

CZU: 347.921.5:336.225.6

[http://doi.org/10.59295/sum3\(163\)2023\\_11](http://doi.org/10.59295/sum3(163)2023_11)

## METODELE INDIRECTE DE ESTIMARE A OBLIGAȚIILOR FISCALE - ASPECTE TEORETICO-PRACTICE

**Vlad VLAICU**

Universitatea de Stat din Moldova

Prezentul articol reprezintă o cercetare complexă asupra metodelor indirecte de estimare a veniturilor persoanelor fizice și juridice, rezidente și nerezidente, control ce se efectuează în baza informațiilor din surse indirecte și are ca scop identificarea contribuabililor care au obținut venituri și nu le-au declarat. Importanța acestor metode este incontestabilă, ele fiind aplicate în majoritatea statelor cu sisteme fiscale performante, în baza metodelor date putând fi calculate obligații fiscale care au fost tănuite de continuabilii de rea credință. Aplicabilitatea în Republica Moldova a metodelor date a luat amploare în ultimii 5 ani, prin intermediul metodelor date fiind restabilită echitatea fiscală, limitarea evaziunii fiscale cât și creșterea veniturilor fiscale ale statului. În rezultatele aplicării metodelor indirecte, de obicei se identifică venituri nedeclarate, se percep impozite pe aceste venituri, majorări de întârziere și amenzi.

**Cuvinte-cheie:** *impozit, taxă, persoană fizică, persoană juridică, metodă indirectă, venit impozabil, sursă indirectă de informații, metoda cheltuielilor; metoda fluxului de mijloace bănești, verificare fiscală prealabilă, control fiscal, confidențialitate.*

### INDIRECT METHODS OF ESTIMATING TAX LIABILITIES - THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

This article represents a complex research on the indirect methods of estimating the incomes of natural and legal persons, residents and non-residents, control that is carried out based on information from indirect sources and aims to identify taxpayers who obtained income and did not declare it. The importance of these methods is indisputable, as they are applied in most states with efficient tax systems, based on the given methods it is possible to calculate tax obligations that have been hidden by the dishonest taxpayers. The applicability of the given methods in the Republic of Moldova has increased in the last 5 years, by means of the given methods, fiscal equity has been restored, tax evasion has been limited and the state's tax revenues have increased. In the results of the application of indirect methods, undeclared income is usually identified, taxes on this income, late fees and fines are levied.

**Keywords:** *tax, fee, natural person, legal entity, indirect method, taxable income, indirect source of information, expenditure method, cash flow method, prior tax check, tax control, confidentiality.*

### Introducere

Controlul fiscal efectuat prin aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale sunt metodele speciale de efectuare a controlului fiscal, metode ce se aplică în ultimii ani, pe larg, în Republica Moldova, acestea având ca scop verificarea calculării corecte și achitării depline a obligațiilor fiscale, aplicându-se atât în privința persoanelor fizice, cât și juridice, rezidente și nerezidente, pentru veniturile obținute în R. Moldova, cât și pentru veniturile din afara R. Moldova, folosindu-se alte surse decât contribuabilul.

Prin *metodă indirectă de estimare a obligației fiscale* urmează să înțelegem metoda de determinare a venitului impozabil estimat prin intermediul analizei situației fiscale a persoanei fizice [1, art. 226<sup>1</sup>], folosindu-se în practică metoda cheltuielilor; metoda fluxului de mijloace bănești; metoda proprietății și alte metode utilizate în practica internațională [1, art. 226<sup>6</sup>].

*Sursă indirectă de informație* reprezintă orice sursă pasibilă să furnizeze documente, informații, explicații și/sau alte probe referitoare la persoana supusă verificării și/sau referitoare la situații similare produse în condiții similare relevante pentru estimarea venitului impozabil prin metode indirecte [1, art. 226<sup>1</sup>].

### 1. Aplicarea metodelor și surselor indirecte a obligațiilor fiscale în cazul persoanelor care practică activitatea de întreprinzător

În cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, Serviciul Fiscal de Stat poate folosi metode și surse indirecte [1, art. 225, al. 1] dacă în timpul controlului fiscal sumele obligațiilor fiscale care urmau a fi vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori, din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat în acest caz urmând a calcula obligațiile fiscale prin metode și din surse indirecte, iar recalcularea putând fi efectuată doar după restabilirea evidenței contabile sau după prezentarea documentelor respective [1, art. 189, al. 2].

Metodele și sursele indirecte includ:

- a) tipul și natura activităților practicate de contribuabil;
- b) mărimea capitalului contribuabilului;
- c) veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale;
- d) numărul de angajați ai contribuabilului, precum și fondul de remunerare a muncii și alte recompense;
- e) categoria clienților contribuabilului și numărul lor;
- f) diferența dintre caracteristicile cantitative și cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate și ale celor folosite în producție;
- g) analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului;
- h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri;
- i) rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare și/sau conturile de plăți ale contribuabilului;
- j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui;
- k) venitul altor persoane care activează în aceleași condiții sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului;
- l) proprietatea persoanei cu funcție de răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenența persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic;
- m) informații de la băncile, birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el;
- m<sup>1</sup>) indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri și cheltuieli;
- m<sup>2</sup>) capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare;
- n) alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului [1, art. 225, al. 2].

Una din cele mai des întâlnite cazuri de aplicare a metodelor indirecte, în cazul persoanelor ce practică activitatea de întreprinzător, este în cadrul instituirii posturilor fiscale [1, art. 189, al. 2] în scopul estimării veniturilor din vânzări, acestea urmând a activa în strictă conformitate cu art. 146 Cod fiscal, fiind o modalitate specială de control, denumită și „cronometrare fiscală”, mecanismul de control realizându-se prin metoda verificării faptice, observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului, având ca sarcină constatarea situațiilor nereflectate sau care nu rezultă din acte.

Scopul aplicării acestei modalități speciale de control la fața locului constă în estimarea veniturilor din vânzări ale unui contribuabil concret ca urmare a instituirii și funcționării la acesta a unui post fiscal, obiectul analizei acestuia constituind livrările zilnice de mărfuri și servicii realizate de către contribuabil.

Drept bază pentru estimarea veniturilor din vânzări (prestări servicii) servesc livrările zilnice de mărfuri și servicii, postul fiscal urmând a fi instituit cel puțin de două ori pe parcursul unui an bugetar, pe o perioadă de cel puțin 30 de zile calendaristice cu diferență dintre posturi de cel puțin 60 de zile calendaristice, urmând a fi calculate impozite prin metode indirecte doar dacă veniturile în timpul postului vor fi mai mari cu 70 % decât cele până sau între posturile fiscale [1, art. 225<sup>1</sup>].

Estimarea veniturilor din vânzări se efectuează, având ca bază livrările zilnice de mărfuri și servicii înregistrate pe perioada funcționării posturilor fiscale, pentru perioada de la începutul perioadei fiscale până la instituirea primului post fiscal și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale, pentru lunile în care media zilnică a livrărilor înregistrate în evidența agentului economic este mai mică de 70% din media zilnică a livrărilor înregistrate în perioadele de funcționare a posturilor fiscale [1, art. 225<sup>1</sup>].

## 2. Metodele indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice

Controlul fiscal prin aplicarea surselor și metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se aplică **și în privința persoanelor fizice**, în conformitate cu art. 264 Cod fiscal, de regulă, pentru ultimii 4 ani [1, art. 226<sup>2</sup>] **și doar asupra obligațiilor fiscale declarate** deplin și complet, or, termenul de prescripție la general nu se aplică dacă nu a fost prezentată declarația pe venit, ori informația inclusă în aceasta nu corespunde adevărului.

Sunt pasibili de a fi supuși verificării prin metode indirecte, în conformitate cu art. 226<sup>3</sup> Cod fiscal, persoanele fizice rezidenți, cetățeni ai Republicii Moldova care depășesc riscul minim acceptat, obiectul estimării fiind veniturile obținute începând cu 01 ianuarie 2012, modalitatea de impozitare a veniturilor în baza metodelor indirecte fiind modalitatea generală de impozitare a veniturilor persoanelor fizice [1, art. 226<sup>5</sup>].

**În procesul estimării prin metodele indirecte se aplică în conformitate cu art. 226<sup>6</sup> Cod fiscal următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil:**

- a) metoda cheltuielilor;
- b) metoda fluxului de mijloace bănești;
- c) metoda proprietății;
- d) alte metode utilizate în practica internațională.

Selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face de către organul fiscal în funcție de situația constatată, de sursele de informații și de înscrisurile identificate și/sau documentele obținute, utilizându-se individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.

La determinarea venitului impozabil estimat se ține cont de veniturile neimpozabile, conform art.20 al Codului fiscal, obținute după 01 ianuarie 2012 și de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată, nefiind impozabile și veniturile obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele care sunt transmise rudelor și afinilor de până la gradul III, cu condiția confirmării documentare prin declarațiile vamale, transferuri bancare, cu prezentarea actelor ce demonstrează rudenția menționată [1, art. 226<sup>6</sup>].

Calcularea suplimentară a impozitului pe venit la buget se va efectua în baza diferenței pozitive dintre impozitul pe venit determinat din venitul impozabil estimat și impozitul pe venit declarat de subiectul estimării, în cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se vor stabili legături cauzale cu alte perioade fiscale, Serviciul Fiscal de Stat va examina fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu 01 ianuarie 2012, în funcție de fiecare caz concret [1, art. 226<sup>5</sup>].

În scopul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice, Serviciul Fiscal de Stat efectuează un șir de acțiuni, printre care:

a) solicită informații de la sursele indirecte de informații enumerate la art.226<sup>11</sup> Cod fiscal, precum și de la Comisia Electorală Centrală, consiliile electorale de circumscripție, Comisia Națională de Integritate, notari, executori judecătorești și avocați;

b) analizează informațiile, documentele și alte probe referitoare la posibilitățile subiecților ai estimării prin metode indirecte;

c) confruntă informațiile obținute din toate sursele de informații cu cele din declarațiile cu privire la impozitul pe venit sau constată faptul nedepunerii acestei declarații;

c<sup>1</sup>) în timpul efectuării controlului fiscal, verifică sursele de proveniență a mijloacelor bănești depistate la persoana fizică supusă controlului fiscal;

d) solicită informații, clarificări, explicații, documente și alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal și/sau de la persoanele cu care aceasta a avut sau are raporturi economice sau juridice;

e) discută constatările Serviciului Fiscal de Stat cu persoana fizică supusă controlului și/sau cu reprezentantul legal al acesteia;

f) stabilește venitul impozabil estimat prin metodele indirecte prevăzute de Codul fiscal, precum și obligațiile fiscale corespunzătoare acestuia;

g) adoptă o decizie asupra cazului de încălcare fiscală [1, art. 226<sup>6</sup>].

Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se aplică pentru perioada maximă anterioară, până la 01.01.2012. Anume la această dată, în conformitate cu art. 226<sup>7</sup> al Codului fiscal, contribuabilii urmau să declare disponibilul de mijloace bănești, dacă acesta era mai mare de 500 000 lei.

### Metoda cheltuielilor

Una din cele mai des **întrunite metode indirecte** care se aplică persoanelor fizice este **metoda cheltuielilor**, metodă reglementată de art. 226<sup>8</sup> al Codului fiscal. Aceasta constă în compararea cheltuielilor individuale efectuate de către subiectul estimării cu veniturile declarate în perioada supusă verificării, iar diferența pozitivă dintre cheltuielile individuale și valorile elementelor expuse la art. 226<sup>6</sup> alin. (4)–(6) Cod fiscal (remitențele către rude etc.) constituie venit impozabil estimat, diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituind venit impozabil nedeclarat.

### Metoda fluxului de mijloace bănești

O altă metodă des întrunită în cazul persoanelor fizice este **metoda fluxului mijloacelor bănești**, reglementată de art. 226<sup>9</sup> al Codului fiscal. Aceasta constă în compararea intrărilor sau ieșirilor de sume în sau din conturile bancare și/sau conturile de plăți, precum și a intrărilor sau ieșirilor de sume în numerar, cu sursele de venit și utilizarea acestora, diferența pozitivă dintre, pe de o parte, intrările sau ieșirile de mijloace bănești în sau din conturile bancare și/sau conturile de plăți și/sau intrările sau ieșirile de sume în numerar și, pe de altă parte, valorile elementelor expuse la art. 226<sup>6</sup> alin.(4)–(6) Cod fiscal (remitențele către rude etc.) constituie venit impozabil estimat, diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituind venit impozabil nedeclarat.

### Metoda proprietății

De asemenea, foarte des, **în cazul persoanelor fizice**, se mai aplică și **metoda proprietății**, reglementată de art. 226<sup>10</sup> al Codului fiscal. Aceasta constă în analiza creșterii și, respectiv, descreșterii proprietății subiectului estimării. Creșterea sau descreșterea valorii proprietății procurate sau înstrăinate determinându-se prin compararea valorii proprietății la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei, rezultatele reevaluării valorii proprietății neavând impact asupra creșterii sau descreșterii valorii proprietății, iar diferența pozitivă dintre, pe de o parte, creșterea sau descreșterea valorii proprietății și, pe de altă parte, valorile elementelor expuse la art. 226<sup>6</sup> alin. (4)–(6) Cod fiscal (remitențele către rude etc.), constituie venit impozabil estimat, diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituind venit impozabil nedeclarat.

### Sursele indirecte de informații

În scopul utilizării eficiente a metodelor indirecte, Serviciul Fiscal de Stat obține informații privind veniturile sau cheltuielile contribuabililor de la **sursele indirecte de informații**, în conformitate cu art. 226<sup>11</sup> al Codului fiscal, de la următoarele entități:

- a) informații de la bănci, notari, organe vamale, organe de drept, burse de valori și/sau alte organe publice privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de persoana fizică și datele despre aceasta, precum și privind tranzacțiile și operațiunile similare efectuate de către alte persoane fizice în condiții similare;
- b) informații deținute de persoane fizice și juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii și mijloace bănești comercializate și/sau transmise cu titlu gratuit, referitoare la mijloacele bănești sau bunurile materiale procurate și/sau primite de persoana fizică supusă verificării;
- c) informația disponibilă din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat;
- d) informația sau alte probe obținute de Serviciul Fiscal de Stat prin utilizarea mijloacelor speciale, prin analize, măsurări, comparări, cercetări;
- e) alte documente, informații, explicații și/sau alte probe obținute atât de la persoanele terțe, cât și de la persoana fizică supusă verificării.

În vederea colectării eficiente a informațiilor din sursele indirecte de informații, o categorie de entități au obligația de a prezenta Serviciului Fiscal de Stat informații, în cazurile menționate mai jos:

- 1) Agenția Servicii Publice a informației privind datele personale; informației privind documentarea mijloacelor de transport, inclusiv a celor transmise de către proprietari în folosință cu titlu oneros sau gratuit;
- 2) băncile – informația privind toate tipurile de conturi active pe parcursul unui an fiscal, inclusiv rula-jele pe aceste conturi;
- 3) Poliția de Frontieră – informația privind trecerea frontierei de stat a Republicii Moldova;
- 4) companiile turistice – informația privind serviciile turistice prestate;
- 5) companiile de asigurare – informația privind contractele de asigurare;

6) deținătorii de registre ale deținătorilor de valori mobiliare – informația privind tranzacțiile cu valori mobiliare efectuate în perioada anului fiscal;

7) Banca Națională a Moldovei – informația despre persoanele cărora li s-a autorizat deschiderea de conturi în străinătate, precum și rapoartele privind conturile deschise în străinătate prezentate conform legislației de titularii de conturi;

8) notarii și alte persoane care desfășoară activitate notarială - informația privind contractele de vânzare-cumpărare, de schimb, de arendă a bunurilor imobiliare și mobiliare; informația privind contractele de împrumut și de donații și informația privind alte contracte aferente activelor de capital;

9) executorii judecătorești – informația privind realizarea drepturilor creditorilor recunoscute printr-un document executoriu prezentat spre executare;

10) birourile istoriilor de credit – informația privind subiecții istoriilor de credit persoane fizice și informațiile privind obligațiile debitoriale;

11) persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practică activitate independentă – informația despre cheltuielile efectuate de către persoanele fizice la procurarea mijloacelor de transport și informația privind împrumuturile contractate și rambursate de la/către persoane fizice în perioada anului fiscal;

13) societățile de plată – informația privind activitățile sau tranzacțiile realizate în numerar de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal;

14) societățile emitente de monedă electronică – informația privind activitățile sau tranzacțiile realizate în numerar de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal;

15) furnizorii de servicii poștale și care prestează servicii de plată – informația privind activitățile sau tranzacțiile prin sisteme de remitere de bani de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal.

#### **Informațiile relevante ce urmează a fi prezentate de către sursele indirecte**

Entitățile menționate sunt obligate, conform art. 226<sup>11</sup> al Codului fiscal, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat nu toată informația, ci doar cea relevantă ce urmează a fi folosită la estimarea veniturilor prin metodele indirecte, și anume:

a) intrările și/sau ieșirile pe parcursul unui an fiscal de mijloace bănești în/din fiecare cont bancar și/sau cont de plăți și/sau în/din conturile bancare și/sau conturile de plăți ale unei persoane fizice, dacă rulajul cumulativ debitor sau creditor al conturilor respective, în decursul unui an fiscal, depășește 300 mii de lei;

b) serviciile turistice procurate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei;

c) primele de asigurare achitate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei;

d) tranzacțiile cu valori mobiliare efectuate pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei pentru o persoană fizică;

e) contractele autentificate notarial pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 300 mii lei pe numele unei persoane fizice;

f) realizarea drepturilor creditorilor efectuate pe parcursul unui an fiscal, care cumulativ depășesc suma de 300 mii lei pentru o persoană fizică;

g) realizarea istoriilor de credit cu valoarea cumulativă a obligațiilor executate pe parcursul anului fiscal care depășește suma de 100 mii de lei;

h) procurarea de către persoana fizică, pe parcursul unui an fiscal, a autoturismelor a căror valoare depășește cumulativ pe parcursul unui an fiscal suma de 300 mii de lei;

i) contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul unui an fiscal, reflectate în contabilitatea întreprinderii, ce depășesc cumulativ suma de 200 mii de lei;

#### **Etapele aplicate de către Serviciul Fiscal de Stat**

În scopul aplicării eficiente a metodelor menționate mai sus, Serviciul Fiscal de Stat aplică în conformitate cu art. 226<sup>12</sup> al Codului fiscal următoarele etape:

a) analiza și selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării;

b) verificarea fiscală prealabilă a persoanei fizice;

c) controlul fiscal.

**Analiza și selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării prin metodele indirecte**

a) În procesul analizei și selectării persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării, Serviciul Fiscal de Stat aplică metodele de analiză a riscurilor în scopul stabilirii domeniilor cu cel mai înalt nivel al riscurilor și selectează persoanele fizice care vor fi supuse verificării fiscale prealabile.

Analiza de risc reprezintă activitatea efectuată de către Serviciul Fiscal de Stat pentru a identifica riscurile de nedeclarare a venitului impozabil de către persoanele fizice, în vederea selectării acestora pentru verificarea prealabilă, la selectarea persoanelor fizice ce urmează a fi verificate prin metode indirecte, Serviciul Fiscal de Stat procedând la identificarea, evaluarea și gestionarea riscurilor de nedeclarare a veniturilor impozabile ale persoanei date [1, art. 226<sup>12</sup>].

Activitatea de identificare a riscurilor constă în stabilirea surselor de informații, culegerea informațiilor deținute de alte persoane, formalizarea informației în structura necesară analizei și stabilirea indicatorilor fiscali și patrimoniali pentru definirea caracteristicilor persoanelor fizice cu potențial risc de nedeclarare a venitului impozabil [1, art. 226<sup>13</sup>].

Stabilirea surselor de informații se realizează prin evaluarea informației deținute de Serviciul Fiscal de Stat cu privire la persoanele fizice și prin stabilirea necesarului de informații care trebuie obținute pentru identificarea diferențelor dintre situația fiscală și veniturile declarate Serviciului Fiscal de Stat, culegerea informațiilor deținute de persoanele juridice și/sau fizice realizându-se prin accesul la bazele de date ale unor entități, solicitarea de informații de la aceste entități cât și obținerea de informații din surse publice [1, art. 226<sup>13</sup>, al.5-6].

Potențialii evazionisti se vor identifica conform art. 226<sup>13</sup> al Codului fiscal în dependență de indicatorii fiscali și patrimoniali, printre care veniturile declarate de persoana fizică și de plătitorii de venit, creșterea sau descreșterea proprietății persoanei fizice, cheltuielile individuale efectuate și fluxurile mijloacelor bănești, activitatea de evaluare a riscurilor realizându-se prin compararea veniturilor declarate de persoana fizică și de plătitorii de venit cu fluxurile mijloacelor bănești, precum și cu valoarea creșterii sau descreșterii valorii proprietății și a cheltuielilor individuale efectuate, cu evaluarea riscului de nedeclarare, care reprezintă diferența dintre veniturile declarate de persoana fizică sau de plătitorii de venit și situația fiscală și stabilirea diferenței semnificative dintre veniturile impozabile estimate și veniturile impozabile declarate de persoana fizică sau de plătitorii de venit.

Diferența se consideră semnificativă dacă între veniturile impozabile estimate calculate în baza situației fiscale și veniturile impozabile declarate de persoana fizică sau de plătitorii de venit este o diferență mai mare de 300 mii lei, diferența stabilită în sumă de până la 300 mii lei inclusiv considerându-se risc minim acceptat [1, art. 226<sup>13</sup> al. 11].

În cazul în care Serviciul Fiscal de Stat va constata o diferență semnificativă (>300 000 lei) între veniturile impozabile declarate de persoana fizică și veniturile impozabile estimate, acesta va trece la verificarea prealabilă.

**Verificarea prealabilă a persoanelor fizice prin metodele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale**

Se inițiază verificarea prealabilă, după cum am menționat mai sus, în privința contribuabililor de rea credință în privința cărora Serviciul Fiscal de Stat constată o diferență semnificativă dintre veniturile impozabile declarate de persoana fizică și veniturile impozabile estimate, selectarea persoanelor efectuându-se în dependență de diferență, de la cea mai mare spre cea mai mică.

Verificarea fiscală prealabilă este reglementată de articolul 226<sup>14</sup> Cod fiscal și constă în reconstituirea situației fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării și compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situația fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de aceasta, verificarea fiscală prealabilă efectuându-se la sediul Serviciului Fiscal de Stat în baza informațiilor deținute de acesta, la reconstituirea situației fiscale prealabile, Serviciul Fiscal de Stat acumulând documente, informații, explicații și/sau alte probe din toate sursele indirecte disponibile, cercetându-le și constatând situația fiscală prealabilă.

În prealabil se anunță contribuabilul despre aplicarea în privința acestuia a verificării fiscale prealabile, în cadrul verificării fiscale prealabile stabilindu-se mărimea diferenței dintre venitul impozabil estimat, determinat din situația fiscală prealabilă constatată și venitul impozabil declarat de persoana fizică și nece-

sitatea efectuării controlului fiscal sau încetării procedurii de determinare a venitului impozabil estimat [1, art. 226<sup>14</sup>].

Rezultatele fiscale prealabile se consemnează într-un raport de verificare fiscală prealabilă ce conține toate constatările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat pe perioada desfășurării verificării, precum și propunerea de inițiere a controlului fiscal sau de încetare a procedurii de verificare, raportul dat urmând a fi examinat de către conducătorul Serviciului Fiscal de Stat, iar după, se va emite o decizie privind inițierea controlului fiscal sau privind încetarea procedurii de determinare a venitului impozabil estimat.

Procedura de verificare prealabilă în esență este strict reglementată de art. 226<sup>14</sup>, durata fiind de maxim 45 de zile de la data înștiințării privind inițierea verificării prealabile, acest termen putând fi suspendat în cazul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare și restabilit după obținerea acestora.

### **Controlul fiscal în privința persoanelor fizice în cazul aplicării metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale**

Procedura de efectuare a controlului fiscal, în cazul aplicării metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale este reglementată de art. 226<sup>15</sup> al Codului fiscal și se inițiază prin decizia de inițiere a controlului fiscal, citarea contribuabilului pentru a-l anunța despre inițierea controlului fiscal, în cazul neprezentării acestuia întocmindu-se o citație, în conformitate cu art. 226, al. 1-3 al Codului fiscal, contribuabilul fiind obligat a prezenta până la inițierea controlului fiscal, declarația cu privire la proprietate

La data prezentării la Serviciul Fiscal de Stat contribuabilul va fi anunțat despre rezultatele verificării fiscale prealabile și despre inițierea controlului fiscal, în acest sens întocmindu-se un proces verbal de înștiințare, la care se va anexa extrasul din raportul de verificare fiscală prealabilă ce conține concluziile verificării care au stat la baza luării deciziei de inițiere a controlului fiscal și cartă contribuabilului, procesul verbal de înștiințare semnându-se de ambele părți, contribuabilului fiindu-i înmănat un exemplar [1, art. 226<sup>15</sup>].

Controlul fiscal urmează a se începe în cel mult 15 zile din momentul înmânării procesului verbal de înștiințare, va dura cel mult 3 luni, la cererea contribuabilului putând fi majorat cu 45 zile. Poate fi sistat doar o singură dată pentru solicitarea unor documente, explicații, efectuarea unor expertize etc., contribuabilul având dreptul de a prezenta Serviciului Fiscal de Stat toate documentele, informațiile și/sau alte probe disponibile și/sau explicațiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal.

Pe parcursul desfășurării controlului, Serviciul Fiscal de Stat poate solicita instituțiilor și autorităților publice, persoanelor fizice sau juridice documentele și informațiile necesare pentru exercitarea atribuțiilor sale de control, aceștia având obligația de a prezenta, în cel mult 15 zile lucrătoare, pe suport de hârtie sau în format electronic, datele, informațiile, înscrisurile și documentele care ar putea conduce la soluționarea cauzei, și anume: cheltuielile contribuabilului; situația bunurilor imobile și mobile deținute, intrările și ieșirile de patrimoniu în cursul perioadei verificate; situația valorilor mobiliare și a cotelor de participare în societăți comerciale sau alte entități; bunuri aparținând unor persoane fizice sau juridice puse la dispoziția persoanei fizice; împrumuturi, credite acordate și/sau contractate; tranzacții cu metale prețioase, obiecte de artă și alte bunuri de valoare; donații, sponsorizări și/sau succesiuni etc.

Controlul fiscal se face de regulă la sediul organului fiscal, dar cu acordul contribuabilului în baza al. 17 al art. 226<sup>15</sup> al Codului fiscal, controlul poate fi efectuat și la domiciliul contribuabilului, acesta având dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat. În cazul refuzului contribuabilului de a permite efectuarea controlului fiscal faptic în domiciliul acestuia, Serviciul Fiscal de Stat se va adresa în instanța de judecată și, ulterior, cu încuviințarea instanței, în prezența colaboratorilor MAI va avea acces în domiciliul persoanei.

Legiuitorul a prevăzut și în cazul controlului fiscal o recunoaștere a obligațiilor estimate, și anume, la orice etapă a controlului fiscal, dacă contribuabilul este de acord cu obligațiile fiscale estimate și le achită, controlul fiscal nu se va iniția, dar dacă a fost inițiat se va finisa prin emiterea unei decizii, un stimul al recunoașterii obligației fiind la caz nestabilirea amenzilor fiscale.

La finalizarea controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat prezintă persoanei fizice constatările și consecințele fiscale cu întocmirea unui act de control fiscal, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (5), (6) și (8), în care sunt menționate constatările controlului fiscal, la actul de control fiind anexate materialele care au stat la baza constatărilor date.

Contribuabilul care nu este de acord cu constatările din actul de control poate prezenta un dezacord în acest sens, în termen de 15 zile, în conformitate cu art. 246 Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat, urmând în termen de 30 de zile de la semnarea actului de control să examineze dezacordul, să invite contribuabilul la ședința de examinare a cazului de încălcare fiscală, să emită o decizie pe seama controlului fiscal, care este act administrativ și poate fi contestată de către contribuabil în termen de 30 de zile conform Codului administrativ pe cale prealabilă către Serviciul Fiscal de Stat, iar ulterior în instanța de judecată în procedura contenciosului administrativ.

### **Aplicarea eronată de către Serviciul Fiscal de Stat a metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale – analiza a 2 cazuri relevante**

În procesul aplicării metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se acumulează informații de la sursele indirecte de informații, în practică, Serviciul Fiscal de Stat deseori aplicând eronat normele date, în continuare vom face analiza unui caz concret când cetățeanul XY, fiind liderul unui cult religios din Republica Moldova, primind un șir de donații din partea partenerilor externi și anume din SUA, organul fiscal aplicând metoda fluxului de mijloace bănești a obligat a achita pentru donațiile efectuate în scopuri de caritate, mijloace financiare ce nu au fost însușite de liderul religios, ci au fost cheltuite pentru scopuri de binefacere, inclusiv burse pentru elevi, studenți nevoiași, ajutoare materiale familiilor sărace etc.

Astfel, pe parcursul anilor 2012-2018 cetățeanul XY a primit prin transfer bancar pe cardul personal deschis în SUA, suma de 4 379 888, 34 lei în calitate de donație, mijloace bănești care au fost ridicate în Republica Moldova de pe card, mijloacele bănești fiind destinate pentru activitățile de binefacere ce le desfășoară pe teritoriul Republicii Moldova, acestea nefiind venituri ale sale și, respectiv, nefiind declarate, toate mijloacele bănești fiind cheltuite pentru acțiuni de binefacere, toate confirmate documentar.

Cu toate acestea, Serviciul Fiscal de Stat, folosind stricto-sensu normele legale și anume metodele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale, rezumându-se la folosirea doar a metodei fluxului de mijloace bănești, și anume la intrările mijloacelor bănești în contul bancar, tratând mijloacele financiare date ca venituri ale cetățeanului XY, l-au obligat prin decizia din 07.10.2020 a achita suma obligațiilor fiscale de 560 559,57 lei, majorarea de întârziere de 251 082,68 lei și amendă în sumă totală de 452 347,66 lei.

Alt caz de aplicare eronată a metodelor indirecte și tot a fluxului de mijloace bănești îl vedem în privința cetățeanului AB, care, fiind șofer de tir, dispunând de o cartelă de discount de la o stație de alimentare, cartela care se păstra în stația de alimentare pe parcursul anilor 2014-2018, s-a folosit de ea la procurarea combustibilului în sumă de 952 341,11 lei, cartela fiind folosită de personalul stației pentru alimentarea cu discount și a altor automobile, alimentarea fiind cu combustibil diferit: motorină, benzină, gaz etc. Cartela era folosită atât în perioada când persoana dată se afla în țară, cât și în timp când acesta era peste hotare, la caz partea apărării demonstrând lipsa persoanei de pe teritoriul Republicii Moldova. Deci, imposibilitatea acestuia de a se alimenta în acest timp, mai mult demonstrând că rezervorul de alimentare al camionului care îl deține are 250 litri, deci nu putea în aceeași zi să se alimenteze cu 2-4 tone de combustibil, peste fiecare ora și cu combustibil diferit. Mai mult, s-a demonstrat că pentru a consuma o cantitate similară de combustibil camionagiul urma a trăi câteva sute de ani, iar camionul a parcurge sute de milioane de km, ceia ce este ireal. Prin urmare, organul fiscal aplică stricto-sensu metodele indirecte, acumulând doar acele probe care sunt convenabile, neglijând probele apărării, a acelor probe care desființează actele și demonstrează ilegalitatea acțiunilor organului fiscal.

### **Rezultate obținute și discuții**

Metodele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale atât în Republica Moldova, cât și în alte sisteme fiscale performante sunt menite pentru a identifica venituri nedeclareate ale contribuabililor, venituri care au fost obținute de către contribuabil și au fost tănuite, nu au fost declarate, elementul cheie aici fiind ca veniturile să fi fost obținute. În primul caz mijloacele financiare nu au fost ale contribuabilului XY, ci au fost destinate scopurilor de caritate ale cultului religios, partea apărării înțelegând în speța dată nemulțămirea partenerilor străini și refuzul de a achita obligațiile fiscale calculate. Or aceștia fiind de bună credință, acordând donații pentru persoanele nevoiașe din Republica Moldova, nu văd corect să achite careva obligații pentru aceste donații și în buget. Similar și în cazul doi, Serviciul Fiscal de Stat urmând a aplica nu numai metoda fluxului de mijloace bănești ci și metoda logico-juridică, analiza probelor deținute de organul fiscal



cu probele prezentate de contribuabil, efectuând coroborarea acestora, întru aflarea adevărului, ci nu folosirea doar a metodei fluxului de mijloace bănești cu negarea vehementă a celorlalte probe, cu toate că în ambele cazuri vizibil este o discrepanță radicală între cele constatate de organul fiscal și probele anexate.

### **Concluzii**

Începând cu anul 2012, când a avut loc declararea disponibilului de mijloace bănești, Serviciul Fiscal de Stat a început a aplica și în Republica Moldova metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale nedeclarate, folosirea acestora luînd amploare în ultimii 5 ani, metodele date ducând, pe de o parte, la restabilirea echității fiscale, limitarea evaziunii fiscale, dar și la creșterea veniturilor fiscale ale statului, pe de altă parte

Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale folosite în Republica Moldova sunt practic aplicate în toate sistemele fiscale performante din Uniunea Europeană, Statele Unite ale Americii etc., rezultatele controlului fiscal prin metodele date urmînd a fi calificate ca încălcări fiscale, evaziuni urmînd a achita pe lângă impozitul pe venit calculat, amenda egală între 80% și 100 % din impozitul pe venit neachitat și o majorare de întîrziere sau chiar putînd fi trași la răspundere penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală conform art.244 și 244<sup>1</sup> al Codului penal, riscînd chiar pedeapsa cu privațiune de liberate, mai mult că Serviciul Fiscal de Stat are dreptul de a efectua urmărire penală [2, art. 253] și efectua activități speciale de investigații [4, art. 6].

### **Referințe:**

1. Codul fiscal, Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997//Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007.
2. Codul de procedură penală, Legea nr.122 din 14.03.2003// Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 248-251 din 05.11.2013.
3. Codul contravențional, Legea nr.218 din 24.10.2008//Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 78-84 din 17.03.2017.
4. Legea privind activitatea specială de investigații nr.59 din 29.03.2012//Monitorul Oficial nr. 113-118 din 08.06.2012.

### **Date despre autor:**

**Vlad VLAICU**, doctor în drept, conferențiar universitar, Facultatea de Drept, Universitatea de Stat din Moldova; avocat Biroul Asociat de Avocați Facultatea de Drept.

**E-mail:** d.vlaicu@mail.ru

**ORCID:** 0000-0002-0254-7187

*Prezentat la 22.12.2022*