

OPTIMIZAREA FISCALĂ ȘI POSIBILITĂȚI DE APLICARE A ACESTEIA ÎN PRACTICA FISCALĂ AUTOHTONĂ

Diana CRICLIVAIA

Catedra Finanțe și Bănci

Stable, accessible to all-round analysis and rather simple in application the system of taxation is a strong enough stimulus for the fulfillment of investments or for refusal of them. From practical perspective, by using internationally proven methods, this paper provides recommendations on: improvement of taxation system in Republic of Moldova by optimization of taxation of non-residents operating in Republic of Moldova and domestic companies operating abroad; how to increase efficiency of tax planning; identification of conditions required for efficient investments, from the taxation perspective.

Discordanța dintre interesele contribuabililor și ale statului a existat în toate timpurile. Ea a apărut odată cu instituțiile autoritare, a căror activitate necesita surse de finanțare. O sursă importantă în vederea acoperirii necesităților financiare ale acestora a fost și este exproprierea, sub formă de impozite a mijloacelor bănești și a averii ce aparțin persoanelor fizice și juridice. Pe de altă parte, tendința de a-și păstra bunurile, proprietatea este motivația forte a omului. Ca urmare, contribuabilii sunt în permanentă căutare a diverselor căi de economisire fiscală, iar organele fiscale, în majoritatea cazurilor, depun o rezistență activă oricăror încercări ale contribuabililor de a minimiza presiunea fiscală.

Practic, toate statele recunosc dreptul contribuabililor de a activa în modul care duce la minimizarea obligațiilor fiscale și, deci, de a alege acele forme de activitate care, după părerea contribuabilului, sunt cele mai optimale în organizarea afacerii. Totodată, diminuarea impozitelor prin prisma încălcării normelor fiscale este, în funcție de mărimea pagubei, un *delict* sau o *infracțiune fiscală*.

În conformitate cu legislația fiscală a Republicii Moldova, în obligațiile organelor fiscale și de drept se înscriu, printre altele, demascarea, prevenirea și reprimarea delictelor și infracțiunilor fiscale [1]. Una dintre etapele activității de demascare, precum și de constrângere a încălcării legislației privind impozitele și taxele este *delimitarea planificării fiscale de schemele de evaziune fiscală*. Problema *calificării incorecte a optimizării fiscale ca infracțiune* s-a manifestat în numărul mare de procese judiciare (naționale și internaționale) pierdute de organele fiscale și poliția economică.

Este de menționat că cercetarea esenței, logicii și structurii interne a *optimizării fiscale* permite nu numai eficientizarea combaterii infracțiunilor fiscale, dar și are o importanță profilactică imensă. Răspândirea pe larg a *instrumentelor planificării fiscale* dă posibilitate contribuabilului să-și diminueze legal mărimea obligației fiscale, abținându-se de la săvârșirea delictelor și infracțiunilor fiscale intenționate, precum și să evite greșelile serioase în cadrul elaborării metodelor proprii de minimizare a obligațiilor fiscale.

S-ar părea că, în virtutea actualității temei date, diversele surse de informație ar trebui să fie arhipline cu analize la tema respectivă. De fapt, realitatea este alta: popularitate largă au acele metode practice de diminuare a obligațiilor fiscale care fie că s-au învechit în urma schimbărilor operate în legislație, fie că au fost recunoscute ca ilegale. În afară de aceasta, deseori sunt publicate acele scheme, care pot aduce contribuabilul, care le-a folosit, la răspundere în fața judecății. Complexitatea efectuării cercetărilor date constă, în opinia lui S.Parkinson, în aceea că „contribuabilul, care a găsit în lege golul prin care poate aduce în țară un cadillac luxos va păstra, fără doar și poate, secretul dat doar pentru el însuși. Dacă doar cineva va folosi porțița cunoscută, atunci acest fapt poate să rămână neobservat, dar dacă toată turma se va aduna la golul din gard, atunci imediat va fi elaborată și adoptată legislația corespunzătoare” [2].

Așadar, *scopul principal al optimizării fiscale* rezidă în minimizarea obligațiilor fiscale *pe bază legală*. Astfel, baza oricărei scheme este fie aplicarea normelor dreptului fiscal, care permite diminuarea obligațiilor fiscale, fie încetarea acțiunii normei, ceea ce poate duce la mărirea quantumului fiscal. În practică, modificarea relațiilor fiscale necesită, la rândul său, schimbarea și a altor relații (economice etc.) ale întreprinderii.

Elaborarea metodelor de optimizare fiscală se bazează pe dreptul contribuabilului de a-și organiza activitatea în funcție de interesele proprii și pe elementele-cheie ce țin de realizarea acestora.

În conformitate cu cele expuse, propunem **divizarea procesului de optimizare fiscală** în **două etape**: 1) alegerea metodei de optimizare fiscală și 2) asigurarea metodei cu bază informativ-motivațională, ceea ce va permite elucidarea elementelor structurale corespunzătoare schemelor de planificare fiscală. Deci, este evidentă necesitatea examinării propriu-zise a metodelor de optimizare fiscală și a procedeele de realizare a acestora.

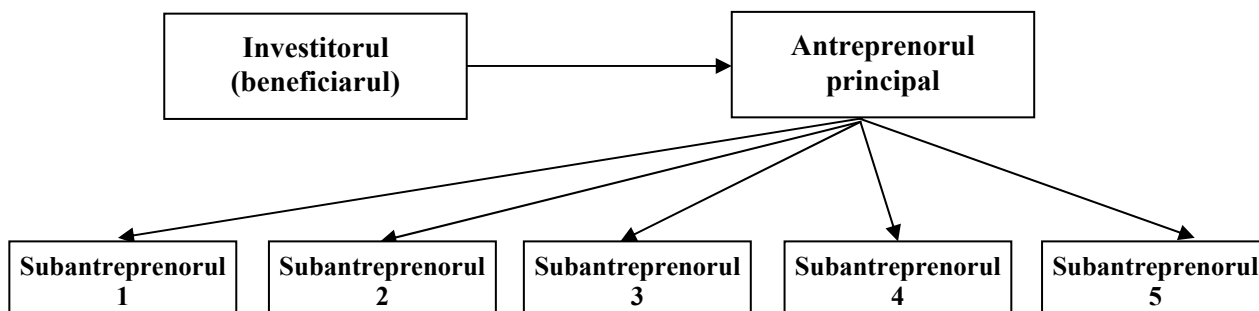
Cercetând sursele de specialitate (*a se vedea* [3-6]) în vederea selectării celor mai potrivite **metode de optimizare fiscală**, posibil de aplicat în Republica Moldova, **am stabilit** că acestea ar fi următoarele: metoda neadmiterii supraplății impozitelor, metoda inversiei etc.

Una dintre metodele optimizării fiscale, testate în practica fiscală internațională și cea autohtonă, este **metoda neadmiterii supraplății impozitelor** sau calcularea și achitarea corectă a acestora, care presupune organizarea calificată a calculului și a achitării impozitelor. În aceste scopuri, întreprinderea trebuie să efectueze o activitate de maximă precizie privind suportul juridic și contabil, precum și să excepte greșelile ce atrag fie supraplata impozitelor, fie neplata sau eschivarea de la plata acestora, urmată de achitarea penalităților.

Cea mai radicală alternativă de neachitare a impozitelor este diminuarea bazei fiscale (adică vânzarea bunurilor, scoaterea de la bilanț etc., precum și minimizarea rezultatului financiar final). Astfel, în procesul efectuării inventarierii, agentul economic poate depista la balanța întreprinderii obiecte ce nu participă în activitatea acesteia (mărfuri învechite, mijloace de transport deteriorate etc.). Totodată, există posibilitatea transmiterii unei părți din avere organizațiilor de caritate, cu obținerea facilităților ulterioare privind impozitul pe venit sau a altor operațiuni, ajungând astfel la economisirea impozitului*.

Esența **metodei inversiei** constă în schimbarea unei operațiuni sau a unei părți din ea, care este împovăraătoare, din punct de vedere fiscal, cu altă operațiune, care permite atingerea aceluiași scop sau a unui rezultat apropiat, aplicând totodată ordinea facilitară a impunerii. În acest caz, este posibilă înlocuirea bazei fiscale cu alta (spre exemplu: finanțarea, prin intermediul creditului, poate fi schimbată cu finanțarea, prin intermediul împrumutului, dat fiind faptul că prin ultima poate fi considerabil diminuată baza impozabilă și, respectiv, obligația fiscală), ceea ce ar exclude necesitatea calculării și achitării unor impozite.

Metoda divizării relațiilor are în vedere delimitarea operației economice în câteva componente, urmărindu-se astfel ordinea facilitară a impunerii. Acest procedeu și-a găsit o largă aplicare în construcția capitală. În construcția obiectelor de proporții mari, recomandăm înlocuirea schemei tipice de încheiere a contractului cu un antreprenor principal (*a se vedea* Figura 1) care, tradițional, încheie contracte cu subantreprenori, cu o altă schemă recomandabilă (*a se vedea* Figura 2), potrivit căreia toate contractele cu subantreprenorii urmează a fi încheiate direct cu investitorul (beneficiarul), iar antreprenorul principal va îndeplini funcțiile sale obișnuite: controlul activității de construcție, contactarea și selectarea subantreprenorilor etc.

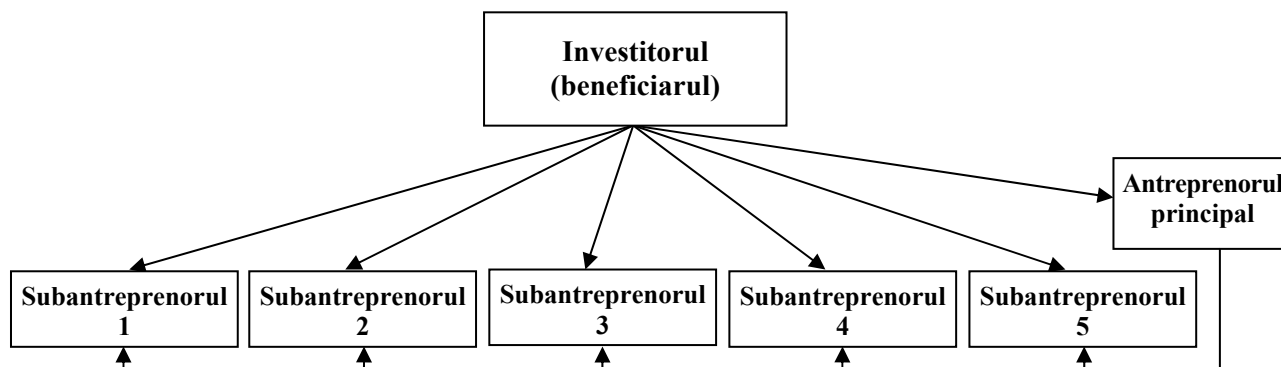


Sursa: elaborată de autor

Fig.1. Schema tipică de încheiere a contractului cu un antreprenor principal.

Prin substituirea acestor scheme poate fi obținută o **economie impunătoare la plățile fiscale**. Dezvoltând ideea unor **economii fiscale**, ne-am referit la plățile privind impozitele achitate conform Legii privind taxele rutiere în Republica Moldova, nr.316-XVI din 02.11.2006, fiindcă, în cazul aplicării schemei tipice prezentate în Figura 1 apare dubla impunere, situație generată de imperfecțiunile cadrului legal – lipsa stipulărilor privind mecanismul creditului fiscal.

* Deși nu reprezintă obiectul de cercetare al prezentului studiu, menționăm că *economia impozitului* este una din metodele de evitare a impunerii analizate în cadrul OCDE.



Sursa: elaborată de autor

Fig.2. Schema recomandabilă de încheiere a contractului cu investitorul.

În cazul în care antreprenorul principal este nerezident și încredințează exercitarea unei părți a lucrărilor în antrepriză altor persoane (subantreprenori), perioada de timp consumată de ultimii pentru exercitarea lucrărilor se consideră perioada de timp consumată de însuși antreprenorul general, ceea ce implică obținerea statutului de reprezentanță permanentă a nerezidentului dat. Această prevedere nu va fi pusă în aplicare în cazul în care lucrările vor fi exercitate de subantreprenori pe baza contractelor directe cu beneficiarul (investitorul). În acest caz, termenul de executare a lucrărilor de către subantreprenori nu va mări perioada până la limita de jos a termenului prestabilit pentru formarea reprezentanței permanente, iar volumul lucrărilor nu se va include în volumul lucrărilor încredințate antreprenorului general (cu excepția cazurilor în care aceste persoane și antreprenorul principal sunt persoane interdependente, potrivit art.5 pct.12) din Codul Fiscal al Republicii Moldova), ceea ce va permite evitarea dublei impuneri și, respectiv, atragerea investitorilor printr-un regim fiscal satisfăcător.

Metoda amânării constă în reportarea apariției/onorării obligației de plată a impozitelor în timp (la o dată mai târzie), prin care se atinge o economie provizorie de mijloace circulante. Această metodă se bazează pe faptul că transferul bancar se efectuează pe parcursul a 3 zile. Astfel, cumpărătorul, achitând factura în ultima zi a perioadei fiscale, include cheltuielile în contul costului de producție, iar TVA se va trece în contul perioadei curente. Însă, vânzătorul achită impozitele respective mult mai târziu (spre exemplu, TVA va fi achitat peste o lună, iar impozitul pe venit poate fi achitat peste un an).

O diminuare esențială a obligațiilor fiscale poate fi atinsă prin **transferarea bazei impozabile asupra subiectului, care este supus celei mai neînsemnate impuneri**. Pe baza metodei date au fost elaborate schemele de optimizare fiscală cu folosirea prețului de transfer.

Unul dintre mijloacele esențiale ale planificării fiscale constă în aplicarea **facilităților și scutirilor**. Totodată, urmează de menționat că nu totdeauna în rezultatul aplicării unor facilități rezultă efectul pozitiv pentru contribuabil. Astfel, utilizarea facilităților privind TVA de către întreprinderea unei organizații obștești a invalizilor, care procură mărfuri de la un agent economic și le vinde altui agent plătitor de TVA, își atinge doar parțial scopul și conduce, în ultimă instanță, la diminuarea capacității concurențiale a ultimului agent economic, în rezultatul pierderii TVA de intrare.

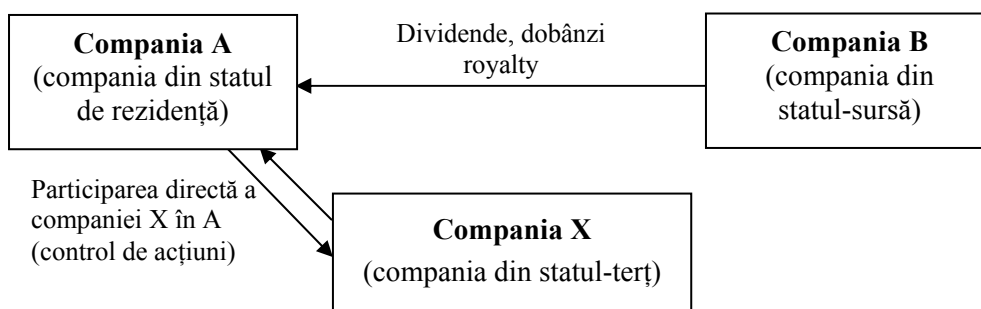
O altă metodă de diminuare a obligațiilor fiscale, în cazul lipsei convenției privind evitarea dublei impuneri, este **metoda utilizării companiilor-călăuză** (conduit company – *engl.*). Compania-călăuză este compania situată în statul care aplică convenția privind evitarea dublei impuneri și canalizează traseul venitului, ultimul „de facto” aparținând unui al treilea stat. Astfel, întreprinderea dată obține, în mod ilegal, facilități fiscale prevăzute de convenția pentru evitarea dublei impuneri.

Situația dată este calificată deseori ca „cumpărare” a convenției (treaty shopping – *engl.*). De obicei, în calitate de companii-călăuză pot apărea corporații, asociații, trusturi sau alți agenți. Cercetarea activităților desfășurate de companiile-călăuză ne-a permis să concluzionăm asupra faptului că acestea contribuie la obținerea de către compania statului-terț a unor avantaje fiscale evidente din statul-sursă.

Avantajele utilizării convențiilor privind evitarea dublei impuneri pot fi obținute pe trei căi:

- prin implicarea directă a companiei-călăuză;
- prin aplicarea strategiei „podulețului” (stepping stone – *engl.*);
- prin utilizarea strategiei „treaty shopping”.

Prima cale poate fi redată prin următorul exemplu: compania-rezident a statului A primește dividende, dobânzi, royalty din statul B. În baza convenției pentru evitarea dublei impuneri între statele A și B, compania A este scutită, complet sau parțial, de impozitul pe venit reținut la sursă în statul B. Compania A aparține, integral sau parțial, unui rezident al statului X, care nu are dreptul la facilitățile prevăzute de convenție (*a se vedea* Figura 3).

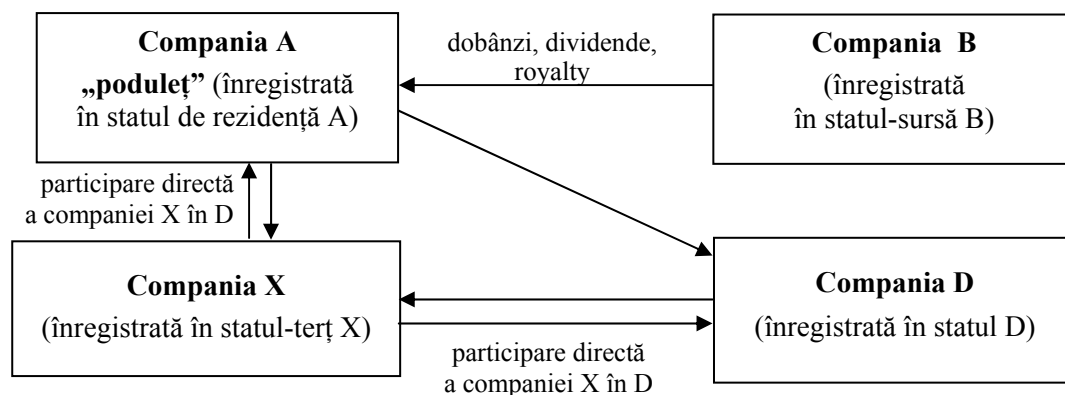


Sursa: elaborată de autor

Fig.3. Schema optimizării fiscale prin utilizarea directă a companiei-călăuză.

Conform schemei de mai sus, scopul creării companiei A este de a profita de facilitățile prevăzute de convenția fiscală. În acest scop, activele și drepturile, prin intermediul cărora se obțin veniturile (sub forma dividendelor, dobânzilor și royalty) au fost transferate pe contul acesteia și, prin urmare, venitul (de exemplu, sub forma dividendelor) va fi scutit de impozit în statul A (în conformitate cu regimul special al relațiilor dintre companiile mamă și fiică, prevăzut de legislația internă a statului A sau de convenția dintre statele A și B).

Pentru exemplificarea utilizării strategiei „podulețului”, folosim același exemplu. Însă, compania-rezident a statului A este supusă impozitării integral în acest stat. Ea achită dobânzi și redevențe înalte, precum și alte plăți similare pentru serviciile prestate companiei-călăuză dependente D, înregistrate în statul D. Astfel de plăți se scad din baza impozabilă în statul A sau sunt scutite de impunere în statul D, unde compania X profită de regimul fiscal special (*a se vedea* Figura 4).



Sursa: elaborată de autor

Fig.4. Schema optimizării fiscale prin utilizarea strategiei „podulețului”.

Compania-călăuză poate folosi avantajele rezultate din aplicarea convențiilor în nume propriu în statul-sursă. Însă, din punct de vedere economic, avantajele date aparțin companiilor care nu au dreptul la aplicarea prevederilor convenției respective.

Menționăm că, în ambele scheme, utilizarea companiilor-călăuze duce la diminuarea considerabilă a obligațiilor fiscale în statele unde acestea sunt înregistrate. Diminuarea obligațiilor fiscale reprezintă scopul optimizării fiscale (prin intermediul schemelor prezentate). În caz contrar, avantajele ce ar rezulta din utilizarea convențiilor fiscale nu vor fi valorificate.

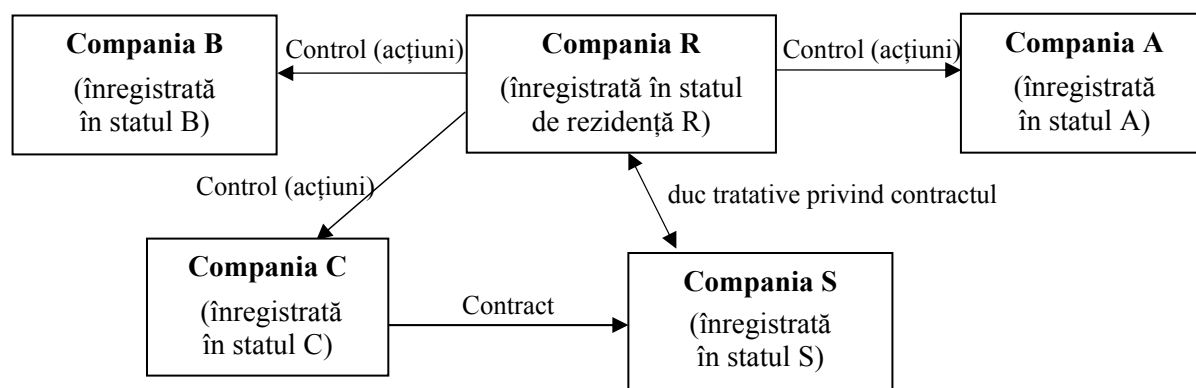
Reieșind din exemplele cercetate, considerăm că strategia companiei-călăuză poate fi aplicată și în Republica Moldova. De exemplu, compania autohtonă a vândut în anul 2004 întreprinderii braziliene tehnologia fabricării unui utilaj din ramura constructoare de mașini. Conform contractului, compania braziliană se obligă să achite companiei din Republica Moldova royalty în mărime de 5% din suma încasată în urma realizării utilajului fabricat. Conform prevederilor legislației braziliene, agentul economic din Brazilia va reține la sursă 20% din suma royalty datorată agentului economic moldovenesc. În situația actuală, în cazul lipsei convenției privind evitarea dublei impunerii între Republica Moldova și Brazilia, compania autohtonă decide să înregistreze o companie-călăuză în Belgia în scopul beneficierii de avantajele acordate rezidenților belgieni conform art.12 al Convenției între Republica Moldova și Belgia sub forma scutirii de la plata impozitului pe venitul din royalty (menționăm că între Belgia și Brazilia există convenție încheiată). Astfel, prin aplicarea metodei companiei-călăuză agentului economic autohton i s-au adus beneficii sub forma unei economii fiscale considerabile.

Considerăm necesar să menționăm că utilizarea convențiilor este inadmisibilă în cazul în care o companie (indiferent dacă este rezidentă a statului contractant) activează prin intermediul altei întreprinderi ce a fost înregistrată, doar cu scopul obținerii avantajelor, care nu sunt accesibile primei companii. Ajungem la concluzia că în procesul alegerii statelor de rezidență pentru companiile-călăuză este necesară analiza minuțioasă a convențiilor privind evitarea dublei impunerii încheiate sub două aspecte:

- 1) statele-părți ale convenției;
- 2) conținutul convențiilor dintre statele respective.

Urmează să mai menționăm că „cumpărarea” convențiilor (sau utilizarea strategiei „treaty shopping”) poate fi utilizată în *diferite cazuri*.

Să analizăm, cu titlu de exemplu, în cazul unei companii de construcții – rezidentă a statului R, care are câteva întreprinderi din același domeniu înregistrate în state diferite, una dintre care – în statul C. Să presupunem că compania R încheie cu compania înregistrată în statul S un contract din numele companiei C, privind construcția în statul S, în termen de 10 luni, a unui pod (*a se vedea* Figura 5).



Sursa: elaborată de autor

Fig.5. Schema optimizării fiscale prin utilizarea strategiei „treaty shopping”.

Motivul alegerii companiei C pentru efectuarea lucrărilor date a fost condiționat de existența convenției privind evitarea dublei impunerii dintre statele C și S, care este mai convenabilă din punct de vedere fiscal, decât convenția privind evitarea dublei impunerii dintre statele R și S. Convenția dintre C și S prevede scutirea

de impozitul pe venit, dacă construcția se efectuează până la 12 luni, pe când cea dintre statele R și S – doar până la 6 luni. În urma analizei schemei date ajungem la concluzia că, prin delegarea executării contractului de către compania R companiei C, care ulterior va fi scutită de impozitul pe venit în țara S, a fost atins obiectivul principal – optimizarea fiscală. Beneficiarul efectiv al acestor scutiri a rămas compania R, care deține controlul companiei C. Schema propusă mai sus este legală, aplicabilă și valabilă pentru cazul Republicii Moldova.

Generalizând cele expuse mai sus, considerăm oportun să menționăm că utilizarea metodei *companiilor-călăuze* în scopul diminuării obligațiilor fiscale generează, din punctul de vedere al contribuabilului, efecte pozitive, cum ar fi:

- camuflarea în țara de rezidență a informației privind obținerea veniturilor;
- evitarea impunerii în statul de rezidență (de exemplu, utilizând compania-călăuză, asemenea venituri impozabile ca royalty se pot obține sub forma dividendelor, care pot fi scutite în conformitate cu regimul fiscal facilitat al dividendelor etc.).

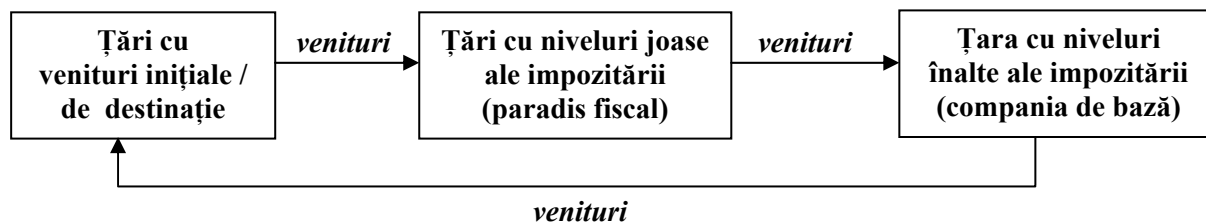
Drept metodă a optimizării fiscale poate fi menționată și *metoda folosirii companiei de bază*. Compania dată reprezintă compania înregistrată, de regulă, în țările cu niveluri joase de impozitare. Compania respectivă este folosită pentru tănuirea veniturilor companiilor grupului (situat în țări cu nivel înalt al impozitării), diminuând astfel impozitele datorate de acestea.

Motivele utilizării companiei de bază pot fi economice sau personale, deși în practică deseori au scopul diminuării obligațiilor fiscale ale contribuabililor ce aplică această metodă. Conceptul companiei de bază este legat nemijlocit de „*paradisurile fiscale*”. Cu toate că aceste companii sunt înregistrate prioritar în paradisurile fiscale, acestea pot fi înregistrate și în țările cu nivel înalt al impozitării, deoarece companiile de bază sunt supuse impozitării în următoarele condiții:

- cotele efective ale impozitului pentru companiile de bază sunt mici;
- țările cu nivel înalt al impozitării acordă regimuri fiscale facilitare speciale;
- utilizarea diferitelor goluri în legislația fiscală a țărilor unde este înregistrată compania de bază, ceea ce permite diminuarea esențială a obligațiilor fiscale.

Folosirea companiei de bază în țările cu venituri înalte poate fi ilustrată prin exemplul strategiei „podulețului”.

Conform acestei strategii, veniturile inițiale sunt transferate (în scopul tănuirii) în țări cu niveluri joase ale impozitării, pentru ca ulterior să fie transferate către țările de destinație, prin intermediul companiilor înregistrate în țări cu niveluri înalte ale impozitării (*a se vedea* Figura 6).



Sursa: elaborată de autor

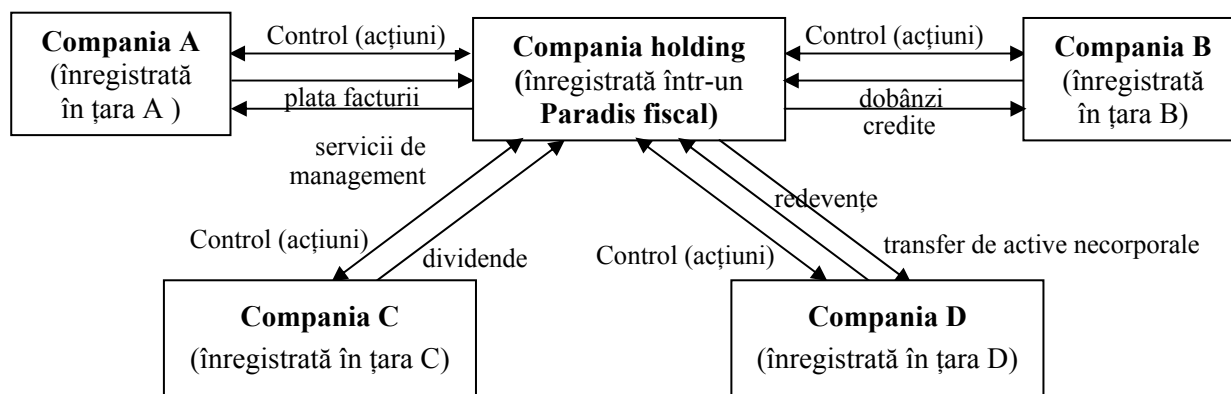
Fig.6. Schema optimizării fiscale prin utilizarea strategiei „stepping stone”.

Astfel, în baza unor atare scheme de optimizare fiscală prin utilizarea strategiei „stepping stone” (strategia „podulețului”), organelor fiscale din țara destinației nu le este cunoscută proveniența reală a venitului.

În vederea evitării discriminării contribuabililor mici față de cei mari, ultimii fiind frecvent interesați de realizarea schemelor date, considerăm că ar fi binevenită perfectarea cadrului legal autohton existent.

Un aspect pozitiv al utilizării strategiei „podulețului”, în vederea optimizării fiscale, este desfășurarea operațiunilor de management financiar la nivelul grupului prin compania holding înregistrată într-un paradis fiscal.

Cu titlu de exemplu, propunem spre analiză situația înregistrării într-un paradis fiscal a unei companii holding ce deține acțiunile celorlalte companii ale grupului (*a se vedea* Figura 7).



Sursa: [3, p.106]

Fig.7. Schema optimizării fiscale prin utilizarea companiei holding înmatriculate într-un paradis fiscal.

În vederea prezentării efectelor de pe urma managementului financiar la nivel de grup, propunem analiza în cifre a schemei prezentate. Pentru simplificarea calculelor, se presupune că numai compania C distribuie dividende în sumă de 20000 EURO (5% – reținerea la sursă pentru plata către jurisdicția offshore, 10% – pentru persoane juridice autohtone). Pentru compania B – dobânzi plătite în valoare de 30000 EURO; cota de reținere la sursă – 10%. Pentru compania D – redevențe plătite în valoare de 10000 EURO; cota de reținere la sursă – 8%. Pentru compania A – servicii de management facturate în valoare de 15000 EURO (deductibile fiscal în totalitate). Cota de impunere în onshore – 20%, iar în offshore – 0% [3, p.106].

În cazul înmatriculării companiei holding *în onshore*, etapele privind impozitarea vor fi următoarele:

- impozitul pe dividendele cuvenite va constitui 2000 EURO (20000 EURO x 10% = 2000);
- impozitul suplimentar va constitui 11000 EURO [(30000 + 10000 + 15000) x 20% = 11000];
- impozitul total va constitui 13000 EURO (2000 + 11000).**

În cazul înmatriculării companiei holding *în offshore*, etapele privind impozitarea vor fi următoarele:

- impozitul achitat la sursă de către compania C va constitui 1000 EURO (20000 x 5%);
- impozitul achitat la sursă de către compania B va constitui 3000 EURO (30000 x 10%);
- impozitul achitat la sursă de către compania D va constitui 800 EURO (10000 x 8%);
- impozitul total va constitui 4800 EURO (1000 + 3000 + 800).**

Remarcăm că aplicarea schemei *optimizării fiscale prin utilizarea companiei holding* înmatriculate într-un *paradis fiscal* aduce, în urma unui management financiar adecvat la nivelul grupului, o substanțială diminuare (în valoare de 8200 EURO) a obligației fiscale.

Reieșind din cele analizate, considerăm că din punctul de vedere al contribuabilului, *avantajele metodei folosirii companiilor de bază rezidă* în următoarele:

- scutirea de la plata impozitului (conform convențiilor fiscale sau normelor interne speciale) a venitului transferat (prin dividendele ce sunt repartizate companiei-mamă de către compania-fică, cu condiția că există facilități speciale de repartizare a dividendelor între companiile afiliate; prin recompensarea salarială și alte forme) companiei de bază;
- reinvestirea venitului transferat (tăinuit) companiei de bază din străinătate sau repatrierea acestuia sub formă de împrumut acționarului companiei;
- exproprierea unei părți a companiei de bază cu scopul obținerii creșterii de capital, care va fi scutit de impozitare sau va fi impus la cotă minimă;
- obținerea finanțării de la instituții ce sunt înregistrate într-o zonă cu fiscalitate redusă, care, prin urmare, pot oferi finanțare la un cost mai redus față de finanțarea din partea instituțiilor înregistrate în zone cu fiscalitate ridicată. De regulă, finanțarea de proiecte se asamblează în offshore, unde presiunea reglementărilor este mai redusă și avantajele fiscale sunt mai mari;
- obținerea celor mai bune și mai ieftine servicii prestate companiilor grupului în cadrul desfășurării operațiunilor de management financiar la nivelul grupului.

Considerăm că metodele de optimizare fiscală cercetate și sus-menționate, în vederea aplicării acestora în practicile fiscale autohtone, pot fi completate ulterior, și invers, unele metode pot fi excluse.

Remarcăm că nici o schemă a optimizării fiscale nu va fi considerată **legală**, dacă nu va dispune de o bază informativ-motivațională corespunzătoare. În vederea formării unei asemenea **baze**, în scopul realizării adecvate a procedurilor de optimizare fiscală, considerăm oportună evidențierea următoarelor **elemente** ale acesteia:

- asigurarea documentară;
- asigurarea obiectivă;
- asigurarea esențială;
- asigurarea specială etc.

În primul rând, în vederea excluderii interpretărilor greșite ale legii, evitării discrepanțelor dintre prevederile legale și practicile fiscale, excluderii suspiciunilor și obiecțiilor etc. din partea organelor fiscale este necesară **asigurarea documentară** calificată a planificării fiscale atât din punct de vedere contabil, cât și juridic. De exemplu, exportul bazei impozabile într-un paradis fiscal urmează a fi **confirmat prin existența următoarelor acte**: contractul corespunzător tranzacției efectuate; actul de transmitere către beneficiar a rezultatelor lucrărilor (în același timp, cu cât mai mare este prețul achitat cu atât mai important este actul prezentării rezultatelor lucrărilor efectuate); actul de finisare a lucrărilor; copia licenței prezentate executorului (în cazul în care serviciile poartă un caracter licențiat).

Elementul următor al bazei informativ-motivaționale este **asigurarea obiectivă**, ce constă în faptul că acțiunile privind optimizarea fiscală nu trebuie să urmărească, în exclusivitate, doar scopuri fiscale, ci trebuie să fie prezentate ca operațiuni economice tradiționale ale firmei. Cu titlu de exemplu pot fi menționate schemele optimizării fiscale prin aplicarea prețului de transfer. Astfel, agentul economic, diminuându-și în acest mod obligațiile fiscale, trebuie să-și consolideze din timp poziția, în vederea excluderii cazurilor litigioase cu organele fiscale. Obiectivele alegerii metodei sus-menționate de optimizare fiscală pot fi argumentate, după cum a fost deja menționat, prin: prezența unei mărci recunoscute a firmei offshore, prestarea unor servicii suplimentare întreprinderii autohtone, achitarea a 100% în avans, livrarea partidei de probă cu scopul acapărării pieței etc.

Ideea de bază a **asigurării esențiale** este identificarea *fondului și formei* operațiunii economice. Sunt inadmisibile situațiile când denumirea contractului nu reflectă caracterul drepturilor și obligațiilor reciproce ale părților. De exemplu, contractul de vânzare-cumpărare este întocmit ca împrumut, care se achită cu mărfuri etc.

În afară de aceasta, în cazul camuflării unei părți considerabile din venit, acțiunile agenților economici privind optimizarea fiscală nu trebuie să atragă atenția organelor competente prin originalitate sau printr-un alt criteriu.

Urmează a fi evidențiate și unele **elemente speciale de asigurare** a bazei informativ-motivaționale, care sunt caracteristice doar pentru anumite mijloace ale optimizării fiscale. Astfel, efectuând transferul bazei impozabile asupra subiectului supus unei impozitări mai puțin împovărătoare, este necesar să se asigure efectuarea operațiunii privind repatrierea în contul companiei de bază a mijloacelor bănești exportate. Punctul slab al schemelor corespunzătoare constă, în cazul prezenței reglementărilor privind formarea prețurilor de transfer, în dependența directă dintre părțile contractuale.

Numărul elementelor de asigurare a bazei informativ-motivaționale, în scopul realizării adecvate a procedurilor de optimizare fiscală, nu este definitiv și poate fi modificat ulterior.

Reieșind din cele expuse, **divizarea procesului** de optimizare fiscală în două etape: *alegerea metodei de optimizare fiscală și asigurarea metodei cu elementele bazei informativ-motivaționale* va permite elucidarea elementelor structurale corespunzătoare schemelor de planificare fiscală.

Divizarea procesului de optimizare fiscală în **două etape** va înlesni considerabil și activitatea organelor fiscale. Importanța divizării constă în următoarele:

- în primul rând, devine mai ușoară procedura delimitării managementului fiscal calificat al firmelor contemporane vis-à-vis de manipulările fiscale care ajung a fi, în ultimă instanță, obiectul atenției organelor fiscale;
- în al doilea rând, se simplifică esențial procesul planificării fiscale, aceasta datorită aplicării algoritmului ce constă din două etape: alegerea metodei de optimizare fiscală (găsirea normei fiscale care diminuează obligațiile fiscale) și asigurarea unei baze informativ-motivaționale, în vederea fundamentării economice și juridice a schemei de optimizare fiscală;
- în al treilea rând, este asigurată o abordare sistemică a procesului de depistare a fraudelor fiscale.

Referințe:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova. Legea Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 2007. - Ediție specială.
2. Паркинсон С.Н. Закон и доходы. – Москва: ПКК «Интерконтакт», 1992. - 47 с.
3. Utilizarea paradisurilor fiscale între evaziunea fiscală legală și fraudă fiscală / C.Bișa, I.Costea, M.Capotă, V.Dăncău. - București: BMT Publishing House, 2005. - 594 p.
4. Методы налоговой оптимизации или как избежать опасных ошибок / А.Брызгалин и др. – Москва: Аналитика-Пресс, 1999. - 144 с.
5. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебное пособие / С. Г. Пепеляев. - Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 584 с.
6. Пеппер Д. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. – Москва: ИНФРА-М, 1999. - 55 с.

Prezentat la 04.04.2008