

FORMELE ȘI METODELE DE STINGERE A OBLIGAȚIEI FISCALE ÎN REPUBLICA MOLDOVA



DR. ÎN DREPT, CONF. UNIV. INTERIMAR LILIA GULCA,
UNIVERSITATEA DE STUDII EUROPENE DIN MOLDOVA

ACTUALITATEA TEMEI REZULTĂ DIN FAPTUL CĂ OBLIGAȚIA FISCALĂ INTERVINE ÎN MOMENTUL APARIȚIEI CIRCUMSTANȚELOR, STABILITE DE LEGISLAȚIA FISCALĂ, CE IMPUN STINGERE A EI. NECESITATEA STUDIERII ACESTEI PĂRȚI A DREPTULUI FISCAL – OBLIGAȚIA FISCALĂ, PRECUM ȘI A MODALITĂȚILOR DE APARIȚIE ȘI DE STINGERE A EI, REZULTĂ DIN ÎNSĂȘI MATERIA DREPTULUI FISCAL, DEOARECE OBLIGAȚIA FISCALĂ ESTE STRĂNS LEGATĂ DE EVAZIUNEA FISCALĂ, PENTRU CARE LEGIUITORUL PREVEDE O PEDEAPSĂ PENALĂ. ÎATĂ DE CE ANALIZA DETAILATĂ A MODALITĂȚILOR ȘI FORMELOR OBLIGAȚIEI FISCALE ESTE BINEVENITĂ ÎN SCOPUL EVITĂRII LITIGIILOR COSTISITOARE PENTRU CONTRIBUABILI ȘI SUPLINIRII BUGETULUI ÎN TERMENII CEI MAI SCURȚI PENTRU STAT.

Materialul de bază. Obligația fiscală este reglementată de:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediție specială.*
2. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994, în vigoare din 27.08.1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1994, nr.1, art. 1.*
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Privind activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei”, nr. 998 din 20.08.2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2003, nr. 191-195, art. 1059.*

În dreptul fiscal, titlul de creanță fiscală este definit ca fiind actul juridic prin care se constată și se individualizează obligația bănească a fiecărui

plătitor de venituri bugetare. Conform legislației fiscale, titlul de creanță este actul (întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite potrivit legii) prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală. Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. Tot atunci se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. Astfel, art.169 alin. 1 al Codului Fiscal[3] indică nemijlocit că obligația fiscală intervine în momentul apariției circumstanțelor, stabilite de legislația fiscală, ce prevăd stingerea ei. Această definiție este confirmată și de profesorul de origine rusă Брызгалов, care consideră că obligația fiscală reprezintă una dintre cele mai importante categorii ale dreptului fiscal față de care se formează majoritatea relațiilor juridice fiscale[11]. Prin obligația fiscală în sensul art. 129 alin. 6 al Codului Fiscal[3] se subînțelege „obligația contribuabilului de a plăti la buget o anumită sumă ca impozit, taxă, majorare de întârziere (penalitate) și/sau amendă”. Din analiza noțiunii de obligație fiscală rezultă obligația directă a contribuabilului de a-și onora obligația față de stat.

Obligația fiscală apare odată cu:

- obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a plăti în termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

- obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, în termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

- orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Codul fiscal, prin art. 169 alin. 4, prevede modalitatea de modificare a obligației fiscale, care reprezintă schimbarea cuantumului ei generată de modificarea circumstanțelor, stabilite de legislația fiscală în funcție de care a fost calculată obligația.

Ținând cont de circumstanțele care pot genera modificarea obligației fiscale, Codul fiscal analizează două posibilități:

- Obligația fiscală modificată intervine atunci când un alt contribuabil (terță persoană) este obligat să rețină sau să perceapă de la primul contribuabil (contribuabilul obligat inițial) sumele ce constituie obligația fiscală și să o stingă. Obligația fiscală încetează a fi obligația fiscală a primului contribuabil (contribuabilului obligat inițial) și devine obligația fiscală a celui de-al doilea contribuabil (terță persoană) din momentul reținerii sau perceperii[3].

- O altă modalitate de modificare a obligației fiscale intervine atunci când Instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia), care primește de la contribuabil sau de la organul fiscal ordine de plată și, respectiv, ordine incaso pentru transfer de mijloace bănești în contul stingerii obligației fiscale, este considerată, din momentul primirii ordinului, responsabilă de obligația fiscală în limita mijloacelor disponibile în contul bancar al contribuabilului. Totodată, contribuabilul este considerat responsabil de obligația fiscală în limita mijloacelor care nu sunt disponibile în contul bancar pentru stingerea integrală a obligației fiscale[3].

Stingerea obligațiilor fiscale, conform normelor legale, are loc după criteriul cronologic de naștere a fiecărui tip de obligație fiscală indicat în documentul privitor la stingerea ei. În caz de nestingere de către contribuabil a obligației fiscale în mod individual după criteriul cronologic, organul fiscal este în drept să stingă obligația fiscală a acestuia prin același mod.

Stingerea obligației fiscale are loc prin următoarele moduri: **achitare, anulare, prescripție, scădere, compensare, executare silită.**

A. Modul de stingere a obligației fiscale prin achitare se efectuează în monedă națională, dacă Codul fiscal sau alte acte legislative ce țin de domeniul fiscal nu prevăd altfel.

Achitarea (executarea) poate avea loc prin plată directă sau prin reținere la sursă.

Executarea obligației fiscale prin plată directă presupune achitarea:

- *prin virament.* Plata prin virament se efectuează prin intermediul instituțiilor financiare (sucursalelor sau filialelor acestora), dacă legislația nu prevede altfel. În cazul în care contribuabilul deține la contul său bancar mijloace bănești, instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia) este obligată să execute, în limita acestor mijloace, ordinul de plată al contribuabilului în decursul zilei lucrătoare în care acesta a fost primit;

- *prin intermediul cardului de plată.* Debitarea contului de card respectiv se confirmă prin bonul (chitanța) de plată cu card de plată perfectat la terminalul POS sau la alt dispozitiv de utilizare a cardurilor de plată, bon (chitanță) ce se eliberează deținătorului de card. Debitarea contului de plăți electronice respectiv se confirmă prin ordin de plată emis de prestatorul serviciilor de plată;

- *în numerar.* Plata în numerar poate fi efectuată prin intermediul organului fiscal, autorităților administrației publice locale, al operatorilor de poștă sau al instituțiilor financiare (sucursalelor sau filialelor acestora). Autoritățile administrației publice locale pot stabili încasarea impozitelor și taxelor locale și prin intermediul altor persoane.

Autoritățile administrației publice locale, cu excepția celor financiare care au încasat bani în numerar de la contribuabil, sunt obligate să verse la buget, în numele acestuia, în aceeași sau în următoarea zi lucrătoare, sumele încasate. Autoritățile

administrației publice locale din satele și comunele în care nu există instituții financiare sau subdiviziuni ale acestora pot stabili pentru serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale și pentru operatorii de poștă o altă periodicitate de vărsare la buget a sumelor încasate, dar nu mai rar de o dată pe săptămână;

- *prin folosirea altor instrumente de plată.*

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin achitare se consideră:

1) în cazul achitării prin virament – data la care sumele au fost înscrise la buget în contul obligației fiscale respective;

2) în cazul achitării în numerar prin intermediul instituțiilor financiare (sucursalelor sau filialelor acestora) – data la care a fost încasată obligația fiscală, cu condiția înregistrării acesteia în conturile Trezoreriei de Stat;

3) în cazul achitării prin intermediul cardurilor de plată sau prin serviciile de plată și monedă electronică – data zilei în care a fost debitat contul de card sau contul de plăți electronice al contribuabilului cu suma obligației fiscale.

Executarea obligației bugetare prin reținere la sursă se realizează prin calcularea, reținerea și vărsarea veniturilor bugetare de către o altă persoană decât contribuabilul, persoană denumită plătitor. Plătitorul are de plătit debitorului o sumă de bani care este venit impozabil. Prin urmare, el are obligația de a calcula acest impozit, de a-l scădea din venit și de a-l vărsa la bugetul de stat. Acest mod de executare se aplică la impozite pe salarii, pe drepturi de autor, pe drepturi de proprietate individuală, pe dividende. Avantajele sunt: siguranța, rapiditatea, comoditatea, precum și costuri mai reduse.

B. Modul de stingere a obligației fiscale prin anulare. Stingerea obligației fiscale, inclusiv a restanțelor[6], prin anulare se efectuează prin acte cu caracter general sau individual, adoptate conform normelor legale.

Drept act cu caracter general de stingere a obligației fiscale poate fi amnistia fiscală[9] (Ex: *Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Pentru aprobarea unor regulamente cu privire la modalitatea efectuării amnistiei fiscale” nr. 638 din 08.06.2007*[2]).

Actele cu caracter individual de anulare a obligației fiscale sunt actele emise de organele de drept

– Deciziile și Hotărârile instanțelor judecătorești. Stingerea obligației fiscale individuale prin anulare, inclusiv a restanțelor, se efectuează prin actele organelor de drept, în mod obligatoriu definitive și irevocabile, adoptate conform normelor legale[8].

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin anulare este considerată data indicată în actul de anulare.

C. Modul de stingere a obligației fiscale prin prescripție[3]. Dreptul statului de a executa silit se stinge prin prescripție dacă nu este exercitat în termenul prevăzut de lege (Ex: *stinge dreptul statului de a obține executarea; stinge obligația debitorului de a se supune (naște dreptul de a se opune)*).

Prescripția stinge și dreptul contribuabilului de a cere restituirea sumelor plătite în plus.

Stingerea obligației fiscale în urma survenirii termenelor de prescripție se face în baza unei decizii scrise a conducerii organelor cu atribuții de administrare fiscală care administrează obligația fiscală respectivă, iar în cazul serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale – în baza deciziei adoptate de către consiliul local.

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin prescripție este considerată prima zi după data în care a expirat termenul de prescripție.

Dacă determinarea obligației fiscale a avut loc în termen sau în perioada de 4 ani[3], aceasta poate fi stinsă prin executare silită de către organul fiscal sau de către instanța judecătorească, însă numai în cazul în care acțiunile organului fiscal sau sesizarea instanței judecătorești au avut loc pe parcursul a 6 ani după determinarea obligației fiscale.

Termenul de prescripție se suspendă în cazul în care:

a) contribuabilul persoană fizică se află sub arest sau este condamnat la privațiune de libertate – pe perioada aflării sub arest sau a privațiunii de libertate;

b) contribuabilul persoană fizică lipsește din Republica Moldova mai mult de 6 luni – pe perioada absenței lui;

c) persoana cu funcție de răspundere a contribuabilului persoană juridică lipsește din Republica Moldova mai mult de 6 luni – pe perioada absenței lui;

d) a fost acordată o amânare sau eșalonare a stingerii obligației fiscale – pe perioada amânării sau eșalonării stingerii;

e) instanța judecătorească a hotărât perceperea impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) și/sau amenzii – pe o perioadă de până la stingerea obligației fiscale sau până la caducitatea hotărârii judecătorești;

f) contribuabilul se află în procedură de insolabilitate. Aceste prevederi nu se aplică obligațiilor fiscale curente.

Termenul de prescripție își reia cursul din ziua încetării circumstanței care a servit drept temei pentru suspendarea lui.

D. Modul de stingere a obligației fiscale prin scădere are loc în situațiile în care contribuabilul persoană fizică:

- 1) a decedat;
- 2) este declarat mort;
- 3) este declarat dispărut fără veste;
- 4) este declarat lipsit de capacitate de exercițiu sau cu capacitate de exercițiu restrânsă.

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin scădere este considerată data:

a) întocmirii actului comun al autorității administrației publice locale și al organului fiscal prin care acestea constată că persoana decedată, declarată moartă, dispărută fără veste, lipsită de capacitate de exercițiu sau cu capacitate de exercițiu restrânsă nu deține (nu deține) bunuri;

b) rămânării definitive a deciziei de încetare a activității persoanei juridice;

c) emiterii deciziei privind derularea procesului de lichidare (dizolvare) sau hotărârii de intentare a procesului de insolabilitate.

Stingerea prin scădere se face în mărimea înțregii obligații fiscale dacă persoana nu a lăsat (nu dispune) de bunuri sau în mărimea părții nestinse din obligația fiscală dacă averea lăsată de ea (averea existentă) este insuficientă.

Sumele trecute la scăderi din contul bancar al contribuabilului pentru stingerea obligațiilor fiscale se transferă de instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia) la buget în ziua lucrătoare în care au fost trecute la scăderi. Sumele încasate în numerar de la contribuabili pentru stingerea obligațiilor fiscale se transferă de instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia) la buget nu mai târziu de ziua lucrătoare următoare zilei în care au fost încasate.

Stingerea prin scădere a obligației fiscale a contribuabilului persoană juridică are loc în urma în-

cetării activității lui prin lichidare, inclusiv pe cale judiciară, sau prin reorganizare.

Stingerea obligației fiscale prin scădere are loc în temeiul unei decizii a conducerii organului cu atribuții de administrare fiscală care administrează obligația fiscală respectivă, inclusiv în cazul când stingerea ei prin executare silită în conformitate cu prezentul cod este imposibilă. Decizia inspectoratului fiscal de stat teritorial privind stingerea obligației prin scădere poate fi verificată, modificată sau anulată de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. În cazul serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia se adoptă de către consiliul local.

În lipsa elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sau de pseudoactivitate de întreprinzător, organul fiscal stinge simplificat obligația fiscală prin scădere contribuabililor persoane juridice și persoane fizice care practică activitate de întreprinzător, în condițiile art. 1741 din Codul fiscal.

Organul fiscal stinge simplificat prin scădere obligația fiscală, în cazul în care stabilește în cumul că:

1) persoana juridică are datorii la bugetul de stat, la bugetul unității administrativ-teritoriale și/sau la fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală;

2) persoana juridică nu este fondator al unei persoane juridice;

3) persoana juridică, în decursul ultimelor 24 de luni consecutive, nu a depus dările de seamă fiscale prevăzute de legislație și nu a efectuat operații pe nici un cont bancar;

4) față de persoana juridică au fost aplicate toate măsurile de executare silită a obligației fiscale prevăzute de lege;

5) persoana juridică nu dispune de bunuri care pot fi urmărite în scopul executării obligației fiscale.

Lista contribuabililor ale căror obligații fiscale au fost stinse simplificat prin scădere se prezintă entității abilitate cu dreptul de înregistrare de stat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat pentru a iniția din oficiu procedura de radiere din Registrul de stat.

E. Modul de stingere a obligației fiscale prin compensare intervine odată cu trecerea în contul restanței a sumei plătite în plus (*titlu inexistent sau emis în eroare*) sau a sumei care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituită[11].

Compensarea se efectuează la inițiativa organului fiscal sau la cererea contribuabilului dacă legislația fiscală nu prevede altfel.

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin compensare este considerată data la care Trezoreria de Stat a executat documentele de plată.

În termen de până la 30 de zile de la apariția circumstanțelor respective sau de la primirea cererii contribuabilului, organul fiscal întocmește documentul de plată și îl transmite Trezoreriei de Stat spre executare, în modul stabilit de Ministerul Finanțelor.

În termen de 7 zile de la data primirii documentului de plată, Trezoreria de Stat trece, după caz, dintr-un cont al bugetului în alt cont al aceluiași buget sau în contul unui alt buget sumele consemnate în documentul de plată. După executarea documentului de plată, Trezoreria de Stat remite, după caz, organului fiscal sau Serviciului Vamal extrasul din conturile trezoreriale de venituri.

După ce a primit extrasul din conturile trezoreriale de venituri, organul fiscal face înscrierile de rigoare în contul personal al contribuabilului, iar Serviciul Vamal remite extrasul cel târziu a doua zi unităților sale.

Excedentul sumei compensate, la cerere, poate fi restituit contribuabilului sau lăsat în contul stingerii unei viitoare obligații fiscale de alt tip. În caz de nedepunere a cererii, excedentul se lasă în contul stingerii obligației fiscale de același tip.

Excedentul sumei compensate se restituie contribuabilului sau se utilizează, în cazul stingerii restanțelor față de bugetul public național. În acest scop, suma neachitată a obligațiilor fiscale în cuantum de până la 100 de lei inclusiv nu se consideră restanță față de bugetul public național.

În scopul atestării lipsei restanțelor față de buget, în scopul beneficierii de reducere cu 50% a amenzii pentru încălcarea fiscală, în scopul anulării dispoziției de suspendare a operațiunilor la contul bancar al contribuabilului emise pentru asigurarea încasării restanțelor, precum și în cazurile admiterii de erori la perfectarea documentelor de plată, se vor considera stinse sumele de impozite, taxe, alte plăți, majorări de întârziere (penalități) și/sau amenzi pentru care, la data examinării contului personal generalizat al contribuabilului, documentele trezoreriale de plată privind stingerea obligațiilor fiscale prin compensare au fost perfectate și remise organului corespunzător spre executare.

Stingerea obligației fiscale prin compensare se efectuează în modul stabilit de Guvern.

F. Modul de stingere a obligației fiscale prin executare silită. Stingerea obligației fiscale prin executare silită are loc prin acțiunile întreprinse de organul fiscal pentru perceperea forțată a restanțelor în conformitate cu legislația fiscală.

Drept dată a stingerii obligației fiscale prin executare silită este considerată data la care sumele obținute în urma acțiunilor de executare silită au fost înscrise în contul bugetului respectiv.

Executarea silită a obligației fiscale presupune acțiuni întreprinse de organul fiscal pentru perceperea forțată a restanței.

Executarea silită a obligației fiscale se efectuează prin:

a) încasare a mijloacelor bănești, inclusiv în valută străină, de pe conturile bancare ale contribuabilului, cu excepția celor de pe conturile de credit și provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social)[3];

b) ridicare de la contribuabil a mijloacelor bănești[3] în numerar, inclusiv în valută străină;

c) urmărire a bunurilor contribuabilului, cu excepția celor consemnate la lit.a) și b);

d) urmărire a datoriilor debitoare ale contribuabililor prin modalitățile prevăzute la lit.a), b) și c).

Urmărirea bunurilor se face prin sechestrare, comercializare și ridicare.

În cazul în care, după ce s-au aplicat modalitățile de executare silită, obligația fiscală a contribuabilului care desfășoară activitate de întreprinzător nu a fost stinsă în totalitate, iar aplicarea ulterioară a executării silite este imposibilă, organul fiscal are dreptul să inițieze aplicarea modalităților de depășire a insolvabilității în conformitate cu legislația. Obligația fiscală a persoanei fizice neînregistrate ca subiect al activității de întreprinzător se stinge în modul prevăzut de prezentul cod.

Reguli generale de executare silită a obligației fiscale. Executarea silită a obligației fiscale se efectuează de către organul fiscal, iar executarea silită a obligației fiscale calculate de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale se efectuează în comun cu organul fiscal, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Executarea silită a obligației fiscale se face în zile lucrătoare, între orele 6.00 și 22.00, în alt timp fiind admisă în cazul în care contribuabilul sau debitorul lui se eschivează de la ea.

Dacă contribuabilul nu poate fi găsit pe adresele cunoscute, organul fiscal va solicita intervenția autorităților publice competente.

În cazul în care contribuabilul a fost trecut, complet sau parțial, la evidența sau asistența unui alt organ fiscal, dosarul lui și hotărârea de executare silită a obligației fiscale se remit acestuia în termen de până la 10 zile lucrătoare în vederea continuării procedurii.

Dacă bunurile sau debitorii contribuabilului se află în diferite unități administrativ-teritoriale, executarea silită a obligației fiscale o efectuează organul fiscal de la locul de evidență sau asistență a contribuabilului și, după caz, cu participarea funcționarului fiscal de la locul aflării bunurilor sau de la sediul (domiciliul) debitorului.

Organul fiscal este în drept să aplice una sau mai multe modalități de executare silită a obligației fiscale prin:

- ridicare de la contribuabil a mijloacelor bănești în numerar, inclusiv în valută străină;
- urmărire a bunurilor contribuabilului, fără dreptul de încasare a mijloacelor bănești, inclusiv în valută străină, de pe conturile bancare ale contribuabilului, cu excepția celor de pe conturile de credit și provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social) și fără drept de ridicare de la contribuabil a mijloacelor bănești în numerar, inclusiv în valută străină;
- urmărire a datoriilor debitoare ale contribuabililor în temeiul unei hotărâri emise de conducerea organului fiscal pe un formular tipizat aprobat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, care are valoare de document executoriu.

Cheltuielile aferente executării silite a obligației fiscale se efectuează de la bugetul de stat, urmând să fie recuperate din contul contribuabilului.

Condițiile declanșării executării silite a obligației fiscale sunt:

- a) existența restanței,
- b) neexpirarea termenelor de prescripție prevăzute de legislația fiscală;
- c) necontestarea faptului de existență a restanței și mărimii ei în cazurile de urmărire a bunurilor contribuabilului și de urmărire a datoriilor debitoare ale contribuabililor;
- d) contribuabilul nu se află în procedură de lichidare (dizolvare) sau în proces de insolvență conform prevederilor legislației în vigoare.

Reguli generale de sechestrare a bunurilor. În temeiul hotărârii organului fiscal privind executarea silită a obligației fiscale, sunt pasibile de sechestrare toate bunurile proprietate a contribuabilului, indiferent de locul aflării lor, cu excepția celor care nu sunt sechestrabile.

Sechestrarea bunurilor în temeiul hotărârii organului fiscal este efectuată de funcționarul fiscal.

Înainte de a se proceda la sechestrare, contribuabilului (reprezentantului acestuia), persoanei lui cu funcție de răspundere li se remite o copie de pe hotărârea privind executarea silită a obligației fiscale și li se aduce la cunoștință, în scris sau oral, ce drepturi și obligații au în timpul sechestrării, ce răspundere prevede legea pentru neîndeplinirea obligațiilor.

Contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere sunt obligați să prezinte spre sechestrare toate bunurile, inclusiv cele date unor alte persoane la păstrare sau în folosință, precum și documentele confirmative ale dreptului de proprietate asupra bunurilor, și să comunice în scris:

- a) informații despre bunurile care nu aparțin contribuabilului și despre proprietarii acestora;
- b) informații despre bunurile care aparțin contribuabilului și care au fost date unor alte persoane la păstrare sau în folosință;
- c) informații despre bunurile gajate;
- d) informații despre bunurile sechestrate de alte autorități publice.

Pentru depistarea bunurilor contribuabilului, funcționarul fiscal este în drept să cerceteze locurile în care se presupune că se află acestea, iar în cazul domiciliului și reședinței – cu acordul persoanei căreia îi aparține sau în baza hotărârii instanței judecătorești.

Vor fi sechestrate bunuri numai în valoarea necesară și suficientă pentru stingerea obligației fiscale, pentru achitarea impozitelor și taxelor aferente comercializării bunurilor sechestrate, al căror termen de plată este stabilit până la data comercializării, și pentru recuperarea cheltuielilor de executare silită.

Pentru determinarea cantității suficiente de bunuri ce urmează a fi sechestrate, în momentul sechestrării se stabilește prețul de sechestră al bunurilor după valoarea lor contabilă, în conformitate cu datele contabilității contribuabilului. În cazul când persoanele care, conform legislației, nu țin eviden-

ță contabilă și când contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere se eschivează de a fi prezenți la sechestru sau lipsesc, prețul de sechestru al bunurilor îl stabilește funcționarul fiscal, luând în considerare starea lor tehnică și alte caracteristici. Pentru constatarea stării tehnice pot fi invitați, după caz, specialiști în domeniu. Valorile mobiliare sunt sechestrate la prețul lor nominal. Cota-parte într-o societate se determină conform documentelor ei de constituire.

În cazul sechestrării bunurilor, funcționarul fiscal întocmește, în două exemplare, după un model aprobat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, lista bunurilor sechestrate. Fiecare foaie este semnată de participanții la sechestru.

În lista bunurilor sechestrate se indică denumirea, cantitatea, semnele individuale și valoarea bunurilor. La valorile mobiliare se indică numărul, emitentul, prețul nominal și alte date cunoscute la momentul sechestrării.

După trecerea în listă a bunurilor sechestrate, se întocmește, în două exemplare, actul de sechestru după un model aprobat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și se semnează de participanții la sechestru. Exemplarul al doilea se remite contribuabilului (reprezentantului acestuia), persoanei lui cu funcție de răspundere contra semnătură.

Bunurile sechestrate se lasă spre păstrare în locul aflării lor la momentul sechestrării: la contribuabil sau la o altă persoană. În cel de al doilea caz, se admite remiterea bunurilor spre păstrare nemijlocit contribuabilului, care este obligat să le primească. La decizia funcționarului fiscal, bunurile pot fi remise spre păstrare unor alte persoane în bază de contract. Bijuteriile și alte obiecte de aur, argint, platină și de metale din grupa platinei, pietrele prețioase și perlele, precum și reziduurile din astfel de materiale, sunt depuse spre păstrare la instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia) de către funcționarul fiscal. Responsabili de păstrarea bunurilor sechestrate sunt contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere sau persoana care o suplinește, căroră li s-a adus la cunoștință faptul sechestrării, sau persoana căreia i-au fost încredințate sub semnătură bunurile sechestrate[15].

Actul de sechestru conține somația că, dacă, în termen de 30 zile lucrătoare din data aplicării sechestrului, contribuabilul nu va plăti restanțele, bu-

nurile sechestrate se vor comercializa.

Dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere refuză să semneze actul de sechestru, funcționarul fiscal notează în dreptul numelui acestuia: „A refuzat să semneze”. Nota refuzului se confirmă de regulă prin semnătura martorilor asistenți. În cazul absenței acestora, actul de sechestru este semnat de funcționarul fiscal, exemplarul al doilea fiind expediat recomandat contribuabilului[16].

Dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere nu sunt prezenți la sechestru, faptul se va consemna în actul de sechestru în prezența a 2 martori asistenți, exemplarul al doilea fiind expediat recomandat contribuabilului în 24 de ore.

În cazul sechestrării valorilor mobiliare, organul fiscal va remite copia de pe actul de sechestru registratorului independent sau persoanei care ține evidența lor. Aceștia vor consemna în registrul respectiv, imediat după primirea copiei, sechestrarea valorilor mobiliare. Din acest moment, nu se va mai face, fără acordul organului fiscal, nicio operațiune cu valorile mobiliare sechestrate.

În cazul sechestrării bunurilor imobiliare, organul fiscal va remite, în aceeași zi sau în ziua următoare, copia de pe actul de sechestru și hotărârea de executare silită a obligației fiscale oficiilor cadastrale teritoriale pentru notarea aplicării sechestrului.

Dacă contribuabilul nu dispune de bunuri care, conform legislației, sunt sechestrabile, funcționarul fiscal întocmește un act de carență.

Sechestrarea bunurilor contribuabilului care se află la alte persoane

Bunurile contribuabilului care se află la alte persoane în baza unor contracte de împrumut, de arendă, de închiriere, de păstrare etc. se includ în lista bunurilor sechestrate în baza documentelor de care dispune contribuabilul referitor la aceste bunuri[14]. După semnarea actului de sechestru, persoanei la care se află bunurile i se remite o somație despre sechestrarea bunurilor contribuabilului, despre obligația ei de a asigura integritatea lor și despre interdicția de a le transmite contribuabilului sau unor terți fără acordul organului fiscal. Bunurile sunt examinate, după caz, la locul aflării lor.

Dacă, în cadrul unor controale, se descoperă că bunurile contribuabilului sunt deținute de o altă

persoană și că ele nu au fost sechestrate anterior, acestea i se remite o somație despre sechestrarea bunurilor contribuabilului, despre obligația ce-i revine pentru asigurarea integrității lor și despre interdicția de a le transmite contribuabilului sau unor terți fără acordul organului fiscal. Concomitent, se va întocmi o listă a acelor bunuri, fiecare pagină fiind semnată de funcționarul fiscal și de deținătorul bunurilor (reprezentantul lui) [1].

După semnarea listei bunurilor deținute de o altă persoană, funcționarul fiscal o va verifica după documentele de evidență contabilă ale contribuabilului. După identificarea bunurilor, se va întocmi un act de sechestru.

Executarea silită a producției agricole nerecoltate (viitoare)

Organul fiscal este în drept să sechestreze producția agricolă nerecoltată.

Aplicarea sechestrului nu absolvă contribuabilul de cultivare, recoltare și/sau păstrare a producției.

În cazul sechestrării producției agricole nerecoltate, organul fiscal va remite, în aceeași zi sau în ziua următoare, copia actului de sechestru și hotărârea de executare silită a obligației fiscale autorităților administrației publice locale de nivelul al doilea pentru notarea aplicării sechestrului în Registrul producției agricole sechestrate, conform modului și formularului aprobat de Ministerul Finanțelor și Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare[2]. Din acest moment, contribuabilului îi este interzis să efectueze fără acordul organului fiscal tranzacții de înstrăinare a producției agricole nerecoltate sechestrate.

Nu sunt sechestrabile următoarele bunuri:

- a) produsele agricole perisabile, conform unei liste aprobate de Guvern;
- b) bunurile gajate până la momentul sechestrării;
- c) bunurile personale ale persoanei fizice care, conform Codului de executare, nu sunt urmăribile;
- d) bunurile sechestrate de alte autorități publice;
- e) alte bunuri care, conform legislației, sunt neurmăribile.

Îndeplinirea hotărârii organului fiscal de sechestrare a bunurilor contribuabilului se efectuează, dacă legislația nu prevede altfel, în prezența contribuabilului (a reprezentantului acestuia), a persoanei lui cu funcție de răspundere, iar în cazul în care

contribuabilul este persoană fizică neînregistrată ca subiect al activității de întreprinzător – a unui membru major al familiei lui[4].

Dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcție de răspundere se eschivează de a fi prezentă la sechestrarea bunurilor, aceasta se efectuează fără consimțământul sau în absența lor. Deschiderea fără consimțământul contribuabilului (reprezentantului acestuia), al persoanei lui cu funcție de răspundere ori în lipsa acestora a încăperilor și a altor locuri în care se află bunurile, precum și sechestrarea lor, se efectuează în prezența a doi martori asistenți.

Dacă bunurile contribuabilului se află la domiciliul sau la reședința lui sau a unor alte persoane, sechestrarea bunurilor se va face numai cu consimțământul contribuabilului sau al persoanei căreia îi aparține domiciliul sau reședința[7].

Dacă persoana fizică nu permite accesul în domiciliul sau în reședința sa pentru a i se sechestra bunurile, funcționarul fiscal consemnează faptul într-un act. În astfel de cazuri, organul fiscal va intenta o acțiune în justiție. După ce instanța judecătorească emite o hotărâre de executare silită a obligației fiscale, aceasta este îndeplinită în conformitate cu legislația de procedură civilă.

Dacă contribuabilul nu și-a stins obligația fiscală și dacă acțiunile de sechestrare a bunurilor nu au fost atacate în decursul a 30 de zile lucrătoare din data sechestrării, organul fiscal este în drept să comercializeze bunurile sechestrate. În cazul când acțiunile organului fiscal sunt contestate, comercializarea bunurilor menționate în contestație sau în cererea de chemare în judecată se suspendă până la soluționarea cauzei[10].

În cazul în care, în urma examinării contestației sau a cererii de chemare în judecată, de pe unele bunuri a fost ridicat sechestrul, organul fiscal este în drept să sechestreze alte bunuri ale contribuabilului.

Bunurile sechestrate de organul fiscal se urmăresc în conformitate cu legislația în vigoare.

Modificarea termenului de stingere a obligației fiscale se efectuează prin:

- a) amânarea stingerii obligației fiscale (stingerea se va face printr-o plată unică);
- b) eşalonarea stingerii obligației fiscale (stingerea se va face în rate).

În cazurile prevăzute de prezentul articol, contribuabilul are dreptul la amânare sau eşalonare pe parcursul a 12 luni consecutive din ziua încheierii contractului cu aplicarea unei majorări de întârziere[12].

Amânarea sau eşalonarea cu calcularea unei majorări de întârziere se acordă contribuabilului în cazul:

a) prejudicierii lui materiale în urma unei calamităţi naturale, catastrofe tehnogene sau altor circumstanţe excepţionale şi inevitabile;

b) beneficierii de scutire personală.

Amânarea sau eşalonarea se acordă cu condiţia stingerii obligaţiei fiscale curente în perioada termenului de amânare sau de eşalonare.

Amânarea sau eşalonarea se acordă în baza unui contract-tip, aprobat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, care se încheie între organul fiscal şi contribuabil. Modul de intrare în vigoare, de suspendare, de modificare şi de reziliere a contractului este prevăzut în acesta, iar în cazul prevăzut de alin.(3) lit.a), cu acordul scris al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat[13].

În cazul nerespectării de către contribuabil a clauzelor contractului de amânare sau eşalonare, acesta este reziliat din momentul în care organul fiscal a depistat încălcările, iar pentru întreaga perioadă de amânare sau eşalonare se calculează majorări de întârziere.

Nu se admite încheierea unui nou contract de amânare sau eşalonare a uneia şi aceleiaşi obligaţii fiscale cu contribuabilul care nu a îndeplinit condiţiile contractului precedent.

Până la expirarea termenului de stingere a obligaţiei fiscale, modificat prin amânare sau eşalonare, nu se vor întreprinde acţiuni de executare silită asupra obligaţiei fiscale care este obiect al contractului.

Concluzii. Pentru ca sistemul fiscal să răspundă cât mai bine cerinţelor dezvoltării economico-sociale, se elaborează o seamă de lucrări teoretice şi proiecte guvernamentale în care se configurează viitoarea structură a sistemului fiscal inclusiv obligaţia fiscală. Scopul acestor abordări teoretice este de a proiecta structuri fiscale care să asigure: dispersia mai echitabilă a sarcinii fiscale în societate, reducerea disfuncţionalităţilor sistemului fiscal, eliminarea riscului de opoziţie la plata impozitelor, în condiţiile asigurării necesarului de resurse financiare publice ale statului. În consecinţă, funcţionarea impozitului presupune existenţa unor structuri adecvate ale sis-

temului fiscal, caracterizate printr-un ansamblu de instrumente fiscale şi printr-un ansamblu de instituţii centrale şi teritoriale, cu competenţe generale şi speciale, prin care se aplică politica fiscală şi se gestionează relaţiile fiscale.

REFERINŢE

1. CERNEAVSCHI, P. *Impozitele şi dreptul fiscal*. Chişinău, 2001, art. 6.
2. Constituţia Republicii Moldova din 29.07.1994, în vigoare din 27.08.1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1994, nr.1, art. 1.
3. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediţie specială.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Pentru aprobarea unor regulamente cu privire la modalitatea efectuării amnistiei fiscale” nr. 638 din 08.06.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr. 82-85, art. nr: 670.
5. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Privind declaraţia cu privire la impozitul pe venit” nr. 596 din 13.08.2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, ed.specială.
6. Hotărârea Curţii Constituţionale a Republicii Moldova asupra excepţiei de neconstituţionalitate a unei prevederi din Legea nr.1164-XIII din 24 aprilie 1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal în redacţia Legii nr. 111-XVI din 27 aprilie 2007 pentru modificarea şi completarea unor acte legislative, nr. 21 din 02.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2010, nr. 163-165, art. 21.
7. Legea Republicii Moldova pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal* (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediţie specială), nr. 1164 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediţie specială.
8. Legea contenciosului administrativ, nr. 793 din 10.02.2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2000, nr. 57-58, art. 375.
9. Legea Republicii Moldova pentru modificarea şi completarea unor acte legislative, nr.111 din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr. 64-66, art. 300.
10. MINEA, Şt. M., COSTAŞ C. F. *Dreptul finanţelor publice*. Vol II- Drept Fiscal, Ed. St. juridică, Cluj-Napoca, 2006, p.9-16, 44-62.

11. Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor „Cu privire la aprobarea modelului cererii privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat/reținut în plus de la persoana fizică rezidentă a Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător, și a listei documentelor ce urmează a fi anexate la cerere” nr. 402 din 13.05.2015. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2015, nr. 131-138, art. 961.

12. ȘAGUNA, D. D. *Drept fiscal*. Ed. All Beck, București, 2003.

13. VLAICU, V., ROTARU, A., BOAGHI, V., VIDAICU, D. *Drept fiscal*. Chișinău: CEP USM, 2014, p. 300.

14. ТЕЛЕЕВ, А.А., ПАРИГИН, В.А. *Налоговое право*. Москва, 2004, с. 233.

15. БРЫЗГАЛИН, А. *Налоги и налоговое право*. Москва: Аналитика-Пресс, 1998, с. 345.

16. ТЕЛЕЕВ, А.А., ПАРИГИН, В.А. *Налоговое право*. Москва, 2004, с. 233.

REZUMAT

Formele și metodele de stingere a obligației fiscale în Republica Moldova. Obligația fiscală rămâne una din cele mai puțin studiate materii din cadrul dreptului fiscal, fiind stabilită în sarcina contribuabililor sau plătitorilor ca o obligație bugetară care apare în cadrul relațiilor de constituire a fondurilor bănești necesare finanțării obiectivelor și acțiunilor menite să impulsioneze dezvoltarea economică a societății. Reglementarea legală a tuturor categoriilor de venituri bugetare, stabilite în sarcina contribuabililor, constituie o obligație cu caracter general cu titlu de creanță fiscală. Condițiile de stabilire și executare a obligației fiscale sunt reglementate în mod diferit pentru fiecare categorie de venituri publice în funcție de particularitățile pe care le prezintă aceste venituri, de faptul dacă ele sunt folosite ca pârghii pentru stimulare sau, dimpotrivă, împiedică dezvoltarea unor mecanisme economice. Stingerea obligației fiscale se recorelează prin modalități comune cu alte obligații juridice, cum ar fi plata, executarea silită sau prescripția, fiind reglementate însă și o serie de modalități specifice, cum ar fi compensarea, scăderea debitelor sau anularea.

ABSTRACT

Forms and Methods of Extinguishing Tax Liability in the Republic of Moldova. The tax liability remains one of the least studied subjects in the tax law, being established by the taxpayers or the payers as a budgetary liability that arises within the fund constitution relations necessary to finance the objectives and actions meant to stimulate the economic development of the society. The legal regulation of all categories of budget revenues, established by taxpayers, is a general liability in the form of a tax claim. The conditions for determining and enforcing the tax liability are regulated differently for each category of public revenue according to the particularities of this income, whether they are used as incentives to leverage or, on the contrary, hinder the development of economic mechanisms. Extinguishment of tax liability is reversed in common ways with other legal liabilities, such as payment, forced execution or prescription, but a number of specific modalities such as compensation, reduction or cancellation of debts are also regulated.

РЕФЕРАТ

Формы и методы погашения налогового обязательства в Республике Молдова. Налоговое обязательство остается одним из наименее изученных предметов в налоговом праве, которым обложены налогоплательщики или плательщики в качестве бюджетного обязательства, возникающего в условиях установления необходимых целей для бюджетного финансирования и действий, направленных на обеспечение экономического развития общества. Условия для создания и осуществления налоговых обязательств регулируются по-разному для каждой категории государственных доходов в зависимости от особенностей этих доходов и от того, используются ли они в качестве рычагов для стимулирования либо, наоборот, препятствуют развитию экономических механизмов. Погашение налогового обязательства возможно при использовании совместных путей с другими юридическими обязательствами, такими как оплата, принудительное исполнение или предписание, но на нормативно-правовом уровне также предусмотрен ряд конкретных способов, таких как компенсация, сокращение или аннулирование долгов.