

CZU: 351.42(478)

## EVOLUȚIA SISTEMULUI FISCAL CA PARTE INTEGRANTĂ A DREPTULUI FISCAL ÎN ACTUALUL STAT MOLDOVENESC

Lilia GULCA

Universitatea de Studii Europene din Moldova

Elementele sistemului fiscal reprezintă acea pârghie de care depinde funcționarea întregului sistem fiscal. Legătura directă dintre ele se reflectă asupra întregii societății, punându-și amprenta pe dezvoltarea economică a țării și pe factorii ce duc la formarea unui impact fiscal favorabil pe întreg teritoriul țării. Cunoașterea și aplicarea lor în strânsă legătură are ca efect principal stabilitatea fiscală și ca efect secundar stabilirea unor impozite și taxe reale, care ar genera suplinirea veniturilor fiscale prin metode de conștiință și nu de sancțiune.

**Cuvinte-cheie:** sistem fiscal, impozite și taxe, legislație fiscală, elemente fiscale, aparat fiscal.

### THE DEVELOPMENT OF THE FISCAL SYSTEM AS AN INTEGRATED PART OF FISCAL LAW IN THE PRESENT STATE OF MOLDOVA

The elements of the tax system are the advantage on which the entire tax system depends. The direct link between them reflects on the whole of society, putting its mark on the economic development of the country and the factors that lead to the formation of a favorable fiscal impact throughout the country. Knowing and applying them in close connection has as a main effect the fiscal stability and as a secondary effect the establishment of real taxes and taxes, which would generate the tax revenues by means of conscience rather than sanction.

**Keywords:** tax system, taxes and duties, fiscal legislation, tax elements, fiscal apparatus.

**Actualitatea temei** derivă din faptul că sistemul fiscal constituie unul dintre cele mai importante elemente ale relațiilor economice de piață; de eficacitatea lui depinde, în mare măsură, succesul reformelor economice ulterioare. Din acest motiv, trebuie tratate cu multă cumpătare recomandările înaintate vizavi de schimbarea sistemului fiscal existent, calculând nu doar efectul de moment, ci și impactul reformei asupra tuturor sferelor economice și financiare. Fiecare stat, din antichitate și până astăzi, și-a format propriul său sistem fiscal, mai mult sau mai puțin perfecționat. Sistemele fiscale contemporane constituie un produs al istoriei civilizației umane, evoluția acestora oglindind evoluția structurilor social-economice, a curentelor ideologice și politice, a cercetării științifice din ultimele câteva secole.

**Materialul de bază.** Sistemul fiscal este regelementat 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.*

Sistemul fiscal, pe lângă alte sisteme, cum este cel monetar, economic etc., reprezintă unul dintre cele mai importante sisteme pentru dezvoltarea durabilă, economică a unui stat. Accentul pe studierea sistemului fiscal și a elementelor și teoriilor ce stau la baza lui a fost pus odată cu trecerea la economia de piață, când statul, în dependență de impozitele și taxele ce urmează să le aplice față de contribuabili persoane fizice sau juridice, va avea sau nu venituri bugetare. Însăși aplicarea impozitelor și taxelor fiscale într-un stat nu denotă rezultatul scontat, deoarece eficacitatea acestui sistem depinde în mare măsură de legislația în vigoare, precum și de competența aparatului fiscal. Din anii '90 și până în prezent de nenumărate ori au fost modificate aparatul fiscal, legislația fiscală, statul încercând prin diferite metode să ridice veniturile bugetului și, în același timp, să nu îngreuneze povara contribuabililor.

În Moldova sistemul fiscal modern propriu economiei de piață a obținut contururile actuale abia în ultimele decenii ale secolului al XX-lea, deoarece în perioada sovietică sistemul de impozitare a fost simplificat la maximum, fiind totalmente limitată libertatea producătorului, impozitele devenind doar simple formalități, de exemplu: impozitul pe venitul persoanelor fizice era achitat doar de unele categorii de persoane. Nu achitau acest tip de impozit funcționarii, țărani [1, p.20].

În anii '90 ai secolului XX în viața societății au fost efectuate reforme radicale. Organizarea și funcționarea statului a fost orientată spre aplicarea principiilor economiei de piață; statul funcționează în primul rând pe baza susținerii lui financiare de către cetățeni care achită periodic la buget impozite și taxe obligatorii. Transformarea sistemului fiscal al Republicii Moldova în baza principiilor economiei de piață a avut loc prin realizarea a două reforme fiscale, fiecare cuprinzând câteva etape.

Prima etapă începe odată cu crearea bazei legislative în anii 1992-1993, la concret – în a doua jumătate a anului 1994. Guvernul Republicii Moldova a întreprins măsuri de reducere a presiunii fiscale și de înviorare a activității agenților economici. Primii pași au fost făcuți spre modificarea cotelor la unele mărfuri (produse) supuse accizelor, anularea lor completă la un șir de mărfuri. Totodată, realizarea prevederilor de bază ale *Legii privind taxa pe valoare adăugată* [2, p.6] și ale *Legii privind accizele* [3, p.12] au evitat dubla impunere a producției. Pentru limitarea multiplelor impozite și încasărilor spontane, stabilite de către organele administrației publice locale, determinarea atitudinii metodologice unice față de calculul și controlul acestor impozite a fost adoptată *Legea privind taxele locale* [4, p.6].

Perfecționarea politicii fiscale pentru anii 1995-1996 s-a înfăptuit în direcția micșorării numărului de plăți fiscale, diminuării cotelor de impozite, stimulării exportului producției favorabile, reducerii sarcinii fiscale. În anul 1996 în locul *Legii cu privire la impozitul rutier* [5, p.10] a fost pusă în aplicare *Legea privind Fondul rutier* [6, p.32]. Drept sursă a servit o parte din accizul încasat la realizarea bunurilor de combustibil, încasările fiscale (de tranzit, special, de la beneficiarii drumurilor auto), mijloace de la licențierea activității de transport auto.

În anii 1996-1997 s-a prevăzut perfecționarea procesului de evaluare a pământului, imobilului, reieșind din: fertilitatea solului și veniturile obținute de la utilizarea lui; costul de piață al clădirilor și construcțiilor; compatibilitatea costului pământului și imobilului; crearea cadastrului fiscal și juridic.

Perfecționarea impozitelor pe consum prevedea lărgirea sferei de utilizare a bazelor pentru servicii, businessul jocurilor de noroc, serviciile de excursii și alte servicii, trecerea pe etape, pe măsura încheierii acordurilor bilaterale și multilaterale cu țările CSI, la impunerea cu accize a mărfurilor cu accize, a mărfurilor destinate importului și acordarea înlesnirilor fiscale producătorilor care efectuează exportul mărfurilor în străinătatea apropiată și îndepărtată.

Începând cu anul 1998 sistemul fiscal național a fost îmbunătățit considerabil și adaptat la noile condiții de piață, prin realizarea celei de a doua reforme fiscale în Republica Moldova. De rând cu alte măsuri de politică fiscală, legislația fiscală a fost consolidată într-un document unic – Codul fiscal, care la acea oră conținea 8 capitole: dispoziții generale; impozitul pe venit; taxa pe valoare adăugată; accizele; impozitul pe bunurile imobiliare; taxele locale; administrarea fiscală; taxele pentru resurse naturale.

În anii 2012-2014 s-a menținut sistemul progresiv de impozitare a veniturilor cetățenilor, fără revederea tranșelor de venit impozabil și a cotelor de impozit, concomitent cu majorarea scutirii anuale personale, scutirii personale majore și scutirii pentru persoanele întreținute la rata inflației prognozată pentru 2012-2014.

Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, prevăzute de Codul fiscal, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor [7, p.15]. Sistemul fiscal cuprinde o diversitate de impozite, taxe și alte vărsăminte obligatorii, care afectează veniturile tuturor persoanelor fizice sau juridice, ponderea efortului fiscal fiind suportată de masa populației, mai ales prin intermediul prețurilor.

Impozitele, taxele și orice venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat, ale bugetelor raioanelor, orașelor și satelor se stabilesc, conform legii, de organele reprezentative respective. Orice alte prestări sunt interzise [8, p.4].

Pentru o bună funcționare a economiei, este necesară asigurarea unei stabilități a sistemului fiscal. Frecvențele modificări și completări care se aduc reglementărilor fiscale creează greutate în cunoașterea corectă și aplicarea unitară a legislației fiscale. De asemenea, prin acest fenomen investitorilor interni și străini li se creează și o stare de neîncredere și nesiguranță pentru soarta investiției pe care intenționează s-o facă.

Sistemul fiscal include următoarele elemente:

- sistemul de impozite și taxe;
- aparatul fiscal;
- legislația fiscală.

Toate aceste verigi sunt strâns legate între ele, deoarece în baza legislației fiscale activează aparatul fiscal, având ca scop utilizarea impozitelor ca surse de venit ale statului. Eficiența sistemului fiscal depinde de situația reală a fiecărui element al lui.

Legislația fiscală se compune din Codul fiscal și din alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta, formând legislația națională. Ținând cont de faptul că art.8 al Constituției Republicii Moldova prevede *respectarea dreptului internațional și a tratatelor internaționale*, rezultă că legislația fiscală cuprinde și tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte: acele tratate care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală națională, formând legislația fiscală internațională.

Legislația fiscală se împarte în două categorii:

- ✓ prima cuprinde norme generale privind subiectul și obiectul impunerii;
- ✓ a doua cuprinde procedura fiscală privind stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor, precum și soluționarea litigiilor dintre contribuabili și organizațiile fiscale ale statului.

Legislația fiscală națională a Republicii Moldova este reprezentată prin următoarele acte normative:

1. Codul fiscal, care conține 9 titluri.
2. Alte acte legislative adoptate în conformitate cu Codul fiscal, cum ar fi:
  - Codul vamal al Republicii Moldova, adoptat prin Legea nr.1149-XIV din 20.07.2000 [9, p.20-46];
  - Legea Bugetului pentru anul corespunzător: *Legea bugetului de Stat pe anul 2015, nr.72 din 12.04.2015* [10, p.10-51];
  - Instrucțiuni elaborate în baza titlurilor Codului fiscal: *Instrucțiunea Inspectoratului Fiscal de Stat al Republicii Moldova „Cu privire la modul de calculare și achitare la buget a impozitelor funciar și pe bunurile imobiliare”*, nr.11 din 04.09.2001 [11, p.19];
  - Regulamente: *Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată* [12, p.15];
  - Decrete ale Președintelui RM: *Decretul Președintelui Republicii Moldova cu privire la impozitul privat, nr.199 din 08.09.1992* [13, p.4];
  - Hotărâri ale Guvernului: *Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Privind declarația cu privire la impozitul pe venit”*, nr.596 din 13.08.2012 [14, p.8];
  - altele.

Actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Serviciul Fiscal de Stat în baza și pentru executarea Codului fiscal nu trebuie să contravină normelor sale în vigoare sau să depășească limitele acestuia. În cazul în care prevederile Codului fiscal diferă de prevederile altor acte legislative privind impozitarea și acordarea înlesnirilor fiscale, se aplică prevederile Codului fiscal.

Impozitarea se efectuează în baza actelor legislației fiscale publicate în Monitorul Oficial, care sunt în vigoare la termenul stabilit pentru achitarea impozitelor și taxelor. Reglementarea juridică a impozitelor și taxelor este instituită potrivit unor criterii de aplicare a legii fiscale în timp și în spațiu, astfel încât necesitățile și interesele finanțelor publice să fie protejate și realizate în mod rațional și conform maximelor fundamentale ale impunerii.

Astfel, aplicarea în timp a legii fiscale este bazată pe principiul anualității impozitelor. În acest sens, în fiecare an, prin dispoziție generală, are loc perceperea impozitelor și taxelor ca fiind reglementate din acel moment. *Anul fiscal*, la fel ca anul financiar, începe cu 1 ianuarie și se termină cu 31 decembrie. În fiecare an fiscal, prin acte normative de modificare a Codului fiscal, are loc modificarea cotelor de impozitare, a subiecților supuși impozitării, a modalității de impozitare.

Modificarea și/sau completarea Codului fiscal și a legilor de punere în aplicare a titlurilor Codului fiscal intră în vigoare peste 180 de zile calendaristice de la data publicării legii de modificare și/sau de completare în Monitorul Oficial al Republicii Moldova [15, p.23].

Mai mult ca atât, pe parcursul anului fiscal (calendaristic), stabilirea de noi impozite și taxe de stat, locale, în afară de cele prevăzute de Codul fiscal, sau anularea ori modificarea impozitelor și taxelor în vigoare privind determinarea subiecților impunerii și a bazei impozabile, modificarea cotelor și aplicarea facilităților fiscale se permit numai concomitent cu modificarea corespunzătoare a bugetului de stat și a bugetelor unităților administrativ-teritoriale [16, p.33].

Deciziile autorităților administrației publice – ale municipiilor, orașelor, satelor (comunelor), precum și ale altor unități administrativ-teritoriale instituite în condițiile legislației – cu privire la punerea în aplicare, la modificarea, în limitele competenței lor, a cotelor, a modului și termenelor de achitare și la aplicarea facilităților se adoptă pe parcursul anului fiscal concomitent cu modificările corespunzătoare ale bugetelor unităților administrativ-teritoriale [17, p.36].

Aplicarea în spațiu a legii fiscale este dirijată de principiul teritorialității impozitelor, coordonat cu cerința de evitare a dublei impunerii a veniturilor.

Ipozitele și taxele sunt datorate de persoanele fizice care au domiciliul sau rezidența în Republica Moldova, precum și de cele nerezidente care realizează venituri din surse situate pe teritoriul Republicii Moldova, cu unele excepții prevăzute de lege.

Contribuabilii care au subdiviziuni în afara unității administrativ-teritoriale în care se află sediul central (adresa juridică) prezintă pentru acestea din urmă dări de seamă fiscale și plătesc impozite și taxe (cu excepția taxei pe valoarea adăugată, a accizelor, a taxelor destinate transferării în fondul rutier și a impozitului pe venit din activitatea operațională) la bugetele unităților administrativ-teritoriale de la sediul subdiviziunilor. Subdiviziunile amplasate în unitățile administrativ-teritoriale, al căror buget nu constituie parte componentă a bugetului public național, plătesc impozitele și taxele la bugetul unității administrativ-teritoriale unde se află reședința de bază a întreprinderii, instituției, organizației.

Interpretarea (explicarea) prevederilor actelor legislației fiscale se efectuează de către organul care le-a adoptat, dacă actul respectiv nu prevede altceva. Orice interpretare (explicare) se publică în mod oficial.

De asemenea, în cazul în care apar unele neconcordanțe sau neînțelegeri pe deplin a normelor incluse în legislația fiscală, este indicat de a se face apel la consultațiile oferite de oficiile teritoriale ale Inspectoratului Fiscal de Stat.

În unele situații, organele fiscale dau o interpretare abuzivă textelor de lege, din dorința lor de a stabili în sarcina contribuabililor debite fiscale suplimentare (evident, cu accesoriile aferente), în special ca urmare a inspecțiilor fiscale; în alte cazuri, contribuabilii forțază interpretarea și aplicarea legislației fiscale în favoarea lor, în mod discreționar, căutând să identifice și să exploateze în favoarea lor facilitățile fiscale.

Indiferent cui aparține dorința de a interpreta abuziv normele fiscale în caz de divergențe, ultimul cuvânt îl are organul legislativ sau judecătoresc (în caz de litigiu).

Sistemul de impunere reprezintă totalitatea impozitelor, taxelor și altor contribuții de plată, percepute în conformitate cu legislația fiscală în vigoare.

Impozitele sunt baza obligatorie a achitărilor. Articolul 58 din Constituția Republicii Moldova obligă cetățenii să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice, legiuitorul instituind că sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, iar orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege.

Impozitele și taxele se percep în baza normelor incluse în Codul fiscal, precum și în baza altor acte normative adoptate în conformitate cu Codul fiscal și reprezintă cea mai impunătoare sursă de venit a bugetului public național.

Relațiile ce țin de toate impozitele și taxele de stat și locale se reglementează de Codul fiscal și de alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta [18, p.40].

În baza legislației în vigoare putem defini impozitul ca o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcție de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată [19, p.42].

Pe când în Codul fiscal al Republicii Moldova (art.6 alin.(2) din Titlul I) taxa este definită ca o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit, iar în doctrina de specialitate taxa reprezintă, alături de impozite, cea de a doua categorie principală de venituri la bugetul de stat [20]. În alte surse taxa reprezintă acele obligații bănești pe care trebuie să le achite persoanele fizice și juridice pentru diferite prestații efectuate de autoritățile publice și constă în sumele de bani prevăzute de hotărâri sau ordonanțe guvernamentale sau în suma de bani care se percepe la anumite mărfuri sub formă de impozit.

Alte plăți efectuate în limitele relațiilor reglementate de legislația nefiscală nu fac parte din categoria plăților obligatorii, denumite impozite și taxe.

Din cele prezentate reiese că impozitele și taxele fac parte din categoria de plăți obligatorii pe care orice contribuabil trebuie să le achite, în conformitate cu legislația în vigoare; acestora li se alătură contribuțiile de asigurări sociale și contribuțiile de asigurare obligatorie de asistență medicală.

La stabilirea impozitelor și taxelor se determină următoarele elemente:

- a) obiectul impunerii – materia impozabilă;
- b) subiectul impunerii (contribuabilul) – persoana care, conform legislației fiscale, este obligată să calculeze și/sau să achite la buget orice impozite și taxe, penalitățile și amenzile respective; persoana care, conform legislației fiscale, este obligată să rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite la buget plățile indicate;
- c) sursa de plată a impozitului sau taxei – sursa din care se achită impozitul sau taxa;
- d) unitatea de impunere – unitatea de măsură care exprimă dimensiunea obiectului impozabil;
- e) cota (cotele) de impunere – quantumul unitar al impozitului sau taxei în raport cu obiectul impozabil;

f) termenul de achitare a impozitelor sau taxelor – perioada în decursul căreia contribuabilul este obligat să achite impozitul sau taxa sub formă de interval de timp sau zi fixă a plății;

g) facilitățile (înlesnirile) fiscale – elemente de care se ține seama la estimarea obiectului impozabil, la determinarea cuantumului impozitului sau taxei, precum și la încasarea acestuia, sub formă de:

- scutire parțială sau totală de impozit sau taxă;
- scutire parțială sau totală de plata impozitelor sau taxelor;
- cote reduse ale impozitelor sau taxelor;
- reducerea obiectului impozabil;
- amânări ale termenului de achitare a impozitelor sau taxelor;
- eșalonări ale obligației fiscale [21, p.14].

Impozitele și taxele sunt clasificate în funcție de:

- forma de percepere: în natură sau în bani;
- obiectul impunerii: averea, venitul sau cheltuielile;
- scopul urmărit, se impart în: financiare și de ordine;
- frecvența încasării: permanente sau incidentale.

Ținând cont de trăsăturile de fond și de formă, impozitele și taxele în Republica Moldova sunt:

✓ directe – se așează și se percep direct de la sursă (subiecții plătorii), vizând existența venitului sau a averii: *impozitul pe venitul persoanelor fizice; impozitul pe venitul persoanelor juridice; impozitul pe avere*).

Impozitele directe, la rândul lor, se impart în:

- impozite reale, care sunt stabilite în legătură cu obiectele materiale (pământ, clădiri etc) și
- impozite personale, care au legătură cu situația personală a contribuabilului, așezându-se asupra venitului sau averii. Prin modul de așezare a acestor impozite se urmărește repartizarea echilibrată a sarcinilor fiscale asupra contribuabililor;

✓ indirecte [22, p.16] – impozitele indirecte își definesc și delimitează plătorii în calitate de consumatori ai bunurilor și serviciilor, fiind suportate de către aceștia, indiferent de veniturile, profesia sau situația personală (*ex.: taxa pe valoarea adăugată, taxele de consumație, taxele vamale, monopoluri fiscale*). Aceste impozite afectează puterea de cumpărare a consumatorului, fiind prevăzute în cote procentuale asupra valorii mărfurilor vândute sau serviciilor prestate.

Analizând impozitele și taxele după instituțiile ce le administrează, ele se impart în:

- de stat și
- locale.

Sistemul impozitelor și taxelor de stat [23, p.46] include: a) impozitul pe venit; b) taxa pe valoarea adăugată; c) accizele; d) impozitul privat; e) taxa vamală; f) taxele rutiere; g) impozitul pe avere [24, p.5].

Sistemul impozitelor și taxelor locale [25, p.46] include: a) impozitul pe bunurile imobiliare; b) impozitul privat; c) taxele pentru resursele naturale; d) taxa pentru amenajarea teritoriului; e) taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale; f) taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei); g) taxa de aplicare a simbolicii locale; h) taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii; i) taxa de piață; j) taxa pentru cazare; k) taxa balneară; l) taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători pe rutele municipale, orașenești și sătești (comunale); m) taxa pentru parcare; n) taxa de la posesorii de câini; p) taxa pentru parcaj; r) taxa pentru salubritate; s) taxa pentru dispozitivele publicitare.

Impozitele și taxele percepute în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta reprezintă, după cum am menționat mai sus, surse de venituri ale bugetului de stat și ale bugetelor unităților administrativ-teritoriale.

Impozitul privat se virează la bugetul de stat sau la bugetul unității administrativ-teritoriale, în funcție de apartenența bunului. Impozitul pe venitul persoanelor fizice și taxele rutiere (în partea ce ține de taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova) reprezintă surse de reglementare a veniturilor sistemului bugetar.

Pentru unitatea teritorială autonomă cu statut juridic special (UTA Găgăuzia), surse de reglementare a veniturilor sistemului bugetar sunt de asemenea impozitul pe venitul persoanelor juridice (colectat pe teritoriul unității teritoriale autonome), taxa pe valoarea adăugată (în partea ce ține de taxa pe valoarea adăugată la mărfurile produse și serviciile prestate de agenții economici din unitatea autonomă) și accizele la mărfurile (producția) supuse accizelor, fabricate pe teritoriul unității date.

Contribuabilii care au subdiviziuni și/sau obiecte impozabile calculează și sting prin achitare obligațiile fiscale aferente subdiviziunilor/obiectelor impozabile corespunzător locului amplasării acestora (cu excepția

taxei pe valoarea adăugată, a accizelor, a taxelor destinate transferării în fondul rutier și a impozitului pe venit stabilit agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii [26].

Administrarea fiscală puternică reprezintă un factor important atât pentru acumularea veniturilor la bugetul de stat, cât și pentru promovarea unei concurențe echitabile în sectorul privat și pentru minimizarea corupției.

Atunci când contribuabilii sunt tratați în mod nedrept și se tolerează evaziunea fiscală, întreprinderile care respectă normele se confruntă cu condiții relativ dezavantajoase și deseori se simt forțate să încalce legea pentru a rămâne competitive. Administrarea neechitabilă și împovărătoare, comunicarea slabă și oportunitățile excesive pentru corupție agravează această problemă.

Administrarea fiscală reprezintă activitatea organelor de stat împuternicite și responsabile de asigurarea colectării depline și la termen a impozitelor și taxelor, a penalităților și amenzilor în bugetele de toate nivelurile, precum și de efectuarea acțiunilor de urmărire penală în caz de existență a unor circumstanțe ce atestă comiterea infracțiunilor fiscale [27, p.48].

În Republica Moldova administrarea fiscală continuă să rămână o problemă serioasă care afectează procesul de colectare a impozitelor, dar și calitatea mediului de afaceri.

De asemenea, există o serie de dificultăți în soluționarea disputelor și litigiilor fiscale, dificultățile fiind condiționate și de procedurile învechite și durata sporită a controalelor și inspecțiilor fiscale, de abilitățile limitate ale personalului ce activează în domeniul fiscal, de insuficiența dialogului public-privat în domeniul politicilor fiscale. Toate aceste concluzii se regăsesc în numeroasele rapoarte de țară și studii realizate în ultimul timp.

Organele care exercită atribuții de administrare fiscală sunt:

Serviciul Fiscal de Stat [28];

- organele vamale;
- serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor;
- alte organe abilitate conform legislației.

Organele cu atribuții de administrare fiscală, în procesul exercitării atribuțiilor respective:

- conlucrează între ele;
- colaborează cu alte autorități publice;
- se informează reciproc despre măsurile întreprinse și despre rezultatele lor;
- fac schimb de informații în scopul exercitării atribuțiilor;
- au dreptul să colaboreze cu organele competente din alte țări;
- să fie membre ale organizațiilor internaționale de specialitate [29].

Organizarea activității și funcționarea organelor cu atribuții de administrare fiscală sunt reglementate de legislația Republicii Moldova și de tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte.

Organele cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcție de răspundere ale acestora care nu-și îndeplinesc corespunzător obligațiile poartă răspundere în conformitate cu legislația.

Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor. Ministerul Finanțelor exercită dirijarea metodologică a Serviciului Fiscal de Stat, fără ingerințe în activitatea acestuia. Sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal.

Funcțiile Serviciului Fiscal de Stat:

- a) elaborarea strategiilor și organizarea sistemului de management în domeniul administrării fiscale;
- b) administrarea, conform legii, a impozitelor, taxelor și altor venituri la bugetul public național date în competența sa, inclusiv expunerea poziției oficiale a Serviciului Fiscal de Stat referitoare la aplicarea legislației fiscale;
- c) acordarea de servicii pentru contribuabili;
- d) prevenirea și combaterea încălcărilor fiscale, inclusiv a evaziunii fiscale;
- e) controlul fiscal;
- f) onstatarea contravențiilor;
- g) constatarea infracțiunilor prevăzute la art.241–242, 244, 244<sup>1</sup>, 250–253 și 335<sup>1</sup> din Codul penal;
- h) executarea silită a restanțelor și altor plăți neachitate în termen la bugetul public național;
- i) examinarea contestațiilor;
- j) emiterea actelor normative care reglementează aplicarea legislației fiscale în limitele competenței acordate prin actele legislative;

- k) coordonarea, îndrumarea și controlul aplicării reglementărilor legale în domeniul de activitate, precum și funcționarea subdiviziunilor sale;
- l) managementul resurselor umane, financiare și materiale, susținerea activităților specifice prin intermediul tehnologiei informațiilor și comunicațiilor, reprezentarea juridică, auditul intern, precum și comunicarea internă și externă;
- m) cooperarea internațională în domeniul administrării fiscale.

#### Postul fiscal [30]

Postul fiscal se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

Posturile fiscale pot fi:

- staționare, sunt amplasate într-un loc stabil și special amenajat, unde își exercită atribuțiile;
- mobile, sunt asigurate cu mijloace tehnice, inclusiv de transport, se deplasează, după caz, în raza teritoriului controlat;
- electronice, reprezintă o soluție tehnico-informațională de transmitere și stocare în mod electronic a informației care poate fi utilizată în mod direct sau indirect la determinarea obligației fiscale.

Postul fiscal staționar sau postul fiscal mobil este constituit din cel puțin un funcționar fiscal și, în funcție de caz și de modul de efectuare a controlului, din angajați ai organelor afacerilor interne sau ai altor organe. Postul fiscal electronic este constituit din soluția tehnico-informațională de transmitere a informației în formă electronică, folosind rețelele de comunicații, de la contribuabil către sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat.

#### Atribuțiile organelor vamale

Organele vamale exercită atribuții de administrare fiscală potrivit normelor Codului fiscal, Codului vamal și altor acte normative adoptate în conformitate cu acestea.

Organele vamale exercită drepturi ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal potrivit normelor Codului vamal, Codului fiscal în cazurile expres prevăzute de ele, precum și altor acte normative adoptate în conformitate cu acestea.

#### Atribuțiile serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale [31, p.17]

În cadrul primăriilor funcționează serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale cu atribuții de administrare a impozitelor și taxelor, a căror activitate este reglementată prin Hotărârea Guvernului „Privind activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei”, nr.998 din 20.08.2003 [32, p.17].

Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale exercită, corespunzător domeniului de activitate, următoarele atribuții:

- a) întreprinde măsuri pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale;
- b) popularizează legislația fiscală și examinează scrisorile, cererile și reclamațiile contribuabililor;
- c) asigură evidența integrală și conformă a contribuabililor și a obligațiilor fiscale, cu excepția celor administrate de alte organe;
- d) efectuează controale fiscale;
- e) alte atribuții prevăzute expres de legislația fiscală.

Atribuțiile privind compensarea sau restituirea sumelor plătite în plus și a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite, executarea silită a obligațiilor fiscale și tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale sunt exercitate în comun cu organul fiscal.

#### **Concluzii**

Pentru ca sistemul fiscal să răspundă cât mai bine cerințelor dezvoltării economico-sociale, sunt elaborate o seamă de lucrări teoretice și proiecte guvernamentale în care se configurează viitoarea structură a sistemului fiscal. Scopul acestor abordări teoretice este de a proiecta structuri fiscale care să asigure: dispersia mai echitabilă a sarcinii fiscale în societate, reducerea disfuncționalităților sistemului fiscal, eliminarea riscului de opoziție la plata impozitelor, în condițiile asigurării necesarului de resurse financiare publice ale statului.

În consecință, funcționarea impozitului presupune existența unor structuri adecvate ale sistemului fiscal, caracterizate printr-un ansamblu de instrumente fiscale și printr-un ansamblu de instituții centrale și teritoriale, cu competențe generale și speciale, prin care se aplică politica fiscală și se gestionează relațiile fiscale.

**Referințe:**

1. CERNEAVSCHII, P. *Impozitele și dreptul fiscal*. Chișinău, 2001.
2. Legea Republicii Moldova. (Codul fiscal). Titlul III, nr.1415 din 17.12.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr.040, art.288.
3. Legea Republicii Moldova cu privire la accize, nr.347 din 27.12.1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1995, nr.010.
4. Legea Republicii Moldova privind taxele locale, nr.186 din 19.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2002, nr.54-55, art.381. Abrogată prin: Codul Fiscal. Titlul VII „Taxele locale”, nr.93 din 01.04.2004. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2004, nr.80-82, art.415.
5. Legea Republicii Moldova privind impozitul rutier, nr.1529 din 22.06.1993. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1993, nr.7, art.218. Abrogată la 07.03.1996.
6. Legea Republicii Moldova privind Fondul rutier, nr.720 din 02.02.1996. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2010, nr.247-251, art.753.
7. Titlul I al Codului Fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
8. Constituția Republicii Moldova. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1994, nr.1, art.1.
9. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, ediție specială.
10. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2015, nr.102-104, art.172.
11. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr.128, art.301.
12. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată”, nr.93 din 01.02.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.27-30, art.40.
13. Abrogat la 29.12.1997.
14. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind declarația cu privire la impozitul pe venit, nr.596 din 13.08.2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, ediție specială.
15. Titlul I al Codului fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
16. Ibidem.
17. Ibidem.
18. Ibidem.
19. Ibidem.
20. ȘAGUNA, D.D. *Drept fiscal*. București: ALL Beck, 2003, p.40.
21. Legea Republicii Moldova privind sistemul public de asigurări sociale, nr.489 din 08.07.1999. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2000, nr.1-4, art.2; Legea Republicii Moldova privind asigurarea obligatorie de asistență medicală, nr.1585 din 27.02.1998. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2000, nr.1-4, art.2; Legea Republicii Moldova privind fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală, nr.74 din 12.04.2015. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2015, nr.102-104, art.176.
22. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
23. CONDOR, I. *Drept financiar și fiscal*. București: R.A. Monitorul Oficial, 1996.
24. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
25. Legea Republicii Moldova cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative, nr.138 din 17.06.2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2016, nr.184-192, art. 401.
26. Titlul I al Codului fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
27. Legea Republicii Moldova cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative, nr.138 din 17.06.2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2016, nr.184-192, art. 401.
28. Titlul I al Codului fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
29. Titlul V al Codului fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ediție specială.
30. Ibidem.
31. 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.
32. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2003, nr.91-195, art.1059.

Prezentat la 31.07.2017