după cum urmează:

a) **încălcare fiscală nesemnificativă** – încălcarea fiscală dacă suma impozitului, a taxei, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, constituie până la 500 de lei pentru cetățeni și până la 5000 de lei pentru persoanele juridice, inclusiv pentru fiecare perioadă fiscală în parte – în cazul nerespectării modului de declarare sau diminuării impozitului, a taxei și/sau a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală. Pentru această încălcare se aplică **avertizarea**;

25 Art.228 alin.(5) din CF

b) **încălcare fiscală semnificativă** – altele decât cele calificate ca ne semnificative, iar pentru această încălcare se aplică **amenda**.

Persoanele pasibile de răspundere pentru încălcare fiscală sunt atât ONG – ca persoană juridică, dar și persoanele fizice aflate în funcții de conducere.

Tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale nu exonerează persoana sancționată de obligația plății impozitului, taxei și/sau majorării de întârziere (penalității) stabilite de legislație. Tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală a contribuabililor specificați nu eliberează de răspundere contravențională, penală sau de altă răspundere prevăzută de legislație dacă există temeiurile respective. În cazul în care o persoană a săvârșit două sau mai multe încălcări fiscale, sancțiunea fiscală se aplică pentru fiecare încălcare fiscală și pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

O trecere în revistă a tuturor încălcărilor fiscale și a răspunderii pentru ele poate fi consultată în Capitolul 15 din Titlul V „Administrare fiscală” al Codului fiscal, Codul contravențional, Legea nr.845/1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi²⁶ și, după caz, Legea nr.1466/1998 cu privire la reglementarea repatrierii mijloacelor bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacții economice externe²⁷.

O sinteză a încălcărilor fiscale, relevantă activității ONG, inspirată din documentele publicate pe pagina SFS, se prezintă mai jos:

Descrierea încălcării	Cadrul legal	Descrierea încălcării	Cadrul legal
Codul fiscal			
Împiedicarea activității SFS.	Art.253	Neutilizarea echipamentelor de casă și de control.	Art.254
Neprezentarea informației despre sediu.	Art.255	Nerespectarea regulilor de evidență a contribuabililor.	Art.256
Încălcarea regulilor de ținere a evidenței contabile și a evidenței în scopuri fiscale.	Art.257	Nerespectarea modului de întocmire, de prezentare a dării de seamă fiscale și a facturii fiscale.	Art.260

²⁶ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135032&lang=ro#

²⁷ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124960&lang=ro

Descrierea încălcării	Cadrul legal	Descrierea încălcării	Cadrul legal
Încălcarea modului de prezentare de către contribuabil a documentelor privind plățile și/sau impozitele reținute.	Art. 260 ¹	Încălcarea regulilor de calculare și de plată a impozitelor a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală.	Art.261
Codul contravențional			
Desfășurarea ilegală a activității de întreprinzător.	Art.263	Încălcarea legislației și a regulilor din domeniul asigurării obligatorii de asistență medicală.	Art.266
Încălcarea regulilor vamale.	Art.287	Împiedicarea activității în cadrul controlului ulterior.	Art.287 ¹
Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar.	Art.293	Încălcarea regulilor de exploatare a echipamentului de casă și de control.	Art.293 ¹
Încălcarea regulilor de organizare și de ținere a contabilității, de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare.	Art.295	Încălcarea drepturilor, intereselor și obligațiilor contribuabilului sau ale unui alt participant la raporturile fiscale.	Art.297
Încălcarea modului de prezentare de către contribuabili a dării de seamă fiscale și de achitare a obligațiilor, precum și a informației aferente raporturilor de muncă pentru stabilirea drepturilor sociale și medicale.			Art. 301 ¹
Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi			
Nerespectarea obligațiilor întreprinderii	Art.7	Nerespectarea obligației privind instalarea terminalelor POS	Art.7 ¹
Încălcarea activității de antreprenoriat	Art.10		

Etica controlului fiscal sau care este comportamentul corect în timpul controlului fiscal?

În timpul controlului fiscal, este important să fie utilizate drepturile și respectate obligațiile, atât ale ONG, cât și ale funcționarului SFS. Aceste drepturi și obligații se prezintă exhaustiv în CF²⁸.

²⁸ Art.8, art.133-134, art.153, art.242, art.267 din CF

REGULA DE AUR:

Dacă organizația necomercială nu este de acord cu poziția inspectorului fiscal, argumentele se prezintă prioritar până la finalizarea controlului, adică până la emiterea Actului de control. Deci, toate argumentele sau informațiile adiționale trebuie să fie aduse/prezentate pe parcursul controlului și această abordare are două efecte pozitive:

- ✓ Dacă ONG are dreptate, inspectorul fiscal poate să-și creeze opinia corectă asupra situației care are loc de fapt;
- ✓ Dacă inspectorul fiscal nu este de acord cu argumentele adiționale, el este obligat să informeze organizația necomercială de ce argumentele acestea nu sunt acceptate ori ce fel de informație adițională trebuie să fie prezentată.

Cu alte cuvinte, s-ar putea, înainte de a avea un act finalizat, să se verifice dacă abordările ONG au fost corecte și/sau incorecte. Dacă au fost incorecte – acest fapt urmează a fi acceptat de ONG. Și dacă au fost corecte, dar argumentate insuficient – va exista posibilitatea de a se argumenta adițional, până la finalizarea controlului sau în proces de contestare a actului.

Pentru a avea o comunicare constructivă, în situațiile în care inspectorul fiscal are o opinie diferită asupra unui subiect, se recomandă consultarea specialiștilor din domeniu. Emoțiile, din păcate, nu pot fi acceptate ca argument, însă apelarea la informații din articole din actele normative pot schimba situația în favoarea ONG.

ETAPA POST-CONTROL

Care sunt acțiunile care pot fi întreprinse atunci când ONG nu este de acord cu decizia emisă în baza unui control fiscal?

Contestația împotriva deciziei SFS sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la sediul central al SFS (ori prin poșta electronică la mail@sfs.md cu aplicarea semnăturii electronice) și se examinează de către direcția responsabilă, cu adoptarea deciziei de către conducerea SFS, în conformitate cu prevederile Codului administrativ²⁹.

Pe marginea contestației (petiției) împotriva deciziei SFS poate fi emisă una din următoarele decizii privind:

- respingerea contestației și menținerea deciziei contestate;
- satisfacerea parțială a contestației și modificarea deciziei contestate;
- satisfacerea contestației și anularea deciziei contestate;
- suspendarea executării deciziei contestate și efectuarea unui control repetat.

Totodată, pe marginea contestației (petiției) împotriva acțiunii funcționarului fiscal poate fi emisă o decizie privind respingerea contestației sau privind tragerea la răspundere a funcționarului fiscal în conformitate cu legislația, cu restabilirea drepturilor lezate ale persoanei care a contestat acțiunea funcționarului fiscal.

Contestația se examinează:

a) în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor – în cazul în care persoana supusă controlului a consemnat în cerere acordul cu privire la divulgarea datelor și contestă acte administrative prin care s-a stabilit o obligație fiscală în sumă de peste 500 000 de lei – pentru persoane juridice și peste 250 000 de lei – pentru persoane fizice. Procedura de examinare a contestației în cadrul Consiliului de

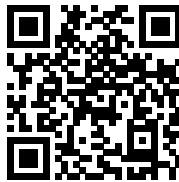
29 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132907&lang=ro

soluționare a disputelor este prevăzută în Ordinul SFS nr. 327 din 14 iunie 2018 cu privire la aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Consiliului de soluționare a disputelor în cadrul SFS³⁰.

b) potrivit procedurii generale stabilite, descrise mai sus.

Contestarea deciziei SFS nu suspendă executarea deciziei contestate dacă legislația nu prevede altfel.

³⁰ <https://sfs.md/ro/document/ordin-sfs-nr327-din-14062018>



Puteți susține activitățile
de cercetare și advocacy
ale CRJM printr-o
[donație online.](#)

CENTRUL DE RESURSE JURIDICE DIN MOLDOVA



str. A. Șciusev 33,
MD-2001, Chișinău,
Republica Moldova



+373 22 84 36 01



+373 22 84 36 02



contact@crjm.org



www.crjm.org



[crjm.org](https://www.facebook.com/crjm.org)



[crjmolдова](https://twitter.com/crjmolдова)