

DOI: <https://doi.org/10.53486/sstc.v4.07>

CZU: 336.225.673

TAX VISIT - INSTRUMENT FOR COMPLIANCE OF TAXABLE INDIVIDUALS AND LEGAL PERSONS

VIZITA FISCALĂ- INSTRUMENT DE CONFORMARE A CONTRIBUABILILOR PERSOANE FIZICE ȘI JURIDICE

ZALEVSCHI Irina, masteranda, Specialitatea FPF,
Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni, 61,
e-mail: zalevschi.irina@ase.md

Abstract: *The article examines the interaction and communication methods of the State Tax Service (SFS) with taxpayers, in order to continuously increase the level of compliance with tax legislation. In the course of the research, an analysis was carried out regarding the elucidation of the importance of the fiscal visit as a tool for taxpayers' fiscal compliance, with a view to the efficient and fair collection of taxes and fees. The risks from the activity of taxpayers are identified and the treatment tools are analyzed, in order to increase the level of voluntary tax compliance. Among the methods of exposure and rendering of the researched subject, of data collection used are listed: research and comparison, synthesis, observation, statistics, respectively, the use of graphic methods.*

Keywords: *State Tax Service, voluntary compliance, taxpayer, tax visit, tax obligation, risk of tax non-compliance, tax burden, arrears.*

JEL CLASSIFICATION: H21, H24, H26, H71, H78

INTRODUCERE

Sistemul fiscal național tinde spre perfecționarea și îmbunătățirea continuă a proceselor și procedurilor de administrare fiscală, ceea ce sporește nivelul de conștientizare de către contribuabili a onorării voluntare a obligațiilor fiscale, precum și a consecințelor generate în urma încălcărilor de ordin fiscal. La etapa actuală, mai multe instituții și organizații internaționale mizează pe reducerea numărului și tipurilor de controale fiscale efectuate în cadrul antreprenorilor, precum este și cazul Republicii Moldova. În ultimii ani, autoritatea fiscală națională și-a propus crearea unui sistem de parteneriat dintre aceasta și contribuabili, bazat pe relații reciproce de colaborare, crearea unui climat favorabil și prietenos (de la egal la egal), fapt ce va genera doar efecte pozitive asupra încasărilor în bugetul public național, precum și asupra respectării legislației fiscale.

La fel, creșterea gradului de conformare fiscală benevolă este prioritatea numărul unu a autorităților fiscale europene, inclusiv în Republica Moldova. Acestea identifică metodele și acțiunile potrivite (în dependență de tradiții, cultură

ș.a) prin care să crească gradul de conformare benevolă. Altfel spus, instituțiile fiscale tind să-i determine pe contribuabili să se regăsească în unul din multitudinea de regimuri fiscale, prevăzute conform legislației fiscal, declarându-și corect și voluntar toate sursele de venit.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Baza normativă care a servit la elaborarea cercetării este alcătuită din actele legislative și normative ale Republicii Moldova, cercetările savanților autohtoni, publicațiile din presa periodică, resursele sistemului global informațional, literatura periodică științifică și de specialitate.

Unul dintre obiectivele strategice pentru autoritatea fiscală națională este promovarea continuă a spiritului de conformare voluntară a contribuabililor din Republica Moldova la prevederile legislației fiscale, utilizând în acest scop o gamă largă de instrumente orientate în primul rând spre o deservire și tratare corectă a contribuabililor.

În dependență de riscurile stabilite se aplică **două tipuri de tratamente** posibile:

1. Tratament prin conformare voluntară;
2. Tratament prin conformare forțată.

Față de contribuabilii din domeniile prioritare pentru monitorizare SFS intenționează să aplice **tratamente de conformare voluntară** cu utilizarea următoarelor instrumente:

- contactarea contribuabilului;
- expedierea/înmânarea scrisorilor de conformare, somațiilor, notificărilor/chestionarul agentului economic;
- organizarea și desfășurarea ședințelor de conformare;
- efectuarea vizitelor fiscale și monitorizarea subdiviziunilor declarate de către contribuabil.

Drept urmare, aplicarea tratamentelor de conformare se produce în funcție de consecința produsă de materializarea riscului asupra nivelului de colectare la buget a obligațiilor fiscale. În acest sens, în vederea realizării obiectivului menționat, precum și în scopul constatării unor date de ordin general despre activitatea contribuabililor se utilizează, unul dintre cele mai eficiente instrumente la etapa actuală-**vizita fiscală**.

În baza prevederilor art.129 alin. (111) din Codul Fiscal [1], **Vizită fiscală** reprezintă un instrument de administrare fiscală cu scop de asigurare a conformării voluntare prin acordarea consultațiilor, analiza activității, acumularea unor date despre activitatea contribuabilului.

Urmare a analizei comportamentului, precum și a aplicării de către autoritatea fiscală a tratamentelor în cadrul vizitei fiscale se constată următoarele:

1. Funcționarul fiscal responsabil de monitorizare asigură examinarea lunară a informației disponibile referitor la fiecare contribuabil în parte. Acesta va parcurge următorii pași până la inițierea **vizitei fiscale**:

- va studia informația disponibilă în Sistemul Informațional al SFS aferentă activității agentului economic (*Contul curent al contribuabilului; Dosarul electronic al contribuabilului; Sistemul Rapoarte fiscale*, precum și alte surse primite de la persoanele terțe);

- va studia principalii indicatori de activitate a agentului economic (obligațiile fiscale calculate/achitate, cifra de afaceri, ponderea impozitelor și taxelor calculate/achitate, numărul mediu de angajați, salariul mediu calculat/achitat, restanța);

- va studia evoluția indicatorilor de activitate a agentului economic comparativ cu perioada similară a anului precedent;

- va examina dacă contribuabilul dispune de acte permissive pentru desfășurarea activității de întreprinzător (Licență/Notificare) și dacă înregistrează la SFS echipamente de casă și control;

- va examina numărul de angajați în contrapunere cu numărul de subdiviziuni.

2. Deasemenea, în procesul vizitei fiscale funcționarul fiscal întreține o conversație cu reprezentanții contribuabilului pe marginea respectării obligațiilor fiscale și constată date de ordin general despre activitatea contribuabilului. Pentru identificarea tuturor surselor de venit ale contribuabilului, vizitele fiscale vor fi efectuate la toate subdiviziunile contribuabilului, după necesitate, în cadrul cărora urmează a fi confirmată/infirmată existența subdiviziunilor declarate la organul fiscal.

În cadrul vizitelor fiscale cu ieșire la fața locului, funcționarul fiscal va asigura examinarea modului de desfășurare a activității de întreprinzător, prin observare directă – numărul de salariați prezenți la subdiviziune, aplicarea echipamentelor de casă și control, activele utilizate în cadrul activității de întreprinzător, numărul de clienți deserviți, modul de preluare și executare a comenzilor, alte aspecte relevante. Toate datele acumulate, observate în cadrul vizitei fiscale se vor contrapune ulterior cu faptele economice reflectate în documentele de evidență contabilă. Totodată, se va atrage atenție la reflectarea în documentele de evidență contabilă a informației cu referire la împrumuturile contractate/acordate salariaților/fondatorilor /administratorilor, sumele acordate în avans salariaților, etc. (informații care pot constitui un temei de a presupune achitarea salariilor în plic).

3. În cazul în care funcționarul fiscal în cadrul monitorizării a constatat încălcări ale legislației în vigoare, cum ar fi: lipsa notificării de funcționare, lipsa echipamentelor de casă și control, și alte încălcări, el va îndruma contribuabilul să se conformeze voluntar, îl va avertiza despre consecințele neconformării. Ulterior, funcționarul fiscal urmează să prezinte o notă

conducerii SFS. În rezultatul analizei notei prezentate, se va evalua riscurile de neconformare, cu aplicarea ulterioară a măsurilor ce se impun.

În opinia autorului, un rol deosebit în cadrul efectuării vizitei fiscale la fața locului îl are atitudinea și comportamentul funcționarului fiscal. Astfel, acesta urmează să se comporte respectuos, să respecte ținuta și dress codul instituțional, să salute agentul economic cu amabilitate, să comunice contribuabilului datele proprii de identificare (*numele, prenumele, funcția și locul de muncă*) prin intermediul legitimației de serviciu, precum și să comunice nemijlocit scopul vizitei.

Pentru constatarea datelor de ordin general despre activitatea contribuabilului sau a altor informații relevante efectuării vizitei fiscale, funcționarul fiscal va purta un dialog cu contribuabilul, în cadrul căruia se vor oferi întrebări/răspunsuri cu referire la:

- Disponerea de documente permissive pentru desfășurarea activității;
- Nr. de angajați ce activează în cadrul întreprinderii.

Contribuabilul va fi informat despre:

- Cuantumul minim garantat al salariului minim în sectorul real;
- Riscurile aferente utilizării muncii ne(sub) declarate și achitării salariului în plic;
- Obligatoritatea aplicării ECC la efectuarea decontărilor în numerar;
- Neadmiterea restanțelor la Bugetul Public Național;
- Prezentarea în termenul prevăzut de legislație a declarațiilor și dărilor de seamă;
- Necesitatea perfectării documentelor primare și de evidență contabilă integrală pentru toate faptele economice;
- Prevederile Codului transporturilor auto, aprobat prin Legea nr.116 din 29.07.1998 și Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea de Guvern nr.854 din 28.07.2006, care stabilesc condițiile principale de efectuare pe teritoriul RM a transporturilor auto de călători și bagaje.

Totodată, din practică, în timpul vizitei fiscale, uneori pot apărea situații neprevăzute/de conflict. Astfel, funcționarul fiscal poate întrerupe discuția în următoarele cazuri:

- folosirii de către contribuabil a unui limbaj trivial;
- amenințării la adresa funcționarului fiscal;
- utilizării de către contribuabil a violenței verbale și/sau fizice.

În cazul în care agentul economic nu își revizuieste comportamentul, discuția se va încheia.

Pe baza celor expuse se poate afirma că **vizita fiscală** nu are drept scop preluarea în scris a explicațiilor de la persoanele cu funcții de răspundere a contribuabilului. Vizita fiscală are drept scop de a informa contribuabilul despre riscurile evaluate în activitatea sa (dacă acestea au fost stabilite) și de a recomanda

conformarea voluntară la stingerea restanței la BPN/declararea integrală a plăților salariale/ aplicarea ECC la efectuarea decontărilor în numerar.

Conform **Programului** de conformare a contribuabililor pentru anul 2023, publicat de autoritate pe pagina web a SFS, unul din principalele instrumente de interacțiune a Serviciului Fiscal de Stat (SFS) cu contribuabilii în anul curent presupune să fie **vizita fiscală**. [3]

Scopul vizitelor fiscale tinde spre stabilirea unui dialog eficient între Serviciul Fiscal de Stat și contribuabili pentru identificarea/colectarea/acumularea informației suplimentare aferente activității contribuabilului, precum și pentru identificarea tuturor riscurilor de neconformare fiscală.

Vizita fiscală implică în sine următoarele **măsuri**:

1. acordarea de sprijin explicativ-consultativ privind aplicarea legislației fiscale;
2. stabilirea datelor de ordin general despre activitatea contribuabilului;
3. stabilirea datelor din registrele contabile, documente primare, rapoartele statistice necesare pentru aprecierea modului de respectare a legislației în vigoare;
4. identificarea deficiențelor în activitatea agentului economic și prevenirea acțiunilor ilegale;
5. monitorizarea contribuabililor privind disciplina de casă sau alte aspecte ce vizează administrarea fiscală, prin observarea directă a activității. [3]

Evidența vizitelor fiscale se stabilește de către SFS, în conformitate cu prevederile Legii nr.71-XVI din 22 martie 2007 cu privire la Registre [2].

În procesul studierii **Programului de conformare pentru anul 2023** [3] s-a evidențiat axarea acestuia pe politici de asistență și sprijin pentru contribuabilii care execută la timp și în volum deplin obligațiile fiscale, precum și politici de identificare și descurajare a contribuabililor care se eschivează conștient de la plata impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii. De asemenea, Programul stabilește procedura de monitorizare a contribuabililor cu aplicarea tratamentelor de conformare.

Pe baza celor expuse se poate afirma cu certitudine că în anul **2023** acțiunile de administrare fiscală urmează a fi orientate spre acordarea asistenței maxime și de calitate contribuabililor în vederea onorării obligațiilor sale fiscale. **Instrumentele de administrare fiscală** care urmează a fi aplicate se vor caracteriza printr-un nivel minim necesar de intervenție din partea statului (SFS).

Astfel dacă comparăm rezultatele înregistrate în perioada anului **2022** comparativ cu anul **2021**, față de contribuabilii incluși în lista aprobată au fost aplicate tratamente de conformare voluntară, prevăzute în Programul de conformare și utilizate de către subdiviziunile responsabile din cadrul SFS, care s-au manifestat prin:

- În anul 2022 expedierea/înmânarea a **2526 scrisori de conformare** față de **3920 scrisori de conformare** expediate în anul 2021;

- În ceea ce ține de organizarea și desfășurarea **ședințelor de conformare** în anul 2022 s-au înregistrat **1032 persoane**, iar în anul 2021- cu participarea a **1138 persoane** cu funcții de răspundere ale contribuabililor;
- Statistica înregistrărilor numărului de vizite fiscale este în decreștere în perioada analizată (2022/2021), practic s-a redus dublu. Astfel în 2022 s-au întreprins **1900 vizite fiscale**, iar în anul 2021-**3574 vizite fiscale**, care au avut drept scop explicarea legislației fiscale, cu caracter consultativ, și/sau stabilirea unor date de ordin general despre activitatea contribuabililor [3].

Analizând informația disponibilă din Sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat privind rezultatele monitorizării contribuabililor prin prisma Programului de conformare voluntară la situația din 31.12.2021 (perioada închisă) în comparație cu situația din 01.01.2021, se constată că restanța la Bugetul Public Național de către contribuabilii monitorizați a înregistrat o creștere cu 3 737,96 mii lei sau cu 19%. Aceste rezultate ne permit să concluzionăm că reducerea drastică a numărului vizitelor fiscale efectuate de reprezentanții SFS în anul 2022, față de 2021, a și condus la creșterea gradului de îndatorare a contribuabililor față de Bugetul Public Național.

De aici se conturează rolul pozitiv al vizitei fiscale asupra creșterii gradului de conformare a contribuabililor, dar totuși pe lângă efectele pozitive generate de efectuarea vizitelor fiscale, se conturează și niște neajunsuri ale acestei metode. Reieșind din faptul că, actualmente vizita fiscală este cel mai eficient și utilizat instrument de către autoritatea fiscală, totuși ea implică niște costuri (de timp, umane, logistice etc.), nu neapărat raționale și eficiente, suportate de către stat. Necesitatea utilizării acestui instrument de conformare benevolă ar trebui să fie analizată sub aspectul costurilor dedicate acestei sarcini, atât suportate de către contribuabili cât și de către SFS. Timpul calculat de care au nevoie contribuabilii pentru ași îndeplini obligațiile fiscale, poate servi un bun **indicator** cu privire la nivelul costurilor de conformare fiscală.

Unele state au optat pentru acțiuni de prevenție, precum este cazul **Belgiei**. Aseasta a optat pentru trimiterea *scrisorilor de reamintire*, prin care contribuabilii au fost informați cu privire la obiectivele pentru care statul belgian va utiliza banii publici colectați prin plata taxelor și impozitelor. Demersul autorităților s-a concretizat în creșterea plăților în avans a impozitelor, iar acțiunea în sine a avut un profit de peste *50 de ori costul demersului în sine*.

Instrumentele de conformare benevolă utilizate în **România** constituie transmiterea *mesajelor simple* (scrisori de informare), *campanii de informare* (organizarea webinarilor pe tipuri de venit, inclusiv campanii de informare și educare cu privire la procedurile de declarare a veniturilor și de plată a impozitelor) și desfășurarea intensă a *inspecțiilor fiscale* (determinate urmare a examinării riscurilor de neconformare). [6]

Reieșind din situația analizată la nivel național, SFS urmează în continuare să promoveze activitatea privind conformarea agenților economici prin

întreprinderea acțiunilor și măsurilor prevăzute în Programul de conformare prin identificarea, prioritizarea și monitorizarea continuă a riscurilor de neconformare a contribuabililor incluși în Program.

Autoritatea fiscală a stabilit drept domenii cu nivel sporit de neconformare fiscală, prioritate pentru monitorizare în anul **2023**, următoarele 6 sectoare: *HoReCa; comerțul cu ridicata și amănuntul a mărfurilor, produselor și materialelor; serviciile de înfrumusețare/îngrijire și sănătate; industria prelucrătoare; întreținerea și repararea autovehiculelor și școlile de conducere (pilotaj).*

Gestionarea riscurilor de neconformare este un proces continuu orientat spre identificarea riscurilor din activitatea contribuabililor și aplicarea celor mai simple și mai eficiente tratamente pentru a atenua riscurile de neconformare și a spori nivelul de conformare fiscală voluntară. Gestionarea riscurilor de neconformare implică următoarele **etape**:

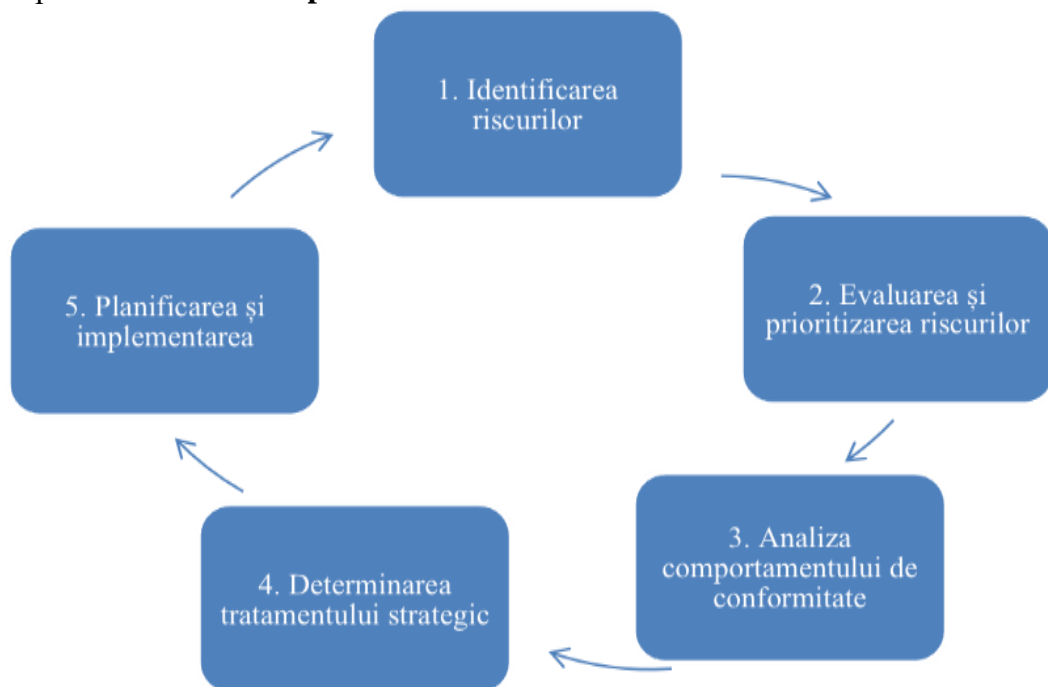


Figura 1: Etapele de gestionare a riscurilor de neconformare fiscală

Sursa: elaborat de autor

Nivelul de risc este identificat și evaluat în temeiul analizei informațiilor din mai multe surse, cum ar fi:

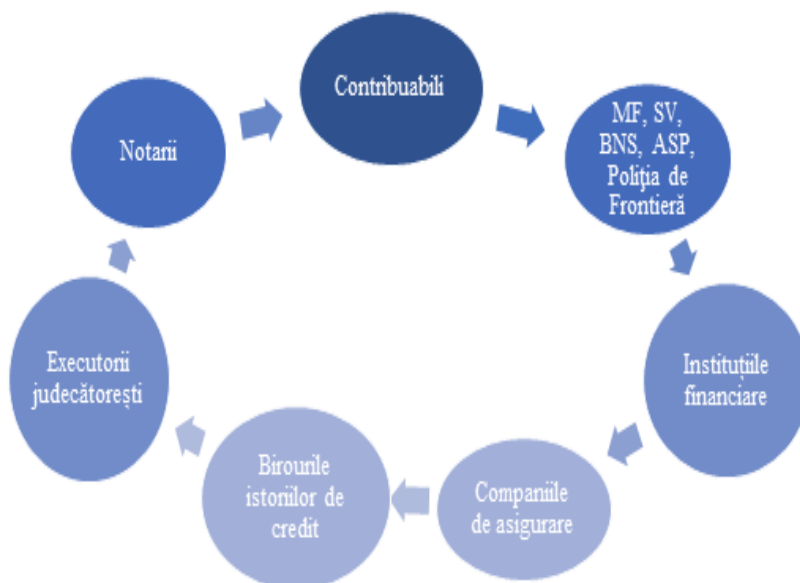


Figura 2: Sursele de analiză a informațiilor pentru identificarea gradului de conformare/neconformare fiscală

Sursa: elaborat de autor

Comparativ cu anul [2022](#), SFS a menținut în lista domeniilor cu risc sporit de neconformare fiscală comerțul cu ridicata și amănuntul, serviciile de înfrumusețare/ îngrijire și sănătate și industria prelucrătoare, în anul precedent prioritare pentru monitorizare fiind stabilite 8 domenii. Astfel, conform Programului principalele riscuri evaluate pentru sectoarele respective se referă la:

- utilizarea muncii ne (sub) declarate;
- raportarea eronată, prin neprezentarea sau prezentarea tardivă a dărilor de seamă;
- subdeclararea obligațiilor TVA prin utilizarea schemelor de majorarea trecerii în cont a TVA, reieșind din tranzacțiile efectuate;
- venitul declarat considerabil în raport cu achitățile TVA;
- nerefectarea în contabilitate a veniturilor real încasate;
- neutilizarea echipamentelor de casă și control cu memorie fiscală;
- lipsa documentelor de proveniență a mărfurilor comercializate;
- declararea numărului mic de salariați în comparație cu volumul de livrări efectuate;

majorarea nejustificată a cheltuielilor suportate. [4]

În viziunea autorului, autoritatea fiscală națională ar trebui să-și revizuiască strategia de stimulare a conformării fiscale, prin elaborarea de acțiuni și măsuri (la nivel de politici), care vor diminua costurile de conformare fiscală, spre exemplu:

1. simplificarea și reducerea obligațiilor fiscale;
2. extinderea gamei de servicii electronice disponibile;

3. desfășurarea acțiunilor de sensibilizare prin intermediul canalelor de comunicare, în scopul conformării reglementărilor fiscale;
4. implementarea programelor educativ-preventive (începînd din grădinițe, școli și alte instituții de învățământ);
5. schimbarea mentalității și a conștientizării de către contribuabili despre beneficiile conformării voluntare aduse comunității și bugetului statului/localității (infrastructură modernă, drumuri de calitate etc.), etc.

În acest sens, urmare a schimbării în următorii ani a abordării per ansamblu de către stat aferent segmentului respectiv, instrumentele utilizate de către SFS în vederea respectării legislației fiscale vor evolua și se vor perfecționa, iar **vizita fiscală** va rămâne în analele societății ca unul dintre elementele care a stat la baza **civismului fiscal**.

CONCLUZII

În viziunea autorului, **vizita fiscală** constituie un procedeu de familiarizare a contribuabilului cu principalele prevederi ale legislației în vigoare și este un instrument consultativ în scopul preîntâmpinării și prevenirii posibilelor încălcări ale legislației fiscale. Vizita fiscală are menirea să majoreze nivelul de disciplină fiscală a contribuabililor prin promovarea continuă a spiritului de conformare voluntară a contribuabililor la declararea și achitarea în termen a obligațiilor fiscale.

Reieșind din faptul că SFS are misiunea de a asigura deservirea eficientă a contribuabililor și prevenirea încălcărilor fiscale, instrumentul actual major rămâne în continuare a fi vizita fiscală, care în viziunea autorului servește drept punte de comunicare dintre aceștia, asigurând cel mai eficient colectarea și onorarea deplină de către contribuabili a obligațiilor față de buget, cu minimum de eforturi administrative suplimentare.

Totuși, în opinia autorului autoritatea fiscală ar trebui să-și schimbe în viitorul apropiat abordarea vizavi de **prioritizarea** vizitei fiscale ca cel mai eficient instrument de conformare a contribuabililor, aceasta urmînd să se axeze pe identificarea altor soluții și mijloace, care ar reduce din povara care este pusă pe seama funcționarului fiscal (timpul alocat desplasării în teritoriu, logistică insuficientă, atitudine agresivă din partea unor contribuabili etc.). Acesta ar putea gestiona eficient domeniul respectiv de la birou datorită datelor existente în sistemul informațional al SFS, ceea ce va aduce un plus de valoare în vederea executării sarcini de bază a SFS- *asigurarea eficientă a administrării fiscale*,

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

- [1] Codul fiscal al RM nr. 1163 din 24.04.1997. Monitorul Oficial al RM nr. 62 din 18.09.1997;
- [2] Legea cu privire la Registre nr. 71-XVI din 22 martie 2007
- [3] Programul de conformare a contribuabililor 2023;
- [4] Căldare Mariana, Conformarea 2023: sectoarele prioritate pentru monitorizare. În: Monitorul fiscal din 09.01.2023

[5] Rezultatele monitorizării contribuabililor prin prisma Programului de conformare a contribuabililor.

<https://sfs.md/uploads/files/Rapoarte%20anuale/Rezultate%20program%20%20conformare%20tr%20iv.pdf>

[6] Conformarea voluntară-o preocupare prioritară a Fiscului din toată lumea
<https://go.ey.com/3LLqzW0>

**Coordonator științific: Corina BULGAC, dr., conf. univ.,
Director ȘMEEB,
Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni, 61,
e-mail: bulgac.corina@ase.md**