



RAPORT DE ASISTENȚĂ TEHNICĂ

MOLDOVA

Diagnosticul programului de control fiscal

FEBRUARIE 2025

Pregătit de

Susan Betts, John Box, Telita Snyckers

Departamentul autor

Departamentul Afaceri Fiscale

Conținutul acestui raport constituie consultanța tehnică oferită de personalul Fondului Monetar Internațional autorităților Republicii Moldova ("Beneficiarul de DC") ca răspuns la solicitarea lor de asistență tehnică. Acest document (integral sau parțial) sau rezumatele acestuia pot fi divulgate de FMI Directorilor Executivi ai FMI pentru Moldova, altor Directori Executivi ai FMI și membrilor echipelor lor, precum și altor agenții sau instituții ale beneficiarului de DC, și la solicitarea acestora, echipei Băncii Mondiale și altor furnizori de asistență tehnică și donatori cu interese legitime ai Comitetului director al PGFP, cu condiția ca beneficiarul de DC să nu își exprime în mod expres obiecții în ceea ce privește asemenea divulgare (a se vedea Ghidul Operațional pentru personal privind diseminarea informațiilor referitoare la dezvoltarea capacităților - [Staff Operational Guidance on the Dissemination of Capacity Development Information](#)). Pentru publicarea sau divulgarea acestui raport (integral sau parțial) părților din afara FMI, altele decât agențiile sau instituțiile beneficiarului DC, personalul Băncii Mondiale, alți furnizori de asistență tehnică și donatorii cu interese legitime, membrii Comitetului director al PGFP necesită acordul explicit al beneficiarului DC și al Departamentului Afaceri Fiscale al FMI.

Analiza și considerațiile de politică exprimate în această publicație aparțin Departamentului Afaceri Fiscale al FMI.

Această misiune de asistență tehnică a fost posibilă datorită sprijinului financiar al Parteneriatului Global pentru Finanțe Publice (PGFP), care este finanțat de partenerii Belgia, Franța, Germania, Japonia, Luxemburg, Regatul Țărilor de Jos, Suedia, Elveția și Regatul Unit.

Recunoștință

PARTENERIATUL GLOBAL PENTRU FINANȚE PUBLICE



Această misiune de asistență tehnică a fost posibilă mulțumită sprijinului financiar al Parteneriatului Global pentru Finanțe Publice (PGFP), care este finanțat de partenerii Belgia, Franța, Germania, Japonia, Luxemburg, Regatul Țărilor de Jos, Suedia, Elveția și Regatul Unit.

Cuprins

Recunoștință	3
Abrevieri și acronime.....	6
Prefață	7
Sumar executiv.....	8
Recomandările-cheie	10
I. Introducere	12
A. Statisticile programului de control.....	12
II. Metodologia de evaluare	14
A. Categoriile cheie ale unui program de control eficient	14
B. Aportul părților interesate.....	16
III. Observațiile din cadrul evaluării.....	17
A. Conformarea și rolul controlului	17
B. Cadrul legislativ	22
C. Organizarea, guvernanta și segmentarea contribuabililor	27
D. Oamenii.....	34
E. Instrumentele care sprijină programul de control	36
F. Sisteme și date	42
G. Măsurarea performanței	46
H. Procesul de control	49
IV. Pașii următori.....	52
 Casete	
1. Lacunele în valorificarea controlului ca parte a unui program MRC mai amplu	18
2. Exemple de sisteme necesare pentru o administrare fiscală efectivă și eficientă.....	43
3. Funcționalitățile minime necesare în cadrul unui sistem de management al cazurilor.....	44
4. Exemple de instrumente de business intelligence necesare pentru consolidarea eficienței operaționale ..	45
5. Considerații privind elaborarea IPC	47
 Figuri	
1. Categoriile-cheie ale unui program de control efectiv.....	15
2. Volumul controalelor per tip de control	19
3. Valoarea medie a impozitelor suplimentar calculate per control, pe tip de impozit.....	21
4. Structura organizatorică bazată pe funcții cu segmentare pentru marii contribuabili	28
5. Structura organizatorică a SFS.....	29
6. Structura posibilă a DCM	32

7. Posturile ocupate și posturile vacante în funcțiile de bază legate de MRC	35
8. Continuumul de măsurare a performanței	46
9. Niveluri de măsurare a performanței.....	47

Tabele

1. Analiza comparativă a controalelor finalizate.....	12
2. Analiza comparativă a impozitelor suplimentar calculate	12
3. Principalele tranziții necesare în managementul riscurilor de conformare în SFS	18
4. Sumele sancțiunilor aplicate, reduse și achitate (MDL).....	20
5. Exemple de amenzi prevăzute de Codul fiscal din Moldova	25
6. Exemplu de regim de sancționare simplificate și gradual.....	25

Anexe

I. Evaluarea programului de control din Moldova în conformitate cu cele șase categorii-cheie ale unui program de control eficace.....	53
II. Rolul și funcțiile aparatului central	62
III. Tipurile de controale.....	63
IV. Cadrul de diferențiere a riscurilor pentru contribuabilii mari	64
V. Indicatori de performanță la nivelul SFS.....	66
VI. Indicatori de performanță posibili în cadrul programului de control.....	67
VII. Sumarul procesului de control în Moldova	68
VIII. Sumarul recomandărilor	69

Abrevieri și acronime

SADI	Schimbul automat de informații
DGCF	Direcția generală control
BEPS	Erodarea bazei și mutarea profiturilor
DC	Dezvoltarea capacităților
DGC	Direcția generală conformare
SMC	Sistem de management al cazurilor
IVC	Impozit pe venit corporativ
MRC	Managementul riscurilor de conformare
SDI	Schimb de informații
DAF	Departamentul Afaceri Fiscale
RGAE	Regula generală anti-evitare
AC	Aparatul central
PFAM	Persoane fizice cu averi mari
FMI	Fondul Monetar Internațional
TI	Tehnologii informaționale
IPC	Indicator de performanță-cheie
DCM	Direcția contribuabili mari
MDL	Lei moldovenești
MF	Ministerul Finanțelor
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
BAT	Biroul de asistență tehnică al Trezoreriei SUA
IVPF	Impozitul pe venitul persoanelor fizice
CDR	Cadrul de diferențiere a riscurilor
RI	Rentabilitatea investiției
CS	Criteriu structural
SFS	Serviciul Fiscal de Stat
TADAT	Instrument de evaluare diagnostică a administrării fiscale
TVA	Taxa pe valoare adăugată
PDV	Program de dezvoltare voluntară
IRS	Impozit reținut la sursă

Prefață

La solicitarea autorităților, prin activitatea dată de dezvoltare a capacităților (DC) s-a realizat o evaluare a programului de control fiscal al Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova (SFS).

Din perspectiva operațională, pentru maximizarea colectării veniturilor guvernamentale este necesar să fie întreprinse activități de conformare pentru a identifica și aborda neconformarea gravă în cel mai eficient mod din punct de vedere al costurilor. Un instrument-cheie în gestionarea conformării îl reprezintă controlul fiscal. Evaluarea programului de control reprezintă o condiționalitate a Mecanismului extins de creditare/ Mecanismului extins de finanțare (ECF/EFF) al FMI, cu termenul limită de ianuarie 2025.

Misiunea de evaluare a programului de control al SFS în raport cu bunele practici a fost desfășurată în perioada 21 octombrie - 1 noiembrie 2024 de către dna Susan Betts, dl John Box și dna Telita Snyckers, toți fiind membri ai grupului de experți externi al DAF. În cursul misiunii au avut loc întreveneri valoroase cu dna Victoria Belous - Ministrul Finanțelor, dna Cristina Ixari - Secretar de Stat, dna Olga Golban - Director al SFS, dl Petru Griciuc - Director adjunct, dl Sergiu Arhiri – Director adjunct interimar, dl Alexandru Olteanu - șef adjunct al Direcției generale control, dl Marcel Procopan - șef adjunct al Direcției generale control, dna Tatiana Boțaniuc-Grosu, șeful Direcției organizare și monitorizare a implementării politicilor, dna Lilia Guidea- șeful Direcției generale control, dna Lucia Potereanu – șeful Direcției generale conformare, alături de reprezentanții de nivel de conducere de la direcțiile Juridică, Resurse umane și TI.

Echipa misiunii își exprimă sincera apreciere pentru cooperarea excelentă de care au avut parte pe parcursul vizitei. În special, dna Tatiana Boțaniuc-Grosu și dna Irina Lupașco au avut un rol instrumental în organizarea întâlnirilor misiunii. De asemenea, exprimăm aprecieri reprezentantului rezident al FM, dna Svetlana Cerovic, și echipei sale pentru găzduirea întâlnirii cu firmele de contabilitate externe. Misiunea apreciază, de asemenea, asistența interpreților care au fost de mare ajutor, asistând echipa misiunii în realizarea obiectivului său.

Raportul constă dintr-un Sumar executiv și din următoarele cinci secțiuni: (i) Introducere; (ii) Metodologia de evaluare; (iii) Observațiile din cadrul evaluării și (iv) Pașii următori.

Sumar executiv

SFS este în proces de modernizare a administrării fiscale, în vederea consolidării conformării benevole și abordării riscurilor de conformare grave. Evaluarea a măsurat programul de control al SFS în raport cu bunele practici pe baza la șase categorii cheie: (i) Cadrul legislativ; (ii) Organizare și guvernanta; (iii) Resursele umane; (iv) Instrumente; (v) Sisteme; și (vi) Măsurarea performanței.

Au fost identificate o serie de bune practici. Sunt lăudabile eforturile educaționale ale SFS menite de a acorda asistență contribuabililor în vederea conformării benevole. De asemenea, este pozitiv și faptul că SFS a aderat la eforturile globale pentru a aborda Erodarea bazei fiscale și mutarea profitului (BEPS). Există o bună segregare a atribuțiilor de-a lungul procesului de control pentru a se asigura că competențele considerabile, de care dispune SFS, sunt utilizate în modul corespunzător. Există unele măsuri bune de integritate, cum ar fi declarațiile anuale de avere. S-au înregistrat progrese bune și în ceea ce privește dezvoltarea unui program de conformare, deși în prezent acesta stă la baza doar a unui procent foarte mic din activitatea de control.

Au fost identificate câteva domenii-cheie întru îmbunătățire. Pentru a obține rezultate optime trebuie abordate constrângerile din cadrul legislativ, alături de viziunea persistentă conform căreia contribuabilii, în principal, se conformează. Este nevoie de o abordare diferențiată sub aspect de conformare: educare și facilitarea conformării pentru cei care doresc să se conformeze și coerciție (control, investigații, sancțiuni) pentru cei care aleg să nu se conformeze. SFS s-a descurcat foarte bine pe partea laturii educaționale a spectrului. Cu toate acestea, și latura opusă a spectrului trebuie acoperită prin abordări moderne de Management al riscurilor de conformare (MRC) și abilități solide de control. Mai jos sunt prezentate informații mai detaliate despre domeniile identificate ce urmează a fi consolidate.

Cadrul legislativ este prea prescriptiv. Exemplele includ prevederile privind publicarea denumirilor contribuabililor, care urmează să fie controlați în anul următor, limita de timp referitoare la numărul de zile de control permise și procedurile de control, care sunt codificate în lege. Administrația are nevoie de flexibilitate pentru a răspunde riscurilor emergente. Se recomandă eliminarea acestor prevederi.

Combinăția actuală de activități de conformare trebuie să fie reconsiderată. Actualmente, accent se pune pe conformarea la capitolul echipamente de casă și control și pe utilizarea numerarului pentru achitarea salariilor în plic, fără contabilizarea acestora, de către angajatori. Identificarea unei soluții sistemice pentru problemele date, în loc de a se baza pe control, ar genera rezultate mai bune. Ar trebui să se pună un accent mai mare pe identificarea riscurilor fiscale complexe, cum ar fi evitarea fiscală și mutarea profitului, având în vedere faptul că recent a fost introdusă legislația.

Este nevoie de eforturi concertate pentru a consolida abordările bazate pe riscuri atât în MRC, cât și în control. Având în vedere intercorelarea dintre MRC și control, este necesară consolidarea concomitentă a ambelor procese. Se recomandă un proiect pilot pentru testarea conceptelor, în care Direcția generală conformare (DGC) va identifica riscurile sporite din segmentul de contribuabili mari, iar inspectorii de la control din cadrul pilotului vor aplica abordarea de control bazată pe riscuri. Rezultatele vor fi evaluate în scopul implementării extinse a abordării de întregul personal de la gestiune riscuri și control.

Ar trebui de examinat în mod serios restabilirea Direcției contribuabili mari (DCM). Administrațiile fruntașe pun un accent central pe marii contribuabili, ținând cont de contribuția lor importantă la baza fiscală. Având în vedere introducerea Regulii generale anti-evitare (RGAE) și a legislației privind prețurile de transfer, dar și riscurile actuale aferente persoanelor fizice cu averi mari, concentrarea centralizată în cadrul DCM poate permite specializare în abordarea acestor riscuri cele mai complexe.

Locurile vacante semnificative în personalul de la control au un impact negativ asupra rezultatelor, iar regimul de sporuri este probabil să conducă la un comportament nedorit al personalului. În control sunt 102 posturi vacante și ar trebui întreprinse eforturi prioritare pentru a dezvolta o strategie de recrutare care să remedieze decalajul dat. Sporurile de performanță plătite lunar personalului presupune un proces laborios intensiv și, probabil, conduc la un comportament necuvenit al inspectorilor de la control. În mod tipic, sporurile reprezintă o mică parte a pachetului de remunerare, cu toate acestea, sporurile medii în SFS pot fi de 100 procente din salariul de bază. Personalul, probabil, consideră că sporurile mai degrabă fac parte din salariul de bază, decât că sunt o recompensă anuală pentru performanța bună de-a lungul anului.

Sunt constrângeri potențiale în ceea ce privește realizarea recomandărilor. Lipsa unui sistem modern de tehnologii informaționale (TI) va necesita continuarea proceselor manuale care sunt ineficiente și, de asemenea, împiedică maximizarea eforturilor bazate pe MRC și măsurarea performanței. Ar trebui ca la nivelul aparatului central (AC) să fie personal dedicat pentru a implementa strategia SFS de înaintare în programul de control și pentru a implementa reformele. În prezent, personalul desfășoară atât activități tipice nivelului central, cât și activități operaționale. Atunci când apar presiuni operaționale, activitatea AC trece pe plan secundar, ceea ce reține progresul în atingerea bunelor practici și al obiectivului SFS de a combate evaziunea fiscală și de a reduce decalajul fiscal. Tranziția organizației către abordări bazate pe riscuri va necesita folosirea principiilor de management al schimbărilor sistemice pentru a se asigura că personalul acceptă noile modalități de lucru.

Suportul de dezvoltare a capacităților (DC) ar fi util pentru a ajuta la progresul agendei de reformă. Departamentul Afaceri Fiscale (DAF) al FMI poate acorda asistență în elaborarea planului de acțiuni și, eventual, consolidarea abordării bazate pe riscuri în evaluarea riscurilor și în control. Tabelul de mai jos conține principalele recomandări ale misiunii de acțiuni imediate.

Recomandările-cheie

Conformarea și rolul controlului		
1.1	Adoptarea unui program de conformare unic și cuprinzător la nivel de SFS, care să includă un accent mai mare pe selectarea cazurilor de control pe bază de riscuri.	mai 2025
1.2	Analizarea și altor modalități de a influența salariile nedecarate mai degrabă pe bază sistemică, în loc de a se baza doar pe controale.	octombrie 2025
Cadrul legal		
2.1	Înlocuirea practicii de publicare a detaliilor contribuabililor, ce urmează să fie supuși controlului în anul următor, cu transparență cu privire la procesul mai amplu de gestionare a riscurilor.	aprilie 2026
2.2	Procesarea restituirilor TVA, a cazurilor de insolvabilitate și a verificărilor privind echipamentele de casă și control doar pe baza evaluării riscurilor.	decembrie 2026
Organizarea și guvernarea		
3.1	Restabilirea DCM în contextul recentelor reforme în legislație privind evitarea fiscală, cu axarea controlului pe planificarea fiscală semnificativă. În calitate de măsură provizorie, utilizarea unei abordări consolidate de gestionare a riscurilor prin intermediul unui grup de lucru.	septembrie 2025
3.2	Reevaluarea definiției actuale a segmentului de contribuabili mari.	martie 2026
3.3	Examinarea segmentării adiționale a contribuabililor și în alte segmente decât contribuabili mari.	martie 2026
Oamenii		
4.1	Elaborarea unui plan de recrutare a personalului de control pentru a minimiza posturile vacante actuale.	februarie 2025
4.2	Evaluarea opțiunilor de abordare a preocupărilor legate de integritate aferente regimului actual de sporuri.	februarie 2025
Instrumente în sprijinul programului de control		
5.1	Majorarea numărului de controale planificate în baza riscurilor.	decembrie 2025
5.2	Revizuirea întregului program de control, sub aspect de combinație de controale planificate, controale neplanificate și	februarie 2025

	activități de tip control, pentru a obține cea mai bună combinație și prioritizare în vederea îndeplinirii cerințelor programului de control bazat pe riscuri.	
5.3	Modificarea accentelor în cadrul metodologiei de control pentru contribuabilii complecși și sofisticăți (de exemplu, întreprinderile multinaționale mari; PFAM), în sensul unei înțelegeri mai bune a afacerilor lor globale, cu accent sporit pe metodele materiale de planificare fiscală și tehnicile de evitare a impozitelor ale contribuabilului.	iunie 2025
5.4	Realizarea unui pilot în privința contribuabililor mari complecși și sofisticăți, care ar trebui desfășurat cu inspectorii instruiți în identificarea aranjamentelor de evitare a impozitelor și evaziune fiscală.	iunie 2025
Sisteme și date		
6.1	Asigurarea și implementarea unui sistem automatizat de management al riscurilor.	iunie 2027
Măsurarea performanței		
7.1	Consolidarea IPC aferenți programului de control pentru a include atât indicatori calitativi, cât și cantitativi.	februarie 2025
7.2	Dezvoltarea un panou de bord managerial care să permită conducerii superioare să monitorizeze progresul către țintele programului de control în mod regulat.	noiembrie 2025
Procesul de control		
8.1	Introducerea unui sistem mai precis de evidență a orelor lucrate la nivel de caz pentru a fi utilizat de către inspectorii de la control.	decembrie 2025

I. Introducere

1. SFS caută să consolideze mobilizarea veniturilor interne prin modernizarea administrației fiscale. Evaluarea efectuată în 2022 prin intermediul Instrumentului de evaluare diagnostică a administrării fiscale (TADAT)¹ a oferit ghidare cu privire la domeniile în care era nevoie de consolidare administrativă. Asistența ulterioară de dezvoltare a capacităților (DC) oferită de FMI a vizat Managementul riscurilor de conformare (MRC). Echipa acestei misiuni s-a concentrat pe evaluarea programului de control². Atât managementul riscurilor de conformare (MRC), cât și controlul, care constituie instrumentele-cheie utilizate pentru asigurarea conformării fiscale, ambele trebuie să funcționeze în mod optimal pentru a maximiza colectarea veniturilor fiscale pentru guvern.

A. Statisticile programului de control

2. În cadrul pregătirilor de evaluare, a fost efectuată o analiză comparativă a rezultatelor programului de control din ultimii trei ani. Au fost comparate cazurile finalizate și impozitele suplimentar calculate în perioada 2021-2023. Analiza dată a identificat tendințe descendente în ambele metrice. Tabelul 1 identifică numărul de cazuri finalizate în fiecare an din perioada 2021-2023 și ilustrează că cazurile ce țin de taxa pe valoare adăugată (TVA) s-au redus în 2022, dar au crescut în 2023. Impozitele reținute la sursa (IRS) și impozitul pe venit corporativ (IVC) au fost în descreștere atât în 2022, cât și în 2023. Impozitul pe venitul persoanelor fizice (IVPF) marchează tendințe de reducere în 2023. Tabelul 2 arată că veniturile suplimentar calculate sunt mai mici în cazul tuturor tipurilor de impozite, cu excepția impozitelor pe bunuri imobiliare.

Tabelul 1. Analiza comparativă a controalelor finalizate

Numărul de controale finalizate	2021	2022	Procent Schimbare	2023	Procent Schimbare
TVA	1,628	1,220	-25.1	1,754	43.8
IRS	230	206	-10.4	204	-1.0
IVC	1,195	980	-18.0	1015	3.6
IVPF	17,111	18,582	8.6	16,768	- 9.8
Bunuri imobiliare	571	463	-18.9	271	-41.5
Alte impozite ³	7,416	4,907	-33.8	2,513	-48.8

Tabelul 2. Analiza comparativă a impozitelor suplimentar calculate

Impozite suplimentare (000) lei	2021	2022	Procent Schimbare	2023	Procent Schimbare
TVA	110,375	227,958	106.5	186,038	-18.4
IRS	5,459	9,106	66.8	4,868	-46.5
IVC	490,444	219,361	-55.3	205,584	-6.3
IVPF	55,523	40,692	-26.71	37,229	-8.5
Bunuri imobiliare	3,050	3,910	28.2	4,231	8.2
Alte impozite	57,503	80,117	39.33	59,442	-25.8

¹ A se vedea Raportul TADAT privind evaluarea performanței, Moldova, Eniko Aav ș.a., octombrie 2022.

² Condiționalitățile programului FMI includ două criterii structurale (CS) legate de administrarea veniturilor. Primul CS presupune o evaluare a programului de control până în ianuarie 2025. Cel de al doilea CS prevede elaborarea unui plan de acțiuni până în aprilie 2025 pentru a aborda lacunele identificate în cadrul evaluării. Misiunea curentă a abordat primul angajament, iar pentru implementarea celui de al doilea CS este disponibilă asistența FMI.

³ Alte impozite includ impozitul pe proprietate imobiliară, taxele pentru transferul dreptului, taxele de stat, impozitele salariile, contribuțiile de asigurări sociale, plățile pentru poluarea mediului, taxele rutiere.

3. Rezultatele controalelor la contribuabili mari au scăzut semnificativ în 2023. Numărul de controale efectuate s-a redus la 273 de la 496 în 2022. Impozitele suplimentar calculate în 2023 au scăzut cu 67 la sută, iar impozitele suplimentar calculate în medie pe caz s-au cifrat la 1.689.656 lei moldovenești (MDL) sau 6.189 USD.

4. Procesul intern de soluționare a disputelor s-a soldat cu decizii în favoarea SFS în aproximativ 75 la sută din cazuri pe parcursul perioadei 2021-2023. Datele privind procesul extern de soluționare a litigiilor nu au fost disponibile la momentul misiunii.

II. Metodologia de evaluare

5. A fost utilizată o abordare de tip atelier de lucru pentru a evalua programul de control al SFS în raport cu bunele practici. Atelierul de lucru a folosit informațiile din modulul privind Programul de control din cadrul Instruirii virtuale pentru avansarea administrării veniturilor (VITARA - Virtual Training to Advance Revenue Administration)⁴. Au fost petrecute ședințe cu oficialii SFS în cadrul cărora au fost prezentate bunele practici. Apoi au urmat discuțiile pe fiecare subiect în parte pentru a detalia modul în care funcționează SFS, ceea ce a dus la identificarea lacunelor în abordarea actuală. Anexa 1 descrie practicile actuale ale SFS și identifică lacunele în raport cu bunele practici.

A. Categoriile cheie ale unui program de control eficient

6. Gestionarea conformării impune o abordare multi-fațetată pentru o varietate de probleme. În multe țări, la nivel global, sunt adoptate abordări diferențiate pentru a concorda nivelul riscului de conformare cu acțiunile de consolidare a conformării sau de coerciție. Controlul este un instrument important în asigurarea conformării. Având în vedere faptul că inspectorii de la control reprezintă adesea cele mai scumpe resurse de care dispune o administrație fiscală, este esențial ca inspectorii să se concentreze pe cele mai mari riscuri de conformare și să dispună de abilități, instrumente și sisteme pentru a identifica și aborda riscurile aferente bazei de impozitare.

7. Sunt șase categorii-cheie pe care administrațiile fiscale trebuie să le implementeze pentru a avea un program de control eficient și efectiv. Aceste categorii sunt rezumate în Figura 1 de mai jos. Înțelegerea modului în care controlul se aliniază la obiectivul general de îmbunătățire a conformării reprezintă un prim pas important. Controlul este un instrument pe care administrațiile fiscale îl pot folosi pentru a impune conformarea. Alte instrumente de susținere a conformării benevole, care necesită intervenții mai mici din partea administrației fiscale, sunt la fel de importante. Curenta vizită se axează pe evaluarea programului de control existent. Mai jos sunt descrise cele șase componente ale unui program de control efectiv:

- **Cadrul legal.** Sunt necesare atribuții legale care să sprijine programul de control. Este nevoie de dispoziții legale care să abordeze cerințele de depunere, colectarea de informații, competența de efectuare a controalelor, sancțiuni pentru diferite tipuri de neconformare și procese de soluționare a litigiilor care să permită o revizuire independentă a rezultatelor controalelor.
- **Organizarea și guvernanta.** Conceptele importante legate de rolul AC, segmentarea contribuabililor, segregarea sarcinilor, toate au un impact asupra modului în care este structurată și guvernată organizația.
- **Oamenii.** Resursele umane sunt cel mai important activ al unei administrații. Subiectele incluse în această categorie includ nivelul resurselor dedicate programului de control, competențele și instruirea personalului pentru a sprijini rezultatele dorite ale administrației fiscale, evaluarea performanței inspectorilor, evidența timpului de lucru care să permită o măsurare mai aprofundată a performanței și

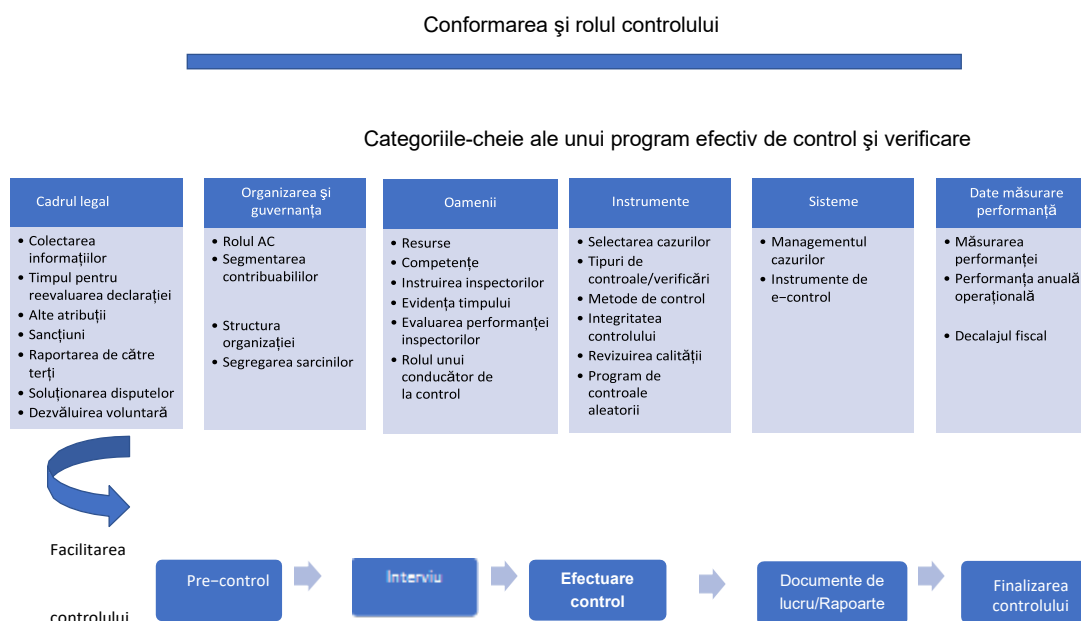
⁴ A se vedea Modulul VITARA privind programul de control <https://www.imf.org/en/Capacity-Development/Training/ICDTC/Search?sortby=Relevancy&sortdir=Descending&keywords=VITARA>

rolul conducătorilor în maximizarea dezvoltării angajaților și eficienței.

- **Instrumente.** Pentru a avea un program de control eficient, este necesar de selectat instrumentele potrivite pentru a sprijini inspectorii de la control. Modul în care sunt selectate cazurile este critic important pentru consolidarea colectării impozitelor calculate în rezultatul controalelor. Tipurile de controale pe care administrația alege să le efectueze, precum și metodele de control utilizate pentru a aborda neconformarea trebuie să reflecte cultura specifică de conformare din țară. În vederea sprijinirii celor mai bune rezultate aferente programului de control, programele de revizuire a calității controlului și accentul pus pe integritate în desfășurarea activității vor ajuta la atingerea obiectivelor administrației. Programul de controale aleatorii este utilizat de unele administrații pentru a stabili un nivel de referință referitor la neconformare, care poate fi monitorizat în timp pentru a măsura îmbunătățirea conformării benevole.
- **Sisteme.** Sistemele automatizate de management al cazurilor ajută conducătorii programelor de control să urmărească și să monitorizeze toate controalele în curs de executare, numărul de controale finalizate și alte date-cheie ce pot fi utilizate pentru măsurarea performanței.
- **Măsurarea performanței.** Performanța poate fi măsurată la trei niveluri: strategic, operațional și individual. Asigurarea faptului că administrația are un set de Indicatori de performanță-cheie (IPC), bazați atât pe măsuri calitative, cât și cantitative, este importantă pentru o revizuire cuprinzătoare a succesului programului de control.

8. **Existența acestor șase categorii va facilita procesul de control.** Fiecare etapă a procesului de control e importantă pentru a se asigura că inspectorii identifică și abordează neconformarea gravă.

Figura 1. Categoriile-cheie ale unui program de control efektiv



B. Aportul părților interesate

9. Misiunea s-a întâlnit cu reprezentanții firmelor externe de contabilitate. Scopul ședinței a fost de a obține feedback-ul reprezentanților contribuabililor cu privire la experiența lor în relațiile cu inspectorii de la control ai SFS. Aportul acestora a fost solicitat cu privire la faptul dacă inspectorii au avut o conduită profesională, dacă au fost în cunoștință de cauză, dacă comentariile contribuabililor cu privire la sumele suplimentar calculate, propuse în urma controlului, au fost luate în considerație în modul corespunzător, împreună cu oricare alte comentarii pe care au dorit să le ofere.

10. Feedback-ul a fost în mare parte pozitiv. Participanții au remarcat faptul că comunicarea dintre inspectorii și contribuabil este bună și că transparența s-a îmbunătățit de-a lungul anilor. Ei ar aprecia dacă SFS ar publica principalele sale constatări aferente controalelor, văzând-o ca o modalitate de a îmbunătăți conformarea benevolă. De asemenea, ar fi utile îndrumări suplimentare privind interpretarea, atunci când se introduce legislația nouă.

11. Reprezentanții au raportat că recalculările la contribuabilii mari sunt minore. Pe baza experienței lor, aproximativ unul din trei controale efectuate la contribuabili mari rezultă în obligații fiscale suplimentare. Rezultatele controalelor aferente contribuabililor mari susțin afirmația că recalculările sunt minore, așa cum a fost menționat mai sus în Introducere. Reprezentanții admit, totuși, faptul că evitarea fiscală există în Moldova și că mulți dintre clienții lor vor fi subiecți ai legislației privind prețurile de transfer, care a intrat în vigoare în 2024.

12. Misiunea de asemenea s-a întâlnit cu reprezentanții Biroului de Asistență Tehnică (BAT) a Trezoreriei SUA și ai Agenției Fiscale Suedeze. BAT al SUA se concentrează pe instruirea în materie de impozitare internațională și RGAE. BAT a acordat asistență SFS în setarea programelor de revizuire a calității și de investigare penală. Modernizarea sistemului TI a fost subiectul unei misiuni ulterioare efectuate de Trezoreria SUA pentru definirea domeniului de acoperire, ce a fost planificată pentru decembrie 2024. Agenția Fiscală Suedeză s-a concentrat pe schimbul de informații (SDI) și pe implementarea Standardului comun de raportare și a Raportării pentru fiecare țară în parte. Alte subiecte se referă la instruirea în materie de leadership, egalitatea de gen și deservirea contribuabililor.

III. Observațiile din cadrul evaluării

13. În cursul evaluării controlului au fost identificate o serie de bune practici. SFS ia foarte în serios rolul său de promovare a conformării benevole și a implementat multe inițiative pentru a se asigura că contribuabilii sunt conștienți de obligațiile ce le revin conform legii. Alte aspecte pozitive includ:

- Transparență cu publicarea informațiilor pe pagina web, cu scopul de a asista contribuabilii să se conformeze.
- O bună segregare a sarcinilor, unele măsuri bune de integritate, cum ar fi declarațiile de avere pentru angajații SFS.
- Investiția în adoptarea eforturilor globale pentru a gestiona mai bine conformarea, inclusiv BEPS, SDI, Schimbul automat de informații (SADI).
- Sunt utilizate atât metodele directe de control, cât și cele indirecte.
- Adoptarea unui program de conformare, care începe să introducă elementele abordării MRC moderne.
- Procesul de control conține multe din elementele-cheie ale bunelor practici, inclusiv interviul și un tur al sediului, documente de lucru standardizate, manualul de control pe care să se bazeze inspectorii.

14. Restul raportului se va concentra asupra domeniilor din cadrul programului de control care ar avea de beneficiat ca urmare a consolidării în sensul alinierii la bunele practici. Având în vedere faptul că controlul este doar unul din tratamentele posibile, pe care le are la dispoziție o administrație fiscală pentru gestionarea conformării, este important de asigurat că riscurile sunt prioritizate și cuantificate și ulterior de elaborat o strategie de gestionare a riscurilor prin susținerea conformării benevole și/sau coerciție. O combinație potrivită de tratamente, în care cele mai grave riscuri sunt abordate prin control sau investigații penale, va fi foarte valoroasă pentru administrație, deoarece astfel tratamentul aplicat este adaptat la gradul de risc, ceea ce înseamnă că se utilizează cel mai efektiv tratament din perspectiva costurilor.

A. Conformarea și rolul controlului

15. Administrațiile fiscale moderne adoptă programe MRC structurate, care le permit să își direcționeze resursele spre cele mai mari riscuri⁵. SFS a înregistrat progrese substanțiale în elaborarea unui program de conformare, care reflectă o serie de bune practici ce au fost menționate în timpul DC acordate anterior. Cu toate acestea, sunt necesare eforturi suplimentare în vederea extinderii actualului program de conformare pentru a acoperi mai multe activități de control, iar principalele aspecte care necesită atenție sunt listate în Tabelul 3.

⁵ Administrarea veniturilor: Managementul riscurilor de conformare: Cadrul general pentru impulsionearea performanței veniturilor, Betts, FMI, [Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance](#)

Tabelul 3. Principalele tranziții necesare în managementul riscurilor de conformare în SFS

De la	Către
Axare pe conformarea benevolă	Axare echilibrată între conformare benevolă și forțată
Utilizare foarte limitată a măsurilor punitive	Utilizarea efectivă a măsurilor punitive, inclusiv a sancțiunilor și a urmăririi penale
Vizite consultative în persoană care sunt laborioase, chiar și pentru contribuabilii cu risc redus	Opțiuni de tratament de tip unu-la-mai-mult, inclusiv: Campanii mass-media Ghiduri educaționale care explică erorile frecvente Scrisori țintite și apeluri de ieșire
Rapoarte narative lungi privind performanța	Rapoarte de informații de gestiune scurte, structurate și vizuale
Urmărirea rezultatelor și a activităților	Urmărirea efectelor și a impactului inițiativelor
Selectarea domeniilor prioritare pe baza ponturilor primite de la public	Selectarea domeniilor prioritare pe baza unei analize cuprinzătoare a riscurilor
Guvernanță limitată a agendei MRC	Agendă structurată determinată de un comitet MRC
Stabilirea scorului de risc în mod manual	Sistem automatizat de gestionare a riscurilor, ce încorporează regulile de risc și stabilirea scorului de risc

16. Activitățile de control nu sunt valorificate ca parte a unui program MRC mai amplu. În schimb, controlul este efectiv privit ca o funcție oarecum izolată, în afara programului mai larg de gestionare a riscurilor, și doar foarte puține controale sunt bazate pe programul de conformare. Unele dintre principalele lacune, care minimizează valoarea controalelor în calitate de instrument de gestionare a riscurilor, sunt enumerate în Caseta 1.

Caseta 1. Lacunele în valorificarea controlului ca parte a unui program MRC mai amplu

- Programul de control nu este încorporat în programul de conformare, ci este privit ca un program separat, de sine stătător.
- SFS nu a adoptat o strategie explicită de coerciție.
- Proiectele de control nu sunt utilizate pentru a îmbunătăți conformarea în anumite sectoare, ca parte a unui program mai amplu de îmbunătățire a conformării.
- Indicatorii de performanță se axează pe urmărirea rezultatelor și activităților, și nu a efectelor și a impactului pe care îl au controalele asupra modului în care se comportă contribuabilii.
- Doar o foarte mică minoritate de controale sunt bazate pe riscuri.
- Nu există o acoperire eficace a contribuabililor- persoane fizice.
- Constatările controalelor nu sunt utilizate pentru a influența conformarea contribuabililor (de exemplu prin publicarea de ghiduri privind erorile frecvente).

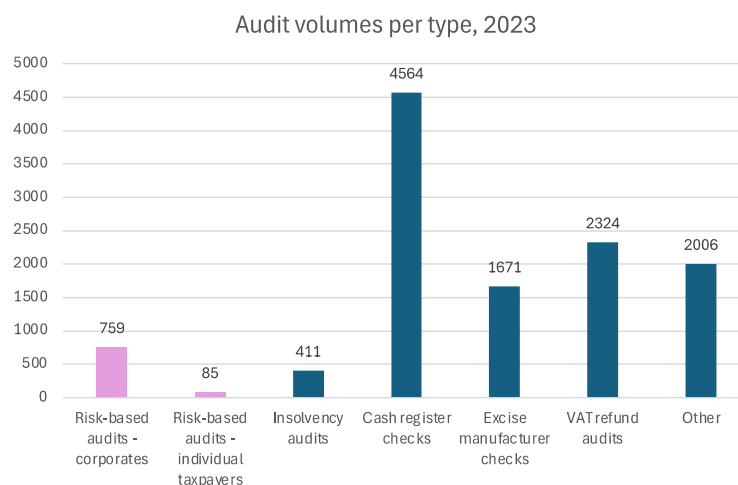
17. Se pune un accent puternic pe „conformarea benevolă” și un accent slab pe măsurile punitive ceea ce limitează valoarea controalelor în calitate de instrument MRC. Deși măsurile de conformare benevolă sunt importante, acestea sunt efective numai dacă sunt utilizate ca parte a unei strategii mai ample de îmbunătățire a conformării. Experiența internațională evidențiază importanța unei amenințări credibile de detectare a neconformării, în combinație cu un cadru punitiv suficient de sever încât, de fapt, să schimbe comportamentul contribuabililor. Aceste elemente lipsesc aproape cu desăvârșire în strategia SFS. În schimb, SFS, în mod explicit, își concentrează eforturile pe asigurarea „conformării voluntare”. În diversele sale documente strategice și analitice, este menționat că ⁶, „*Serviciul Fiscal de Stat are nu scopul de a aplica sancțiuni, ci de a stabili relații de parteneriat, bazate pe încredere și sprijin*”

⁶ De exemplu, raportul privind costurile în raport cu beneficiile aferente abordării de conformare benevolă; Programul de conformare; strategiile privind agricultura, agenții de schimb valutar, spălătoriile auto, restaurantele; și fapt confirmat în interacțiunile cu SFS.

reciproc, care va duce la reducerea unui număr considerabil de încălcări". Pentru ca controalele să fie un instrument eficace de gestionare a conformării, trebuie să existe o strategie explicită de constrângere și un regim punitiv cu impact.

18. Doar un mic procent din activitatea de control se axează pe cazuri bazate pe riscuri. În schimb, majoritatea cazurilor de control - aproximativ 93% - sunt „neplanificate”, având la origine verificări privind utilizarea ECC (38 procente din controale), depunerea de cereri de restituire TVA (19 procente din activitatea de control), sunt declanșate de insolvență (3 procente din controale) și alte controale. Acest flux constant de controale „neplanificate” înseamnă că activitatea de control nu este direcționată în mod adecvat către situațiile în care există cele mai mari riscuri prin prisma veniturilor. Aceste alte activități de control ar trebui, în mod egal, să se bazeze pe un proces de evaluare a riscurilor, pentru a se asigura că sunt țintiți contribuabilii și aspectele care prezintă un risc disproporționat de înalt și pentru a elibera resursele de control în vederea concentrării lor pe cazurile selectate în baza riscurilor reale. Figura 2 arată volumul de controale în funcție de tipul de control.

Figura 2. Volumul controalelor per tip de control



Sursa: SFS, Calcululele personalului FMI

19. În același timp, activitățile de control sunt influențate de percepția răspândită privind nivelurile înalte de conformare la contribuabili mari și de concentrarea fermă asupra salariilor nedecarate, ce sunt plătite în numerar. Experiența internațională sugerează că venituri fiscale potențiale semnificative sunt expuse riscurilor nu numai datorită companiilor mari și multinaționale și persoanelor fizice cu averi nete mari (PFANM), ci și datorită trusturilor sau fiduciei, organizațiilor non-profit și zonelor economice libere. În același timp, contribuabilii mari au mai multe oportunități din perspectiva planificării fiscale, avându-se în vedere mutarea profiturilor, erodarea bazei de impozitare, prețuri de transfer, sub-capitalizare etc. De asemenea, administrațiile fiscale acordă din ce în ce mai multă atenție porțișorilor pentru potențiala evaziune și evitare create, de exemplu, prin transferurile de cripto-monedă și de active digitale. Pentru detectarea evaziunii și a evitării în astfel de situații sunt necesare norme mai diferite privind riscurile și tehnici de control mai sofisticate, precum și o acoperire mai amplă prin analize. Aceste domenii de interes, care sunt mai sofisticate, în prezent nu sunt luate în considerare nici în cadrul programului de conformare, nici în cadrul programului de control.

20. Este puțin probabil ca măsurile punitive existente să fie efective în ceea ce privește abordarea comportamentului istoric sau influențarea comportamentului contribuabililor în viitor.

Adică, sancțiunile per caz se cifrează la sume relativ nesemnificative (în medie la 119.000 MDL, din care 33.000 sunt reduse pentru plata timpurie). În cele din urmă, doar aproximativ 36 la sută din valoarea sancțiunilor aplicate – 35.947.000 MDL - au fost plătite (2 milioane USD.) Cadrul punitiv ar trebui să fie revizuit în vederea identificării punctelor slabe din legislație sau a deficiențelor din perspectiva aplicării legii, pentru a se asigura că sancțiunile sunt utilizate în așa mod încât efectiv să influențeze comportamentul contribuabililor. A se vedea Tabelul 4 pentru detalii adiționale.

Tabelul 4. Sumele sancțiunilor aplicate, reduse și achitate (MDL)

Tipul impozitului	Total	Media per caz
Impozite suplimentar calculate	272.929.000	335.000
Sanctiuni aplicate	97.447.000	119.000
Suma sancțiunilor reduse	27.476.000	33.000
Suma sancțiunilor achitate	35.947.000	44.000

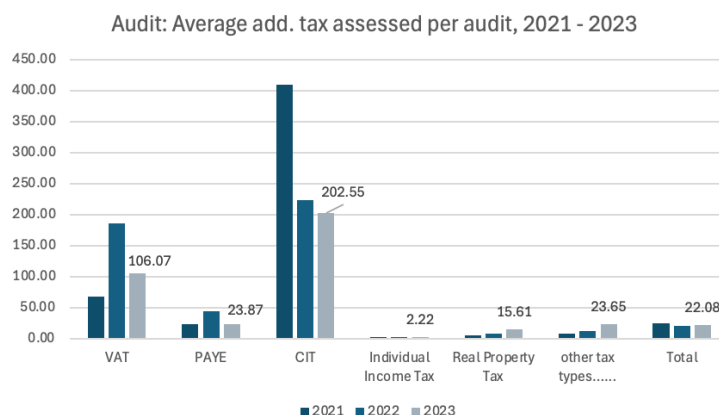
Sursa: SFS, Calculele personalului FMI

21. Având în vedere axarea limitată asupra selectării cazurilor pe baza riscurilor, analiza cost-beneficii⁷ sugerează că randamentul investițiilor (RI) aferente activităților de control este redus.

Îngrijorător este faptul că se atestă o reducere a impozitelor suplimentar calculate per control (Figura 3). Datele indică că controalele au generat venituri fiscale suplimentar calculate în sumă de 567.000 MDL – adică în medie 482 MDL per control reușit (26 USD). Doar 30% din valoarea acestor sume calculate în rezultatul controlului sunt, de fapt, achitate (în medie, 148 MDL per control). Astfel, nu doar rezultatele controalelor sunt slabe și în descreștere, dar și sumele suplimentar calculate nu sunt plătite. Ar trebui de efectuat o analiză cuprinzătoare privind RI pentru fiecare dintre diferitele tipuri de controale care sunt efectuate. Totodată, ar trebui să fie evaluată integritatea datelor, deoarece misiunii i-au fost prezentate sume diferite referitoare la impozitele suplimentar calculate. După cum s-a menționat mai sus, un calcul utilizează 567.000 MDL, în timp ce datele furnizate la începutul misiunii indică cifra de 497.000 MDL drept sume a impozitelor determinate pentru 2023.

⁷ A se vedea Practicile cu impact de management al riscurilor de conformare, aprilie 2024, Telita Snyckers

Figura 3. Valoarea medie a impozitelor suplimentar calculate per control, pe tip de impozit



Sursa: SFS, Calculele personalului FMI

22. În vederea majorării RI este necesar de concentrat asupra sectoarelor și contribuabililor cu risc sporit și de redus numărul de interacțiuni, care au impact limitat, cu contribuabilii cu riscuri mici.

Opțiunile de răspuns la risc, care sunt considerate eficace, în raport cu contribuabilii și problemele cu riscuri reduse, tind să includă opțiuni de tratament de tip unul-la-mai-mult, cum ar fi campanii mass-media, ghiduri privind erorile frecvente și scrisorile țintite. Activitatea de control, fiind în sine un răspuns la risc care necesită mai multe resurse de forță de muncă, costuri mai mari și axată pe randament, este astfel rezervată pentru contribuabilii cu risc mai înalt.

23. SFS ar trebui să adopte un program de îmbunătățire a conformării la nivelul întregii organizații.

Un program de conformare explicit ar trebui să includă pașii ce reflectă modul în care SFS înțelege mediul său de lucru (de exemplu, prin intermediul unui proces structurat de scanare a mediului); procesul pe care îl urmează pentru a identifica, analiza și prioritiza riscurile pentru a se asigura că se concentrează asupra problemelor și contribuabililor potriviți; varietatea de opțiuni de tratament pe care se bazează pentru a reacționa la diverse riscuri; modul în care monitorizează și măsoară impactul variațiilor sale activități, precum și în ce măsură acestea influențează de fapt comportamentul contribuabililor. Un program de conformare⁸, de asemenea, ar trebui să includă detalii specifice referitoare la modul în care organizația răspunde la riscuri, în special în ceea ce privește modul în care intenționează să schimbe peisajul mai amplu, de exemplu, prin modificarea procedurilor pentru a reduce costurile de conformare sau povara; modul în care intenționează să schimbe comportamentul populației mai largi de contribuabili, de exemplu, prin campanii media sau scrisori specifice; și modul în care intenționează să țintească contribuabili specifici, luând în considerare comportamentul și atitudinea acestora față de obligațiile lor. Un aspect important este că programul de conformare trebuie să dirijeze majoritatea activităților de control.

24. Ca parte a elaborării programului de conformare, ar trebui de luat în considerare o evaluare a riscurilor identificate de SFS și de alte țări. Salariile nedeclarate sunt considerate o problemă semnificativă, iar SFS investește masiv în abordarea acestui risc prin intermediul controalelor. O abordare mai sistemică ar

⁸ A se vedea Notele tehnice și Manualele FMI, *Managementul riscurilor de conformare: Dezvoltarea planurilor de îmbunătățire a conformării*, Brondolo, Chooi, Schloss și Siouclis, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2022/03/18/Compliance-Risk-Management-Developing-Compliance-Improvement-Plans-515263>

putea duce la rezultate mai bune prin dezvoltarea unei game de tratamente în dependență de cât de semnificative sunt impozitelor sub-achitate și prin adoptarea unei abordări mai globale de gestionare a conformării. Întâlnirile cu grupurile de contribuabili și cu asociațiile industriale ar putea fi utilizate pentru a promova conformarea benevolă. Față de cei care refuză să se conformeze ar putea fi aplicate sancțiuni mai severe. Alte probleme de conformare frecvente includ zonele economice libere, organizațiile non-profit și trusturile sau fiduciar. SFS ar trebui să ia în considerare evaluarea gradului de risc pentru fiecare problemă și să determine dacă ar trebui de elaborat un plan de îmbunătățire a conformării pentru a gestiona riscurile.

Recomandări

- Adoptarea unui program de îmbunătățire a conformării cuprinzător și unic la nivel de SFS, care să includă un accent mai mare pe selectarea cazurilor de control în funcție de riscuri, până în mai 2025.
- Analizarea modalităților de a influența salariile nedeclarate mai degrabă pe bază sistemică, proactivă, în loc de utilizarea controlului ca instrument unic, până în octombrie 2025
- Elaborarea de planuri de îmbunătățire a conformării pentru zonele economice libere, organizații non-profit și trusturi, până în iunie 2025.

B. Cadrul legislativ

25. Prevederile Codului fiscal referitoare la administrarea fiscală sunt inflexibile și nu oferă SFS atribuții discreționare de care are nevoie pentru a adopta pe deplin abordarea bazată pe riscuri. Bunele practici internaționale accentuează cât de important este ca administrația fiscală să fie receptivă și să dispună de flexibilitate pentru a își ajusta practicile operaționale în baza unei evaluări iterative a riscurilor. În schimb, SFS este constrâns de gradul înalt de specificitate a legislației primare, ceea ce este neobișnuit în practicile internaționale de legiferare.

26. Secțiunile Codului fiscal referitoare la administrarea fiscală includ detalii operaționale care, în mod normal, nu ar fi trebuit să fie incluse în legislația primară. Legislația referitoare la *politica fiscală* ar trebui să stabilească, de obicei, ce și *cu cât* se impozitează, vizează stabilirea structurii fiscale și atingerea unor obiective economice sau sociale. Dispozițiile referitoare la *administrarea fiscală*, prin contrast, în mod tipic definesc *în ce mod* sunt impozitele colectate, executate silit și gestionate. Bunele practici dictează ca prevederile de natură mai operațională (modul de punere în aplicare a normelor și principiilor, pragurile monetare etc.) să fie incluse în legislația secundară, cum ar fi regulamentele, care poate fi mai ușor modificată și ajustată pe măsură ce comportamentul contribuabililor se schimbă, riscurile evoluează și practicile de evaluare a riscurilor se maturizează. Codul fiscal din Moldova le comasează pe cele două, limitând flexibilitatea și capacitatea de reacție în gestionarea conformării. Capitolul privind administrarea fiscală, de exemplu, include detalii operaționale precum praguri monetare, cotele accizelor pentru anumite poziții tarifare și detalii privind tipurile de metodologii indirecte de control ce pot fi utilizate.

27. Totodată, SFS cade sub incidența unui șir de prevederi legislative administrative, atât generice, cât și fragmentate, care nu țin seama de realitățile specifice fiscalității. Acest lucru restricționează capacitatea sa de a implementa practicile internaționale și de le a urma. Exemple de asemenea probleme sunt detaliate mai jos.

28. Rescrierea Codului fiscal, care este în curs de realizare, oferă oportunitatea de a alinia mai bine dispozițiile legislative privind administrarea fiscală la bunele practici internaționale. Legislația primară ar trebui să conțină cadrul legal esențial și principiile generale, în timp ce legislația secundară și reglementările operaționale ar trebui să acopere detaliile tehnice, procesele administrative și standardele specifice necesare pentru implementarea efectivă a legii. Deși SFS nu controlează în mod direct legislația, acesta influențează și ar trebui să influențeze elaborarea legislației atunci când legislația existentă nu corespunde bunelor practici și ar trebui să pledeze pentru schimbări.

Revizuirea sferei de aplicare a Legii 131 privind controlul de stat

29. Legea privind controlul de stat este necuvenit de limitată, restricționează practicile eficiente de control fiscal și este contrară bunelor practici internaționale. Legea prevede o serie de bune practici (inclusiv cerința ca verificările și controalele să se bazeze pe riscuri și importanța unui proces de riscuri transparent). Cu toate acestea, legea dată este doar parțial aplicabilă SFS, și anume în ceea ce privește „înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor în Registrul de stat”, (art. 1 alin. 4). Legea conține cerințe administrative restrictive care nu ar trebui să fie aplicabile SFS și care nu sunt aliniate la bunele practici. Printre acestea se numără cerința de a publica planul anual de controale până la data de 31 decembrie a anului ce precedă anul vizat și de a publica denumirile contribuabililor care urmează să fie controlați ca parte a programului de controale planificate (împreună cu scorurile lor de risc).

30. Este improbabil ca publicarea detaliilor referitoare la contribuabilii ce urmează să fie supuși controlului să aibă un impact pozitiv asupra conformării contribuabililor și probabil că prin aceasta se încalcă drepturile lor la confidențialitate și corectitudine. Bunele practici internaționale pot include publicarea detaliilor privind contribuabilii care au fost *condamnați*, dar nu se extind asupra contribuabililor care abia urmează să fie controlați. Totodată, aspectul dat este probabil contrar dispozițiilor art. 226 din Codul fiscal privind confidențialitatea contribuabililor.⁹ În același timp, aceasta permite contribuabililor, ce nu se conformează, să știe cu tocmai 12 luni în prealabil dacă vor fi controlați, permițându-le să continue să acționeze cu impunitate dacă denumirile lor *nu* figurează pe lista anuală de controale. Faptul că SFS este limitat la efectuarea controalelor în cazurile selectate cu un an înainte reduce, și mai mult, flexibilitatea sa în abordarea riscurilor emergente, care este un principiu fundamental din bunele practici. SFS ar putea totuși să își îndeplinească obligațiile [în temeiul art. 8 din Legea privind controlul de stat și al art. 216 alin. (12) din Codul fiscal] de înregistrare a controalelor sale în Registrul de stat al controalelor, în termen de cinci zile lucrătoare înainte de începerea unui control.

31. Prejudiciul ce poate fi potențial adus contribuabililor de această abordare nu poate fi supraestimat. Confidențialitatea contribuabililor este un canon fundamental al administrării fiscale. Faptul că un contribuabil este selectat pentru control - chiar și în baza unui proces fundamentat pe riscuri - nu demonstrează neconformarea sau infracționalitatea. Pe de altă parte, în contextul actual, doar aproximativ 50% din aceste cazuri sunt rezultative; astfel avem un număr substanțial de contribuabili ale căror detalii au fost publicate, dar în privința cărora nu s-au constatat ulterior încălcări. Practica dată poate fi foarte prejudiciabilă pentru contribuabili, mai ales atunci când nu există nicio publicare ulterioară subsecventă în privința acelor contribuabili în cazul cărora nu s-au constatat încălcări. Publicarea scorului de risc, alături de detaliile contribuabilului, nu

⁹ Art. 226 din Codul fiscal: Confidențialitatea 11) Orice informație primită de Serviciul Fiscal de Stat este tratată ca secret fiscal. Serviciul Fiscal de Stat poate dezvălui informații în procedurile judiciare publice sau pe baza estimării veniturilor. Rezultatele controlului fiscal pot fi publicate numai după expirarea tuturor contestațiilor.

servește unui scop adițional și, pur și simplu, expune SFS la contestații suplimentare sub aspect de drept administrativ.

32. SFS ar putea în continuare obține aceleași rezultate - și chiar mai multă transparență - fără a publica detaliile contribuabililor care urmează să fie controlați. SFS a menționat două motive principale pentru publicarea detaliilor contribuabililor: se pretinde că acest lucru sporește transparența și că acordă contribuabililor suficient timp pentru a se pregăti de un control. Transparența este importantă, dar poate fi ușor realizată într-o manieră și mai eficientă prin publicarea detaliilor despre abordarea SFS privind MRC, a detaliilor privind *riscurile*-cheie asupra cărora SFS intenționează să se concentreze, a erorilor și problemelor frecvente detectate în anumite sectoare și a rezultatelor programului său de control. Abordarea respectivă asigură suficientă transparență pentru a oferi contribuabililor o anumită siguranță că activitatea de control este orientată către cele mai mari riscuri și că nu este arbitrară sau susceptibilă de manipulare. SFS ar putea adopta adițional o practică simplă de notificare a contribuabililor cu suficient timp înainte de efectuarea unui control cuprinzător, ceea ce ar permite atingerea celui de-al doilea obiectiv pe care îl urmărește prin publicarea listei anuale de controale. SFS ar trebui să înlocuiască publicarea denumirilor contribuabililor ce urmează să fie supuși controlului, cu detalii despre aspectele pe care SFS se va concentra în materie de conformare, precum și cu informații despre erorile frecvente.

Balansarea controalelor neplanificate și a celor bazate pe riscuri

33. SFS efectuează o gamă largă de verificări și controale care nu sunt bazate pe riscuri, dar care sunt aparent obligatorii conform legii. Asemenea chestiuni în mod tipic nu țin de politica fiscală, ci sunt de natură administrativă și administrațiile fiscale dispun de discreția de a aloca resurse pe baza evaluărilor iterative ale riscurilor. Istoric, doar o minoritate foarte mică a activităților SFS legate de control sunt bazate pe riscuri (numai cinci procente din controale sunt controale cuprinzătoare bazate pe riscuri)¹⁰. Numărul de controale „neplanificate”, aparent impuse de legislație (de exemplu, cererile de restituire TVA, petițiile din partea publicului și solicitările organelor de drept), diluează fundamental capacitatea SFS de a răspunde la cazurile cu risc sporit. Pe lângă aceasta, SFS ar trebui să își revizuiască interpretarea legislației privind controalele în caz de insolvabilitate, care, de fapt, nu sunt impuse de legislație. SFS ar trebui să revizuiască în ce măsură legislația *de fapt* obligă la efectuarea controlului, de exemplu, în toate restituirile TVA și să introducă criterii de selectare a cazurilor de control bazate pe riscuri pentru restituirile de TVA.

Sanctiuni

34. Procedura prevăzută de lege privind determinarea sumei amenzilor ce urmează a fi aplicate este nejustificat de greoaie, în special pentru cazurile simple. Procesul actual este foarte laborios și consumă timp și permite un grad inutil de discreție. Nu sunt prevăzute amenzi în sume absolute, în schimb Codul fiscal prevede un diapazon cu valori minime și maxime pentru diferitele tipuri de încălcări (articolele 253-263). Exemplele sunt prezentate în Tabelul 5. În combinație cu caracterul manual al procesului, acest lucru poate duce la inconsecvențe în aplicarea amenzilor. În majoritatea administrațiilor fiscale, impunerea de sancțiuni standard pentru cazuri simple tinde să se facă prin intermediul unui sistem automatizat ce aplică un set clar de reguli și - prin utilizarea unui algoritm în care au fost încorporate diverse considerente – se aplică automat o amendă.

¹⁰ A se vedea de ex. *Consolidarea în continuare a programului de control și a sistemului de management al cazurilor de control*, Raport tehnic, ianuarie 2022, Patrick Faughnan.

Tabelul 5. Exemple de amenzi prevăzute de Codul fiscal din Moldova

Încălcarea	Amenda
Împiedicarea controlului fiscal	4 000 la 6 000 MDL
Neutilizarea echipamentelor de casă și de control	5 000 la 15 000 MDL
Transportul neautorizat de pasageri	5 000 la 15 000 MDL
Neprezentarea informației	3 000 la 5 000 MDL
Neținerea evidenței fiscale	40 000 la 60 000 MDL
Eschivarea de la calcularea sau plata impozitelor	80% la 100% din suma impozitelor
Neaplicarea timbrelor de accize	25 000 la 35 000 MDL
Bănci: neinformarea SFS despre deschiderea de către contribuabil a unui cont bancar în străinătate	4 000 la 6 000 MDL

Sursa: Codul fiscal, Sumarul echipei

35. Pentru cazurile mai complexe, în care automatizarea sancțiunilor poate fi o provocare, ar trebui de adoptat o listă de verificare clară, structurată și standardizată, cu sancțiuni graduale. Unica îndrumare substanțială din Codul fiscal prevede că ar trebui să se ia în considerație dacă „...există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului...”. Bunele practici includ adoptarea unor regimuri de sancțiuni graduale explicite, care impun, de obicei, sancțiuni ce cresc progresiv în funcție de gravitatea neconformării, de cuantumul venitului sub-declarat, de istoricul de conformare al contribuabilului, de cooperarea contribuabilului sau obstrucționare, de modul în care neconformarea a ieșit la iveală, de intenția contribuabilului (neglijență, fraudă etc.). Aceste regimuri de sancționare progresivă sunt concepute pentru a îmbunătăți conformarea fiscală prin sancționarea neconformării într-un mod proporțional cu gravitatea încălcării, încurajând în același timp corectarea promptă prin sancțiuni reduse pentru comportament cooperant.¹¹ Adesea se adoptă un cadru simplu - dar transparent – precum în exemplul din Tabelul 6. Astfel aplicarea de sancțiuni devine mai ușor de administrat și se face într-un mod mai transparent și mai coerent.

Tabelul 6. Exemplu de regim de sancționare simplificate și gradual

Comportament	Caz standard, procente	În caz de obstrucționare sau dacă încălcarea se repetă, procente
Sub-declarare substanțială	10	20
Neacordarea atenției rezonabile	25	50
Nu sunt motive rezonabile pentru poziția fiscală adoptată	50	75
Aranjament de evitare nepermis	75	100
Neglijență gravă	100	125
Evaziune fiscală intenționată	150%	200%

Alte lacune sau puncte slabe din cadrul legislativ

36. Termenele prevăzute în legislație referitoare la durata unui control sunt excesiv de limitate. Durata unui control fiscal la fața locului nu poate depăși două luni calendaristice în cazul contribuabililor

¹¹ A se vedea *Elaborarea regimurilor de majorări de întârziere și sancțiuni fiscale*, Nota tehnică a FMI privind legislația fiscală, 2019 [Designing Interest and Tax Penalty Regimes](#)

persoane juridice (art. 216) sau trei luni în cazul controlului la persoane fizice (art. 226). Deși există dispoziții privind prelungirea marginală a perioadelor respective, acestea sunt considerabil mai scurte decât termenele permise, în mod tipic, în alte administrații fiscale. Experiența internațională evidențiază faptul că controalele la companii mari, în special, necesită perioade de timp semnificativ mai îndelungate. Nu este, pur și simplu, posibil de abordat nivelul de complexitate întâlnită în cazul companiilor mari și a persoanelor fizice cu averi mari, în termenele prevăzute de Codul fiscal. SFS are nevoie de mai multă flexibilitate, îndeosebi în ceea ce privește efectuarea controlului în situații mai complexe.

37. Dispozițiile legislative care prevăd emiterea de soluții fiscale anticipate sunt diluate prin practici operaționale. În temeiul articolului 136 din Codul fiscal, contribuabilii pot solicita soluții anticipate, dar aproape niciodată nu o fac. Practic, SFS se consideră legat de toate răspunsurile documentate pe care le oferă contribuabililor, ceea ce rezultă în neutilizarea procesului mai formalizat de soluții anticipate. Un proces structurat de soluții anticipate prezintă mai multe avantaje pentru SFS, în special faptul că contribuabilii sunt obligați să furnizeze suficiente informații contextuale pe baza cărora se poate lua o decizie mai bine informată. SFS ar trebui să ia în considerare abandonarea procesului informal prin poșta electronică și să insiste ca contribuabilii să utilizeze procedura de soluție anticipată. SFS ar putea elimina costurile asociate solicitării unei soluții fiscale individuale, dacă aceste sunt considerate drept un obstacol în calea participării la proces.

38. Deși contribuabilii își pot corecta, în mod voluntar, erorile din declarațiile fiscale anterioare, SFS nu are un regim formalizat de dezvăluire voluntară. În conformitate cu articolul 236 din Codul fiscal, contribuabilii nu sunt amendați dacă își corectează greșelile înainte de efectuarea unui control. Deși prevederea dată poate fi considerată ca un instrument util, aceasta permite ca contribuabilul să ia în serios raportarea corectă a obligațiilor sale fiscale doar după ce a fost informat că va fi supus controlului în anul următor. SFS ar avea de câștigat de pe urma unui regim structurat și formal de dezvăluire voluntară. Programele de dezvăluire voluntară (PDV) reprezintă în sine oportunități oferite de administrații fiscale, prin care se permite contribuabililor, care anterior nu se conformau, să își corecteze situațiile fiscale în condiții specificate. Programele temporare vizează, în general, anumiți contribuabili (de exemplu, contribuabili cu active offshore nedeclarate), pe o durată determinată, pentru a soluționa o problemă specifică, în timp ce programele permanente sunt, în general, concepute pentru a oferi majorității contribuabililor posibilitatea de a participa în orice moment și nu au o dată de încheiere specificată. În mod tipic, în cadrul PDV țările nu renunță la impozitele datorate. Renunțarea la impozitele datorate ar reprezenta o formă de amnistie fiscală. Procesul dat oferă, de asemenea, oportunitatea de a aduna informații care să ajute SFS la identificarea altor contribuabili ce nu se conformează, a promotorilor și a schemelor menite să protejeze deținerile din offshore. Unele dintre considerentele aferente PDV sunt detaliate într-o publicație a FMI.¹² În cazul în care SFS va implementa un PDV, practica prin care se permite contribuabililor să se autocorecteze înainte de un control ar trebui să fie discontinuată.

Recomandări

- Înlocuirea practicii de publicare a detaliilor privind contribuabilii care urmează să fie controlați în anul următor cu transparența privind procesul mai amplu de gestionare a riscurilor, până în aprilie 2026.

¹² A se vedea Notele tehnice și Manualele FMI: Programe de dezvăluire voluntară — Considerații privind elaborarea, principiile și implementarea, [Voluntary Disclosure Programs — Design, Principles, and Implementation Considerations](#)

- Procesarea restituirilor TVA, verificărilor privind cazurile de insolvabilitate și echipamentele de casă și control doar pe baza evaluării riscurilor, până în decembrie 2026.
- Eliminarea procedurii legislative greoaie referitoare la stabilirea amenzilor pentru cazurile simple și automatizarea calculării amenzilor, până în decembrie 2025.
- Studiarea introducerii unui cadru de sancțiuni graduale pentru a ghida aplicarea amenzilor în cazurile mai complexe, până în decembrie 2025.
- Pledarea pentru eliminarea termenelor legislative privind finalizarea unui control, până în decembrie 2025.
- Examinarea eliminării procesului de decizie anticipată prin poșta electronică în favoarea procesului prevăzut de legislația actuală, până în iunie 2025.
- Evaluarea fezabilității introducerii unui regim de dezvoltare voluntară, până în decembrie 2025.

C. Organizarea, guvernanta și segmentarea contribuabililor

Organizarea

39. Administrațiile moderne sunt organizate pe bază funcțională, adesea cu segmentare pentru marii contribuabili. Modelele organizaționale frecvent observate în administrațiile fiscale includ o structură bazată pe tip de impozit (impozit pe venit, TVA), bazată pe segmente (contribuabili mari, mijlocii, mici) și bazată pe funcții (înregistrare, depunere, plată, raportare corectă, soluționarea disputelor). Modelul recomandat pentru majoritatea administrațiilor constă dintr-un model hibrid, ce presupune o structură bazată pe funcții, cu segmentare pentru marii contribuabili. Cu referire la segmentarea contribuabililor mari, este important să recunoaștem faptul că acestora le revine o parte semnificativă din încasările fiscale ale administrației, ceea ce justifică o monitorizare îndeaproape a conformării acestora. Mai multe informații despre diferitele modele pot fi găsite în modulul VITARA privind Structura organizatorică.¹³

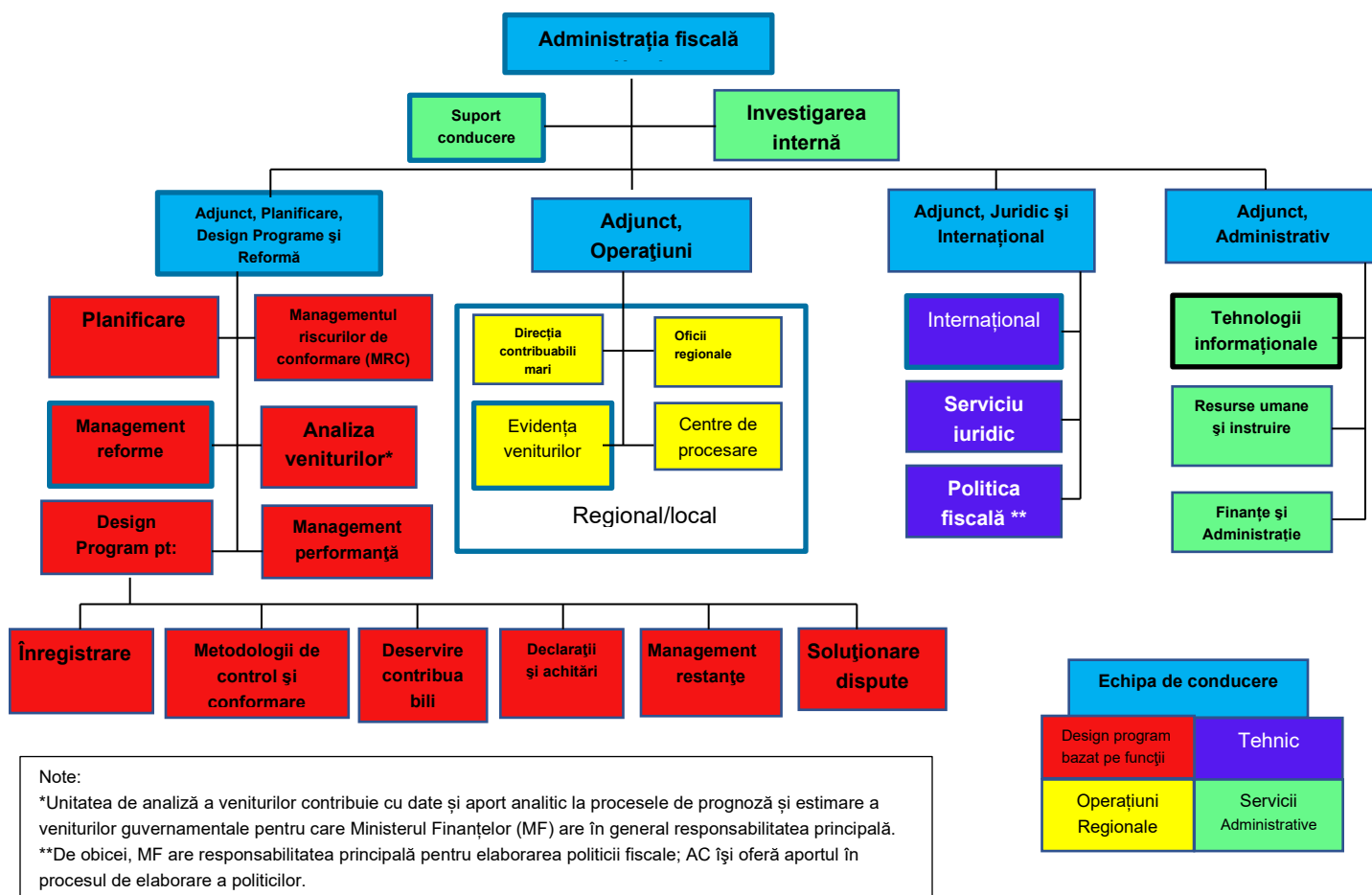
40. O serie de aspecte afectează modul în care ar trebui organizată administrația fiscală. Specializarea pe industrii și centrele de competențe, acolo unde este posibil, vor contribui la sporirea eficienței, deoarece lucrul poate fi realizat mai rapid de către personalul care cunoaște specificul de activitate a unui sector și care sunt riscurile frecvente. Segmentarea contribuabililor și segregarea sarcinilor, de asemenea, au un impact asupra modului în care administrația este structurată pentru a-și atinge obiectivele.

41. Ar trebui să existe o separare clară între AC și activitățile operaționale teritoriale. Activitățile AC ar trebui să se concentreze preponderent pe stabilirea direcției strategice a administrației, în timp ce teritoriile execută lucrul. Fără o asemenea planificare prospectivă, obiectivul de modernizare a administrației fiscale nu va fi realizat. Experiența multor alte țări a evidențiat faptul că, dacă se solicită personalului să desfășoare în același timp activități tipice aparatului central, dar și activități operaționale, funcțiile AC se deprioritizează și trec pe plan secundar, deoarece prevalează nevoile presante aferente așteptărilor

¹³ A se vedea Ghidul de referință VITARA: Organizarea <https://www.imf.org/en/Publications/Manuals-Guides/Issues/2024/08/07/VITARA-Reference-Guide-Organization-546316>

operaționale. În realitate, lucrul AC este realizat fie foarte târziu, fie deloc. După cum se vede în Figura 4, operațiunile regionale sunt ilustrate prin casetele galbene. Restul funcțiilor se referă la activitățile desfășurate de AC. Structura prezentată în Figura 4 descrie modelul recomandat pentru majoritatea administrațiilor, însă, în funcție de circumstanțele administrației, în el se pot face ajustări.

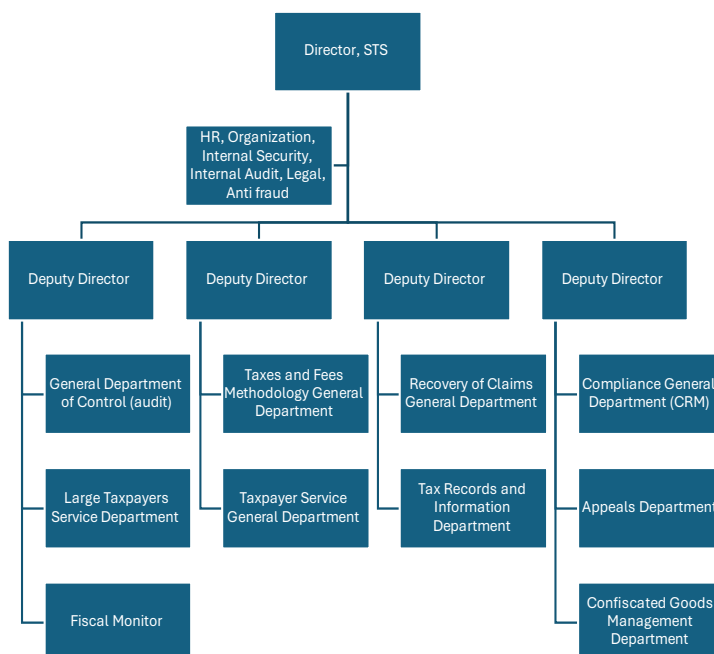
Figura 4. Structura organizatorică bazată pe funcții cu segmentare pentru marii contribuabili



42. Este important de notat că casetele ilustrează activitățile ce trebuie să fie realizate, dar nu este neapărat ca fiecărei activități să îi revină o subdiviziune organizatorică separată. În dependență de mărimea administrației fiscale, sunt necesare diferite niveluri de efort pentru a întreprinde o oricare activitate. Unele casete pot fi combinate pentru a reflecta resursele și capacitățile administrației fiscale, însă toate activitățile reprezentate în structura organizațională ar trebui să fie realizate.

43. Structura organizatorică a SFS se bazează în mare parte pe funcții. Structura organizatorică include patru directori adjuncți care raportează directorului. Funcțiile administrative și de serviciu ale SFS raportează, fiecare, direct directorului, întrucât legea limitează numărul de directori adjuncți. După cum se arată în Figura 5, există o segregare între control, MRC și contestații.

Figura 5. Structura organizatorică a SFS



44. Separarea între AC și operațiuni nu este evidentă în cadrul SFS. Existența personalului dedicat pentru realizarea activităților AC este critică pentru construirea viitorului SFS. În SFS nu se regăsește întregul spectru de activități ale AC. O listă cu rolurile și funcțiile aparatului central este prezentată în Anexa 2. Deși SFS stabilește așteptările de performanță anuală pentru teritorii, nu există o strategie globală pentru funcția de control, care ar putea îmbunătăți abordarea fracționară actuală, cu diferitele tipuri de controale. Resursele alocate teritoriilor rămân consecvente de la an la an, indiferent dacă riscurile s-au modificat. După cum a fost recomandat mai sus, ar trebui să fie elaborat un program de îmbunătățire a conformării care să identifice principalele riscuri de conformare, să ia în considerare metodele ce urmează să fie utilizate pentru a promova conformarea sau metodele de coerciție și să evidențieze obiectivele care urmează să fie atinse în următorii trei până la cinci ani pentru a sprijini SFS în îndeplinirea scopurilor și obiectivelor sale generale. SFS ar trebui să ajusteze structura sa organizatorică pentru a separa funcțiile AC de activitățile operaționale.

Gestionarea contribuabililor mari

45. Ar trebui de restabilit concentrarea centralizată asupra marilor contribuabili prin intermediul unei direcții contribuabili mari (DCM). Atunci când a fost înființată, DCM acoperea toate cele patru obligații de conformare și avea o viziune de ansamblu asupra nivelurilor de conformare ale segmentului dat. Discontinuuarea activității sub forma DCM inițiale s-a datorat unei serii de rezultate de nivel scăzut aferente controalelor efectuate la marii contribuabili, iar segmentul dat nu a fost considerat un domeniu de risc prioritar în materie de conformare. Drept consecință, funcțiile de asigurare a conformării marilor contribuabili au fost împărțite în două. Funcțiile ce se referă la depunere și plată se raportează Direcției deservirea

contribuabililor, iar funcția de control se află acum în cadrul Direcției generale control (DGCF), având două echipe dedicate controlului marilor contribuabili.

46. Abordările de control anterioare ale DCM, utilizate în privința acestor contribuabili sofisticăți, nu erau axate pe domeniile cunoscute de risc material de evitare fiscală. În primul rând, bunele practici referitoare la contribuabilii mari complecși impun luarea în considerare a tranzacțiilor cu părți afiliate ale întregului grup de companii, atât la nivel național, cât și la nivel global. În al doilea rând, în ceea ce privește riscurile de conformare, accentul se pune în mod tipic pe principalele tehnici de planificare fiscală și de evitare fiscală utilizate de marii contribuabili, în special în cazul în care pot fi exploatare lacunele legislative. Accentul pus pe verificarea și revizuirea acurateții registrelor și a evidenței contabile ale unui contribuabil mare nu va duce, în general, la detectarea neconformării substanțiale, deoarece acești contribuabili dispun de controale interne foarte robuste. Majoritatea autorităților fiscale își centrează activitatea și controalele bazate pe riscuri pe înțelegerea planificării fiscale complexe a afacerilor, care derivă din tranzacțiile lor anormale majore și utilizarea lacunelor sub aspect de evitare fiscală. În alte autorități fiscale, acestea de regulă au generat rezultate foarte mari aferente controalelor, deși au fost adesea urmate de niveluri de contestații cu privire la interpretarea legii.

47. Bunele practici indică faptul că DCM ar trebui să fie responsabilă pentru toate funcțiile legate de gestionarea conformării contribuabililor din cadrul segmentului de contribuabili mari. Acestea ar include dezvoltarea unei strategii pentru segmentul contribuabililor mari, care să cuprindă o echilibrare dintre servicii și activități coercitive în baza gradului de risc identificat, identificarea datelor ce ar trebui colectate de la marii contribuabili, efectuarea de analize în privința riscurilor, gestionarea resurselor dedicate segmentului de contribuabili mari, raportarea rezultatelor și evaluarea succesului DCM în îndeplinirea obiectivelor sale.

48. În cadrul discuțiilor au fost abordate mai multe domenii de potențială evitare fiscală în Moldova în contextul contribuabililor mari și complecși. În general, contribuabilii mari vor încerca să exploateze domeniile din legislația fiscală în care există loc de discreție (zonele gri) și domeniile în care sunt oferite facilități fiscale, atât din punct de vedere național, cât și în cazul în care asemenea condiții există și în alte jurisdicții fiscale de peste hotare. Unele domenii de evitare fiscală abordate în cadrul discuțiilor, din perspectiva Republicii Moldova, au inclus mutarea profiturilor între țări de către companiile multinaționale; utilizarea zonelor economice libere pentru a muta profiturile la nivel național; parcurile TI naționale cu rate de impozitare mai mici; și diverse facilități fiscale prevăzute în lege.

49. Recent, în Moldova au fost introduse serie de reforme legislative pentru a sprijini SFS în abordarea aranjamentelor complexe de evitare fiscală. Acestea includ: utilizarea RGAE, care ia în considerare raționamentul comercial al aranjamentelor. RGAE este un instrument critic pentru combaterea aranjamentelor de evitare fiscală, întrucât RGAE desconsideră forma juridică și ia în considerație fondul aranjamentelor. Până în prezent, acest instrument încă nu a fost utilizat în Moldova; și noua lege privind prețurile de transfer, cu îndrumare, care vor intra în curând în vigoare pentru a aborda transferul transfrontalier de profituri aferente produselor și serviciilor între părți afiliate.

50. DCM ar trebui să utilizeze Cadrul de diferențiere a riscurilor (CDR) pentru a clasifica întreaga lor populație de contribuabili și pentru a se asigura că sunt verificați contribuabilii cu cel mai mare risc. Majoritatea cazurilor selectate pentru control ar trebui să fie constituită din contribuabili cu risc ridicat și mediu, conform clasificării în CDR. Cadrul respectiv (a se vedea Anexa 4) ar ajuta DCM în mare măsură la

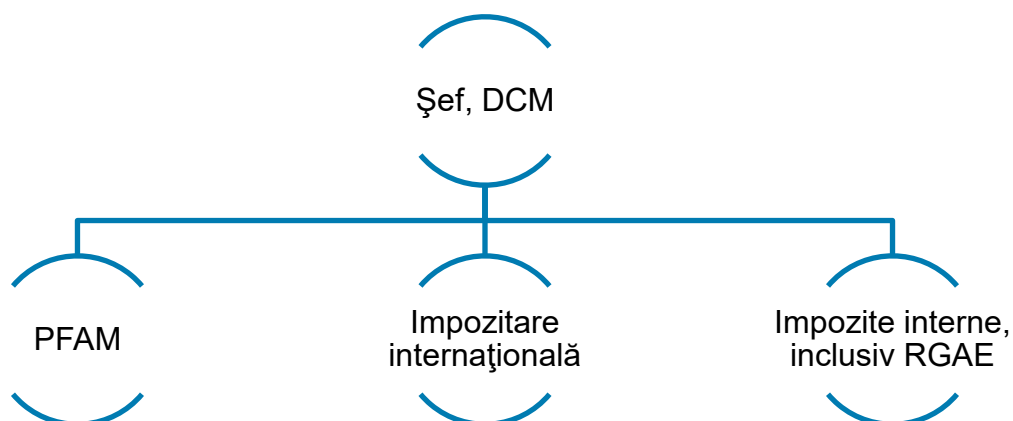
prioritizarea controalelor pentru alocarea cazurilor cu cel mai mare risc. A se vedea Anexa 3 pentru mai multe detalii privind principiile și operațiunile CDR. Acest lucru va necesita o mică unitate separată în cadrul Direcției generale conformare (DGC) sau în cadrul DCM pentru a dezvolta CDR și clasificările aferente. Metodologiile diferite și considerațiile aplicabile pentru contribuabilii mari necesită sprijin specializat în domeniul riscurilor de conformare.

51. Introducerea de noi reforme și accentul pus pe mecanismele de evitare a obligațiilor fiscale vor necesita o analiză mai aprofundată, pe sectoare, privind activitatea contribuabililor. Înainte de a începe activitatea de control, multe autorități fiscale organizează ateliere de lucru detaliate pentru „înțelegerea afacerilor” celor mai riscanți contribuabili mari, în scopul identificării riscurilor fiscale materiale. Atelierele de lucru se desfășoară utilizând o serie de procese disciplinate, concepute pentru a atinge obiectivul de identificare a domeniilor de risc material de planificare fiscală și de evitare fiscală semnificativă. În cadrul atelierului se dezvoltă metodologia prin colectarea surselor-cheie (de exemplu, informații fiscale, financiare, de la terți, informații sectoriale și informații din surse publice) și construirea unui profil de risc inițial. Procesul atelierului este ulterior susținut de implicarea experților relevanți (de exemplu, experți în raportare financiară, experți în domeniul riscurilor, experiențele anterioare ale inspectorilor și utilizarea experților din industrie); ceea ce duce la îmbunătățirea calității lucrului, a profilului de risc și identificarea unor domenii clare de verificare. O asemenea abordare poate necesita unele modificări în practicile de lucru actuale aplicate față de această populație de contribuabili.

52. Având în vedere complexitatea riscurilor în cadrul controlului, este justificată specializarea pe bază de probleme de conformare. Odată cu introducerea noii legislații referitoare la RGAE și prețurile de transfer, precum și ținând cont de participarea SFS la Cadrul incluziv BEPS, este justificată specializarea în aceste sarcini de lucru complexe. În prezent, există o echipă dedicată care se ocupă de persoanele fizice cu averi mari (PFAM) și o alta de contribuabilii mari, deși ambele subdiviziuni fac parte din Direcția generală control. Ar trebui să se asigure instruirea privind tehnicile de evitare a impozitelor și elaborarea profilurilor de risc.

53. După implementarea focalizării organizaționale centrale pe segmentul marilor contribuabili sub formă de DCM, se poate realiza specializarea. Pot fi create echipe separate, specializate în PFAM, impozitare internațională și probleme interne, inclusiv RGAE, care să fie direct subordonate șefului DCM. Figura 6 prezintă structura organizatorică care maximizează specializarea. Fiecărei echipe i se va atribui numărul necesar de inspectori de control pentru a aborda volumul de lucru curent. SFS poate începe cu personalul existent, care realizează activitatea dată, și să îi aloce DCM. Pe măsură ce riscurile din fiecare dintre aceste domenii vor fi mai bine înțelese, resursele pot fi transferate sau ajustate corespunzător.

Figura 6. Structura posibilă a DCM



54. Echipa misiunii consideră că restabilirea DCM este o prioritate-cheie, însă conducerea SFS crede că organizația lor este prea mică pentru a susține o DCM. Echipa misiunii consideră că „abordarea” față de gestionarea conformării este o chestiune mai critică care susține necesitatea unei DCM. În cazul contribuabililor mari, principalele riscuri derivă din activitățile lor de planificare fiscală. În cazul contribuabililor mici și, într-o mai mică măsură, contribuabililor mijlocii, riscurile sunt adesea legate de veniturile nedeclarate, ceea ce necesită abordări de control diferite pentru a detecta sub-declararea veniturilor. Faptul că toate segmentele de contribuabili sunt gestionate de aceeași subdiviziune organizațională ar putea să nu permită specializarea necesară pentru abordarea riscurilor din segmentul contribuabililor mari. Având în vedere numărul redus de resurse, SFS este încurajat să își dedice resursele limitate celui domeniului ce prezintă cel mai mare risc relativ pentru venituri, care, potrivit experienței altor țări, este segmentul marilor contribuabili.

55. Deși situația finală dorită, din perspectiva bunelor practici, este reînstituirea unei DCM, se recunoaște faptul că ar putea fi nevoie de ceva timp pentru a realiza tranziția. Există diverse opțiuni care s-ar putea dovedi mai reușite în identificarea și abordarea riscurilor materiale de conformare din cadrul segmentului mare, menținând în același timp structura organizațională actuală. Aceste opțiuni sunt analizate mai jos. Structura organizațională ar rămâne aceeași, cu inspectori de la control contribuabili mari rămânând în cadrul a două echipe specializate, sub conducerea Direcției generale control.

- Opțiunea 1 ar fi elaborarea unui plan de îmbunătățire a conformării (PÎC)¹⁴ pentru segmentul marilor contribuabili. Acesta ar prezenta diversele tratamente ce urmează să fie utilizate pentru abordarea riscurilor identificate. PÎC ar fi elaborat prin intermediul subdiviziunii de riscuri de conformare, în consultare cu conducătorii responsabili de eforturile de deservire și de coerciție legate de contribuabili mari. Acest lucru ar permite utilizarea unei abordări bazate pe riscuri, cu toate că prestarea de servicii și activitățile de coerciție ar fi efectuate de două grupuri separate.
- Opțiunea 2. Responsabilii domeniilor funcționale (servicii și coerciție) ar raporta unui comitet de supraveghere din cadrul SFS care ar stabili prioritățile sub aspectul riscurilor ce trebuie abordate, ar lua

¹⁴ Managementul riscurilor de conformare: Elaborarea planurilor de îmbunătățire a conformării, FMI 2022, Brondolo ș.a [Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans](#)

decizii privind alocarea resurselor și ar evalua rezultatele diferitelor activități legate de marii contribuabili. În funcție de circumstanțele SFS, ar putea fi dezvoltate și alte variații ale acestui model. FMI ar putea asista SFS în explorarea ulterioară a acestor opțiuni și oferi consultanță cu privire la modul de instituire a acestor mecanisme de gestionare.

56. Definiția actuală a segmentului de contribuabili mari ar trebui revizuită. În prezent există aproximativ 500 de contribuabili, iar criteriile pe baza cărora se face includerea în segmentul de contribuabili mari se bazează preponderent pe cifra de afaceri. Segmentul de contribuabili mari, conform definiției actuale, reprezintă mai puțin de 40 la sută din încasările totale de venituri. Practica internațională sugerează că segmentul de contribuabili mari ar trebui să reprezinte între 65 și 80 la sută din încasările totale de venituri. Deși aceasta nu este o regulă strictă, obiectivul este ca o mare parte din veniturile colectate de administrație să provină în mod normal de la contribuabilii mari. Scopul este ca cei mai mari contribuabili, care contribuie cu cele mai multe venituri, să fie administrați îndeaproape de SFS. Definiția actuală, de asemenea, interzice includerea persoanelor fizice în segment. Acest lucru ar trebui modificat pentru a implementa specializarea (pentru PFAM) așa cum se recomandă în prezentul raport.

57. Multe țări includ sectoarele industriale-cheie în definiția lor a întreprinderilor mari. Unele sectoare industriale sunt considerate cu risc sporit din cauza complexității lor. Exemplele includ sectorul bancar și cel al asigurărilor. Ar trebui de examinat dacă anumite industrii din Moldova ar trebui incluse în definiția contribuabililor mari. Pentru a face determinarea dată, SFS ar trebui să analizeze principalele industrii din punct de vedere al numărului de contribuabili, al cifrei de afaceri, al istoricului de conformare a contribuabililor din industrie. Cu ajutorul acestor informații, ar trebui luată o decizie cu privire la faptul dacă industria reprezintă un risc semnificativ de conformare și, în caz afirmativ, să fie inclusă în segmentul marilor contribuabili.

Alte segmente de contribuabili

58. SFS ar trebui să ia în considerare implementarea și altor segmentări în afară de contribuabili mari. Toți contribuabilii, alții decât cei din segmentul contribuabililor mari, sunt în prezent grupați laolaltă. SFS ar avea de beneficiat dacă ar lua în considerare segmente precum contribuabilii mijlocii și mici și ulterior ar continua divizarea populației date în grupuri cu caracteristici similare. SFS va fi mai capabil să evalueze riscurile de neconformare și să dezvolte tratamente specifice și eficiente în cazul în care ar exista segmente adiționale. Abordarea privind gestionarea conformării contribuabililor mici este vast diferită, deoarece în cazul acestora accentul se pune pe veniturile nedeclarate, în comparație cu alte segmente în care registrele și evidența contabile și pot fi fără erori, însă activitățile de planificare fiscală prezintă un risc serios de neconformare.

Guvernanța

59. Sfera de control, exprimată prin număr de subalterni direcți, din cadrul programului de control este prea mare. Fiecare șef de direcție are între 14 și 16 subalterni direcți prevăzuți în buget. Având în vedere faptul că șefii de direcții sunt supervizori de primă linie, sfera de control este destul de mare. De regulă, sfera de control variază în funcție de complexitatea activității și de experiența inspectorilor. În situațiile în care lucrul este mai puțin complex sau inspectorii sunt cu mai multă experiență, poate fi adoptată o sferă de control mai largă. Pentru volume de lucru complex, cum ar fi la contribuabilii mari, este preferabil

ca sfera de control să fie cuprinsă între patru și șase inspectori pentru un supervisor. În SFS nu există nicio diferențiere a sferelor de control în funcție de volume de muncă diferite.

Recomandări

- Ajustarea structurii organizatorice pentru a separa activitățile operaționale de funcțiile AC, până în iulie 2025.
- DCM ar trebui să fie reînființată, cât mai curând posibil, cu control focalizat pe planificarea fiscală semnificativă. În calitate de soluție provizorie, ar trebui să fie implementate aranjamente pentru a gestiona conformarea segmentului marilor contribuabili pe baza profilului său unic de risc și utilizând o abordare consolidată de gestionare a riscurilor în cadrul grupului corporativ.
- Ar trebui înființată o mică subdiviziune în cadrul DGC sau în cadrul DCM, dedicată formării CDR și prioritizării cazurilor DCM cu cele mai mari riscuri.
- Inspectorii noii DCM ar trebui să utilizeze o abordare de tip atelier de lucru pentru a elabora un profil de risc cuprinzător și identifica domeniile de risc semnificativ de evitare fiscală, până la iunie 2025.
- Inspectorii de la control contribuabili mari vor necesita instruire în domeniul tehnicilor de evitare fiscală și elaborare a profilurilor de risc. Data-țintă de finalizare este iunie 2025.
- Reevaluarea definiției actuale a segmentului marilor contribuabili, până în martie 2026.
- Examinarea segmentării suplimentare, în afară de contribuabili mari, până în martie 2026.
- Examinarea opțiunilor de a aborda sfera largă de control, până în decembrie 2025.

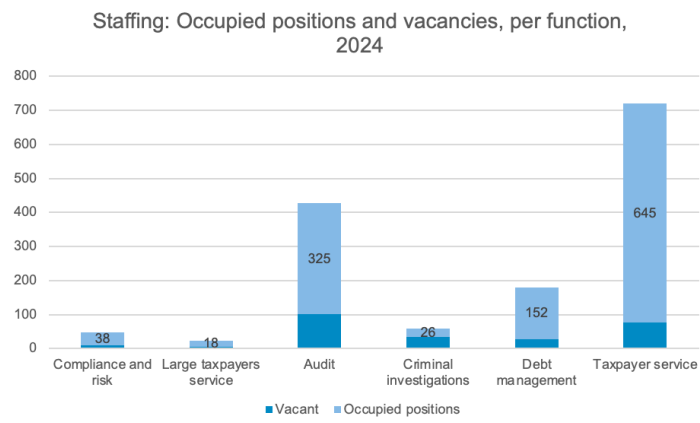
D. Oamenii

60. Administrațiile fiscale moderne și eficiente se bazează în mare măsură pe politici flexibile de atragere, retenție, recunoaștere și remunerare. Administrațiile fiscale avansate tind să aibă mai multă flexibilitate în privința practicilor de angajare, remunerare și gestionare a performanței, ceea ce le permite să concureze pentru cele mai bune talente. Deși ele pot face parte din serviciul public, multe țări permit administrațiilor lor fiscale să dezvolte politici de recrutare și remunerare mai flexibile, pentru a atrage cele mai bune talente. Aceasta este o cerință crucială, având în vedere importanța veniturilor fiscale pentru finanțarea obiectivelor de reformă ale guvernului, ceea ce permite guvernelor să își îndeplinească angajamentele asumate în cadrul contractelor sociale încheiate cu cetățenii lor.

61. Normele foarte inflexibile referitoare la funcția publică au dus la constrângeri serioase în materie de personal. În conformitate cu articolul 24 din Codul fiscal, structura este aprobată de Ministrul de finanțe, iar Guvernul aprobă efectivul-limită. Constrângerile de personal au fost exacerbate de moratoriul de nivel guvernamental privind noile angajări, de remunerarea slabă și de ratele ridicate de fluctuație, care au dus la pierderea personalului cu experiență în favoarea sectorului privat. În cadrul SFS sunt 300 de posturi vacante - 102 dintre acestea fiind în cadrul Direcției control, iar în cadrul DGC sunt 9 funcții vacante (Figura 7). Având în vedere faptul că 23 procente din funcțiile aprobate în Direcția control sunt vacante, este necesar

să se acorde o atenție deosebită elaborării unei strategii de recrutare și retenție a personalului în SFS, care să recunoască importanța strategică a rolului său și care să îi permită o mai mare flexibilitate decât o permit normele actuale privind funcția publică.

Figura 7. Posturile ocupate și posturile vacante în funcțiile de bază legate de MRC



Sursa: SFS, Calculul personalului FMI

62. Numărul de inspectori de la control, prevăzuți în buget, raportat la numărul total de personal al SFS este redus în raport cu standardele internaționale. Reieșind din efectivul curent, personalul de la control se cifrează la 325 unități din totalul de 1484 de angajați ai SFS, adică reprezintă 22 la sută din total. În medie, administrațiile fiscale din întreaga lume dedică aproximativ 30-35 procente¹⁵ din resursele lor controlului. Posturile vacante din direcțiile de control totalizează 102 persoane și ar trebui de depus eforturi pentru ocuparea acestor posturi în mod prioritar, deoarece impactul semnificativ asupra cazurilor finalizate și asupra impozitelor suplimentar calculate va continua să fie resimțit până la angajarea de personal suplimentar.

63. Administrațiile pot atenua unele dintre efectele negative ale capacităților limitate prin centralizare, specializare și prioritzare focalizată. O parte din provocările legate de personal, cu care se confruntă SFS, ar putea fi parțial minimizate prin identificarea funcțiilor sau activităților care ar putea fi centralizate (de exemplu, prin existența unor echipe specializate care să se concentreze asupra controalelor privind restituirea TVA și controalelor privind insolabilitatea), permițând echipelor specializate de inspectori să își concentreze eforturile asupra controalelor cuprinzătoare.

64. Regimul de sporuri pentru funcționarii publici este în afara limitelor bunelor practici. Angajații primesc lunar un spor de aproximativ 100 procente din salariul lor de bază. Acest lucru sugerează faptul că salariul de bază este insuficient și că angajații se bazează probabil pe aceste sporuri lunare, considerându-le ca parte a salariului lor de bază. Este inefficient de procesat lunar aceste sporuri. De asemenea, există îngrijorarea că o asemenea frecvență va promova un comportament necorespunzător în rândul angajaților pentru a se califica pentru spor. Dacă angajații sunt evaluați în funcție de numărul de controale finalizate în decursul lunii, este posibil ca ei să închidă cazurile chiar dacă activitatea de control nu este complet finalizată. Bunele practici în materie de sporuri de performanță dictează ca sporurile să fie plătite anual și să fie stabilite criterii clare pentru evaluarea consecventă a performanței angajaților. Sporul ar trebui să

¹⁵ Datele Studiului internațional privind administrațiile veniturilor (ISORA), 2016-2020.

reprezintă un procent mic din remunerația totală a unui angajat. SFS ar trebui să evalueze dacă există opțiuni, ce intră în sfera sa de competență, pentru a aborda riscul ca angajații să se comporte contrar valorilor SFS. Unele țări au acordat administrațiilor fiscale autoritate specială pentru niveluri salariale mai ridicate, având în vedere expertiza specializată necesară într-o administrație fiscală, ceea ce ar putea fi o opțiune de luat în considerare în consultare cu MF și alte departamente guvernamentale.

Recomandări

- Elaborarea unui plan de recrutare a personalului de control pentru a minimiza posturile vacante actuale, până în februarie 2025.
- Evaluarea opțiunilor de abordare a preocupărilor de integritate, legate de actualul regim de sporuri, până în februarie 2025.

E. Instrumentele care sprijină programul de control

Selectarea cazurilor de control

65. Programul de conformare al SFS este divizat, din punct de vedere organizațional, în două părți. DGC este responsabilă de selectarea cazurilor de control cu cel mai mare risc și DGCF este responsabilă de executarea și finalizarea controalelor selectate. DGC, ca parte a mandatului său, selectează cazurile de controale planificate pentru programul anual de controale (care sunt publicate) și la fel, lunar, mai selectează cazuri suplimentare neplanificate pe măsură primirii sesizărilor.

66. DGC selectează agenții economici (întreprinderi) cu cel mai mare risc în calitate de cazuri de controale planificate (și publicate), prin aplicarea unei serii de criterii de risc agreeate, din sursele lor de date disponibile. Cazurile de controale planificate în privința întreprinderilor (agenților economici) din Moldova sunt selectate anual de către DGC și sunt publicate într-un registru de stat cu specificarea denumirilor și a scorurilor generale de risc ale contribuabililor ce urmează să fie supuși controlului în anul următor. DGCF primește aceste cazuri planificate și repartizează cazurile în modul corespunzător echipelor de control relevante, scontând ca riscurile să fie examinate. Cazurile de controale neplanificate sunt adăugate lunar la lista anuală de controale planificate, pe baza unei combinații de controale privind restituirea TVA, insolabilitate, petiții, sesizări de la alte organe și surse terțe. Acestea sunt revizuite de DGC înainte de repartizare pentru întreprinderea acțiunilor de control.

67. DGC selectează un număr mic de contribuabili-persoane fizice pentru efectuarea acțiunilor de control. În cazul contribuabililor persoane fizice, cazurile sunt determinate trimestrial folosind metodele de control disponibile.¹⁶ În 2023, au fost planificate 42 de controale fiscale la persoane fizice. Este probabil că aceste cazuri s-au referit la multe dintre persoanele cu avere netă mai mare sau au fost identificate ca riscuri de conformare fiscală de către alte organe în cursul activităților lor. Aceste cazuri sunt remise de la DGC către DGCF pentru efectuarea examinărilor în cadrul controlului.

68. În prezent, există puțină interacțiune între direcțiile DGC și DGCF în timpul selectării cazurilor de control. Din punct de vedere al separării sarcinilor și a integrității, faptul că aceste funcții sunt

¹⁶ Metodele de control disponibile sunt prevăzute de Capitolul 11 al Codului fiscal din Moldova.

independente una de cealaltă reprezintă o bună practică, totuși sunt și multe alte considerente ce țin de prioritizarea programului de lucru de control. Pentru determinarea celor mai riscante grupuri de cazuri, este nevoie de un feedback continuu atât formalizat, cât și informal între aceste direcții-cheie, cu scopul de a se asigura că toate cunoștințele pertinente sunt luate în cont la luarea deciziilor. Există multe riscuri care pot fi identificate folosind în privința datelor abordarea de-sus-în-jos (identificarea modelelor și a tendințelor) și acestea pot fi îmbunătățite ulterior folosind perspectivele de tip de-jos-în-sus ale inspectorilor. Un mecanism obișnuit, utilizat de autorități fiscale, pentru a dirija acest proces constă în utilizarea unui comitet sau a unui grup de lucru interdepartamental disciplinat (care poate include și direcția metodologică), care se convoacă pentru discuții în format de atelier de lucru cu scopul de a consolida și îmbunătăți atât procesul de selectare a cazurilor bazate pe risc, cât și abordările utilizate pentru control.

69. Ar trebui de introdus un grup de lucru sau comitet interdepartamental, care să includă DGC și DGCF, ce se va ocupa de domeniile relevante atât pentru programul de riscuri de conformare, cât și pentru procesele de control. Tipurile de subiecte sau agende ce pot fi acoperite de grupul de lucru dat ar putea include: (i) discuții privind combinațiile de tipuri de controale și asigurarea unui program de control echilibrat; (ii) purtarea dialogului (și moderarea acestuia) privind selectarea domeniilor de conformare cu cele mai mari riscuri și a cazurilor de lucru; (iii) agrearea cazurilor de control selectate cu aliniere clară la domeniile prioritare de risc de conformare - care urmează să fie realizate ca proiecte; (iv) analize și decizii cu privire la temele de feedback aferente controlului; și (v) analiza și comunicarea constatărilor aferente revizuirii calității controlului.

70. Lucrul neplanificat primit de la DGC și atribuit DGCF necesită o schimbare a practicii în vederea obținerii unei reduceri a numărului de controale neplanificate. Lucrul neplanificat este primit de DGC sub formă de o combinație de sesizări/petiții, restituiri TVA, verificări privind insolvabilitatea și solicitări de la alte agenții. Acestea sunt multe la număr, ceea ce creează probleme de flux de lucru și de prioritizare atunci când sunt remise către control. În alte administrații fiscale, sesizările și ponturile sunt inițial considerate ca informații în privința cărora pot fi întreprinse activități complementare de către subdiviziunea riscuri în sensul efectuării verificărilor suplimentare pentru a determina dacă sunt necesare acțiuni mai detaliate. Asemenea verificări includ: (i) înțelegerea riscului relevant și a impactului său identificat din sesizare, (ii) evaluarea gradului de credibilitate a informațiilor primite; (iii) examinarea sesizării în contextul clasamentului general de risc al contribuabilului; și (iv) formarea unei impresii privind costurile de control în comparație cu rezultatele potențiale (RI). Folosind ca bază aceste verificări inițiale, există și alte abordări ce ar putea fi utilizate (de exemplu, utilizarea unui chestionar sau o simplă revizuire parțială) în privința multora din aceste cazuri. O asemenea schimbare a practicii de lucru ar fi benefică pentru gestionarea nivelurilor de lucru neplanificat și a sesizărilor.

Tipurile de controale

71. SFS utilizează mai multe tipuri de controale planificate pentru a gestiona întregul spectru de circumstanțe de conformare cu care se confruntă Moldova. Cu referire la tipurile de controale utilizate în Moldova, pentru mai multe detalii despre diferitele trăsături și caracteristici ale acestora a se vedea Anexa 2. Conform statisticilor raportate de SFS, controalele planificate reprezintă aproximativ 7 procente din totalul controalelor efectuate și generează peste 90 la sută din rezultatele controalelor. Controalele planificate sunt efectuate de echipele DGCF și sunt denumite controale post-operaționale care includ:

- Controale camerale (efectuate ca revizuri în sediul SFS ce implică verificarea și controlul declarațiilor

fiscale și a documentelor justificative)

- Controale cuprinzătoare (efectuate la fața locului, cu examinarea tuturor impozitelor și a domeniilor de risc identificate);
- Controale parțiale (se concentrează numai pe riscuri specifice și se desfășoară la fața locului, de exemplu, se axează numai pe TVA).

72. Controalele planificate ar trebui să fie efectuate fie ca controale cuprinzătoare, fie ca controale parțiale, în funcție de amploarea riscurilor identificate. Toate controalele planificate bazate pe riscuri ale DGCF se scontează să fie efectuate ca controale cuprinzătoare și majoritatea sunt efectuate de echipe mici. Se scontează ca toate riscurile identificate de DGC să fie examinate în cadrul controlului cuprinzător. În discuții a fost notat faptul că în timpul efectuării controlului este posibil să nu fie riscuri semnificative relevante pentru toate tipurile de impozite și, în plus, multe dintre riscurile identificate de DGC pot să nu se adevărească, ceea ce duce la o utilizare ineficientă a timpului inspectorului. În consecință, unele controale s-ar putea să nu necesite implicarea mai multor angajați în echipă. Controalele la companiile mai mici sau la persoane fizice ar putea să fie efectuate utilizând o abordare de control mai puțin intruzivă, de exemplu, efectuarea unor controale de tip parțial, dar care să se bazeze pe riscuri. Dedicarea de mai puține resurse unui anumit control ar elibera resursele pentru efectuarea altor controale cu risc sporit, care ar avea un impact pozitiv asupra rezultatelor sub aspectul veniturilor.

73. DGCF realizează un volum foarte mare de controale neplanificate cu scopul de a atinge niveluri înalte de acoperire, sub aspect de conformare, prin intervenții rapide la fața locului, fără notificarea contribuabililor. Pentru mai multe detalii referitoare la tipurile de controale neplanificate, utilizate în Moldova, a se vedea Anexa 2 unde sunt prezentate diferitele particularități și caracteristici ale acestora. Cel mai mare volum din asemenea controale le revine celor denumite controale operaționale, care sunt efectuate de echipe speciale ale DGCF. Aceste tipuri de controale includ:

- Controale factice (verificarea și examinarea faptelor, de exemplu, verificarea nivelurilor producției agricole).
- Controale documentare (de exemplu, verificarea restituirilor TVA, verificarea documentelor din cererile depuse).
- Controale tematice (limitate sau axate pe un anumit tip de aspect de conformare – de exemplu, verificarea restituirilor TVA).
- Controale de contrapunere (de exemplu, contrapunerea informațiilor de la omologi sau toate părțile la tranzacții).
- Controale operative (de exemplu, verificări rapide la fața locului, verificarea echipamentelor de casă și control, observarea afacerii, posturi fiscale; identificarea încălcărilor).

74. Numărul de controale neplanificate, mandatate, diluează capacitatea SFS de a răspunde la cazurile cu risc mai mare. Doar un procent mic din programul total de control al SFS este realizat ca lucru pe bază de riscuri, deoarece SFS este obligat să efectueze multe controale în temeiul cerințelor legislative obligatorii.

75. Este necesar de mărit numărul de controale bazate pe riscuri pentru a asigura că atât contribuabilii cei mai riscanți, cât și riscurile cele mai semnificative din fiecare caz, sunt incluși în programul de controale planificate. Asemenea flux constant de controale „neplanificate” înseamnă că activitatea de control nu este în mod adecvat direcționată către controalele cu cele mai mari riscuri pentru venituri. Modificarea combinației de controale de la mai puține activități neplanificate spre mai multe controale planificate ar trebui să îmbunătățească randamentul tuturor controalelor efectuate.

76. SFS ar trebui să efectueze mai multe controale pe bază de proiecte prin corelarea domeniilor cu risc de conformare, identificate de DGC, cu controalele cu obiectiv comun. Activitățile de control nu par să fie valorificate în mod adecvat ca parte a programului MRC mai amplu. În schimb, controlul este privit efectiv ca o funcție izolată, în afara programului mai amplu de management al riscurilor, iar controalele se realizează în mod mai izolat. DGCF ar trebui să-și sporească colaborarea cu DGC pentru o mai bună aliniere și corelare a controalelor sale cu domeniile cu riscuri de conformare agreeate, prin efectuarea lor pe baza de proiecte de control. Controalele parțiale, care actualmente deja se regăsesc în suita de tipuri de controale, ar putea fi utilizate în acest context într-un mediu de proiecte de control conectate și corelate cu riscurile.

77. SFS ar trebui să continue să-și revizuiască balanța dintre activitățile neplanificate și cele planificate și să evalueze beneficiile care decurg din volumul mare de activități de control operativ. În special, costurile și beneficiile controalelor operative ce țin de verificările de contrapunere la echipamentele de casă și control, posturile fiscale observaționale etc., necesită o analiză continuă. O astfel de analiză este necesară pentru a se asigura că combinația de tipuri de controale oferă un echilibru sănătos și o acoperire bine ținută și reprezentativă a populației, a segmentelor sale critice și permite o concentrare solidă asupra domeniilor de risc major. Analiza poate duce la eficientizarea combinației de tipuri de controale pentru a obține un nivel mai bun de RI aferent lucrului cu cazurile, de exemplu, mai multe controale planificate bazate pe riscuri și mai puține controale operative cu scop de acoperire. Aceasta ar trebui să fie un subiect regulat de dialog pentru grupul de lucru.

78. La evaluarea eficacității gamei de tipuri de controale, analiza de gen cost-beneficiu pentru fiecare tip ar trebui comparată cu rentabilitatea medie a investiției. După cum s-a discutat, din cauza focalizării limitate pe selectarea cazurilor bazate pe risc, în prezent analiza cost-beneficiu sugerează o RI redusă aferentă activităților de control, în special dacă se ia în considerare faptul că doar aproximativ 30 procente din sumele suplimentar calculate în rezultatul controlului sunt achitate. Revizuirea regulată a tipurilor de control, ce a fost sugerată, ar asigura faptul că toate activitățile de control continuă să fie ținute, au un scop bine-determinat, sunt eficiente, au valoare adăugată și sunt benefice.

Metodele de control

79. SFS utilizează atât metode directe, cât și indirecte de control pentru a-și desfășura controalele în conformitate cu Codul fiscal și reglementările fiscale din Moldova. Metodele directe de control sunt utilizate atunci când controalele interne ale contribuabilului sunt robuste și se poate de bazat pe registre și evidența contabilă. Metoda implică verificarea înregistrărilor și a calculelor efective ale contribuabilului și compararea acestora cu declarația fiscală depusă, urmărind raportarea corectă. Cu titlu de exemplificare, este probabil ca un contribuabil mare să fie examinat folosind această metodă pentru a îi testa conformarea. Metoda indirectă este utilizată acolo unde controalele interne sunt considerate slabe, cum ar fi la multe tranzacții în numerar sau întreprinderi în care proprietarul este implicat în toate aspectele

contabilității financiare. În Moldova controalele indirecte sunt aplicate pe scară largă față de afacerile ce operează cu numerarul; cazuri de insolvabilitate și în analize privind contribuabilii bogați (cum ar fi PFAM). În discuțiile misiunii au fost evidențiate exemple de metode indirecte utilizate de inspectorii, de exemplu inspectorii efectuează verificări încrucișate și contrapun sursele de date în sensul determinării creșterii activelor și a stilului de viață al contribuabilului; și testarea unor elemente de cheltuieli obișnuite, care sunt esențiale pentru producția companiei și extrapolarea acestora la un nivel de venituri scontate, verificarea încrucișată a indicatorilor-cheie cu performanța medie a sectorului și notarea valorilor extreme etc.

80. Metodele actuale de control, utilizate pentru contribuabilii complecși și sofisticăți, nu sunt adecvate. Aceștia includ contribuabilii mari cu legături internaționale și nivel înalt de tranzacții cu părți afiliate; contribuabilii PFAM; și alte grupuri fiscale complexe. Indicatorii de risc existenți în prezent nu par să abordeze asemenea tipuri de riscuri. Conform celor relatate, rezultatele controalelor la contribuabili mari sunt reduse, ceea ce ar putea indica asupra faptului că astfel de riscuri de evitare fiscală nu sunt identificate. Este o bună practică de a considera asemenea tipuri de contribuabili ca un grup de părți afiliate, inclusiv entitățile și părțile afiliate acestora la nivel internațional. Axarea pe aceste grupuri complexe va necesita mai multe cunoștințe despre afacerile lor, despre evenimentele unice anormale; și mai degrabă un accent sporit pe planificarea fiscală sofisticată și evitarea impozitelor, decât pe probleme legate de contrapunerea cu înregistrările contabile sau identificarea evaziunii fiscale. De exemplu, revizuirea acurateței înregistrărilor contabile la întreprinderile mari bine-administrate nu ar avea drept rezultat un nivel înalt de erori sau neconformare, deoarece tipic astfel de întreprinderi au controale interne foarte solide. În multe jurisdicții fiscale, rezultate mai semnificative în control au fost generale de o mai bună înțelegere a afacerilor complexe, a planificării lor fiscale și a utilizării de către ei a lacunelor în scop de evitare a impozitelor.

81. DGCF ar trebui să înceapă un proiect-pilot pentru a înțelege mai bine contribuabilii lor complecși și sofisticăți și cu scopul de a testa conceptele de risc și control prezentate în prezentul raport. După cum a fost menționat în paragraful anterior, trebuie de experimentat și de practicat o serie de concepte și abordări aferente controlului contribuabililor mari. Pentru a se asigura că conceptele au tracțiune, ar trebui să aibă loc instruirea personalului de control al DCM în aceste tipuri de tehnici de control bazate pe riscuri, de exemplu, folosind studii de caz și ateliere de lucru practice interactive.

Revizuirea calității controlului

82. Programul de revizuire a calității controlului (RCC), deși include o serie de elemente din bunele practici, ar avea de beneficiat în urma consolidării adiționale a anumitor procese. Echipei misiunii i-a fost comunicat că în acest proces se utilizează o serie de criterii, ce corespund bunelor practici, pentru a determina dacă sunt îndeplinite standardele de calitate în cazurile de control, de exemplu, partea tehnică, executarea la timp, respectarea proceselor prevăzute, nivelul de profesionalism și altele. RCC ar trebui să fie revizuit în continuare pentru a îmbunătăți procesul în ceea ce privește:

- Continuarea revizuirii criteriilor generale utilizate pentru a determina o evaluare calitativă a dosarului de control.
- Formalizarea numărului și procentului de cazuri revizuite din totalul cazurilor finalizate.
- O mai bună aliniere a timpului când se efectuează revizuirea calității la timpul finalizării controlului, în special atunci când revizuirea duce la un re-control din cauza calității slabe.

- La nivelul programului de control, revizuirea regulată a modelelor și tendințelor din practica de control și procesul de adoptare a deciziilor pe marginea controalelor finalizate, în special în situațiile când este exercitată discreția, de exemplu consecvența aplicării sancțiunilor.
- Captarea îmbunătățirilor în materie de control și majorarea gradului de comunicare cu inspectorii, în special în ceea ce privește constatările, dar și modificările ce sunt necesare în practicile de control.
- Acolo unde este posibil, în cazurile care fac obiectul unui litigiu, asigurarea includerii aspectelor privind soluționarea disputei în considerentele referitoare la calitatea controlului.

Recomandări

Selectarea cazurilor de control

- Stabilirea unui grup de lucru sau comitet inter-departamental pentru conformare și control, care să activeze ca un grup de lucru ce se întrunește regulat pentru a examina o serie de subiecte comune și probleme de relevanță, până în aprilie 2025.
- Sesizările primite de la DGC, înainte de a fi remise ca lucru neplanificat către DGCF, necesită verificări adiționale, de tip informare, pentru a se asigura că există riscuri, până în aprilie 2025.

Tipurile de controale

- Acordarea posibilității de a efectua controalele planificate, fie ca controale parțiale, fie ca controale cuprinzătoare, în funcție de gradul și amploarea riscurilor identificate și a resurselor necesare pentru efectuarea controlului, până în aprilie 2025.
- Majorarea numărului de controale planificate în baza riscurilor, până în decembrie 2025.
- Intensificarea utilizării controalelor pe bază de proiecte legate de domeniile identificate cu riscuri de conformare, până în aprilie 2025.
- Introducerea utilizării proiectelor de control prin pilotarea abordării pe un domeniu de risc, agreat de comun acord, și corelarea rezultatelor acestui tip de control parțial pentru toate cazurile legate de proiectul axat pe riscul nominalizat, până în aprilie 2025.
- Continuarea revizuirii combinației de controale din cadrul programului general de control, sub aspect de controale planificate, controale neplanificate și tipuri de activități de control, pentru a determina cea mai bună combinație și prioritizare, în vederea corespunderii cerințelor programului de control bazat pe riscuri, februarie 2025.
- Analizarea regulată a eficacității tuturor tipurilor de controale utilizând abordări RI pentru a discerne cu privire la valoarea adăugată curentă.

Metodele de control

- Pentru contribuabilii complecși și sofisticăți (de exemplu, multinaționalele mari; contribuabili mari;

PFANM), modificarea accentelor din metodologia de control spre o mai bună înțelegere a afacerilor lor globale, cu un accent sporit pe metodele materiale de planificare fiscală ale contribuabilului și tehnicile de evitare a impozitelor, până în iunie 2025.

- Realizarea unui pilot referitor la contribuabili mari, complecși și sofisticăți, care ar trebui să fie desfășurat cu inspectorii instruiți în identificarea aranjamentelor de evitare fiscală și de evaziune fiscală, până în iunie 2025.

Revizuirea calității controlului

- Evaluarea programului RCC cu accent pe îmbunătățirile legate de punctualitatea efectuării revizuirilor, amplasarea criteriilor de calitate utilizate; formalizare agreată a numărului de cazuri revizuite; și distribuirea constatărilor către inspectori, până în aprilie 2025.

F. Sisteme și date

83. Administrațiile fiscale moderne se bazează în mare măsură pe eficientizarea ce poate fi obținută prin intermediul sistemelor care sprijină gestionarea eficientă, automatizată și centrată pe date. Pe măsură ce administrațiile fiscale se îndepărtează de sistemele manuale învechite ce au fost moștenite, ele investesc din ce în ce mai mult în sisteme automatizate, care le permit să reducă numărul de procese manuale consumatoare de timp, și acestea invariabil vin la pachet cu propriile lor aspecte de calitate și integritate. Investiția în automatizare permite unei administrații fiscale să își concentreze mai bine resursele limitate pe activități cu o valoare adăugată mai mare. A se vedea Caseta 2 pentru mai multe detalii.

Caseta 2. Exemple de sisteme necesare pentru o administrare fiscală efectivă și eficientă

- Business software de informații și instrumente de modelare.
- Sistem informațional automatizat de management care permite atât rapoarte de gestiune periodice, cât și rapoarte de gestiune individualizabile în mod ad hoc.
- Sistem electronic de management al cazurilor, cu funcții automatizate de escaladare și raportare
- Sistem electronic de gestionare a documentelor, pentru stocare și recuperare securizată și sistematică și care asigură gestionarea cunoștințelor instituționale.
- Sistem de gestionare a relațiilor cu clienții, care asigură o viziune unică asupra tuturor interacțiunilor cu contribuabilii.
- Sistem automatizat de reguli de risc, cu flexibilitate în sens de ajustare a regulilor și a pragurilor
- Depozit de date în care volumele mari de date pot fi mai ușor manevrate și analizate.

84. SFS estimează că inspectorii petrec doar aproximativ 50 procente din timpul lor pe activități de control propriu-zise, ceea ce este exacerbat de lipsa sistemelor automatizate. Restul timpului lor este alocat în mare măsură redactării manuale a rapoartelor și altor sarcini administrative. Investiția în sisteme informaționale și automatizarea proceselor de lucru-cheie, cum ar fi evaluarea riscurilor și raportarea informațiilor de gestiune - ar elibera resursele cruciale de control.

85. Controalele cu impact presupun selectarea eficientă a cazurilor în baza riscurilor, ceea ce este stânjenit de lipsa unui sistem automatizat de gestionare a riscurilor în cadrul SFS. Analiza riscurilor și aplicarea regulilor de risc se realizează manual, însă sunt întreprinse eforturi pentru a asigura o soluție software cu ajutorul donatorilor. Evoluția dată este una critică, după ce inițiativa a stagnat timp de mai mulți ani. Introducerea unui sistem mai sofisticat și automatizat de analiză a riscurilor reprezintă un factor important de succes din perspectiva controlului, deoarece ar permite SFS să fie mult mai eficace în evaluarea celor mai mari riscuri și pierderi de venituri.

86. Sistemul SFS de management al cazurilor de control nu dispune de flexibilitatea și funcționalitățile necesare. Un sistem electronic de management al cazurilor reprezintă o parte critică a procesului de gestionare a controlului. În mod tipic, acesta ar trebui să includă funcționalitățile detaliate în Caseta 3. Prin contrast, sistemul SFS nu permite evidența timpului alocat fiecărui control; nu semnalează automat depășirea perioadelor de timp permise; nu oferă o vizualizare a diferitelor etape în care se află controalele; nu permite captarea rezultatelor controalelor; nu oferă posibilitatea de-a vedea volumul de lucru și progresele realizate de anumiți inspectori individuali; și nu are nicio funcționalitate de raportare. În consecință, unii conducători elaborează și mențin propriile tabele manuale, dar acest lucru este discreționar și nu este o practică standardizată în toate oficiile. SFS ar trebui să asigure și să implementeze un sistem electronic de gestionare a cazurilor.

Caseta 3. Funcționalitățile minime necesare în cadrul unui sistem de management al cazurilor

- Atribuirea electronică a cazurilor de către supervisor către funcționarul ce se va ocupa de caz.
- Menținerea unui inventar al cazurilor pe echipe și subdiviziuni.
- Înregistrarea detaliilor cazului în momentul selectării cazului.
- Înregistrarea detaliilor privind recalculările și actualizarea contului contribuabilului.
- Afișarea altor cazuri care vizează același contribuabil.
- Înregistrarea acțiunilor întreprinse și a datei acțiunilor.
- Înregistrarea timpului scurs de la începerea până la finalizarea controlului și afișarea statutului cazului.
- Generarea de scrisori și notificări standard.
- Oferirea accesului pentru inspectori la note tehnice și manuale.
- Generarea de informații de gestiune pentru cazurile create, cazurile închise, cazurile restante, timpul scurs, rezultatele controalelor, rata de rezultativitate.

87. Sistemul manual utilizat pentru înregistrarea rezultatelor controalelor trebuie să fie structurat pentru a permite o analiză mai cantitativă. Asemenea buclă de feedback este o parte extrem de importantă a unui proces de gestionare a riscurilor. Acest proces manual se realizează prin completarea unui document Word separat pentru fiecare control, care este generalizat de Direcția conformare. Faptul dat implică o triplă provocare: completarea manuală a formularului consumă timpul prețios al inspectorului; există probabilitatea să apară probleme de calitate, care sunt inerente oricărui document completat manual; iar generalizarea unui număr mare de documente Word nu permite efectuarea cu ușurință a analizelor cantitative. Procesul de feedback privind rezultatele controalelor ar trebui să fie automatizat și electronic. Între timp, SFS ar putea lua în considerare dezvoltarea unei versiuni a acestui formular de feedback în Excel, care ar permite o colare mai ușoară și mai multe analize cantitative în privința rezultatelor controalelor, decât analiza posibilă în cazul utilizării documentelor Word.

88. SFS nu face uz de tehnici sau instrumente de control asistate de computer. Cu timpul, este posibil ca acest aspect să necesită consolidare, în special vorbind de controalele la companii mari.

89. Administrațiile fiscale moderne se bazează din ce în ce mai mult pe instrumente de business intelligence pentru a-și îmbunătăți eficiența operațională. Acestea lipsesc aproape cu desăvârșire în cadrul SFS, ceea ce are un impact semnificativ asupra modului în care sunt utilizate resursele și asupra eficacității operaționale. În Caseta 4 sunt incluse exemple de instrumente care ar contribui în mod

semnificativ la sporirea eficienței SFS. Prin implementarea acestor instrumente, SFS ar putea transforma mai ușor datele brute în informații utile, optimizând eforturile de conformare. În același timp, prin reducerea poverii administrative a personalului, angajații își vor putea concentra eforturile acolo unde este probabil să aibă cel mai mare impact, axându-se pe cele mai mari riscuri aferente veniturilor. SFS ar trebui să obțină instrumente de analiză și vizualizare a datelor care să îi asiste la identificarea riscurilor.

Caseta 4. Exemple de instrumente de business intelligence necesare pentru consolidarea eficienței operaționale

- Depozit de date și instrumente de integrare a datelor pentru a consolida volume mari de date din surse multiple (de exemplu, înregistrările contribuabililor, instituții financiare terțe, date vamale) într-o singură bază de date accesibilă (de exemplu, instrumente de extragere, transformare și încărcare pentru curățarea și pregătirea datelor și un depozit de date pentru stocarea datelor structurate în vederea unui acces facil).
- Instrumente de analiză și vizualizare a datelor, pentru a analiza comportamentul contribuabililor, a identifica tendințele, a detecta anomaliiile și a vizualiza date complexe.
- Instrumente de analiză predictivă și de învățare automată, pentru a prognoza comportamentul contribuabililor, a estima veniturile și a detecta eventualele fraude sau evaziuni.
- Instrumente de explorare a datelor, pentru a extrage modele, relații și introspecții utile din seturi mari de date.
- Instrumente automatizate de raportare și de tablou de bord, pentru a crea rapoarte și tablouri de bord automatizate, în timp real, pentru o perspectivă rapidă asupra colectării veniturilor, statutului de conformare și rezultatelor controalelor.
- Instrumente de evaluare a riscurilor și de detectare a fraudelor, pentru a identifica contribuabilii care prezintă un risc sporit de neconformare sau fraudă.
- Instrumente de analiză a textelor și de prelucrare a limbajului obișnuit, pentru a analiza date nestructurate, cum ar fi postările din rețelele de socializare, recenziile online sau înregistrările publice, pentru a obține informații despre sentimentele și activitatea contribuabililor.
- Instrumente de automatizare a proceselor robotice, pentru automatizarea sarcinilor administrative repetitive, cum ar fi introducerea datelor, arhivarea și prelucrarea formularelor.
- Instrumente de gestionare a cazurilor și de automatizare a fluxului de lucru, pentru gestionarea cazurilor de control, urmărirea comunicărilor cu contribuabilii și eficientizarea fluxului de lucru pentru activitățile de conformare fiscală și de coerciție.
- Instrumente de colaborare și gestionare a cunoștințelor, pentru a facilita schimbul de cunoștințe, documentarea și colaborarea între departamente.

90. Dependența SFS de Centrul de Tehnologii Informaționale în Finanțe trebuie să fie gestionată cu atenție. Centrul este responsabil de toate dezvoltările TI pentru SFS, care trebuie să concureze cu alte departamente guvernamentale sub aspect de prioritizare a necesităților TI. De asemenea, Centrul deține tot masivul de date și efectuează extragerea datelor la solicitarea SFS. Deși există probabil economii de scară pentru guvern datorită găzduirii serviciilor TI într-o organizație precum CTIF, importanța fundamentală a SFS în generarea de venituri nu poate fi supraestimată. Este necesar de întreprins eforturi pentru a asigura prioritizarea investițiilor strategice în sistemele învechite și fragmentate ale SFS, inclusiv achiziționarea și implementarea unui software de gestionare a riscurilor, a unui sistem de management a cazurilor, a

instrumentelor de business intelligence, a unui depozit de date în care datele pot fi stocate la nivel local pentru contrapunerea și explorarea datelor și a unor instrumente de control asistat de computer.

Recomandări

- Asigurarea și implementarea unui sistem automatizat de gestionare a riscurilor, iunie 2027.
- Asigurarea și implementarea un sistem automatizat de gestionare a cazurilor, decembrie 2026.
- Asigurarea instrumentelor de analiză și vizualizare a datelor, decembrie 2026.
- Asigurarea unui depozit de date în care SFS să poate compara, explora și analiza cu ușurință volume mari de date, decembrie 2026.

G. Măsurarea performanței

91. Scopul măsurării performanței este de a evalua dacă administrația își atinge obiectivele strategice și funcționează într-un mod eficient și eficace. Dacă am defini eficiența, aceasta poate fi descrisă ca „a face lucrul corect”, în timp ce eficacitatea este o măsură a faptului dacă administrația a „făcut lucrurile corecte”. Pentru realizarea obiectivelor strategice, trebuie să se analizeze cu atenție ce activități trebuie desfășurate pentru a atinge obiectivele strategice. Dacă sunt selectate activități incorecte, administrația poate fi eficientă, dar nu va fi eficace. Activitățile selectate generează ulterior ieșiri. Măsurarea ieșirilor comparativ cu intrările va oferi o măsură a eficienței. În Figura 8 este prezentat Continuumul de măsurare a performanței. Intrările sunt resursele de care dispune administrația, inclusiv personalul și echipamentele. Rezultatele sunt obiectivele pe care administrația își propune să le atingă.¹⁷

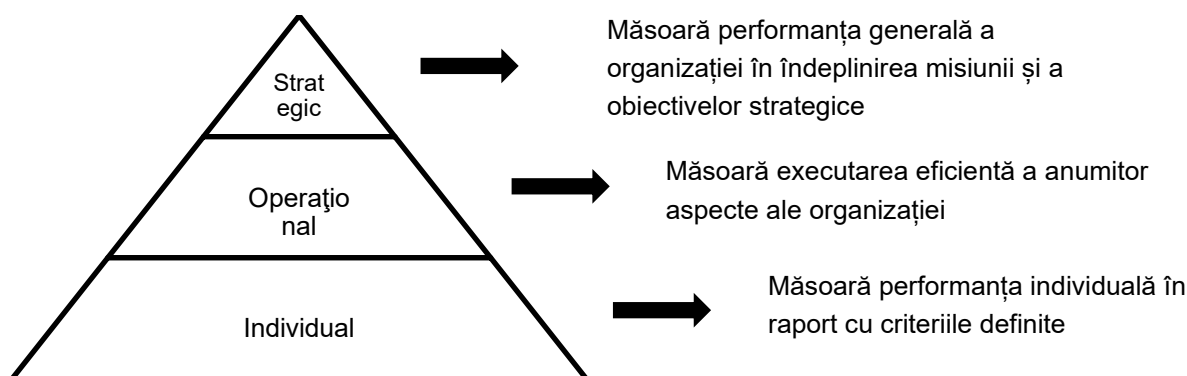
Figura 8. Continuumul de măsurare a performanței



92. Măsurarea performanței ar trebui să fie disponibilă la nivel strategic, operațional și individual. Ar trebui să existe o linie vizibilă clară între cele trei niveluri ale indicatorilor de performanță. La *stabilirea* indicatorilor de performanță-cheie, ar trebui să fie utilizată abordarea de-sus-în-jos, care începe de la obiectivele strategice ale administrației, ceea ce duce la selectarea activităților care urmează să fie întreprinse la nivel operațional și, în cele din urmă, ar trebui stabilite așteptările privind performanța individuală în vederea atingerii obiectivelor operaționale. La *măsurarea* IPC, se utilizează abordarea de jos-în-sus prin măsurarea performanței individuale cumulative ce contribuie la realizarea obiectivelor operaționale, care conduc la realizarea obiectivelor la nivelul întregii administrații. Ierarhia dată aplicabilă în măsurarea performanței este prezentată în Figura 9.

¹⁷ Pentru mai multe detalii a se vedea VITARA – Managementul performanței [VITARA - Performance Management](#)

Figura 9. Niveluri de măsurare a performanței



93. Indicatorii pot fi calitativi sau cantitativi. Sunt numeroase exemplele de indicatori cantitativi și acestea ar putea include colectarea de venituri suplimentare, suma datoriilor încasate în decursul anului, numărul de controale finalizate, procentul de declarații depuse la timp. Indicatorii calitativi sunt mai subiectivi, dar pot fi la fel de utili în formarea unei viziuni mai echilibrate în privința performanței decât atunci când se utilizează exclusiv măsurile cantitative. Exemplele includ rezultatele sondajelor efectuate în rândul contribuabililor, o evaluare a rezultatelor asigurării calității activității desfășurate de personal, evaluarea performanței personalului efectuată de către un supervisor. Alte considerente care trebuie să fie luate în vedere la stabilirea IPC sunt menționate în Caseta 5.

Caseta 5. Considerații privind elaborarea IPC

Indicatorii de performanță ar trebui să fie elaborați cu mare atenție pentru a se asigura că aceștia determină comportamentul dorit. Atunci când selectați IPC, luați în considerare următoarele aspecte.

Ceea ce se măsoară, se face. Este posibil ca angajații să satisfacă așteptările, însă metodele lor s-ar putea să nu fie în concordanță cu valorile organizației. De exemplu, dacă un inspector este evaluat în funcție de sumele obligațiilor fiscale suplimentare generate de controalele finalizate, este posibil ca inspectorul să calculeze suplimentar chiar și sume foarte mici care nu sunt semnificative și inspectorul ar putea să nu ia în considerare justificarea din partea contribuabilului precum că tratamentul fiscal pe care contribuabilul l-a raportat este corect. Acest lucru ar putea crea, de asemenea, efecte negative, în aval, asupra procesului de soluționare a disputelor, ceea ce va duce la costuri suplimentare pentru administrație. Reflectați cu atenție asupra comportamentului pe care IPC îl poate promova în rândul personalului.

IPC trebuie să fie S.M.A.R.T.

- **Specific.** Oricine care citește IPC ar trebui să fie în stare să înțeleagă ce se așteaptă.
- **Măsurabil.** Obiectivul include modul în care acțiunea va fi măsurată. Dacă nu există date pentru completarea IPC, acesta nu ar trebui să fie utilizat.
- **Realizabil.** Obiectivul este realist.
- **Relevant.** IPC este în concordanță cu natura activității măsurate.
- **Limitat în timp.** Calendarul de realizare este clar.

Alegeți un set echilibrat din indicatori calitativi și cantitativi atunci când este posibil. Măsurile cantitative sunt ușor de identificat, dar nu oferă întotdeauna o imagine completă asupra rezultatelor obținute. Măsurile calitative sunt utile pentru că încorporează o dimensiune mai puțin tangibilă, dar la fel de importantă, a activității evaluate.

94. Nu există vreun standard în bunele practici care să indice câți indicatori ar trebui să existe la fiecare dintre cele trei niveluri. Se recomandă un set echilibrat de indicatori (calitativi și cantitativi), care împreună să ofere o imagine asupra stării de sănătate a administrației.

95. SFS în strategia sa SFS a identificat indicatori de performanță la nivelul administrației fiscale.

Obiectivele strategice identificate includ eficientizarea administrării fiscale, sporirea satisfacției contribuabililor, combaterea evaziunii fiscale și reducerea decalajului fiscal și dezvoltarea sistemului informațional. Strategia evidențiază 30 de indicatori de performanță asociați cu obiectivele. Unii dintre indicatori nu sunt specifici și ar fi dificil de măsurat. O lista cu indicatori este prezentată în Anexa 5. Indicatorii care se referă direct la programul de control sunt evidențiați cu albastru, iar indicatorii care se referă la obiectivul mai amplu de îmbunătățire a conformării sunt evidențiați cu portocaliu. Nu este clar dacă aceștia sunt monitorizați și, în cazul în care sunt monitorizați, cu ce frecvență. Ar trebui să existe un format standard și o monitorizare trimestrială a progreselor înregistrate în îndeplinirea obiectivelor operaționale ale SFS. Monitorizarea la nivel strategic este un proces pe termen mai lung, cu monitorizarea anuală a îndeplinirii obiectivelor strategice pentru o perioadă de trei-cinci ani.

96. În contextul programului de control, IPC sunt stabiliți preponderent la nivel operațional.

Acești indicatori operaționali includ impozitele suplimentar calculate, impozitele achitate, numărul de controale finalizate. Indicatorii numerici respectivi ar trebui să fie completați cu alți IPC, care oferă o imagine mai cuprinzătoare în privința succesului SFS în atingerea obiectivelor programului său de control. Acumularea rezultatelor tuturor tipurilor de controale și ale tuturor segmentelor de contribuabili într-o singură cifră nu oferă informații valoroase cu privire la contribuția relativă a fiecărui tip de control sau segment de contribuabil. La nivelul fiecărui segment de contribuabili și al fiecărui tip de control, calculul privind RI ar trebui să facă parte din cadrul de măsurare a performanței. Acest lucru va permite compararea, pe bază relativă, a diferitelor tipuri de controale cu alte tipuri. Fără astfel de informații, este imposibil pentru conducere să determine dacă a fost alocat volumul corect de resurse pentru fiecare tratament aferent riscurilor.

97. Nu există indicatori strategici care să măsoare succesul general al programului de control.

Adițional la indicatorii referitori la numărul de cazuri finalizate, impozitele suplimentar calculate, ar trebui de luat în considerație și alte măsuri, inclusiv rata modificărilor materiale, un IPC privind calitatea controlului, procentul de dosare care sunt menținute în procesul de soluționare a disputelor și calcularea RI, pe lângă alți indicatori posibili.

98. Evaluarea performanței individuale se efectuează de două ori pe an, însă procesul dat prezintă un nivel de subiectivitate, care nu corespunde bunelor practici internaționale. Pe lângă evaluarea bianuală a performanței, lunar sunt calculate și plătite sporuri ce se bazează pe evaluarea personalului de către șeful de direcție. Acest aspect referitor la sporuri este abordat în Subsecțiunea E din Secțiunea III a prezentului raport. Pentru evaluarea performanței fiecărui angajat ar trebui să fie utilizate niște criterii standard. Ar trebui să existe un set echilibrat format din IPC calitativi și cantitativi, și adițional la statisticile tradiționale, cum ar fi cazurile finalizate și impozitele suplimentar calculate, ar trebui să fie incluse și rezultatele revizuirii calității, contribuția angajatului la îmbunătățirea programului de control și dezvoltarea angajaților mai juniori. Anexa 6 oferă exemple de IPC posibili pentru evaluarea programului de control la toate cele trei niveluri. SFS ar trebui să-și revizuiască și să-și consolideze cadrul de măsurare a performanței aferent programului de control.

99. Ar putea să fie dezvoltat un tablou de bord pentru a permite conducerii superioare să monitorizeze progresele înregistrate în ceea ce privește IPC. Deoarece cadrul de măsurare a performanței are menirea de a fi un instrument managerial pentru urmărirea progreselor în atingerea obiectivelor, un sumar al IPC în format de tablou de bord ar putea fi o modalitate utilă de exprimare a informațiilor. Astfel, conducerea ar putea vedea dintr-o privire unde performanța este la nivelul convenit sau unde trebuie efectuată o analiză suplimentară pentru a determina de ce nivelurile de performanță nu corespund așteptărilor. Tipic, IPC se completează trimestrial, dacă este posibil. Indicatorii strategici sunt revizuiți anual, deoarece aceștia reprezintă măsuri pe termen mai lung.

100. Gradul de conștientizare a obiectivelor strategice ale SFS și a modului în care activitatea fiecărui angajat contribuie la atingerea acestor obiective ar trebui să fie consolidat. Gradul de conștientizare a existenței unui plan strategic pare să fie redus. Angajații ar trebui să conștientizeze în ce mod funcția și lucrul lor se încadrează în strategie. Acest lucru va genera o mai mare implicare și un angajament mai puternic de a fi parte dintr-o echipă care se străduie să contribuie la succesul SFS.

Recomandări

- Revizuirea IPC ai SFS pentru a confirma dacă aceștia sunt măsurabili, până în februarie 2025. În caz contrar, IPC ar trebui înlocuiți.
- Consolidarea IPC aferenți programului de control pentru a include atât indicatori calitativi, cât și cantitativi, până în februarie 2025.
- Dezvoltarea unui tablou de bord managerial pentru a permite conducerii superioare să monitorizeze, în mod regulat, progresele înregistrate în atingerea obiectivelor programului de control. Tabloul de bord ar trebui să fie automatizat și să fie implementat, până în noiembrie 2025.
- Consolidarea gradului de conștientizare în rândul angajaților, prin eforturi de comunicare menite de a comunica obiectivele SFS și de a ajuta angajații să perceapă cum se integrează ei în atingerea obiectivelor administrației. Începerea sesiunilor de sensibilizare către februarie 2025.

H. Procesul de control

101. Procesul de control al SFS conține multe elemente-cheie din bunele practici. Procesul pare a fi bine dezvoltat, și principalele etape pe care trebuie să le urmeze inspectorii sunt clar prevăzute în legislația fiscală, regulamente, ordine și manualul de control. A se vedea procesul cartografiat în Anexa 7. Procesul de control constă din următoarele etape-cheie:

- Lucrul premergător controlului și repartizarea cazurilor;
- Planul de efectuare a controlului aferent cazului și notificarea contribuabilului; (majoritatea controalelor fiind efectuate la fața locului)
- Efectuarea controlului (inclusiv desfășurarea de interviuri cu contribuabilii și examinarea înregistrărilor);
- Întocmirea actelor privind acțiunile întreprinse și constatările pe marginea cazului;

- Aprobarea constatărilor aferente cazului;
- Gestionarea documentelor de lucru;
- Finalizarea cazului (inclusiv completarea unui formular de feedback pentru a informa cu privire la succesul riscurilor identificate inițial de DGC).

102. Etapa de planificare premergătoare controlului din cadrul procesului de control ar putea fi dezvoltată în continuare pentru a asigura consecvent un nivel mai înalt de bune practici în pregătirea pentru un control. Procesele referitoare la etapa de pre-control sunt descrise în regulamentele SFS, în ordine și în manualul de control. DGC furnizează echipei de control un tabel detaliat cu date relevante din cadrul SFS, informații de la terți, cu note suplimentare privind riscurile identificate. Inspectorii efectuează verificări suplimentare, cum ar fi revizuirea surselor, verificări și analize suplimentare, pentru a se asigura că au acoperit totalitatea activităților comerciale ale contribuabilului și au comparat-o cu performanța sa fiscală. În cadrul discuțiilor din cursul misiunii, s-a menționat că funcționarii mai experimentați tind să efectueze mult mai multe verificări și analize la această etapă, ceea ce îi plasează într-o poziție mai solidă atunci când începe controlul. Acest nivel sau standard de lucru ar trebui să fie privit ca ceva ce se așteaptă de la inspectorii și să fie enunțat în mod clar în manualul de control, pentru ca toți inspectorii să o facă. În mod ideal, toate lucrările premergătoare controlului ar trebui să fie realizate conform unui anumit standard convenit.

103. Nivelurile de materialitate, utilizate în cadrul controalelor pentru testarea sau verificarea domeniilor de risc dintr-un caz, trebuie să fie agreeate ca parte a etapei de planificare a cazului pentru a asigura atât faptul că controlul este bine ținut, cât și că este efectuat în mod eficient. Procesele privind planificarea cazurilor sunt descrise în regulamentele, ordinele și manualul de control ale SFS. Cazurile sunt repartizate de către șeful de la control, împreună cu planul de sarcini, riscuri, membrii necesari ai echipei, expertiza, numărul de zile preconizate și amplasarea testării. Se scontează ca toate riscurile identificate să fie testate, indiferent de materialitatea lor. În prezent, nu există îndrumări administrative interne agreeate cu privire la nivelul verificării materialității în cadrul unui control planificat. La moment, controalele planificate trebuie să examineze toate riscurile identificate și să le verifice, indiferent de proporții și de cunoștințele inspectorului conform cărora riscul nu este evident. Pentru ca planificarea cazurilor să rezulte în control eficient și eficace, amplasarea testării și materialitatea trebuie să corespundă gradului de risc.

104. SFS ar trebui să își consolideze dosarele, documentele-cheie și documentele de lucru importante aferente cazurilor de control într-o singură aplicație sau platformă digitală, cu aranjamente de securitate adecvate. Sub aspectul documentelor de lucru, Sistemul de management al cazurilor (SMC) include o serie de documente importante legate de control și documente privind momentele de decizie critice în fiecare caz. Cu toate acestea, nu toate informațiile sunt stocate în SMC. Anumite documente oficiale de lucru sunt păstrate în dosarul fizic (similar cu dosarul permanent al contribuabilului sau de evidență) și misiunea a fost informată că în timp ce cazul este deschis, unele documente și note sunt păstrate și pe computerul personal al inspectorului.

105. SFS ar trebui să înregistreze mai precis și mai exact orele lucrate per fiecare caz de control pentru a îmbunătăți atât estimarea timpului la întocmirea planului, cât și gestionarea performanței la

nivel de caz. În mod ideal, cazurile de control ar trebui să fie planificate într-o manieră în care toate sarcinile și riscurile să fie luate în considerare, utilizând date temeinice privind evidența timpului de lucru la nivel de caz pe baza controalelor din trecut, ceea ce ar oferi o mai bună acuratețe în prognozarea orelor de lucru scontate per control. O evidență mai precisă a orelor per caz ar oferi o bază de referință mult mai solidă pentru lucrul viitor și ar asigura estimări mai realiste a timpului de lucru per caz.

106. Decizia privind aplicarea sancțiunilor în cadrul controalelor se ia la mai multe niveluri în cadrul DGCF, iar factorii de decizie au drept de discreție în dependență de circumstanțe. Regulile de sancționare includ mai multe straturi și repere pentru luarea deciziei în dependență de comportament. În funcție de tipul cazului, nivelul la care se adoptă decizia pe marginea unui caz poate include nivelul directorului adjunct sau al șefului echipei de control. În general, aplicarea sancțiunilor este automată dacă legislația este clară și este valabilă pentru sancțiuni cum ar fi depunerea tardivă sau plata cu întârziere, de exemplu. Cu referire la sancțiunile pentru neglijență gravă, care pot fi aplicate unui contribuabil ce și-a diminuat în mod semnificativ veniturile raportate, bunele practici promovează delegarea acestei responsabilități către un conducător de nivel mai înalt, dar și proceduri și îndrumări detaliate pe care trebuie să le urmeze inspectorii pentru a decide dacă sancțiunea este justificată. Este nevoie de claritate privind nivelurile la care se iau deciziile de aprobare a sancțiunilor și îndrumări clare în situațiile unde există drept de discreție.

Recomandări

- În cadrul procesului de control, dezvoltarea în continuare a etapei de lucru pre-control pentru a asigura un standard comun mai înalt de profilare a riscurilor și că se efectuează analiza relevantă în toate cazurile, până în iunie 2025.
- Dezvoltarea unui ghid administrativ de control agreat care va oferi suport inspectorilor în determinarea nivelurilor de semnificație adecvate la testarea problemelor și a tranzacțiilor în etapele de planificare și executare ale procesului de control, până în septembrie 2025.
- Consolidarea documentelor de lucru și a dosarului de control într-o singură aplicație digitală, cu aranjamente de securitate adecvate, până în septembrie 2025.
- Utilizarea unui sistem mai exact de evidență a timpului de lucru la nivel de caz, de ore per caz, pentru inspectorii. Aceasta ar permite conducerii să revizuiască cât durează efectuarea diferitelor tipuri de controale și va constitui o bază mai solidă pentru estimarea timpului de lucru în viitor, precum și pentru gestionarea performanței cazurilor, până la decembrie 2025.
- Implementarea clarității sporite și îndrumărilor cu niveluri clare de delegare pentru factorii de decizie în cazul determinării diferitelor tipuri de sancțiuni și decizii de concesi rezultate în urma controalelor. Acest lucru poate fi, de asemenea, revizuit în mod regulat pentru asigurarea consecvenței abordării și moderat în cadrul proceselor de revizuire a calității controlului, până în septembrie 2025.

IV. Pașii următori

107. Condiționalitățile programului FMI prevăd elaborarea unui plan de acțiuni, până în aprilie 2025. Asistența FMI este disponibilă pentru elaborarea planului de acțiuni în colaborare cu oficialii, precum și pentru prioritizarea și stabilirea succesiunii diferitor activități. Planul de acțiuni ar trebui să conțină pașii ce urmează să fie întreprinși la nivel de fiecare acțiune, precum și termenii de realizare și persoanele responsabile pentru finalizarea acțiunilor. În cazul existenței interdependențelor cu alte acțiuni, acestea ar trebui să fie identificate și calendarul de realizare ar trebui să fie ajustat pentru a ține cont de interdependențe.

108. Solicitățile adiționale privind acordarea de suport de DC pot fi discutate cu managerul programului privind administrarea veniturilor. SFS ar putea dori să solicite sprijin pentru consolidarea proceselor sale aferente MRC și controalelor bazate pe riscuri. Proiectul pilot sugerat ar putea constitui o bază pentru avansarea acestei consolidări administrative.

109. SFS ar putea dori să prioritizeze anumite recomandări chiar și înainte de elaborarea planului de acțiuni. Echipa misiunii ar recomanda ca abordarea bazată pe riscuri aferentă MRC și control să fie o prioritate timpurie, împreună cu analiza rezultatelor controlului pe tipuri de controale și segmente de contribuabili, în vederea redistribuirii resurselor pentru a se concentra mai mult pe sarcinile de lucru cu risc sporit. De asemenea, o prioritate ar trebui să fie și concertarea eforturilor pentru ocuparea posturilor vacante ale direcției control. Anexa 8 conține un sumar al recomandărilor și le clasifică sub aspect de acțiuni ce pot fi întreprinse pe termen scurt și implementarea cărora ține de competența SFS și acțiuni care sunt pe termen mai lung sau necesită discuții în afara SFS.

Anexa I. Evaluarea programului de control din Moldova în conformitate cu cele șase categorii-cheie ale unui program de control eficace

Categorie: Cadrul legal		
Element	Descrierea situației din cadrul SFS	Lacune în raport cu bunele practici
Structura legislației	Codul fiscal conține atât dispoziții fiscale de fond, cât și prevederi privind administrarea fiscală, atât la nivel de principii, cât și la nivel operațional detaliat. Regulamentele fiscale conțin o prezentare de ansamblu consolidată și cuprinzătoare a dispozițiilor legislative relevante, inclusiv reiterarea principiilor cuprinse în legislația primară - Codul fiscal - alături de îndrumări operaționale detaliate, pas cu pas.	Legislația primară, precum Codul fiscal, ar trebui să conțină numai principii imuabile de nivel înalt Detaliile privind modul de aplicare a principiilor în practică ar trebui să fie cuprinse în legislația secundară, cum ar fi regulamentele.
Cerințele legislative referitoare la planificarea controlului	În conformitate cu Legea privind controlul de stat, SFS publică planul anual de controale până la data de 31 decembrie a anului precedent Planul include detalii cu privire la contribuabilii care urmează să fie supuși controlului și scorurile de risc ale acestora.	Cerințele legislative privind elaborarea în prealabil a unui plan anual de controale sunt excesiv de restrictive și stânjenesc eficacitatea activităților de control și de gestionare a riscurilor.
Cerințele legislative referitoare la planificarea controlului	În conformitate cu Legea privind controlul de stat, SFS publică detalii cu privire la contribuabilii care vor fi controlați, precum și scorurile lor de risc. Ulterior, SFS nu publică o actualizare privind contribuabilii supuși controlului pentru a indica cazurile în care nu au fost făcute constatări negative. Se cunoaște că contribuabilii contestă calcularea și veridicitatea scorurilor lor de risc în litigii ulterioare.	Procesul aduce potențial prejudicii contribuabililor și încalcă dreptul acestora la confidențialitate.
Colectarea informațiilor	SFS dispune de o gamă largă de competențe în ceea ce privește obligația de depunere, de ținere a evidenței și a înregistrărilor, dreptul de a inspecta și de a prescrie ce informații trebuie să fie depuse.	
Partajarea informațiilor cu alte administrații fiscale	SFS are la dispoziție 4 ani pentru a controla un contribuabil, perioadă care poate fi extinsă la 6 ani în cazul în care contribuabilul nu a făcut dezvăluirile necesare.	Perioade de timp suplimentare în cazul în care există indicii de fraudă sau infracționalitate.

Timpul pentru reevaluarea unei declarații	SFS are la dispoziție 4 ani pentru a controla un contribuabil, perioadă care poate fi extinsă la 6 ani în cazul în care contribuabilul nu a făcut dezvăluirile necesare.	O evaluare inter pares a practicilor SFS privind schimbul de informații a evidențiat lacune în ceea ce privește beneficiarii efectivi, în special în ceea ce privește trusturile și societățile cu capital străin.
Timpul de efectuare a controlului	Numărul de zile lucrătoare, timp în care trebuie să fie finalizate controalele programate: 30 pentru dosare mari, 10 pentru dosare mici și 20 pentru alte dosare. Controalele neprogramate trebuie să fie finalizate în termen de: 15 zile pentru dosarele mari, 5 zile pentru dosarele mici, 3 zile pentru persoane și persoane fizice și 10 zile pentru alte dosare. În anumite cazuri, sunt disponibile prelungiri de până la încă 30 de zile lucrătoare.	Aceste termene-limită nu sunt considerate bune practici. De obicei, controlul trebuie să fie finalizat în termenul de prescripție prevăzut de lege, care este în general de trei până la șapte ani. În practică, administrațiile tind să finalizeze controalele cât mai repede posibil, dar termenul prevăzut de prescripție permite o anumită flexibilitate atunci când este necesar.
Sanțiuni	Aplicarea măsurilor punitive este ghidată de Codul contravențional moldovenesc care este cuprinzător, dar generic. Acesta conține dispoziții generale referitoare la circumstanțele agravante și atenuante, însă, din cauza caracterului amplu și generic și a numărului mare de considerente enumerate, este posibil ca sancțiunile pentru încălcările fiscale să nu fie aplicate în mod corect sau clar. Sancțiunile impuse se cifrează la sume mici și doar un procent relativ mic din sancțiuni sunt plătite.	Ar trebui adoptat un cadru simplu de sancțiuni graduale, care să ia în considerare natura contravenției, istoricul de conformare al contribuabilului, modul în care a fost detectată contravenția și natura activităților contribuabilului. Regimul de sancțiuni ar trebui revizuit pentru a evalua în ce măsură acesta servește de fapt drept o funcție punitivă și de descurajare eficace.
Raportarea de către terți	În general, SFS are competențe extinse de colectare a informațiilor și poate obține acces la informații de la serviciile financiare și de la alte agenții, ca parte a procesului de control. Băncile prezintă informații SFS în mod proactiv la depășirea anumitor praguri monetare.	Competențe suplimentare pentru a asigura transferul proactiv și masiv de informații de la surse de date terțe, cum ar fi instituțiile financiare - în afara controalelor efectuate și nu doar conform pragurilor monetare actuale.
Soluționarea litigiilor	SFS dispune de o procedură internă de soluționare a litigiilor, precum și există procedura judiciară pentru soluționarea contestațiilor privind sumele obligațiilor fiscale. Vasta majoritate a litigiilor (~75%) sunt soluționate în favoarea SFS.	Analiza suplimentară pentru a înțelege cauzele și a răspunde la cauzele ce stau la originea litigiilor.
Dezvăluirea voluntară	În prezent, SFS nu are un program formalizat de dezvăluire voluntară, deși contribuabilii își pot autocorecta declarațiile înainte de începerea unui control.	Introducerea unui program formalizat de dezvăluire voluntară.
Categoria: Organizarea și guvernanta		

Rolul aparatului central	SFS realizează puține activități pe care le-ar desfășura în mod normal AC și nu există personal specializat care să îndeplinească funcțiile AC. Există un plan operațional anual privind obiectivele de performanță pentru teritorii, însă așteptările sunt limitate la colectarea veniturilor. Monitorizarea rezultatelor, de asemenea, se limitează la sume suplimentar calculate, sumele încasate și la lista contribuabililor care urmează să fie controlați. Reformele sunt gestionate la nivel central.	Întreaga gamă de activități aferente aparatului central ar trebui să fie realizată de o echipă dedicată.
Segmentarea contribuabililor	SFS are un segment de contribuabili mari, iar toți ceilalți contribuabili sunt grupați laolaltă. Pe persoanele fizice cu averi mari se pune în continuare accent sub aspect de conformare, deși inspectorii desemnați pentru această activitate sunt localizați fizic în cadrul Direcției generale control.	Segmentarea și pe alte categorii ar fi benefică pentru promovarea unei abordări mai individualizate de gestionare a conformării în fiecare segment.
Structura organizatorică	Nu există o DCM care să gestioneze în mod centralizat obligațiile de conformare ale acestui important segment de contribuabili. Structura organizatorică se bazează în principal pe funcții, dar ar putea beneficia ca urmare a consolidării și restructurării de mai departe. Având în vedere complexitatea înaltă a aspectelor legate de RGAE și de prețurile de transfer, ar fi benefică crearea unor subdiviziuni specializate care să abordeze aceste aspecte.	Ar trebui implementată DCM.
Segregarea sarcinilor	Există o segregare a sarcinilor între MRC, control, asigurarea calității și contestații, deoarece fiecare din aceste funcții este îndeplinită de subdiviziuni diferite. Controalele finalizate sunt revizuite de către supervisor (șeful de direcție). În cazul în care există preocupări legate de rezultatul controlului, șeful de direcție analizează rezultatele cu echipa de control. În cazul în care problema nu este soluționată, se organizează o ședință a Grupului de lucru cu conducerea superioară pentru a stabili dacă sunt necesare activități de control suplimentare.	
Categoria: Oamenii		
Resurse	SFS luptă cu un nivel ridicat al posturilor vacante și cu moratoriul guvernamental privind noile recrutări.	Este nevoie de centralizare, standardizare și automatizare pentru a compensa limitările legate de personal. SFS are nevoie de practici mai flexibile pentru recrutarea, retenția și remunerarea personalului.

Competențele personalului	Pentru a fi numiți, inspectorii trebuie să aibă cel puțin o diplomă de licență în finanțe, economie sau contabilitate. Rata înaltă de fluctuație. Lipsa specializării pe sectoare și a specializării pe tematici, de exemplu, prețuri de transfer.	Competențele de specialitate necesare și natura strategică a colectării veniturilor fiscale impune practici de recrutare și remunerare care să poată asigura expertiza necesară.
Instruirea inspectorilor	Necesitățile de instruire sunt identificate de-jos-în-sus și este elaborat un program de instruire, care include atât instruire interne cât și externe. SFS prevede un minim de 40 de ore de formare profesională pe an.	Este nevoie de instruire de specialitate în domeniul controlului pentru cazurile de control mai sofisticate în privința contribuabililor complecși.
Evidența timpului inspectorilor	Sistemul de management al cazurilor nu permite evidența timpului alocat controalelor, deși unii conducători duc anumite înregistrări manuale. Calculul reconstituit privind RI estimează timpul petrecut la nivel global.	Este critic ca timpul alocat efectuării controalelor să fie urmărit, pentru a calcula rentabilitatea investiției.
Evaluarea performanței inspectorilor	Evaluare lunară a performanței - spor discreționar care nu vizează gestionarea performanței, ci compensarea salariilor mici. O anumită discreție în calcularea sporului - poate fi cu 100% mai mare decât salariul lunar. Datele nu sunt urmărite de resurse umane. Insuficiență în ceea ce privește IPC de rezultat Impactul și rezultatele și schimbarea comportamentelor contribuabililor nu sunt monitorizate.	Plata sporurilor nu ar trebui să fie utilizată pentru a compensa remunerația de bază mică. Plata sporurilor lunare poate determina comportamente necuvenite. Evaluarea performanței ar trebui să urmărească, de asemenea, măsurile de rezultat și de impact.
Rolul unui conducător de la control	Sfera de control este foarte mare, cu mulți inspectorii care raportează direct unui conducător de la control. Structura nu prevede posturi de lider de echipă, dar, în mod neoficial, se utilizează mentorii. Povara administrativă este mare, în special în ceea ce privește raportarea și evaluările lunare a performanței pentru plata sporurilor.	Pentru echipele care se ocupă de controale mai complexe, sfera de control ar trebui redusă. Automatizarea funcțiilor de rapoarte de gestiune ar elibera resurse.
Categoria: Instrumente		
Selectarea cazurilor	Programul de conformare al SFS este localizat din punct de vedere organizațional, DGC fiind responsabilă de selectarea, în scop de control, a cazurilor cu cel mai mare risc și solicită DGCF să execute și să finalizeze controalele selectate. DGC selectează cazurile de controale planificate (atât întreprinderi, cât și persoane fizice) prin aplicarea unei serii de criterii de risc convenite din sursele lor extinse de date. DGC, de asemenea, remite către DGCF lucru neplanificat, bazat pe sesizări, pentru efectuarea acțiunilor de control.	Sunt puține interacțiuni între DGC și DGCF în ceea ce privește selectarea cazurilor și diverse alte aspecte de interes reciproc care trebuie abordate. Este necesară o schimbare a practicilor pentru a gestiona mai bine și a prioritiza lucrul neplanificat primit sub formă de informări și sesizări.

Tipuri de controale	SFS utilizează mai multe tipuri de controale și abordări de verificare pentru a gestiona diferitele situații de conformare cu care se confruntă. SFS utilizează atât controale planificate și neplanificate, cât și controale rapide pentru a asigura o combinație adecvată de acoperire a contribuabililor, cât și o abordare de control bazată pe riscuri pentru contribuabilii identificați ca fiind cei mai riscați. Controalele planificate, care sunt publicate, trebuie să fie efectuate ca controale cuprinzătoare. Volumul controalelor rapide neplanificate este foarte mare. Este mic procentul de controale bazate pe riscuri care generează majoritatea rezultatelor în activitatea de control.	Doar un mic procent din lucrul cu cazurile din programul de control al SFS este bazat pe riscuri. SFS ar putea intensifica utilizarea activităților bazate pe proiecte în cadrul programului de control. SFS trebuie să revizuiască valoarea și beneficiile întregului lor spectru de controale utilizând abordări RI pentru a determina eficacitatea. În special lucrul aferent controalelor operative neplanificate în volume foarte mari, de exemplu, verificările de contrapunere privind echipamentele de casă și control, posturile fiscale etc., SFS trebuie să revizuiască în mod regulat balanța tipurilor de controale în curs de desfășurare pentru a asigura un echilibru solid și o combinație bună pentru programul de control.
Metodele de control	SFS utilizează atât metode directe, cât și metodele de control bazate pe Codul fiscal și regulamentele din Moldova. Manualul de control este foarte cuprinzător și acțiunea sa este de nivel practic de detaliere, bazată pe Codul fiscal și regulamentele privind controalele. Acesta este elaborat de Direcția metodologică a SFS cu ajutorul unui grup de lucru care include inspectori. El este actualizat în mod regulat și publicat. Acesta include asistență suplimentară, cum ar fi ghiduri sectoriale; liste de verificare, pași, formulare de utilizat; specificații privind tipurile de impozite în cadrul controalelor; și întrebări frecvente.	Metodele existente de control indirect utilizate în Moldova nu au fost testate prin intermediul sistemului judiciar pentru a se asigura că metodele de control aplicate sunt validate. Metodele actuale de control utilizate pentru contribuabilii complecși și sofisticăți (de exemplu, contribuabilii mari cu legături internaționale și multe părți afiliate) și pentru contribuabilii PFAM nu sunt adecvate.
Integritatea în cadrul controlului	SFS au instituit o serie de proceduri de integritate aferente programului lor de control, care sunt considerate bune practici. De exemplu, segregarea sarcinilor și a funcțiilor critice - responsabilități de executare și de aprobare; conflicte auto-declarate legate de standarde de performanță, examinare potențială de către auditul intern; formă spre completare pentru declararea activelor personale deținute; nu sunt negocieri în cadrul controlului (cum ar fi concilierea); instruire în fiecare șase luni privind așteptările în materie de integritate, cu exemple.	

Revizuirea calității controlului	Revizuirea controlului se efectuează în două niveluri principale. (1) Șeful echipei de control este implicat activ în cazuri și revizuieste și aprobă deciziile-cheie - asigurând supravegherea inițială. (2) SFS are un program RCC realizat de Direcția generală conformare (DGC) în care toate controalele sunt revizuite trimestrial, iar unele sunt reexamineate integral și pot duce la re-control; folosire standarde de criterii.	Procesul RCC ar trebui să fie revizuit în continuare în vederea îmbunătățirii procesului, de exemplu, actualitatea revizuirii
Manual de control	SFS dispune de un manual de control bine menținut și detaliat care oferă sprijin și îndrumare inspectorilor cu privire la o serie de situații cu care aceștia se pot confrunta în domeniul controlului. Manualul este elaborat de direcția metodologică a SFS cu sprijinul unui grup de lucru format din inspectori. Manualul este actualizat, publicat și comunicat în mod regulat. Acesta include asistență suplimentară, cum ar fi ghiduri sectoriale; liste de verificare, pași, formulare spre utilizare; specificații privind tipurile de impozite în cadrul controalelor; și întrebări frecvente	
Program de controale aleatorii	SFS nu efectuează controale aleatorii. Deși controalele aleatorii sunt considerate o bună practică în multe țări întrucât oferă o certitudine statistică mai mare în ceea ce privește acoperirea sub aspect de conformare, în contextul din Moldova gama de controale finalizate în privința unei populații mai largi par rezonabile. Deși utilizarea controalelor aleatorii poate fi benefică în viitor, înainte de a lua în considerare beneficiile unui program de controale aleatorii, ar trebui să fie finalizate acțiunile prioritare legate de modernizarea administrației fiscale, inclusiv implementarea unei abordări bazate pe riscuri în întreaga organizație și automatizarea proceselor curente.	
Categoria: Sisteme și managementul datelor		
Sistem de management al cazurilor	Nu este funcția de raportare. Nu este funcția de escaladare automată. Nu este funcția de evidență a timpului. Rezultatele controlului sunt raportate manual în Word.	Este nevoie de un sistem automatizat de gestionare și trasabilitate a cazurilor - cu funcții de raportare incluse.

Sistemul de gestionare a riscurilor și normele privind riscurile	Sistemul de gestionare a riscurilor nu este automatizat, ci este realizat în mare parte manual în Excel, ceea ce are un impact asupra selectării cazurilor de control în baza riscurilor.	Este necesar un sistem automatizat de evaluare a riscurilor și de stabilire a scorului de risc, pentru a asigura o selectare eficientă a cazurilor de control.
Instrumente de e-control	Nu se utilizează	Considerații pentru viitor.
Categoria: Măsurarea performanței		
Măsurarea performanței	IPC actuali sunt de natură operațională și urmăresc numărul de controale, sumele recalculat, sumele plătite. Performanța inspectorilor este evaluată de două ori pe an și se concentrează pe cazurile finalizate, sumele suplimentar calculate, calitatea, dar este loc de subiectivitate în stabilirea sporului final.	Indicatorii strategici de performanță ar trebui elaborați pentru a măsura progresele înregistrate în atingerea obiectivelor strategice ale SFS. IPC operaționali și individuali ar trebui să fie consolidați pentru a forma un set echilibrat de indicatori.
Performanța anuală operațională	Teritoriile primesc o un număr ținut de controale pe care trebuie să le efectueze anual. Se efectuează monitorizarea periodică.	
Decalajul fiscal	A fost realizat calculul decalajului fiscal aferent TVA, dar în prezent acesta este învechit.	
Categoria: Procesul de control		
Planificarea pre-control	Procesele detaliate aferente planificării de la etapa pre-control sunt descrise în regulamentele, ordinele și manualul de control ale SFS. Pentru etapa de pre-control, DGC furnizează un tabel detaliat cu datele SFS, informații de la terți și note suplimentare cu riscurile descrise. Inspectorii revizuiesc adițional toate sursele, efectuează analize și verificări suplimentare pentru a înțelege amploarea activității contribuabilului și performanța sa fiscală.	Este necesară mai multă standardizare a celor mai bune practici în ceea ce privește pregătirea pentru control, de exemplu, profilurile de risc trebuie să fie pregătite conform unui standard convenit - „de nivelul unui funcționar cu experiență”.
Planificarea cazului	Procesele detaliate de planificare sunt cuprinse în regulamentele, ordinele și manualul de control ale SFS. Cazurile sunt repartizate de către șeful de control, împreună cu sarcinile, riscurile, membrii echipei, expertiza, zilele preconizate, amploarea testării. Se scontează ca toate riscurile identificate să fie testate, indiferent de materialitatea lor. Numărul de zile planificate pentru cazuri se bazează pe estimarea timpului necesar pentru finalizarea sarcinilor.	Trebuie clarificate nivelurile de materialitate ce țin de testarea aspectelor cu scopul de a se asigura că controlul se axează doar pe cazurile cele mai riscante și pe cele mai importante aspecte. Se scontează ca cazurile să fie finalizate conform legii în termen de 20-30 de zile, ceea ce este foarte puțin pentru cazurile complexe - cu toate acestea, cazul poate fi suspendat în timp ce se solicită informații.

Interviul	Procesele de interviu sunt descrise în regulamentele, ordinele și manualul de control ale SFS. Interviurile sunt parte a procesului de control și sunt bine documentate. Majoritatea controalelor sunt efectuate la fața locului, cu realizarea unui tur al sediului și întâlniri cu părțile interesate relevante.	
Efectuarea controlului	Procesele de efectuare a controlului sunt descrise în regulamentele detaliate, ordinele și manualul de control ale SFS. Cazurile de control - în funcție de sfera de acoperire și de accentele puse - se efectuează în cea mai mare parte la fața locului, se verifică politicile contabile sub aspect de conformare fiscală; se examinează și se testează înregistrările, încălcările identificate sunt revizuite de conducătorul de la control pe măsura depistării lor; riscurile sunt revizuite și verificate într-un tabel de control. Două procese adiționale includ: • Cazurile în care se constată comportamente infracționale sau grave sunt transmise imediat Direcției antifraudă; • În cazul în care se constată lacune legislative, situația este discutată și escaladată mai departe cu sprijinul șefului echipei de control.	
Documentele de lucru/Rapoarte	Procesele de raportare sunt descrise în regulamentele, ordinele și manualul de control ale SFS. Rapoartele pe marginea cazurilor sunt întocmite pe formulare standardizate pe care este lăsat spațiu liber pentru descrierea circumstanțelor cazului. Există procese extinse pentru aprobarea cazurilor și posibilitatea pentru contribuabil să furnizeze documente adiționale și să își expună punctul de vedere înainte de finalizare, ceea ce constituie o bună practică. Spectrul și ratele sancțiunilor ce pot fi aplicate în cadrul unui control sunt numeroase - având în vedere atât varietatea nivelurilor de sancțiuni, cât și concesiile disponibile.	Factorii de decizie dispun de o anumită discreție în ceea ce privește stabilirea diferitelor tipuri de sancțiuni care urmează să fie aplicate în cazul controalelor și în sensul dat sunt necesare îndrumări suplimentare pentru luarea deciziilor. Sistemul SFS de management al cazurilor conține o serie de documente de control importante și repere decizionale. Documentele de lucru oficiale sunt păstrate într-un dosar fizic, iar unele documente și note sunt păstrate și în computerul inspectorului.
Controlul riscurilor		
Controalele ca parte a unui program de	Deși SFS a adoptat un program de conformare, activitatea de control este privită ca o activitate separată.	Activitatea de control ar trebui să fie realizată ca una dintre opțiunile de răspuns la risc în cadrul unui program de

conformare mai amplu		conformare la nivel de SFS.
Controale bazate pe riscuri	Doar aproximativ 6% din controale sunt bazate pe riscuri și mai puțin de 1% din controale se concentrează asupra contribuabililor – persoane fizice. Restituirile TVA pot fi efectuate fără control, dar sumele restituite trebuie totuși să fie verificate în termen de 18 luni. O concepție eronată referitoare la cerințele legislative duce la controlul tuturor cazurilor de insolabilitate.	Majoritatea controalelor ar trebui să se bazeze pe selectarea cazurilor în funcție de riscuri. Cererile de restituire TVA și cazurile de insolabilitate ar trebui să fie examinate și selectate pentru control în funcție de riscuri.
Scanarea mediului și apetitul pentru riscuri	O cantitate semnificativă de resurse este cheltuită pentru controalele fiscale privind echipamentele de casă și control și salariile nedeclarate, plătite în numerar. O percepție răspândită este că marii contribuabili din Moldova în mare măsură respectă legislația și nu prezintă riscuri semnificative. Domeniile-cheie de risc, cum ar fi zonele economice libere, parcurile TI, persoanele cu averi mari, trusturile și organizațiile non-profit nu sunt incluse în planurile de îmbunătățire a conformării.	Este necesar de estimat decalajul fiscal și decalajul de conformare pentru a cuantifica pierderile de venituri cauzate de evitarea fiscală mai sofisticată și de evaziune. Adoptarea unor planuri de îmbunătățire a conformării pentru principalele domenii de risc cu forme mai sofisticate de evitare și evaziune fiscală.

Anexa II. Rolul și funcțiile aparatului central

Un AC performant:

Planifică - stabilește direcția strategică pe termen mediu și prioritățile corporative ale administrației fiscale, pregătește planuri de lucru naționale și alocă resurse în conformitate cu obiectivele organizației.

Gestionează riscurile de conformare și alte riscuri - identifică și evaluează riscurile pentru venituri (riscuri de conformare) și riscurile la adresa operațiunilor administrației fiscale (riscuri instituționale) și elaborează strategii pentru atenuarea acestora.

Gestionează performanța - măsoară și evaluează în mod regulat performanța organizației pentru a stabili în ce măsură scopurile și obiectivele acesteia sunt atinse.

Dezvoltă programe, politici și proceduri - elaborează programe de deservire a contribuabililor și de coerciție, precum și procese operaționale de bază și pregătește politici și proceduri administrative pentru aplicare la nivel național.

Asigură transparența, integritatea și responsabilitatea - stabilește și menține cadrul de guvernare al organizației privind transparența și responsabilitatea în administrație.

Gestionează reformele - elaborează și gestionează agenda de reformă a organizației.

Exercită controlul central asupra operațiunilor din teren - conduce, consiliază și monitorizează oficiile teritoriale pentru a se asigura că planurile operaționale naționale și standardele de performanță sunt îndeplinite, iar programele și politicile organizației sunt realizate într-un mod uniform.

Oferă servicii de suport - inclusiv o serie de servicii administrative (de exemplu, TI, resurse umane (RU) și finanțe) și servicii tehnice fiscale de specialitate (în principal juridice) pentru întreaga organizație.

Analizează veniturile fiscale - furnizează informații pentru procesele guvernamentale de estimare și prognozare a veniturilor fiscale și sprijină planificarea administrației fiscale și MRC.

Gestionează relațiile cu părțile interesate - menține relații de lucru eficiente cu părțile interesate care pot afecta sau pot fi afectate de acțiunile, procesele și politicile administrației fiscale.

Sursa: VITARA, Ghid de referință, Programul de control

Anexa III. Tipurile de controale

Tipul controlului	Natura controlului	Cameral vs în teren	Documentar vs observații	Sfera de acoperire
Articolul 217 din Codul fiscal din Moldova. Control faptic	Identificarea situațiilor care nu sunt reflectate în documente, de exemplu, controalele surpriză	În teren	Observații factice	Limitat
Articolul 218. Control documentar	Verificarea și validarea rapoartelor fiscale, a documentelor contabile și a altor informații	În teren Cameral	Documentar	Limitat
Articolul 219. Control total	Conformarea cu toate obligațiile fiscale	În teren	Documentar Faptic	Cuprinzător
Articolul 220. Control parțial	Conformarea cu anumite tipuri de obligații fiscale, de exemplu, TVA	În teren Cameral	Documentar	Limitat
Articolul 221. Control tematic	Conformarea cu anumite tipuri de obligații fiscale, de exemplu, TVA	În teren Cameral	Documentar	Limitat
Articolul 222. Control operativ	Observarea proceselor și operațiunilor economice și financiare, pentru a identifica încălcările legislației fiscale. Efectuate rapid și fără notificare prealabilă.	În teren	Observații factice	Limitat și cuprinzător
Articolul 223. Contrapunere	Controlul simultan al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut relații economice, financiare sau de altă natură	În teren Cameral	Documentar	Limitat și cuprinzător
Articolul 216. Control la fața locului	Verificarea respectării legislației fiscale de către contribuabil sau de către o altă persoană supusă controlului efectuat la sediul contribuabilului	În teren	Observații și documentar	De la limitat la cuprinzător

Anexa IV. Cadrul de diferențiere a riscurilor pentru contribuabilii mari

Modelul *Cadrul de diferențiere a riscurilor* (CDR) este un proces utilizat pentru a evalua riscurile contribuabililor dintr-o anumită populație și pentru a determina intensitatea răspunsului unei administrații fiscale la risc într-un mod coerent, consecvent și ponderat. Utilizarea CDR presupune că administrațiile fiscale pot alege dintr-o serie de opțiuni de răspuns. CDR este util în special pentru categoriile / segmentele / sectoarele de populație mai mici la număr, cum ar fi grupurile de contribuabili mari, grupurile de persoane cu averi mari; agenții fiscali etc.

CDR se bazează pe premisa că abordarea privind gestionarea riscurilor în materie de conformare fiscală ar trebui să țină seama de percepția administrației referitoare la:

- probabilitatea estimată ca contribuabilul să aibă o poziție fiscală cu care administrația fiscală nu este de acord sau că ar fi declarat în mod greșit (prin eroare sau omisiune) obligațiile fiscale (dovedit prin comportament, modul de desfășurare a activității de întreprinzător, guvernanță și respectarea legislației fiscale); și
- consecințele acestei potențiale neconformări (venituri, influența relativă, impactul asupra încrederii comunității).

CDR alocă contribuabilii la una dintre cele patru mari categorii de risc, ca rating de risc inițial – Sporit; Cheie; Mediu și Redus. Pentru fiecare categorie, autoritatea fiscală se va axa sub aspect de conformare pe următoarele:

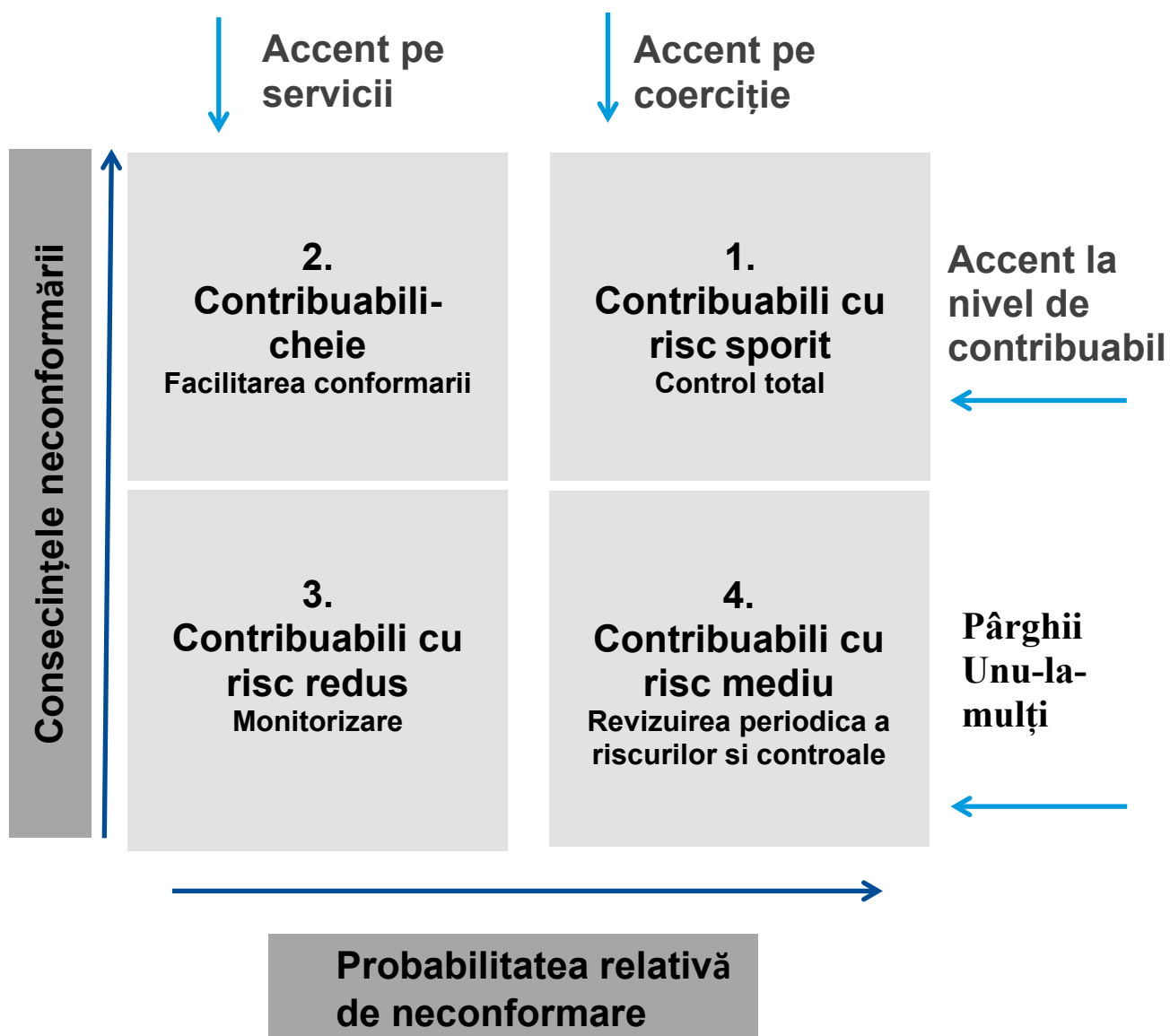
- Contribuabilii cu risc sporit - alocarea resurselor corespunzătoare care să permită revizuirea continuă, care ar include un control cuprinzător.
- Contribuabili-cheie - alocarea resurselor necesare pentru a asigura o bună relație de lucru și înțelegerea activității contribuabilului, inclusiv cadru de guvernanță pentru gestionarea riscurilor.
- Contribuabilii cu risc mediu - întreprind activități țintite pentru a aborda problemele legate de conformarea fiscală, recurgând mai mult la controale pe probleme specifice, fie la un singur contribuabil, fie pe bază de proiect.
- Contribuabilii cu risc redus - monitorizează informațiile pentru a confirma categorisirea - Aceasta poate implica activități cum ar fi solicitarea de informații țintite cu privire la probleme specifice identificate pe piață, vizitarea pentru a obține informații cu privire la operațiuni și procesele noastre interne normale de revizuire.

Categorisirea unui contribuabil se bazează pe un raționament în cunoștință de cauză, la un moment dat, referitor la riscuri și în baza relației pe care administrația fiscală o are cu contribuabilul - în comparație

cu restul segmentului dat. Modelul indică apoi abordarea adecvată a administrației fiscale în materie de implicare și de tratare a riscurilor, pe baza cadranelor în care a fost plasat.

Filtrele inițiale de evaluare a riscurilor sunt adesea puține la număr - consecințele pot include veniturile contribuabililor; probabilitatea, rata efectivă de impozitare și rezultatele controalelor anterioare.

CDR sub formă de diagramă: Exemplul cu contribuabili mari



Anexa V. Indicatori de performanță la nivelul SFS

- Cadru legal armonizat cu directivele UE și corelat cu cele mai bune practici internaționale (BEPS, prețurile de transfer, regula generală anti-evaziune).
- Gradul de realizare a planului de venituri – 100 procente.
- Registrul contribuabililor actualizat și complet funcțional.
- Costurile administrării fiscale sunt în descreștere.
- Calificativul „conform” obținut ca urmare a evaluării privind implementarea standardului SADI.
- Numărul solicitărilor de informații externe este în creștere.
- Frauda și evaziunea fiscală identificate, investigate și urmărite în mod sistematic și riguros.
- Numărul de accesări a paginii web este în creștere.
- Dezvoltarea sistemului de riscuri fiscale.
- Ponderea declarațiilor electronice în totalul declarațiilor depuse este în creștere.
- Ponderea serviciilor electronice în totalul serviciilor furnizate este în creștere constantă.
- Numărul de adresări din partea contribuabililor este în descreștere.
- Reducerea poverii fiscale administrative pentru mediul de afaceri.
- Reducerea costurilor de conformare a contribuabililor.
- Satisfacția contribuabililor în creștere.
- Sistemul de riscuri de neconformare fiscală pe baza datelor MEV este dezvoltat.
- Reguli și proceduri simplificate de administrare fiscală.
- Sisteme informaționale modernizate, care oferă funcționalitățile necesare pentru o administrare fiscală modernă.
- Declarații fiscale pre-completate pentru mai multe tipuri de impozite și taxe au fost elaborate și implementate.
- Digitizarea certificatelor/formularelor emise.
- Numărul de certificate eliberate scade treptat.
- Procedurile simplificate de restituire a TVA și a accizelor sunt dezvoltate și implementate.
- Asigurarea accesului contribuabililor la informații fiscale, inclusiv prin intermediul aplicației mobile.
- Eficientizarea activităților de control.
- Ponderea sumelor calculate în urma efectuării controalelor este în creștere.
- Strategia de conformare a marilor contribuabili este elaborată și implementată.
- Criteriile de riscuri de neconformare sunt revizuite și actualizate constant, pe baza sistemului analitic în continuă dezvoltare.
- Sistem de indicatori pentru evaluarea eficienței și eficacității controalelor fiscale este implementat și funcțional.
- Gradul de conformare benevolă a contribuabililor s-a majorat.
- Reducerea decalajului fiscal (de conformare).

Anexa VI. Indicatori de performanță posibili în cadrul programului de control

IPC posibili la nivel de program

Indicator	Ținta	Efectiv
Recuperarea aferentă controalelor	\$	\$
Ponderea controalelor cu modificări materiale	%	%
Numărul de controale finalizate	%	%
Rata de rezultativitate	%	%
Ponderea dosarelor menținute ca urmare a procesului de soluționare a disputelor	%	%
RI (impozitele suplimentar calculate/colectate împărțit la costul salariilor inspectorilor)	X:1	Y:1
Calitatea controlului - ponderea dosarelor examinate de Asigurarea Calității care corespund standardelor	%	%

IPC posibili la nivel de segment (exemplul marilor contribuabili)

Indicator	Ținta	Efectiv
Recuperarea aferentă controalelor	\$	\$
Ponderea controalelor cu modificări materiale	90%	%
Ponderea depunerii în termen	%	%
Ponderea achitării în termen	%	%
Numărul de controale finalizate		
RI (Total recalculări / costul salarial al inspectorilor) (poate fi realizat pentru fiecare tip de intervenție de tip control sau de tip verificare)	X:1	Y:1

IPC posibili la nivel de inspector individual

Indicator	Ținta	Efectiv
Numărul de controale cuprinzătoare finalizate		
Ponderea controalelor finalizate cu modificări materiale	%	%
Din dosarele examinate de RCC, ponderea celor cu deficiențe	%	%
Evaluare calitativă de către supervisor a performanței inspectorului	Corespunde, Nu corespunde, Depășește așteptările	
Contribuția la îmbunătățirea continuă a programului de control	Mentor 1 inspector nou Prezentarea cazului tehnic colegilor	
Suma totală a recalculărilor pe parcursul anului	Nicio țintă	\$

Anexa VII. Sumarul procesului de control în Moldova

Repartizarea		Pregătirea		Executarea		Finalizarea
Selectarea cazurilor și repartizarea	Lucrul pre-control	Planificarea lucrului la caz și notificarea contribuabilului	Efectuarea controlului Colectarea de informații (dovezi) și analiza	Actul de control Determinarea poziției fiscale	Închiderea și finalizarea controlului	
Selectarea cazurilor - Controale planificate (DGC) DGC selectează cazurile pentru control pe baza riscurilor identificate pentru întreprinderile, companiile și persoanele-cheie din Moldova Procese de risc și criteriile de risc sunt aplicate față de informațiile disponibile din surse interne și externe. Procesul determină lista anuală a celor mai riscante cazuri (și publicate) care necesită control cuprinzător. O listă a contribuabililor care urmează să fie verificați anual este trimisă DGCF. Repartizarea controalelor fiscale Direcției generale control (DGCF) Cazurile după procesul de selectare a cazurilor în scopuri de control sunt transmise către și executate de DGCF Atribuirea cazurilor Cazurile sunt repartizate diverselor echipe de control pentru acționare, iar șeful de direcție desemnează inspectorii în funcție de necesități.	Pregătiri pre-control DGC oferă o analiză pre-control care este împărtășită cu inspectorii. Aceasta include un tabel detaliat ce cuprinde date de la terți, detalii privind contribuabilul, riscurile identificate și metoda de control care urmează să fie utilizată. Echipa de control examinează pachetul de informații și efectuează verificări suplimentare a surselor, cum ar fi rețelele sociale, părțile și entitățile afiliate; analize suplimentare și diverși indicatori înainte de a-și definitiva accentele în cadrul controlului cuprinzător. Examinarea oportunității altor tipuri de controale neanunțate, controalele operative și inspecțiile sunt incluse în cazul planificat și necesită aprobarea șefului de direcție. De exemplu, control prin verificare faptică, vizite la fața locului pentru observații. Temeiurile cazului sunt cunoscute pe baza lucrului preliminar și începerea se aprobă de șeful direcției control (pentru cazurile planificate este necesar de completat formularul DIC și de notat în sistemul Registrul controalelor de stat	Pregătire plan control per caz Inspectorul pregătește un plan de control care este introdus în SMC și pe care șeful de direcție îl aprobă (pentru cazurile planificate, cazurile de restituire TVA și control tematic). Planul cazului acoperă riscurile care urmează să fie examinate, alte controale operative necesare; anii ce urmează să fie examinați, orele necesare pentru îndeplinirea sarcinilor, tipurile de impozite care urmează să fie acoperite, echipa de control, înregistrările necesare; locația, respectarea drepturilor contribuabililor; și asigurarea disponibilității resurselor necesare. Planul de control este revizuit și actualizat regulat în timpul controlului. Contribuabilul este informat cu privire la curs. Notificarea contribuabilului Anunțarea contribuabilului cu privire la intenția de control și solicitarea principalelor documente și informații de la contribuabil. Se efectuează cu cel puțin 5 zile înainte de începere. Interviul cu contribuabilul Cerințele și așteptările aferente controlului sunt discutate cu contribuabilul. Aici se include un tur al sediului și observarea activității. Managementul cazurilor Inspectorul documentează în SMC planul de lucru la caz și include toate întâlnirile, discuțiile și înregistrările relevante.	Colectarea informațiilor - Etapa de executare începe, în general, cu discuția privind politicile contabile ale contribuabilului și programele informatice utilizate. - O serie de verificări planificate sunt efectuate la fața locului. - Sunt examinate riscurile fiscale identificate și sunt colectate probe printr-o combinație de interviuri și examinarea documentelor - Inspectorul analizează toate informațiile relevante și face determinări inițiale cu privire la discrepanțe (dacă sunt). Acestea sunt discutate în timpul controlului și integrate într-un tabel. - În cazul în care în cadrul controlului este identificată orice infracționalitate sau fraudă, echipa trebuie să informeze Direcția antifraudă Managementul cazurilor Inspectorul documentează în sistemul de management al cazului toate întâlnirile, documentele-cheie și înregistrează orice încălcări constatate.	Întocmire raport: act de control - Proiectul de act de control se întocmește cu specificarea problemelor, motivelor, constatărilor și calculelor. Contribuabilul are la dispoziție 15 zile pentru a depune dezacordul la constatări, după care actul va fi aprobat definitiv. - E un raport tehnic cu faptele cunoscute și analiza efectuată. - Constatări din control raportate sunt convenite la nivel intern și împărtășite cu contribuabilul. - Contribuabilului se oferă posibilitatea de a răspunde la constatări (15 zile). Finalizarea raportului: act de control - Dacă contribuabilul răspunde, se examinează punctele de vedere ale contribuabilului, cu documentele suplimentare și se ajunge la o decizie finală. - După acest proces se iau deciziile privind nivelul sancțiunilor. - Se completează formularul RC (utilizat ca versiunea finală a actului de control) - în care sunt prezentate problemele finale, motivele, calculele și rezultatul. - După 15 zile, impozitele recalculat sunt înregistrate în contul contribuabilului. Managementul cazurilor Inspectorul documentează în sistemul de management a cazurilor toate întâlnirile, discuțiile și înregistrările relevante, precum și actul final. Atunci când cazul este aproape de finalizare, toate documentele de lucru, documentele și dosarele sunt incluse în SMC.	Finalizarea controlului - Completarea tuturor cerințelor din reglementările SFS privind controlul fiscal și documentarea în sistemul de management al cazurilor. - Șeful Direcției verifică documentele de lucru și dosarul și aprobă cazul. Întocmirea formularului Feedback către DGC Un raport de feedback privind controlul este completat în toate cazurile și se compară riscurile inițiale identificate din DGC cu constatări controlului. Revizuirea privind asigurarea calității controlului Cazul poate face obiectul unei revizuii suplimentare de către DGC (ceea ce se întâmplă într-un număr mai mic de cazuri post control) pentru a evalua calitatea lucrului la cazul de control.	

Anexa VIII. Sumarul recomandărilor

Această anexă a fost elaborată cu scopul de a reuni toate recomandările laolaltă, pentru a permite SFS să își gestioneze mai bine volumul de lucru aferent reformei. De asemenea, graficul face distincția între itemii pe care SFS i-ar putea implementa de sine stătător și aceia care necesită discuții la nivel guvernamental mai înalt. Formatul și conținutul pot fi ajustate pentru a răspunde nevoilor și preferințelor SFS. Ca parte a elaborării planului de acțiuni, va fi efectuată o ierarhizare a recomandărilor și vor fi identificate acțiuni pentru fiecare recomandare. FMI poate oferi asistență în elaborarea Planului de acțiuni, așa cum se menționează în secțiunea IV. Pașii următori.

	Categoria	Data	Cine	SFS	MF	Alte
Legislația						
Înlocuirea practicii de publicare a detaliilor contribuabililor, care urmează să fie supuși controlului în anul următor, cu transparență cu privire la procesul mai amplu de gestionare a riscurilor.	Legislație	30 aprilie 2026	MF		X	
Eliminarea procedurii legislative greoi referitoare la stabilirea amenzilor pentru cazurile simple și automatizarea calculării amenzilor.	Legislație	31 decembrie 2025	MF		X	
Studierea practicii internaționale în vederea introducerii unui cadru gradual de sancțiuni pentru a ghida aplicarea amenzilor pentru cazuri mai complexe.	Legislație	31 decembrie 2025	MF		X	
Examinarea fezabilității introducerii unui regim de dezvăluire voluntară.	Legislație	31 decembrie 2025	MF		X	
Procesarea restituirilor TVA doar în baza evaluării riscurilor.	Legislație	31 decembrie 2026	MF		X	
Restabilirea DCM. Alternativ, elaborarea unui PÎC pentru contribuabilii mari sau introducerea unui grup de lucru pentru evaluarea și gestionarea riscurilor din segmentul marilor contribuabili.	Legislație	30 septembrie 2025	MF/SFS	X	X	
Controlul ca instrument de management al riscurilor de conformare						
Stabilirea unui grup de lucru interdepartamental cu privire la riscuri și control	Organizare	31 martie 2025	Director; Grupul de lucru: DGCF, DGC, DG IT, Direcția rețele, DGEJ	X		
Adoptarea unui program de conformare cuprinzător pentru a include un accent mai mare pe selectarea cazurilor de control în baza riscurilor.	Proces	31 mai 2025	Grupul de lucru	X		

Introducerea selectării de cazuri în baza riscurilor la controalele de insolvență și la verificările operaționale.				X		
Dezvoltarea planurilor de îmbunătățire a conformării pentru zonele economice libere și organizațiile non-profit.	Proces	30 aprilie 2025 pentru zonele economice libere și 30 iunie 2025 pentru organizațiile non-profit	Grupul de lucru	X		
Dezvoltarea programelor de control care să se concentreze pe scheme mai sofisticate de evitare fiscală, valorificând RGAE, utilizând controalele, pe bază de proiect, privind evitarea fiscală.	Proces	30 noiembrie 2025	Grupul de lucru	X		
Introducerea calculelor privind RI pe tipuri de controale în rapoartele de informații de gestiune.	Proces	30 aprilie 2025	DGC	X		
Sistematizarea unei game mai ample de opțiuni de răspuns la riscuri în cazul salariilor nedeclarate	Proces	31 octombrie 2025	DGC	X		
Adoptarea unei diferențieri clare dintre activitățile aparatului central și activitățile operaționale	Organizare	31 iulie 2025	Director	X		
Utilizarea CDR pentru a prioritiza cele mai riscante cazuri de control la contribuabili mari.	Proces	31 decembrie 2025	DGC, DDCM	X		
Dezvoltarea profilului de risc cuprinzător și identificarea domeniilor semnificative de risc de evitare fiscală de către contribuabili mari. Necesită instruire.	Proces	30 iunie 2025	Grupul de lucru	X		
Reevaluarea definiției actuale a segmentului de contribuabili mari pentru a acoperi o pondere mai mare din veniturile SFS – adoptarea unei strategii de segmentare.	Politică	31 martie 2026	Director, DGEJ, DDCM, DGMIT	X		
Dezvoltarea unor niveluri clare de delegare pentru factorii de decizie în stabilirea diferitelor tipuri de sancțiuni.	Proces	31 decembrie 2025	Director, DGCF, DGMIT			
Procese și instrumente de control						
Introducerea de controale cu sferă de acoperire limitată (adică ne-cuprinzătoare) pentru contribuabilii cu risc mai redus	Proces	30 aprilie 2025	Grupul de lucru	X		
Evaluarea sistemului de revizuire a calității controlului punând accent pe îmbunătățirile legate de promptitudinea și actualitatea revizuirilor, amplasarea criteriilor de calitate utilizate	Proces	30 septembrie 2025	Grupul de lucru	X		
Asigurarea faptului că se realizează un standard comun de profilare și analiză a riscurilor în toate cazurile.	Proces	30 iunie 2025	DGCF, DGMIT	X		

Introducerea unei politici de semnificație/materialitate/ spre testare în cadrul controalelor.	Politică	30 septembrie 2025	DGMIT, DGCF, DGEJ; DGC	X		
Introducerea unui sistem de evidență a orelor per caz.	Măsurile de performanță	30 iunie 2026	DDI, DGCF, DGMIT	X		
Chestiuni de organizare și personal						
Ajustarea structurii organizatorice pentru a separa activitățile operaționale de funcțiile AC.		31 iulie 2025	DMOCI, DMRU	X		
Examinarea opțiunilor pentru a aborda sfera amplă de control, exprimată prin număr de subalterni direcți.		31 decembrie 2025	Grupul de lucru	X		
Evaluarea opțiunilor de abordare a preocupărilor legate de integritate aferente regimului actual de sporuri.		31 martie 2025	DMRU, DEF	X		
Consolidarea IPC aferenți programului de control pentru a include atât indicatori calitativi, cât și cantitativi.	Personal	31 iulie 2025	RU, DGCF, DMRU, DMOCI	x		
Elaborarea unui plan de recrutare a personalului de control pentru a reduce la minimum posturile vacante actuale	Personal	30 aprilie 2025	DMRU			
Sisteme						
Asigurarea și implementarea unui sistem automatizat de management al riscurilor.	Sistem	31 iunie 2027	Director, TI, DGC, DGCF			X
Asigurarea și implementarea unui sistem automatizat de management al cazurilor.	Sistem	31 decembrie 2026	Director, TI, DGC, DGCF			X
Identificarea instrumentelor necesare de analiză și vizualizare a datelor.	Sistem	31 decembrie 2026	Director, TI, DGC, DGCF			X
Asigurarea unui depozit de date în care SFS să poată face cu ușurință contrapunerea, explorarea și analizarea volumelor mai mari de date.	Sistem	31 decembrie 2025	Director, TI			X
Consolidarea documentelor de lucru și a dosarului de control într-o singură aplicație digitală cu aranjamente de securitate corespunzătoare.	Sistem	31 decembrie 2026	Director, TI, DGC, DFCF			X
Dezvoltarea unui tablou de bord managerial care să permită conducerii superioare să monitorizeze progresul către țintele programului de control în mod regulat.	Sistem	30 noiembrie 2025	Director, TI, DGC, DGCF			X