

GESTIUNEA FISCALĂ ÎNTRE EVAZIUNE ȘI INTELIGENȚĂ CONTABILĂ

Liliana LAZARI, dr., conf. univ., ASEM,

e-mail: lilianalazary@gmail.com

Stanislav IAROVUI, student, ASEM,

e-mail: stas_iarovoi@mail.ru

Valeria RACU, student, ASEM,

e-mail: valeria.racu.vr@gmail.com

Abstract. *The timeliness of this topic lies in the need for efficient management of the financial resources belonging to the enterprise. Tax planning is not a crime but a way of capitalization on existing gaps in legislation. Given that any economic agent actively interacts with state bodies and, in particular, with the State Tax Service, it is absolutely normal for human nature to use its intelligence in these relationships to preserve its assets from possible state abuses. The existence of various facilities, the various tax regimes always leave the taxpayer the choice of the best solution to optimize tax costs. Fiscal planning can thus be considered as part of the system of measures to streamline business activity.*

Keywords. Accounting intelligence, benefit, tax optimization, organizational design, straw firm (contabilitatea inteligentă, beneficiu, optimizare fiscală, design organizational, entitate de paie).

Cod JEL. H26, H21

Introducere. Actualitatea temei se datorează preocupării tot mai intense a managerilor în vederea găsirii unor soluții legale de diminuare a mărimii impozitelor și taxelor datorate de entități pe de o parte, iar pe de altă parte este ajustarea reglementărilor fiscale de lacune în scopul limitării acestora.

Prezenta cercetare este orientată pe dezbateri teoretice axate pe fundamentări concrete. În același timp a manifestat un interes deosebit partea aplicativă, fiind identificate unele situații practice, bazate pe reglementarea Republicii Moldova și aplicate de către entități în gestiunea fiscală. Este de menționat faptul că această temă nu a fost abordată direct la nivel practic în lucrările științifice autohtone însă, totuși la baza acestei cercetări au stat în principal lucrările: „*Gestiune Fiscală: suport de curs*”, autori Criclivaia Diana, Cobzari Ludmila și „*Contabilitatea Impozitelor*”, autori Graur Anatol, Bucur Vasile. Totuși atuul principal al cercetării ar fi caracterul aplicativ al acesteia, care de altfel redă modelul logic al managerilor ce se focusează pe obținerea profitului.

Conținut de bază. Unul din cei mai importanți factori cu influență directă asupra rezultatului este eficiența activității economico – financiare. Eficiența maximă poate fi atinsă doar în condițiile combinării tuturor posibilităților entității și oportunităților din mediul exterior.

Gestiunea fiscală reprezintă un complex de măsuri, care constau în micșorarea, în baza legii, a plăților fiscale. În acest mod pot fi formulate un șir de principii ale gestiunii fiscale: [7, p.618]

✓ **Principiul evidenței acțiunii întregului complex de impozite.** Concentrându-se pe eficientizarea costurilor privind un anumit impozit managerii nu obțin mereu rezultatul dorit, încât pierd din cauza acțiunii altor impozite sau condiții tarifare. În acest sens este oportun ca în elaborarea metodologiei de eficientizare a plăților privind impozitele să se ia în considerație întreg sistemul de impunere.

✓ **Principiul evidenței acțiunii factorilor nefiscali** se referă la faptul că la elaborarea metodologiei de optimizare fiscală trebuie de luat în calcul nu doar factorii cu acțiune fiscală, ci și factorii nefiscali. Pe lângă factorii fiscali și nefiscali planul de optimizare presupune necesitatea cunoașterii tuturor nuanțelor ramurilor conexe ale dreptului (civil, vamal, valutar, de muncă etc.). Un exemplu relevant al aplicării acestui principiu reprezintă tranzacția de transferare a imobilului altei persoane, din punct de vedere pur fiscal, arată optim varianta de donație. Iar dacă se iau în considerație un șir de factori cu caracter nefiscal (de exemplu, mărimea taxei de stat la donație, crearea unor noi structuri etc.), tehnica cu donația deja nu va mai fi atât de impecabilă.

✓ **Principiul eficienței planificării fiscale** derivă din primele două. Anume eficiența este factorul decisiv, în lipsa căreia atingerea scopului propus: maximizarea profitului este imposibilă. În acest caz este important ca în cazul când entitatea încearcă să aplice o oarecare schema de optimizare fiscală recurge la anumite restructurări ale businessului purtătoare de costuri, care nu trebuie să depășească economiile privind impozitele și taxele. Plus la aceasta, trebuie să se ia în considerație încă un factor, nu mai puțin important – riscurile fiscale legate de utilizarea fiecărei din variantele propuse.

Elementele planificării fiscale la nivelul agentului economic sunt:

- Starea contabilității și fiscalității, legătura dintre ele trebuie să fie reglementată de legislație;
- Politici contabile – entitatea este în drept să aleagă între metodele de aplicare a evidenței pe cea mai optimă;
- Înlesnirile fiscale – nu toți agenții economici utilizează înlesnirile fiscale la care au dreptul;
- Controlul intern privind obligațiile fiscale – un business-plan oformat reprezintă un instrument util în vederea efectuării controlului fiscal intern și micșorează probabilitatea comiterii erorilor în contabilitate. Totodată acesta permite depistarea grșelilor în materie fiscală, erorile cu caracter mecanic în calcularea impozitelor etc.;
- Calendarul fiscal permite verificarea termenilor de prezentare a rapoartelor fiscale, reducerea cheltuielilor legate de plata amenzilor, penalităților, care nu se permite a fi deduse din venitul impozabil.
- Strategia de optimizare a structurii manageriale – permite minimizarea pierderilor fiscale pe o perioadă mai îndelungată.
- Regimurile fiscale privilegiate – minimizarea impozitelor prin utilizarea zonelor economice libere, parcurilor industriale, zonelor off-shore etc.
- Efectuarea analizei activității financiare și fiscale a entității – permite de a scoate în evidență aspectele pozitive și negative ale acțiunilor de optimizare fiscală utilizate anterior.[7, p.620]

Pe contribuabil îl interesează, în general, eficiența planificării fiscale și riscurile care apar în acest caz. La metodele de diminuare a riscurilor aferente tehnicilor de planificare fiscală ne vom referi după caracterizarea metodelor de eficientizare fiscală.

Metodele de eficientizare fiscală presupun anumite măsuri ce vin să optimizeze cheltuielile fiscale ale entității, menținându-se în acest sens în diapazonul legal.

Tratamentul supraplății eronate. În practica contabilă există multe cazuri când la aplicarea anumitor prevederi legale neordinare apare incertitudinea privind tratarea corespunzătoare a situației create de către inspectorii fiscale. În acest caz în declarație se arată suma calculată reieșind din considerațiile entității (după metoda de optimizare), iar în buget se

transferă o sumă mai mare (reieșind din considerentele organelor fiscale). Supraplata „eronată” trebuie să fie făcută în acea perioadă fiscală, în care s-a aplicat metodologia. Apoi se depune cerere cu privire la transferarea supraplății pentru achitarea altor impozite sau cererea de restituire a plății în plus. În cazul în care la efectuarea controlului nu se depistează neregularități se poate conchide cu certitudine că metoda de optimizare fiscală funcționează, în caz contrar, există surplusul de plată, fapt ce ne asigură că nu se vor aplica amenzi și nu se vor calcula majorările de întârziere.

Este necesar de menționat, conform articolului 260 alin.(1) Codul fiscal al Republicii Moldova, neprezentarea dării de seamă fiscale se sancționează cu o amendă în mărime de 1000 lei pentru fiecare dare de seamă fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 10000 lei pentru toate dările de seamă fiscale. Totodată conform art. 260 alin.(3) prezentarea dării de seamă fiscale care conține informație neautentică se sancționează cu o amendă în mărime de 1000 lei pentru fiecare dare de seamă fiscală prezentată care conține informație neautentică, dar nu mai mult de 7000 lei pentru toate dările de seamă fiscale prezentate care conțin informații neautentice. Se consideră că darea de seamă fiscală conține informație neautentică dacă nu are informația solicitată conform legislației fiscale sau dacă informația este falsă total sau parțial. În corespundere cu art. 261 alin.(4) Codul Fiscal al Republicii Moldova diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă egală cu 30% din suma diminuării.[2, art.260, art.261].

În același timp, conform lit.c) art.240 Codul Fiscal al Republicii Moldova ne prezintă, procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală nu poate fi inițiată, iar procedura inițiată urmează a fi încheiată dacă nu există sume ale impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) necesare de a fi încasate conform legislației fiscale. Datorită faptului că impozitul a fost deja achitat entitatea este absolvită de răspunderea pecuniară suplimentară. Trebuie de adăugat că situația dată nu va ajuta la anularea răspunderii administrative, care există pentru informația neveridică în dările de seamă fiscale. Însă atât timp cât nu are loc controlul sumele transferate „eronat” mențin o situație de incertitudine.

Includerea cheltuielilor personale în cheltuielile entității. Tentația de a transfera cheltuielile personale pe umerii entității pe care o conduc este caracteristică majorității directorilor și fondatorilor care în sectorul întreprinderilor mici și mijlocii de obicei sunt aceeași persoană. Această tentație este argumentată de raționamentul care permite economisirea banilor prin neplata impozitului pe venit, asigurarea socială și medicală din salariu, care este principala sursă de venit din care se fac cheltuielile, ce includ în sine și TVA aferente bunurilor și serviciilor procurate prin perfectarea cumpărăturilor prin entitate care permit neplata impozitelor enumerate mai sus în cazul în care directorul nu este salariat al entității plus TVA-ul aferent bunurilor procurate se trece în cont.

Printre cele mai populare bunuri ce pot fi cumpărate se enumeră: automobil, computer performant, telefoane (fixe și mobile), mobilier pentru birou, rechizite de birou, Internet etc. Nu este o problemă de atribuire a cheltuielilor respective la cheltuieli ordinare și necesare activității de întreprinzător. Mai problematic va fi atribuirea la cheltuielile entității a cheltuielilor de procurare a televizorului, frigiderului, mașinii de spălat, combinelor de bucătărie, obiectelor de artă, garniturilor decorative etc. Însă dacă avem vacanță fiscală sau înlesniri considerabile, mărimea deducerilor poate să nu ne intereseze. Iar dacă și ne interesează – economia la impozitul pe venit și asigurarea socială și medicală depășește pierderile de la deduceri. Patrimoniul dat al entității se utilizează acasă, la vilă sau în garajul directorului. Însă pentru a ne asigura sau înainte

de control se adună toată averea la oficiu, la depozit etc. sau se colectează documente care atestă că bunurile date se găsesc la reparație (este dată în chirie, la păstrare).

Deseori angajatorii asigură mese salariaților la serviciu, iar pentru a include aceste cheltuieli în categoria celor deductibile din punct de vedere fiscal le putem perfecta ca cheltuieli de reprezentanță. Prânzurile, cinele, zilele de naștere, aniversările etc. se perfectează ca cheltuieli pentru organizarea întâlnirilor de afaceri. Pregătirea setului de documente confirmative, de regulă, nu provoacă greutate. Cu toate că cheltuielile de reprezentanță sunt parțial deductibile, chiar și la depășirea limitei, economia la impozitul pe venitul personal și asigurarea socială și medicală depășește pierderile la deduceri.

O altă situație caracteristică mediului de afaceri contemporan sunt călătoriile atât cele de perfecționare, schimb de experiență, studiul pieței etc., cât și călătoriile de odihnă. În cazul în care la entitate călătoriile de serviciu se efectuează regulat, este destul de greu de monitorizat care călătorii sunt de afaceri și care nu. Principalul e ca scopul călătoriei să fie convingător, pentru că documentele justificative (biletele, chitanțele hotelurilor etc.) vor fi la orice variantă. Însă orice tehnică de optimizare trebuie să respecte anumite limite de prudență – călătoriile vara în Ialta, Antalia, Malul de Aur provoacă suspiciuni (deși acolo de asemenea se desfășoară business-seminare).

Existența multitudinii cursurilor de recalificare, seminarelor, trainingurilor uimește: limbi moderne, marketing, relații de afaceri, management, programare, informatică, logistică, negociere, drept economic, conducerea automobilului, design etc. Dar, pe lângă personalul propriu, este necesar a instrui și propriii copii, nepoții, alte rude. Pe organizatorii cursurilor nu-i interesează cine învață la ei: angajatul sau copiii directorului. Ca și în cazul cu deplasările, principalul e ca documentele să fie justificative, convingătoare, care să confirme raționalitatea economică a cheltuielilor pentru recalificarea cadrelor. Nu vor împiedica dezvoltării întreprinderii business-planul, programul de pregătire și recalificare a cadrelor, existența partenerilor străini.

În ce privește cheltuielile de reparație a apartamentului, casei etc. în bugetul de familie acestea ocupă un loc considerabil. De aceea, este rațional a combina reparația locuinței cu reparația oficiului propriu (sau a prezenta reparația locuinței ca reparația oficiului). Devizul cheltuielilor poate fi corectat, ținându-se cont de particularitățile oficiului (magazinului, spațiului de producție, depozitului). Agenții economici care prestează serviciile în cauză, de regulă, nu obiectează – principalul e să primească banii la timp. Lista prezentată mai sus poate fi completată și cu alte cheltuieli utilizate în scopuri personale.

Drept exemplu al unei asemenea abordări poate servi procesul judiciar al companiei de audit cunoscute KPMG împotriva organelor fiscale engleze. Conducerea companiei KPMG atribuiă la deduceri suma TVA, plătită restaurantului pentru petrecerea banchetului cu ocazia finalizării anului organizat pentru angajații firmei proprii. Însă conform prevederilor legislației engleze la prima vedere acestea nu se înscriu în scopurile activității de întreprinzător. Dar, unde este hotarul exact dintre cheltuielile personale și cele de întreprinzător – s-au întrebat auditorii. Prin ce se deosebesc investițiile în cadrele proprii de investițiile în mijloacele fixe? Tribunalul englez, care a indicat la faptul, că discuțiile dintre auditori și organele fiscale se referă la drept (adică, la esența relațiilor) și nu la fapte, a recunoscut că succesul firmei depinde de eforturile angajaților. În calitate de recunoștință pentru aceste eforturi firma a organizat un banchet anual. Scopul măsurii a fost dorința firmei de a mulțumi angajații într-o formă perceptibilă pentru eforturile lor în decursul anului și de a le educa sentimentul de apartenență la organizație ca la un

întreg.[6] De aceea, orice cheltuieli, orientate la atingerea acestui scop prin asemenea ospitalitate, sunt cheltuieli pentru efectuarea activității de bază.

În linii generale atribuirea unor cheltuieli ce țin de alimentație, reparație, învățământ, călătorii la cheltuielile întreprinderii trebuie să fie efectuată cu bunăcredință.

Avansul în locul împrumutului fără dobândă. În activitatea oricărei întreprinderi variația fluxului de numerar poate cunoaște excedent de numerar, care poate fi plasat în active profitabile pe termen scurt cum ar fi investițiile pe piața secundară sau împrumuturile, cât și împrumuturile unor persoane interdependente fără dobândă, cât și perioade în care apare necesitatea acută în lichidități pentru a finanța fondul de rulment. Businessul nu suferă înghețarea neproductivă a banilor pe conturile întreprinderii pe o perioadă mai îndelungată. Conform legislației în vigoare întreprinderile cu excepția entităților de profil financiar nu au dreptul de a practica activitate economică bazată pe acordarea împrumuturilor cu dobânzi. Referitor la împrumuturile fără dobândă, sunt explicații particulare, însă incertitudinea oricum este prezentă. Mai optim din punct de vedere al riscului ar fi schimbul împrumutului cu plata în avans privind contractul de cumpărare-vânzare pentru bunuri scutite de TVA. Ulterior, contractul nu se îndeplinește, plata în avans se restituie. Dacă împrumutul este cu dobândă, atunci se plătesc amenzi pentru neîndeplinirea condițiilor contractului de cumpărare-vânzare.

Este important de menționat că recurgerea la o astfel de tehnică poate avea efectul scontat doar punctual, fiind aplicată ocazional. Eventualele abuzuri o să aducă cu sine repercusiunile fiscale și administrative respective.

Două contracte de vânzare-cumpărare versus un contract de barter. În conformitate cu literatura de specialitate și prevederile articolului 823 al Codului Civil al R. Moldova, care definește contractul de schimb fiecare dintre părțile contractului de barter se consideră vânzător al obiectului transmis și cumpărător al obiectului primit în schimb. Fiecare parte a tranzacției este concomitent și vânzător, și cumpărător. Dacă este să comparăm contractul de barter cu contractul de vânzare - cumpărare din punct de vedere al impunerii, tranzacțiile barter se găsesc într-o situație mai rea în comparație cu cele de vânzare – cumpărare. La contractele de barter se aplică categoria „valoare de piață” (atât pentru impozitul pe venit (art. 21alin. (1) CF RM, cât și pentru TVA (art. 97alin. (2) CF RM), a cărei utilizare, de regulă, înrăutățește obligațiile fiscale ale întreprinderilor. Mai mult ca atât uneori o entitate livrează marfă (serviciu) conform contractului de barter înainte de a primi în schimb marfa (serviciu) respectiv de la partenerul său de afaceri, obiectul tranzacției devine plată în avans. În această ordine de idei, la întreprinderea care a primit marfa (serviciul) și care nu efectuat furnizarea proprie, apare obligația fiscală privind TVA. Această situație de penurie de mijloace bănești în favoarea statului poate fi evitată dacă în loc de un contract de barter se vor încheia două contracte de vânzare-cumpărare. După efectuarea livrărilor reciproce, părțile semnează actul de verificare al decontărilor, în care se stipulează închiderea datoriilor..

Micșorarea bazei impozabile cu TVA. Dat fiind faptul că suma taxei pe valoarea adăugată, supusă contribuției în buget, se determină ca diferență dintre sumele TVA colectat și TVA deductibil, atunci sarcina principală a fiecărui plătitor de TVA este micșorarea mărimii acelei părți, care nu poate fi atribuită la categoria TVA deductibil. Cu alte cuvinte are loc micșorarea plăților, TVA pentru care nu intră în trecerea în cont. La ele pot fi atribuite următoarele:

- pentru mărfurile/serviciile impozabile, procurate de la neplătitorii de TVA;

- pentru mărfurile/serviciile folosite, care nu pot fi atribuite direct activității de întreprinzător.

În acest mod în cazul în care în procesul activității economico – financiare sunt utilizate mărfuri/servicii, TVA aferentă cărora nu poate fi atribuită la TVA deductibil, atunci cota acestora trebuie micșorată și înlocuite după posibilitate cu mărfurile/serviciile care pot fi trecute în cont pentru a diminua baza impozabilă.

În afară de aceasta, politica entității poate fi orientată la diminuarea retribuirii muncii (și, corespunzător, a plăților la asigurarea socială e stat și primelor de asigurare obligatorie medicală). Din punctul de vedere al TVA, este mai optim a utiliza serviciile întreprinderilor terțe decât munca salariaților proprii.

O altă modalitate de a optimiza plățile fiscale privind TVA, precum și de a deplasa termenul de plată a TVA aferentă bugetului este crearea mai multor întreprinderi și efectuarea unor tranzacții de vânzare – cumpărare în cadrul așa-numitului holding, fapt ce va permite reglarea TVA deductibil și colectat, precum și deplasarea obligației fiscale în cazul lipsei de lichidități pentru luna următoare.

O altă modalitate de inginerie contabilă ar fi diversificarea planificării fiscale în mai multe domenii ale activității entității prin dispersarea riscurilor fiscale.

În activitatea entităților există un șir de riscuri care pot perturba activitatea entității și aducerea acesteia în prag de faliment. Printre factorii cu grad sporit de risc se enumeră: neîntoarcerea creditelor, încălcarea legislațiilor, salturile cursului valutar, nerespectarea obligațiilor contractuale etc. Pentru prevenirea unor asemenea probleme este necesar ca entitățile să disperseze riscurile sale. Acest lucru poate avea loc doar prin utilizarea sistemică a diferitelor înlesniri fiscale, a diverselor regimuri fiscale, utilizarea anumitor particularități la calcularea bazei fiscale la diferite tipuri de contribuabili. Una dintre metodele diversificării riscurilor fiscale este crearea unor noi entități și structuri care să preia anumite funcții de la entitatea la bilanțul căreia stau activele, pentru a le proteja. Esența acestei metode constă în separarea activelor de datorii, de tranzacțiile riscante, de diversele tipuri de incertitudini cu privire la tratarea fiscală.

În aceste condiții întreprinderile la bilanțul cărora se află patrimoniul practic să nu desfășoare activitate de întreprinzător, ci să o transfere unor noi entități care ar lua în locațiune aceste active pentru desfășurarea aceleiași activități. Alte întreprinderi iau asupra sa cele mai riscante tranzacții, din punct de vedere fiscal. O asemenea modalitate de administrare a businessului va permite a minimiza pierderile și a păstra activele, chiar și în cazul celui mai rău scenariu de dezvoltare a evenimentelor. Un neajuns important în cadrul metodei în cauză stă la baza capitalului social relativ mic al întreprinderilor nou create sub forma organizatorico – juridică Societate cu Răspundere Limitată, fapt ce minimizează riscurile răspunderii fondatorilor, însă majorează neîncrederea partenerilor de business.

Diminuarea riscului fiscal. Atât legislația fiscală națională, cât și legislația internațională poartă un caracter voluminos, complex și contradictoriu, fapt ce reprezintă una dintre sursele de bază ale apariției greșelilor la calcularea impozitelor. Totodată este necesar de menționat că nici o legislație nu se modifică atât de des ca legislația fiscală. Astfel putem constata că legislația fiscală și relațiile întreprinderilor cu organele fiscale poartă un risc aparte. În aceste condiții, schemele fiscale ce se elaborează din nou, conțin, de regulă, o parte de incertitudine în ceea ce privește tratarea tehnică date de către organele fiscale. În scopul reducerii nivelului de incertitudine și respectiv a riscului privind tratarea modalității de optimizare fiscală se propun următoarele principii[6]:

1. Doctrina „esența asupra formei” („equity above the form”). Consecințele juridice ale tranzacției sunt determinate de esența, și nu de forma ei. Altfel spus, factorul principal aferent chestiunii privind plata impozitelor sunt relațiile dintre agentul economic și organul fiscal, și nu modul de оформare a relațiilor.

De exemplu, părțile au încheiat un contract de delegare (cauțiune), conform căruia împuternicitul contribuie la realizarea mărfii comitentului. Dacă însă în documentele de tranzacție este prezentă factura fiscală pentru marfă de la comitent pentru împuternicit, atunci tranzacția dată poate fi calificată ca vânzare-cumpărare, unde comitentul este în postura de vânzător, iar împuternicitul – de cumpărător. Corespunzător, se vor obține alte rezultate fiscale.

2. Principiul „scopului de afaceri” („business purpose”) oscilează în jurul ideii de eficiență. Astfel dacă o tehnică oarecare are un efect mai mic decât efortul depus pentru implementarea acesteia (de exemplu restructurarea entității, angajarea unor specialiști de o calificare mai înaltă), implementarea acesteia în continuare nu are sens din rațiunea pur economică de întreprinzător. Deci, în cazul neatingerii scopului scontat, tranzacția poate fi recunoscută fictivă sau aparentă (Tranzacția fictivă se efectuează numai de formă, fără intenția de a crea consecințele juridice corespunzătoare ei. Aparentă este tranzacția efectuată în scopul de a acoperi altă tranzacție).

3. Principiul „la distanța mâinii întinse” presupune identificarea participanților activității economice, care nu sunt persoane interdependente. Printre caracteristicile afacerilor efectuate de către persoanele interdependente sunt manipularea cu prețurile, condiții specific aferente tranzacțiilor, împrumuturi fără dobândă, onorariul prea mare sau prea mic etc.

Prețul corespunzător principiului „la distanța mâinii întinse” este prețul, care ar fi fost aplicabil în condițiile pieței cu concurență perfectă. Codul Fiscal stabilește un șir de limitări prin care nu se permite deducerea compensațiilor, remunerațiilor, dobânzilor, plăților pentru închirieri de bunuri și altor cheltuieli, efectuate în interesele unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcție de răspundere sau al unui conducător de agent economic, al unui membru al societății sau altei persoane interdependente, dacă nu există justificarea plății unei astfel de sume (art. 24 alin.(7) Codul Fiscal al R. Moldova sau Contribuabilul care folosește contabilitatea angajamentelor nu are dreptul să facă nici un fel de deduceri pînă la momentul efectuării plăților dacă el are obligații față de o persoană interdependentă care folosește contabilitatea de casă. (art. 44 alin. (5)).

4. Perfectarea documentară corectă a tranzacțiilor. Tehnica de optimizare fiscală trebuie să aibă la baza documente oformate în mod obișnuit, simple și clare ca să nu atragă asupra sa o atenție sporită din partea organelor de control. Ar fi bine ca obiectul contractului să se regăsească în formulările Codului Civil sau ale altor acte normative. Contractele, statutele și alte documente ale entităților nu trebuie perfectate identic. Este necesară o oarecare individualizare a documentelor privind operațiile de același tip la diferiți agenți economici implicați în aceeași tehnică de optimizare fiscală.

5. Firmele – „de paie” trebuie să nu atragă atenția asupra tehnicii. În cazul în care pentru realizarea tehnicii de optimizare fiscală se creează firme suplimentare, așa-numitele firme „de paie” atunci e de drept ca acestea, pe lângă scopul realizării optimizării trebuie să desfășoare și alte activități pentru a obține un profit suplimentar și nu a atrage suspiciuni ce ar duce la perturbarea activității întregului holding.

6. După posibilitate, coordonarea prealabilă a tranzacției cu organul fiscal („advance ruling”) și analiza deciziilor judiciare privind litigiile fiscale analogice. Este de menționat că

persoanele, scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitele și/sau taxele din cauza explicațiilor greșite prezentate în scris de organul fiscal, sunt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora (art. 234 alin. (4) Codul Fiscal al R. Moldova). Când apare un caz specific de interpretare a legislației fiscale contribuabilii pot profita de această ambiguitate prin adresarea cu solicitări la organele fiscale, răspunsul cărora pot fi utilizate drept dovadă pentru eventualele litigii.

Totoată analiza deciziilor judiciare privind întrebările fiscale analoge va permite din timp să înțelegeți probabilitatea deciziei necesare în disputa cu organul fiscal sau în procesul judiciar.

Concluzie: Existența unei largi diversități de erodare a bazei fiscale sau, mai mult decât atât de ocolire a unor impozite a existat mereu la diferite state. Or nu se poate adapta legislația la fiecare domeniu de activitate în parte fără ca să afecteze activitatea celorlalte entități. În același timp d acă se admite că legislația se va cizela până la cele mai mici subtilități, aceasta va deveni voluminoasă și greu de interpretat. Unele entități începătoare vor fi afectate de acest fapt prin nevoia unor specialiști adecvați. Astfel rezultatul droit din punct de vedere al colectării veniturilor la bugetul de stat nu ar fi cel așteptat. Pe de altă parte entitățile când doresc să recurgă la o anumită tehnică de optimizare fiscală trebuie mereu să ia în considerație costul de oportunitate, cât și eficiența proiectului per general. În aceste condiții aplicarea gestiunii fiscale este oportună doar entităților ce dipun de specialiști calificați care ar putea evalua cât mai concret conjunctura și parametrii economico – financiari ai entității, ajustând parametrii tehnicii de optimizare după propriile necesități.

Bibliografie:

1. Codul Civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002. [online], publicat în Monitorul Oficial Nr. 82-86. [citată la 25.03.2018],
Disponibil: <http://lex.justice.md/md/325085/>.
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997. [online], publicat în Monitorul Oficial, ediție specială din 08.02.2007. [citată la 25.03.2018], Disponibil: <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>.
3. Legea Nr. 1164 din 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal*. [online], [citată la 25.03.2018],
Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=313287>
4. Hotărâre pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova nr. 10 din 05.01.2012. [online] În Monitorul Oficial Nr. 7-12 din 13.01.2012. [citată la 20.03.2018], Disponibil: <http://lex.justice.md/md/341850/>.
5. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. [online], Monitorul Oficial al RM nr. 361-369 din 31 decembrie 2015, partea III, art. 2697. [citată la 17.03.2018]
6. CRICLIVAIA Diana, COBZARI Ludmila. *Gestiune Fiscală: Suport de curs*. Chișinău: CEP USM, 2011. ISBN 978-9975-71-128-9.
7. GRAUR Anatol, BUCUR Vasile. *Contabilitatea Impozitelor*. Chișinău: ASEM, 2016, ISBN: 9789975758307. 618 pag.