

**Nr. 106/19 din 22 noiembrie 2019**

**Subiect:** **Opinie juridică asupra proiectului politicii fiscale și vamale pentru anul 2020**

**Adresată:** Ministerul Finanțelor, Corina ALEXA, șefa Secției legislație impozite indirecte, Direcția Politici Fiscale și Vamale, [corina.alexa@mf.gov.md](mailto:corina.alexa@mf.gov.md)

**Prezentată de:** Centrul de Resurse Juridice din Moldova (CRJM, [www.crjm.org](http://www.crjm.org)), persoana de contact: Sorina MACRINICI, directoare de program, [sorina.macrinici@crjm.org](mailto:sorina.macrinici@crjm.org)

EXPEDIATĂ PRIN EMAIL

Prezenta opinie este prezentată în contextul consultărilor publice a proiectului politicii fiscale și vamale pentru anul 2020.<sup>1</sup>

Strategia de Dezvoltare a Societății Civile (SDSC) 2018-2020<sup>2</sup> prevede la obiectivul specific 2.4. perfecționarea legislației fiscale aplicate organizațiilor societății civile (OSC). SDSC prevede următoarele acțiuni care nu au fost realizate până la sfârșitul anului 2019:

- 1) perfecționarea și unificarea într-un capitol separat al Codului fiscal a reglementărilor privind impozitul pe venit aplicat organizațiilor necomerciale (activitatea 2.4.1)
- 2) perfecționarea legislației fiscale privind TVA în raport cu OSC cu statut de utilitate publică (activitatea 2.4.2).

SDSC 2018-2020 prevede ca aceste reglementări să fie elaborate, adoptate și incluse în Codul fiscal. Având în vedere faptul că politica fiscală și vamală este elaborată pentru anul 2020, iar SDSC 2018-2020 expiră în 2020, este necesar ca acțiunile din SDSC 2018-2020 să fie incluse în politica fiscală și vamală pentru anul 2020. Mai jos ne vom referi mai detaliat asupra acestor aspecte.

1. Impozitul pe venit aplicat organizațiilor necomerciale. Titlul II din Codul fiscal se referă la impozitul pe venit. În scopuri fiscale, organizațiile necomerciale rezidente sunt considerate persoane juridice care desfășoară activitate de întreprinzător. Conform Codului Fiscal, „activitatea de întreprinzător” este „orice activitate conform legislației cu scopul de a obține venit sau în urma desfășurării căreia, indiferent de scop se obține venit”. Acest tratament creează dificultăți în aplicarea legislației fiscale, deoarece normele generale de impozitare au în vedere în primul rând subiecții pentru care obținerea de venit este scopul activității de bază și nu țin cont de specificul activității organizațiilor necomerciale pentru care obținerea venitului nu este un scop, ci o sursă de finanțare a scopului organizației. Pentru a face o delimitare clară între regimul fiscal aplicabil, este recomandabil ca legislația fiscală să stabilească un regim fiscal distinct pentru organizațiile necomerciale și acestea să nu fie tratate similar agenților economici.

În analiza privind regimul fiscal al organizațiilor necomerciale,<sup>3</sup> am indicat că clauzele contradictorii și deficiențele în aplicarea reglementărilor privind impozitul pe venit aferent OSC-urilor se referă, în principal la:

<sup>1</sup> <http://particip.gov.md/proiectview.php?l=ro&idd=6825>.

<sup>2</sup> Legea nr. 51 din 23 martie 2018 privind aprobarea Strategiei de dezvoltare a societății civile pentru perioada 2018–2020 și a Planului de acțiuni pentru implementarea Strategiei de dezvoltare a societății civile pentru perioada 2018–2020, [http://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=105436&lang=ro](http://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=105436&lang=ro).

<sup>3</sup> Centrul de Resurse Juridice din Moldova, Analiza regimului fiscal aplicat organizațiilor necomerciale, 2016, <http://crjm.org/wp-content/uploads/2017/03/Analiza-ONG-fiscal-2016-WEB-1.pdf>.

- a. Folosirea mijloacelor cu destinație specială, alte mijloace și venituri rezultate din activitatea statutară sau proprietatea în interesul angajatului – nu este clar dacă acordarea ajutorului material, cheltuielile pentru formarea profesională a salariatului sau acordarea de burse, compensarea cheltuielilor de deplasare, repararea prejudiciului material cauzat salariatului, achitarea indemnizației de eliberare din serviciu etc., se consideră distribuire a veniturilor/mijloacelor între angajați sau nu;
- b. Documentarea veniturilor sub formă de contribuții ale fondatorilor/membrilor și din donații - în cadrul organizațiilor necomerciale, confirmarea depunerii de către fondatori și membri a taxelor de aderare și cotizațiilor de membru se perfectează cu eliberarea bonului de plată. În acest caz, nu este necesară utilizarea mașinii de casă și control cu memorie fiscală (MCC). Considerăm rațional ca încasarea donațiilor sub formă de mijloace bănești în numerar să nu se documenteze cu bonuri de casă, fiind suficientă întocmirea documentelor de casă, ca și în cazul taxelor de aderare/cotizațiilor de membru. Astfel, ar fi util ca acestea să fie incluse în lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea MCC;
- c. Regimul fiscal aferent activității economice statutare:
- a. Activitate economică care rezultă nemijlocit din scopul prevăzut de statut - Una din condițiile pentru scutirea organizației necomerciale de impozitul pe venit este ca venitul acesteia să provină din activitatea economică care rezultă nemijlocit din obiectivele statutare. Legislația în vigoare nu definește ce înseamnă activitate economică a organizației necomerciale. Autoritățile fiscale explică în Ghidul privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale, că prin „activitatea economică a organizației necomerciale” se înțelege producerea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, activitatea de investiții și alte activități care reies nemijlocit din scopul statutar. Nu există însă reglementări juridice care să stabilească cazurile în care o activitate economică a organizației necomerciale „rezultă nemijlocit” din scopul statutului. Lipsa reglementării este problematică, deoarece nerespectarea condiției respective implică impozitarea veniturilor obținute din activitatea care nu rezultă nemijlocit din scopul statutar, inclusiv riscul de a se constata că activitatea economică a organizației este ilegală. Astfel, nici Codul Civil, nici Codul Fiscal nu prevede dacă cuvântul „nemijlocit” presupune că trebuie să existe o legătură directă între activitatea economică a organizației și scopul declarat în statut. De exemplu, activitatea organizației legată de închirierea de bunuri sau activitatea de investiții nu rezultă direct din scopul statutar. În acest caz, există o legătură indirectă între activitatea economică și scopul prevăzut de statut, deoarece organizația va utiliza veniturile astfel obținute în scopul prevăzut de statut. În lipsa reglementării, situația rămâne la latitudinea organului fiscal și depinde de măsura în care o parte sau alta va putea argumenta poziția sa, ceea ce în litigiile cu caracter fiscal nu este un avantaj pentru contribuabil. Considerăm că în Codul Fiscal al Republicii Moldova trebuie să se prevadă expres că veniturile OSC-urilor din activitatea financiară și de investiții nu sunt impozabile dacă acestea sunt îndreptate spre realizarea scopurilor lor statutare;
- b. Deducerea cheltuielilor aferente activității economice statutare - În legătură cu desfășurarea activității economice statutare a organizației necomerciale, nu există reglementări legale care să prevadă că nu se efectuează deducerea cheltuielilor aferente acestei activități. Totodată, în conformitate cu art. 24 alin. (9) din Codul Fiscal, nu se permite deducerea cheltuielilor legate de obținerea venitului scutit de impozitare. Organizațiile necomerciale sunt scutite de plata impozitului pe venit, dar veniturile acestora nu sunt scutite de impozitare. Prin urmare, rezultă că cheltuielile organizației necomerciale aferente activității economice statutare ar trebui să fie deductibile în scopuri fiscale la aprecierea venitului impozabil și a sumei impozitului. În practică, la aprecierea rezultatului fiscal, OSC-urile țin cont

doar de datele din evidența financiară, fără ajustări fiscale, reieșind din explicațiile Ghidului privind regimul fiscal aferent veniturilor organizațiilor necomerciale. concluzia autorității fiscale este că, în cazul desfășurării activității economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare, se vor permite deducerile. Totuși, în conformitate cu legislația fiscală, deducerile se permit doar în cadrul activității de întreprinzător conform legislației. Conform legislației civile, OSC-urile nu sunt în drept să desfășoare activități economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare. Astfel de activitate, fără înregistrarea unei societăți comerciale, este activitate ilegală de întreprinzător, sancționată contravențional sau penal, după caz. Astfel, există riscul că, în caz de litigii fiscale, deducerile nu se vor permite în cazul desfășurării de către OSC a unor activități economice care nu rezultă nemijlocit din scopurile statutare, deși Ghidul menționat prevede acest lucru. considerăm că ar fi util ca Codul Fiscal al Republicii Moldova să prevadă expres că organizațiile necomerciale care aplică regimul fiscal general au dreptul la deducerea cheltuielilor suportate/achitate în cadrul activității lor economice;

#### Recomandări:

- art. 52 al Codului Fiscal ar trebui să prevadă că nu se consideră distribuire a veniturilor în folosul angajaților achitarea salariului și altor plăți obligatorii prevăzute de legislație, contractele individuale de muncă, contractele colective de muncă;
  - Modificarea Anexei la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar și includerea unei reglementări, potrivit căreia încasarea donațiilor sub formă de mijloace bănești în numerar să fie inclusă în lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea MCC
  - Modificarea art. 52 al Codului Fiscal sau art. 20 al Codului Fiscal - Venitul din investiții și veniturile financiare ale organizației necomerciale, utilizate în scopul prevăzut de statut, să fie neimpozabile
  - Modificarea art. 52 alin. (2) lit. a) al Codului Fiscal - Substituirea textului „în corespundere cu obiectivele prevăzute în statut, în regulament sau într-un alt document de constituire” din art. 52 al Codului Fiscal cu textul „care nu contravine obiectivelor prevăzute în actul de constituire”
  - Modificarea art. 52 alin. (6), (7) al Codului Fiscal - Definirea clară în ce caz autoritatea fiscală poate solicita impozitarea organizației în modul general stabilit și în ce cazuri - impozitarea doar a sumei utilizate în scopuri nestatutare
2. TVA. Regimul fiscal privind TVA aplicat organizațiilor necomerciale este problematic sub mai multe aspecte, printre care înregistrarea organizațiilor necomerciale în calitate de contribuabil al TVA, trecerea în cont a TVA, anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA, impunerea TVA la importul de servicii, precum și livrările scutite de TVA. Înregistrarea și anularea înregistrării în calitate de contribuabil al TVA sunt deosebit de problematice pentru organizațiile necomerciale, deoarece reglementările fiscale au fost elaborate pentru întreprinzători. Având în vedere specificul activității organizațiilor necomerciale pentru care activitatea economică este una accesorie, e necesar să fie elaborate reglementări fiscale distincte care să țină cont de specificul activității acestora. Organizațiile necomerciale, care sunt deja contribuabile ale TVA, ar trebui să aibă dreptul la trecerea în cont a TVA în cadrul activității economice statutare. Totodată, este necesară scutirea de TVA a livrărilor de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit. Cât privește aplicarea de TVA la importul de servicii, organizațiile necomerciale moldovenești care achiziționează de la nerezidenți servicii de consultanță urmează să plătească TVA la import de servicii la cota de 20%. În cazul în care organizația necomercială nu dispune de mijloace în fondul de autofinanțare, aceasta devine practic imposibil. Pentru eliminarea acestui impediment, ar fi utilă scutirea de TVA a importului de servicii efectuat de organizațiile necomerciale în conformitate cu scopurile statutare, similar scutirii acordate organizațiilor social-politice. În ceea ce privește livrările scutite de TVA, există servicii scutite de TVA

caracteristice organizațiilor necomerciale, care ridică probleme de aplicare mai frecventă, și anume servicii de pregătire și perfecționare a cadrelor, servicii legate de îngrijirea bolnavilor și bătrânilor, precum și mărfurile din contul organizațiilor de binefacere, destinate pregătirii pachetelor pentru bătrânii nevoiași și distribuite lor gratuit; producția de carte și publicațiile periodice, precum și serviciile de editare a acestora; importul sau procurarea mărfurilor și serviciilor de către organizațiile necomerciale în scop de construire a instituțiilor de asistență socială, precum și pentru necesitățile acestor instituții, importul mărfurilor de către persoane juridice în scopuri necomerciale dacă valoarea în vamă a acestor mărfuri nu depășește suma de 100 de euro.

### Recomandări

- Modificarea art. 112 al Codului Fiscal - la aprecierea volumului de livrări pentru înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA a OSC-urilor, să se ia în calcul doar livrările impozabile din activitatea economică, fiind excluse importul de servicii, livrările efectuate din contul mijloacelor cu destinație specială și al celor nepredestinate;
  - Modificarea art. 94 al Codului Fiscal sau/și art. 101 al Codului Fiscal - organizațiile necomerciale contribuabile ale TVA aplică TVA doar la livrările în cadrul activității economice, nu și la cele din contul mijloacelor cu destinație specială sau nepredestinate;
  - Modificarea art. 113 al Codului Fiscal - să se stabilească reglementări specifice organizațiilor necomerciale legate de anularea calității de contribuabil al TVA;
  - Modificarea art. 94 lit. c) al Codului Fiscal - scutirea de TVA a importului de servicii efectuat de organizațiile necomerciale în conformitate cu scopurile statutare;
  - Modificarea art. 102 al Codului Fiscal - organizațiile necomerciale contribuabile ale TVA trebuie să aibă dreptul la trecerea în cont a TVA în cadrul activității economice statutare;
  - Modificarea art. 103 al Codului Fiscal - scutirea de TVA a livrărilor de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale scutite de impozitul pe venit;
  - Modificarea art. 113 al Codului Fiscal - stabilirea unor reglementări clare privind anularea înregistrării calității de contribuabil al TVA pentru organizațiile necomerciale;
  - Elaborarea unor explicații referitor la modul de confirmare a lipsei caracterului publicitar și erotic al cărților/revistelor și stabilirea unei proceduri simplificate de certificare a acestei producții, fără deplasări la Camera Națională a Cărții. Stabilirea unui mecanism de certificare în cazul cărților/ publicațiilor periodice electronice, care acum lipsește.
3. Regimul donațiilor. Regimul fiscal aferent donațiilor și donațiilor filantropice/sponsorizărilor efectuate în folosul organizațiilor necomerciale nu stimulează suficient persoanele fizice și agenții economici să facă donații. În cazul donației în formă nemonetară (cu active), persoanele fizice și juridice care donează un bun se consideră că au vândut bunul donat și, respectiv, sunt obligate să plătească impozitul pe venit dacă prețul de piață al bunului donat este mai mare decât baza lui valorică. Agenții economici pot să-și deducă o parte din cheltuieli, însă doar pentru donații filantropice sau de sponsorizare. Începând cu 1 iulie 2016, plafonul cheltuielilor deductibile s-a majorat de la 2% la 5%, ceea ce este un lucru pozitiv. Totuși, este oportună majorarea acestui plafon până la 10%, așa cum a prevăzut Codul Fiscal până în 2015. De asemenea, procedura de confirmare a donațiilor filantropice sau de sponsorizare este depășită și trebuie simplificată. Ministerul Justiției a început a lucra la un proiect de lege privind modificarea Legii cu privire la filantropie și sponsorizare nr. 1420/2002. Este nevoie ca acest proiect să fie redactat în colaborare cu OSC-urile.

### Recomandări

- Modificarea art. 42 al Codului Fiscal - activele donate organizațiilor necomerciale să constituie venit al persoanei juridice în mărimea valorii contabile a activului. Atunci nu ar apărea obligații privind impozitul pe venit;
- Modificarea art. 103 al Codului Fiscal - completarea listei obiectelor neimpozabile/scutite de TVA pentru donarea de bunuri/servicii în folosul organizațiilor necomerciale;

- Modificarea Legii cu privire la filantropie și sponsorizare - să se considere donație filantropică nu doar acordarea de asistență materială organizațiilor filantropice, dar și acordarea de asistență materială organizațiilor necomerciale;
  - Modificarea art. 36 al Codului Fiscal - majorarea plafonului de deductibilitate a cheltuielilor legate de donații filantropice și sponsorizare de la 5% la 10%. Norma ar trebui să se aplice în continuare și persoanelor fizice, nu doar agenților economici, deoarece desemnarea procentuală efectuată de persoane fizice se aplică doar în folosul organizațiilor necomerciale de utilitate publică;
  - Modificarea art. 21 alin. (4) al Codului Fiscal - extinderea donațiilor neimpozabile la persoana fizică donator și în cazul donării de bunuri;
  - Modificarea Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare - să se excludă obligativitatea emiterii facturii și semnării contractului de donație filantropică/sponsorizare în cazul donațiilor filantropice/sponsorizărilor în formă nebănească cu valoarea mai mică de 1000 de lei;
  - Modificarea Regulamentului cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice și de sponsorizare - să se excludă obligativitatea prezentării dării de seamă anuale organului fiscal teritorial privind veniturile achitate/ primite sub formă de donații filantropice/sponsorizare;
  - Modificarea art. 36 al Codului Fiscal - stabilirea posibilității de raportare în următoarele perioade fiscale a cheltuielilor legate de donații filantropice și sponsorizare, care nu s-au permis la deducere în anul de gestiune în limita plafonului de la art. 36 al Codului Fiscal;
  - Modificarea art. 15 al Codului Fiscal - stabilirea cotei reduse a impozitului pe venit pentru contribuabilii care efectuează donații cu scop filantropic și/ sau de sponsorizare într-un anumit quantum din venitul perioadei fiscale;
  - Modificarea art. 95 alin. (2) al Codului Fiscal sau art. 103 al Codului Fiscal - neaplicarea TVA la donații de bunuri și servicii în folosul organizațiilor necomerciale;
  - Modificarea art. 36 alin. (1) al Codului Fiscal - modificarea textului „5% din venitul impozabil” cu textul „5% din venitul perioadei fiscale luând în considerare ajustările”;
  - Modificarea art. 20 al Codului Fiscal - includerea în sursele de venit neimpozabile a veniturilor persoanelor fizice rezidente provenite din donația de mijloace bănești și bunuri.
4. Obligațiile fiscale ale organizațiilor necomerciale ca urmare a încheierii contractelor de prestare a serviciilor. În practică, OSC-urile contractează adesea persoane fizice pentru prestarea diferitor servicii și, respectiv, apar diverse obligații fiscale în legătură cu achitarea veniturilor în baza contractelor de prestare a serviciilor. Legislația fiscală prevede impozitarea cheltuielilor pentru transport, cazare și alimentare suportate de OSC-uri în folosul persoanelor fizice rezidente care nu prestează servicii, dar, de exemplu, participă la o instruire organizată de OSC-uri. Codul Fiscal ar trebui să prevadă expres că nu reprezintă venit impozabil sumele achitate de OSC-uri persoanelor fizice sau în folosul acestora pentru cazare, transport, alimentare pentru participarea la activitățile organizate de OSC-uri în scopuri statutare. La achitarea veniturilor persoanelor fizice nerezidente există prevederi fiscale contradictorii privind impozitarea venitului la sursa de plată. Ca și în cazul persoanelor fizice rezidente, cheltuielile pentru cazare, transport, alimentare sunt considerate venituri ale persoanei fizice nerezidente și, prin urmare, sunt impozabile. Aceste cheltuieli nu ar trebui să reprezinte venitul nerezidentului, deoarece reprezintă cheltuieli ale OSC-urilor în legătură cu realizarea activităților statutare. Potrivit Codului Fiscal, OSC-urile care beneficiază de serviciile nerezidenților trebuie să achite TVA atât pentru valoarea livrării, cât și pentru cheltuielile de transport, cazare și alimentare. Autorii cercetării consideră că organizațiile necomerciale nu ar trebui să reprezinte subiecți ai impunerii cu TVA la importul de servicii legat de desfășurarea activității statutare.

#### Recomandări:

- Modificarea art. 71 alin. (1) lit. b) al Codului Fiscal sau a Scrisorii Ministerului Finanțelor/SFS - precizarea că veniturile din prestarea de servicii, menționate la lit. b) de la alin. (1) al art. 71 Cod Fiscal, se referă doar la serviciile prestate de persoane juridice sau elaborarea explicațiilor oficiale ale autorităților privind modul de aplicare a lit. b) de la alin. (1) art. 71 al Codului Fiscal în raport cu lit. n) de la același articol;
- Modificarea art. 73 al Codului Fiscal - să se stabilească expres dacă nerezidentul care obține venit în baza unei convenții civile are obligația de a achita de sine stătător impozitul pe venit pentru venitul neimpozitat de plătitor la cota de 12%;
- Modificarea art. 20 al Codului Fiscal - să nu reprezinte venit impozabil sumele achitate de OSCuri persoanelor fizice rezidente și nerezidente sau în folosul acestora pentru cazare, transport, alimentare;
- Modificarea art. 95 alin. (2) al Codului Fiscal sau art. 97 al Codului Fiscal - cheltuielile de transport, cazare și alimentare să nu se includă în valoarea livrării (serviciului) impozabil cu TVA.