

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA**

Cu titlu de manuscris  
C.Z.U.: 005:336.225(478)(043)

**IGOR ȚURCANU**

**MANAGEMENTUL ADMINISTRĂRII FISCALE PRIN PRISMA  
CONFORMĂRII VOLUNTARE**

**521.03 – ECONOMIE ȘI MANAGEMENT ÎN DOMENIU DE ACTIVITATE**

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

Nicolae PLATON,  
dr. hab., conf. univ.

Autor:

**CHIȘINĂU, 2024**

© Igor Țurcanu, 2024

## CUPRINS

<b>ADNOTARE .....</b>	<b>5</b>
<b>ANNOTATION.....</b>	<b>6</b>
<b>АННОТАЦИЯ.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTA TABELELOR.....</b>	<b>8</b>
<b>LISTA FIGURILOR.....</b>	<b>9</b>
<b>LISTA ABREVIERILOR.....</b>	<b>10</b>
<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>11</b>
<b>CAPITOLUL I. FUNDAMENTE TEORETICO-APLICATIVE PRIVIND MANAGEMENTUL ADMINISTRĂRII FISCALE LA ETAPA CONTEMPORANĂ.....</b>	<b>23</b>
1.1. Considerațiuni generale privind constituirea conceptelor științifice ale raporturilor fiscale.....	23
1.2. Managementul generator de performanțe instituționale în gestionarea finanțelor publice.....	29
1.3. Gestiunea fiscală ca instrument eficient în serviciul statului.....	40
1.4. Principiile impozitării în abordarea instituțională.....	47
<b>CAPITOLUL II. EFICIENTIZAREA MODULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ PRIN TRECEREA ETAPIZATĂ LA CONFORMAREA VOLUNTARĂ A CONTRIBUABILILOR.....</b>	<b>60</b>
2.1. Consolidarea managementului instituțional prin diminuarea riscurilor de neconformare voluntară.....	60
2.2. Asigurarea conformării voluntare a persoanelor fizice prin intermediul metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale.....	69
2.3. Paradisurile fiscale și centrele financiare offshore între legalitate și eludare fiscală.....	81
2.4. Operaționalizarea procesului de gestiune managerială al sistemului fiscal.....	94
<b>CAPITOLUL III. RESTRUCTURAREA STRATEGICĂ A PROCEDURILOR ȘI TACTICILOR INSTITUȚIONALE PRIVIND CONFORMAREA VOLUNTARĂ.....</b>	<b>105</b>
3.1. Incluziunea instituțională asupra procesului de diminuare a presiunii fiscale.....	105

3.2. Raționalizarea politicilor strategice de management asupra modernizării instituționale.....	114
3.3. Preluarea practicilor internaționale în materie de conformare voluntară .....	123
3.4. Utilizarea tehnologiilor informatice avansate în organizarea procesului de conformare voluntară a contribuabililor.....	134
<b>CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....</b>	<b>142</b>
<b>BIBLIOGRAFIE.....</b>	<b>147</b>
<b>ANEXE.....</b>	<b>158</b>
<i>Anexa 1. Structura bugetului Public național.....</i>	<i>159</i>
<i>Anexa 2. Politica Economică a Statului.....</i>	<i>160</i>
<i>Anexa 3. Analiza SWOT instituțională.....</i>	<i>161</i>
<i>Anexa 4. Riscuri generale majore identificate de Serviciul Fiscal de Stat.....</i>	<i>163</i>
<i>Anexa 5. Principiile contemporane ale fiscalității.....</i>	<i>165</i>
<i>Anexa 6. Procedee utilizate de Serviciul Fiscal de Stat în privința conformării voluntare a contribuabililor.....</i>	<i>166</i>
<i>Anexa 7 Categoriile de riscuri.....</i>	<i>167</i>
<i>Anexa 8. Listat statelor cu jurisdicții fiscale permissive în scopuri offshore.....</i>	<i>168</i>
<i>Anexa 9. Neconformările fiscale.....</i>	<i>170</i>
<i>Anexa 10. Servicii fiscale electronice.....</i>	<i>171</i>
<i>Anexa 11. Certificate de implementare.....</i>	<i>175</i>
<i>Anexa 11.1 Certificat de implementare Serviciul Fiscal de Stat.....</i>	<i>175</i>
<i>Anexa 11.1 Certificat de implementare Serviciul Fiscal de Stat.....</i>	<i>176</i>
<i>Anexa 11.2 Certificat de implementare în cadrul proiectului USAID (MISRA).....</i>	<i>177</i>
<i>Anexa 11.3 Certificat de implementare SA AGAT.....</i>	<i>178</i>
<i>Anexa 12.1 Certificat de activitate profesională.....</i>	<i>179</i>
<i>Anexa 12.2 Certificat de activitate profesională.....</i>	<i>180</i>
<b>DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....</b>	<b>181</b>
<b>CURRICULUM VITAE.....</b>	<b>182</b>

## ADNOTARE

**ȚURCANU Igor. Managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare. Teză de doctor în științe economice. Chișinău, 2024.**

**Structura tezei:** introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din *157 surse*, conținutul fiind expus pe *146 de pagini* text de bază, conține *24 de tabele*, *16 figuri*, *5 formule* și *10 anexe*. Rezultatele obținute sunt publicate în *12 lucrări științifice*.

**Cuvinte – cheie:** management, administrare fiscală, gestiune fiscală, conformare fiscală voluntară, prelevări fiscale, riscuri fiscale, fraudă fiscală, evaziune fiscală, strategie fiscală, paradisuri fiscale, centre offshore, tehnologii informatice.

**Domeniu de studiu:** managementul administrării fiscale, managementul finanțelor publice.

**Scopul cercetării** constă în fundamentarea teoretico-aplicativă și metodologică a managementului administrării fiscale prin prisma conformării voluntare, identificarea și evaluarea cauzelor și problemelor care generează un management defectuos al procesului de conformare voluntară a contribuabililor, inițierea și implementarea unor acțiuni și măsuri concrete, care vor duce în consecință la creșterea civismului fiscal.

**Obiectivele cercetării:** studierea și elucidarea abordărilor conceptuale privind bazele teoretico-metodologice ale managementului administrării fiscale; cercetarea gradului de interacțiune a managementului administrării fiscale cu modalitățile și mecanismele de prelevare a obligațiilor financiare; specializarea managementului administrării fiscale ca știință aplicativă în proces de conformare voluntară a contribuabililor; investigarea riscurilor aferente proceselor de conformare voluntară; determinarea instrumentelor și metodelor de combatere a evaziunii fiscale pentru a spori gradul de conformare voluntară a contribuabililor; analiza particularităților ce țin de procesul de conformare voluntară a contribuabililor; stabilirea unor politici raționale de administrare fiscală pentru a crește interesul contribuabililor pentru a se conforma voluntar; examinarea bunelor practici europene care pot fi preluate la demararea procesului de conformare voluntară a contribuabililor; identificarea tehnologiilor informatice avansate capabile să amplifice gradul de conformare a contribuabililor; elaborarea recomandărilor privind crearea și implementarea unui nou mecanism de sporire a gradului de conformare a contribuabililor.

**Noutatea și originalitatea științifică** constă în explorarea managementului administrării fiscale prin prisma conformării voluntare într-un mod complex, unitar și sistematic, fiind utilizate o gamă largă de metode, care au permis atât fundamentarea teoretică a acestui domeniu, cât și evidențierea practică a particularităților ce țin de mecanismul de conformare voluntară a contribuabililor.

**Problema științifică soluționată în teză** constă în dezvoltarea unei noi direcții de cercetare științifică a managementului administrării fiscale, care include abordarea complexă și sistemică a procesului de conformare voluntară a contribuabililor, ca parte integrantă a Strategiei de Dezvoltare și Modernizare Instituțională a SFS, fiind identificate oportunități reale, capabile să asigure diminuarea evaziunii și fraudei fiscale ca pericol eminent în asigurarea veniturilor la BPN.

**Semnificația teoretică a tezei** rezidă în sistematizarea și sintetizarea abordărilor teoretice privind managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare, ajustarea practicilor internaționale privind utilizarea acestora în proces de activitate a SFS.

**Valoarea aplicativă a tezei** este conferită de posibilitatea de a utiliza rezultatele tezei de doctorat pentru creșterea performanței Serviciului Fiscal de Stat în materie de conformare voluntară a contribuabililor. Soluțiile propuse pot contribui la accelerarea acestui proces, iar rezultatul scontat va fi majorarea încasărilor la BPN.

**Implementarea rezultatelor științifice:** rezultatele au fost diseminate în cadrul conferințelor naționale și internaționale și în publicațiile revistelor de profil. O parte din recomandările sugerate, au fost valorificate și implementate de către Serviciul Fiscal de Stat.

## ANNOTATION

**Igor ȚURCANU. Management of tax administration through voluntary compliance. Doctoral Thesis in Economic Sciences. Chisinau, 2024.**

**Structure of the thesis:** introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of *157 titles, 146 pages of basic text, 24 tables, 16 figures, 5 formulas, 10 appendices*. The obtained results are published in *12 scientific* papers.

**Keywords:** management, tax administration, tax system, voluntary tax compliance taxation, taxes, institutional strategies, tax fraud, tax evasion, tax havens, offshore centers, IT technologies.

**Field of study:** management of tax administration, public finance management.

**The purpose of the research:** the theoretical-applicative and methodological substantiation of the management of tax administration through voluntary compliance, the identification and evaluation of the causes and problems that generate a faulty management of the process of taxpayers' voluntary compliance, the initiation and implementation of concrete actions and measures, which will lead consequently to the increase of fiscal citizenship.

**Research objectives:** studying and elucidating conceptual approaches regarding the theoretical-methodological bases of the management of tax administration; research of the degree of interaction of the management of tax administration with the ways and mechanisms of collection of financial obligations; the specialization of tax administration management as an applied science in the process of voluntary taxpayer compliance; investigating the risks related to voluntary compliance processes; determining the tools and methods to combat tax evasion in order to increase the degree of taxpayers' voluntary compliance; analysis of the particularities related to the taxpayers' voluntary compliance process; establishing rational tax administration policies to increase taxpayers' interest in voluntary compliance; the examination of good European practices that can be taken over upon launching the taxpayers' voluntary compliance process; the identification of advanced IT technologies capable of increasing the taxpayers' degree of compliance; formulating recommendations regarding the creation and implementation of a new mechanism to increase taxpayers' compliance.

**Scientific novelty and originality:** for the first time, the management of tax administration through voluntary compliance was analyzed complexly, unitarily and systematically, a wide range of methods being used, which allowed both the theoretical foundation of the management of tax administration, and the practical highlighting of the particularities related to the mechanism of taxpayers' voluntary compliance.

**The results obtained that contribute to solving an important scientific problem:** the development of a new direction of scientific research in the management of tax administration, which includes the complex and systemic approach to taxpayers' voluntary compliance process, as an integral part of the Development and Institutional Modernization Strategy of the STS, real opportunities being identified, capable of ensuring the reduction tax evasion and fraud as an eminent danger in securing income at the NPB.

**Theoretical significance:** the systematization and synthesis of theoretical approaches regarding the management of tax administration through voluntary compliance, the adjustment of international practices regarding their use in the STS activity process.

**The applicative value of the thesis:** the possibility of using the results of the doctoral thesis to increase the performance of the State Tax Service in terms of taxpayers' voluntary compliance. The proposed solutions can contribute to the acceleration of this process, and the expected result will be an increase of revenues to the NPB.

**Implementation of scientific results:** the results were disseminated at national and international conferences and in the publications of professional journals. The suggested recommendations were appreciated and implemented by the State Tax Service.

## АННОТАЦИЯ

**ЦУРКАНУ Игор. Менеджмент налогового администрирования посредством добровольной конформации.** Докторская диссертация на соискание степени доктора экономических наук. Кишинэу, 2024

**Структура диссертации:** введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из *157 наименований*, содержание отражено на *146 страниц* основного текста, *24 таблиц*, *16 рисунков*, *5 формул*, *10 приложений*. Полученные результаты опубликованы в *12 научных работах*.

**Ключевые слова:** менеджмент, налоговое администрирование, налоговое управление, добровольная налоговая конформация, налоговые сборы, налоговые риски, налоговое мошенничество, уклонение от уплаты налогов, налоговая стратегия, налоговый рай, оффшорные центры, ИТ-технологии.

**Область исследования:** менеджмент налогового администрирования, менеджмент публичных финансов.

**Цель исследования:** обеспечить научно-прикладную и методологическую основу менеджмента налогового администрирования посредством добровольной конформации, выявить и оценить причины и проблемы, порождающие дефектное управление процесса добровольной конформации налогоплательщиков, инициировать и реализовать конкретные действия и меры, которые впоследствии приведут к повышению налоговой гражданственности.

**Задачи исследования:** изучение и выяснение концептуальных подходов к теоретическим и методологическим основам менеджмента налогового администрирования; исследование степени взаимодействия менеджмента налогового администрирования с методами и механизмами взимания финансовых обязательств; специализация менеджмента налогового администрирования как прикладной науки в процессе добровольной конформации; исследование рисков, связанных с процессами добровольной конформации; определение инструментов и методов борьбы с уклонением от уплаты налогов для повышения степени добровольной конформации; анализ особенностей процесса добровольной конформации; формирование рациональной политики налогового администрирования для повышения добровольной конформации; изучение и внедрение передового европейского опыта по добровольной конформации; выявление передовых ИТ-технологий, способных повысить уровень соблюдения налогового законодательства; формулирование рекомендаций по созданию и внедрению нового механизма повышения уровня добровольной конформации.

**Научная новизна и оригинальность** состоит в комплексном изучении менеджмента налогового администрирования посредством добровольной конформации налогоплательщиков, который изучен и проанализирован комплексно, единообразно и системно, с использованием широкого спектра методов и подходов к управлению.

**Полученные результаты, которые способствуют решению важной научной проблемы** заключаются в разработке нового направления научных исследований по менеджменту налогового администрирования, включающего комплексный и системный подход к процессу добровольной конформации, как составной части Стратегии институционального развития и модернизации Государственной Налоговой Службы (ГНС).

**Теоретическая значимость** состоит в систематизации и синтеза теоретических подходов к менеджменту налогово-бюджетного администрирования посредством добровольной конформации, адаптация международной практики для ее использования в процессе деятельности ГНС.

**Прикладное значение диссертации:** возможность использования результатов докторской диссертации для повышения эффективности деятельности ГНС в части добровольной конформации налогоплательщиков.

**Внедрение научных результатов:** результаты исследования были отражены на национальных и международных конференциях и в специализированных публикациях. Часть предложенных рекомендации были оценены и внедрены ГНС.

## LISTA TABELELOR

### Capitolul I

Tabelul 1.1. Fazele ciclului economic.....	27
Tabelul 1.2. Caracteristica componentelor Bugetului Public Național.....	36
Tabelul 1.3. Structura veniturilor și cheltuielilor în cadrul Bugetului Public Național.....	38
Tabelul 1.4. Tipologia resurselor publice.....	43
Tabelul 1.5. Tipologia impozitelor.....	52
Tabelul 1.6. Executarea BPN după sursele veniturilor bugetare.....	55
Tabelul 1.7. Impozite și taxe generate de stat.....	56

### Capitolul II

Tabelul 2.1. Tipurile de conformare.....	62
Tabelul 2.2. Nivelurile de risc.....	67
Tabelul 2.3. Modalități de colectare a impozitelor.....	70
Tabelul 2.4. Metode indirecte de estimare a venitului impozabil.....	73
Tabelul 2.5. Etapele de verificare a persoanelor fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare.....	74
Tabelul 2.6. Date cu privire la persoanele fizice care depun declarația pe venit la SFS.....	75
Tabelul 2.7. Date cu privire la persoanele fizice milionari.....	76
Tabelul 2.8. Grila de impozitare.....	77
Tabelul 2.9. Caracteristicile paradisurilor fiscale.....	83
Tabelul 2.10. Reflecții asupra paradisurilor fiscale.....	85
Tabelul 2.11. Tipurile de regim fiscal.....	88
Tabelul 2.12. Clasificarea centrelor financiare de tip offshore din paradisurile fiscale.....	90
Tabelul 2.13. Stabilirea impozitelor și taxelor prin intermediul elementelor veniturilor fiscale...	101

### Capitolul III

Tabelul 3.1. Influența factorilor nivelului presiunii fiscale.....	109
Tabelul 3.2. Limitele de variabilitate a presiunii fiscale.....	113
Tabelul 3.3. Modul de realizare a strategiei.....	115
Tabelul 3.4. Arhitectura unui sistem informatic avansat.....	138



## LISTA FIGURILOR

### Capitolul I

Figura 1.1. Tipurile de decalaje în fiscalitate.....	28
Figura 1.2. Componentele Bugetului Public Național.....	36
Figura 1.3. Politica economică a statului.....	40
Figura 1.4. Manifestarea impozitelor.....	51
Figura 1.5. Structura veniturilor fiscale.....	53

### Capitolul II

Figura 2.1. Gestionarea riscurilor de conformare prin monitorizare.....	64
Figura 2.2. Specificul activității paradisurilor fiscale.....	85
Figura 2.3. I nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal.....	96
Figura 2.4. II nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal.....	96
Figura 2.5. III nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal.....	96

### Capitolul III

Figura 3.1. Indicatorii de stare a fiscalității.....	108
Figura 3.2. Indicatorii de efect a fiscalității.....	108
Figura 3.3. Rata impozitării după curba lui Laffer.....	112
Figura 3.4. Consolidarea capacităților de administrare fiscală.....	117
Figura 3.5. Algoritmii infrastructurii informatice.....	134
Figura 3.6. Proprietățile conceptului de relevanță a informației.....	137

## LISTA ABREVIERILOR

ANAF	Autoritatea Națională de Administrare Fiscală din România
ANAV	Agenția Națională de Administrare a Veniturilor
ASP	Agenția Servicii Publice
BASS	Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat
BM	Banca Mondială
BNM	Banca Națională a Moldovei
BNS	Biroul Național de Statistică
BPN	Bugetul Public Național
BS	Bugetul de Stat
BUAT	Bugetele Unităților Administrativ Teritoriale
CASS	Contribuții ale Asigurării Sociale de Stat
CF	Codul Fiscal
CNAM	Compania Națională de Asigurări în Medicină
CNAS	Casa Națională de Asigurări Sociale
CSI	Comunitatea Statelor Independente
FAOAM	Fondurile Asigurării Obligatorii de Asistență Medicală
FATF-GAFI	Grupului de Acțiune Financiară Internațională
FMI	Fondul Monetar Internațional
FSF	Forumul pentru Stabilitate Financiară
GAO	Government Accountability Office
ÎMM	Întreprinderi Mici și Mijlocii
NTCA	Administrația Fiscală și Vamală a Olandei
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
PFN	Presiunea Fiscală Națională
PIB	Produsul Intern Brut
RM	Republica Moldova
SAF-T	Fișierul Standard de Control
SFS	Serviciul Fiscal de Stat
SPCSB	Serviciul de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor
SUA	Statele Unite ale Americii
TVA	Taxa pe Valoarea Adăugată
UE	Uniunea Europeană
UTAG	Unitatea Teritorial Administrativă Găgăuzia

# INTRODUCERE

## **Actualitatea și importanța temei de cercetare**

Decenii întregi, dreptul statului de a preleva contribuții financiare de la contribuabilii de pe teritoriul său a constituit o prerogativă, o activitate constantă, o preocupare atât pentru realizarea necesităților sale sociale, cât și pentru dezvoltarea economică de ansamblu.

În toate orânduirile social-economice au existat taxe și impozite, care s-au manifestat ca contribuții obligatorii, de natură economică, apărute în procesul repartiției produsului social și mai ales al venitului național, toate acestea fiind în strânsă legătură cu îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor statului.

De aceea, prin esența doctrinelor științifice descrise de-a lungul timpului, statului i se atribuie rolul de legiuitor și coordonator suprem în domeniul public.

Pentru ca un stat să fie funcțional, acesta are ca necesitate să-și poată finanța proiectele sale de natură socială, economică, politică și nu în ultimul rând cele de apărare a integrității și suveranității acestui stat. Pentru ași onora aceste obligațiuni ca stat, a apărut necesitatea creării unui mecanism, care să asigure colectarea impozitelor.

Însă pentru a colecta taxe și impozite în cuantumul necesar, statul prin instituțiile sale, trebuie să realizeze trei activități importante ca să fie fezabil: să creeze un mecanism financiar coerent, să aprobe o politică fiscală rațională și să implementeze un management eficient de administrare fiscală.

La scară macroeconomică, politica fiscală constituie o componentă a strategiei economice generale a unui stat, având un impact continuu asupra procesului de colectare a resurselor financiare publice. Scopul său este dublu: pe de o parte, să asigure încasarea veniturilor necesare pentru satisfacerea cerințelor statului, iar pe de altă parte, să faciliteze finanțările sectoriale în vederea atingerii anumitor obiective strategice pentru progresul economic și social al țării.

Dar ca politica fiscală a unui stat să fie pusă în aplicare și să aibă efectul scontat, este necesară o bună organizare instituțională, selectarea instrumentelor operaționale eficiente de administrare fiscală și aplicarea unor mecanisme eficiente.

Instrumentele organizaționale ale managementului administrării fiscale trebuie să se regăsească într-un sistem fiscal operațional, care trebuie să se axeze preponderent pe organizarea procesului de colectare a impozitelor și taxelor instituite de stat, precum și perceperea contribuțiilor sociale și medicale stabilite de stat, toate aceste activități fiind încadrate în cadrul legal și normativ.

Din această perspectivă, este important să cunoaștem modul în care managementul administrării fiscale a evoluat în materie de prelevări fiscale, care sunt tendințele în acest domeniu, cum contribuabilii pot fi motivați ca să se conformeze voluntar, cum statul își onorează obligațiunile sale față de contribuabilii onești, cum politica fiscală influențează modul de colectare a veniturilor la buget?

Pentru a răspunde la toate aceste întrebări este necesar de realizat un studiu complex și aprofundat asupra managementului administrării fiscale prin prisma conformării voluntare, care ar aduce plusvaloare științei actuale și ar completa cercetările savanților axați pe problematica managementului fiscal.

Pentru a realiza o cercetare științifică complexă și multilaterală vom analiza rezultate studiilor științifice cumulative, realizate de diverși savanți în domeniul managementului administrării fiscale, sugestiile experților naționali și străini, prevederile directivelor Uniunii Europene, recomandările partenerilor de dezvoltare ale Republicii Moldova.

Este necesar să fim conștienți de faptul, că o administrarea fiscală „*contemporană*” nu trebuie axată pe constrângere și presiune permanentă, dar printr-un management instituțional performant, prin comunicarea organizațională, prin mecanisme procesuale și proceduri eficiente, care pot asigura în consecință, conformarea voluntară a contribuabililor.

În acest sens, Ministerul Finanțelor ca instituție responsabilă de elaborarea politicii fiscale, cât și Serviciul Fiscal de Stat ca instituție responsabilă de administrarea fiscală, trebuie să țină cont, că pentru a asigura o conformare voluntară eficientă în raport cu contribuabilii, este necesar ca previziunea, planificarea, elaborarea și implementarea politicii fiscale, trebuie să aibă ca punct de pornire analiza posibilităților reale ale agenților economici de a achita taxele și impozitele, totodată fiind luate în calcul și necesitățile financiare ale statului, ca distribuitor al acestor venituri.

Astfel, în calitatea mea de autor a prezentei lucrări și ca expert în domeniul managementului administrării fiscale mi-am trasat ca sarcină să contribui prin studiu respectiv, la determinarea unui echilibru între gradul de stabilire a presiunii fiscale asupra contribuabililor și a unui „*optimum fiscal*”, rezultatele cercetării urmând a fi transmise către instituțiile statului, responsabile de domeniul respectiv. Pe această cale, vor fi propuse anumite soluții care pot sta la baza conformării voluntare a contribuabililor, bazate pe o cercetare de tip inductiv, care nu este o teorie coerentă, ci o sinteză a celor mai bune practici europene.

Printre alte *argumente* care au stat la baza selectării temei de cercetare se regăsesc:

❖ lipsa unei cercetări fundamentale temeinice, menite să elucideze problematica conformării voluntare a contribuabililor într-un mod științific complex și bine argumentat;

❖ cercetarea aplicată, la etapa actuală, nu cuprinde lucrări originale, care ar servi drept bază atât pentru contribuabili, cât și pentru administrația fiscală în vederea creșterii gradului de civism fiscal, prin intermediul conformării voluntare;

❖ viziunile strategice instituționale necesită îmbunătățire, repetându-se de la an la an;

❖ nu este stabilit un echilibru între presiunea fiscală și optimul fiscal, care ar da posibilitatea contribuabililor să se conformeze voluntar.

Este important să specificăm, că problema legată de abordarea multidimensională a managementului conformării voluntare în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a fost soluționată doar parțial, cu toate că în această direcție, în ultimul timp, se atestă anumite progrese. Dar pentru obținerea unor rezultate palpabile și scontate, este nevoie de o abordare mult mai complexă, mult mai particularizată, bazată pe studii științifice, care ar permite reproducerea unui model riguros de gândire și de organizare a activității Serviciului Fiscal de Stat, care ar avea ca efect creșterea gradului de conformare voluntară a contribuabililor.

Pe baza celor relatate, putem concluziona, că subiectul cercetării este unul important pentru știința aplicativă sectorială, iar aceasta presupune o investigație complexă și multidimensională asupra tematicii respective.

#### **Gradul de studiere a temei de cercetare.**

Subiectul conformării voluntare a contribuabililor reprezintă o temă destul de importantă și actuală pentru administrațiile fiscale din majoritatea țărilor europene. Dacă va fi posibil de atins o conformare voluntară optimă în rândul contribuabililor, atunci procesul de administrare fiscală va fi cu mult mai eficient și mai puțin costisitor. Însă, obiectivul respectiv nici pe departe nu este simplu de realizat. Este necesară de o abordare mult mai complexă și mult mai sistemică a acestui proces, însoțită de o cercetare temeinică și profundă a fenomenului respectiv, care ar scoate la iveală impedimentele și deficiențele cu care se confruntă Serviciul Fiscal de Stat, în consecință fiind propuse soluții concrete de rezolvare.

Pentru o mai bună înțelegere a situației din Republica Moldova cu referire la problema conformării voluntare a contribuabililor, unii cercetători autohtoni, în ultimii **6 ani**, au încercat tangențial să reflecte acest subiect în lucrările sale. În acest sens, putem evidenția următoarele teze de doctorat în științe economice:

➤ ***„Rolul instrumentelor fiscale în edificarea economiei de piață funcționale în Republica Moldova”*** [34], elaborată de Petru GRICIUC în anul 2017, care constă în: evaluarea impactului instrumentelor fiscale asupra funcționalității economiei naționale prin identificarea, prezentarea, analiza factorilor și parametrilor macroeconomici și structurali, precum și argumentarea soluțiilor de raționalizare a administrării instrumentelor fiscale prin implementarea auditului fiscal.

➤ *„Perfecționarea administrării fiscale în Republica Moldova în contextul armonizării cu standardele Uniunii Europene”* [80], elaborată de Veronica SIREȚEANU în anul 2019, care constă în efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale, pentru a propune un model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova.

➤ *„Perfecționarea finanțelor publice la nivelul unităților administrativ-teritoriale din Republica Moldova prin prisma evaluării potențialului fiscal”* [2], elaborată de Nadejda BERGHE în anul 2019, care constă în dezvoltarea conceptului de potențial fiscal, capacitate fiscală și efort fiscal, scopul cercetării fiind identificarea perspectivelor de eficientizare a sistemului de colectare a impozitelor și taxelor locale.

➤ *„Efectele economice ale presiunii fiscale în sectorul vitivinicol”* [11], elaborată de Corina BULGAC în anul 2019, care constă în elucidarea efectelor presiunii fiscale asupra economiei și a societății, identificarea efectelor economice ale presiunii fiscale asupra rezultatului financiar, asupra profitabilității și asupra stabilității financiare a întreprinderilor în sectorul vitivinicol.

Pe lângă aceasta, conformarea voluntară a fost cercetată și de către unii autori internaționali precum:

➤ Ionel Leonida, în lucrările sale *„Theoretical and practical approaches to fiscal consolidation: The experience of Romania”*, cercetare efectuată în anul 2018, publicată în Revista științifică cu profil economic Econstor.eu [153] și *„Evaluation of the fiscal conformance in Romania in the pre and post eu accession”* [149], cercetare efectuată în anul 2014.

➤ Cruces Guillermo, Tortarolo Dario și Vazquez-Bare Gonzalo în cercetările lor *„Design of two-stage experiments with an application to spillovers in tax compliance”* [148] din august 2022 și *„Design of Partial Population Experiments with an Application to Spillovers in Tax Compliance”* [147], aprilie 2023.

Totuși, trebuie să recunoaștem că, subiectul conformării voluntare a contribuabililor este abordat insuficient, iar lucrările autorilor menționați au analizat doar anumite aspecte.

### **Metodologia cercetării științifice**

Metodologia în cadrul cercetărilor realizate, a fost utilizată cu referire la demersurile dedicate documentării, analizei comparative, elaborării de soluții și modele prin investigarea realității și previzionarea unor evenimente cu caracter fiscal. De asemenea, metodologia cercetării s-a axat pe un set de metode științifice precum: sinteza, abstracția științifică, inducția, deducția, precum și abordarea sistemică. Acest fapt a implicat studiul, analiza și caracteristica unui sector important al fiscalității cum ar fi conformarea voluntară a contribuabililor, au fost aplicate diverse

principii și reguli de desfășurare a investigațiilor, au fost utilizate instrumente de lucru pentru culegerea, generarea și interpretarea datelor, au fost folosite strategii de abordare și tratarea analitică.

Prezentul demers științific a cuprins *cinci etape*, desfășurate într-o succesiune logică și argumentată. La fiecare etapă a cercetării au fost aplicate diferite metode, tehnici și instrumente de cercetare.

*Etapa I-a. Identificarea problemei de cercetare.* Elucidarea fundamentelor teoretice, metodologice și practice privind managementul administrării fiscale la etapa contemporană. De asemenea a fost elucidat rolul impozitării la formarea finanțelor publice.

*Etapa II-a. Stabilirea scopului, obiectivelor și ipotezelor cercetării.* Pornind de la întrebarea principală de cercetare, a fost stabilit scopul și obiectivele cercetării. La rândul său, obiectivele cercetării au condus la formularea a **5 ipoteze** necesare pentru testarea și validarea abordărilor teoretice și empirice prezentate în teza de doctorat.

*Etapa III-a. Identificarea variabilelor pentru cercetarea cantitativă.* Aceasta ne-a permis stabilirea setului complet de concepte și termeni aferenți managementului conformării voluntare în raport cu mediul de afaceri al Republicii Moldova.

*Etapa IV-a. Validarea ipotezelor și realizarea obiectivelor cercetării.* Rezultatele obținute din cercetarea cantitativă a tematicii respective ne-a permis validarea sau invalidarea ipotezelor pentru îndeplinirea obiectivelor cercetării.

*Etapa V-a. Formularea concluziilor, propunerilor și recomandărilor.* În rezultatul cercetării au fost formulate concluziile de rigoare, care au fost transpuse în propuneri și recomandări concrete, capabile să influențeze benefic conformarea voluntară a contribuabililor în raport cu Serviciul Fiscal de Stat.

În procesul cercetării, au fost aplicate:

- *metoda cercetării fundamentale*, aplicată în capitolele I-II. Metoda dată a permis reflectarea schimbărilor atestate în domeniul cercetat, realizarea unor investigații sub formă de studii teoretice, care au dus la formularea unor concluzii practice științific argumentate;
- *Metoda științifică generală, aplicată în capitolele I-II*, a fost esențială pentru abordarea sistematică, analiza și sinteza, deducția și inducția, precum și pentru analiza logică, critică și monografică a materialelor. De asemenea, s-a folosit metoda tipologiilor și analogiilor pentru a obține perspective comprehensive și în profunzime asupra subiectului.
- *metoda diagnosticării economice, utilizată în capitolele II-III.* Metoda a fost utilizată pentru a permite comparația și gruparea indicilor în lanț și a rândurilor dinamice, precum și analiza și caracteristica graficelor, tabelelor și figurilor;

- *metoda cercetării aplicate, utilizată în capitolele II-III.* Metoda respectivă a avut ca sarcină furnizarea de date pentru direcționarea activității practice și transpunerea în formă operațională a unor idei;

- *metoda sistemică, utilizată în capitolul IV.* Metoda respectivă a permis reflecția caracterului organizat al realității prin dezvăluirea mijloacelor și procedeele adecvate, deschizând astfel perspectiva unor abordări științifice riguroase.

Selectarea metodologiei specifice domeniului respectiv, cu care sa operat în teza de doctorat, ne-a permis să explicăm natura cadrului problemei și anume elucidarea conceptelor, tehnicilor și metodelor de cunoaștere posibilă prin intrarea în realitatea obiectului cercetat, iar limbajul științific specific utilizat a fost redat într-o manieră explicit-inteligibilă.

Sucesiunea cercetării este graduală și face trecerea nuanțată de la un obiect de cunoaștere la altul, modificând permanent într-o manieră adaptivă caracterul limbajului empiric și a celui conceptual.

Metodologia utilizată se axează pe cercetarea exploratorie a datelor principale și datelor secundare existente, în vederea validării sau invalidării ipotezelor formulate care fac obiectul cercetării, bazate pe raționamentul științific.

**Scopul cercetării** constă în fundamentarea teoretico-aplicativă și metodologică a eficientizării managementului administrării fiscale prin prisma conformării voluntare, identificarea și evaluarea cauzelor și problemelor care generează un management defectuos al procesului de conformare voluntară a contribuabililor, inițierea și implementarea unor acțiuni și măsuri concrete, care vor duce în consecință la creșterea civismului fiscal.

Pentru realizarea scopului cercetării au fost formulate următoarele **obiective**:

1. Sistematizarea abordărilor conceptuale privind bazele teoretico-metodologice ale managementului administrării fiscale.

2. Cercetarea gradului de interacțiune a managementului administrării fiscale cu modalitățile și mecanismele de prelevare a obligațiilor financiare.

3. Specializarea managementului administrării fiscale ca știință aplicativă în proces de conformare voluntară a contribuabililor.

4. Investigarea riscurilor aferente proceselor de conformare voluntară.

5. Determinarea instrumentelor și metodelor de combatere a evaziunii fiscale pentru a spori gradul de conformare voluntară a contribuabililor.

6. Analiza particularităților ce țin de procesul de conformare voluntară a contribuabililor.

7. Stabilirea unor politici raționale de administrare fiscală pentru a crește interesul contribuabililor pentru a se conforma voluntar.



8. Examinarea bunelor practici europene care pot fi preluate la demararea procesului de conformare voluntară a contribuabililor.

9. Identificarea tehnologiilor informatice avansate capabile să amplifice gradul de conformare a contribuabililor.

10. Elaborarea recomandărilor privind crearea și implementarea unui nou mecanism de sporire a gradului de conformare a contribuabililor.

**Obiectul cercetării.** Teza de doctorat are drept obiect de cercetare:

- a) analiza situației în domeniul managementului administrării fiscale;
- b) elucidarea problemelor și deficiențelor legate de conformarea voluntară a contribuabililor;
- c) găsirea soluțiilor de eficientizare a proceselor de conformare voluntară prin modernizare instituțională.

**Subiectul cercetării** este axat pe investigarea mecanismelor moderne de creștere a gradului de conformare voluntară a contribuabililor prin sporirea eficienței managementului administrării fiscale.

#### **Ipotezele cercetării**

Cercetarea în cauză prevede fazele și metodele de colectare a datelor și de prelucrare a informațiilor, în vederea testării ipotezelor care stau la baza cercetării respective. Efectuarea investigațiilor potrivit planului de cercetare, reprezintă o garanție că procesul identificării faptelor semnificative va fi controlat în mod adecvat din punct de vedere științific.

Tipul de date necesare pentru testarea ipotezelor cercetării au fost culese din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, Ministerului de Finanțe, Ministerului Economiei, Biroului Național de Statistică, precum și din mediul de afaceri.

În realizarea procesului de cercetare autorul a identificat *cinci ipoteze* provizorii, care constituie o practică impusă de necesitatea direcționării eforturilor de explicare a problemei care urmează a fi soluționată.

**Ipoteza I.** *Asigurarea unei administrări fiscale previzibile, echilibrate și echidistante poate duce la dezvoltarea civismului fiscal.* Orientarea managementului administrării fiscale spre previzibilitate și tratament echidistant în raport cu contribuabilii, poate genera rezultate notorii în colectarea taxelor și impozitelor aferente Bugetului Public Național.

**Ipoteza II.** *Conformarea voluntară poate fi atinsă doar prin constrângere.* Folosirea forței legii poate accelera procesul de conformare voluntară a contribuabililor pentru o perioadă scurtă, dar pe termen de durată îi poate demotiva.

**Ipoteza III.** *Nivelul crescut al presiunii fiscale încetinește procesul de conformare voluntară a contribuabililor.* O presiune fiscală echilibrată poate accelera procesul de conformare voluntară.

**Ipoteza IV.** *Evaziunea fiscală extinsă poate descuraja conformare voluntară a contribuabililor onești*". Dacă evaziunea fiscală nu este contracarată, este de așteptat ca statul să-și recupereze sumele pierdute prin mărirea sarcinii fiscale viitoare, ce o vor avea de suportat contribuabilii onești.

**Ipoteza V.** *Tehnologiile informatice pot accelera procesul de conformare voluntară.* Raportarea fiscală simplificată și de la distanță, poate determina contribuabilii să evolueze în proces de conformare voluntară.

Cercetătorul pe parcursul lucrării a soluționat problematica ipotezelor prin validare sau prin combaterea acestora.

**Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute** reiese din tema propusă spre cercetare și din faptul că, în premieră managementul administrării fiscale aferent conformării voluntare a fost analizat complex, unitar și sistemic, fiind utilizate o gamă largă de metode, care au permis atât fundamentarea teoretică a acestuia, cât și evidențierea practică a particularităților ce țin de mecanismul de conformare voluntară a contribuabililor, identificându-se totodată punctele slabe și constrângerile aferente acestui proces, care necesită a fi înlăturate în baza recomandărilor propuse de autor, pentru a fi atinse anumite performanțe organizaționale.

Dintre **elementele de noutate și originalitate** menționăm:

- 1) fundamentarea aspectelor teoretice și metodologice a mecanismului de conformare voluntară a contribuabililor ca parte integrantă a managementului administrării fiscale;
- 2) introducerea în lexiconul economic a semnificației termenului de management al administrării fiscale;
- 3) redimensionarea operațională și organizatorică a procesului de conformare voluntară cu scopul combaterii evaziunii fiscale;
- 4) identificarea a trei nivele operaționale de gestiune managerială al sistemului fiscal, care ar avantaja Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova în proces de conformare voluntară a contribuabililor;
- 5) elaborarea modelului econometric care prevede impunerea în progresie simplă și în progresie compusă a veniturilor persoanelor fizice;
- 6) preluarea, ajustarea și transpunerea în practică a experienței țărilor membre UE cu privire la mecanismele de conformare voluntară a contribuabililor.

**Problema științifică importantă soluționată în teza de doctorat rezidă în:** reliefaarea și fundamentarea din punct de vedere științifico-practic și metodologic a unei game variate de soluții de creștere a gradului de conformare voluntară a contribuabililor prin intermediul a trei instrumente operaționale: introducerea unui program operațional de identificare, monitorizare și gestionare a

riscurilor de neconformare fiscală; aplicarea tratamentului fiscal diferențiat în dependență de natura contribuabilului; utilizarea soluțiilor digitale integrate care facilitează conformarea fiscală. Odată cu implementarea acestor instrumente operaționale va fi necesară revizuirea anumitor procese în cadrul SFS, care în consecință ar reduce: evaziunea fiscală, fraudă fiscală, eludarea fiscală și decalajul fiscal, ar diminua arieratele fiscale și ar crește gradul de civismului fiscal în rândul contribuabililor.

**Rezultatele principale noi pentru știință și practică** constau în avansarea unei noi direcții de cercetare în domeniul managementului administrării fiscale, care se concentrează pe abordarea complexă și sistemică a procesului de conformare voluntară a contribuabililor. Această abordare aduce în prim-plan înțelegerea factorilor și mecanismelor care stau la baza deciziilor contribuabililor de a respecta legislația fiscală, facilitând astfel elaborarea de strategii și politici eficiente în gestionarea fiscală, ca parte integrantă a Strategiei de Dezvoltare și Modernizare Instituțională a Serviciului Fiscal de Stat, fiind identificate oportunități reale, capabile să asigure diminuarea evaziunii și fraudei fiscale ca pericol eminent în asigurarea veniturilor la Bugetul Public Național. Această cercetare a condus la obținerea rezultatelor principal noi pentru știință și practică.

#### **Rezultate principal noi pentru știință obținute**

- a fost dezvoltată baza conceptual-metodologică a managementului administrării fiscale prin prisma conformării voluntare;
- a fost estimată eficacitatea componentelor majore ale managementului instituțional;
- a fost formulată noțiunea de fraudă fiscală, care fiind omniprezentă în lexiconul economic al țării, nu se găsește în nici un act normativ din Republica Moldova;
- au fost identificate cele mai eficace și eficiente tratamente pentru creșterea gradului de conformare a contribuabililor;
- a fost argumentat din punct de vedere științific interdependența între nivelul presiunii fiscale și gradul de conformare voluntară a contribuabililor.

#### **Rezultate principal noi pentru practică obținute**

- au fost identificate deficiențele majore cu care se confruntă managementul instituțional în realizarea procesului de conformare voluntară a contribuabililor și au fost propuse soluții viabile privind depășirea acestor obstacole;
- a fost realizată caracteristica distinctivă între paradisurile fiscale și centrele financiare offshore, zone care contribuie la eludarea fiscală, diminuând astfel procesul de conformare voluntară a contribuabililor;

- a fost reflectate etapele de gestionare a riscurilor de conformare voluntară pentru a combate neconformarea fiscală;
- a fost demonstrată fiabilitatea procesului de conformare voluntară, drept consecință fiind, creșterea veniturilor la Bugetul Public Național.

### **Aprobarea rezultatelor lucrării**

Ideile fundamentale și aprobarea rezultatelor științifice obținute de autor în cadrul temei de cercetare, au fost expuse și implementate parțial în **12 lucrări științifice** publicate, inclusiv:

- 1) **un articol** în Analele Universității Ovidius din Constanța, România, categoria B+;
- 2) **3 articole** mono-autor și **un articol** de co-autor în reviste din Registrul Național ale revistelor de profil, categoria B;
- 3) **5 articole** de co-autor și **un articol** în mono-autor în lucrările conferințelor și altor manifestări științifice, incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate în Republica Moldova;
- 4) **un articol** ca co-autor în studii științifice și ediții documentare;
- 5) participarea în diverse grupuri de lucru ce țin de conformarea voluntară a contribuabililor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

### **Suportul informațional al cercetării**

În procesul de elaborare a tezei de doctorat, autorul a consultat o serie de surse bibliografice, după cum urmează:

- ✓ o gamă variată a literaturii de specialitate în limbile română, engleză, franceză și rusă;
- ✓ materiale prezentate de Ministerul Finanțelor Republicii Moldova, Serviciul Fiscal de Stat și Biroul Național de Statistică;
- ✓ legislația națională și europeană;
- ✓ investigații proprii;
- ✓ resurse informaționale accesibile în internet.

### **Sumarul compartimentelor tezei**

Teza are o structură clasică fiind constituită din: adnotări în limbile română, rusă și engleză, lista abrevierilor, lista tabelor, lista figurilor, introducere, trei capitole, concluzii generale, propuneri și recomandări, bibliografia din **157 surse**. Conținutul este expus pe **146 de pagini** text de bază, conține **24 de tabele, 16 figuri, 5 formule și 10 anexe**.

În **Introducere** este argumentată actualitatea și importanța temei de cercetare pentru Republica Moldova, este reflectat scopul și obiectivele cercetării, este elucidat subiectul și obiectul cercetării, sunt justificate metodele cercetării științifice alese, gradul de studiere a temei, precum și ipotezele care au stat la baza cercetării respective. Tot aici este descrisă noutatea și originalitatea

științifică a rezultatelor obținute, rezultatele noi pentru știință și practică, aprobarea rezultatelor lucrării, suportul informațional al cercetării, sumarul compartimentelor tezei.

În *primul capitol*, „**Fundamente teoretice privind managementul administrării fiscale la etapa contemporană**”, s-a descris evoluția raporturilor fiscale din diverse perioade ale omenirii, a fost elucidat rolul impozitelor în asigurarea funcționalității unui stat, s-a prefigurat stadiul cunoașterii fiscalității ca instrument de intervenție a statului în economie. Un accent deosebit s-a pus pe studierea materialelor științifice publicate de diverși autori pe tema fiscalității și managementului administrării fiscale. În baza studierii literaturii de specialitate, autorul a făcut o sinteză a materialului și a identificat principalele tendințe care se atestă în domeniul cercetat. Luând în considerare rolul finanțelor publice la influențarea mecanismelor economice ale statului, autorul caracterizează componentele care participă la formarea Bugetului Public Național, descrie structura veniturilor și cheltuielilor, analizează politica economică a statului. Capitolul continuă cu elucidarea rolului fiscalității ca instrument eficient în serviciul statului, precum și cu sistematizarea impozitelor, care generează venituri bugetare cu caracter fiscal.

În *capitolul doi*, „**Eficientizarea modului de administrare fiscală prin trecerea etapizată la conformarea voluntară a contribuabililor**”, autorul prezintă informație cu privire la managementul riscurilor care sunt atribuite procesului de conformare voluntară a contribuabililor, descrie procedeele care sunt utilizate de către Serviciul Fiscal de Stat în implementarea și coordonarea mecanismului de conformare, analizează etapele de monitorizare a riscurilor, reflectă asupra organizării procesului de conformare voluntară a persoanelor fizice prin intermediul metodelor indirecte de determinare a obligațiilor fiscale. Un rol important în acest capitol, îi revine analizei simulatorii prin metoda econometrică a determinării impozitului pe venit datorat bugetului de stat prin progresie simplă și progresie compusă, având ca suport de calcul presiune fiscală în baza a două cote de impozitare. În continuare, autorul cercetează impactul centrelor financiare offshore asupra eludării fiscale, fiind analizate metodele de optimizare fiscală, care stau la baza motivației agenților economici de a opera cu paradisurile fiscale. Capitolul se finalizează cu caracteristica nivelurilor operaționale de gestiune managerială al sistemului fiscal, care în opinia autorului, ar avantaja Serviciul Fiscal de Stat în proces de conformare voluntară a contribuabililor.

În *capitolul trei*, „**Capitolul III, „Restructurarea strategică a procedurilor și tacticilor instituționale privind conformarea voluntară**”, este abordată problematica determinării nivelului optim al presiunii fiscale ca condiție obligatorie de conformare voluntară a contribuabililor, fiind totodată caracterizați indicatorii de stare și indicatorii de efect a fiscalității. Pentru raționalizarea politicilor strategice de administrare fiscală, autorul a argumentat necesitatea modernizării instituționale ca opțiune obligatorie a managementului schimbării, efectul scontat

fiind consolidarea capacităților organizaționale. Capitolul respectiv continuă cu reflectare practicii internaționale a țărilor europene, care au atins anumite performanțe la compartimentul conformare voluntară a contribuabililor. Concluzia principală ce se desprinde din acest capitol, se referă la tehnologiile informatice avansate, care pot facilita și motiva contribuabilii să se conformeze fiscal, datorită simplificării procedurilor de raportare.

În *Concluzii generale, propuneri și recomandări*, este prezentată sinteza rezultatelor obținute în teză, reflecțiile autorului asupra temei de cercetare, precum și propunerile și recomandările înaintate, care ar putea avea efect benefic asupra îmbunătățirii modului de conformare voluntară a contribuabililor.

**Cuvinte – cheie:** management, administrare fiscală, gestiune fiscală, conformare fiscală voluntară, prelevări fiscale, riscuri fiscale, fraudă fiscală, evaziune fiscală, strategie fiscală, paradisuri fiscale, centre offshore, tehnologii informatice.

# **CAPITOLUL I. FUNDAMENTE TEORETICE PRIVIND MANAGEMENTUL ADMINISTRĂRII FISCALE LA ETAPA CONTEMPORANĂ**

## **1.1. Considerațiuni generale privind constituirea conceptelor științifice ale raporturilor fiscale**

Transformările în cadrul relațiilor fiscale își au evoluția încă din vremurile antice, care se conturau și se configura în diverse modalități de percepere. Achitarea acestora putea să revină sub forma unor rituri cu conotații religioase, precum jertfe și daruri, în contextul relației dintre stăpân și supus.

Stadiul de cunoaștere și înțelegere a procesului fiscal își are originile în primele lucrări ale fiziocraților, iar liberalismul economic este recunoscut ca „fiind curentul de gândire care a marcat istoria teoriei și practicii economice”[65, pag.72].

În intervalul temporal cuprins între anii 1750-1780, curentul liberal s-a evidențiat prin perspectiva sa asupra vieții economice, concentrându-se asupra aspectelor precum producție, resurse naturale și, nu în ultimul rând, instituțiile sociale.

În perioada clasicismului, literatura economică susține că toate sursele de venit trebuie impozitate, iar impozitul este o obligație a tuturor cetățenilor statului.

Conceptele științifice despre impozite, ca obiect al deciziilor administrative, sunt reflectate în toate teoriile fiscale. „Dezvoltarea evoluționistă a avut loc concomitent cu dezvoltarea diferitor direcții ale rațiunii economice, care reflectă schimbările în relațiile de producție și nivelul de participare a statului în procesul de reproducție”[75]. În cultura fiscală, conceptului de „fiscalitate” i-au fost atribuite multiple valențe de natură: lingvistică, psihologică, economică și juridică.

Importanța naturii umane în dezvoltarea teoriilor economice este evidențiată pe tot parcursul evoluției acestora, în operele unor mari gânditori precum T. Hobbes, F. Locke, A. Smith și G. Akerlof.

Hobbes și Locke au fost pionieri în fundamentarea puterii statului pe principiile intrinseci naturii umane. Ei au analizat în detaliu fenomenele sociale și au formulat două principii fundamentale ce guvernează acțiunile fizice și spirituale ale omului: principiul utilității și principiul asocierii ideilor.

Într-o perspectivă filozofică, Adam Smith, în lucrarea sa „Teoria sentimentelor morale”, este recunoscut pentru asocierea dintre moralitate și componenta economică. Autorul susține că,

„ordinea naturală” se instaurează „*prin jocul liber al pasiunilor umane, presupunând că autoritatea publică nu pune obstacole*” [78, pag.62].

Continuând logica expunerii a clasicului de origine scoțiană, sursele primare de formare a veniturilor sunt: salariul, profitul și renta. În acest context, strategiile de obținere a resurselor necesare pentru funcționarea aparatului de stat erau concepute conform principiului neutralității fiscale. Potrivit gândirii lui Adam Smith, acest principiu exprima „*indiferența impozitului față de structurile economice ale mijloacelor de producție*” [78]. De asemenea, perceperea impozitelor nu ar fi trebuit să afecteze mecanismul de formare a prețurilor, relațiile economico-sociale sau echilibrul dintre veniturile și cheltuielile statului, considerate a fi cerințe fundamentale ale gestionării finanțelor publice.

Prin publicarea lucrării „*Avuția națiunilor*”, Adam Smith a subliniat legătura strânsă dintre legiuitor și individ. Această lucrare susține ideea că legiuitorul trebuie să ia măsuri pentru a asigura veniturile cetățenilor, astfel încât societatea să poată procura resursele necesare întreținerii și funcționării serviciilor publice [76].

Laureat al Premiului Nobel (2001), George Akerlof în lucrarea „*Economics and identity*”, înglobează într-un model economic componentele sociologice și psihologice ale identității persoanei. Raționamentul modelului sunt doi dintre factorii care pot influența rezultatele economice [97].

În lucrarea sa, „*Evoluția gândirii economice*” [71, pag.135-136], Gheorghe Popescu a analizat cele patru principii ale fiscalității, descrise de Adam Smith „*Despre venitul suveranului sau al statului*”. Atenția autorului este concentrată asupra veniturilor, cheltuielilor și a datoriei publice a statului. Astfel, în perimetrul abordării acestui subiect, Adam Smith menționează că, stabilirea și prelevarea impozitelor, trebuie să se realizeze în condiții de:

1. ***Egalitate***, în consecință, impozitul se percepe proporțional cu capacitatea de plată a indivizilor.
2. ***Certitudine***, impunerea în condițiile legii și nu în mod arbitrar.
3. ***Comoditate***, presupune ca modalitatea și perioadele de plată să fie convenabile cetățenilor.
4. ***Economie***, cu alte cuvinte, prelevările trebuie reduse la minimumul compatibil cu nevoile statului.

Demersul științific conturat de Adam Smith și predecesorii săi, atribuie fiscalității un spațiu de manevră foarte mare, și oferă specialiștilor în domeniu, posibilitatea de a defini acest concept.

Jean-Luc Mathieu în anul 1999, în lucrarea sa „*La politique fiscale*”, consemnează faptul că, „*fiscalitatea este un instrument eficient în serviciul unui stat, care se traduce printr-o anumită*



*viziune asupra vieții în comun, organizată de către componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice, pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea unor resurse financiare” [132].*

Ca urmare, Adolph Wagner, pornind de la ideea că inițiativele individuale sunt motorul activității economice, a construit un sistem de redistribuire a veniturilor prin intermediul unor instrumente fiscale specifice.

Practic, în opinia sa, rolul statului în activitatea economică este cel al unui „*regulator al repartiției, iar prin organizarea juridică a circulației, își garantează și își asigură mijloacele de participare directă la producția bunurilor*” [137].

În urma unei analize ample, economistul german reușește să evidențieze că relația dintre stat și sectorul economic este dinamică și relativă. Acest cadru oferă posibilitatea formulării unei „legi” a extinderii continue a activităților statului, manifestată prin creșterea efectivă a cheltuielilor publice, fundamentată pe creșterea produsului intern brut și redistribuirea acestuia către autoritățile publice.

Analizele realizate în perioada clasicismului sunt extinse și îmbogățite prin sinteza neoclasică a teoriei fiscale. Noile perspective teoretice aduc în discuție concepte inovatoare, precum echilibrul economic sau factorii de stabilizare automată.

Despre echilibrul general, Leon Walras menționa că acesta poate fi atins în condițiile date de existența unei concurențe perfecte [103]. Această situație se fundamentează, conform paradigmei elaborate de cercetătorul francez, pe o economie ce utilizează capitalurile funciare, personale și mobiliare. Aceste resurse sunt plasate în contextul unei piețe pentru bunuri finale și servicii productive.

Folosind raționamentele matematice, Walras „*observă că atunci când oferta este egală cu cererea, pe ambele piețe și pentru fiecare bun sau serviciu se obține o stare de echilibru general.*

*Adiacent accepțiunii lui Walras, teoria echilibrului economic general este dezvoltată și de Vilfredo Pareto. Acesta studiază condițiile reale ale atingerii echilibrului, făcând apel la economia aplicată.*

*Gândirea economică a lui V. Pareto, este călăuzită de interesul cunoașterii privind uniformitatea fenomenelor economice. Una din cele mai importante contribuții aduse dezvoltării științei economice reprezintă enunțarea a două criterii privind alocarea optimă a resurselor. Aceste criterii sunt: criteriul relativ și criteriul absolut. Ambele au ca fundament modul de distribuire a bunurilor între indivizi, astfel încât orice nouă modificare a alocării să conducă spre atingerea unui optim al bunăstării colectivității” [134].*

Semnificația fiscal-bugetar sugerată de aceste criterii indică faptul că sarcinile fiscale excesive duc la scăderea bunăstării comunității, deoarece impactul advers al constrângerilor fiscale nu poate fi complet compensat de efectele pozitive provenite din serviciile furnizate de autoritățile publice.

Extinzând linia argumentației, explorarea noastră continuă prin familiarizarea cu teoriile neoclasiche ale echilibrului, evidențiind modelul keynesian. Studiul realizat de John Maynard Keynes a fost motivat de criza economică instalată în perioada 1929-1933, determinând o necesitate de reformare a gândirii economice de atunci. În acest cadru, teoriile dezvoltate de Keynes subliniază importanța și rolul intervenției statului în economie.

Din perspectiva lui Keynes, intervenția activă a statului poate reduce în mod semnificativ distorsiunile economice. În același timp, economistul susține că atingerea unui echilibru între cerere și ofertă, împreună cu implementarea coerentă a unui set de politici fiscale și bugetare, cum ar fi adoptarea unei politici fiscale relaxante și a unei politici bugetare expansiv, contribuie esențial la stimularea creșterii economice.

De asemenea, în concepția lui Keynes *„utilizarea unei politici fiscale discreționare va afecta în mod direct veniturile curente atunci când piața se confruntă cu o rigiditate a prețurilor, un surplus de capacitate și existența unei constrângeri de lichiditate a entităților economice, dar și a gospodăriilor”* [111], [42].

Keynes a utilizat instrumentele politicii fiscale și bugetare pentru a-și construi teoriile și modelele. El a considerat că impozitele, cheltuielile publice și deficitul bugetar au o influență directă asupra economisirii, investițiilor și șomajului.

Pentru a ilustra modul în care statul poate influența echilibrul sau dezechilibrul economic, Keynes introduce în expunerea sa instrumente fiscale. Prin multiplicarea ofertei prin intermediul cheltuielilor publice și ajustarea elementelor precum impozitele, taxele etc., se poate declanșa un proces de multiplicare a veniturilor.

Concluziile analizei realizate de Keynes evidențiază că efectele stimulative ale cheltuielilor publice sunt mai pronunțate atunci când acestea sunt finanțate prin împrumuturi sau prin măsuri de natură monetară, în comparație cu creșterea fiscalității.

Concepția cu privire la rolul intervenționist al statului, formulată de economistul J.M.Keynes, și-a găsit adepți în întreaga lume. Impozitele, taxele, cheltuielile publice au fost folosite ca instrumente pentru promovarea creșterii economice. S-au constituit noi mecanisme de funcționare a economiei de piață în care instrumentele fiscale joacă un rol destul de important.

Unii autori indică că „studiile realizate de Keynes, au fost aprofundate de profesorul american Paul Anthony Samuelson, laureat al Premiului Nobel pentru Economie în anul 1970.

În cercetările sale P.A. Samuelson de asemenea pune accent pe rolul bugetului public în asigurarea stabilității activităților economico-sociale ale perioadei moderne” [123].

Samuelson afirmă că „impozitele furnizează statului resursele necesare achiziționării de bunuri publice. Impozitele servesc, în egală măsură, la finanțarea cheltuielilor de transfer, adică a cheltuielilor destinate ajutoarelor sociale, care modifică repartitia venitului național” [60]. În consecință, modul de stabilire a obligațiilor fiscale influențează repartitia finală a veniturilor indivizilor.

Potrivit opiniei lui Samuelson, „măsurile de politică fiscală și bugetară pot să aducă modificări importante nivelului de echilibru. Astfel, aplicarea unei politici fiscal-bugetare necorespunzătoare, poate conduce la imposibilitatea evoluției ciclului economic. În caz contrar, o politică adaptată situațiilor economice conjuncturale, contribuie la atenuarea dezechilibrelor înregistrate și la restabilirea climatului de stabilitate” [79].

În contextul cercetărilor sale, sistemul stabilizatorilor fiscali automați deține o relevanță deosebită. Acțiunea stabilizatorilor automați consideră Samuelson, „contribuie la consolidarea bugetară, însă nu reprezintă soluția rezolvării absolute a dezechilibrelor” [123].

În funcție de fazele ciclului economic, nivelul impozitelor și al cheltuielilor publice poate conduce la următoarele situații, descrise în **Tabelul 1.1.**

**Tabelul 1.1. Fazele ciclului economic**

Nr/o	Fazele ciclului economic	Caracteristici
1.	Obținerea unui excedent bugetar	Această situație poate fi înregistrată în faza de creștere a ciclului economic
2.	Obținerea unui deficit bugetar	Această situație poate fi înregistrată în faza de recesiune a ciclului economic
3.	Sporirea stocului de numerar al cetățenilor	Se înregistrează în perioadele de bunăstare economică
4.	Diminuarea stocului de numerar al cetățenilor	Se înregistrează în perioadele de declin economic
5.	Intervenția politicului	Influențarea politicii bugetar fiscale, reieșind din conjunctura deciziilor de natură politică.

*Sursa: Adaptată de autor după Paul Anthony Samuelson*

Întrucât impozitele, taxele, contribuțiile reprezintă principalele canale prin care se procură partea covârșitoare a resurselor financiare publice, se poate afirma că fazele ciclului economic, care se atestă în mediul de afaceri se înscrie în aria de acoperire a finanțelor publice, completându-se astfel BPN.

Astfel, în cadrul unui ansamblu complex, ciclului economic îi revine locul cel mai important prin contribuția sa la formarea veniturilor bugetare și a veniturilor fondurilor speciale ale macrosistemului economico-social, fiind totodată luate în considerare și contribuțiile sociale ca prelevări fiscale.

Pe măsură ce viața economică și socială a devenit tot mai complexă poate fi remarcată o accentuare a rolului ciclului economic în stabilirea unei strategii bugetare eficiente și echilibrate.

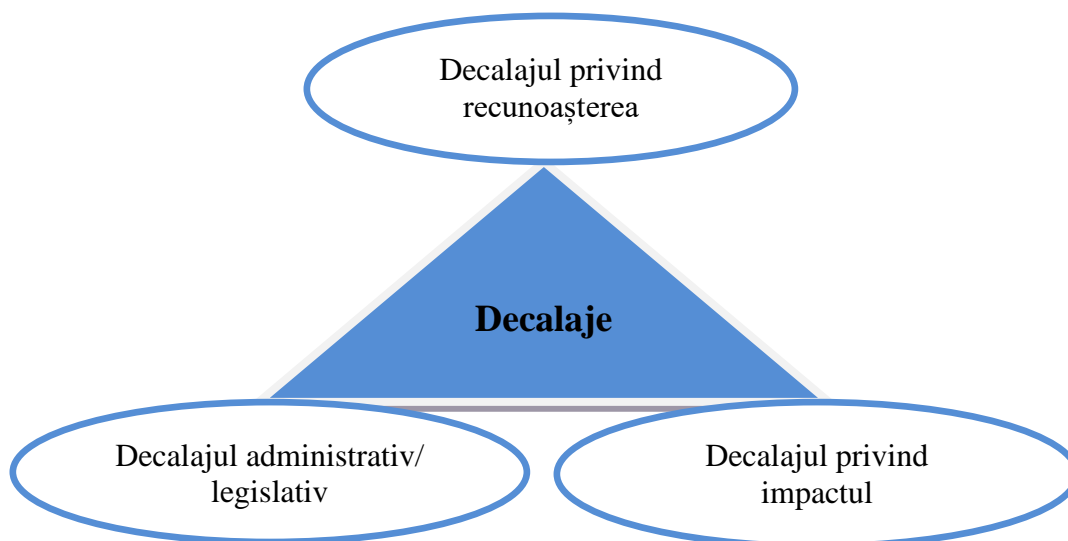
Alături de anumite strategii bugetare constând în fluctuarea cheltuielilor publice în sens invers fluctuațiilor ciclului economic, politica fiscală poate fi folosită ca mijloc de relansare a economiei în perioadele de recesiune. În lucrarea Blanchard O., Perotti R. se face referința la aspectul de relansare a economiei pe termen scurt [102].

Autorii, R. Musgrave și P. Musgrave descriu analiza veniturilor și cheltuielilor publice oferă o imagine radiografiată aferentă reacției contribuabililor precum și efectele impozitelor într-o economie de piață [116].

Teoria și practica politicii fiscale arată că pentru a fi eficientă și a reduce instabilitatea economică, aceasta trebuie să fie contra-ciclică, adică să stimuleze economia în timpul recesiunii și să o restrângă în timpul extinderii inflației.

Dar din cauza problemelor decalajelor, este foarte puțin probabil ca politica fiscală să fie vre-o dată eficientă.

În opinia profesorului universitar Tatiana Manole [50, pag.659], cele trei decalaje, care prezintă problemele majore pentru o politică fiscală eficientă, sunt prezentate în **Figura 1.1.**



**Figura 1.1. Tipurile de decalaje în fiscalitate**

*Sursa: Adaptată de autor după Tatiana Manole*

Analizând aceste decalaje putem deduce următoarele comentarii:

1. **Decalajul privind recunoașterea** – timpul necesar pentru a recunoaște că există o problemă în situația economico-financiară din țară și necesită a fi soluționată.
2. **Decalajul administrativ/legislativ** – timpul necesar pentru a pune în aplicare o politică pentru corectarea cursului economiei.

3. ***Decalajul privind impactul*** – timpul necesar pentru schimbarea politicii fiscale pentru a afecta economia.

În concluzie, sistemul fiscal modern trebuie să îndeplinească trei criterii fundamentale: echitate, eficiență și accesibilitate. Orice măsuri fiscale trebuie să urmărească maximizarea acumulării veniturilor publice și utilizarea eficientă a acestora. În același timp, aceste acțiuni trebuie să respecte drepturile și obligațiile părților implicate, respectiv ale contribuabililor și ale autorităților publice.

## **1.2. Managementul generator de performanțe instituționale în gestionarea finanțelor publice**

Finanțele au apărut pe scena vieții social-politice ca consecință a dezvoltării factorilor de producție și a relațiilor bănești, iar statul ca autoritate publică și – a atribuit misiunea de a opera și de a gestiona cu acestea.

În orice sistem social-economic din istorie, finanțele au reprezentat relații sociale cu caracter economic, care au apărut în procesul de distribuire a produsului social și, în mod special, a venitului național, fiind strâns legate de îndeplinirea funcțiilor și atribuțiilor statului.

Originea termenului „finanțe” este latină, conform specialiștilor în domeniul economic. Deși este utilizat în diverse contexte în literatura de specialitate, esența finanțelor rămâne constantă: asigurarea mecanismului economic în circuitul bani - marfă - bani.

Realizarea acestei funcții de gestiune pare a fi imposibilă fără:

- ✓ dezvoltarea unui management performant;
- ✓ resurse umane competente și bine pregătite;
- ✓ crearea unei baze financiare solide și stabile;
- ✓ reglementarea relațiilor financiare în societate;
- ✓ crearea unui mecanism financiar adecvat cerințelor cotidiene;
- ✓ asigurarea unei bune administrări fiscale.

Este indiscutabil faptul că managementul este cel mai important factor care poate contribui la atingerea performanțelor enunțate anterior. Acest fapt, poate să se manifeste, în principal, prin intermediul manierei de exercitare a funcțiilor manageriale în cadrul instituțiilor statului.

O instituție a statului care cheltuie resurse financiare, umane, materiale și informaționale ca să dezvolte planuri strategice de dezvoltare, are nevoie de angajați competenți, înzestrați cu experiență managerială solidă, care să înțeleagă importanța previziunii, principiile planificării, tipologia organizării, specificul coordonării, mecanismul antrenării, formula motivării, procesul controlului și particularitățile evaluării.

Experții în management consideră că „*managementul unei organizații sau al unei instituții determină un anumit nivel al performanțelor economice, direct sau indirect, prin intermediul performanțelor manageriale, care, în cea mai mare parte a cazurilor, se implică plenar*” [94], [70], [13], [14], [25], [74], [16].

Cu referire la obiectul cercetării, **autorul prezentei lucrări** consideră că „*managementul administrării fiscale reprezintă planificarea procesului de colectare eficientă a taxelor și impozitelor aferente Bugetului Public Național în cadrul instituției fiscale, utilizând organizarea ca mecanism operațional de gestiune, coordonarea ca proces de armonizare a deciziilor angajaților, antrenarea ca element de atribuire al sarcinilor funcționarilor fiscali, fiind luați în calcul factorii motivaționali, controlul și evaluarea ca modalitate de depistare cauzală a abaterilor de la obiectivele stabilite*”.

Acest concept implică o abordare operațională și organizațională multidimensională în procesul de colectare a veniturilor fiscale, fiind respectată în același timp atât legislația fiscală, cât și drepturile contribuabililor. Prin abordarea unei astfel de gestionări, guvernele pot asigura o bază solidă de acumulare a finanțelor publice, necesare susținerii unei dezvoltări socio-economice durabile.

Elementul determinant al managementului administrării fiscale îl reprezintă acel „**optim fiscal**”, care îl pot suporta contribuabilii. În cazul în care „optimul fiscal” va fi stabilit de către factorii de decizie în mod argumentat, fără careva presiuni majore asupra mediului de afaceri, atunci contribuabilii nu vor mai căuta căi de evitare de plată a impozitelor și taxelor.

Sporul de eficiență rezultă și din amplificarea funcționalității globale a instituțiilor statului, generată de raționalizarea ansamblului de conexiuni decizionale, informaționale și organizaționale, reflectate prin creșterea performanțelor funcționarilor publici.

Mecanismul actual de impunere fiscală necesită a fi îmbunătățit. Concluzia reiese din faptul că, toți contribuabilii sunt tratați practic identic. Nu există criterii clare de diferențiere pentru acei contribuabili care au o rată mai mare de conformare voluntară.

Ca continuare a celor expuse, statul ca autoritate publică, în opinia autorului are sarcina de a realiza cinci activități importante ca să fie funcțional și anume:

- să aprobe o politică fiscală rațională și echilibrată;
- să creeze un mecanism de administrare fiscală eficient;
- să țină o evidență strictă a contribuabililor pasibili de evaziune fiscală;
- să nu impună presiuni suplimentare față de contribuabilii onești și cu grad înalt de conformare voluntară;
- să optimizeze raportul cheltuieli-administrare fiscală.

Pentru ca un stat să fie funcțional, acesta are drept obiectiv finanțarea proiectele sale de ordin social, economic și politic, de rând cu cele de apărare a integrității și suveranității acestui stat. În aceste condiții, statul participă la formarea, distribuirea și redistribuirea finanțelor publice [68, pag.763].

Din punctul de vedere al analizei economice, dezvoltarea finanțelor publice este strâns legată de o concepție individualistă a societății, conform căreia statul este o instituție creată de indivizi, în scopul de a satisface nevoile pe care aceștia nu le pot satisface individual. Din acest motiv, finanțele publice constituie o prelungire în sfera sectorului public a teoriei economice elaborate cu privire la piață [40, pag.391].

Din aceste considerente, finanțele publice constituie un domeniu specific al economiei naționale, care acoperă înainte de toate cheltuielile de finanțare a sectorului public.

Una dintre caracteristicile specifice a managementului finanțelor publice constă în aceea, că ele tratează o instituție precum este statul, care reprezintă un instrument principal de organizare politică, economică și administrativă, prin intermediul căruia se exercită funcționalitatea sistemului social și sunt reglementate relațiile dintre oameni.

Ceea ce interesează în mod deosebit nu numai teoria, ci și practica managerială din Republica Moldova sunt performanțele instituționale, fără de care nu este posibilă obținerea de performanțe economice și financiare. Condiționările unanim recunoscute de specialiști în acest perimetru de preocupări științifice sunt arhicunoscute: numai un management performant, exercitat de funcționari publici calificați, este capabil de rezultate bune, generatoare de eficiență și eficacitate crescută.

Opinia noastră cu referire la performanțele instituționale este tratată prin prisma rezultatelor obținute, care imprimă eficiența și eficacitatea instituțiilor statului în proces de administrare fiscală.

Eficiența managementului în sens larg, poate fi determinată în funcție de eforturile și rezultatele obținute, ca consecință a funcționalității instituțiilor statului.

La nivelul componentei metodologice a managementului instituțional, instrumentarul managerial de organizare: stabilirea activităților care trebuie executate, gruparea acestora pe subdiviziuni instituționale, desemnarea executorilor etc., de asemenea poate fi determinant în gestiunea eficace a instituției fiscale.

Așadar, putem invoca eficacitatea instrumentarului managerial și a elementelor metodologice utilizate în management pentru derularea unor demersuri complexe de modernizare a parametrilor funcționali instituționali.

Maniera de evidențierea a influențelor exercitate de management asupra finanțelor publice ne permite să abordăm cu maximă exactitate corelațiile interdependente a componentelor procesuale și structurale, care sunt strict necesare realizării obiectivelor instituționale.

Caracterul complex al studiului care reflectă finanțele publice prin intermediul managementului instituțional, ne permite să analizăm expresia unui ansamblu de relații economice de repartitie, ce se desfășoară în formă bănească între stat și cetățenii săi. Cetățenii statului implicați în business sau în alte activități lucrative au obligația civică de a efectua prelevări de mijloace financiare în folosul statului, pentru satisfacerea necesităților publice.

Totodată, finanțele publice participă la formarea și utilizarea fondurilor bănești ale statului, având la bază existența a două condiții:

1. dezvoltarea relațiilor bănești, astfel încât să fie posibilă formarea și utilizarea resurselor statului în formă bănească;
2. realizarea și implementarea sarcinilor pe care statul și le asumă.

Este important să accentuăm că finanțele publice exprimă relațiile social-economice în bani, care apar în procesul repartitiei **Produsului Intern Brut** (PIB) în legătură cu formarea și repartizarea resurselor necesare statului pentru îndeplinirea funcțiilor sale [38].

Economistul-cercetător român Toma Mihai definește finanțele astfel: „*finanțele reprezintă un anumit tip de relații de repartitie a produsului social și în special a venitului național, concretizate în transferuri bănești de la agenții economici, instituții și persoane fizice către bugetul statului, de la bugetul statului către agenții economici, instituții sau persoane fizice, precum și între agenții economici, între instituții și chiar în interiorul diverselor structuri economice, cu prilejul formării sau utilizării diverselor fonduri*” [86, pag.3], [145].

Expertul în fiscalitate Ioan Talpoș definește finanțele publice ca „*expresia unui ansamblu de relații economice de repartitie, ce se desfășoară în formă bănească între stat și o pluralitate de subiecți, persoane fizice și persoane juridice – care presupun realizarea unor transferuri de valoare fără un echivalent direct și imediat, în dublu sens, ca urmare a voinței unice a statului, având drept scop satisfacerea nevoilor publice*” [82, pag.24].

**Autorul prezentei cercetări** este de părerea că „*finanțele publice reprezintă mijloacele de intervenție a statului în economie, care se formează din prelevările fiscale și non-fiscale, în scopul satisfacerii necesităților generale ale societății*”.

**Legea nr. 181** cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar fiscale, definește *finanțe publice* ca „*ansamblu al relațiilor economice aferente formării și administrării resurselor bugetelor componente ale bugetului public național, a datoriei de stat, datoriei unităților administrativ-teritoriale și a altor active publice*” [45].



Dacă analizăm legislația națională la acest subiect, atunci constatăm că finanțele publice cuprind totalitatea resurselor financiare acumulate în numele statului și distribuite de către stat pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor sale.

Cu referire la Legea 181/2014, „*veniturile bugetare*” se formează din:

- a) *impozite și taxe;*
- b) *contribuții de asigurări sociale de stat și prime de asigurări obligatorii de asistență medicală;*
- c) *granturi pentru susținerea bugetului și pentru proiectele finanțate din surse externe;*
- d) *alte venituri prevăzute de legislație* [45].

Ca totalizare a celor relatate, putem deduce, că mobilizarea și repartizarea de către stat a resurselor bănești de care acesta are nevoie se realizează în procesul de repartizare a PIB-ului, prin intermediul unor instrumente specifice și într-un cadru juridic adecvat, în scopul satisfacerii necesităților sociale ale societății și al influențării activităților economice.

Pentru statele moderne, finanțele publice nu mai reprezintă doar un instrument pentru acoperirea cheltuielilor, ci au evoluat către un rol mult mai amplu: un mijloc de intervenție activă în economie. Astfel, preocuparea centrală a specialiștilor constă în studierea instrumentelor prin care statul își poate exercita influența asupra vieții economice și a relațiilor sociale, prin intermediul proceselor economice. De la analiza metodelor de acoperire a cheltuielilor publice, domeniul de cercetare s-a extins semnificativ către analiza instrumentelor de intervenție a statului, utilizând atât cheltuielile, cât și veniturile [54, pag.22].

Trebuie de specificat, că buna desfășurare a activității economice, în oricare stat, depinde de nivelul resurselor financiare și de gradul de acoperire a necesităților naționale din fondurile disponibile.

Pe măsură ce mediul economic se dezvoltă, devine tot mai evidentă necesitatea intervenției statului în economie. Această intervenție este esențială pentru a preveni și atenua dezechilibrele economice, a reduce discrepanțele majore din ciclurile de dezvoltare și a asigura o creștere stabilă și durabilă. În acest context, legile economice capătă noi valențe, iar elaborarea unor bugete echilibrate devine o problemă crucială.

Echilibrarea bugetului presupune dimensionarea rațională a cheltuielilor în raport cu veniturile disponibile. Obiectivul este de a obține un rezultat final cât mai apropiat de starea de echilibru [79, pag.71].

Statul, în calitate de autoritate publică, își exercită influența asupra tuturor domeniilor economice. Această influență se manifestă în diverse arii, cum ar fi investițiile, producția materială, consumul de bunuri și servicii, formarea și repartizarea PIB, comerțul exterior etc.

Pe lângă rolul său reglator, statul participă activ la viața economică și ca agent economic. În această calitate, statul acționează ca producător și consumator de bunuri și servicii, achiziționând resursele necesare pentru satisfacerea nevoilor sociale. De asemenea, statul poate influența selectiv activitatea economică prin finanțarea unor proiecte din resurse publice, prin crearea de întreprinderi de stat care generează venituri la bugetul statului ca rezultat al activității lor economice.

Cu toate acestea, economia publică a unei țări prin dimensiunea și complexitatea acesteia nu-și poate desfășura activitatea fără să-și elaboreze un program economic, pe timp determinat, care să se reflecte într-un document financiar materializat, cum este BPN, în care să se prevadă veniturile și cheltuielile unei anumite perioade. În același timp, și activitățile private cu finalitate economică sau socială au la bază un sistem de programare și de evidențiere a veniturilor proprii, pentru a se putea dimensiona eficiența și perspectiva activității respective și a volumului de cheltuieli necesare.

În opinia autorului, *eficiența* constă în identificarea, implementarea și punerea în aplicare a instrumentelor manageriale, capabile să direcționeze activitatea instituțională spre obținerea unui randament performant. În acest sens, eficiența condiționează obținerea rezultatelor dorite prin minimizarea de costuri.

Literatura de specialitate abundă în ceea ce privește definirea eficienței. Astfel, cunoscutul specialist american Peter Drucker în celebra sa lucrare „Despre decizie și eficacitate” [31], menționează că a fi eficient înseamnă „*a face bine lucrurile care trebuie*”, în timp ce Ovidiu Nicolescu precizează că „*amplificarea eficienței manageriale presupune îmbunătățirea raportului venituri-costuri, reflectată în sporirea valorii adăugate, a venitului net și a profitului*” [58].

Fiind o parte a sistemului de relații economice generale, finanțele publice au un specific al lor. Specificul acestora constă în aceea, că ele apar în rezultatul circulației banilor în cadrul economiilor naționale.

În opinia profesorului universitar Tatiana Manole, pentru a constata că relațiile economice bazate pe relații bănești să fie considerate finanțe, este necesar să întrunească anumite atribuții, și anume [50, pag.86]:

1. transferurile financiare se bazează pe lege și sunt organizate conform legii;
2. transferurile se efectuează în formă bănească de la persoane fizice sau juridice la fondurile ce se constituie la dispoziția statului;
3. transferurile de mijloace bănești la fondurile ce se constituie la dispoziția statului se efectuează, de regulă, fără contraprestație directă și nemijlocită și sunt definitive;

4. o prestație indirectă, mijlocită din partea statului există, de exemplu: sumele primite de la buget de către unii indivizi cu titlu de alocație de stat pentru copii, pensie de asigurări sociale etc., nu are o legătură directă cu impozitul plătit de acesta;
5. aceste fonduri sunt destinate beneficiarilor conform unor criterii sociale;
6. transferurile financiare sunt nerambursabile;
7. cei care nu-și onorează obligațiile față de buget sunt sancționați și pedepsiți conform legii.

În consecință, fluxurile bănești formate apar ca purtătoare ale interacțiunilor financiare. Dar nu toate mijloacele financiare, apărute în procesul mișcării fluxurilor bănești pot fi atribuite la finanțele publice. Pot fi atribuite la finanțele publice numai acele mijloace, care fac obiectul cheltuielilor bugetare. De aceea, în proces de stabilire a obiectivelor programului economic, trebuie să țină cont de necesitățile sociale și economice ale societății, fiind asigurată balanța economică a veniturilor și cheltuitelor bugetare.

Economia unei țări poate funcționa numai atunci când dispune de două componente importante: componenta venituri și componenta cheltuieli, iar acest mecanism poate fi realizat doar prin intermediul politicii fiscale a țării.

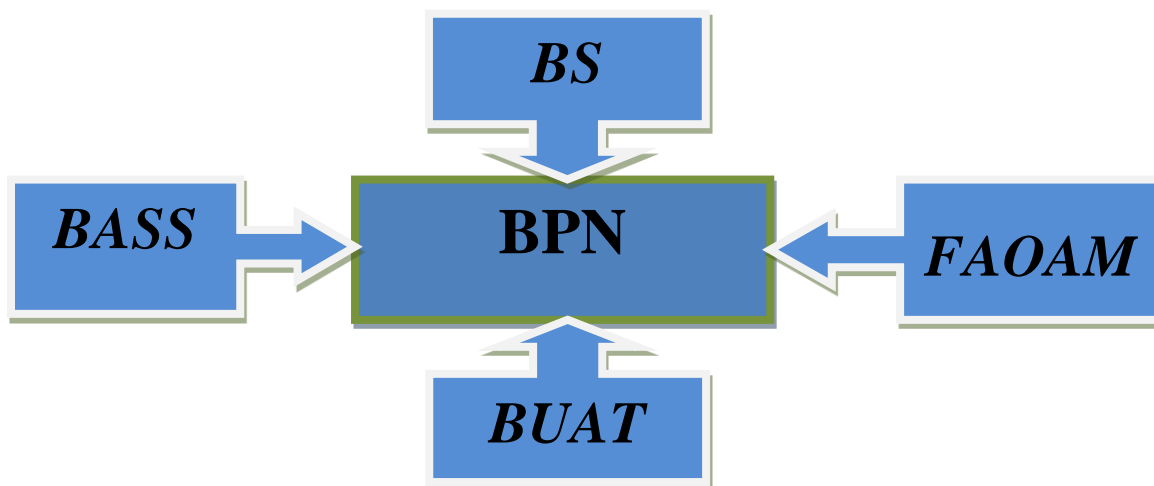
La rândul său politica fiscală poate fi implementată doar prin intermediul impozitelor și taxelor colectate, precum și prin intermediul veniturilor nefiscale, formând în consecință **BPN**.

Expertul în fiscalitate Alina-Georgiana Solomon, este de părerea că BPN, „*poate fi considerat un instrument de programare, executare și control a fondurilor bănești ale societății, precum și a modului de repartizare și efectuare a cheltuielilor publice*” [79, pag.33].

Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale stipulează că, BPN „*reprezintă totalitatea veniturilor și cheltuielilor bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală*” [45]. Acesta reprezintă o sinteză a bugetelor constituite în cadrul sistemului bugetar, cu excluderea transferurilor inter-bugetare.

După cum este menționat în lege, BPN al Republicii Moldova este format din 4 componente, reprezentate în **Figura 1.2**:

1. Bugetul de Stat (BS);
2. Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat (BASS);
3. Fondurile Asigurării Obligatorii de Asistență Medicală (FAOAM);
4. Bugetele Unităților Administrativ Teritoriale (BUAT).



**Figura 1.2. Componentele Bugetului Public Național**

*Sursa:* Elaborat de autor în baza Legii finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale [45]

Conform legislației în vigoare, în Republica Moldova, bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală formează **bugetul consolidat central**, iar bugetul unităților administrativ teritoriale cum ar fi: bugetele locale de nivelul întâi (bugetele satelor/comunelor, orașelor/municipiilor, cu excepția municipiilor Chișinău și Bălți) și bugetele locale de nivelul al doilea (bugetele raionale, bugetul central al UTAG, bugetele municipale Bălți și Chișinău), ca rezultat împreună formând **bugetul consolidat local**. Descifrarea schematică mai detaliată al **BPN** este reflectată în *Anexa 1*.

Din punct de vedere economic, BPN reflectă ansamblul documentelor din sectorul public, care contribuie la realizarea obiectivelor politicii socio-economice într-un anumit interval de timp. În *Tabelul 1.2* sunt caracterizate componentele Bugetului Public Național.

**Tabelul 1.2. Caracteristica componentelor Bugetului Public Național**

Nr.	Componentele	Caracteristica
1.	Bugetul de stat	Cuprinde toate veniturile, cheltuielile și sursele de finanțare necesare realizării funcțiilor autorităților publice centrale, cu excepția celor de asigurări sociale și de sănătate, precum și pentru stabilirea relațiilor cu alte bugete.
2.	Bugetul asigurărilor sociale de stat	Reprezintă totalitatea veniturilor, a cheltuielilor și a surselor de finanțare destinate pentru realizarea funcțiilor și gestionarea sistemului public de asigurări sociale
3.	Fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală	Însumează totalitatea veniturilor, a cheltuielilor și a surselor de finanțare destinate pentru realizarea funcțiilor și gestionarea sistemului de asigurări obligatorii de asistență medicală
4.	Bugetele unităților administrativ teritoriale	Este format din totalitatea veniturilor, a cheltuielilor și a surselor de finanțare destinate pentru realizarea funcțiilor autorităților administrației publice locale de toate nivelurile

*Sursa:* Elaborat de autor în temeiul Legii finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale[45]

Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale prevede că „Administratorii responsabili de bugete în Republica Moldova sunt următoarele instituții publice de stat:

- ❖ Bugetul de stat este administrat de către Ministerul Finanțelor (MF);
- ❖ Bugetul asigurărilor sociale de stat se administrează de către Casa Națională de Asigurări Sociale (CNAS);
- ❖ Fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală se administrează de către Compania Națională de Asigurări în Medicină (CNAM).
- ❖ Bugetele locale se administrează de către autoritățile executive locale” [45].

Cu referire la Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale putem constata că bugetele conform clasificăției bugetare, se clasifică după cum urmează:

- ✓ clasificăția organizațională;
- ✓ clasificăția programelor;
- ✓ clasificăția economică;
- ✓ clasificăția surselor;
- ✓ clasificăția funcțională.

Ministerul Finanțelor este organul central de specialitate abilitat cu dreptul de a aproba metodologia de aplicare și structura componentelor clasificăției bugetare care ulterior are obligația de a publica aceste date.

În Republica Moldova **veniturile** bugetare Conform Legii nr. 181/2014 se formează din:

- a) *impozite și taxe;*
- b) *contribuții de asigurări sociale de stat și prime de asigurări obligatorii de asistență medicală;*
- c) *granturi pentru susținerea bugetului și pentru proiectele finanțate din surse externe;*
- d) *alte venituri prevăzute de legislație.*

Tipurile și cotele impozitelor, taxelor și altor venituri bugetare, modul de administrare a acestora, precum și delimitarea lor între componentele BPN se stabilesc și se reglementează de Codul fiscal și de alte acte legislative [45].

Cea ce ține de **cheltuieli**, Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale, stipulează că acestea sunt determinate de alocațiile destinate satisfacerii necesităților societății pentru acoperirea cheltuielilor social-culturale și de cercetări științifice, acoperirea necesităților militare, dezvoltarea sectorului economic, acordarea de subvenții, întreținerea aparatului de stat, achitarea datoriei de stat etc.

Stabilirea cheltuielilor bugetare se realizează conform alocațiilor bugetare detaliate în legile/deciziile bugetare anuale. Acestea cuprind cheltuieli de personal, prestații sociale, achiziții de bunuri și servicii, subvenții și transferuri, dobânzi, cheltuieli pentru formarea activelor fixe,

precum și alte cheltuieli prevăzute de lege. Executarea cheltuielilor bugetare se realizează exclusiv prin intermediul autorităților/instituțiilor bugetare, iar repartizarea lor între componentele bugetului public național se face în baza competențelor și responsabilităților financiare stabilite de lege.

**Dacă este să analizăm** cheltuielile bugetare se determină în funcție de alocațiile bugetare specificate în legile/deciziile bugetare anuale. Acestea se împart în următoarele categorii: cheltuieli de personal, prestații sociale, cheltuieli de bunuri și servicii, subvenții și transferuri, dobânzi, cheltuieli destinate formării activelor fixe și alte cheltuieli prevăzute de legislație.

Precizăm că cheltuielile bugetare se desfășoară exclusiv prin intermediul autorităților și instituțiilor bugetare, iar distribuția acestora între diversele componente ale bugetului public național se realizează în conformitate cu competențele și responsabilitățile financiare stipulate de legislație.

Structura veniturilor și cheltuielilor în cadrul BPN, este reglementat în corespundere cu politica bugetar – fiscală a țării. În **Tabelul 1.3**, este realizată o analiză a dinamicii încasărilor pentru perioada anilor 2016-2023.

**Tabelul 1.3. Structura veniturilor și cheltuielilor în cadrul BPN**

Anul	Venituri, mln. lei	În % față de PIB	Cheltuieli, mln. lei	În % față de PIB	Deficit bugetar, mln. lei
2016	45953,9	28,90	48462,6	30,48	-2508,7
2017	53377,6	30,33	54522,4	30,98	-1144,8
2018	57995,9	30,68	59608,9	31,53	-1613,0
2019	62949,2	30,52	65975,6	31,99	-3026,4
2020	62 650,0	31,37	73 269,8	36,7	-10 619,8
2021	77 373,0	31,96	82 013,5	33,88	-4 640,5
2022	91 505,4	33,57	100 374,2	36,82	-8 868,8
2023	102299,2	32,60	117871,0	38,60	15571,8
2024	99369,9	31,00	114959,9	35,90	15590,0

**Sursa:** Elaborat de autor în baza <https://buget.mf.gov.md/ro#bpn>

În Republica Moldova potrivit Legii nr.181 cu privire la finanțele publice și responsabilității bugetar fiscale [45], anul bugetar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, deci anul bugetar coincide cu anul calendaristic.

Conform principiului anualității, veniturile bugetare neîncasate până la încheierea exercițiului bugetar la 31 decembrie, se vor încasa în contul bugetar aferent următorului an. Aceeași regulă se respectă și în cazul cheltuielilor neefectuate în cursul anului curent.

Este important să menționăm că economia publică spre deosebire de economia privată nu poate să lase nevoi nesatisfăcute, generate de lipsa mijloacelor financiare, dar nici nu poate să prevadă mai multe venituri, decât cele posibil de generat de către economia țării. Astfel, prin intermediul **BPN** se poate stabili un echilibru între necesitățile economice și sociale ale statului și mijloacele financiare cu care acesta își va acoperi cheltuielile.

Pentru a stabili acest echilibru este necesar de a fi pus în funcțiune mecanismul economic al țării, deoarece acesta se află în stinsă interdependență cu sistemul finanțelor publice. Nucleul mecanismului economic trebuie să aibă menirea de a asigura realizarea politicii economice a unui stat.

*Mecanismul economic reprezintă ansamblul metodelor și instrumentelor de conducere și/sau reglare, de către factorii de conducere a funcționării economiei naționale, împreună cu obiectivele ce guvernează această conducere și/sau reglare și întregul sistem organizațional prin intermediul căruia o efectuează* [92, pag.49].

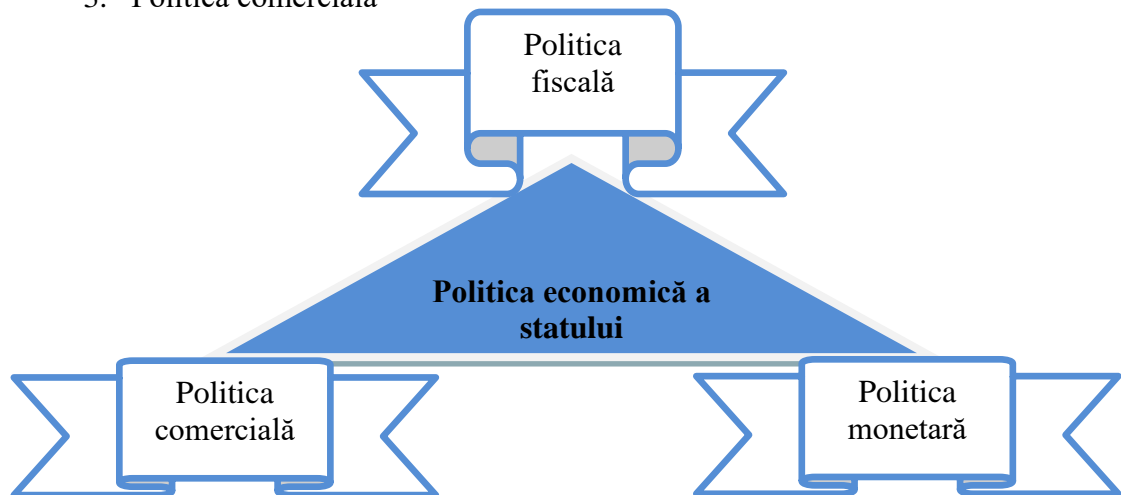
Totodată, mecanismul economic contemporan reunește „totalitatea mijloacelor bănești care se află la dispoziția unui stat și care îi sunt necesare pentru îndeplinirea sarcinilor și funcțiilor sale” [87], [96, pag.133] ele fiind constituite și utilizate în cadrul sistemului bugetar național. Din acest motiv, finanțele publice se formează pentru funcționarea administrațiilor publice centrale sau locale, și anume „unitățile instituționale, a căror activitate principală constă în a efectua operațiuni de redistribuire sau în a produce servicii comerciale pornind de la resursele provenind în majoritatea lor direct sau indirect din prelevări obligatorii” [135. Pag.27].

Autorul român Eugen Nicolaescu, atribuie politica fiscală „parte integrantă a politicii economice a oricărui stat, ce cuprinde un ansamblu de idei, strategii, instrumente care asigură modalitățile cele mai eficiente de stabilire și de percepere a veniturilor bugetare, necesare funcționării statului” [57].

Mecanismul economic reglementat de politica economică a statului se referă la acțiunile întreprinse de guvern privind funcționarea economiei naționale. Acesta cuprinde sistemul de stabilire a ratelor dobânzilor și ale deficitului bugetar, precum și piața forței de muncă, proprietatea națională și multe alte domenii de guvernare. Astfel de politici, deseori, sunt influențate de instituțiile internaționale, precum: Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială etc., precum și convingerile și politicile consecvente ale partidelor politice aflate la guvernare.

În opinia profesorului universitar Tatiana Manole, politica economică a statului poate fi realizată în trei domenii principale, reflectate în **Figura 1.3**.

1. Politica fiscală
2. Politica monetară
3. Politica comercială



**Figura 1.3. Politica economică a statului**

*Sursa: Elaborată de autor în baza sursei [50, pag.109]*

Pentru a fi mai expliciti în cele relatate, prezentăm în **Anexa 2**, caracteristica politicii economice a statului prin prisma celor trei domenii principale: politica fiscală, politica monetară, politica comercială.

Ca totalizare a celor menționate, putem deduce, că nici un stat nu poate funcționa fără un BPN echilibrat, fără un mecanism financiar dezvoltat, fără o administrare fiscală eficientă. Problema-cheie a statului rămâne a fi asigurarea necesarului de mijloace financiare, pentru ași onora obiectivele sale economice și sociale. Astfel, eficacitatea încasărilor depinde în mare măsură de raționalitatea politicii bugetar fiscale, de efortul depus de către SFS în colectarea taxelor și impozitelor și a contribuțiilor, precum și de mecanismul economic creat în statul respectiv.

### **1.3. Gestiunea fiscală ca instrument eficient în serviciul statului**

Evoluția omenirii a determinat o organizare unitară a vieții. Această schimbare a fost cauzată de factori precum creșterea necesităților economice comune, nevoia de protecție socială și de apărare. Toate acestea au condus la centralizarea puterii politice și economice la nivel statal.

Această viziune istorică a pus bazele dezvoltării conceptului de fiscalitate sau gestiune fiscală. Descrierile doctrinarilor și autoritatea științifică dobândită de domeniul fiscal-bugetar conferă legitimitate rolului economic al statului.

Necesitatea intervenției statului în procesele economice a devenit din ce în ce mai vădită odată cu creșterea necesităților sociale, economice și militare. Astfel, în scopul prevenirii și



atenuării dezechilibrelor economice, sociale și a celor militare, raționamentul fenomenului fiscal a permis crearea mecanismului de formare, distribuire și redistribuire a resurselor financiare publice.

Coordonat de ideea că la baza activității economice stă inițiativa privată și cea publică, economistul german Adolph Wagner dezvoltă propriul sistem de redistribuire a veniturilor prin utilizarea câtorva instrumente specifice de gestiune fiscală. În opinia acestuia, statul trebuie să joace un rol activ în economie, în calitate de *„regulator al repartiției, iar prin organizarea juridică a circulației, își garantează și își asigură mijloacele de participare directă la producția bunurilor”* [72, pag.473].

Prin analiza sa amplă, Wagner evidențiază natura dinamică și relativă a relației dintre stat și economie. Această perspectivă îi permite să formuleze „legea” extinderii continue a rolului statului, concretizată prin creșterea reală a cheltuielilor publice. Această creștere se bazează pe evoluția PIB și pe redistribuirea resurselor către autoritățile publice.

În acest sens, Wagner prezintă principalele componente ale fiscalității unui stat. Astfel, conceptului de *„gestiune fiscală”*, i-au fost atribuite multiple valențe, fie de natură economică sau juridică, fie de natură lingvistică sau psihologică.

Jean Mathieu în lucrarea sa *„La politique fiscale”*, consemnează faptul că *„fiscalitatea este un instrument eficient în serviciul unei politici, care se traduce printr-o anumită viziune asupra vieții în comun, organizată de către componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice, pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea unor resurse financiare”* [132], [65, pag.72].

Bernard Yves. și Colli Jean-Claude definesc fiscalitatea ca fiind *„sistemul de percepere a impozitelor, ansamblul de legi care se referă la el și mijloacele care conduc la acest sistem”*[3, pag.112].

Experții în fiscalitate Marcel Drăcea și Nicoleta Mihaela Florea sunt de părerea că fiscalitatea *„reprezintă ansamblul impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și accesoriilor instituite de stat, datorate de contribuabilii bugetului consolidat, precum și metodele, tehnicile și procedeele ce alcătuiesc mecanismul fiscal destinat stabilirii, urmării și încasării acestora”*[30, pag. 62-63].

O abordare mai recentă a conceptului de fiscalitate este redată în lucrarea lui Ioan Talpoș *„Fiscalitate teoretică și aplicată”*, în care relatează că *„sistemul fiscal cuprinde un ansamblu de concepte, principii, metode și procese referitoare la o mulțime de elemente (materia impozabilă, cotele de impozitare, subiecții fiscali, capacitatea contributivă, presiunea fiscală, etc.), între care se manifestă o multitudine de relații rezultate din proiectarea, legiferarea, așezarea și perceperea*

*impozitelor și taxelor (precum și a contribuțiilor sociale, dacă se ia în considerare includerea acestora în structura prelevărilor fiscale)” și care sunt gestionate conform prevederilor din legislația fiscală, în scopul realizării obiectivelor ce-i sunt proprii [82, pag.21].*

În perspectiva altor autori, ca generalizare a concluziilor, am dedus, că „*gestiunea fiscală reprezintă un ansamblu al normelor și metodelor de constituire a fondurilor publice, de redistribuire a venitului național, în scopul asigurării bunurilor și serviciilor vieții*” [4], [10], [22, pag.14], [51, pag.13], [28], [52], [106], [15], [29], [35], [9-10], [8].

În viziunea noastră, ***gestiunea fiscală reprezintă un sistem de percepere a impozitelor, taxelor și contribuțiilor, care are ca scop asigurarea finanțării cheltuielilor publice pe calea prelevărilor fiscale, realizate de către o instituție specializată a statului, în baza politicii bugetar-fiscale aprobate.***

Trebuie să fim conștienți de faptul, că gestiunea fiscală este unul dintre principalele instrumente de care dispun guvernele pentru a încuraja spiritul antreprenorial și inovarea, dar totodată, acest instrument utilizat neconform poate duce la descurajarea investitorilor de a accede pe o piață sau alta. Literatura de specialitate prevede aceste momente ca puncte cheie în politica fiscală [113], [124], [101], [105], [100].

Considerăm oportun să analizăm gestiunea fiscală din perspectiva a trei dimensiuni: accepțiunea economică, juridică și socială.

În ***accepțiunea economică***, gestiunea fiscală reprezintă o caracteristică a politicii statului în materie de impozite și o expresie a sarcinilor fiscale ale diferitor categorii de contribuabili.

În ***accepțiunea juridică***, gestiunea fiscală poate fi operată numai prin prisma normelor legale de regulamente cu privire la fixarea și colectarea obligațiilor fiscale.

În ***accepțiune socială***, gestiunea fiscală reprezintă nu numai ansamblul de reguli referitoare la impozite și taxe, ci și norme și mecanisme de formare a avuției naționale, destinate consumului atât pentru instituțiile statului, cât și pentru populația acestui stat.

Prin urmare, dacă analizăm conținutul definițiilor descrise în literatura de specialitate, putem deduce că, pe întreaga perioadă de evoluție a fiscalității, aceasta a fost indispensabil legată de impozite.

În consecință, gestiunea fiscală asigură funcționalitatea mecanismului financiar, care este asigurat prin intermediul sistemului fiscal.

Privit în sens general, sistemul fiscal reprezintă un întreg format din principii, reguli, instrumente, metode și tehnici, care în mod organizat face ca activitatea economică să funcționeze în scopul obiectivelor urmărite. El cuprinde: impozite, taxe și contribuții, iar în reglementările fiscale sau în structura acestora, se includ totalitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor împreună

cu legislația fiscală, inclusiv metodele și tehnicile de formare, urmărire și percepere a acestora [59, pag.68].

Ioan Condor definește sistemul fiscal „ca totalitatea impozitelor și taxelor provenite de la persoanele juridice și persoanele fizice care alimentează bugetele publice” [21, pag.147].

Într-o abordare similară, Nicolae Hoanță consideră că „sistemul fiscal poate fi definit ca totalitatea impozitelor instituite într-un stat, care-i procură acestuia o parte covârșitoare din veniturile bugetare, fiecare impozit având o contribuție specifică și un rol regulator în economie” [36, pag.164].

Alți autori, abordează sistemul fiscal prin prisma elementelor impozitelor, între care se manifestă relații, care apar ca urmare a proiectării, legiferării, așezării și percepției impozitelor și care sunt gestionate conform legislației fiscale, în scopul realizării obiectivelor sistemului.

Codul fiscal al Republicii Moldova, definește sistemul fiscal ca „totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor” [19, pag.15].

Incursiunea în sistemul fiscal trebuie realizată într-o succesiune logică, care începe cu prezentarea aspectelor privind conținutul și structura veniturilor și cheltuielilor publice, urmată de o scurtă analiză a eficienței sistemului bugetar-fiscal.

Aflată la baza funcționării sistemului fiscal, politica fiscală este definită în literatura de specialitate drept „politica prin care se dorește influențarea economiei folosind ca instrument sistemul de taxe și impozite”. Astfel, reflectate în structura bugetară, prelevările obligatorii reprezintă principala sursă de alimentare a veniturilor publice.

În **Tabelul 1.4.** sunt clasificate resursele publice ale sistemului bugetar-fiscal.

**Tabelul 1.4. Tipologia resurselor publice**

Nr/o	Resursele publice	Caracteristica resurselor publice
1.	În funcție de conținut economic	Venituri fiscale și venituri nefiscale
2. 2.	În funcție de ritmicitatea încasărilor	Resurse ordinare planificate și resurse extraordinare neplanificate
3. 3.	În funcție de proveniență	Resurse interne și resurse externe
4.	În funcție de apartenența la componentele Bugetului Public Național	Resurse ale Bugetului de Stat (BS), resurse ale Bugetului Unităților Administrative Teritoriale (BUAT), resurse ale Bugetului Asigurărilor Sociale de Stat (BASS), resurse ale Fondului de Asigurări Obligatorii de Asistență Medicală (FAOAM)

*Sursa: Elaborat de autor*

Realizarea pe deplin a încasărilor și repartizarea echilibrată și corectă a resurselor publice constituie un element esențial al creșterii economice, al realizării convergenței și echilibrului financiar.

În Republica Moldova principala instituție publică de stat, responsabilă de colectarea veniturilor la Bugetul Public Național și care are obligația să asigure îmbunătățirea procesului de colectare a veniturilor bugetare este Serviciul Fiscal de Stat. Serviciul Fiscal de Stat a fost creat prin Hotărârea Consiliului de Miniștri al RSSM nr.68 din 7 martie 1990 cu următoarea structură:

- Inspectoratul Fiscal de Stat al Ministerului Finanțelor, ca subdiviziune interioară a Ministerului;
- Inspectoratele fiscale de stat teritoriale care se aflau în subordonarea administrativă a Inspectoratului Fiscal de Stat al Ministerului Finanțelor.

Actualmente, SFS este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal, constatarea și efectuarea urmăririi penale a infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de Procedură Penală [18], precum și pentru efectuarea activității speciale de investigații în conformitate cu Legea nr.59/2012 privind activitatea specială de investigații [46].

Documentul cadrul în baza căruia SFS își desfășoară activitatea este Codul fiscal al Republicii Moldova. Documentul reglementează:

- mecanismul și principiile impozitării în Republica Moldova;
- statutul juridic al contribuabililor, al SFS și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală;
- principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse;
- principiile de determinare a obiectului impunerii;
- modul de contestare a acțiunilor SFS și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora;
- modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale.

Pentru determinarea obligației fiscale, SFS poate demara următoarele activități:

- solicitarea informațiilor cu caracter fiscal, de orice fel, din partea contribuabililor;
- să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor de administrare fiscală, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat;

- să solicite de la contribuabili explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării administrării fiscale;
- să efectueze vizite fiscale;
- să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii respectă legislația fiscală;
- să verifice autenticitatea datelor din documentele de evidență contabilă și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului;
- să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile de asigurare, de executare silită a stingerii obligației fiscale și de răspundere prevăzute de legislație;
- să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

SFS conform atribuțiilor sale dezvoltă în permanență interacțiunea atât cu partenerii de dezvoltare, cât și cu contribuabilii, scopul fiind modernizarea instituțională și creșterea calității de servire. Analiza SWOT al instituției este prezentată în **Anexa 3**.

Analizând activitatea SFS autorul prezentei cercetări a identificat cele mai importante riscuri cu care se poate confrunta instituția fiscală. Riscurile identificate sunt prezentate în **Anexa 4**.

În ceea ce privește programul de activitate a Serviciului Fiscal de Stat, entitatea și-a stabilit ca obiective strategice, realizarea următoarelor acțiuni:

1. Consolidarea procesului de integrare europeană
2. Consolidarea managementului conformării voluntare
3. Consolidarea procesului de servire și evidență a contribuabililor
4. Dezvoltarea instituțională

Totuși, prioritatea de bază a instituției fiscale este îndreptată către conformarea voluntară a contribuabililor, menită să prevină și să combată fraudă și evaziunea fiscală.

Raționamentul care stă la baza conformării voluntare, are ca ipoteză crearea unui cadru fiscal, care să permită cetățenilor să folosească toate avantajele plăților benevole la BPN.

Însă, conformarea voluntară nu se dovedește ușor de realizat. Aceasta necesită muncă asiduă din partea funcționarilor fiscali în ceea ce privește educarea civismului fiscal.

Totodată, cunoașterea prin monitorizare permanentă a respectării disciplinei fiscale legate de conformarea voluntară, necesită intervenții prompte din partea Serviciului Fiscal în activitatea economică a contribuabililor, care sunt pasibili de fraudă și evaziune fiscală.

Coordonarea măsurilor de conformare voluntară și combaterea practicilor dăunătoare de fraudă și evaziune fiscală, trebuie să implice existența unui tratament fiscal corect și coerent. În aceste condiții este necesar de asigurat:

- *ajustarea taxelor și impozitelor și contribuțiilor*, care prevede echilibrarea acestor în conformitate cu realitățile economice ale statului;
- *eliminarea tratamentului neadecvat și discriminarea contribuabililor*, care poate fi rezolvat doar prin cooperare între SFS și mediul de afaceri;
- *prevenția abuzurilor*, considerate principalele cauze care subminează conformarea voluntară a contribuabililor.

Îndeplinirea acestor condiții este importantă pentru susținerea realizării procesului de conformare voluntară.

Reieșind din cele menționate, este evident că necesitatea de implementare a acestor acțiuni este dictată de crearea unor condiții echitabile și transparente pentru toți contribuabilii, care doresc să se conformeze în mod voluntar.

Prin urmare, politica de administrare fiscală pentru perioada 2023-2025 trebuie orientată spre **cinci direcții** importante:

1. combaterea fermă a fraudei și a evaziunii fiscale, precum și a oricăror alte forme de evitare a declarării plății obligațiilor fiscale;
2. descurajarea eludării fiscale;
3. diminuarea arieratelor;
4. creșterea eficienței și dinamicii colectării;
5. îmbunătățirea conformării voluntare.

Dar, pentru a realiza o administrare fiscală eficientă trebuie să luăm în considerare și următoarele aspecte pentru ca contribuabilii să fie cointeresați în cooperare:

- povara fiscală asupra contribuabililor trebuie optimizată;
- dialogul principal între autoritatea fiscală și mediul de afaceri trebuie realizat prin educarea civismului fiscal și a conformării voluntare;
- constrângerea și presiunea fiscală trebuie redusă la maximum;
- administrația fiscală trebuie să fie în permanență în serviciul contribuabilului nu prin declarații, dar prin acțiuni concrete;
- politica fiscală trebuie să contracareze instabilitatea economică;
- politica fiscală trebuie să stimuleze economia în timpul recesiunii și să o restrângă în timpul extinderii inflației.

Aceste aspecte sunt examinate și împărtășite de mai mulți autori, care în lucrările științifice examinează și cercetează influența directă a poverii fiscale față de comportamentul contribuabilului [12].

În acest mod, pierderile de venituri bugetare și distorsionarea mediului economic vor fi diminuate.

O contribuție importantă la îmbunătățirea administrării fiscale o pot avea și Centrele de Cercetare Științifică în Domeniul Fiscalității. În țările membre a UE activează asemenea centre, scopul lor este de a crește performanțele administrațiilor fiscale. Ele realizează diverse cercetări și studii în domeniul fiscalității, pentru a îmbunătăți mecanismul de conformare voluntară în rândul contribuabililor, diminuând astfel cheltuielile operaționale de administrare fiscală.

Ca exemplu, poate servi Centrele de Cercetare în Finanțe: din Amsterdam (Olanda), Tallinn (Estonia), București, Cluj-Napoca, Iași, (România) etc.

În Republica Moldova, există o instituție publică, subordonată Ministerului de Finanțe „Centrul de Tehnologii Informaționale în Finanțe” (în abreviere „CTIF”), care este o instituție publică, orientată pe direcțiile de administrare a infrastructurilor info-comunicaționale, precum și de acordare a suportului metodologic și practico-aplicativ în domeniile: finanțe publice, achiziții publice, fiscal, vamal prin: cursuri de instruire, suport informativ-consultativ și tehnic, procesări de date etc.

#### **1.4. Principiile impozitării în abordarea instituțională**

Impozitele este o categorie financiară cu evoluție istorică concretă, legată de existența statului și a banilor. Ele servesc drept mijloc de finanțare a cheltuielilor publice și poate fi considerat prețul plătit pentru bunurile și serviciile furnizate de stat.

Puterea de a preleva impozite este deci, în general, percepută ca o prerogativă statală prin excelență.

Evident, rolul impozitelor este acela de a finanța cheltuielile publice, cele ale statului, precum și ale entităților sale componente, a căror finanțare este asigurată plecând de la contribuțiile obligatorii.

Reflecția asupra impozitului presupune o reflecție legată de stat sau, mai exact, în legătură cu acțiunile și deciziile oamenilor de stat, pentru care impozitul furnizează cea mai mare parte a resurselor.

Demersurile referitoare la impozite sunt strâns legate de două concepții:

- teoria despre stat;
- criteriile ce trebuie luate în considerare pentru dimensionarea sarcinilor fiscale.

Literatura economică din perioada clasicismului, accentuează ideea că orice sursele de venit trebuie impozitată, iar plătitorii (subiecții) acestor impozite sunt fără excepție toți cetățenii statului.

Cu peste 200 de ani în urmă, marele economist scoțian Adam Smith, în lucrarea sa fundamentală „Avuția națiunilor”, pentru prima dată a formulat **4 principii**, care ar trebui să stea la baza impozitării:

1. Trebuie ca supușii fiecărui stat să contribuie, pe cât este posibil, la susținerea statului, în raport cu posibilitățile lor respective, adică în raport cu venitul de care, sub protecția aceluiași stat, ei se pot bucura.
2. Impozitul pe care fiecare persoană este obligat să-l plătească trebuie să fie exact stabilit și nu lăsat la cheremul arbitrarului. Modalitatea de plată și suma plăților supuse impozitării trebuie să fie clare și vizibile, atât pentru contribuabili, cât și pentru orice altă persoană. Siguranța pentru fiecare individ, cu privire la ceea ce trebuie să plătească, este în materie de impunere atât de importantă încât un grad foarte mare de injustiție, după cum se vede din experiența unor țări, constituie un rău mult mai mic decât un grad mai redus de nesiguranță.
3. Orice impozit trebuie să fie perceput la timpul și în modul care reiese a fi cel mai convenabil pentru contribuabil ca să-l plătească.
4. Orice impozit trebuie să fie astfel conceput încât să scoată și să înstrăineze din buzunarele populației cât mai puțin posibil, peste atât cât poate aduce în tezaurul public al statului [77].

În opinia clasicului de origine scoțiană, „*sursele primare de formare a veniturilor sunt salariul, profitul și renta. În acest context, metodele de procurare a resurselor necesare funcționării aparatului de stat, erau concepute pe baza principiului neutralității fiscale*” [79, pag.33]. Acest principiu, în gândirea lui A. Smith, reprezintă „*indiferența impozitului față de structurile economice ale mijloacelor de producție*” [5, pag.328].

Indiscutabil, principiile impozitării formulate inițial de Adam Smith au cunoscut un caracter progresist. La moment, putem afirma, cu certitudine, că sistemul de impozitare este ghidat de 13 principii generale, prezentate în **Anexa 5**.

În aceeași ordine de idei, unii autori precum ZAGLER, M., [128, pag.397-418] susțin că impunerea influențează în mod direct comportamentul privat ce urmează a susține creșterea economică, după cum accentuează ROMER, P., [122, pag.1002], LUCAS, R., [114, pag.3] și MYLES, G., [117, pag. 141].

Perceperea impozitelor trebuia să se realizeze cu atenție, evitând perturbarea mecanismului formării prețurilor, a relațiilor economico-sociale și a echilibrului dintre veniturile și cheltuielile statului. Acestea reprezentau principiile fundamentale ale gestiunii sistemului finanțelor publice.

Prin instituirea politicii fiscale statul urmărește nu doar constituirea veniturilor sale sau finanțarea cheltuielilor publice, dar și „*armonizarea intereselor și comportamentelor*



*contribuabililor cu cele ale autorităților*”, notifică L. Batrîncea în lucrarea sa „Comportamentul fiscal – abordări teoretice și studii comparative internaționale” [1, pag.54].

Putem afirma că teoria economică nu se limitează doar la analiza efectelor impozitului asupra comportamentului contribuabililor. Ea are și o dimensiune normativă, ale cărei rădăcini se regăsesc, de asemenea, în istoria economiei politice [119, pag.436].

Evident, rolul impozitului este acela de a finanța cheltuielile publice, cele ale statului, precum și cele ale entităților sale componente.

Așadar, reflecția asupra impozitului presupune o relatare legată de stat sau, mai exact, în legătură cu acțiunile și deciziile oamenilor de stat pentru care impozitul furnizează cea mai mare parte a resurselor.

Pentru a avea o viziune mai completă a rolului impozitului în formarea veniturilor publice, este necesar să prezentăm viziunea mai multor savanților asupra acestui termen.

În urma vastei analize a literaturii de specialitate, prezentăm diverse definiții date impozitului de importanți teoreticieni ai finanțelor publice și fiscalității.

Gaston Jéze (1869-1953) a fost profesor universitar de drept public francez și președintele Institutului de Drept Internațional, unul din principalii promotori ai științei financiare ca disciplină autonomă de învățământ în universități. În lucrarea sa „Cours de science des finances et de législation financière française”, Gaston Jéze relatează că impozitul reprezintă „*prețul serviciilor prestate de stat, o prestație pecuniară pretinsă cetățenilor, cu scopul acoperirii cheltuielilor de interes general*” [131, pag.320].

Alvin Harvey Hansen (1887-1975) a fost un eminent economist american și profesor universitar de economie la University of Minnesota, în perioada 1919-1937 și la Harvard University, în perioada 1937-1962. Potrivit lui, impozitele sunt „*prețuri stabilite prin constrângere pentru serviciile guvernamentale*”.

Louis Trotabas (1898-1985) a fost un apreciat jurist francez, cu specializare în domeniul legislației financiare și al impozitelor, fiind primul decan al Facultății de Drept și Științe Economice din Nice, înființată în anul 1962. În viziunea sa, redată în lucrarea „Finances publiques”, impozitul este „*procedeul de repartizare a creanțelor bugetare între cetățeni, în funcție de facultățile lor contributive*” [136].

Savantul francez Pierre Laumiere definește impozitul ca instrument de aplicare al politicii fiscale „*un mijloc de intervenție în domeniul economic și social, o modalitate de acoperire a nevoilor publice*” [87].

Lucien Mehl și Pierre Beltrame definesc impozitul ca „*o prestație pecuniară, pretinsă de autoritatea publică de la persoane fizice și morale, după capacitățile lor contributive și fără*

*contraprestație determinată, în principal pentru acoperirea cheltuielilor publice, și, în mod accesoriu, cu scopuri intervenționiste ale puterii publice” [133, pag.2].*

O definiție asemănătoare o întâlnim și la Alain Euzeby, în sensul că prin impozite se înțelege *„prelevări pecuniare pretinse persoanelor fizice și morale, pe cale de autoritate, cu titlu definitiv și fără contraprestație directă, în vederea acoperirii cheltuielilor publice și intervenției economice și sociale a puterilor publice” [130, pag.6].* Elementul esențial conținut în plus îl constituie sublinierea funcției intervenționiste a impozitului, tocmai ca urmare a consacării și permanentizării acestei funcții, mai ales în urma analizei macroeconomice keynesiste.

Webster’s Encyclopedic Unabridged Dictionary of the English Language definește impozitul ca fiind *„o sumă de bani cerută de guvern pentru întreținerea sa sau pentru anumite facilități sau servicii percepută asupra venitului, proprietății, vânzării etc.”* Pe aceeași dimensiune se situează și economistul american Alvin Hansen când spune că *„impozitele sunt prețuri stabilite prin constrângere pentru serviciile guvernamentale” [93, pag.202].*

Profesorul universitar Tatiana Manole definește impozitul ca *„o formă de prelevare a unei părți din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor avansate” [50, pag.285].*

Expertul Ioan Talpoș, descrie impozitul ca *„o formă de prelevare silită la dispoziția statului, fără contraprestație directă și cu titlu nerestituibil, a unei părți din veniturile sau averea persoanelor fizice sau/și juridice, în vederea acoperirii unor necesități publice” [82, pag. 36].*

Codul fiscal al Republicii Moldova de asemenea reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale. Astfel, conform normelor stabilite de Codul fiscal al Republicii Moldova *„impozitul este 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 funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată” [19, pag.19].*

Dacă este să facem o generalizare asupra celor relatate, în opinia noastră, **impozitul** reprezintă o prelevare bănească obligatorie, fără contraprestație, imediată, directă și nerambursabilă, efectuată de persoane fizice și juridice din veniturile și averea lor, în cuantumul și la termene stabilite prin lege, în scopul, satisfacerii necesităților de interes general [88, pag.79].

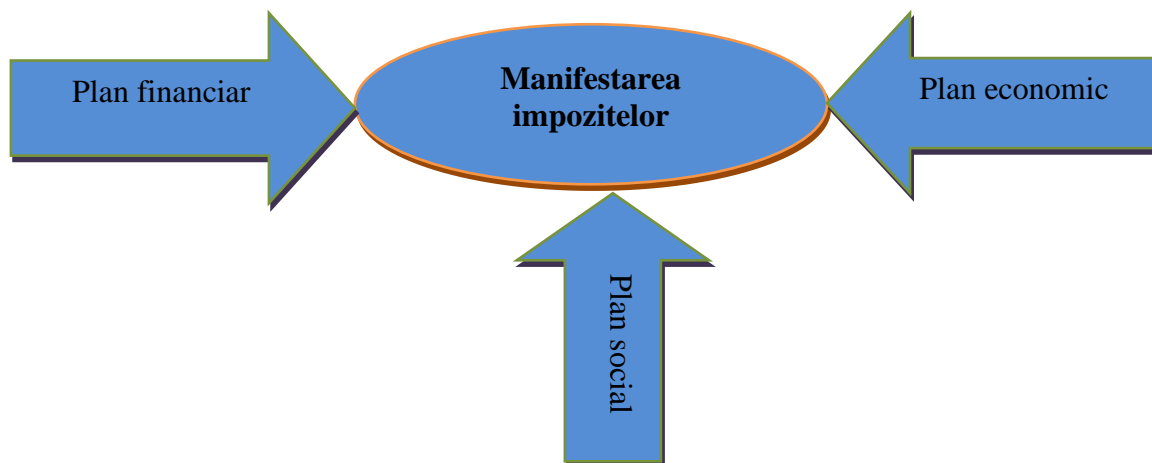
Însă, indiferent de modul în care a fost definit impozitul, acesta prezintă o serie de elemente specifice menționate în actele normative ale Republicii Moldova. Între acestea se înscriu:

1. **Denumirea impozitului** – stabilește natura economică a impozitului;
2. **Subiectul impozabil** – persoana fizică și juridică obligată la plata acestuia;

3. **Supportatorul impozitului** - este reprezentat de persoana fizică sau juridică care suportă efectiv impozitul;
4. **Obiectul impozitului** - îl constituie materia supusă impozitării;
5. **Cota impozitului** - semnifică cuantumul unitar al impozitului în raport cu baza impozabilă;
6. **Modul de impunere și percepere a impozitului** –însumează măsurile și metodele legale întreprinse pentru stabilirea obiectului și materiei supuse impozitului prin determinarea și perceperea impozitului datorat;
7. **Termenul de plată** – este stabilit conform legii pentru fiecare categorie de impozit.

În situația în care termenele și condițiile legale de plată a impozitelor nu sunt respectate, Serviciul Fiscal de Stat poate aplica sancțiuni.

Totodată, rolul impozitelor se manifestă și prin intermediu a trei planuri, redată în **Figura 1.4.**



**Figura 1.4. Manifestarea impozitelor**

**Sursa:** Elaborată de autor

Analizând **Figura 1.4**, caracterizăm manifestarea impozitelor pe cele trei planuri: financiar, economic și social.

- **Pe plan financiar**, cea mai mare parte a resurselor financiare pe seama cărora se acoperă necesitățile publice provine din impozitare, prin intermediul prelevărilor fiscale.
- **Pe plan economic**. Impozitul este un instrument important de politică economică care: stimulează sau frânează activitățile economice din anumite ramuri, influențează comerțul exterior, stimulează sau restrânge consumul anumitor bunuri.
- **Pe plan social**. Impozitul se relevă prin luarea în considerare a unor elemente legate de situația personală a contribuabililor și promovarea unor facilități fiscale în favoarea persoanelor fizice cu venituri bănești modeste.

Direcțiile respective presupun că impozitele trebuie să constituie un important instrument financiar la dispoziția autorităților statului, prin intermediul căruia acestea să poată influența mersul economic și comportamentul contribuabililor.

Trebuie să menționăm că evoluția domeniului fiscal a determinat și diversificarea tipologiei impozitelor. Grupate pe baza criteriilor științifice, principalele categorii de impozite sunt sistematizate în **Tabelul 1.5**.

**Tabelul 1.5. Tipologia impozitelor**

Nr/o	Categoriile de impozite	Caracteristica impozitelor
1.	În funcție de conținut și formă	<p>Impozitele pot fi directe și indirecte. Aceste două categorii constituie principala sursă de formare a veniturilor fiscale ale bugetului public.</p> <p><i>Prima categorie, cea a <b>impozitelor directe</b>, sunt stabilite asupra veniturilor sau valorii bunurilor persoanelor juridice și fizice, pe baza cotelor de impunere. În această categorie se includ: impozitul pe venit, impozitul privat, impozitul pe avere etc.</i></p> <p><i>A doua categorie, a <b>impozitelor indirecte</b> sau impozite pe cheltuieli, sunt încasate prin prețul bunurilor și serviciilor și prin urmare sunt percepute în momentul vânzării. În această categorie se includ: taxa pe valoarea adăugată, accizele, etc.</i></p>
2.	În funcție de obiectul impunerii sau a materiei impozabile	Aceste impozite sunt grupate în: impozitul pe venit, impozitul pe avere și impozitul privat.
3.	În funcție de scopul urmărit	Impozitele sunt clasificate în două categorii: impozite financiare și impozite de ordine
4.	În funcție de frecvența achitării	Impozitele pot fi achitate lunar, trimestrial și anual.

*Sursa: Elaborat de autor*

Necesitatea cunoașterii tipologiei impozitelor, conținutului, structurii și cuantumului impozitelor, taxelor și contribuțiilor asigurărilor sociale și de asistență medicală de stat, ca surse de constituire a BPN, este determinată de stabilirea obiectivelor de interes național, care la rândul său reflectă trăsăturile și relațiile economice generale din domeniul finanțelor publice.

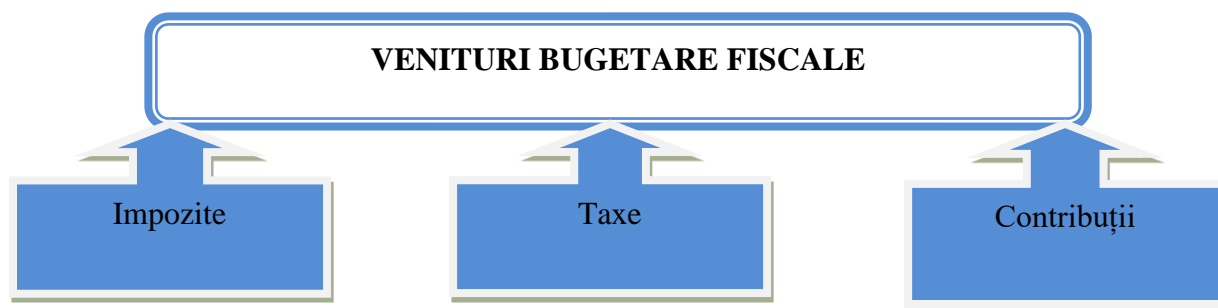
Totodată, trebuie să fim conștienți și de faptul, că contribuabilii trebuie să aibă posibilitatea de a-și prognoza și onora obligațiunile fiscale în condiții de previzibilitate fiscală permanentă. În aceste condiții, Serviciul Fiscal de Stat trebuie să organizeze diverse companii de informare și documentare a contribuabililor, cu privire la modul de organizare și demarare a procesului de administrare fiscală, modului de tratare a contribuabililor, precum și relatarea consecințelor

privind neconformare fiscală. Acest fapt, în opinia noastră, ar putea contribui la dezvoltarea civismului fiscal în rândul contribuabililor, sporind în consecință prelevările fiscale la BPN.

Conceput asemenea unui plan financiar la nivel macroeconomic, statul, de asemenea trebuie să realizeze și să mențină un echilibru între nevoile colective și mijloacele financiare necesare pentru acoperirea acestor nevoi. În acest context, trebuie să se urmărească stabilirea unui raport optim între volumul resurselor financiare publice și nevoile sociale, și implicit respectarea echității în sfera repartiției sarcinii fiscale membrilor societății.

În consecință, putem concluziona faptul că, **Ipoteza I**, care stipulează că prin „*asigurarea unei administrări fiscale previzibile, echilibrate și echidistante poate duce la dezvoltarea civismului fiscal*”, poate fi considerată ca **validată**. Numai prin orientarea managementului administrării fiscale spre previzibilitate și tratament echidistant în raport cu contribuabilii, poate genera rezultate notorii în colectarea taxelor și impozitelor aferente Bugetului Public Național.

Elementele legate de instituirea, formarea și perceperea veniturilor bugetare cu caracter fiscal, sunt reunite sub denumirea de impozite, taxe și contribuții, acestea fiind reflectate în **Figura 1.5**.



**Figura 1.5. Structura veniturilor fiscale** [88, pag.76]

*Sursa: Elaborată de autor*

**Impozitele** reprezintă o formă de prelevare a unei părți din venitul unei persoane fizice sau juridice, care are caracter obligatoriu și este efectuată cu titlu nerambursabil și fără careva contraprestații din partea statului [19].

**Taxele** reprezintă sume datorate de persoane fizice sau juridice care nu fac parte din categoria impozitelor [19].

**Contribuțiile** „reprezintă sume datorate bugetului public național, care au caracter obligatoriu, prin care persoanele fizice sau juridice participă la acoperirea parțială a unor cheltuieli efectuate de stat pentru asigurări sociale și de sănătate, de care beneficiază aceste categorii de contribuabil” [48].

Impozitele, taxele și contribuțiile reprezintă, în fapt, fundamentul întregii activități fiscale, ele fiind instituite prin acte legislative și normative cu caracter fiscal. Dimensionarea și colectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor nu se pot realiza fără existența unei politici fiscale echilibrate, a unui mecanism fiscal coerent și funcțional, a unui sistem optim de de colectare a impozitelor.

Trebuie să consemnăm, că fundamentele impozitării optime trebuie să aibă ca scop selectarea acelor reguli de impozitare și moduri de repartizare a sarcinii între contribuabili, încât să răspundă unuia sau mai multor criterii prestabilite.

În acest context, ca rezultat al cercetărilor, am identificat două criterii care domină literatura consacrată impozitului optim: eficacitatea alocării și echitatea interindividuală. Aceste criterii conduc întotdeauna la opțiuni fiscale contradictorii. Din acest motiv, alegerea unei impozitări optime este inevitabil confruntarea cu o „dilemă echitate-eficacitate” însă unui sistem fiscal ideal îi pot fi atribuite și alte caracteristici.

În viziunea grupului de autori: Jessua C., Labrousse C., Vitry D., Gaumont D., „*simplitatea, flexibilitatea, transparența, randamentul financiar sau echitatea orizontală sunt criteriile suplitive pe care teoria economică a impozitului optim le ignoră în general, dar care nu sânt lipsite de relevanță*” [40, pag.391].

Dacă privim doar prin prisma eficienței economice, impozitarea optimă este cea care nu distorsionează sistemul de prețuri relative între bunuri și factori, între prețurile actuale ale bunurilor și factorilor și prețurile lor viitoare. Iar acest fapt, în consecință, poate duce la conformarea voluntară a contribuabililor pe principii benevole.

Recomandările teoriei economice în materie de impozitare a venitului persoanelor fizice variază considerabil în funcție, pe de o parte, de obiectivul urmărit (echitate verticală, echitate orizontală, combinație între echitate verticală și eficacitate economică), iar pe de altă parte, de parametri legați de comportamentul indivizilor (în special valoarea elasticității de substituție între timpul liber și consum, distribuția capacităților între indivizi)[113].

Literatura recentă cu privire la impozitul optim s-a dezvoltat în două direcții suplimentare:

- **Prima direcție** privește gradul recomandabil de descentralizare în materie fiscală, adică problema determinării celui mai potrivit mod de repartizare a impozitelor între diferitele niveluri de instituții publice.
- **A doua direcție** de dezvoltare a literaturii cu privire la impozitul optim este consacrată studiului traiectoriei ideale a reformei fiscale. Rezultatele arată că gradualismul fiscal, care pare să țină de bunul-simț și care este, de altfel, deseori ridicat la rangul de principiu de acțiune de către guverne, nu este nici întotdeauna posibil, nici de dorit dacă economia suferă de distorsiuni fiscale prealabile.

Cu toate că literatura de specialitate reflectă aceste două direcții, totuși, trebuie să constatăm, că cuantumul impozitării este stabilit în conformitate cu politica fiscală a statului, reieșind din necesitățile sale privind acoperirea cheltuielilor publice.

În **Tabelul 1.6.** este prezentată informația, care reflectă executarea sarcinilor de acumulări bugetare, conform structurii veniturilor bugetare.

**Tabelul 1.6. Executarea BPN după sursele veniturilor bugetare, mil. Lei**

Sursa venitului bugetar	Anul								
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Impozite si taxe	29 231,1	34 475,8	37 660,0	40054,2	39 747,1	49 388,8	57 524,2	63 006,1	61098,9
Contribuții și prime de asigurări obligatorii	13 276,7	15 512,4	17 155,5	19234,9	19 234,9	21 839,0	24 923,2	29022,4	31946,20
Alte venituri	2 073,6	2 380,6	2793,0	3018,4	3 018,4	3 697,8	4 518,6	4 923,7	3910,9
Granturi	1 372,5	1 008,8	387,4	649,6	649,6	2447,4	4 539,4	5 347,0	2395,1
<b>Total BNP</b>	<b>45 953,9</b>	<b>53 377,6</b>	<b>57 995,9</b>	<b>62650,0</b>	<b>62 650,0</b>	<b>77 373,0</b>	<b>91 505,4</b>	<b>102299,2</b>	<b>99369,9</b>

*Sursa: Adaptată de autor după Rapoartele MF (mf.gov.md)*

Conform Legii nr. 181/2014 „*Tipurile și cotele impozitelor, taxelor și altor venituri bugetare, modul de administrare a acestora, precum și delimitarea lor între componentele BPN se stabilesc și se reglementează de CF al RM și de alte acte legislative*” [45].

Conform autorului Tatiana Manole „*Impozitele percepute de către stat, vizează pe lângă asigurarea resurselor financiare necesare obținerii bunurilor publice, realizarea programului de distribuire a acestora. Astfel, incidența diferențiată a instrumentelor fiscale poate genera o apropiere relativă a veniturilor și, totodată, un transfer de venituri către segmentele cu populație defavorizată*” [50, pag.60].

Alături de impozite și taxe, contribuțiile sociale și medicale de stat reprezintă o altă sursă importantă de venituri la nivelul BPN. Contribuțiile de asigurări sociale și medicale de stat se includ în categoria impozitelor directe, prezentând o parte din caracteristicile acestora: sunt obligatorii, fiind stabilite atât în sarcina angajatorilor, cât și a angajaților. Contribuțiile de asigurări sociale și medicale de stat sunt nominale, dar spre deosebire de impozite care nu presupun o contraprestație directă, contribuțiile pot genera un altfel de efect pentru contribuabili, chiar dacă nu unul imediat sau direct proporțional cu cuantumul contribuției suportate.

Dacă analizăm structura bugetului asigurărilor sociale de stat, putem deduce că este un document, un plan financiar, care reflectă situația veniturilor și cheltuielilor constituite, repartizate și utilizate. Conform Legii nr. 489/1999, bugetul asigurărilor sociale de stat face parte integrantă din bugetul public național și se administrează independent de alte bugete componente ale bugetului public național [48].

Un alt component important al veniturilor bugetare îl reprezintă bugetul asigurărilor obligatorii de asistență medicală. Cu referire la Legea nr. 1585/1998, „*asigurarea obligatorie de asistență medicală reprezintă un sistem autonom garantat de stat de protecție financiară a populației în domeniul ocrotirii sănătății prin constituirea, pe principii de solidaritate, din contul primelor de asigurare, a unor fonduri bănești destinate pentru acoperirea cheltuielilor de tratare a stărilor condiționate de survenirea evenimentelor asigurate (maladie sau afecțiune)*” [47]. Ca și în cazul asigurărilor sociale de stat, FAOAM fac parte integrantă din bugetul public național și se administrează independent de alte bugete componente ale bugetului public național.

Veniturile realizate la nivel central prin încasările provenite din contribuții sunt singurele venituri dintr-o economie care au o destinație prestabilită, fiind direcționate către domeniile specifice în legătură cu care sunt reglementate.

Contribuțiile pentru securitatea socială se regăsesc în economie, în general, sub forma contribuțiilor pentru asigurările de pensii și a contribuțiilor pentru asigurările de sănătate.

Din punct de vedere al sarcinii fiscale pe care o implică asupra contribuabililor, contribuțiile sociale sunt cumulate cu impozitul pe venit, rezultând astfel, la nivelul fiecărui stat, o rată efectivă de impozitare a veniturilor realizate din munca prestată.

Executarea obligațiilor fiscale în cea ce privește impozitele și taxele de stat, este reglementată de CF al RM, care stabilește principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

Referindu-ne la sistemul de plăți obligatorii generate de stat, CF al RM prevede următoarele impozite și taxe, menționate în **Tabelul 1.7.**

**Tabelul 1.7. Impozite și taxe generate de stat**

N/o	Sistemul impozitelor și taxelor de stat	Sistemul impozitelor și taxelor locale
1.	Impozitul pe venit	Impozitul pe bunurile imobiliare
2.	Taxa pe valoarea adăugată	Impozitul privat
3.	Accizele	Taxele pentru resursele naturale
4.	Impozitul privat	Taxa pentru amenajarea teritoriului
5.	Taxa vamală	Taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale
6.	Taxele rutiere	Taxa de plasare a publicității



7.	Impozitul pe avere	Taxa de aplicare a simbolicii locale
8.	Impozitul unic de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației	Taxa pentru unitățile comerciale și/sau prestări de servicii
9.		Taxa de piață
10.		Taxa pentru cazare
11.		Taxa balneară
12.		Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători
13.		Taxa pentru parcare
14.		Taxa de la posesorii de câini
15.		Taxa pentru parcaj
16.		Taxa pentru salubritate
17.		Taxa pentru dispozitivele publicitare

*Sursa: Elaborată de autori în baza Codului fiscal al Republicii Moldova [19, pag.13]*

La colectarea impozitelor și taxelor reglementate de Codul Fiscal, SFS se bazează pe următoarele **principii**:

- ❖ **neutralitatea impunerii** – asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin;
- ❖ **certitudinea impunerii** – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii fiscale;
- ❖ **echitatea fiscală** – tratarea egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;
- ❖ **stabilitatea fiscală** – efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea Codului fiscal;

***randamentul impozitelor** – perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili [19, pag.13]*

Serviciul Fiscal de Stat se remarcă prin rolul său esențial de sistem centralizat de organisme fiscale. Activitatea sa este asigurată de funcționarii fiscali care dețin diverse atribuții în cadrul acestei instituții publice. Considerăm că, reieșind din atribuțiile lor funcționale, activitatea funcționarilor fiscali trebuie să se concentreze pe asigurarea încasării în condiții de maximă corectitudine a impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii la buget. Resursele financiare colectate vor fi ulterior direcționate către dezvoltarea statului, asigurarea asistenței sociale și protecția populației.

## Concluzie la Capitolul I

Finanțele publice și fiscalitatea reprezintă fundamentul întregului raționament economic pe care se bazează statul în acumularea veniturilor necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice. În acest scop, statul trebuie să dispună de instrumente și pârghii legale, care să contribuie la acumularea resurselor financiare necesare.

Din această perspectivă, este importantă cunoașterea modului în care statul își asigură încasările necesare demarării procesului bugetar, și nu în ultimul rând a mecanismului de funcționare a sistemului fiscal în materie de percepție fiscală.

Suntem de părerea că sistemul fiscal trebuie să fie corect, funcțional și transparent. Măsurile de gestiune fiscale trebuie să fie orientate către obținerea de venituri suficiente și utilizarea lor eficientă. Acest lucru trebuie să se realizeze în baza respectării drepturilor și obligațiilor tuturor actorilor implicați, adică ale contribuabililor și ale statului.

În acest context, putem afirma, că pentru asigurarea încasărilor, în condiții de eficacitate, la BPN prin intermediul impozitelor și taxelor, este necesar de ținut cont de anumite sugestii și recomandări, care în opinia noastră, ar crea un echilibru avantajos între stat și contribuabili. Reieșind din cele expuse, considerăm oportun ca:

1. Politica bugetar-fiscală a țării trebuie implementată în baza unor metode și tehnici specifice însoțite de strategii bine fundamentate.
2. Politica bugetar-fiscală a țării trebuie să fie una echilibrată și să evite dezechilibru economic și social.
3. Perceperea impozitelor nu trebuie să afecteze procesul reproducției simple. Astfel, venitul statului trebuie asigurat doar prin impozitarea unei singure categorii de venit, respectiv produsul net.
4. Perceperea impozitelor nu trebuie să afecteze mecanismul formării prețurilor.
5. Stabilitatea pe termen lung a prevederilor Codului Fiscal este esențială pentru a asigura eficiența impunerii. Această stabilitate previne apariția efectelor retroactive defavorabile pentru persoanele fizice și juridice, care ar putea fi afectate de modificări ale legislației fiscale după ce au luat decizii investiționale majore bazându-se pe prevederile existente la momentul respectiv.
6. Povara fiscală nu trebuie să fie excedentară deoarece diminuează bunăstarea populației, iar impactul negativ al constrângerilor de ordin fiscal, nu poate fi compensat în totalitate printr-un alt impact pozitiv datorat serviciilor prestate de autoritățile publice.
7. Politica intervenționistă a statului în materie fiscală trebuie să fie una moderată pentru a evita distorsiunile economice.

În consecință, se distinge faptul, că în Republica Moldova rezultatele măsurilor fiscale trebuie cuantificate în valoarea veniturilor fiscale prevăzute de BPN, putând fi analizate și evaluate în funcție de:

- veniturile factorilor de producție, într-o anumită proporție, fiind considerate elemente utilizate în calculul PIB;
- cotele de impozitare aplicate la nivel național diferitelor categorii de venituri impozabile;
- quantumul taxelor stabilite de administrația publică locală pentru contribuabili;
- nivelul contribuțiilor asigurărilor sociale și de asistență medicală de stat;
- specificul genului de activitate practicat;
- numărul de contribuabili supuși regimului fiscal.

Ca rezultat a celor relatate, consolidarea fiscală în vederea perceperii impozitelor, taxelor și contribuțiilor asigurărilor sociale și de asistență medicală de stat, trebuie asigurată prin menținerea disciplinei fiscale, conformării voluntare și stimulării ritmului de creștere a veniturilor publice în BPN.

## **CAPITOLUL II. EFICIENTIZAREA MODULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ PRIN TRECEREA ETAPIZATĂ LA CONFORMAREA VOLUNTARĂ A CONTRIBUABILILOR**

### **2.1. Consolidarea managementului instituțional prin diminuarea riscurilor de neconformare voluntară**

Într-o societate ideală, ar trebui ca toate persoanele fizice, juridice sau entitățile fără personalitate juridică, obligate să contribuie la bugetul general consolidat, să-și îndeplinească sarcinile fiscale din convingere, asumându-și spusele lui Montesquieu, potrivit cărora „*impozitele reprezintă partea din averea fiecăruia, plătită pentru a te putea bucura de partea rămasă*” [53, pag.28]. Astfel, societatea funcționează numai atunci, când cei care se bucură de beneficiile sale plătesc în același timp partea ce le revine din costurile pentru întreținerea societății.

Cu toate acestea, realitatea este însă alta. Societatea contemporană este departe de a fi perfectă, confruntându-se cu multe cazuri în care contribuabilii evită, prin diverse modalități, plata taxelor și a impozitelor. Este vorba în special de țările, care trec prin accentuate procese de transformare politică, socială și economică, printre care este și Republica Moldova. Acestea se confruntă cu multiple probleme ce țin de evaziune fiscală, fraudă fiscală, eschivarea de plata taxelor și impozitelor.

Suntem de părerea, că toți contribuabilii, indiferent de cine sunt, și care este rolul lor în viața social-economică și politică a țării, ar trebui să-și cunoască drepturile, obligațiile și consecințele care pot surveni din inacțiunile sau acțiunile lor care încalcă legislația fiscală în vigoare. Sarcina civică a fiecărui contribuabil constă în onorarea obligațiilor fiscale față de stat. Această responsabilitate trebuie să fie executată conștiincios și de bună voie, fără necesitatea aplicării unor măsuri de constrângere.

Dar în cazul în care contribuabilii nu sunt predispuși la achitarea benevolă a taxelor și impozitelor, organul de administrare fiscală trebuie să-și canalizeze toate eforturile în vederea informării acestora despre necesitatea onorării obligațiilor fiscale și cel mai important – să evite eludarea fiscală și să se conformeze voluntar.

În termeni economici, *eludarea fiscală* reprezintă modalitățile, mijloacele, căile sau procedeele pe care le utilizează contribuabilii pentru a evita plata obligațiilor fiscale, urmărind protejarea într-o măsură cât mai mare a veniturilor proprii sau a averii de la impozitare.

În opinia expertului în fiscalitate, Vasile Bîrle, „*eludarea fiscală este un mod de evitare, de ignorare sau de ocolire intenționată a plății sarcinii fiscale de către cei cărora le-a fost stabilită*” [6, pag.13].

Astfel, eludarea presupune caracterul intenționat al actului de ocolire, evitare, sustragere, etc. de la plată a impozitelor sau de suportare a acestora.

Este crucial ca cel care plătește impozite și taxe să fie conștient de sarcinile fiscale pe care le poartă, să înțeleagă importanța declarării corecte și achitării complete a impozitelor și taxelor către Bugetul Public Național, astfel încât statul să fie în măsură să-și îndeplinească obligațiile față de cetățenii săi.

Autorul cercetării este de părerea că prin ridicarea nivelului de conformare voluntară a contribuabililor și a unui management performant în materie de percepție fiscală, Serviciul Fiscal de Stat poate obține rezultate bune. Doar printr-o gestionare fiscală eficientă, ce dispune de servicii și asistență fundamentate pe tehnologii informaționale avansate, construită pe baza respectului și încrederii contribuabililor, ca rezultat al unei deserviri automate de înaltă performanță, a profesionalismului angajaților și a respectării standardelor etice înalte, se va promova conformarea voluntară.

Considerăm că Serviciul Fiscal de Stat ar trebui să abordeze această problemă printr-o strategie complexă orientată spre gestionarea riscurilor de conformare. Astfel, accentul ar trebui să nu fie pus pe contribuabilii onești, care își îndeplinesc cu regularitate obligațiile fiscale, ci pe cei susceptibili de evaziune fiscală. În consecință, pentru contribuabilii identificați ca fiind în mod deliberat neconformi (identificați pe baza riscurilor), ar trebui să se utilizeze instrumente de conformare forțată, cum ar fi controlul fiscal, instituirea posturilor fiscale, recuperarea forțată a restanțelor la buget, etc.

Pentru a menține încrederea în Serviciul Fiscal de Stat (SFS), considerăm că este esențială informarea continuă a contribuabililor cu privire la politica și strategia de dezvoltare a acestei instituții. Ne așteptăm ca organul fiscal să își desfășoare activitatea în conformitate cu principiul „Serviciul fiscal – în serviciul contribuabilului!”. Stabilirea unui climat bazat pe încredere și respect reciproc în relația cu mediul de afaceri reprezintă un obiectiv crucial al acestei instituții.

În acest sens, implementarea unor procese de management operațional simple și transparente este necesară pentru îmbunătățirea serviciilor oferite contribuabililor, cu scopul de a asigura o îndeplinire la timp și în întregime a obligațiilor fiscale.

Experiența la nivel mondial demonstrează că conformarea voluntară reprezintă cea mai eficientă și simplă modalitate de colectare a veniturilor bugetare. Acest proces presupune că contribuabilii, fie persoane fizice, fie juridice, își declară și achită voluntar în totalitate obligațiile

fiscale către bugetul public național. Conceptul de conformare fiscală voluntară este reglementat de Codul Fiscal al Republicii Moldova în titlul V și specifică „calcularea corectă, raportare și achitare deplină și la timp la buget a obligației fiscale de către contribuabil în mod benevol” [19, pag.77].

Este firesc să ne punem întrebarea despre conținutul conformării voluntare a contribuabililor și cum ar trebui să fie pusă în practică această abordare? În Tabelul 2.1, sugerăm câteva modalități de conformare, evidențiind consecințele asociate fiecăreia dintre acestea.

**Tabelul 2.1. Tipurile de conformare**

N/o	Tipuri de conformare	Caracteristici
1.	Conformare fiscală voluntară	Calculare corectă, raportare și achitare deplină și la timp la Bugetul Public Național a obligațiilor fiscale de către contribuabili în mod benevol.
2.	Conformare fiscală forțată	Conformarea fiscală a contribuabilului se va produce ca rezultat al aplicării de către Serviciul Fiscal de Stat a măsurilor legale de constrângere forțată privind calcularea și achitarea obligațiilor fiscale.
3.	Risc de neconformare fiscală	Provocarea de prejudicii financiare Bugetului Public Național ca urmare a acțiunilor întreprinse de persoanele fizice și juridice care evită plata impozitelor, taxelor și altor obligații financiare.

**Sursa:** Elaborată de autor în baza datelor SFS

Programul de conformare voluntară ar trebui să includă politici de sprijin și asistență pentru contribuabilii care își îndeplinesc la timp și în întregime obligațiile fiscale, împreună cu politici menite să detecteze și să descurajeze pe cei care evită conștient plata impozitelor, taxelor și altor obligații, aplicând sancțiuni inevitabile în aceste cazuri. În acest scop, se impune stabilirea unei proceduri de monitorizare a contribuabililor, având în vedere utilizarea unor tratamente diferențiate între conformarea voluntară și cea forțată, în funcție de circumstanțe sau situații specifice.

Modul de conformare voluntară propusă de autor prevede realizarea următoarelor acțiuni:

- asigurarea deservirii calitative a contribuabililor prin stabilirea unui dialog constructiv bazat pe încredere;
- micșorarea presiunii asupra contribuabililor onești;
- educarea și instruirea contribuabililor în spiritul conformării voluntare;
- asigurarea sporii nivelului de conformare voluntară [64, pag.297].

Pentru a pune în practică acțiunile menționate, SFS trebuie să inițieze măsuri complexe care să reducă riscurile de neconformare fiscală. Aceste măsuri includ elaborarea rapoartelor de risc în diferite domenii.

Elaborarea rapoartelor de risc pe domenii necesită utilizarea informațiilor furnizate de contribuabili, cum ar fi dările de seamă și registrele fiscale, dar și de terți, inclusiv entități precum Ministerul Finanțelor, Serviciul Vamal, Biroul Național de Statistică (BNS), instituțiile financiare, alte organizații de stat și alte surse de informații la care Serviciul Fiscal de Stat are acces.

Măsurile, acțiunile și procedeele utilizate de către SFS aplicate contribuabililor, trebuie să poarte un caracter de prevenire, descrise în *Anexa 6*.

Pentru a supraveghea corespunzător conformarea tuturor contribuabililor în teritoriile pe care le administrează, Serviciul Fiscal de Stat trebuie să promoveze respectarea voluntară a obligațiilor fiscale în toate domeniile de activitate, inclusiv cele mai susceptibile la risc, utilizând toate instrumentele disponibile și concentrându-și eforturile în identificarea potențialelor riscuri din sectorul administrat.

Contribuabilii care nu vor fi dispuși în continuare să se conformeze și vor face acest lucru în mod conștient, asumându-și riscul evaziunii și fraudei fiscale în mod deliberat, atunci în raport cu aceștia, va fi necesar de aplicat tratamente de conformare forțată, cum ar fi:

- efectuarea controalelor fiscale;
- aplicarea măsurilor de executare silită;
- instituirea posturilor fiscale.

Toate aceste activități, în consecință, vor avea drept efect majorarea nivelului de disciplină fiscală a contribuabililor, promovându-se spiritul de conformare voluntară a contribuabililor, la declararea și achitarea în termen a obligațiilor fiscale.

Dacă procedee utilizate vor fi gestionate corect, atunci cu certitudine vor fi stabilite și menținute relații de încredere cu contribuabilii, ridicându-se totodată și nivelul de educație fiscală a societății.

Totuși, în aplicarea practicilor de administrare fiscală, SFS trebuie să fie destul de prudent în raport cu riscurile care sunt aferente neconformării voluntare. De aceea, preocuparea SFS în materie de practici fiscale pe viitor, urmează a fi axată preponderent pe identificarea și gestionarea riscurilor de fraudă și evaziune fiscală, care poate reprezenta un impediment major în realizarea încasărilor la BPN.

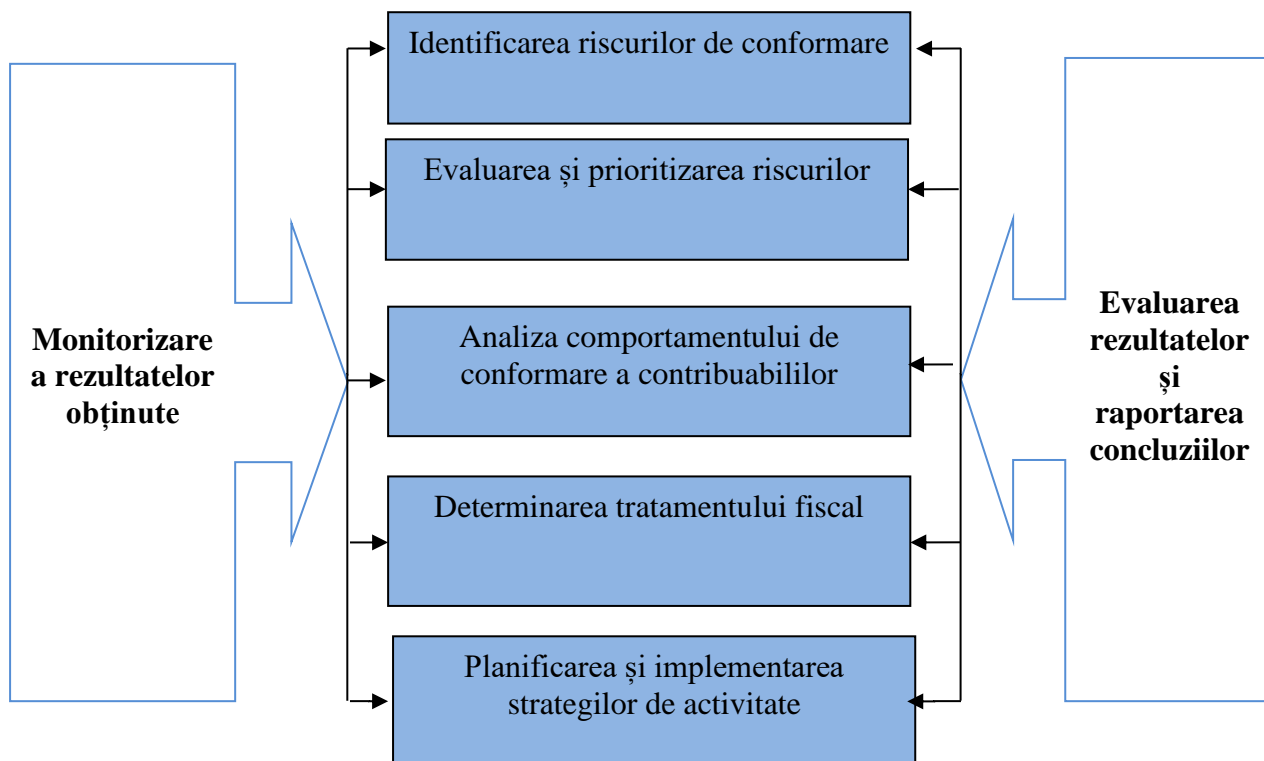
Astfel, gestionarea corectă și la timp a riscurilor de conformare voluntară a contribuabililor, ar fi o soluție destul de benefică pentru SFS, iar rezultatele obținute ar putea diminua decalajul fiscal între ceea ce a fost planificat și ceea ce a fost încasat.

În consecință, gestionarea riscurilor de conformare trebuie să fie un proces continuu, orientat spre promovarea conformării fiscale, totodată fiind aplicate cele mai simple și eficiente tratamente de atenuare a riscurilor de neconformare, iar automatizarea sistemului de selectare și evaluare a

riscurilor, în opinia noastră, va contribui la asigurarea transparenței în activitatea de conformare aplicată de SFS.

Pentru identificarea riscurilor de conformare, SFS trebuie să parcurgă mai multe etape, care pot contribui în mod optim la gestionarea eficientă a acestora.

Etapele de monitorizare a riscurilor sunt prezentate în **Figura 2.1.**



**Figura 2.1. Gestionarea riscurilor de conformare prin monitorizare**

**Sursa:** Adaptată de autor după Programul de conformare a contribuabililor elaborat de Serviciul Fiscal de Stat

Procesul de management al riscurilor are în vedere reducerea posibilității apariției de consecințe negative prin micșorarea fie a probabilității ca un eveniment să se întâmple, fie a impactului acestuia și profitarea de pe urma oportunităților riscurilor identificate [61, pag.153].

Prin conceperea și implementarea unor măsuri menite să răspundă riscurilor identificate, înainte ca evenimentele nefavorabile să se materializeze și să producă consecințe negative asupra obiectivelor și a activităților stabilite, managementul operațional al Serviciului Fiscal de Stat, trebuie să asigure un control eficient al resurselor, maximizând, astfel, probabilitatea atingerii obiectivelor, în condiții de eficiență maximă. Pe de altă parte, pentru a maximiza rezultatele posibile, managementul operațional al Serviciului Fiscal de Stat nu trebuie să se concentreze doar pe riscurile negative, ci trebuie să gestioneze și oportunitățile.

Beneficiile unui sistem de management al riscurilor, în opinia noastră, trebuie să includă:

- ✓ o mai mare probabilitate de a contracara posibilele riscuri;



- ✓ îmbunătățirea înțelegerii riscurilor-cheie și a implicațiilor lor mai largi;
- ✓ facilitarea procesului de luare a deciziilor prin integrarea riscurilor;
- ✓ identificarea și partajarea informațiilor despre riscurile care sunt relevante pentru comiterea eludării fiscale;
- ✓ concentrarea atenției conducerii SFS asupra celor mai semnificative riscuri.

Autorul prezentei cercetări științifice, consideră că ***gestionarea riscurilor trebuie să fie un proces sistematic, în care SFS urmează să facă alegeri deliberate asupra tratamentului de conformare***. Tratamentul de conformare trebuie să fie bazat pe cunoașterea comportamentului fiecărui contribuabil în parte, fiecărei ramură de activitate economică, fie acesta persoană fizică sau persoană juridică, utilizate pentru stimularea în mod efectiv a conformării voluntare și prevenirea eschivării de la achitarea și calcularea impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii, inclusiv prin tendința de micșorare continuă a fenomenului de evaziune fiscală.

Considerăm oportun ca pentru contribuabili onești să fie utilizat tratamentul prin conformare voluntară, iar pentru contribuabilii care practică evaziunea și fraudă fiscală, să fie utilizat tratamentul prin conformare forțată.

În prezent, SFS operează cu **8 categorii de riscuri** de neconformare fiscală, care au fost înregistrate în Registrul riscurilor de neconformare fiscală. Categoriile de riscuri sunt prezentate în **Anexa 7**.

**Prima categorie de riscuri** presupune riscurile care sunt identificate în activitatea tuturor categoriilor de contribuabili, care desfășoară activitatea de antreprenoriat și care includ:

1. Neînregistrarea activității de întreprinzător
2. Neținerea evidenței contabile
3. Ținerea evidenței contabile duble
4. Nedeclararea obligațiilor fiscale
5. Neachitarea obligațiilor fiscale
6. Efectuarea pseudo-activității de întreprinzător

**A doua categorie de riscuri** presupune riscurile specifice care fac obiectul activității de antreprenoriat și vizează identificarea probabilității evitării achitării taxelor și impozitelor aferente BPN. Riscurile respective se manifestă prin:

1. Diminuarea venitului
2. Majorarea nejustificată a deducerilor și cheltuielilor
3. Clasificarea greșită a veniturilor și cheltuielilor
4. Angajarea neoficială
5. Plata salariilor în plic

## 6. Falsificarea timbrelor de acciz și contrafacerea producției

**A treia categorie de riscuri** presupune riscurile aferente TVA, care vizează activitatea agenților economici, subiecți ai impunerii cu TVA, precum și a agenților economici care întrunesc criteriile necesare de înregistrate ca plătitor de TVA. De asemenea sunt luați în vizor și contribuabilii, persoane fizice și juridice, care au relații economice cu întreprinderile plătitoare de TVA. Aceste riscuri includ:

1. Înregistrarea tardivă ca subiect al impunerii cu TVA
2. Cereri de restituire frauduloasă a TVA
3. Import masiv concomitent cu neachitarea TVA pe intern
4. Organizarea exporturilor fictive

**A patra categorie de riscuri** presupune riscurile, care sunt aferente persoanelor fizice cetățeni, care nu sunt înregistrați ca subiecți ai antreprenorialului în baza Legii 845 „Cu privire la antreprenariat și întreprinderi” [44]. Ele se manifestă prin:

1. Desfășurarea ilicită a activității de antreprenariat
2. Evitarea înregistrării în calitate de subiect al antreprenorialului
3. Neachitarea creșterii de capital

**A cincea categorie de riscuri** este atribuită agenților economici contribuabili mari, care întrunesc criteriile necesare pentru obținerea acestui statut. Ele se manifestă prin:

1. Tranzacții fictive cu delicvenți
2. Investiții nejustificate în mijloace fixe
3. Neconcordanța cifrei de afaceri cu plata obligațiilor fiscale
4. Beneficierea neîntemeiată de facilități fiscale
5. Încălcarea regulilor de formare a prețurilor la mărfurile social-importante

**A șasea categorie de riscuri** vizează persoanele fizice cu venituri mari, care sunt identificate de către SFS, conform informațiilor prezentate de către sursele de informații prevăzute la art. 226<sup>11</sup> din Codul fiscal. Riscurile date au la bază:

1. Fluxuri nedeclarate de mijloace financiare
2. Tranzacții imobiliare fără a avea proveniența banilor
3. Achiziții de unități de transport scumpe care nu au acoperire financiară

**A șaptea categorie de riscuri** sunt atribuite persoanelor fizice - contribuabili mari, care corespund următoarelor criterii:

1. Persoana fizică este rezident fiscal ai Republicii Moldova, în conformitate cu legislația fiscală.

2. Pentru ultimele 3 perioade fiscale anterioare, veniturile obținute, depășesc 3 milioane de lei cumulativ.
3. Valoarea cumulativă a activelor deținute în ultima perioada fiscală depășește 50 milioane de lei.

*A opta categorie de riscuri* vizează agenții economici, care sunt beneficiari ai restituirii TVA. Ele presupun:

1. Tranzacționări fictive cu TVA
2. Înaintarea cererilor de restituirea ilicită a TVA
3. Utilizarea schemelor frauduloase de formare a TVA

Probabilitatea de producere a riscurilor poate fi verificată prin intermediul controlului fiscal, care poate avea drept sarcină determinarea unor obligații fiscale, care au fost diminuate intenționat sau neintenționat de către contribuabil.

În categoriile de riscuri pot fi incluse riscurile identificate de către Serviciul Fiscal de Stat în activitatea tuturor tipurilor de contribuabili ce desfășoară activitatea de antreprenariat. Odată identificate aceste riscuri urmează a fi evaluate pentru a fi stabilită ierarhia lor. Apoi urmează prioritizarea acestora în funcție de toleranța la risc.

Obiectivul evaluării și prioritizării riscurilor de conformare este de a estima impactul potențial al neregulilor identificate la contribuabili. Riscurile identificate sunt apoi evaluate pe baza impactului potențial al neregulilor, asigurând alocarea eficientă a resurselor disponibile pentru controale. Prioritizarea riscurilor permite autorităților fiscale să se concentreze pe contribuabilii care prezintă un risc mai mare de neconformitate, maximizând astfel șansele de a identifica și corecta neregulile semnificative, inclusiv prin efectuarea controalelor fiscale totale.

Astfel, în funcție de consecința producerii riscului asupra nivelului de colectare la BPN a obligațiilor fiscale, riscul poate fi de următoarele niveluri, descrise în **Tabelul 2.2.**

**Tabelul 2.2. Nivelurile de risc**

N/o	Nivel	Aprecierea
1.	Ridicat	Riscul semnifică un nivel înalt al neconformării fiscale, cu potențial de a genera obligații fiscale exacte sau estimate prin diminuare/tănuire sunt semnificative asupra BPN.
2.	Mediu	Riscul se poate materializa prin potențialele calculări suplimentare la buget, dar cu o semnificație medie asupra nivelului de executare a bugetului.
3.	Scăzut	Riscul va avea un efect neînsemnat, sumele potențiale ale obligațiilor fiscale diminuate de către contribuabil nu influențează semnificativ nivelul de executare a bugetului.

**Sursa:** Elaborată de autor în baza datelor SFS

Nu este secret pentru nimeni că o bună parte din caracterul dificil de suportat al prelevărilor fiscale se află în complexitatea și caracterul schimbător al legislației fiscale. Această complexitate este în mod evident datorată, în cea mai mare parte, imaginii multidimensionale a societăților contemporane. Această complexitate, pe care încearcă să o gestioneze organul fiscal, este agravată de însăși instabilitatea sistemului fiscal, datorită evoluțiilor economice și sociale rapide la care, în mod permanent legislația fiscală trebuie să se adapteze. Or, contribuabilii în cea mai mare parte sunt atașați unei anumite conformări voluntare, mai ales atunci când este vorba de prelevările fiscale.

Pe lângă riscurile care le pot provoca contribuabilii în materie de fraudă și evaziune fiscală, mai există și riscurile instituționale interne.

Managementul riscurilor în cadrul SFS *„reprezintă un proces complex de identificare, analiză și răspuns la posibile riscuri ale entității, printr-o abordare științifică, care utilizează resurse materiale, financiare și umane pentru atingerea obiectivelor, vizând reducerea expunerii la pierderi”* [151]. Astfel, controlul intern în cadrul SFS este asociat direct cu managementul riscurilor, deoarece, prin măsurile luate, se asigură, în mod rezonabil, un cadru funcțional ce permite entității să își atingă obiectivele.

Totodată, SFS are obligația de a analiza sistematic, cel puțin o dată pe an, riscurile legate de desfășurarea activităților sale, să numească responsabili cu gestionarea riscurilor și să elaboreze registrele de riscurilor la nivelul compartimentelor.

Această practică a fost preluată din domeniul privat și racordată la nivelul mai multor state ale UE, ca și componentă de bază în activitatea desfășurată de către entitatea fiscală. Astfel, SFS își desfășoară activitatea într-un mediu care influențează riscurile și creează, în același timp, un cadru care definește limitele de gestionare a acestora. Analizând activitatea SFS autorul prezentei cercetări a identificat cele mai importante riscuri cu care se poate confrunta instituția fiscală.

Pentru orice risc identificat ca fiind mai sus de nivelul toleranței la riscuri, au fost stabilite reacții de răspuns potențial sau anticipat prin implementarea activităților de control, care țin să diminueze impactul și/sau probabilitatea materializării acestora.

De asemenea, SFS a stabilit un sistem de raportare și monitorizare al riscurilor, care asigură gestionarea corespunzătoare a nivelului de toleranță la riscuri. Obiect al raportării sunt activitățile de control ale riscurilor pe care subdiviziunile responsabile le-au implementat pe parcursul anului.

## **2.2. Asigurarea conformării voluntare a persoanelor fizice prin intermediul metodelor indirecte de estimare a obligațiunilor fiscale**

Sfera fiscalității, ca parte integrantă a sistemului fiscal, cuprinde totalitatea reglementărilor legislative, principiilor, metodelor și tehnicilor de stabilire și percepere a impozitelor, taxelor și a altor surse de venituri publice

Indiferent de modul sau forma de prelevare, întregul proces de impunere trebuie să respecte principiile echității fiscale, principiile politicii financiare și economice, precum și a celor de natură social-politică [79].

Prin instituirea prelevărilor fiscale, statul își propune nu doar obținerea veniturilor sale sau finanțarea cheltuielilor publice, ci și „să armonizeze interesele și comportamentul contribuabililor cu cele ale autorităților fiscale” [1].

În consecință, orice măsură de natură fiscală trebuie orientată către maximizarea colectării veniturilor și cheltuirea eficientă a banului public, fiind luate totodată în considerație drepturile și obligațiile părților: a contribuabililor și a autorităților statului.

O abordare bazată pe aceste considerente, ne poate duce la idea că, cea mai eficientă practică de administrare fiscală ar fi nu constrângerea persoanei fizice – contribuabil, în vederea impunerii fiscale, dar educarea acestuia în spiritul civismului fiscal și a conformării voluntare. Numai prin această metodă pot fi obținute anumite performanțe în administrarea fiscală.

Dar civismul fiscal și conformarea voluntară nu poate fi obținută la comandă și în termeni restrânși. Aceasta necesită o muncă asiduă din partea organului de administrare fiscală. Nimeni și niciodată nu dorește de bună voie să se despartă de bunurile agonisite. Cu contribuabilii trebuie de dus un lucru permanent în privința îndeplinirii obligațiunii acestora, privind prelevările fiscale obligatorii, pentru a susține statul în onorarea obligațiunilor sale sociale, politice, economice și de apărare. Prin prelevările fiscale achitate de contribuabili, statul își poate acoperi cheltuielile sale publice.

Dar pentru a ține la control strict îndeplinirea obligațiunilor de prelevare, este necesar ca SFS să verifice în permanență situația fiscală a persoanelor fizice cu privire la achitarea taxelor, impozitelor și contribuțiilor, din considerentele neadmiterii posibilităților de eschivare de la plata acestora.

Totodată, este necesar ca prin alegere publică din cadrul instituțional al procesului administrativ, SFS trebuie să decidă asupra modalităților de colectare a impozitelor, generate de persoanele fizice.

Există *trei modalități* de colectare a impozitelor, reflectate în *Tabelul 2.3*.

**Tabelul 2.3. Modalități de colectare a impozitelor**

N/o	Modalități	Acțiuni
1.	<b>Comunicarea</b>	Utilizarea canalelor de comunicare în vederea informării persoanelor fizice despre necesitatea îndeplinirii obligațiunii fiscale.
2.	<b>Conformarea voluntară</b>	Calcularea corectă, raportarea și achitarea deplină și la timp la buget a obligației fiscale de către contribuabil în mod benevol.
3.	<b>Constrângerea</b>	Folosirea puterii legislației fiscale pentru a forța persoanele fizice, contribuabili a impunerii fiscale, să-și onoreze obligațiunile fiscale.

*Sursa: Elaborată de autor în baza sursei [69, pag.9-10]*

Pentru alegerea celei mai optime modalități de colectare a impozitelor, este necesar să reflectăm asupra fiecărei dintre acestea.

**Comunicarea.** Dreptul unui om asupra rezultatelor propriei acțiuni este însăși condiția vieții umane și a libertății individuale. Orice societate trebuie să țină cont de aceasta. Intervenția selectivă a SFS în raport cu persoanele fizice este destul de problematică, deoarece fiecare contribuabil în parte este diferit. De aceea, SFS trebuie să promoveze comunicarea directă, activă și personalizată cu contribuabilii prin intermediul: mass-media, panourilor informative, ședințelor de lucru, întâlniri individuale sau de grup etc. SFS nu poate fi sigur de faptul că campaniile de comunicare va asigura efectul scontat. Astfel, în procesul lansării campaniei de comunicare este necesar ca mesajul transmis să fie cât mai clar, concis și pe înțelesul contribuabililor. Mesajul trebuie să conțină în sine strategia convingerii cetățenilor că este necesar ca ei să-și îndeplinească datoria de contribuabil și că banii lor vor fi direcționați corect și nu vor fi irosiți în zadar. Eficiența administrării fiscale va fi resimțită numai atunci, când persoanele vor conștientiza despre necesitatea achitării impozitelor, pentru ca statul să-și poată executa obligațiunile sale economice, sociale, politice și de altă natură către populația țării. Cunoașterea sensibilității impozitului în procesul de comunicare trebuie să fie indispensabilă conceperii și aplicării unei anumite modalități de administrare fiscală. Comunicarea trebuie să conțină informație cu privire la alegerea tehnicilor fiscale, procedeele de intervenție, alte subtilități, care să țină cont de reacțiile contribuabililor în mediul sistemului economic în care acesta urmează a fi implantată.

**Conformarea voluntară.** Practica internațională ne demonstrează că cea mai efectivă cale de colectare a impozitelor este conformarea voluntară. Conformarea voluntară include în sine achitarea benevolă a impozitelor, taxelor și contribuțiilor de către contribuabil, în măsură deplină și la timp, fără a fi aplicate careva măsuri de constrângere fiscală. Corectitudinea reprezintă o condiție indispensabilă pentru ca conformarea benevolă să-și atingă efectul scontat. De aceea sarcina fiscală este necesar a fi distribuită cât mai uniform, prin asigurarea faptului că toți contribuabilii, indiferent de ocupația acestora, vor calcula, declara și achita la timp și în măsură

deplină taxele, impozitele și contribuțiile aferente activității de antreprenoriat. Investigarea acestui fenomen, cu aplicarea instrumentarului necesar, poate constitui un pas important în acumularea veniturilor bugetare. De aceea, în opinia noastră, activitățile *desfășurate de SFS trebuie să fie canalizate în direcția conformării voluntare din partea persoanelor fizice, respectându-se totodată drepturile și obligațiile de natură patrimonială, a fluxurilor financiare și a oricăror alte elemente relevante pentru stabilirea obligației fiscale reale a persoanei fizice verificate.*

**Constrângerea.** În viața personală, toți suntem foarte sensibili la diferența ce există între o acțiune decisă și efectuată liber și una desfășurată în condiții de presiune și constrângere. Oricare ar fi forma sa, impozitul este întotdeauna perceput ca un act de autoritate, o obligație prin constrângere, care reiese din obligația cetățeanului de a achita o anumită sumă către stat. Este un lucru cât se poate de evident că contribuabilul va munci, va produce mai mult, va agonisi mai mult și va trebui să achite și prelevări fiscale mai mari. Or, impozitul este, în mod necesar, prelevat din resursele create prin eforturile individuale depuse într-un mod sistematic cu intensitate mai mică sau intensitate mai mare. Dacă prelevările fiscale afectează în mod neproportional volumul muncii depuse, atunci ele diminuează randamentul eforturilor ce au stat la baza creării acelor resurse. Evident, el reduce motivația acțiunii. Astfel, un impozit sau o prelevare fiscală neproportională descurajează obținerea venitului, diminuează beneficiile generate de conduita chibzuită, în vederea sporirii veniturilor viitoare. Un impozit proporțional pe venit va avea cu totul o altă consecință. Dacă presupunem că statul va aplica un impozit proporțional, rațional, contribuabilii vor fi stimulați să accepte un asemenea sacrificiu și vor fi motivați să onoreze pe deplin obligațiunile fiscale.

Așadar, există o diferență considerabilă între achitarea unui impozit prin constrângere și achitarea unor obligațiuni fiscale în mod voluntar. În consecință, în opinia noastră, ***achitarea taxelor și impozitelor cu ajutorul constrângerii fiscale distruge motivațiile contribuabilului, în timp ce, dimpotrivă, conformarea voluntară prin abordare constructivă incită contribuabilul la intensificarea eforturilor de onorare a obligațiunilor fiscale.***

Ca rezultat al argumentelor elucidate, **Ipoteza II** „*Conformarea voluntară poate fi atinsă doar prin constrângere*”, ***nu este validată.*** Folosirea forței legii poate accelera procesul de conformare voluntară a contribuabililor pentru o perioadă scurtă, dar pe termen de durată îi poate demotiva.

Suplimentar, se evidențiază și partea de efortul și cheltuielile administrative și logistice majore din partea organelor cu atribuție de administrare fiscală. Ar trebui să concluzionăm, că nici o dezbatere fiscală, nici o consecință a fiscalității, nici o propunere de tip fiscal nu ar trebui să

ignore acest aspect esențial și să ne întrebăm mereu dacă este posibil să înlocuim constrângerea fiscală prin conformarea voluntară.

Conținutul fundamental al raportului juridic fiscal îl constituie obligația fiscală, stabilită unilateral de către stat asupra debitorului (în cazul de față persoana fizică - contribuabil), de a plăti o anumită sumă de bani, în cuantumul și la termenul stabilit de lege.

Trebuie de precizat, că obligația fiscală de plată constă în îndatorirea unor persoane fizice de a plăti la termenele stabilite de legislația fiscală a unor impozite și taxe datorate BPN al statului.

Obligația fiscală de plată ia naștere:

- prin realizarea de către contribuabili a veniturilor impozabile;
- prin deținerea de către contribuabili de bunuri impozabile;
- prin beneficierea de către contribuabili de anumite servicii efectuate de instituțiile sau organele de stat specializate prin reținerea unei părți a impozitului în prealabil.

Trăsăturile obligației fiscale sunt următoarele:

- ✓ obligația fiscală este o obligație juridică;
- ✓ obligația fiscală este o obligație legală;
- ✓ obligația fiscală este o obligație ce întrunește forma bănească.

Pentru a fi mai expliciti în ceea ce urmează a fi prezentat în paragraful respectiv, este necesar de trecut în revistă câteva noțiuni, care au tangență cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a veniturilor persoanelor fizice, pentru conformarea voluntară ulterioară a acestora.

Astfel, **impozitul** este o plată obligatorie cu titlu gratuit, achitată în favoarea statului.

Totodată, este necesar de specificat că, **venitul impozabil** este „*venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale*” [19].

Continuând logica expunerii și făcând referire la articolul 12 al CF al RM, **venitul estimat** este *venitul apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor și surselor indirecte în cadrul controalelor fiscale* [19].

Articolul 13 al CF al RM stipulează că, **subiecți ai impunerii fiscale** sunt:

- ✓ persoanele fizice rezidente cetățeni ai RM care nu desfășoară activitatea de întreprinzător și pe parcursul anului calendaristic (perioada fiscală) obțin venituri impozabile din orice surse aflate în RM și în afara acesteia pentru activitatea lor în Republica Moldova;
- ✓ persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător dar obțin venit din investiții financiare din orice surse aflate în afara Republicii Moldova;



- ✓ persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova și obțin venit din orice surse aflate în RM și în afara țării pentru activitatea lor în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara RM.

Cuantumul impozitului pe venit pentru persoanele fizice în Republica Moldova, este stabilit în mărime de 12% din venitul anual impozabil.

La 01 ianuarie 2012 pentru prima dată în istoria modernă a țării, în Codul fiscal al Republicii Moldova, a fost introdus Capitolul 11<sup>1</sup> „Metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice”, care prevede metoda de determinare a venitului impozabil estimat prin intermediul analizei situației fiscale a persoanei fizice prin surse indirecte de informație [19].

În prezent, SFS în activitatea sa utilizează 4 metode indirecte de estimare a venitului impozabil. Aceste metode, precum și caracteristica lor este prezentată în **Tabelul 2.4.**

**Tabelul 2.4. Metode indirecte de estimare a venitului impozabil**

Nr/o	Metode indirecte de estimare a venitului impozabil	Caracteristici
1.	Metoda cheltuielilor	Această metodă constă în compararea cheltuielilor individuale efectuate de către subiectul estimării cu veniturile declarate în perioada supusă verificării, iar diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituie venitul impozabil nedeclarat
2.	Metoda fluxului de mijloace bănești	Această metodă constă în compararea intrărilor/ieșirilor de sume în/din conturile bancare, precum și a intrărilor/ieșirilor de sume în numerar, cu sursele de venit și utilizarea acestora, iar diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat
3.	Metoda proprietății	Această metodă permite stabilirea venitului impozabil estimat, analizând creșterea și descreșterea proprietății subiectului estimării. Creșterea sau descreșterea valorii proprietății procurate sau înstrăinate se determină prin compararea valorii proprietății la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei. Diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat.
4.	Alte metode utilizate în practica internațională	Țările membre ale blocului comunitar utilizează o gamă largă de metode, care au ca scop contracararea evaziunii fiscale din partea persoanelor fizice. Aceste metode pot fi preluate și de Republica Moldova. Un exemplu elocvent de administrare fiscală eficientă este Republica Federală Germania, unde prin diverse surse și metode indirecte de estimare a venitului impozabil, persoanele fizice practic nu au nici o șansă de a ascunde veniturile sale.

*Sursa: Elaborată de autor în baza Codului fiscal al Republicii Moldova*

În procesul analizei și selectării persoanelor fizice care urmează a fi supuse analizei riscurilor de neconformare, SFS purcede la următoarele acțiuni:

- a) în scopul stabilirii domeniilor cu cel mai înalt nivel aplică metodele de analiză a riscurilor;
- b) selectează persoanele fizice care vor fi supuse verificării fiscale prin conformare benevolă sau prin control fiscal.

Pentru selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării, SFS utilizează informația furnizată de următoarele instituții, ca surse indirecte de informații:

- a) Poliția de Frontieră;
- b) instituțiile financiare;
- c) societățile emitente de monedă electronică;
- d) persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător;
- e) Agenția Servicii Publice (ASP);
- f) companiile turistice;
- g) companiile de asigurare;
- h) deținătorii de registre ale deținătorilor de valori mobiliare;
- i) Banca Națională a Moldovei (BNM);
- j) Notarii și alte persoane care desfășoară activitate notarială;
- k) executorii judecătorești;
- l) birourile istoriilor de credit;
- m) societățile de plată;
- n) furnizorii de servicii poștale.

Procedura de verificare a persoanelor fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare se efectuează în 3 etape, prezentate în *Tabelul 2.5*.

***Tabelul 2.5. Etapele de verificare a persoanelor fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare***

Nr/o	Etapile aplicării metodelor indirecte de estimare	Caracteristici
1.	Analiza și selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării	Analiza de risc reprezintă principalul criteriu în activitatea SFS pentru a identifica riscurile de nedeclarare a veniturilor impozabile de către persoanele fizice, în vederea selectării acestora pentru verificarea prealabilă. În procesul de selectare a persoanelor fizice care vor fi supuse verificării fiscale prelabile, SFS identifică și evaluează riscurile de nedeclarare a veniturilor impozabile admise de către aceștia.

2.	Verificarea fiscală prealabilă din oficiul SFS a persoanei fizice (prevedere valabilă pînă la 31/12/2022)	Această etapă constă în reconstituirea situației fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării și compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situația fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de acesta. Raportul de verificare fiscală prealabilă conține toate constatările stabilite de SFS pe perioada desfășurării verificării, precum și propunerea de inițiere a controlului fiscal sau de încetare a procedurii de verificare.
3.	Controlul fiscal	Dacă diferența este semnificativă atunci organul fiscal inițiază procedura de control fiscal. O diferență semnificativă este considerată a fi o discrepanță de peste 100 de salarii medii lunare prognozate pe economie pentru anul fiscal supus controlului, între veniturile impozabile estimate calculate pe baza situației fiscale a contribuabilului și veniturile impozabile declarate de acesta. Diferența stabilită în sumă de pînă la <b>100 de salarii medii pe economie</b> prognozate pentru anul supus controlului inclusiv se va considera risc minim acceptat.

*Sursa: Elaborată de autor în baza Codului fiscal al Republicii Moldova*

În opinia analiștilor economici și a experților în materie de administrare fiscală, introducerea acestui capitol a pus baza conformării voluntare din partea persoanelor fizice. Această tendință este vizibilă în **Tabelul 2.6.**, care prezintă datele prezentate de SFS în permanentă ascensiune. Persoanele fizice care prezintă declarația pe venit este în creștere, iar sumele încasate de SFS sunt de asemenea în creștere.

**Tabelul 2.6. Date cu privire la persoanele fizice care depun declarația pe venit la SFS**

Anul fiscal	Numărul de persoane fizice care a depus declarația pe venit	Inclusiv prin intermediul SIA Declarația rapidă (pre-completate)	Inclusiv prin intermediul SIA Declarația electronică	Venit suplimentar calculat la buget, mln. lei
2015	169 451	104840	4204	107,30
2016	188 630	160471	5570	137,50
2017	210 450	173382	16032	170,90
2018	359 336	284539	35185	183,50
2019	162 694	123537	18017	137,00
2020	176 092	133886	20542	235,39
2021	174 301	138008	17330	343,80
2022	175 835	135557	19564	329,47

*Sursa: Elaborată de autor în baza datelor Serviciului Fiscal de Stat/*

Este evidențiat și faptul că aplicarea tehnologiilor avansate în managementul depunerii declarațiilor fiscale cu privire la impozitul pe venit a persoanelor fizice ce nu practică activitate de

întreprinzător (Forma CET18) este un suport benefic pentru prezentarea acestor formulare, care este evidențiat în tabelul de mai sus.

Prezintă interes datele cu privire la numărul de milionari înregistrați în Republica Moldova, conform declarațiilor pe venit prezentate. În **Tabelul 2.7.** este reflectată dinamica milionarilor și a veniturilor defalcate de aceștia la bugetul de stat.

**Tabelul 2.7. Date cu privire la persoanele fizice milionari**

<i>Anul fiscal</i>	<i>Nr de persoane fizice milionari</i>	<i>Impozit pe venit declarat mln lei</i>
2015	721	202,85
2016	637	165,50
2017	1 792	399,48
2018	1 760	479,71
2019	2515	586,11
2020	2962	611,1
2021	4007	837,9
2022	4810	1450,6

*Sursa: Elaborată de autor în baza datelor Serviciului Fiscal de Stat*

Pentru asigurarea unei activități de administrare fiscală echidistantă și corectă față de contribuabili persoane fizice, subiecți ai impunerii fiscale, prezentăm mai jos drepturile și obligațiile acestora.

În vederea conformării voluntare, contribuabilul persoană fizică are următoarele **drepturi:**

a) să solicite și să obțină gratuit de la SFS informații despre taxele și impozitele în vigoare, precum și despre actele normative de reglementare a modului de calcul și condițiile de achitare a acestora;

b) să obțină amânarea, eșalonarea și trecerea în cont a impozitelor în modul prevăzut de legislația fiscală în vigoare;

c) să conteste, în modul stabilit de legislație, deciziile și acțiunile SFS, care în opinia sa îi încalcă drepturile sale;

d) să beneficieze de facilitățile fiscale, la care are dreptul conform legislației fiscale, pe perioada fiscală în care a întrunit toate condițiile stabilite.

De rând cu drepturile atribuite prin lege pe care le are persoana fizică în raport cu SFS, acesta are și următoarele **obligații:**

a) să prezinte declarația pe venit în cazurile și în condițiile prevăzute de legislația fiscală;

b) în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele și informația solicitată;

c) să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislației fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicații în scris sau oral;

d) în caz de calculare greșită și determinarea incorectă de către SFS a sumei impozitului, penalității, dobânzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documentele justificative;

e) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuții de administrare fiscală și alte organe investite cu funcții de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerințele legislației fiscale [19].

Pentru ca conformarea voluntară să-și aibă efectul scontat și să aducă rezultatele dorite, este necesar, în opinia noastră de a crea un model econometric în ceea ce privește impunerea în progresie simplă și în progresie compusă a veniturilor persoanelor fizice. Acest fapt va fi realizat sub formă de simulare matematică fiind utilizate tranșele impozabile anuale în lei.

Determinați impozitul pe venit (**IV**) datorate de contribuabilii X și Y – persoane fizice, precum și presiunile fiscale medii suportate, (*Prfs*) în cazul impunerii în progresie simplă (**PS**) și în progresie compusă (**PC**), fiind luate în considerare următoarele date ipotetice pentru anul fiscal 2023.

1. Veniturile impozabile (**VI**) lunare sunt în mărime de **15000 lei**, în cazul contribuabilului **X**, și de **20000 lei**, în cazul contribuabilului **Y**.

2. Grila de impozitare legală, valabilă pentru anul fiscal considerat, este prezentată în **Tabelul 2.8**.

**Tabelul 2.8. Grila de impozitare**

Nr.	Tranșele de venituri impozabile anuale, în lei	Cota de impozitare în %
1	Până la 4500 lei	0
2	Între 4500 lei și 10000 lei	5
3	Între 10001 lei și 15000 lei	7
4	Între 15001 lei și 20000 lei	12
5	Între 20001 lei și 30000 lei	18
6	Peste 30000 lei	25

**Sursa:** Propusă de autor

Scopul simulării prin metoda econometrică este de a realiza analiza comparativă a impozitării, privind metoda de impozitare corespunzătoare, și de a alegea cea mai convenabilă cotă de impozitare pentru contribuabilii persoane fizice, pentru a avea motivarea de conformare benevolă, și totodată de a calcula prelevările către bugetul de stat, care de asemenea este necesar să-și asigure încasările preconizate.

## Mersul simulării prin metodă econometrică

### 1. Se determină impozitele pe venit datorate, potrivit metodei progresiei simple:

$$IVPs = Vi \times \frac{Ci}{100} \quad (2.1)$$

$$IVPsX = 15000 \times \frac{7}{100} = 1050 \text{ lei}$$

$$IVPsY = 20000 \times \frac{12}{100} = 2400 \text{ lei}$$

Presiunile fiscale medii suportate sunt cele aferente cotelor de impozitare luate în considerare, adică: 7% și, respectiv, 12%.

Dacă e să facem o totalizare a calculelor prin metoda progresiei simple, atunci deducem că la o creștere cu 60000 lei a mărimii venitului impozabil anual, (5000 lei lunar) presiunea fiscală medie suportată de contribuabilul Y va crește cu **5 puncte procentuale**.

### 2. Se interpretează rezultatele impozitării în progresie simplă:

Se determină și se compară indicii veniturilor impozabile și impozitelor datorate:

$$IVi = \frac{ViY}{ViX} = \frac{20000}{15000} = 1,33;$$

$$IIVPs = \frac{IVPsY}{IVPsX} = \frac{2400}{1050} = 2,28;$$

$IIVPs > IVi \Rightarrow$  dinamica impozitului pe venit este mult mai accentuată față de dinamica venitului impozabil, *ceea ce înseamnă că impozitul pe venit a înregistrat o creștere mai mare față de creșterea mărimii materiei impozabile ( $M_i$ ), cu consecința reducerii mărimii venitului net obținut de contribuabilul Y.*

Aceste aspecte rezultă din calculele următoare, efectuate în expresie absolută:

$$\Delta Vi = \Delta Mi = MiY - MiX = 20000 - 15000 = + 5000 \text{ lei}$$

$$\Delta IVPs = IVPsY - IVPsX = 2400 - 1050 = + 1350 \text{ lei}$$

$$\Delta IVPs > \Delta Mi \Rightarrow VnY < VnX$$

$$VnX = Vi - IVPs$$

$$VnX = 15000 - 1050 = 13950 \text{ lei}$$

$$VnY = 20000 - 2400 = 17600 \text{ lei.}$$

$$\Delta Vn = VnY - VnX = 17600 - 13950 = 3650 \text{ lei}$$

$$(3650 = \Delta Mi - \Delta IVPs = 5000 - 1350 = 3650 \text{ lei})$$

Evident, metoda impunerii în progresie simplă îi dezavantajează pe contribuabilii care obțin venituri situate deasupra limitei de **7%** a tranșei de venit impozabil anterioare, în condițiile unei creșteri semnificative a cotei de impozitare de la o tranșă de venituri impozabile la alta.

3. Se determină impozitele pe venit datorate, potrivit metodei progresiei complexe, precum și presiunii fiscale medii suportate.

$$IVPc = \sum_{j=1}^m Vij \times \frac{cij}{100} \quad (2.2)$$

$$\begin{aligned} IVPcX &= 4.500 \times \frac{0}{100} + (10000 - 4.500) \times \frac{5}{100} + (15000 - 10000) \times \frac{7}{100} \\ &+ (20000 - 15000) \times \frac{12}{100} = 0 + 275 + 350 = 625 \text{ lei} \end{aligned}$$

(față de **1050 lei**, în condițiile progresiei simple).

$$\overline{PrfsA} = \frac{IVPcX}{ViX} \times 100 = \frac{625}{15000} \times 100 = 4,2 \%$$

(față de **7%**, în varianta progresiei simple).

$$\begin{aligned} IVPcY &= 4.500 \times \frac{0}{100} + (10000 - 4.500) \times \frac{5}{100} + (15000 - 10000) \times \frac{7}{100} \\ &+ (20000 - 15000) \times \frac{12}{100} = 1225 \text{ lei} \end{aligned}$$

(față de **2400 lei**, în condițiile progresiei simple).

$$\overline{PrfsA} = \frac{IVPcY}{ViY} \times 100 = \frac{1225}{20000} \times 100 = 6,1 \%$$

(față de **12%**, în varianta progresiei simple).

#### 4. Se interpretează rezultatele impozitării în progresie compusă

Se calculează indicele impozitelor datorate și se compară cu indicele materiei impozabile (veniturilor impozabile):

$$IIVPc = \frac{IPVcY}{IVPcX} = \frac{1225}{625} = 1,96 \quad (2.3)$$

$$IIVPc > IMi (1,96 > 1,33)$$

Întrucit este vorba de o impunere progresivă este normal ca rezultatul să fie acesta.

În cazul impunerii în progresie compusă, datorită nivelurilor apropiate ale dinamicii impozitelor și veniturilor impozabile, **se elimină dezavantajul reducerii venitului net al contribuabilului Y** – care s-a înregistrat în cazul impunerii în progresie simplă, **iar veniturile nete cresc în cazul ambilor contribuabili**, așa cum rezultă din calculele următoare:

$$VnX = 15000 - 625 = 14375 \text{ lei}$$

(față de  $15000 - 1050 = \mathbf{13950 \text{ lei}}$  în varianta impunerii în progresie simplă)

$$VnY = 20000 - 1225 = 18775 \text{ lei}$$

(față de  $20000 - 2400 = \mathbf{17600 \text{ lei}}$  în varianta impunerii în progresie simplă)

Impozitul pe venit datorat de contribuabilul Y a crescut cu **1350 lei** (2400 lei – 1050 lei), față de cel datorat de contribuabilul X, în condițiile creșterii cu 5000 lei a mărimii materiei impozabile, în baza impunerii în progresie simplă. În cazul impunerii în progresie compusă venitul net al contribuabilului Y crește cu **600 lei** (1225 lei – 625 lei), față de cel al contribuabilului X, ceea ce denotă faptul că impunerea în progresie compusă este mai convenabilă pentru contribuabili.

## 5. Concluzie

Impunerea în progresie compusă este mai convenabilă pentru contribuabili (și mai dezavantajoasă pentru bugetul de stat) – întrucât finalitatea acesteia constă în **reducerea sumelor de impozit datorate bugetului de stat și a presiunii fiscale medii suportate**, care în cazul aplicației practice considerate se prezintă astfel:

- Pentru contribuabilul X,  $IVPc = 625$  lei, față de 1050 lei  
 $Prfs = 4,2\%$ , față de  $7\%$ ;
- Pentru contribuabilul Y,  $IVPc = 1225$  lei față de 2400 lei  
 $Prfs = 6,1 \%$ , față de  $12\%$ ;

**Ca totalizare a celor expuse**, suntem de părerea, că principiile de conformare voluntară trebuie să aibă la bază:

- a) **cerințele** ce trebuie îndeplinite de orice impozit trebuie să corespundă:
  - *unui randament fiscal ridicat;*
  - *stabilității rezonabile;*
  - *elasticității acceptabile.*
- b) **tipul și numărul impozitelor** percepute de stat pentru formarea veniturilor sale bugetare să fie proporționale posibilităților contribuabililor.

**Condițiile pentru un randament fiscal ridicat al impozitului** sunt următoarele:

- impozitul să aibă un caracter universal;
- să nu existe posibilități legale sau nelegale de sustragere de la impozitare a unei părți din materia impozabilă;
- cheltuielile de administrare a impozitului să fie minimale.

**Stabilitatea impozitului** înseamnă menținerea constantă a randamentului impozitului, fără ca acesta să fie influențat de mișcarea ciclică a economiei.

**Elasticitatea impozitelor** presupune adaptarea permanentă a încasărilor provenite din impozite, prin **majorarea sau micșorarea** mărimii acestora după nevoile de venituri ale bugetului public.



### 2.3. Paradisurile fiscale și centrele financiare offshore între legalitate și eludare fiscală

Evoluția economică a impus, în era globalizării, apariția de noi concepte de programe și produse financiare, care impun noi instrumente juridice de utilizare a capitalurilor. Astfel, paradisurile fiscale au apărut dintr-o necesitate pur economică, în vederea optimizării prelevărilor fiscale, care trebuie efectuate de societățile comerciale în folosul unui stat.

În fond, țările care aleg un regim fiscal relaxat o fac pentru a oferi societăților comerciale și persoanelor fizice un serviciu de natură financiară, prin atragerea de investiții cu efecte în dezvoltarea locală.

O jurisdicție fiscală considerată un paradis prosperă din punct de vedere economic în principal prin ajustarea legislației la competiția intensă de pe piață și la cerințele investitorilor. De asemenea, succesul său se datorează stabilității legislative și economice, care generează încredere și siguranță.

În prezent, există, fără îndoială, o lipsă de consens între state în ceea ce privește activitatea paradisurilor fiscale. Controversa provine din faptul că guvernele multor țări nu reușesc să ajungă la un acord în privința modului în care să evalueze aceste centre financiare, fie considerându-le stimulatoare pentru dezvoltarea afacerilor internaționale, fie asociindu-le cu concurența fiscală dăunătoare și neloială, activități ilicite, spălare de bani, evaziune fiscală, fraude fiscale sau infracțiuni de corupție.

Obiectul studiului fraudei fiscale urmează a fi unul complex bazat pe descoperirile și cercetării din diverse discipline – drept fiscal, economie publică, criminologie, justiție sub aspect penal, economia criminalității și diverse teorii și studii aplicate anterior în practică [107, pag.30].

Ce înseamnă totuși un paradis fiscal și în ce condiții poate activa acesta?

Analizând literatura de specialitate dedicată paradisurilor fiscale, observăm că autorii au adesea poziții vehemente pro sau contra. *Unii autori*, sau unele instituții susțin și aduc dovezi statistice prin care demonstrează că paradisurile fiscale sunt dăunătoare economiei mondiale.

Din considerente ideologice, țările care practică aceste politici financiare excluzând, în general, țările dezvoltate din categoria paradisurilor fiscale. Mai mult decât atât, a devenit o tradiție să condamne aceste paradisuri fiscale situate în țări concurente din punct de vedere economic, fără a recunoaște faptul că acestea aduc atât beneficii, cât și consecințe negative. Este refuzată ideea că un paradis fiscal ar putea fi considerat mai puțin nociv decât altul, doar pentru că teritoriul său concurează cu altele pentru aceleași resurse financiare.

Alți autori și instituții, dimpotrivă, susțin paradisurile fiscale, argumentând că optimizarea fiscală prin intermediul acestora contribuie la accelerarea ritmurilor de dezvoltare economică la nivel internațional. Totodată, ei acuză statele și organizațiile internaționale că încearcă prin măsuri legislative să distrugă economiile ce promovează servicii financiare și competitivitatea între state la acest nivel, din cauza propriei neputințe de a-și optimiza sistemele economice.

Fără îndoială, este o realitate că fiscalitatea avantajoasă și flexibilă, împreună cu o legislație permisivă și cu păstrarea confidențialității bancare, reprezintă motive semnificative pentru atragerea persoanelor fizice și a entităților economice care doresc să beneficieze de serviciile paradisurilor fiscale și ale centrelor financiare offshore.

Nicholas Shaxson, autorul cărții „Treasure Islands”, menționează că „fără să înțelegem paradisurile fiscale, nu vom putea înțelege cum funcționează economia în era modernă” [125].

Expertul Constantin Gioga în revista Controlul economic-financiar, elucidează conotația termenului de paradis fiscal astfel: „include orice teritoriu care percepe zero impozite sau impozite reduse pe toate sau unele categorii de venituri, are un anumit nivel de secret bancar sau comercial, cerințe minime din partea băncii centrale și nici un fel de restricții asupra schimburilor valutare” [33].

Profesorul Roger Brunet, expert în fiscalitatea internațională, la rândul său, prezintă o definiție a paradisurilor fiscale: „teritorii în care persoanele fizice și societățile comerciale consideră că sunt mai puțin agresate fiscal decât în ală parte” [129].

Pornind de la această definiție, distingem următoarele caracteristici ale paradisului fiscal:

- a) Existența unor avantaje de natură fiscală, de care investitorii nu se pot bucura în țările de reședință fiscală. Devenind rezidenți ai paradisului fiscal sau fixându-și sediul ori punctul de lucru al societății sau al oricărei alte entități juridice, ei beneficiază de sistemul fiscal prietenos al jurisdicției respective. În consecință, veniturile vor fi impozitate la un nivel mult mai mic decât în statele lor de proveniență, iar paradisurile fiscale își asigură sursele necesare de capitalizare în vederea expansiunii economice și echilibrul social.
- b) Existența unei oportunități reale, protejate prin lege, referitoare la operațiunile comerciale și financiare realizate în aceste jurisdicții, de către persoanele sau companiile participante la aceste operațiuni.
- c) Sistemul financiar – bancar este dezvoltat, permițând operațiuni delicate, facile și rapide cu străinătatea, fără nici o restricție legală ori de infrastructură.
- d) Inexistența controlului schimburilor, atât în ceea ce privește nerezidenții, cât și operațiunile în devize străine.

- e) Existența mijloacelor de comunicare bine puse la punct (internet de mare viteză, telefonie, servicii aeriene etc.);
- f) Semnarea și implementarea tratatelor bilaterale de evitare a dublei impunerii a veniturilor între paradisurile fiscale și alte state industrializate, tratate care reduc taxele și impozitele aplicate în mod normal investitorilor străini din statele semnatare.

Totodată, experții și analiștii Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), consideră că paradisurile fiscale sunt teritorii care au următoarele *patru* caracteristici, descrise în *Tabelul 2.9*.

**Tabelul 2.9. Caracteristicile paradisurilor fiscale**

Nr.	Specificație	Caracteristici
1.	Nu există impozite sau există doar impozite cu valori nominale aplicate asupra veniturilor relevante.	Prin această modalitate de desfășurare a activității, se presupune că veniturile generate de aceste activități sunt caracterizate de o amplă mobilitate geografică și sunt asociate în principal serviciilor bancare și financiare.
2.	Nu există un schimb efectiv de informații.	Datorită faptului că în paradisurile fiscale există o legislație sau o practică administrativă care ar permite atât companiilor, cât și persoanelor fizice să se bucure de proceduri stricte privind secretul bancar, activitatea acestor entități economice și a persoanelor fizice este în afară ariei de cercetare a autorităților fiscale din țara de origine, împiedicând astfel schimbul efectiv de informații.
3.	Lipsa transparenței	Acest aspect poate deveni evident în implementarea regulamentelor legale, fiscale, administrative, și bancare.
4.	Nu există activități economice de substanță	Esența constă în faptul că un teritoriu își propune să atragă investiții sau tranzacții, concentrându-se în mod exclusiv asupra aspectului fiscal.

*Sursa: Elaborată de autor în baza datelor OCDE*

Cu referire la practica internațională și în susținerea celor relatate, în calitatea mea de cercetător am dedus **două opinii** în această privință [98, pag.1126], [41, pag.240], [84], [110].

**În cadrul primei opinii**, „un paradis fiscal este un stat care creează legislație menită să ajute persoanele fizice sau juridice să evite reglementările obligatorii ce le sunt impuse în statele de origine, unde își desfășoară în substanță tranzacțiile economice” [67, pag.303]. Conform acestei percepții, un element definitiv al unui paradis fiscal constă în capacitatea de a crea și implementa o legislație proprie; acesta fiind un criteriu esențial, dar nu suficient, pentru a clasifica un stat drept paradis fiscal.

Totuși, este important să subliniem că un paradis fiscal nu necesită să aibă suveranitate politică deplină, ci poate să-și elaboreze propriile legi fiscale. Acest lucru poate fi ilustrat prin exemple precum teritoriile britanice de peste mări, cum ar fi Bermude, Insulele Virgine Britanice, Cayman etc [66, pag.117].

Prin urmare, se poate argumenta că anumite state creează un cadru normativ și legislativ care oferă agenților economici posibilitatea de a evita plata impozitelor în țările în care își desfășoară efectiv activitatea. Aceasta contribuie la evitarea conformării voluntare la reglementările fiscale ale acestor țări.

Există încă o trăsătură specifică a paradisurilor fiscale, constând în secretizarea informațiilor referitoare la firmele de pe teritoriul lor care sunt deținute de nerezidenți. Acest lucru conferă investitorilor posibilitatea de a utiliza aceste firme în mod anonim sau cu o confidențialitate aproape totală.

Un alt beneficiu (facilitate) asigurat de paradisurile fiscale este legat de menținerea secretului bancar. Chiar și în circumstanțele unor legi mai permissive și taxe reduse, secretul bancar reprezintă elementul cheie care asigură securitatea și prosperitatea acestor paradisuri fiscale.

Confidențialitatea bancară (secretul bancar) poate fi consolidată prin prevederile legilor fundamentale ale fiecărei țări. Ca exemplu, Elveția a fost una dintre primele țări care a reglementat legile privind secretul bancar în 1934. Această practică a fost ulterior adoptată și de toate celelalte paradisuri fiscale.

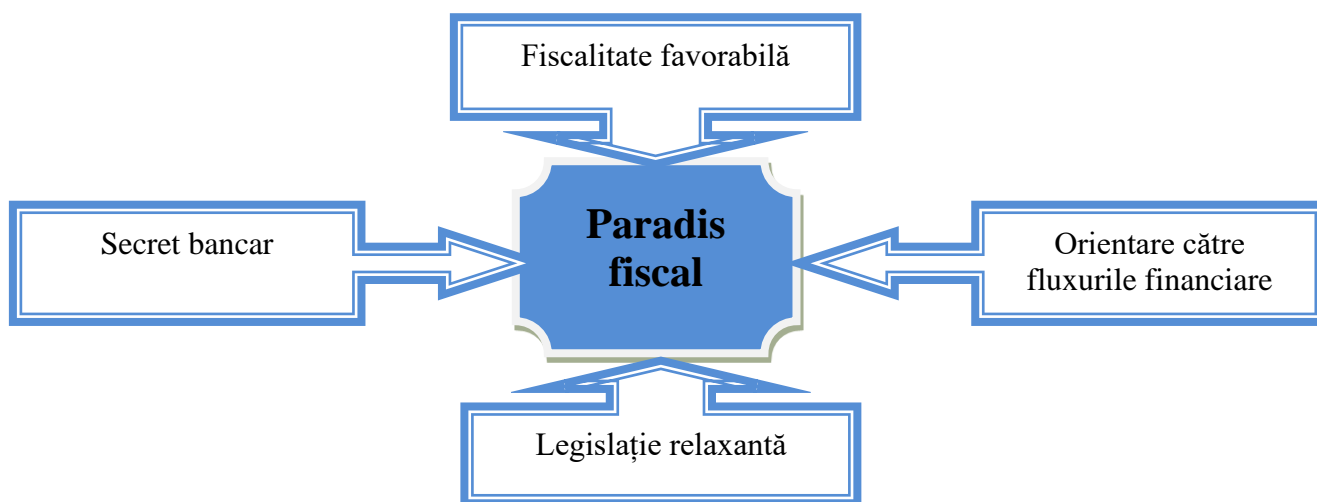
Deși multe paradisuri fiscale oferă protecția secretului bancar, este important de subliniat că în multe cazuri, rezidenții nu au acces la serviciile financiare oferite, iar în special nu beneficiază de avantajele secretului bancar. Un exemplu în acest sens este statul Liechtenstein, unde rezidenții plătesc impozite reduse și nu sunt încurajați să-și transfere veniturile într-o fundație (forma principală de societate de tip offshore a acestui stat), dar nu se bucură de secretul bancar, fiind obligați să declare sursa veniturilor (banilor) [17].

**Într-o a doua opinie**, privind definirea paradisurilor fiscale, premisele și condiționările sunt similare ca și la prima opinie, în sensul că „*paradisurile fiscale sunt statele care dezvoltă deliberat o legislație fiscală favorabilă investitorilor străini, însă se atribuie acestui lucru o conotație pozitivă*” [67, pag.303]. Se presupune că motivele pentru adoptarea unei legislații și a unor politici fiscale relaxate țin de competiția fiscală la nivel internațional și necesitatea de a stimula dezvoltarea economică a țării respective.

De ce aleg agenții economici să recurgă la paradisurile fiscale? Potrivit doctrinei liberale, existența unor reglementări fiscale și birocratice restrictive determină societățile comerciale

internaționale să caute state cu impozite reduse și legislație mai flexibilă, în vederea sporirii profiturilor și eliminării obstacolelor care pot interveni în desfășurarea operațiunilor economice.

Specificul activității paradisurilor fiscale conform acestei opinii, sunt reflectate de autor, în **Figura 2.2.**



**Figura 2.2. Specificul activității paradisurilor fiscale**

*Sursa: Elaborată de autor*

Analizând aceste caracteristici mai atent, observăm că avantajele pe care le oferă paradisurile fiscale devin destul de atractive pentru agenții economici, având în vedere contextul fiscal, legislativ și bancar. Detaliile privind caracteristicile paradisurilor fiscale sunt expuse în **Tabelul 2.10.**

**Tabelul 2.10. Reflecții asupra paradisurilor fiscale**

Nr.	Caracteristici	Reflecții
1.	Fiscalitate favorabilă	Presupune rate de impunere fiscală foarte joase.
2.	Îndreptarea către mișcările financiare la nivel internațional	Statele care adoptă o legislație permisivă în acest domeniu obțin beneficii semnificative, deoarece tranzacțiile comerciale sunt realizate exclusiv de către persoanele care nu sunt rezidente.
3.	Legislație relaxantă	Statele care găzduiesc astfel de activități minimizează supravegherea exercitată asupra agenților economici de către instituțiile statului.
4.	Secret bancar	Secretul bancar este garantat prin prevederile legilor fundamentale ale țărilor gazdă.

*Sursa: Elaborată de autor [67, pag.303]*

Indiferent de perspectiva exprimată cu privire la paradisurile fiscale, niciunul dintre autorii studiați nu contestă rolul semnificativ pe care îl joacă acestea în optimizarea fiscală. Importanța optimizării fiscale prin intermediul paradisurilor fiscale nu poate fi ignorată, având un impact la

nivel global. Deși inițial societățile offshore erau filiale ale marilor corporații de pe piața mondială de capital, destinate exclusiv optimizării fiscale, în prezent, rolul lor s-a diversificat, iar utilizarea lor este tot mai frecventă în investiții de capital de amploare.

Este important de remarcat că nu doar entitățile economice sunt interesate să recurgă la paradisurile fiscale în scopul optimizării fiscale. Aceste practici sunt adoptate și de către persoanele fizice care doresc să evite impozitele asupra patrimoniului. Astfel, se constată că atracția față de paradisurile fiscale este semnificativă.

Pe lângă literatura de specialitate și opiniile experților internaționali, mai multe organizații internaționale au încercat de-a lungul timpului să cuantifice numărul de legislații care permit și favorizează înființarea paradisurilor fiscale în jurisdicțiile lor. În anul 2000, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a efectuat un astfel de demers, identificând 41 de țări care îndeplineau criteriile specifice de legislație în acest sens.

În anul 2005, Tax Justice Network a publicat o listă care conținea deja 72 de țări cu o legislație ajustată funcționării paradisurilor fiscale [157].

În 2008, Oficiul de Audit al Guvernului SUA (Government Accountability Office - GAO), o componentă cu atribuții legislative a unei agenții guvernamentale responsabile cu auditarea, evaluarea și investigarea pentru Congresul American, și care servește ca instituție supremă de auditare a guvernului federal SUA, a publicat o listă conținând 50 de state și teritorii care îndeplineau criteriile pentru a fi considerate paradisuri fiscale [155]. Această listă a statelor este prezentată în *Anexa 8*.

În 2013, Tax Justice Network a elaborat o nouă listă a paradisurilor fiscale, evaluând gradul de transparență al legislațiilor privind schimbul liber de date. Organizația a considerat că țările care acordă o mai mare protecție secretului bancar sunt, cel mai probabil paradisuri fiscale [121]. Astfel, au fost identificate 82 de țări cu o legislație riguroasă referitoare la secretul bancar.

Lista paradisurilor fiscale cunoscute este într-o continuă evoluție. Analizând datele statistice disponibile, se poate observa că există un consens prelungit, cel puțin până în anul 2022, cu privire la existența unor paradisuri fiscale în locuri precum Bahamas, Bermude, Insulele Cayman, Guernsey, Jersey, Malta sau Panama. Aceste 22 de locații sunt menționate în cel puțin opt liste întocmite de diverse entități care studiază activitatea paradisurilor fiscale.

Este esențial să evidențiem faptul că secretul bancar reprezintă un element cheie al paradisurilor fiscale. Chiar și în situația unor reglementări mai puțin restrictive și a taxelor reduse, secretul bancar este factorul care asigură și contribuie la succesul paradisurilor fiscale.

În prezent, legislația fiscală europeană intensifică presiunea asupra paradisurilor fiscale, cerând prezentarea informațiilor referitoare la societățile de tip offshore. Aceste societăți sunt

suspectate în legătură cu conceperea și desfășurarea diverselor tipuri de infracțiuni economice, cum ar fi evaziunea fiscală, spălarea de bani, finanțarea terorismului, traficul de droguri, etc.

Continuând logica expunerii și cum reiese din denumirea paragrafului, pe lângă paradisurile fiscale în literatura de specialitate apare noțiunea și de centru financiar offshore. Un centru financiar offshore, deși presupune noțiunea de paradis fiscal, nu trebuie confundat cu acesta.

În continuare, vom încerca să redăm acestei noțiuni o definiție a practicienilor, anume a instituțiilor și organismelor internaționale ce controlează, supraveghează și reglementează relațiile internaționale economice și financiare. Instituțiile experte care și-au adus contribuția în analiza și expertizarea centrelor financiare offshore sunt: Fondul Monetar Internațional (FMI), Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), Forumul pentru Stabilitate Financiară (FSF).

FMI în anul 1995 a definit centrele financiare offshore ca „*țări în care sistemul bancar, caracterizat ca depozit financiar, adună conturi externe substanțiale, depășindu-le cu mult pe cele asociate cu activitatea economică a țării în cauză, sau țări în care ponderea de export a serviciilor financiar-bancare în economie este cu mult mai ridicată decât media mondială*” [154]. Expresia „cu mult mai ridicată” semnifică cel puțin de trei ori mai mult decât media mondială.

O altă definiție a FMI pentru centrele financiare offshore este: „*un centru financiar offshore este orice centru financiar unde există activități implicând entități offshore*” [109]. În același context, se afirmă că fluxurile financiare offshore, constau în furnizarea către nerezidenții de servicii financiare de către bănci și alți agenți economici similari.

Mai recent, Departamentul de Statistică din cadrul FMI, pentru a concretiza mai mult definiția unui centru financiar offshore, l-a definit ca fiind: „*un teritoriu în care toate activele din investițiile internaționale, incluzând ca și rezident toate entitățile care au domiciliul legal în acel teritoriu, sunt apropiate sau depășesc 50% din produsul intern brut al teritoriului respectiv, iar ca și unitate de măsură mai mult de un miliard de dolari americani*” [154]. O definiție asemănătoare a fost dată de Banca de Plăți Internaționale, referința de 50% din PIB fiind determinată la nivelul pasivelor Internaționale ale instituțiilor financiare rezidente și ale tuturor de valoare internațională.

Referitor la definițiile oferite de FMI pentru conceptul de centru financiar offshore, caracteristica de bază a acestora este faptul că persoanele fizice sau juridice nu sunt rezidenți ai respectivelor teritorii, iar esența economică a tranzacțiilor este situată pe un alt teritoriu decât cel unde este înființată societatea care desfășoară activitatea economică.

Deducând expertiza FMI, putem menționa principalele caracteristici ale centrelor financiare offshore:

1. State sau teritorii unde sunt înființate instituții financiare care tranzacționează, în principal, cu nerezidenții;
2. Sisteme financiare cu bunuri, drepturi și obligații externe, disproporționate față de sistemul financiar intern al statului de origine, destinate finalității economiilor locale;
3. Centre care asigură câteva sau chiar toate oportunitățile care urmează: impozitare zero sau foarte mică; reglementare financiar-fiscală moderată sau foarte puțină; secret bancar sau anonimitate totală pentru nerezidenți.

Este important să concretizăm că OCDE nu folosește terminologia de centru financiar offshore, ci pe cea de regim cu fiscalitate privilegiată.

OCDE în cadrul proiectului „Competiția fiscală dăunătoare – o problemă emergentă la nivel mondial” se opune vehement competitivității fiscale între țări. În cadrul raportului realizat pe acest subiect OCDE recomandă să se efectueze o distincție *între trei mari categorii de situații* în care perceperea de impozit pe venit dintr-o țară (pe venituri realizate din activități ce presupun o mare mobilitate geografică, cum ar fi serviciile financiare sau alte asemenea) este mai mică decât impozitarea pe același venit într-o altă țară. Aceasta recomandare are o descifrare: tipurile de regim fiscal susceptibile, impulsionează investitorii de a căuta impozite pe venit mai mici în alte țări, pentru a realiza investiții în condiții avantajoase. Tipurile de regimuri fiscale sunt prezentate în **Tabelul 2.11.**

**Tabelul 2.11. Tipurile de regim fiscal**

Nr.	Tipurile de regim fiscal	Caracteristica
1.	Primul tip de regim fiscal	Sunt paradisurile fiscale sau țări care, în general, nu percep impozit pe venit sau percep doar impozit nominal, ce nu este un impozit real sau aplicabil în practică.
2.	Al doilea tip de regim	Sunt regimurile fiscale privilegiate, unde se colectează taxe și impozite, la nivel individual sau al societăților comerciale, însă legislația fiscală conține prevederi preferențiale ce permit anumitor tipuri de venit, cum ar fi veniturile realizate din activități economice foarte mobile din punct de vedere geografic, să fie impozitate la un nivel foarte scăzut sau deloc.
3.	Al treilea tip de regim fiscal	Este cel în care statul respectiv percepe taxe și impozite pe venit, la nivel individual sau al companiilor, dar rata de impunere general aplicabilă în acea țară este mai mică decât rata de impunere din altă țară de unde sunt atrași investitorii.

Sursa: Raport OCDE



Nu în ultimul rând, raportul întocmit de OCDE definește regimurile cu fiscalitate privilegiată, noțiune ce se aseamănă foarte mult cu cea de centru financiar offshore. Astfel, principalele caracteristici ale regimurilor cu fiscalitate privilegiată sunt:

1. Nu există impozitare efectivă sau aceasta este la rate de impunere foarte mici.
2. Aplicabilitate sau delimitare restrictivă a acestui regim fiscal – regimul fiscal preferențial nu este aplicabil decât anumitor tipuri de agenți economici sau de operațiuni economice.
3. Lipsa transparenței.
4. Lipsa schimbului efectiv de informații.

Noțiunea de centre financiare offshore și-a găsit consacrară și în rapoartele organismului internațional Forumul pentru Stabilitate Financiară. În acest sens, în mai 2000, de către acest Forum, a fost reflectate caracteristicile centrelor financiare offshore, după cum urmează:

- 1) impozite scăzute sau egal cu zero, fie că este vorba despre impozitare directă sau cu reținere la sursă;
- 2) reglementări extrem de flexibile și sumare în domeniul înregistrării, autorizării și supravegherii entităților de afaceri;
- 3) existența trusturilor și a altor entități specifice;
- 4) posibilitatea de a fi recunoscută existența unei entități de afaceri, fără ca acesta să desfășoare fizic activități în statul sau teritoriu respectiv;
- 5) un grad ridicat al confidențialității;
- 6) acordarea tuturor acestor privilegii fiscale numai societăților nerezidente.

Totodată, în opinia unor experți, ponderea mare a serviciilor financiare în PIB, intercalată cu publicitatea agresivă în favoarea acestor servicii și protecția datelor financiar-bancare, sunt elemente suficiente pentru a califica un teritoriu drept paradis fiscal sau centru financiar offshore. Astfel, indiferent de cadrul legal existent sau de infrastructură, existența unui centru financiar offshore este condiționată de efortul de a exporta servicii financiare în schimbul unor remunerări ce trebuie să constituie majoritatea sau aproape de jumătate din veniturile naționale.

Alte definiții cu implicații practice subliniază că centrele financiare offshore sunt centre unde majoritatea activităților financiare sunt întreprinse de nerezidenți și unde există o disproporție vădită între ansamblul activelor financiare aflate în respectivul centru și necesitățile financiare interne ale centrului însuși. Altfel spus, majoritatea acestor active financiare provin din schimburi internaționale cu nerezidenții.

În consecință, ca totalizare a celor relatate, autorul deduce o clasificare a centrelor financiare de tip offshore în funcție de caracteristicile specifice acestora. Respectiva clasificare este prezentată în **Tabelul 2.12**.

**Tablul 2.12. Clasificarea centrelor financiare de tip offshore din paradisurile fiscale**

N/o	Tipul de jurisdicție	Descrierea jurisdicției
1.	Jurisdicții zero heavens	Jurisdicții care nu aplică nici un fel de impuneri și au impozit zero asupra patrimoniului, veniturii sau plus-valorii capitalului, spre exemplu: Insulele Bermude, Bahrein, Insulele Cayman, etc., pentru persoane fizice.
2.	Jurisdicții care impozitează venitul în funcție de teritorialitate	În aceste jurisdicții nu se taxează beneficiile obținute din operațiuni comerciale realizate în afara statului respectiv, spre exemplu: Hong Kong, Malaiezia, Filipine, Costa Rica, Liberia, Panama, Venezuela și Marea Britanie pentru societățile nerezidente.
3.	Jurisdicții în care cota de impozitare este redusă	Jurisdicții în care cota de impozitare, ca regulă, este fixă, iar tratatele de evitare a dublei impuneri reduc și mai mult această cotă, spre exemplu: Elveția, Irlanda, Liechtenstein, Insulele Virgine Britanice, Antilele Olandeze, Jersey, Guernesey, Insula Man.
4.	Jurisdicții pentru societăți de tip holding	Aceste jurisdicții, ca regulă, oferă avantaje specifice societăților de tip holding, precum: Austria, Olanda, Cipru, Luxemburg, Singapore, Thailanda.
5.	Jurisdicții pentru companii internaționale	Jurisdicțiile respective oferă avantaje fiscale companiilor de afaceri internaționale, precum: Antigua, Barbados, Grenada, Insula Man, Nevis.
6.	Jurisdicții pentru companiile care exportă	Aceste jurisdicții oferă importante exonerări fiscale societăților care desfășoară activități de export, spre exemplu: Madeira sau Irlanda.

**Sursa:** Elaborată de autor

Deși, mulți experți sunt de părerea că optimizarea fiscală prin intermediul paradisurilor fiscale este benefică pentru dezvoltarea economică globală, considerăm totuși, că societățile de tip offshore sunt pasibile de evaziune fiscală, evitarea conformării voluntare, sau chiar de infracțiuni mai grave, cum ar fi fraudă fiscală.

În ce constă caracterul juridic ale societăților comerciale offshore? O societate comercială offshore, indiferent de forma ei de organizare, va prezenta întotdeauna următoarele caracteristici:

- a) va fi creată pe o structură societară de tip: societate cu răspunderea limitată, societate pe acțiuni sau a unui trust (fundație);
- b) va avea ca fondatori persoane fizice sau juridice care nu sunt cetățeni sau rezidenți ai statului unde este înregistrată societatea offshore;

- c) își va desfășura activitatea economică de bază pe un alt teritoriu decât cel pe care este înregistrată;
- d) va fi plasată pe un teritoriu unde cotele de impozitare pentru astfel de societăți sunt foarte reduse, sau chiar zero, și unde, în marea majoritate a timpului, principalele plăți vor fi taxele anuale de înregistrare și/sau taxele anuale de funcționare;
- e) de cele mai multe ori, va fi situată într-unt teritoriu ce nu oferă informații despre beneficiarul efectiv al societății;
- f) nu oferă informații detaliate despre tranzacțiile pe care societatea le efectuează.

Ceea ce mai poate fi considerat caracteristic pentru o societate comercială offshore este că aceasta nu adresează serviciile sale către piața generală de consum sau către un public larg bine determinat.

Ce infracțiuni pot fi săvârșite de societățile comerciale de tip offshore, care sunt amplasate în zonele paradisurilor fiscale?

**Primul fenomen** pe care îl vom analiza este evaziunea fiscală, care poate fi definită ca ansamblul practicilor contribuabilului, fie el persoană fizică sau persoană juridică, care caută să-și diminueze valoarea impozitelor pe care le are de plătit. Altfel spus, evaziunea fiscală presupune o abatere de la ordinea fiscală, cu voința deliberată de a sustrage impozitării și corelarea cu transmiterea de informații inexacte sau incomplete, care au rolul de a conferi contribuabilului avantaje fiscale necuvenite. Evaziunea fiscală are un impact negativ asupra liberei concurențe, eficienței, transparenței și corectitudinii care trebuie să existe între agenții economici [7].

În legislația Republicii Moldova, conform Codului Penal (CP), articolul 244, evaziunea fiscală presupune *„inclusiunea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, inclusiv în cele electronice, a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tăinuirea intenționată a unor obiecte impozabile, acte contabile, fiscale și/sau financiare, dacă suma cumulativă a impozitului, taxei prevăzute de Codul fiscal, contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii sau primei de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente unui an fiscal depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin Hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei”* [20], [64, pag.297].

Cel mai interesant este faptul, că diminuarea valorii impozitelor care trebuie achitate sunt considerate de contribuabil ca optimizare fiscală. Putem spune, deci, că evaziunea fiscală este etapa intermediară între optimizarea fiscală și fraudă fiscală. Contribuabilul se apropie de optimizare prin natura operațiunilor pe care le realizează și anume prin faptul că pune în joc procedee legale, însă se apropie tot mai mult de zona gri al fraudei fiscale.

**Al doilea fenomen** analizat este legat de fraudă fiscală. Frauda fiscală și, mai ales lupta pentru prevenirea și combaterea fraudei fiscale au devenit teme de interes public, cu precădere în discursurile politice a factorilor de decizie și a oponentilor politici din Republica Moldova. De asemenea s-a înmulțit numărul dezbaterilor publice în jurul acestei probleme, prilej cu care persoane mai mult sau mai puțin vizate în tematica respectivă, își exprimă punctul de vedere cu privire la cele mai bune mijloace, metode sau soluții, care ar putea fi aplicate pentru combaterea acestui flagel. Pentru o mai bună înțelegere a subiectului vizat, considerăm oportun, de a face o claritate asupra fenomenului respectiv. Cu toate că legislația națională a Republicii Moldova nu prevede această noțiune, ea este omniprezentă în lexiconul economic al țării și ea trebuie să fie definită. Astfel, *în opinia autorului prezentei lucrări, „prin fraudă fiscală se înțelege orice acțiune culpabilă săvârșită de contribuabili, ce implică o încălcare a legislației fiscale, cu scopul deliberat de a se eschiva de la plata impozitelor, care sunt destinate Bugetului Public Național”* [127, pag.81].

Frauda fiscală se bazează, *în primul rând*, pe un element material: operațiunea trebuie să fie iregulară, adică să contravină legislației fiscale, și *în al doilea rând*, pe un element intenționat: operațiunea trebuie să fie făcută în cunoștință de cauză, să manifeste rea-credința sau manevrele frauduloase ale contribuabilului. Suplimentar, trebuie subliniat faptul, că infracțiunile de fraudă fiscală și cele asimilate nu privesc doar neachitarea obligațiilor fiscale, ci întreaga activitate economică: înregistrarea și declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor, regimul neconform a produselor accizabile, tranzacții economice fictive, cooperarea cu firmele delictive, etc. În consecință, infracțiunea de fraudă fiscală se consideră realizată, din momentul în care entitatea economică prezintă date contabile eronate către SFS.

În unele țări precum Italia, lupta cu evaziunea fiscală ocupă un loc semnificativ în politica penală a statului italian [55].

**Al treilea fenomen** analizat este legat de eschivarea de la plata impozitelor. Acest procedeu se va distinge de evaziunea fiscală, prin faptul că se va recurge la disimularea unor informații. Conform prevederilor articolului 261 din CF al RM, încălcarea regulilor de calculare și de plată a impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a CASS obligatorii, se sancționează de către SFS prin aplicarea amenzilor.

Sustragerea în sensul larg este realizată atunci când taxarea nu a fost efectuată, deși ea ar fi trebuit să fie, atunci când a fost realizată o taxare (impozitare) incompletă, sau atunci când un impozit la sursă nu a fost reținut sau a fost insuficient reținut. În cazul sustragerii de la taxare, elementul caracteristic este comportamentul contribuabilului, care fie din neglijență sau

intenționat, disimilează informația ori omite să înștiințeze autoritățile pentru a obține o taxare incompletă sau parțială.

**Al patrulea fenomen analizat** este legat de „spălarea de bani”. Spălarea de bani reprezintă transformarea fondurilor ilicite în fonduri licite, deci reinvestibile în sectoare legale sau utilizabile în scopuri personale. Ca atare, obiectul spălării de bani este de a da o aparență legitimă unor fonduri ilicite. „Banii spălați” pot avea la origine bani rezultați din crime, cum ar fi trafic de droguri, arme, organe etc.

**Codul Penal al Republicii Moldova**, art. 243 definește activitatea de spălare a banilor ca:

- a) convertirea sau transferul bunurilor de către o persoană care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite, în scopul de a tăinui sau de a deghiza originea ilicită a bunurilor sau de a ajuta orice persoană, implicată în comiterea infracțiunii principale, de a se sustrage de la consecințele juridice ale acestor acțiuni;
- b) tănuirea sau deghizarea naturii, originii, amplasării, dispunerii, transiterii, deplasării proprietății reale a bunurilor ori a drepturilor aferente de către o persoană care știe sau trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;
- c) dobândirea, deținerea sau utilizarea bunurilor de către o persoană care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;
- d) participarea la orice asociere, înțelegere, complicitate prin acordarea de asistență, ajutor sau sfaturi în vederea comiterii acțiunilor menționate mai sus [20].

La finalul acestui paragraf, autorul consideră necesar să prezinte prevederile cadrului legal național și internațional privind aplicarea măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, care este constituit din următoarele surse:

- e) Legea nr. 308 din 22.12.2017 privind prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [49].
- f) Instrucțiunea cu privire la aplicarea măsurilor restrictive internaționale aprobată prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 35 din 23.08.2018 [150].
- g) Ghidul privind identificarea și monitorizarea beneficiarilor efectivi aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 36 din 23.08.2018 [144].
- h) Instrucțiunea cu privire la raportarea activităților sau tranzacțiilor care cad sub incidența Legii nr. 308 din 22.12.2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului aprobată prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 18 din 08.06.2018 [143].
- i) Ghidul privind identificarea și monitorizarea persoanelor expuse politic, aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 17 din 08.06.2018 [142].

- j) Ghidul privind identificarea activităților și tranzacțiilor suspecte de finanțare a terorismului, aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 16 din 08.06.2018 [141].
- k) Ghidul privind identificarea activităților și tranzacțiilor suspecte de spălare a banilor, aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr. 15 din 08.06.2018 [140].
- l) Lista jurisdicțiilor cu risc sporit (Anexa nr.1) și lista jurisdicțiilor sub procedura de monitorizare continuă (Anexa nr. 2), aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr.36 din 05.08.2020 [43].
- m) Metodologia de identificare a activităților și tranzacțiilor suspecte de spălare a banilor și finanțare a terorismului, aprobată prin Hotărârea de Guvern nr. 496 din 25.05.2018 [39].
- n) Ordinile Directorului Serviciului de Informații și Securitate privind listele consolidate a persoanelor, grupurilor și entităților implicate în activități teroriste.

În ceea ce privește actele internaționale, următoarele vor fi luate în considerare:

- a) Directiva UE 2015/849 din 20.05.2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului [146].
- b) Recomandările Grupului de Acțiune Financiară Internațională (FATF-GAFI).
- c) Normele unanim recunoscute ale dreptului internațional, tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte și alte acte normative care reglementează raporturile în acest domeniu.

#### **2.4. Operaționalizarea procesului de gestiune managerială al sistemului fiscal**

Procesele de ultimă oră, ce au loc în viața social-economică și politică a țării, determină Serviciul Fiscal de Stat să fie mult mai transparent și mai dinamic în activitatea pe care o desfășoară. Transparența și dinamismul este condiționat, în special, de agenții economici, care doresc dezvoltarea relațiilor de parteneriat cu SFS prin stabilirea unui dialog constructiv, prin implementarea mecanismului de conformare voluntară, prin popularizarea legislației fiscale existente în domeniu. Schimbarea de atitudine este necesară atât pentru mediul intern al instituției publice, cât și pentru mediul său extern, deoarece sunt vizați contribuabilii. Astfel, procesul de gestiune managerială, în cadrul SFS, se poate realiza de către managementul instituțional, folosind diferite modalități de abordare, în funcție de premisele de la care pornesc aceste schimbări.

Suntem convinși că educarea civismului fiscal la contribuabili, în proces de gestiune managerială eficientă, trebuie infiltrat nu prin constrângeri permanente, dar prin educarea acestuia în spiritul conformării voluntare. Numai prin această metodă pot fi obținute anumite performanțe în administrarea fiscală.

Organizațiile internaționale de profil cum ar fi: FMI, Banca Mondială (BM) etc., recomandă în permanență guvernelor țărilor aflate în curs de dezvoltare că, o bună administrare fiscală poate fi obținută numai prin o politică bugetar-fiscală echilibrată, prin civism fiscal și conformare voluntară a contribuabililor.

Considerăm, de asemenea, oportună ideea de a introduce o disciplină opțională în cadrul instituțiilor de învățământ liceal a cursului de educație fiscală, care infiltrează pe băncile școlii civismul fiscal.

În toate cazurile de intervenții asupra proceselor educaționale atât pentru generația tânără, cât și pentru contribuabili, se pornește de la premisa necesității educării civismului fiscal.

Totodată, o gestiune fiscală contemporană poate depinde în mare măsură de folosirea unei game variate de tehnici și modele puse la dispoziția SFS de știința managementului organizațional.

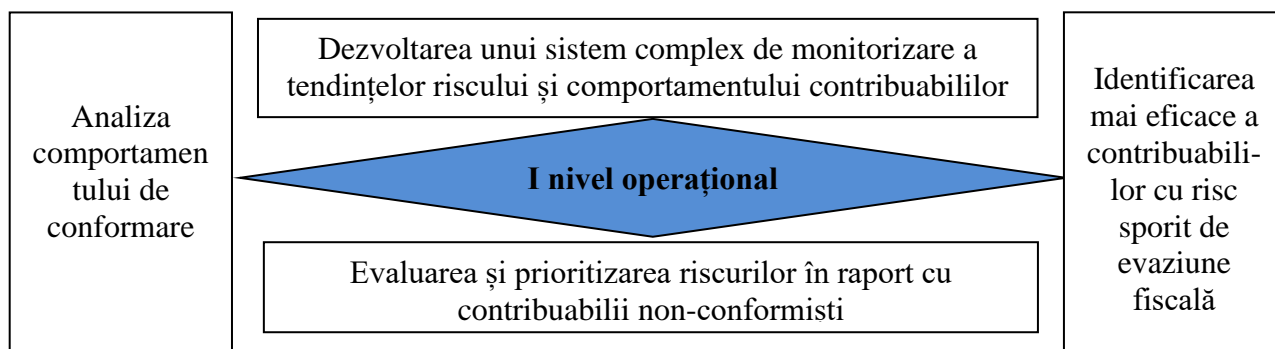
La moment, mecanismul gestiunii manageriale în cadrul SFS, se axează pe sloganul „În serviciul contribuabilului”. Pornind de la acest slogan, modelele cunoscute, chiar tradiționale de management al schimbării, cum ar fi: planificarea strategică instituțională, opțiunea pentru calitatea serviciilor prestate, popularizarea activă a legislației fiscale, conformarea voluntară a contribuabililor cu risc sporit de activitate, trebuie să reprezinte sarcini prioritare ale SFS, care trebuie definitivate și implementate.

În toate cazurile de intervenții asupra proceselor instituționale, se pornește de la premisa că este foarte importantă planificarea mecanismului de gestiune managerială, care depinde de folosirea unei mari varietăți de tehnici și modele puse la dispoziție de știința managementului organizațional.

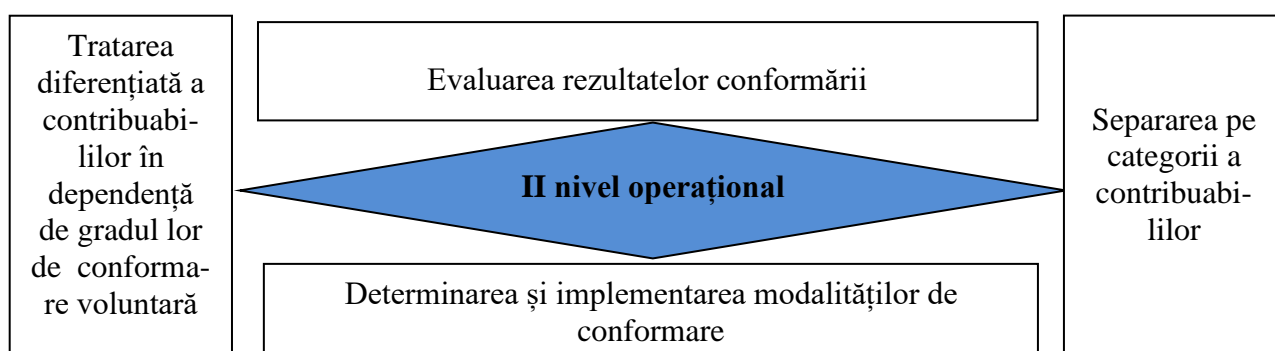
Una din premisele fundamentale în abordarea mecanismului de gestiune managerială, constă în faptul că demararea activității la un anumit nivel instituțional, sunt afectate celelalte domenii de la alte niveluri, de unde survine concluzia că, în esență, gestiunea managerială trebuie concepută și examinată în complex, și nu pe anumite dimensiuni sau segmente aparte.

În această ordine de idei, considerăm oportun, implementarea a *trei nivele* operaționale de gestiune managerială al sistemului fiscal, care ar avantaja Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova în proces de conformare voluntară a contribuabililor.

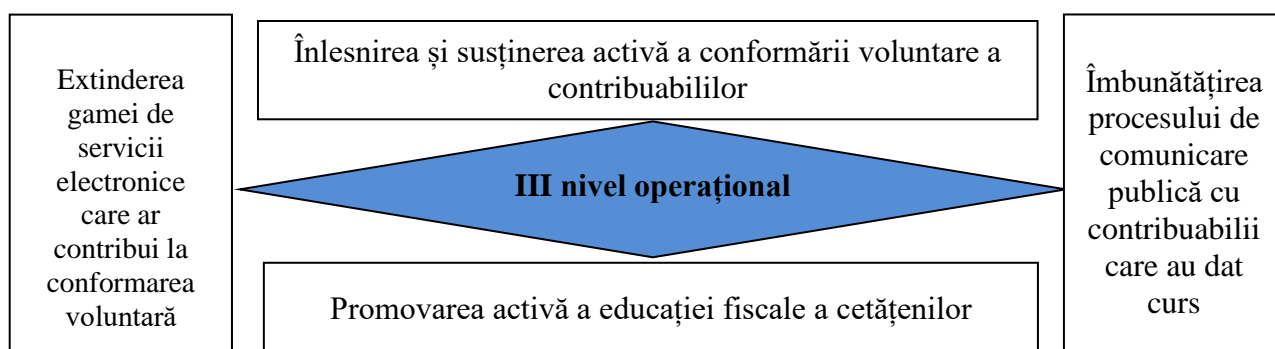
Nivelurile operaționale sunt prezentate în *Figurile 2.3., 2.4., 2.5.*



**Figura 2.3. Primul nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal**  
*Sursa: Elaborată de autor*



**Figura 2.4. Al doilea nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal**  
*Sursa: Elaborată de autor*



**Figura 2.5 Al treilea nivel operațional de gestiune managerială al sistemului fiscal**  
*Sursa: Elaborată de autor*

Concluzionând asupra celor relatate, apare necesitatea ca în cadrul prezentului paragraf să realizăm o cercetare științifică profundă, ce ține de mecanismul de gestiune managerială, care ar putea fi implementată în proces de activitate instituțională, având ca suport implementarea celor trei nivele operaționale prezentate anterior.

Considerăm că politica de administrare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat trebuie să fie una dinamică, pro-activă, în permanenta dezvoltare, direcționată spre:



- poziționarea SFS ca o instituție eficientă și transparentă;
- eficientizarea colectării veniturilor la BPN, având ca efect creșterea ponderii veniturilor colectate în PIB;
- ridicarea nivelului de deservire fiscală;
- dezvoltarea competențelor managerial-instituționale;
- simplificarea procedurilor de administrare fiscală pentru susținerea conformării voluntare la declararea obligațiilor fiscale;
- asigurarea transparenței decizionale față de contribuabili;
- minimizarea costurilor de raportare fiscală din partea contribuabililor;
- popularizarea legislației și a procedurilor fiscale către toate grupurile țintă;
- diminuarea decalajului fiscal;
- micșorarea arieratelor fiscale;
- educarea civismului fiscal al contribuabililor.

Trebuie totuși de menționat, că aplicarea regulilor cu caracter fiscal, conformarea voluntară a contribuabililor, perceperea impozitelor și taxelor nu se pot realiza fără existența:

- a) tehnicilor și metodelor de aplicare;
- b) procedurilor transparente;
- c) instrumentelor moderne;
- d) specialiștilor integri și cu nivel sporit de pregătire fiscală.

Accentuăm că aplicarea regulilor cu caracter fiscal, conformarea voluntară a contribuabililor, perceperea impozitelor și taxelor nu se pot realiza fără: existența unui mecanism fiscal bine reglementat, existența metodelor, tehnicilor și instrumentelor fiscale moderne, existența unor specialiști integri și cu nivel sporit de pregătire fiscală.

În literatura de specialitate privind cercetările, sunt diferite opinii referitoare la modul în care trebuie să fie concepută structura sistemului național fiscal? Potrivit unor specialiști în fiscalitate, sistemul fiscal trebuie să cuprindă doar impozitele, taxele și reglementările cu caracter fiscal. Alți experți sunt de părerea că structura acestuia trebuie să cuprindă totalitatea impozitelor și taxelor împreună cu reglementările legale de natură fiscală, inclusiv metodele și tehnicile de urmărire și percepere a acestora.

Conform legislației naționale, sistemul fiscal al Republicii Moldova cuprinde totalitatea impozitelor și taxelor, principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, așa cum sunt prevăzute de Codul Fiscal, împreună cu toate măsurile care asigură achitarea acestor obligații fiscale.

Astfel, printre funcțiile importante ale sistemului fiscal se regăsesc:

- a) **funcția de mobilizare a resurselor bugetare**, aceasta implică furnizarea statului a resurselor necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice. Având în vedere că impozitele reprezintă o prelevare obligatorie a unei părți din veniturile și/sau averea contribuabililor, atât persoane fizice, cât și juridice, care trebuie puse la dispoziția statului, organul fiscal trebuie să depună toate eforturile pentru a realiza această importantă sarcină. Este important de menționat că această prelevare este irevocabilă și nu implică o contraprestație directă din partea statului. Caracterul obligatoriu al acesteia este impus de legislația fiscală care instituie impozitul.
- b) **funcția economică stimulative**, în scopul de a stimula dezvoltarea activităților economice, creșterea volumului veniturilor, generarea de noi locuri de muncă și intensificarea exporturilor, se pot implementa facilități fiscale precum scutiri, reduceri, eșalonări sau amânări la plata anumitor obligații fiscale.
- c) **funcția socială**, prin aceste măsuri, se vizează, pe de o parte, garantarea unei anumite protecții sociale pentru anumite categorii de contribuabili persoane fizice care obțin venituri mai mici și se confruntă cu dificultăți materiale mai mari (precum cei cu îngrijirea unor copii sau a altor persoane), și, pe de altă parte, stimularea agenților economici care angajează forța de muncă cu randament redus (cum ar fi persoanele cu dizabilități).
- d) **funcția de control asupra economiei**, realizată de către Ministerul Finanțelor, prin intermediul Serviciului Fiscal de Stat și a unităților sale teritoriale, după caz. Aceasta se desfășoară și prin intermediul compartimentelor specializate ale autorităților administrației publice locale sau ale altor autorități desemnate, conform legislației, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate Bugetului Public Național.

Aceiași referință aferentă funcțiilor de bază a sistemului fiscal enunțate mai sus sunt enunțate în lucrarea autorilor autohtoni Timuș, A, (coordonator), Ignat, G, Șargu, N, „Evaziunea fiscală în Republica Moldova și modalitățile de combatere” [85].

Profesorul universitar Georgeta Vintilă este de părerea că principalele trăsături care caracterizează „sistemul fiscal, sunt:

- **universalitatea sistemului fiscal**, prevede includerea în sfera de cuprindere a impunerii a tuturor persoanelor care realizează venituri;
- **unitatea impunerii**, presupune ca stabilirea sarcinilor fiscale să se facă după criterii unitare pentru toți deținătorii aceluiasi obiect impozabil;

- **echitatea socială**, presupune că impozitele și taxele, trebuie să se facă potrivit justiției sociale, fără nici un fel de discriminare de ordin etnic, religios sau politic” [95, pag. 16].

La fundamentarea politicii fiscale, în viziunea Profesorului universitar Tatiana Manole „*este necesar să fie luate în considerare și alegerea tipului și numărului de impozite, prin care statul urmează să-și asigure veniturile sale fiscale*” [50, pag. 291]. În aceste condiții, necesitatea asigurării elasticității sistemului fiscal impun statele, de cele mai multe ori, să recurgă la o multitudine de impozite și taxe.

Profesorul universitar Constantin Topciu din România, în lucrarea sa „Fiscalitate”, este de părere că în structura „*sistemului fiscal trebuie incluse următoarele trei componente esențiale*:

- 1) **totalitatea impozitelor, taxelor și a altor venituri fiscale**, pe care statul, prin organele sale specializate, le percepe în baza unor reglementări legislative cu caracter fiscal. Deoarece impozitele și taxele sunt instituite prin legi sau alte acte normative, care stabilesc dreptul de creanță fiscală al statului asupra contribuabililor, toate aceste reglementări legislative de natură fiscală trebuie considerate ca făcând parte integrantă din sistemul fiscal;
- 2) **mecanismul fiscal**, care cuprinde metodele, tehnicile și instrumentele fiscale, prin a căror utilizare se asigură dimensionarea și perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului public național consolidat;
- 3) **aparatul fiscal**, fără de care celelalte componente ale sistemului fiscal ar rămâne inerte. Sistemul fiscal, cu toate implicațiile și funcționalitățile sale, nu ar putea fi pus în mișcare fără existența aparatului fiscal, acest aparat constituind motorul care pune în mișcare mecanismul fiscal” [87].

Totodată, abordarea legislației fiscale, în sensul interpretării și aplicării acesteia, obligă la cercetarea conceptelor fundamentale, ce definesc comportamentul în fața impunerii, prin identificarea impozitelor relevante fiscale, a dinamicii de adaptare a puterii publice și a contribuabilului la aceste ipoteze, a subiecților și a materiei impunerii.

În viziunea altui expert în fiscalitate, Ioana Maria Costea, exprimată în lucrarea „Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență” [23], pentru a delimita cadrul de acțiune în aplicarea legislației fiscale, trebuie avute în vedere trei aspecte fundamentale:

- mecanismul general al impunerii;
- instrumentele juridice de lucru;
- conceptele fundamentale în materie fiscală.

Ca o continuare a celor relatate și pentru a înțelege mecanismul și eficiența procesului de prelevare a obligațiilor fiscale, în speță a impozitelor, profesorul universitar Dăianu Daniel, propune un caz de impunere fiscală. În studiul realizat, folosește ca exemplu profitul agenților

economici. Raționamentul, care stă la baza modelului conform autorilor Daniel Dăianu și Vranceanu Radu [24], pleacă de la premisa că:

- ✓ instituțiile abilitate sunt eficiente în colectarea obligațiilor fiscale (impozite, taxe);
- ✓ statul folosește în totalitate veniturile fiscale pentru a oferi bunuri și servicii publice;
- ✓ deciziile guvernamentale urmăresc maximizarea veniturilor provenite din prelevările obligatorii, oferind cantitatea maxim posibilă de bunuri și servicii publice.

*În strânsă legătură cu această premisă, ipotezele modelului devin:*

- ✓ obligația agentului economic de plata a impozitului aferent profitului realizat, într-o sumă fixă, notată cu  $t$ ;
- ✓ creșterea sau reducerea nivelului de impozitare determină menținerea numărului agenților economici de pe piață, astfel că  $n=n(t)$ ;
- ✓ veniturile fiscale cresc sau se diminuează în funcție de  $n$ , și sunt obținute ca produsul dintre numărul agenților economici profitabili și nivelul de impozitare, deci,  $T=tn$ .

**În concluzie**, aplicarea acestui model demonstrează că o reducere a impozitelor poate contribui la creșterea producției agenților economici și va diminua posibilitatea ca aceștia să devină neprofitabili, ceea ce conduce la sporirea veniturilor fiscale provenite din impozitarea profitului.

Expertul Alina-Georgiana Solomon, în lucrarea „Bugetul public. Elemente de fiscalitate și coordonare a politicii economice” este de părere că, „*pe termen lung, creșterea veniturilor fiscale poate deveni realizabilă prin creșterea bazei de impozitare, dacă agentul economic este „stimulat” din partea statului să-și sporească volumul producției, chiar dacă „încurajarea” este reprezentată doar prin menținerea acelor-și cote de impozitare*” [79, pag. 57-58].

Este necesar să se specifice faptul că dreptul de a introduce impozite în Republica Moldova îl are statul, prin intermediul organului central legislativ – Parlamentul. Impozitul se prelevă către stat cu titlul definitiv și nerambursabil.

Profesorul universitar Tatiana Manole relatează că „obligativitatea, ca atribut al impozitului, înseamnă că plata acestuia către stat este o sarcină impusă tuturor contribuabililor, persoane fizice și juridice, care realizează venit dintr-o sursă sau posedă un anumit gen de avere pentru care, potrivit legii, se plătește impozit” [50].

Aceasta înseamnă că plătitorii nu pot solicita statului un contraserviciu de valoare egală sau apropiată. Odată achitat, indiferent de sursa de proveniență fie salariul sau activitatea de întreprinzător, el nu se mai reface în forma sa inițială. Prin urmare, impozitele sunt elementul principal al sistemului financiar și, în special, al sistemului fiscal.

În consecință, deducem că sistemul fiscal, pentru a fi eficient și rațional, în colectarea impozitelor și taxelor, este necesar ca acesta să se afle într-o permanentă schimbare, care rezultă din specificul mediului de afaceri și al pieței de capital [89, pag.91].

De asemenea, SFS trebuie să-și propună drept obiectiv stabilirea unui climat întemeiat pe încredere și respect în relația cu contribuabilii, să informeze permanent agenții economici privind politica și strategia de dezvoltare a instituției, să stabilească reguli bine definite privind determinarea obligațiilor fiscale, să declare toleranță zero evaziunii fiscale.

În această ordine de idei, pentru a fi eficient și rațional și pentru a răspunde managementului schimbărilor instituționale, SFS urmează să:

- fie receptiv la schimbările, care se atestă în mediul de afaceri, conform imperativului timpului;
- îndeplinească eficient funcțiile de administrare fiscală;
- încorporeze calificările necesare și experiența adecvată pentru o activitate profesională;
- asigure un tratament egal tuturor contribuabililor, fără discriminare, prin respectarea principiilor de obiectivitate, imparțialitate și legalitate.

În momentul de față, cadrul normativ național în materie fiscală comportă două dimensiuni:

- codul fiscal ca bază de drept legislativă;
- legislația conexasă acestuia.

Aceste acte legislative reglementează raporturile juridice de drept fiscal între contribuabili și Serviciul Fiscal de Stat, în sens economic, financiar și procesual.

Raportul juridic, care este stabilit de cadrul legislativ național, privind impunerea fiscală, reglementează mecanismul de formare și achitare a obligațiilor fiscale din partea contribuabililor. Acest mecanism este reflectat în Codul fiscal, prin care se reglementează elementele comune ale veniturilor fiscale, descrise în **Tabelul 2.13**.

**Tabelul 2.13. Stabilirea impozitelor și taxelor prin intermediul elementelor veniturilor fiscale**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Elementele veniturilor fiscale</b>	<b>Caracteristica</b>
1.	Obiectul impunerii	Reprezintă materia impozabilă
2.	Subiectul impunerii	Contribuabilul care, conform legislației fiscale, are obligațiunea să calculeze și/sau să achite la buget impozite și taxe, majorările de întârziere și amenzile respective
3.	Sursa de plată a impozitului sau taxei	Constituie sursa din care se achită impozitul și taxa

4.	Unitatea de impunere	Reprezintă unitatea de măsură care exprimă dimensiunea obiectului impozabil
5.	Cota (cotele) de impunere	Este cuantumul unitar al impozitului sau taxei în raport cu obiectul impozabil
6.	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
7.	Facilitățile fiscale	Sunt 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 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.

*Sursa: elaborat de autor în baza CF al RM*

În aceste condiții, veniturile fiscale constituie contribuția agenților economici la Bugetul Public Național, iar Serviciul Fiscal de Stat trebuie să se concentreze atât pe asigurarea unui nivel corespunzător de colectare a acestor venituri, cât și pe implementarea măsurilor moderne, corecte și coerente de administrare fiscală.

Referindu-ne la prevederile Codului fiscal al Republicii Moldova, **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” [19].

Ca subiecți ai impunerii fiscale sunt:

- persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova, care desfășoară activitate de întreprinzător;
- persoanele care execută servicii profesionale;
- persoanele care practică activitatea profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, care, pe parcursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova;
- persoanele fizice rezidente, care efectuează activități independente și, în decursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în țară;
- persoanele fizice rezidente, cetățeni ai Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător și obțin venit din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova;

- persoanele fizice rezidente, cetățeni străini și apatrizi, care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova și obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în țară, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara țării [19].

Pentru a răspunde dezideratului „Serviciul Fiscal de Stat - în serviciul contribuabilului”, organul fiscal trebuie să interacționeze zilnic cu cetățenii și agenții economici din Republica Moldova pentru a-i responsabiliza pe aceștia în vederea creșterii civismului fiscal și a conformării voluntare. În acest context, administrația fiscală are obligația de a facilita activitatea cercurilor de afaceri prin stabilirea unei proceduri de raportare clare și cuprinzătoare, modernizarea procedurilor de control fiscal prin reducerea numărului acestora și sporirea eficienței, precum și asigurarea unei transparenței adecvate a activității instituției fiscale.

## **Concluzie la capitolul II**

Pentru ca mecanismul de impunere fiscală să fie cât mai eficient gestionat, este necesară o consolidare instituțională a managementului administrării fiscale. Acesta, presupune, ca organul de administrare fiscală să-și stabilească o misiune complexă de priorități și obiective, precum și un program de implementare a acestora, pentru a realiza sarcinile stabilite.

O fiscalitate excesivă, aplicată pe baza unei politici fiscale dure și nechibzuite, poate avea consecințe dăunătoare asupra societății și în special asupra contribuabililor. Astfel, este cunoscut faptul că fiecare înăsprire a fiscalității dezvoltă eludarea și evazionismul, sporind în consecință riscul de neconformare fiscală.

Contribuabilii sunt de părerea că orice prelevare fiscală reduce venitul ori bunăstarea acestora. Dar fără aceste prelevări statul nu poate exista. El trebuie să-și onoreze obligațiunile sale sociale, economice, de apărare și de altă natură față de cetățenii săi. În aceste condiții, a respecta legislația fiscală este una dintre îndatoririle civice esențiale ale contribuabililor, iar dezvoltarea civismului fiscal presupune o relație responsabilă între contribuabil și organul fiscal.

Pentru ca contribuabil să se conformeze cerințelor fiscale în mod voluntar el trebuie să simtă că este tratat corect, imparțial și echidistant.

Pilonii de bază care trebuie să stea la fundamentul unei relații corecte și optime între organul fiscal și contribuabili, trebuie să se manifeste prin:

- dialog și cooperare în stabilirea regulilor de joc;
- organizarea companiilor de informare și documentare în rândul contribuabililor, pentru a accelera procesul de conformare voluntară a acestora, obiectivul stabilit fiind, trecerea etapizată la acest model de administrare fiscală.

- simplificarea vieții contribuabililor, care poate fi asigurat astfel: facilitarea declarării și achitării obligațiilor fiscale, instituirea mijloacelor moderne de comunicare, utilizarea unui limbaj clar și ușor de înțeles, sprijinirea la înființarea unei afaceri, stabilirea unui regim de sancțiuni mai rațional;
- asigurarea unei administrări fiscale echitabile, care presupune aplicarea legislației fiscale cu neutralitate și imparțialitate, ținându-se cont de dificultățile cu care se confruntă contribuabilii, căutându-se în acest sens un echilibru în relațiile cu aceștia;
- respectarea cu strictețe a drepturilor și obligațiilor contribuabili: prezumarea bunei credințe, dreptul la securitate juridică, dreptul de a contesta, protejarea secretului fiscal;
- dezvoltarea conceptului prin care serviciul fiscal trebuie să fie în serviciul contribuabilului, dreptul de a găsi soluții și dreptul de a fi ascultat cu considerație.

În aceasta ordine de idei, printre acțiunile de bază, care ar putea contribui la stabilirea un dialog viabil, eficient și de încredere între contribuabili și Serviciul Fiscal de Stat se numără:

- 1) organizarea trimestrială a întrunirilor cu contribuabilii din diferite domenii ale economiei naționale privind popularizarea legislației fiscale;
- 2) modernizarea anuală a programului de conformare voluntară a contribuabililor, prin abordări inovatoare, ce vor conduce la schimbarea comportamentului agenților economici privind calcularea și achitarea impozitelor, precum și la sporirea conformării voluntare;
- 3) contracararea fenomenului muncii nedeclarate prin informarea angajaților despre pericolul neachitării, la bugetul public național, a contribuțiilor asigurărilor sociale de stat și a fondului de pensii de către angajatori;
- 4) reducerea decalajului fiscal prin contracararea fenomenului de evaziune fiscală;
- 5) informatizarea serviciului fiscal de stat pentru acordarea serviciilor electronice în masă destinate contribuabililor;
- 6) planificarea controalelor fiscale numai în baza riscurilor de neconformare, cu studiul preventiv al situației înainte de inițierea controlului, aplicarea pe larg a metodelor indirecte de control fiscal etc.;
- 7) promovarea modificărilor de ordin legislativ și normativ pentru asigurarea colectării masive a arieratelor fiscale.

În aceste condiții, tratamentele corecte și echidistante în raport cu contribuabilii vor accelera procesul de conformare voluntară, iar riscurile de încălcare a legislației fiscale vor fi diminuate.



## **CAPITOLUL III. RESTRUCTURAREA STRATEGICĂ A PROCEDURILOR ȘI TACTICILOR INSTITUȚIONALE PRIVIND CONFORMAREA VOLUNTARĂ**

### **3.1. Incluziunea instituțională asupra procesului de diminuare a presiunii fiscale**

Presiunea fiscală în cazul contribuabililor a apărut odată cu obținerea independenței Republicii Moldova în anul 1991. Presiunea fiscală, deși a existat și în perioada sovietică, prin intermediul modului specific de repartiție a venitului național de către statul sovietic, conform principiilor ideologice care stăteau la baza acestuia, a devenit simțită pentru oamenii de afaceri din 1991 încoace. De atunci, statul renunțând la pretenția de a preleva la dispoziția sa majoritatea profitului de la întreprinderile de stat, ca urmare a trecerii la organizarea acestora pe principii comerciale de autogestiune și autofinanțare, veniturile sale fiscale au început să aibă ca suport venitul brut al contribuabililor naționali: persoanele fizice și persoane juridice, subiecți ai impunerii fiscale.

Actualmente, sistemul fiscal din țara noastră utilizează o varietate de metode, tehnici și procedee de impunere și percepere a impozitelor și taxelor. Acestea diferă în funcție de tipul de impozit sau taxă, de statutul juridic al plătitorilor, de natura obiectului impozabil și de necesitatea asigurării veniturilor bugetare.

Veniturile bugetare sunt stabilite prin acte legislative și normative cu caracter fiscal emise de Parlament, Guvern sau alte organe centrale sau locale ale administrației publice. Întreaga activitate de impunere, urmărire și percepere a impozitelor și taxelor constă în aplicarea corectă și respectarea strictă a prevederilor legale.

Impunerea, ca element esențial al procesului de administrare fiscală, implică identificarea tuturor categoriilor de persoane fizice sau juridice care dețin sau realizează un anumit obiect impozabil. De asemenea, presupune evaluarea bazei de calcul a impozitului sau taxei și determinarea corectă a cuantumului acestora. Scopul final este de a stabili un grad de presiune fiscală echitabil și transparent.

Noțiunea de presiune fiscală relevă faptul cu cât statul intervine în activitatea agenților economici pentru a preleva anumite taxe și impozite. Din moment ce impozitele reprezintă „o formă de prelevare a unei părți din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor avansate” [50, pag. 285], este normal să se admită și ideea cuantificării acestei prelevări resimțite de contribuabili ca o presiune fiscală.

Prin simpla sa existență, impozitul este în măsură să modifice comportamentul economic și social al contribuabilului prin influența exercitată asupra veniturilor pe care le generează acesta, ca rezultat al activității economice.

*Astfel, presiunea fiscală la nivel național* reprezintă raportul dintre veniturile încasate din impozite, taxe și contribuții ale asigurărilor sociale de stat și PIB realizat într-o anumită perioadă, de regulă un an [120, pag.62].

*Presiune fiscală națională* (PFN) poate fi calculată în conformitate cu formula prezentată mai jos:

$$PFN = \frac{Impozite+Taxe+CASS}{PIB} \quad (3.1)$$

*Sursa: Adaptată de autor după* [79]

Presiunea fiscală este una fluctuantă, în funcție de politica fiscală adoptată de către stat, însă poate fi influențată și de evenimentele politice și economice.

La rândul său, *presiunea fiscală individuală* indică valoarea la care contribuabilul renunță sau, mai degrabă, la care este forțat să renunțe, în raport cu mărimea veniturilor sale, luând în considerare o perioadă de timp stabilită.

În acest fel, presiunea fiscală provoacă modificări în comportamentul fiscal și economic al contribuabilului, din cauza schimbărilor care apar la nivel de politică fiscală [62, pag.125]. Dacă presiunea fiscală este prea mare, acest lucru poate avea efecte contrare celor urmărite de țara în cauză, deoarece contribuabilii tind să-și modifice gradul de conformare voluntară.

Cu referire la *presiunea fiscală a unui agent economic*, aceasta este calculată ca fiind raportul dintre obligațiile fiscale plătite de către acesta și cifra de afaceri înregistrată.

Existența a numeroaselor obligații fiscale de o valoare ridicată, împovărătoare pentru contribuabili, este de natură să determine creșterea presiunii fiscale, cu implicații directe asupra fenomenului de evaziune fiscală. Astfel, excesivitatea sarcinilor fiscale poate determina o conformare voluntară redusă în ceea ce privește plata obligațiilor fiscale.

Când presiunea fiscală crește, contribuabilul fie că se eschivează în totalitate de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor asigurărilor sociale de stat aferente, fie că își menține activitate în zona legală, însă apelează la optimizarea fiscală, momente descrise de unii autori [81], [63].

Un studiu vizând evaziunea fiscală, publicat în revista „World Scientific News” [115], a relevat faptul că „mărirea cotelor de impozitare conduce la creșterea cursului valutar, ceea ce, într-o abordare monetară, are drept rezultat creșterea evaziunii fiscale. Astfel, impozitarea mărită

*determină contribuabilii să-și denatureze veniturile, în vederea eschivării de la plata obligațiilor fiscale”.*

Ca rezultat, nivelul ridicat al presiunii fiscale determină contribuabilii să aibă tendință spre evaziune fiscală.

În opinia experților în fiscalitate G. Dobrotă și M. Chirculescu, „*conformarea voluntară prin plata benevolă a taxelor și impozitelor este posibilă până la un anumit prag al presiunii fiscale, dincolo de care intervine comportamentul evazionist al contribuabililor, în scopul obținerii unei diminuări a presiunii fiscale*” [27].

Într-un articol, dedicat nivelului fiscalității, profesorul Gheorghe Filip relevă: „*deformarea imaginii asupra fiscalității, care rezultă prin prisma raportării numai la dimensiunea prelevărilor de resurse în favoarea statului, este amplificată prin modul de determinare și percepere a nivelului său relativ cunoscut și sub denumirea de grad de fiscalitate sau presiune fiscală*” [32].

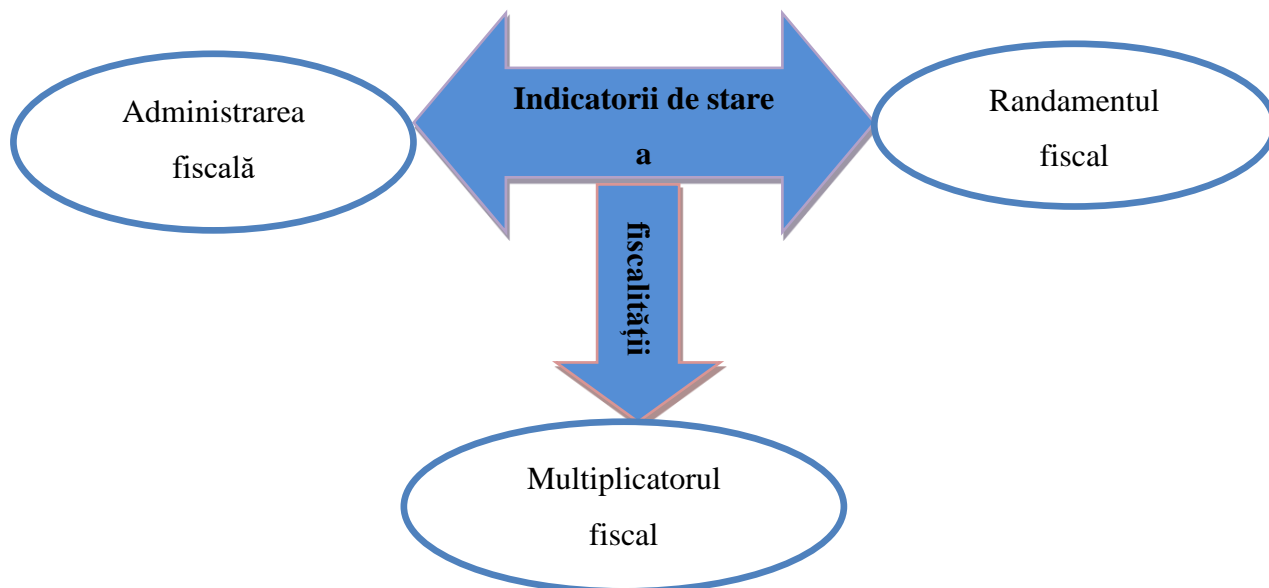
Problema ce apare în legătură cu modul în care rata presiunii fiscale este stabilită incorect la nivel macroeconomic, poate avea consecințe nefaste asupra gradului de conformare voluntară a contribuabililor.

Cu toate că impozitele și taxele, în general, au titlu obligatoriu pentru contribuabili, în condițiile unui stat democratic, puterea publică nu poate avea un control deplin asupra procesului de prelevare fiscală din cauza eludării fiscale. Nimeni nu dorește să se despartă benevol de bunurile agonisite.

De aceea, factorii de decizie care participă la elaborarea politicii fiscale, trebuie să aibă în vedere ca rata presiunii fiscale nu poate depăși un anumit prag critic, deoarece, în caz contrar, pe termen scurt s-ar produce un surplus de încasări, iar pe termen lung agenții economici vor folosi toate pârghiile legale și ilegale ca să se eschiveze de la prelevările fiscale, apelând în consecință la eludarea fiscală. Urmările pot fi cele mai sumbre: de la renunțarea la anumite venituri, investiții, programe de dezvoltare economico-sociale, consumuri de bunuri și servicii, până la încurajarea economiei tenebre.

Măsurarea fiscalității sun aspect cantitativ și calitativ nu este o activitate deloc simplă.

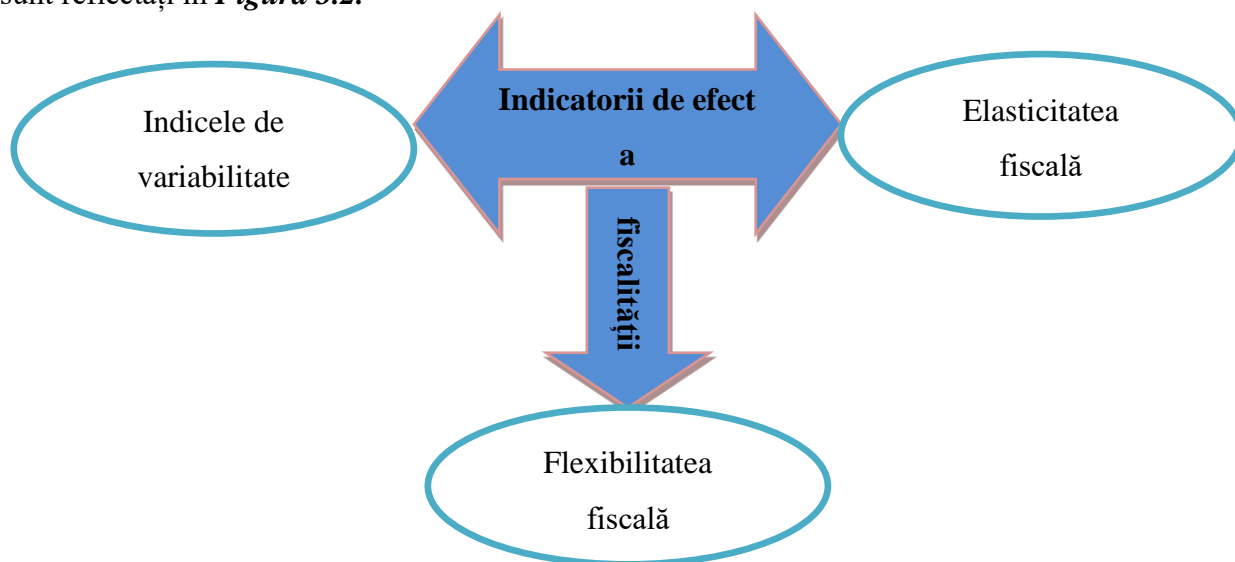
Ea necesită analiza a unui set de *indicatori de stare a fiscalității*, reflectați în *Figura 3.1*



**Figura 3.1. Indicatorii de stare a fiscalității**

*Sursa: Elaborată de autor*

Pe lângă indicatorii de stare a fiscalității este necesar să analizăm și indicatorii de efect, care sunt reflectați în **Figura 3.2.**



**Figura 3.2. Indicatorii de efect a fiscalității**

*Sursa: Elaborată de autor*

Astfel, presiunea fiscală care este suportată de o economie națională la momentul respectiv, reflectă redistribuirile de valoare prin care o parte a venitului creat în economia reală este scoasă de sub acțiunea mediului de afaceri fiind preluată de stat.

Este bine cunoscu faptul, că în orice stat agenții economici sunt preocupați de gravitatea presiunii fiscale. În situația în care presiunea fiscală este relativ mare, „*orice contribuabil va putea*

*alege să eludeze obligațiile către Buget, fie în totalitate, fie în parte, practicând evaziunea fiscală”* [26, pag.14].

Explicațiile evoluției presiunii fiscale, în sensul creșterii acestora, trebuie căutate, în opinia noastră, în galopanta creștere a cheltuielilor publice, care la rândul lor sunt supuse anumitor legități economice, sociale și politice.

Nivelul presiunii fiscale este influențat și determinat de mai mulți factori, printre care se regăsesc:

- performanțele economiei naționale la un moment dat;
- eficiența folosirii cheltuielilor publice finanțate din impozite;
- structura proprietății;
- necesitățile publice stabilite prin actul guvernării;
- gradul de conformare voluntară a contribuabililor;
- gradul de înțelegere de către contribuabili a necesităților bugetare și de adeziune la politica guvernului.

Descrierea factorilor expuși mai sus, se regăsesc în **Tabelul 3.1.**

**Tabelul 3.1. Influența factorilor nivelului presiunii fiscale**

<b>Nr.o</b>	<b>Factorii</b>	<b>Caracteristica factorilor</b>
1.	Performanță guvernamentală	a) asigurarea funcționalității statului de drept; b) combaterea corupției; c) combaterea birocrăției publice; d) eficacitatea folosirii banilor publici și îndeosebi a celor proveniți din impozite și taxe.
2.	Nivelul cheltuielilor publice care urmează a fi acoperite	a) sociale și de altă natură; b) amploarea politicilor publice implementate; c) producerea de bunuri și servicii publice; d) garantarea venitului minimal; e) subvenționarea și susținerea activității economice.
3.	Gradul de dezvoltare economică a unei țări	a) nivelul Produsului Intern Brut pe cap de locuitor; b) mediul economic favorabil; c) mediul investițional prielnic; d) mărimea și structura piețelor de desfacere externe și interne.
4.	Funcționalitatea sistemului fiscal	a) structura și quantumul impozitelor și taxelor; b) modul de reglementare și aplicare a legislației fiscale; c) eficiența aparatului fiscal; d) mărimea evaziunii și fraudei fiscale.
5.	Impactul extern	a) presiuni din partea partenerilor de dezvoltare, mai ales în ceea ce privește încadrarea în anumite nivele de deficite bugetare; b) menținerea unui anumit nivel de inflație; c) atitudinea investitorilor față de politica fiscală; d) înlesnirile fiscale pentru companiile transnaționale.

**Sursa:** Elaborată de autor

Ca rezultat al analizei factorilor respectivi, trebuie să subliniem că indicatorul presiune fiscală obținut prin raportarea prelevărilor obligatorii la BPN, deși permite comparații în spațiu și timp, măsurând importanța fondurilor destinate a fi alocate public, nu constituie un indice sigur și precis al sarcinilor impuse de către autoritățile publice asupra activității economice. Totodată, trebuie să constatăm că indicatorul presiunii fiscale poate da suficiente indicii asupra gradului de imixtiune a statului în economie. Ca consecință a celor relatate, putem afirma cu certitudine, că **Ipoteza III** „*Nivelul crescut al presiunii fiscale încetinește procesul de conformare voluntară a contribuabililor*” **este validată**. O presiune fiscală echilibrată poate accelera procesul de conformare voluntară.

Un lucru este cert că presiunea fiscală generată de stat trebuie să aibă ca obiectiv nu descurajarea businessului, ci dezvoltarea afacerilor, atragerea investițiilor și nu în ultimul rând stimularea inițiativei private.

În calitate de autor, consider, că presiunea fiscală trebuie analizată nu numai din punct de vedere matematic, ca raport între plățile prelevate de la contribuabili și veniturile obținute de stat. În concepția noastră, presiunea fiscală trebuie să reflecte starea de lucruri care se atestă în economia națională. Nu poți împovăra agenții economici să efectueze plăți exorbitante la buget, dacă conjunctura economică, politică și socială nu permite acest lucru. Ca exemplu, poate servi efectele pandemiei COVID-19 și războiul din Ucraina, care a afectat puternic economia națională a Republicii Moldova.

În consecință, impozitele și taxele percepute de stat de la contribuabili se formează, din punctul de vedere al acestora, în elemente de presiune fiscală, care este cu atât mai pronunțată cu cât ponderea lor în valoarea adăugată este mai mare.

Presiunea fiscală este resimțită și amplificată și din partea impozitelor indirecte (accize și TVA) care, deși nu sunt suportate de agenții economici, acestea afectează volumul vânzărilor și competitivitatea produselor prin intermediul prețurilor.

Nivelul presiunii fiscale la care este supusă o întreprindere, poate fi calculat după următoarea formulă:

$$PF = \frac{\text{Impozitul pe venit+CASS+alte taxe}}{\text{Valoarea adăugată realizată de întreprindere}} \quad (3.2)$$

*Sursa: Adaptată de autor după [79, pag.33]*

❖ **alte taxe** - totalitatea impozitelor și taxelor directe și indirecte suportate de către întreprindere, cu excepția impozitului pe venit și a Contribuțiilor de Asigurări Sociale de Stat.

Întrucât CASS este o obligație pe care întreprinderea nu o poate evita, această prelevare se include la numărătorul fracției care determină presiunea fiscală.

Elementele de prelevări de la numărătorul fracției contribuie în diferite proporții la mărimea valorii adăugate de întreprindere, adică la numitorul fracției. Rezultă deci că de ponderea acestor elemente de prelevări la formarea valorii adăugate depinde mărimea presiunii fiscale.

La costul finanțării asupra valorii adăugate trebuie luat în considerare și costul finanțării care poate fi un cost efectiv dacă întreprinderea nu are lichiditățile necesare realizării plății obligațiilor fiscale sau poate fi un cost de oportunitate în cazul în care are lichidități pentru a realiza plata, dar contravaloarea impozitelor plătite putea fi investită direct de întreprindere în profitul asociațiilor acesteia. Acest cost, de care trebuie să țină cont întreprinderea în realizarea relației sale cu SFS, este în general egal cu costul capitalului disponibil de piață la momentul când are loc achitarea obligațiilor fiscale.

O caracteristică fundamentală a costurilor suportate de către întreprindere legate de obligațiile fiscale este aceea că ele nu sunt absolut deloc necesare derulării activității specifice întreprinderii pentru realizarea scopului pentru care a fost înființată. În schimb aceste costuri sunt costuri impuse forțat de politica fiscală a statului, costuri care dacă ar fi ignorate ar conduce inevitabil la dispariția întreprinderii.

O anumită apreciere, mai degrabă calitativă, asupra presiunii fiscale se poate face pe baza modelului curbei lui Laffer.

*Arthur Laffer este un proeminent economist american, unul din fondatorii teoriei oferte, devenit vestit în timpul administrației lui Ronald Reagan, care prin teoriile sale argumentează că micșorarea ratelor de impozitare este complet compatibilă cu veniturile din impozite constante sau chiar cu venituri mai mari decât cele inițiale. El a devenit vestit prin descoperirea efectului – legitatea influenței ratei impozitului asupra încasărilor fiscale la bugetul de stat – numit în cinstea sa „Efectul Laffer sau Curba Laffer”. Laffer a transpus în anul 1980 graficul cunoscut sub numele de „Curba lui Laffer”, o idee exprimată în 1776 de către Adam Smith, conform căreia rate ale fiscalității prea ridicate distrug baza asupra căreia acționează fiscalitatea.*

Curba Laffer este un grafic care înfățișează relația dintre ratele impozitelor și veniturile totale din impozite. Modelul Laffer surprinde dinamica veniturilor fiscale ( $V_f$ ) ale bugetului de stat, în funcție de presiunea fiscală medie ( $P_{fm}$ ) din economia aceluia stat. Ea arată, de asemenea, că atunci când ratele de impozitare cresc foarte mult, o creștere în rata de impozitare determină scăderea veniturilor din impozite încasate la buget. În mod similar, în anumite împrejurări, o scădere a ratei impozitelor și taxelor poate, de fapt, să genereze o activitate economică suplimentară, care să determine creșterea veniturilor din încasările fiscale.

Comportamentul economic este dependent de rata de impozitare, precum și de fenomenul în care un impozit descurajează acest comportament fiind atribuită ca reacție a impozitului, conform literaturii de specialitate ea se determină ca quantumul ratei de impozitare la pătrat [99,pag.35], [108, pag.40], [118, pag.239].

Astfel, se marchează faptul, că dinamica veniturilor fiscale urmărește, în sens invers, dinamica comportamentului evazionist: cu cât scad mai mult veniturile fiscale, cu atât se consideră că se extind formele de evaziune fiscală [56, pag.54].

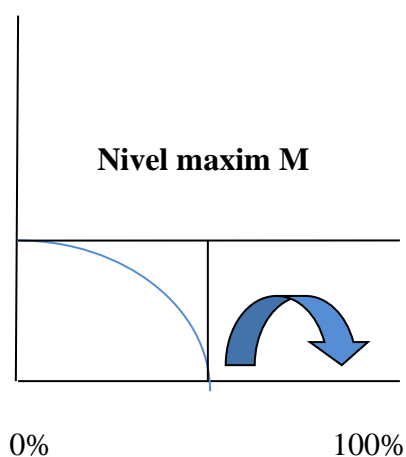
Pentru a fi mai expliciti și a reda practica evazionistă în dependență de presiunea fiscală, prezentăm forma simplificată a curbei lui Laffer, **Figura 3.3**.

Conform acestei curbe, suma prelevărilor obligatorii este o funcție crescătoare a ratei fiscalității, dar numai până la un anumit prag maximal M.

Explicația se găsește în efectul pe care nivelul cotelor de impunere îl are asupra comportamentului contribuabililor. Cotele mici de impunere stimulează munca, economisirea și investițiile, conducând la extinderea bazei de impozitare și, implicit, la conformarea voluntară. În acest caz, presiunea fiscală asupra contribuabililor este suportabilă și ei nu sunt tentați să practice evaziunea fiscală.

Dimpotrivă, practicarea unor cote prea ridicate de impunere inhibă inițiativa întreprinzătorilor, determină lipsa de interes a acestora, incită la evaziunea fiscală și dezvoltare a businessului subteran, conducând la distrugerea bazei de impozitare [83].

### Venitul colectat la Bugetul Public Național



**Figura 3.3. Rata impozitării după curba lui Laffer**

**Sursa:** Adaptată de autor după [37, pag. 134-135]



Potrivit graficului, dacă rata impozitării va crește de la 0 la 100%, venitul din impozite și taxe va crește de la 0 la nivel maxim M și de aici va avea trend de scădere. Venitul din impozite scade dincolo de acest punct, pentru că creșterea presiunii fiscale generată de majorarea ratei impozitării va descuraja activitatea economică și în consecință se va diminua baza impozabilă.

În consecință, cu cât presiunea fiscală crește, cu atât veniturile la bugetul consolidat își micșorează ponderea, întrucât o presiune fiscală ridicată, în mod automat conduce la diferite forme de evaziune fiscală și prin urmare, la reducerea încasărilor la BPN.

Este important să menționăm faptul că creșterea presiunii fiscale, nu conduce doar la evaziune, ci și la închiderea unor întreprinderi, care nu pot face față obligațiilor fiscale, dispărând în consecință un anumit număr de locuri de muncă. Ca rezultat, presiunea fiscală exagerată poate conduce la micșorarea bazei de impozitare și la reducerea veniturilor fiscale la BPN.

Așadar, graficul Laffer demonstrează că reducerea veniturilor la Bugetul Public Național apare ca o consecință a presiunii fiscale, nu doar ca urmare a evaziunii fiscale.

Aflați în imposibilitatea identificării nivelului optim al presiunii fiscale fundamentate științific, cercetătorii s-au concentrat pe descoperirea limitelor de variabilitate a presiunii fiscale, identificate a fi de ordin psihologic, politic și economic. În **Tabelul 3.2**, sunt analizate limitele de variabilitate a presiunii fiscale.

**Tabelul 3.2. Limitele de variabilitate a presiunii fiscale**

<b>Nr. o</b>	<b>Limite de variabilitate</b>	<b>Caracteristica limitelor de variabilitate</b>
1.	De ordin psihologic	Sunt impuse de rezistența la impozite și reacția contribuabililor față de creșterea presiunii fiscale, care poate întruni diverse forme: evaziune și fraudă fiscală, abținerea fiscală prin reducerea efortului productiv, eludare fiscală, revolte împotriva fiscalității excesive.
2.	De ordin politic	Țin de competența și abilitatea cu care autoritățile publice știu să justifice în fața contribuabililor impozitarea suplimentară prin promovarea de politici publice și proiecte menite să ofere noi avantaje cetățenilor și seriozitatea cu care partidele politice își respectă promisiunile făcute în perioadele preelectorale.
3.	De ordin economic	Țin de faptul că prelevările obligatorii pot avea ca efect: descurajarea înclinației către organizarea unei afaceri, reducerea investițiilor, inhibarea inițiativei private.

**Sursa:** Adaptată de autor după [30, pag.62-63]

Limitele de variabilitate a presiunii fiscale sunt influențate și de compensațiile induse de presiunea fiscală prin reversibilitatea impozitelor. Asta explică de ce acolo unde avantajele oferite cetățenilor prin intermediul reversibilității impozitelor, este posibilă conformarea voluntară a contribuabililor.

La elaborarea politicii fiscale guvernarea trebuie să țină cont de faptul, că presiunea fiscală exagerată poate determina agenții economici să purceadă la neconformare fiscală, care poate avea forme diferite: abținerea fiscală, rezistențe politice la impozite, fraudă și evaziunea fiscală, riscul de a alimenta inflația prin fiscalitate. În *Anexa 9*, sunt analizate neconformările fiscale.

Concluzionând asupra celor relatate, putem afirma că conformarea voluntară prin plata benevolă a taxelor și impozitelor este posibilă până la un anumit nivel al presiunii fiscale, dincolo de care intervine comportamentul evazionist al contribuabililor.

Numărul, dimensiunea și modificările obligațiilor fiscale pot avea drept consecință determinarea contribuabililor de a eluda fiscal. În acest sens, politica fiscală trebuie adaptată în strictă concordanță cu posibilitățile reale ale contribuabililor, întrucât este posibil ca măsurile fiscale care au scop creșterea veniturilor la BPN să conducă, de fapt, la reducerea acestora. Astfel, creșterea taxelor și impozitelor, considerată necesară pentru asigurarea veniturilor bugetare, pot determina o creștere a presiunii fiscale, care în consecință poate depăși pragul psihologic considerat de contribuabili ca acceptabilă.

### **3.2. Raționalizarea politicilor strategice de management asupra modernizării instituționale**

Sarcina de bază a unei instituții fiscale moderne constă în dezvoltarea relațiilor cu mediul de afaceri prin îmbunătățirea mediului fiscal. Tratatul echidistant, echitabil și corect va contribui la sporirea încrederii contribuabililor față de această instituție. Pentru a realiza această sarcină, organul administrației fiscale de stat trebuie să fie într-un proces permanent de modernizare și schimbare instituțională, implementând strategii la nivel de comunicare cu mediul de afaceri, programe de dezvoltare, campanii de conformare voluntară, adoptare de soluții digitale.

Elaborarea și implementarea strategiei fiscale cât și modernizarea instituțională nu este un proces deloc simplu, necesitând implicarea pleneră a fiecărui angajat al instituției.

În opinia cercetătorului științific Paraschiv Vagu, „realizarea strategiei în acțiuni concrete reprezintă cea mai importantă și cea mai dificilă etapă a procesului strategic” [91, pag. 134].

Strategia trebuie aleasă corect pentru ca procesul strategic să aibă impact benefic asupra instituției care o lansează.

În viziunea savantului Richard Linch, implementarea strategiei alese trebuie să cuprindă următoarele momente principale [112, pag.30].

- crearea posibilităților organizatorice necesare îndeplinirii cu succes a strategiei;
- asigurarea managementului intern necesar parcurgerii etapelor de realizare a strategiei și controlului asupra modului cum trebuie îndeplinită aceasta;
- crearea în interiorul entității a unui climat favorabil, în vederea îndeplinirii cu succes a scopului urmărit;
- stabilirea instrumentelor folosite în realizarea strategiei;
- motivarea funcționarilor în vederea implementării efective a strategiei.

Unul din obiectivele principale ale consolidării managementului strategic în cadrul entității, în opinia noastră, constă în crearea sistemului de evaluare a modului cum se realizează strategia și ce este necesar pentru realizarea eficientă a acesteia.

Considerăm, că realizarea strategiei instituționale în cadrul SFS trebuie direcționată spre rezolvarea următoarelor probleme, reflectate în **Tabelul 3.3**.

**Tabelul 3.3. Modul de realizare a strategiei**

Nr.	Tipologia problemelor	Caracteristici
1.	Stabilirea priorităților în cadrul sarcinilor administrative	Aceasta se referă la: <ul style="list-style-type: none"> <li>• misiunea de administrare fiscală eficientă</li> <li>• concretizarea sarcinilor și obiectivelor</li> <li>• repartizarea resurselor</li> <li>• stabilirea relațiilor de încredere și respect reciproc cu mediul de afaceri</li> </ul>
2.	Stabilirea concordanței dintre strategia aleasă și procesele interne organizatorice	Concordanța trebuie axată pe: <ul style="list-style-type: none"> <li>• elementele principale și structura instituției</li> <li>• sistemul de motivare și stimulare</li> <li>• normele și regulile de comportament</li> <li>• valorile instituției</li> <li>• calificarea angajaților</li> </ul>
3.	Aprobarea bugetului pentru implementarea strategiei	Etapele formării bugetului: <ul style="list-style-type: none"> <li>• analiza propunerilor</li> <li>• estimarea cheltuielilor</li> <li>• elaborarea bugetului final</li> <li>• distribuirea resurselor financiare</li> </ul>

*Sursa: Elaborat de autor*

Politicile și procedurile care urmează să participe la realizarea strategiei unei organizații în accepțiunea lui Arthur Thompson [126, pag.484], trebuie direcționate pe mai multe căi:

1. Noile politici și proceduri verificate prin experiență instituțională trebuie să asigure directivele cu privire la modalitățile cum trebuie desfășurate anumite acțiuni necesare realizării strategiei.
2. Politicile și procedurile trebuie să contribuie la unirea acțiunilor și comportamentului cu strategia de-a lungul întregii entități, la stabilirea de restricții privind acțiunile interdependente și la orientarea într-o singură direcție, a eforturilor individuale și colective.
3. Politicile și procedurile standard trebuie să ajute la realizarea unor acțiuni strategice consolidate în subdiviziunile organizatorice dispersate teritorial (SFS dispune de subdiviziuni teritoriale).
4. Politicile și procedurile trebuie folosite ca pârghii de forță, în vederea schimbării culturii corporative, în așa fel încât să corespundă în mare măsură, strategiei alese.

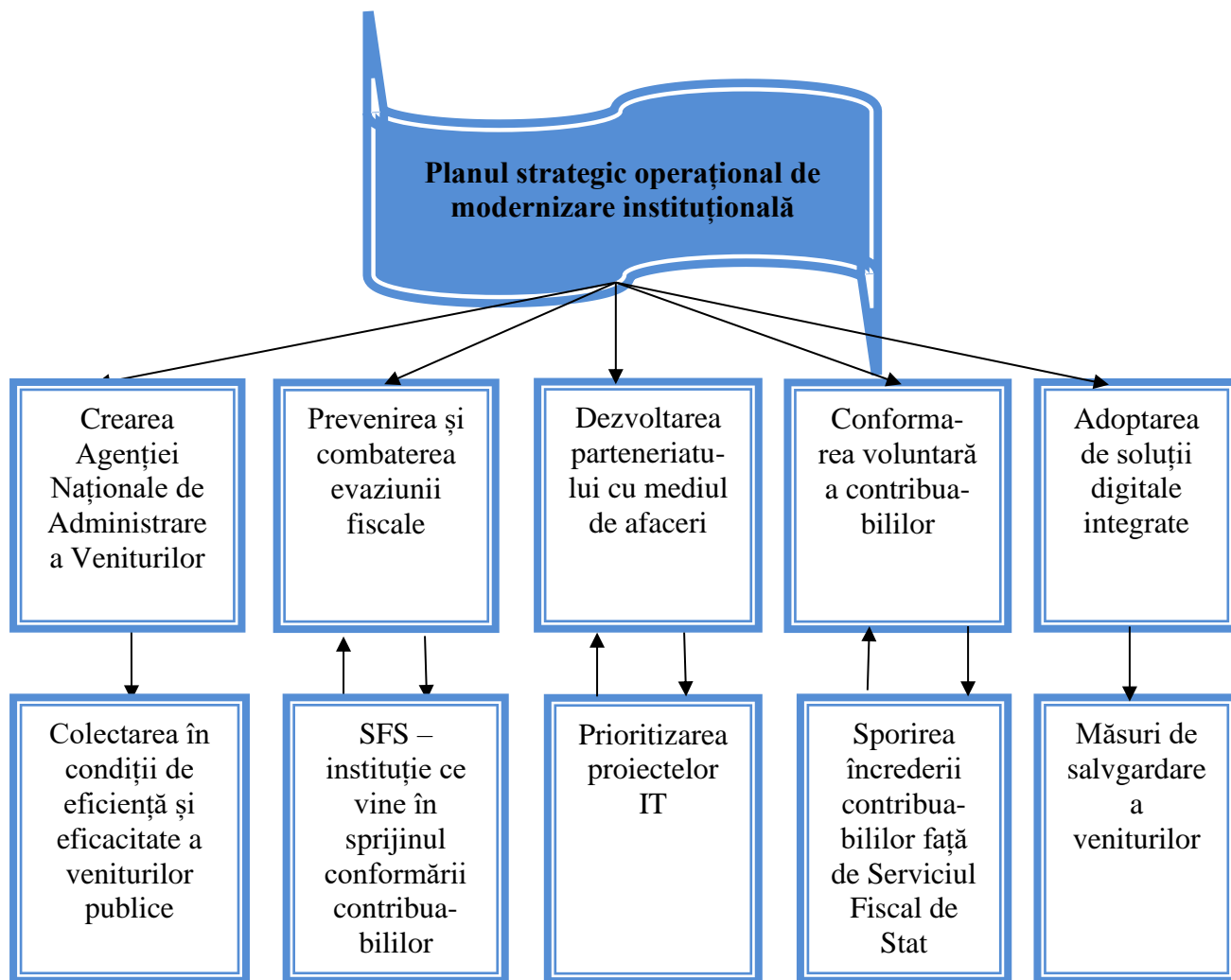
Reieșind din accepțiunile lui Arthur Thompson, putem deduce că experiența instituțională, precum și memoria instituțională, poate efectiv contribui la asigurarea continuității decizionale ale unei entități, fie ea și de stat, pentru a asigura implementarea politicilor și procedurilor, care au ca sarcină consolidarea managementului strategic, necesar implementării strategiilor instituționale.

Accepțiunile lui Arthur Thompson aferente consolidării managementului strategic instituțional pot fi materializate prin reformarea structurală a Serviciului Fiscal de Stat.

Ca continuare a celor expuse și reieșind din faptul că studiul respectiv are un caracter teoretico-aplicativ, considerăm oportun propunerea unui plan strategic operațional de modernizare instituțională a SFS, care conține **5 direcții** importante:

1. Crearea Agenției Naționale de Administrare a Veniturilor (ANAV).
2. Dezvoltarea parteneriatului cu mediul de afaceri, prin o administrare mai eficientă;
3. Conformarea voluntară a contribuabililor, prin implementarea unor programe de conformare viabile și transparente;
4. Adoptarea de soluții digitale integrate, prin automatizarea proceselor și tehnicilor de conformare voluntară;
5. Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, inclusiv prin acțiuni de popularizare a acțiunilor întreprinse.

Planul propus are ca scop intensificarea acțiunilor de depășire a efectelor negative în materie de percepție fiscală, prin prisma unui parteneriat durabil și eficient de dialog cu mediul de afaceri. Schematic planul strategic operațional de modernizare instituțională este prezentat în **Figura 3.4**.



**Figura 3.4. Consolidarea capacităților de administrare fiscală** [90, pag.91]

*Sursa: Elaborată de autor*

### **1) Crearea Agenției Naționale de Administrare a Veniturilor (ANAV).**

Studiind experiența mai multor țări europene și în special al țării vecine România, am dedus ideea de a propune pentru Republica Moldova, crearea Agenției Naționale de Administrare a Veniturilor (ANAV), care s-ar ocupa de întregul proces logistic de asigurare a resursele necesare pentru cheltuielile publice ale statului, prin administrarea eficace și eficientă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate Bugetului Public Național. Crearea ANAV va eficientiza tot lanțul valoric de colectare a veniturilor de la mediul de afaceri din momentul conceperii acestora până la momentul achitării lor în BPN. Crearea ANAV va exclude pe viitor neconformitățile și neconcordanțele care apar în prezent între Serviciul Fiscal de Stat și Serviciul Vamal al Republicii Moldova cu privire la modul de colectare și administrare a veniturilor statului. ANAV ar putea deveni o instituție de administrare fiscală inovatoare și eficientă, capabilă să răspundă provocărilor mediului intern și extern și care ar oferi servicii noi și de calitate diferitor tipuri de contribuabililor, prin consolidarea procesului de conformare voluntară și sporirea încrederii în raport cu mediul de afaceri.

## 2) Dezvoltarea parteneriatului cu mediul de afaceri

Serviciul Fiscal de Stat trebuie continuu să-și promoveze valorile și principiile sale de activitate prin intermediul funcționarilor săi, dezvoltând astfel parteneriatul de dialog cu mediul de afaceri. De abilitățile și competența acestora depinde în mare măsură eficacitatea în activitate, capacitatea de dezvoltare a instituției și cultura instituțională care se promovează.

La momentul de față, există însă o problemă cu care se confruntă autoritatea fiscală – imaginea puțin „șifonată” a funcționarilor fiscali în raport cu mediul de afaceri, în special a celor care își desfășoară activitatea în domeniul asistenței contribuabililor.

În opinia noastră, funcționarul fiscal pe lângă o bună pregătire de specialitate în domeniul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, trebuie să dispună și de aptitudini în domeniul comunicării, astfel încât să fie în măsură să prezinte contribuabilului, într-un limbaj accesibil acestuia, prevederile legislației fiscale. În acest sens, pentru atingerea acestui obiectiv, este necesară perfecționarea continuă a cunoștințelor funcționarilor fiscali, reieșind din prioritățile strategice ale instituției. Acțiunile care urmează a fi realizate constau în:

- introducerea unui mecanism eficient de management al performanței, care să focalizeze viziunea funcționarilor fiscali la: strategia organizațională, la programele și planurile instituției, precum și la obiectivele SFS;
- îmbunătățirea proceselor din cadrul instituției fiscale ca rezultat al creșterii performanței organizaționale;
- stabilirea unor relații reciproc avantajoase cu contribuabilii onești;
- tratarea diferențiată a contribuabililor în funcție de modul de conformare a acestora conform legislației fiscale;
- informarea permanentă a contribuabililor, cu referire la modificările operate în legislația fiscală;
- adoptarea unei politici de personal pro-active, care trebuie orientată către fidelizarea angajaților instituției fiscale, precum și recrutarea tinerilor absolvenți, care sunt înzestrați cu potențial educațional avansat;
- modernizarea centrului de formare continuă a angajaților din cadrul SFS. Acest centru trebuie să aibă ca scop atragerea specialiștilor de înaltă calificare, în vederea reciclării funcționarilor publici începători, precum și asigurarea cercetărilor științifice în domeniul fiscalității;
- realizarea pe scară largă a unei cooperări eficiente cu contribuabilii;
- specializarea pe ramuri a direcțiilor de administrare fiscală, pentru o mai bună interacțiune cu contribuabilii și o mai bună înțelegere a proceselor economice;

- consultarea publică permanentă a inițiativelor legislative cu caracter fiscal în raport cu mediul de afaceri și cu mediul academic;
- realizarea unui sondaj anual de evaluare a satisfacției contribuabililor în raport cu Serviciul Fiscal de Stat.

Toate aceste acțiuni urmează a fi transpuse în practică. Numai astfel, contribuabilii își vor schimba percepția față de SFS, privindu-l în viitor ca pe un partener eficient de dialog și nu ca pe un organ represiv.

### **3) Conformarea voluntară a contribuabililor**

Misiunea esențială a Serviciului Fiscal de Stat (SFS) trebuie să vizeze încurajarea continuă a contribuabililor pentru a respecta voluntar prevederile legislației fiscale. Pentru a atinge acest obiectiv, considerăm că ar trebui să se utilizeze o gamă variată de instrumente și procese instituționale, orientate către o tratare corectă și o asistență exemplară a contribuabililor. Aceste instrumente și procese ar trebui să fie simple și transparente, iar utilizarea lor cu siguranță ar contribui la îmbunătățirea serviciilor oferite contribuabililor, crescând nivelul general de asistență. Prin aceasta, se urmărește realizarea în mod prompt și complet a obligațiilor fiscale.

Este necesar să specificăm că gestionarea eficientă a riscurilor poate fi obținută prin promovarea conformării voluntare, aplicând tratamente diferențiate în dependență de comportamentul contribuabililor. Acest mecanism va conduce inevitabil la atenuarea riscului de neconformare, iar automatizarea sistemului de selectare și evaluare a riscurilor, va contribui la transparența în activitatea de conformare aplicată de SFS.

Totodată, considerăm oportun, că inițierea unei campanii de informare în rândul contribuabililor cu privire la conformarea voluntară, va contribui la atingerea obiectivului urmărit de Serviciul Fiscal de Stat în privința creșterii încasărilor la BPN.

Un instrument important pentru conformarea voluntară al contribuabililor îl reprezintă și loteria fiscală. Serviciul Fiscal de Stat a organizat mai multe ediții a loteriei fiscale. Dar, în opinia noastră, mecanismul Loteriei Fiscale actuale urmează a fi ajustat, cu cele mai bune practici internaționale, pentru a lărgi componenta de participanți și atingerea nivelului maxim de conformare voluntară, respectiv cu interesul benevol al fiecărui participant de a obține direct ceva avantaje valorice iar indirect pentru administrația fiscală majorarea numărului de participanți la procesul de conformare voluntară a contribuabililor.

Instrumentele și tehnicile care urmează a fi implementate de SFS trebuie orientate spre o deservire corectă și calitativă a contribuabililor, incluzând următoarele activități:

- consolidarea managementului conformării voluntare și forțate prin prisma realizării sarcinii de constatare a abaterilor fiscale și a eludării fiscale;

➤ ajustarea anuală a programului de conformare voluntară a contribuabililor, prevenind astfel decalajul fiscal. La acest capitol trebuie realizate un șir de acțiuni referitoare la aplicarea mai multor abordări inovatoare, ce vor conduce la schimbarea comportamentului contribuabililor privind calcularea și achitarea impozitelor, cât și sporirea gradului de conformare voluntară;

➤ abordarea problemelor de conformare cu privire la plățile în numerar a salariilor nedeclarate, situație foarte precară pentru bugetele de toate nivelele;

➤ purtarea discuțiilor cu contribuabilii privind necesitatea conformării fiscale voluntare;

➤ extinderea notificărilor către contribuabilii persoane fizice și juridice, prin care vor fi oferite informații utile cu privire la îndeplinirea obligațiilor de conformare fiscală voluntară;

➤ sprijinirea conformării voluntare la plata tuturor obligațiilor fiscale;

➤ implementarea proiectelor pilot de conformare fiscală voluntară pe ramurile economiei naționale, inclusiv pe categoriile de contribuabili cu risc sporit de evaziune fiscală;

➤ ajustarea platformelor on-line în vederea identificării și combaterii activităților fiscale neconforme și primirea măsurilor legislative de rigoare;

➤ analiza riscurilor de neconformare voluntară prin utilizarea datelor și tehnologiilor avansate;

➤ aprobarea planurilor anuale de susținere a conformării fiscale voluntare;

➤ optimizarea procedurilor de achitare a obligațiilor fiscale prin crearea unui cont unic trezorerial, pentru toate impozitele și taxele datorate BPN sau destinat plății în avans a impozitelor.

#### **4) Adoptarea de soluții digitale integrate, având ca bază tehnologizarea globală a afacerilor**

SFS al RM trebuie să identifice și să dezvolte diverse soluții tehnologice, ca să se adapteze erei digitale mondiale. Luând în calcul faptul, că multe întreprinderi deja operează în mediul digital, se impune ca și administrația fiscală să dezvolte cât mai multe soluții digitale. În acest context, un deziderat destul de important pentru autoritatea fiscală trebuie să reprezinte majorarea numărului serviciilor electronice și reducerea contactului fizic direct al contribuabililor cu organul fiscal, întru micșorarea costurilor de operare.

Tehnologizarea a fost condiționată și de pandemia COVID-19, care a accentuat necesitatea de digitalizare, mai ales în zona de furnizare de servicii digitale către contribuabili. Astfel, modernizarea SFS prin digitalizare, trebuie să reprezinte o componentă a strategiei de dezvoltare, incluzând demararea următoarelor acțiuni:

➤ sporirea gradului de automatizare a proceselor operaționale ale Serviciului Fiscal de Stat;



- asigurarea interoperabilității sistemelor IT, prin extinderea serviciilor digitale, care în consecință, vor contribui la reducerea neconformării voluntare din partea contribuabililor;
- îmbunătățirea comunicării cu contribuabilii și facilitarea migrării contribuabililor către mediul digital;
- consolidarea capacităților administrative a SFS prin prioritizarea proiectelor IT, necesare procesului de transformare digitală;
- transferul electronic de date contabile și financiare de la întreprinderi către Serviciul Fiscal de Stat;
- extinderea și diversificarea serviciilor electronice disponibile pe portalul [www.sfs.md](http://www.sfs.md).
- extinderea sistemului informatic necesar realizării schimbului de informații fiscale cu statele membre UE și statele CSI;
- asigurarea schimbului automat de informații privind conturile financiare cu administrațiile fiscale străine se realizează în conformitate cu Convenția-Cadru a OCDE, cunoscută sub numele de „Acordul Multilateral al Autorităților Competente pentru Schimbul Automat de Informații privind Conturile Financiare”.
- dezvoltarea și introducerea unui algoritm tehnologic integrat, capabil să genereze în mod automat analiza de riscuri parvenite din partea contribuabililor;
- introducerea serviciilor electronice, utilizând tehnologii avansate de tipul: inteligenței artificiale, comunicării robotizate, studierii la distanță a proceselor automatizate etc.

Dacă vor fi implementate, măsurile respective cu siguranță vor spori operativitatea și operabilitatea tehnologică a SFS, iar doritorii de a ocoli legislația fiscală cu certitudine vor fi în descreștere.

### **5) Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale**

Evaziunea fiscală este unul din fenomenele economico-sociale complexe de maximă importanță cu care Republica Moldova se confruntă și ale cărui consecințe nedorite caută să le diminueze cât mai mult posibil.

C.V. Brown și P.M. Jackson, consideră evaziunea fiscală „*ca pe o rearanjare legală a unei afaceri astfel încât să se minimizeze obligația fiscală*” [104].

Pentru a elucida această noțiune și a ne clarifica cu impactul acesteia asupra eludării fiscale, considerăm necesar a fi identificate o serie de trăsături fundamentale:

- a) infracțiunile de evaziune fiscală și cele asociate acestui flagel nu privesc numai colectarea obligațiilor fiscale, ci întreaga procedură fiscală: înregistrarea și declararea veniturilor și cheltuielilor, regimul produselor accizabile, fraudă TVA, colectarea creanțelor fiscale, executarea silită, controlul fiscal;

- b) pot fi subiect activ al acestor infracțiuni, nu numai persoanele fizice și juridice care au calitatea de contribuabil, ci și alte persoane, indiferent dacă au sau nu calitatea de subiect al unui raport de drept fiscal;
- c) pentru a utiliza noțiunea de evaziune fiscală, este obligatoriu ca faptele în cauză să fie încriminate cu titlu de infracțiuni, stipulate în articolul 244 al Codului Penal al Republicii Moldova. În conformitate cu articolul respectiv evaziunea fiscală presupune *„inclusiunea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, inclusiv în cele electronice, a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tănuirea intenționată a unor obiecte impozabile, acte contabile, fiscale și/sau financiare, dacă suma cumulativă a impozitului, taxei prevăzute de Codul fiscal, contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii sau primei de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente unui an fiscal depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin Hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei”* [20].

Profesorul universitar Nicoaie Hoanță, consideră că *„efectele evaziunii fiscale se repercutează direct asupra nivelurilor veniturilor fiscale, conduc la distorsiuni în mecanismul pieței și poate contribui la inechități sociale datorate accesului și înclinației diferite la evaziune fiscală din partea contribuabililor”* [37, pag.168].

În opinia noastră, evaziunea fiscală trebuie combătută prin măsuri mult mai aspre și mai dure, deoarece atentează la securitatea financiară a statului, iar statul prin neîncasarea mijloacelor financiare necesare, nu-și poate onora obligațiunile față de cetățenii săi.

Suntem de părerea, că pentru combaterea evaziunii fiscale, este necesar de demarat următoarele acțiuni:

- combaterea eficientă a comportamentului neconform la contribuabilii cu risc fiscal sporit;
- asigurarea unui mediu fiscal echitabil pentru toți contribuabilii și descurajarea concurenței neloiale;
- modificarea legislației fiscale permissive sau cu multiple alternative, care oferă găsirea căilor legale pentru evaziuniști;
- aplicarea de către instanțele de judecată a diverselor sancțiuni pentru cazurile dovedite de evaziune fiscală;
- evitarea facilităților fiscale pentru întreprinderile care nu-și onorează obligațiunile fiscale;
- înlăturarea legislației ce se referă la evaziunea fiscală;

- identificarea sectorială a agenților economici pasibili de evaziune fiscală.

Dacă evaziunea fiscală este extinsă, este de așteptat că sumele pierdute de către stat să se repercuteze asupra celorlalți contribuabili onești, prin mărirea sarcinii fiscale viitoare, ce o vor avea de suportat. În consecință, această situație poate descuraja contribuabilii să-și onoreze la timp și în mărime deplină obligațiile fiscale. În aceste condiții, putem deduce, că **Ipoteza IV** „*Evaziunea fiscală extinsă poate descuraja conformare voluntară a contribuabililor onești*”, poate fi considerată ca validată. Dacă evaziunea fiscală nu este contracarată, este de așteptat ca statul să-și recupereze sumele pierdute prin mărirea sarcinii fiscale viitoare, ce o vor avea de suportat contribuabilii onești.

### **3.3. Preluarea practicilor internaționale în materie de conformare voluntară**

Conformarea voluntară a contribuabililor reprezintă un obiectiv cheie pentru majoritatea administrațiilor fiscale din țările Uniunii Europene. Acest obiectiv se urmărește din considerentul că sporește capacitatea administrațiilor fiscale de a colecta taxe și impozite la bugetul consolidat prin costuri reduse și efort minim. Dar acest lucru nu este ușor de realizat. Nimeni nu dorește benevol să se despartă de o parte a veniturilor sale.

În continuare vom examina practica de conformare voluntară a șase țări din Uniunea Europeană. Experiența respectivă poate servi drept suport pentru aplicarea unor bune practici în Republica Moldova, în vederea sporirii capacității de colectare a veniturilor din partea Serviciului Fiscal de Stat.

#### ***Practica Țărilor de Jos***

În Țările de Jos există o colaborare structurată între administrația vamală și fiscală și întreprinderi. Una dintre cele mai vechi colaborări de acest gen este cea cu sectorul agricol. Specialiștii consultați pe probleme fiscale consiliază marea majoritate a agricultorilor. Acești consultanți sunt diseminați la nivel național într-o asociație sectorială, cu reprezentanții căreia și discută administrația fiscală.

La rândul său, administrația fiscală pentru a ajuta agricultorii să se conformeze fiscal și să achite corect și la timp impozitele, au elaborat un Acord cu privire la standarde fiscale în afacerile agricole, unde estimează costurile de producție, cheltuielile deductibile, valoarea adăugată, precum și costul final al producției livrate.

Standardele se găsesc în diverse surse de informații gratuite. De asemenea, standardele respective sunt reflectate în edițiile speciale ale administrației fiscale. Acestea sunt ajustate anual în conformitate cu evoluția ramurii agricole. Când are loc procesul de ajustare a standardelor,

acestea sunt discutate cu reprezentanții asociațiilor agricole. Grație acestei colaborări ele sunt acceptate în totalitate de reprezentanții mediului de afaceri agricol și sunt valabile pentru o perioadă de un an. Standardele respective sunt luate ca bază de calcul a impozitelor atât de administrația fiscală, cât și de reprezentanții sectorului agricol.

Abaterea de la standarde este posibilă doar în cazuri excepționale, cu condiția întocmirii unei note explicative privind cauzele devierii. În acest caz, contribuabilul trebuie să ofere un argument palpabil, susținut, de obicei, de dovezi.

Utilizarea în practică a standardelor diminuează costurile de administrare fiscală, sporind totodată, conformarea voluntară a contribuabililor.

Prin aceasta procedura se evită purtarea discuțiilor de conformare voluntară la nivel de contribuabil, rezultatul fiind reflectat în declarațiile fiscale privind achitarea impozitelor.

Marea majoritate a olandezilor își plătesc impozitul în mod corespunzător, știind că și conașionalii lor fac același lucru. Menținerea acestei încrederi în cadrul comunității necesită condiții de concurență echitabile pentru toate întreprinderile, astfel încât cei care încearcă să evite obligațiile fiscale să nu aibă un avantaj pe nedrept în fața oamenilor de afaceri cinstiți. În cazul în care întreprinderile desconsideră într-un mod necugetat obligațiile care le revin, comunitatea se așteaptă ca Administrația Fiscală și Vamală a Țărilor de Jos (NTCA) să reacționeze cu fermitate și profesionalism.

Într-un astfel de mediu, NTCA își poate diferenția abordarea, reducând la minim caracterul intruziv a activităților sale de conformare în cazul celor care doresc să se conformeze, fiind în același timp capabilă să identifice mai bine acele întreprinderi care reprezintă un risc sporit.

În prezent, NTCA lucrează împreună cu alte administrații guvernamentale pentru a dezvolta la nivelul întregului guvern soluții pentru a reduce în continuare birocrăția și costurile de conformare - pentru întreprinderi și pentru guvern.

De asemenea NTCA, monitorizează foarte atent întreprinderile mici și mijlocii, care nu au intrat într-un acord cu administrația fiscală privind conformarea voluntară. La această categorie de contribuabili NTCA efectuează controale inopinate aleatorii privind gradul de conformare fiscală. Rezultatele acestei verificări sunt utilizate pentru a verifica corectitudinea declarațiilor fiscale, care se depun la administrația fiscală. Informația obținută se compară la nivel de ramură, baza comparării fiind nivelul de încasări între contribuabilii care s-au conformat voluntar și cei care nu s-au conformat. Ca rezultat, administrația fiscală determină direcțiile unde trebuie să-și canalizeze eforturile pentru a spori gradul de conformare voluntară a contribuabililor.

O trăsătură distinctivă a sistemului fiscal din Țările de Jos constă în posibilitatea de a anticipa și de a discuta în avans tratamentul unor anumite tranzacții sau operațiuni cu autoritățile

fiscale. Prin obținerea unei autorizații prelabile din partea administrației fiscale, contribuabilii pot beneficia de o serie de avantaje. Autoritățile fiscale naționale pot încheia două tipuri de înțelegeri cu contribuabilii: Acorduri prelabile de stabilire a prețurilor (APA) sau Evaluări fiscale anticipate (ATR).

APA reprezintă acorduri în care autoritățile fiscale specifică metodologia de stabilire a prețurilor ce urmează să fie aplicată de contribuabil în tranzacțiile legate de companie. Acest program oferă contribuabililor posibilitatea de a rezolva sau evita disputele potențiale sau reale privind prețurile de transfer printr-o abordare cooperativă și proactivă.

ATR-urile sunt acorduri cu autoritățile fiscale care delimitează obligațiile legale și drepturile contribuabililor în contextul lor specific.

APA și ATR-urile sunt obligatorii pentru atât autoritățile fiscale, cât și pentru contribuabili, iar concluziile lor sunt supuse unor cerințe speciale de substanță. În general, administrația fiscală are capacitatea de a procesa cereri pentru ATR-uri, APA-uri și alte investigații (de exemplu, înregistrarea pentru TVA, unitatea fiscală sau facilitarea fuziunilor) fără întârzieri semnificative.

Legislația UE cere Autorităților fiscale din Țările de Jos să transmită automat datele referitoare la APA-uri și ATR-uri către autoritățile fiscale naționale din alte state membre. Administrația fiscală a elaborat formulare standard pe care contribuabilii le completează pentru a încheia hotărâri sau acorduri transfrontaliere privind prețurile de transfer. Toate autoritățile fiscale naționale din UE sunt obligate să schimbe astfel de informații, acest lucru conducând la o îmbunătățire a transparenței în ceea ce privește impozitarea societăților în Comunitate. În cele din urmă, UE poate, de asemenea, să înceapă să schimbe informații similare cu autoritățile fiscale naționale din țările care nu sunt membre.

În cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții, companiile din Țările de Jos pot solicita participarea la monitorizarea orizontală (o relație îmbunătățită cu autoritățile fiscale naționale). Monitorizarea orizontală reprezintă o formă de conformitate voluntară în care organizația încheie un acord specific cu Administrația Fiscală. Aceasta oferă o asigurare avansată și securitate, prevenind astfel contribuabilii de la eventualele surprize fiscale incorecte. Cu toate acestea, sfera de aplicare a monitorizării orizontale depășește respectarea legislației: întreprinderea trebuie să demonstreze că își gestionează riscurile și procesele fiscale prin utilizarea unui cadru de control fiscal adecvat.

Autoritățile fiscale naționale ajustează intensitatea și metodele de monitorizare în ceea ce privește controlul fiscal al contribuabilului. Astfel, auditurile lor trec de la un model reactiv (efectuat pentru perioadele anterioare) la unul proactiv (pentru a asigura certitudinea în avans).

Relația dintre întreprinderi și autoritățile fiscale în cadrul monitorizării orizontale se bazează pe transparență, înțelegere reciprocă și încredere.

Principalul beneficiu al acestui aranjament constă în capacitatea de a gestiona situațiile și riscurile fiscale relevante în momentul în care acestea apar, în termene comerciale realiste. Se așteaptă ca companiile să manifeste transparență în interacțiunile lor cu autoritățile fiscale, iar în schimb, administrația răspunde rapid la problemele care le-au fost aduse la cunoștință de aceste companii. În plus, programul de monitorizare orizontală contribuie la determinarea precisă a fluxurilor de numerar impozabile, a impozitelor curente și a amânărilor, asigurând că societățile au puține poziții fiscale nesigure, dacă există. Acest lucru conduce la economii atât la moment cât și în timp. Totuși, trebuie remarcat faptul că administrația fiscală olandeză nu a stabilit încă principii obiective privind cerințele cadrului de control fiscal.

### ***Practica Suediei***

Agenția Fiscală Suedeză dispune de o practică bogată în materie de gestiune fiscală, parcurgând diverse etape de succes, etape care au contribuit la:

- conformarea voluntară a contribuabililor;
- scăderea treptată a cheltuielilor legate de administrarea fiscală;
- creșterea semnificativă a acumulărilor bugetare;
- ridicarea nivelului de disciplină și civism fiscal.

Un exemplu elocvent de conformare voluntară aplicat pe larg de Agenția Fiscală Suedeză ține de metoda de informare a contribuabililor - persoane fizice, care obțin venituri din vânzările de antichități prin casele de licitație. În rezultatul acestor tranzacții, persoanele respective au obligația de a declara și achita aceste venituri. Această prevedere legală pentru mulți contribuabili nu era cunoscută și aceștia evitau declararea veniturilor, eschivându-se astfel de la plata impozitelor.

În acest caz, Administrația Fiscală Suedeză și-a trasat ca obiectiv să conformeze benevol contribuabilii, dându-le șansa de a-și îndeplini corect și la timp obligațiile față de stat. A fost expediată o scrisoare de informare unui grup-țintă, înainte ca aceștia să fi depus declarațiile fiscale. În scrisoare a fost menționat faptul, că administrația fiscală deține informații cu privire la tranzacțiile contribuabilului, care a vândut antichități la o casă de licitații și o instrucțiune asupra modului în care contribuabilul trebuie să declare aceste venituri. Formularul care urma să fie completat de contribuabil de asemenea a fost expediat. În scrisoare, administrația fiscală a indicat un număr de telefon pentru consultație gratuită, astfel încât cei care aveau întrebări în privința declarării veniturilor, puteau lua legătura cu consultantul fiscal.

În rezultatul monitorizării grupului țintă de contribuabili, au fost contrapuse datele acestora până la tratamentul fiscal și după tratamentul fiscal.

Conform evaluării administrației fiscale, comparând datele până la tratament și după tratament, s-a constatat că numărul contribuabililor care au depus declarații și au achitat obligațiunile fiscale a crescut cu **28%**. Concluzia dedusă de Administrația Fiscală Suedeză este că rezultatul a depins în mare parte de informarea contribuabililor cu privire la modul de declarare și achitate a impozitelor.

Practica fiscală suedeză a demonstrat că contribuabilii se pot conforma fiscal dacă au acces la informație. Dar pentru aceasta este necesar ca în permanență să fie stabilit un dialog cu aceștia, deoarece contribuabili sunt pasibili de greșeli: fie ele intenționate sau neintenționate. Cu acest tip de tratament fiscal, tuturor celor din grupurile țintă selectate, li se este oferă șansa de a face lucrurile corect din start. În situația respectivă, contribuabilii nu pot să declare că nu cunosc despre necesitatea declarării tranzacțiilor efectuate.

În Suedia, ca tehnică de informare privind conformarea voluntară, se folosește cu regularitate sondajele în rândul contribuabililor, pentru a studia atitudinea comunității față de tratamentele fiscale. Sondajele efectuate au scos în evidență că tinerii au o atitudine mai pozitivă și mai tolerantă față de evaziunea fiscală decât populația per ansamblu. Studiu arată că 12% de tineri cu vârsta cuprinsă între 18-24 ani admit posibilitatea de a se eschiva de la plata taxelor și impozitelor, dacă ar avea această posibilitate, în comparație cu 7% din restul populației, care de asemenea admit această posibilitate.

Rezultatele studiului au scos în evidență un risc major pentru veniturile fiscale de viitor. În consecință, s-a decis de a desfășura o campanie masivă de informare, scopul fiind informarea tinerilor privind necesitatea achitării taxelor și impozitelor și neadmiterii evaziunii fiscale.

Campania de informare a fost planificată pe o durată de trei ani. În primul an sa început cu publicitate la TV (un film documentar de scurtă durată, despre cum ar arăta societatea dacă nu ar fi achitate taxele și impozitele). De asemenea, informația a fost distribuită în școli și instituții de învățământ, vorbindu-se despre modul cum banii publici contribuie la dezvoltarea societății. A fost elaborat și un site cu informații fiscale generale. În al doilea an campania a continuat cu publicitate suplimentară la TV, arătând legătura dintre impozite și beneficiile sociale: asistența medicală, învățământ, cultură, infrastructură etc. Municipalityțile s-au implicat și ele, instalând postere cu mesajul „*Plătit de tine*” pe băncile din parc, pe școli, pe grădinițe, pe obiecte de menire socială etc.

Rezultatele arată că această campanie a avut succes. Sondajul de după încheierea campaniei de informare a demonstrat că atitudinea tinerilor s-a schimbat. Atitudinea tinerilor este acum comparabilă cu cea a populației per ansamblu - 7% sunt toleranți la evaziunea fiscală.

Metode asemănătoare au fost utilizate și în cadrul campaniei privind întârzierea plății impozitului. Achitarea la timp a taxelor și impozitelor reprezintă unul dintre obiectivele administrației fiscale suedeze. Pentru a realiza acest deziderat, Agenția Fiscală Suedeză a efectuat un experiment, pentru a vedea dacă mesajele timpurii pot să contribuie la achitarea la timp a impozitelor. S-a decis asupra a două modalități: apel telefonic și scrisoare la domiciliu. Au fost trimise 651 de scrisori și efectuate 400 de apeluri telefonice într-una din regiunile fiscale Malardalen, iar în Stockholm au fost trimise 200 de scrisori.

Contribuabilii au fost selectați aleatoriu, cei care aveau restanțe la plata taxelor și impozitelor.

Studiul a constatat un impact mare atât al scrisorilor cât și al apelurilor telefonice asupra comportamentului de plată a contribuabililor. De exemplu, la Stockholm, plățile în termen de 14 zile de la primirea unui apel telefonic au crescut cu 33,6 puncte procentuale. După 28 de zile de la stoparea campaniei, a fost înregistrat un efect de diminuare a plăților, deși rezultatele au fost încă destul de bune, creștere de 26.9 puncte procentuale.

Nu a existat nici o dovadă precum că un apel telefonic sau o scrisoare ar fi avut un efect mai mare.

Deși costul proiectului, în comparație cu beneficiul acestuia, nu a fost examinat, a fost recomandată utilizarea acestor practici pentru viitor.

### ***Practica Poloniei.***

Ministerul Finanțelor al Poloniei, bazându-se pe informațiile și analizele administrației fiscale de la nivel local și regional privind gradul de conformare a contribuabililor, au elaborat Programul Național de Conformare. Acest program conține lista zonelor de risc și măsurile care trebuie luate în privința fiecărei zone în parte. Planul Național de Conformare are ca scop îndeplinirea obligațiilor fiscale de către contribuabili la un nivel mai ridicat, fiindu-le totodată asigurate condiții de deservire fiscală mai calitativă.

Conform concepției planului, acesta prevede condiții prielnice pentru contribuabilii onești și măsuri de constrângere pentru cei pasibili de eludare fiscală.

Documentul publicat pe pagina web al Ministerului de Finanțe a avut drept scop asigurarea unei mai bune informări referitor la modul de conformare voluntară a contribuabililor și reducerea numărului de erori fiscale.

În raportul anual „Arealul de aplicare a controlului fiscal”, Ministerul de Finanțe a indicat obiectivele de bază pentru birourile fiscale în materie de conformare voluntară, nominalizând totodată și criteriile de risc în baza cărora se pot iniția controale fiscale față de contribuabilii ne - onești.



Raportul mai conține și informație cu privire la:

- elucidarea aspectelor ce țin de cele mai frecvente încălcări admise de contribuabili, care au fost identificate de către administrația fiscală;
- lista domeniilor cu risc sporit de evaziune fiscală;
- aria de aplicare a acțiunilor autorităților fiscale în raport cu mediul de afaceri.

Din cele ce rezultă din articolele apărute în ziarele locale și naționale, inițiativa Ministerului Finanțelor a fost primită de către opinia publică cu interes și recunoaștere.

Ministerul Finanțelor evaluează în permanență rezultatele acțiunilor întreprinse de birourile fiscale în zonele de risc, analizând și modul de comportament al contribuabililor.

Totodată, sunt desfășurate diferite companii de informare pentru grupuri separate de persoane, care pot fi utilizate ca suport, sau aliați ai administrației fiscale, prin intermediul cărora poate fi atins scopul de a conforma o cantitate mai mare de contribuabili.

De asemenea Ministerul de Finanțe a inițiat campania „Luați bonul de plată”. Obiectivul acțiunii a fost de a:

- îmbunătăți gradul de conștientizare publică a rolului bonului de plată în achitarea impozitelor;
- explica consumatorilor despre rolul bonului de plată în formarea bugetului de stat și buna funcționare a economiei de piață;
- aduce la cunoștința opiniei publice despre rolul bonului de plată în formarea și dezvoltarea concurenței loiale.

Astfel, consumatorii care solicită bonul de plată obligă vânzătorul să înregistreze tranzacțiile comerciale, plătind în consecință sumele de bani datorate la bugetul de stat, ceea ce duce la diminuarea „economiei tenebre”.

Următorul pas a fost difuzarea de materiale informative: postere, pliante, broșuri. Mai mult decât atât, contribuabilii au avut ocazia de a se familiariza cu modul de organizare a administrării fiscale în „Ziua ușilor deschise”, organizate de birourile fiscale, iar pentru tineri a fost inițiată campania educațională „De unde noi avem bani pentru toate cheltuielile? Noi toți achităm impozite”!

Alături de administrația fiscală și alte instituții au participat la această acțiune, cum ar fi: Federația Consumatorilor, Camera de Comerț a Poloniei, Confederația Angajatorilor din Polonia. Instituțiile s-au implicat în acțiune pentru a face consumatorii să înțeleagă despre importanța lor în diminuarea „economiei tenebre” și de a ridica nivelul de conformare voluntară a contribuabililor.

### ***Practica Danemarcei***

În Danemarca autoritățile fiscale și vamale au demarat unele ajustări ale legislației în anumite domenii vulnerabile de administrare fiscală, cum ar fi: ocuparea clandestină a forței de muncă, migrația ilegală, prestarea de servicii, comercializarea produselor alimentare. Scopul acestor ajustări constau în aplicarea măsurilor mai drastice de constrângere fiscală în raport cu contribuabilii evazionști, aceste acțiuni fiind puternic mediatizate.

Inițiativa a fost masiv reflectată în presa locală, având ca suport juridic operările făcute în legislație. Autoritatea fiscală și vamală au obținut dreptul de efectua inspecții inopinate la agenții economici neconformiști pentru a aplica sancțiuni imediate pentru încălcările depistate. Acest fapt a consolidat acțiunile de constrângere fiscală aplicate și în consecință a diminuat eludarea fiscală.

Scopul de bază a acestor modificări legislative a constat în reducerea „economiei tenebre” și de a contracara impactul negativ de nerespectare a legislației fiscale.

Abordarea de constrângere fiscală aplicată a primit denumirea generică de Fair Play, care presupune un anumit tratament fiscal. Ca rezultat, au fost selectate între 1500-2000 de companii din rândurile întreprinderilor cu risc sporit de evaziune fiscală (întreprinderi care se ocupă cu clienți privați și au o parte din cifra lor de afaceri încasări în numerar), care au făcut obiectul vizitelor Fair Play în fiecare an. Aceste vizite, în conformitate cu strategia daneză de conformare voluntară, a fost concepute și realizate într-o manieră de maximă vizibilitate, pentru a spori impactul asupra conformării voluntare și moralității fiscale.

Moralitatea fiscală ca concept, a fost abordată prin intermediu campaniilor de informare, menite să obțină impact major asupra populației tinere, care au o toleranță sporită față de munca la negru și salariile în plic. În campaniile de mediatizare au fost prezentate imagini și voci ale vedetelor sportive, care condamnă munca la negru și fraudă fiscală. Ca rezultat, campania Fair Play a avut un impact major asupra conformării și a moralității fiscale.

### ***Practica Italiei***

Administrația fiscală din Italia pentru a identifica și preveni anumite riscuri de neconformare fiscală sectorială, apelează deseori la anumite investigații la nivel de ramuri, pentru a verifica gradul de conformare a contribuabililor. Prevederile legale se aplică doar acelor contribuabili, care înregistrează o cifră de afaceri sub un anumit prag stabilit. Aceasta este o metodă utilizată pentru a efectua evaluarea/estimarea veniturilor.

Pentru a obține aceste date Administrația Fiscală Italiană aplică procedeul de transmitere către contribuabilii identificați, din sectorul respectiv, a unor chestionare, care conține o serie de întrebări din evidența contabilă a entităților. Aceste chestionare cu datele recepționate sunt ulterior digitizate și transmise pentru analiză unei direcții specializate din cadrul autorității fiscale.

Trebuie de menționat, că Autoritatea Fiscală din Italia efectuează aceste investigații sectoriale la diferite intervale de timp, după apariția anumitor factori de risc în anumite sectoare.

Tehnic vorbind, studiile de sector sunt un procedeu de analiză și evaluare economică a Întreprinderilor Mici și Mijlocii (ÎMM) cu privire la caracteristicile teritoriale specifice ale fiecărei întreprinderi și modul de desfășurare a afacerii. Grație acestor studii a fost pusă bază unei analize comparative între evidența contabilă a contribuabilului și variabilele structurale ale fiecărei ramuri economice.

Cât privește fiecare sector economic, o astfel de analiză oferă:

- identificarea elementelor structurale care sunt caracteristice activității de business într-un sector (de exemplu: tipologia produselor, piețele de referință, procesul de producție, canale de distribuție etc.).
- determinarea modelului de organizare a afacerii într-un sector prin analiza de grup;
- selectarea contribuabililor în baza indicatorilor economici semnificativi, care vizează activitatea sectorului (de exemplu, în comerț: cifra de afaceri, adaosul comercial, mărimea salariului, costurile de producție etc.).

La realizarea investigațiilor pe un anumit sector, contribuabilii sunt structurați pe grupuri și selectați în funcție de modelul de organizare a businessului.

Analiza indicatorilor sectoriali în baza datelor de grup îi permite administrației fiscale să detecteze acei contribuabili, care nu înregistrează în evidența contabilă toate tranzacțiile comerciale. În funcțiile de cifra de afaceri se stabilește o „referință de impozitare”, care urmează să fie achitată de contribuabilii ce activează în condiții similare, pentru a evita controlul fiscal.

Investigațiile sectoriale se bazează pe principii bine definite și structurate, iar administrația fiscală acționează numai atunci când există „discrepanțe majore” între veniturile declarate de contribuabili și media sectorială.

Grație acestei practici, investigațiile sectoriale reprezintă un instrument eficient, destinat îmbunătățirii conformării voluntare în rândul contribuabililor.

Pentru îmbunătățirea cooperării dintre mediul de afaceri și administrația fiscală, contribuabilii, prin intermediul asociațiilor profesionale pot prezenta sugestii și propuneri asupra modului de conformare voluntară, spre a evita controale fiscale.

### ***Practica României***

Ca țara vecină, experiența României în partea ce ține de utilizarea diferitor metode, tehnici și procedee în materie de conformare voluntară, precum și inovațiile ce sunt legiferate pentru obținerea unui rezultat scontat cu cheltuieli minime, ar putea fi utilă pentru Republica Moldova.

Autoritatea Națională de Administrare Fiscală din România (în continuare ANAF), pe parcursul ultimului deceniu a elaborat un cadrul normativ privind colectarea datelor financiar-fiscale de la entitățile ce desfășoară activități de întreprinzător într-un standard unic informațional, privind schimbul electronic de date al evidenței contabile între entități și autoritatea fiscală numit Fișierul Standard de Control Fiscal (în continuare SAF-T). Acest standard a fost conceput de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) [156] în 2005, iar de atunci a suferit o serie de modificări și ajustări, versiunea cea mai recentă fiind OECD SAF-T 2.0. La nivel global se observă o tendință emergentă de inițiere și utilizare a acestui standard universal.

Conform OECD, fișierul SAF-T a fost conceput pentru a permite auditorilor și personalului din cadrul autorității fiscale, responsabili de procedeele de administrare fiscală și aprecierea segmentelor de risc, accesul la date într-un format unic și ușor de citit. Fișierul SAF-T permite transferul electronic de date contabile și financiare de la companii către administrația fiscală, precum și compararea datelor existente în evidența contabilă a entităților economice cu datele existente la autoritatea fiscală despre contribuabil sau grupuri de contribuabili.

Structurarea și examinarea datelor în cadrul SAF-T se efectuează prin intermediul unei aplicații IT destinate pentru aceasta, ca parte a unei metodologii, care asigură eficacitate și productivitate crescută în conformarea voluntară și a auditului asistat de sistem.

Prin SAF-T, ANAF și-a dorit consolidarea capacității de susținere a inițiativelor de modernizare, prin introducerea unor servicii publice electronice, ce optimizează procesele decizionale orientate către mediul de afaceri.

Prin introducerea SAF-T în România a fost simplificată relația contribuabililor cu ANAF, întrucât ANAF poate face unele verificări electronice de date ale contribuabililor cu datele deținute de entitatea fiscală, fără să mai fie nevoie să efectueze vizite/inspecții fiscale pe teren. În urma acestor verificări preliminare de la distanță, ANAF obține clarificări rapide pentru unele neclarități, renunțând la numărul de vizite fiscale efectuate la sediul contribuabilului pentru clarifica anumite operațiuni economice.

Fișierul Standard de Control Fiscal (SAF-T) este un fișier electronic standardizat la nivel internațional, bazat pe formatul XML. Fișierul SAF-T include informații detaliate despre tranzacțiile financiare ale unei societăți, cum ar fi facturi, chitanțe, extrase de cont bancar și registre de contabilitate. Utilizarea SAF-T simplifică procesul de declarare fiscală pentru contribuabili, reducând semnificativ sarcina administrativă. De asemenea, facilitează analiza datelor fiscale de către autoritățile fiscale, contribuind la combaterea mai eficientă a fraudei fiscale și la îmbunătățirea colectării veniturilor fiscale. Transmiterea fișierului SAF-T se realizează electronic,

prin intermediul platformelor online puse la dispoziție de autoritățile fiscale. Implementarea și utilizarea SAF-T pot prezenta anumite provocări, cum ar fi necesitatea adaptării sistemelor interne de contabilitate și instruirea personalului. Cu toate acestea, beneficiile utilizării SAF-T depășesc semnificativ costurile implicate în implementare.

Odată cu implementarea Fișierului SAF-T, acesta a adus beneficii atât contribuabililor cât și administrației fiscale prin:

- reducerea costurilor de conformare pentru contribuabili;
- organizarea schimbului electronic de date contabile, în format standard și securizat;
- facilitarea comunicării dintre administrația fiscală și mediul de afaceri cu privire la conținutul de date al sistemelor IT în scopuri fiscale;
- identificarea și sancționarea fermă a comportamentului neconform al contribuabililor;
- diminuarea timpului petrecut la sediul unui contribuabil în vederea realizării unei vizite fiscale;
- simplificarea unor declarații, precompletarea sau chiar eliminarea unora;
- excluderea factorului uman la determinarea factorilor de risc.

În ultimii ani, în România, administrația fiscală a pus un accent tot mai mare pe dezvoltarea unei relații cu contribuabilii bazată pe o colaborare strânsă și în calitate de „instrument juridic neobligator”.

Începând cu perioada ianuarie 2024 și până la 31 martie 2028, prin Ordinul ANAF nr. 11/2024 [152] a aprobat și implementat un proiect pilot de monitorizare pe orizontală a contribuabililor mari, selectați pe principii benevole. Scopul introducerii programului pilot este de a elabora standarde pentru un nou sistem de monitorizare bazat pe parteneriat între administrația fiscală și marii contribuabili. Proiectul se va derula pentru cinci contribuabili mari selectați de ANAF. Pot participa la acest program pilot contribuabilii mari care îndeplinesc următoarele criterii:

- dețin un sistem de proceduri de control al impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat;
- au un comportament fiscal adecvat;
- nu fac parte dintr-un grup fiscal și nu au o activitate complexă.

Ulterior se planifică ca în timpul derulării programului pilot pot fi admise și alte criterii ce vor fi luate în considerare la selectarea contribuabililor ulteriori ce vor fi parte a programului.

Monitorizarea orizontală vizează creșterea conformității voluntare și, ca atare, se preconizează că va conduce la o aplicare mai ușoară și mai eficientă a legislației fiscale, aducând beneficii atât administrației fiscale, cât și contribuabililor.

### 3.4. Utilizarea tehnologiilor informatice avansate în organizarea procesului de conformare voluntară a contribuabililor

În prezent societatea globală evoluează tot mai rapid în era tehnologiei informatice, informaționale și ce a comunicației. Aceste inovații au un impact major în reformarea sistemului de administrare publică în Republica Moldova, tranzitând societatea spre una digitală.

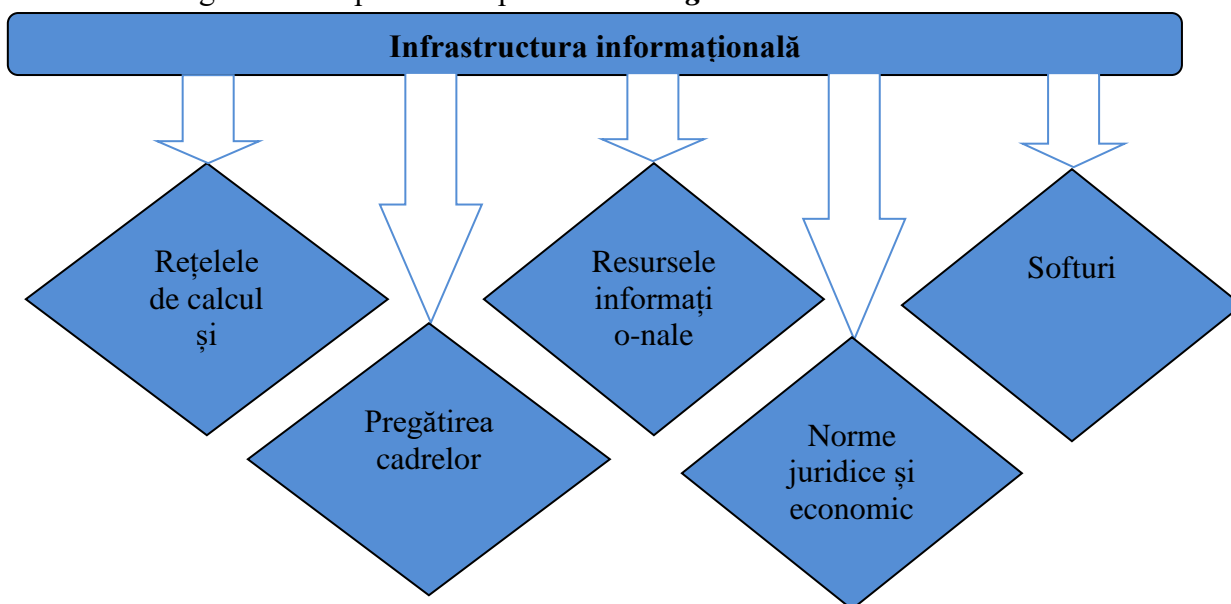
Tehnologiile informaționale prin componentele lor informatice, alături de ansamblul proceselor manageriale, sunt utilizate de numeroase ramuri de activitate, iar efectele acestei abordări sinergice nu pot fi decât constructive pe plan strategic, administrativ sau tehnologic.

Una dintre abordările cele mai frecvente, elucidate în literatura de specialitate, definește tehnologiile informatice ca un ansamblu de componente, care acționează în baza unor relații bine definite în vederea acumulării și prelucrării datelor și informațiilor, necesare în cadrul activității operaționale și decizionale.

Componentele complexe de prelucrare includ, atât datele care au doar un simplu regim de tranzitare (date comunicate de alte sisteme interconectate), cât și datele stocate în bazele de date, care urmează să fie gestionate.

În opinia profesorului universitar POLEACOV, V., „*principalele proprietăți ale tehnologiilor informatice care predetermină eficacitatea utilizării lor sunt: oportunitatea și utilitatea acestora, interacțiunea cu mediul extern, valoarea de referință a acestora și dezvoltarea în timp*” [138, pag.75].

Tehnologiile informaționale pot fi dezvoltate în baza unui algoritm de infrastructură informatică. Algoritmul respectiv este prezentat în **Figura 3.5**.



**Figura 3.5. Algoritmul infrastructurii informatice**

*Sursa: Adaptată de autor după [139, pag.31].*

Realizarea unei infrastructuri informatice, eficientă și adaptată necesităților actuale și de perspectivă ale contribuabililor, constituie cu siguranță, una din cele mai dificile probleme cu care se poate confrunta entitatea fiscală.

Experiența demonstrează că deciziile care se impun la nivel strategic și tactic în această direcție nu sunt deloc simple, iar erorile în fundamentarea lor au implicații pe termen lung asupra sistemului de management al instituției.

Conceptul de „E-guvernare” și serviciile electronice publice puse la dispoziția contribuabililor rezolvă într-o anumită măsură această problemă. Dar dacă vorbim de perspectivă, această problemă trebuie soluționată mult mai profund și mult mai strategic.

Suntem conștienți de faptul, că o administrare fiscală eficientă trebuie să prevadă servicii și asistență bazată pe tehnologii informatice performante, constituită pe respectul și încrederea contribuabililor, datorate deservirii automatizate, reducerii costurilor, profesionalismului angajaților și standardelor înalte de conduită.

În scopul oferirii unei deserviri performante contribuabililor, Serviciul Fiscal de Stat trebuie să pună accent deosebit pe dezvoltarea continuă a sistemului informatic, și în mod special pe implementarea serviciilor electronice pentru contribuabili. Ele trebuie dezvoltate și implementate în permanență, pentru a fi în pas cu procesul de digitalizare a țării. Acest lucru este necesar pentru o mai bună funcționare și asigurare a unei ambianțe virtuale comode, intuitive și ușor de utilizat din partea contribuabililor.

Este important să menționăm, că careva pași importanți în această direcție totuși au fost realizați. Grație eforturilor depuse de Serviciul Fiscal de Stat de comun cu partenerii de dezvoltare, sa reușit introducerea unui șir de servicii fiscale electronice, care sunt descrise în **Anexa 10**.

Cu toate acestea, în sistemul informatic al SFS mai există careva deficiențe și lacune, care urmează a fi înlăturate:

- executarea manuală a unor procese (preluări de date, interpretarea rezultatelor, efectuarea unor analize economice etc.);
- utilizarea instrumentelor neinformatice, care îndeplinesc anumite funcții în interiorul sistemului informațional (copiatoare, scanere, etc.)
- rezolvare problemelor de gestiune, indiferent de natura resurselor gestionate, nu poate fi preluată în totalitate de către sistemul informatic. Acesta deoarece o serie de activități sau funcții nu pot fi formalizate prin prelucrarea automatizată.

Astfel, pentru transferul și controlul centralizat al informațiilor din sistemul fiscal se impune, ca o condiție obiectivă, dezvoltarea unei infrastructuri informatice și de comunicație complexe,

care să se constituie într-un real suport, atât în gestionarea activităților operaționale, cât și în optimizarea procesului de fundamentare al deciziilor, la toate nivelurile de conducere.

De altfel, autorul prezentului studiu, consideră, că tehnologiile informatice avansate, care ar urma să fie implementate pe viitor de către SFS în proces de conformare voluntară, trebuie să se axeze pe „*un sistem informatic integrat performant, bazat pe inteligență artificială și programe software specializate, unde factorul uman să fie diminuat la maximum.*”

Autorul este de părerea, că un sistem informatic performant trebuie să fie caracterizat printr-o serie de elemente, cu ar fi:

- ❖ arhitectură flexibilă, care să permită integrarea tuturor instituțiilor interesate în cooperarea cu SFS printr-o platformă informațională comună;
- ❖ integrarea cu alte produse informatice și aplicații de calcul și analiză, prin existența facilităților de import și export al datelor;
- ❖ transparența complexității soluției informatice, în vederea operării facile de către contribuabili;
- ❖ existența unor politici de securitate informațională, capabilă să protejeze în totalitate datele cu caracter personal ale contribuabililor.

În cadrul arhitecturii sistemului informatic integrat, trebuie reliefate ansamblu de elemente logice, care urmează să funcționeze inter-corelat pe diferite niveluri.

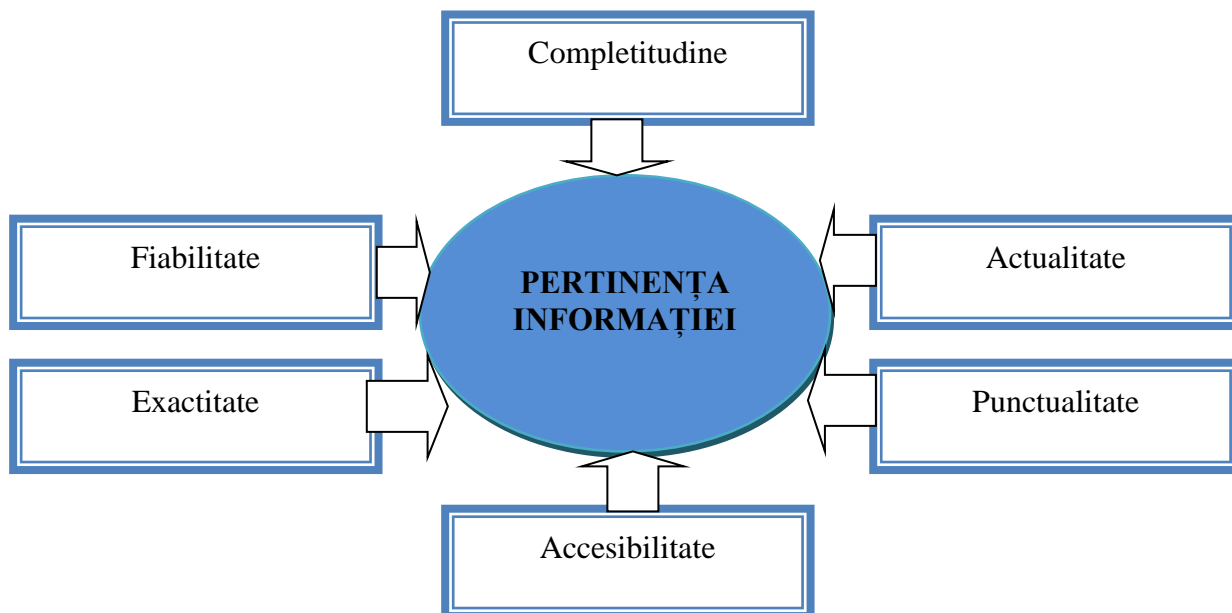
De asemenea, autorul mai consideră, că tehnologiilor informatice ale entității fiscale trebuie să le fie atribuite două particularități importante:

1. ***Gradul de relevanță al informației***, care să genereze acesteia atributul de factor de progres. Prin menținerea calității sistemului informatic va fi asigurată o funcționare corectă a SFS, deschizând pentru entitatea respectivă o serie de direcții de ordin strategic.
2. ***Complexitatea sistemului informațional***, care să scoată în evidență legătura dintre: procesul decizional și cel operațional, variabilele certe și cele necunoscute, aspectul formal și informal. În acest sens, apreciem că, managementul informației trebuie să identifice necesitățile reale ale contribuabililor în materie de conformare voluntară, precum și stabilirea obiectivă a unei ordini de priorități în satisfacerea acestora, care să prevaleze la introducerea tehnologiilor informatice.

Atragem atenția și asupra faptului că infrastructura informatică trebuie să fie una coerentă și unitară.

În contextul tehnologizării SFS o chestiune importantă este garantarea existenței proprietăților fluxului informațional, capabile să-i confere o valoare de întrebuințare cât mai mare pentru a încuraja procesul de conformare voluntară. Aceste proprietăți se reflectă în **Figura 3.6.**





**Figura 3.6. Proprietățile conceptului de relevanță a informației.**

*Sursa: Adaptată de autor după [73, pag.49]*

**Completitudinea** asigură caracterul exhaustiv pe care este necesar să o posede o informație, considerată a fi relevantă. Deși atingerea exhaustivității în practică este dificilă din cauza circuitelor informaționale lungi, cu diverse filtre și distorsiuni, implementarea ei este facilitată semnificativ prin intermediul: noilor tehnologii informatice, tehnologiilor moderne de comunicații și a inteligenței artificiale, care face progrese majore în ultimul timp.

**Actualitatea** care se manifestă prin reducerea timpului de obținere a informației, reflectă oportunitatea informației, cu posibilitatea de a dispune de aceasta, în momentul sau intervalul de timp în care informația este necesară.

**Punctualitatea** este responsabilă de asigurarea respectării limitelor de timp în procesul de utilizare a informației.

**Accesibilitatea** este un determinant major de utilizare efectivă a informației, se concretizează în asigurarea condițiilor eficiente pentru a intra în posesia informației.

Exactitatea se concretizează prin absența fenomenului de perturbare, și se referă atât la conținutul informației, cât și la sursa sa. Această caracteristică conferă informației o utilitate specifică, determinată de contextul spațial și temporal în care este utilizată.

Fiabilitatea asigură gradul de încredere în sursa informației. Veridicitatea sursei joacă un rol crucial în determinarea gradului de exactitate al informației. O sursă care a furnizat în mod constant informații corecte în trecut are o probabilitate mai mare de a oferi informații exacte și în viitor.

Este imperativ de accentuat că relevanța informației este o caracteristică relativă, orientată spre nevoile și contextul specific al utilizatorului. O informație poate fi relevantă pentru un anumit

context, dar lipsită de relevanță în altul. Deplasarea informației dintr-un context în altul poate duce la pierderea relevanței sale și la necesitatea evaluării legitimității sale în funcție de noua conjunctură.

Extinderea relației în cadrul triumviratului *pertinența informației - tehnologiile tradiționale și tehnologiile avansate*, poate căpăta noi valențe în contextul susținerii proceselor de conformare voluntară a contribuabililor. Suportul oferit de tehnologiile informatice, în opinia noastră, vor asigura o administrare fiscală mult mai eficientă, optimizând totodată costurile de conformare voluntară.

În aceste condiții, **Ipoteza V** „*Tehnologiile informatice pot accelera procesul de conformare voluntară*” **este validată**, deoarece contribuabilii își pot canaliza efortul de raportare fiscală și de onorare a obligațiilor bugetar-fiscale către stat prin intermediul acestor tehnologii, evitând în aceste condiții, contactul direct cu funcționarii fiscali și posibila presiune din partea acestora.

În general, tehnologiile informatice trebuie să dispună de o arhitectură a unui sistem informatic avansat, caracterizat de câteva dimensiuni importante, reflectate în **Tabelul 3.4**.

**Tabelul 3.4. Arhitectura unui sistem informatic avansat**

<b>N r.</b>	<b>Dimensiuni</b>	<b>Reflecții</b>
1.	Concepție de proiectare integrată	Aceasta se referă la: module inter-corelate, accesate simultan de contribuabili prin intermediul calculatorului, în baza dreptului de acces; legături directe între module, fără a necesita operații de import/export de date și fără a fi generate abundențe de informații; fluxuri de date și informații rapide, bine structurate și organizate, care va asigura feed-back-ul între Serviciul Fiscal de Stat și contribuabili.
2.	Flexibilitate și adaptabilitate	Dimensiunile respective trebuie axate pe: posibilitatea adaptării softului la specificul entității fiscale; realizarea configurației optime, în funcție de componentele și serviciile informatice care urmează a fi incluse; capacitatea de funcționare pe mai multe platforme hardware, rețele, sisteme de operare.
3.	Prezența tehnologiilor informatice avansate și a inteligenței artificiale	Complexitatea acțiunilor se referă la: integrarea tehnologiilor avansate de ultimă generație; transfer de tehnologii către inteligența artificială; acces securizat la date.

*Sursa: Elaborat de autor*

În contextul procesului de digitalizare a SFS, autorul este de părerea că introducerea sistemelor informatice avansate, de tipul celor prezentate mai jos, ar facilita cu mult procesul de conformare voluntară a contribuabililor. Respectivul sistem implementat la nivelul statelor

europene, inclusiv în țara vecină România, deja și-au demonstrat eficacitatea. Structura și algoritmul lor de funcționare este prezentat astfel:

- **SAF-T** (Standard Audit File for Taxation) – care poate prevedea transferul electronic de date contabile și financiare de la întreprinderi și companii către SFS.
- **SFERA** – presupune actualizarea sistemelor informatice de administrare fiscală a contribuabililor și asigurarea interoperabilității acestora cu sisteme informatice ale altor instituții ale statului, care dețin și pot furniza informații utile în activitatea de colectare a impozitelor și taxelor.
- **APIC** (Administrație Performantă prin Informație Consolidată) - acest proiect vizează implementarea unei platforme de tip Big Data, concepută pentru a gestiona, analiza și valorifica volume mari de date. Platforma va facilita modelarea predictivă și integrarea unui instrument informatic avansat, care va automatiza analiza de risc a contribuabililor.

Totodată suntem de părerea că, realizarea unui sistem informatic avansat, prin însăși natura acestuia, trebuie să impună o abordare de tip sistemic, care să respecte obiectivul fundamental de:

- optimizare a proceselor;
- centralizare și coordonare a unui volum mare de informații;
- selectarea și prelucrarea informației necesare;
- corelarea structurilor informaționale virtuale;
- asigurare de aplicații software de gestiune pentru contribuabili.

În opinia noastră, lărgirea spectrului de servicii digitale și asigurarea interoperabilității sistemelor IT ale instituțiilor și entităților, prin utilizarea inteligentă a datelor și informațiilor disponibile vor contribui la diminuarea neconformării fiscale, precum și la creșterea eficienței și eficacității organizaționale a Serviciului Fiscal de Stat.

În consecință, prin complexitatea și interferența sa cu toate celelalte servicii fiscale electronice, sistemul informatic avansat trebuie să pună baza înlocuirii factorului uman cu inteligența artificială.

Pornind de la această premisă fundamentală, demersul de realizare a elementelor structurale și funcționale ale inteligenței artificiale sunt extrem de laborioase, nu atât prin dezvoltarea în sine a aplicațiilor informatice, cât mai ales, prin necesitatea corelării acestora cu prelucrarea automată a datelor ce reflectă activitatea de ansamblu a contribuabililor.

Răspunzând cerințelor de asigurare a caracterului integrat, inteligența artificială trebuie corelată cu activitățile din celelalte verigi organizaționale ale Serviciului Fiscal de Stat, realizând monitorizarea automată a tuturor tranzacțiilor comerciale sau de gestiune, oferind un set de rapoarte specifice, menite să analizeze gradul de conformare voluntară a contribuabililor.

### **Concluzie la capitolul III**

Pentru a preveni și combate eludarea fiscală este necesar ca administrarea fiscală în raport cu contribuabilii să fie una transparentă, echidistantă și corectă. Contribuabilii sunt conștienți de faptul că o parte din veniturile sale trebuie direcționate către Bugetul Public Național sub formă de taxe și impozite, pentru ca statul la rândul său să-și onoreze obligațiunile sale față de cetățeni. Veniturile percepute urmează a fi orientate pentru asigurarea bunăstării națiunii, acoperirea cheltuielilor de apărare a statului, menire socială, crearea locurilor de muncă, investiții în proiecte de infrastructură socială, etc. Așa se și explică tendința manifestată în politicile fiscale promovate de numeroase state, de deplasare a sarcinii fiscale către contribuabili, argumentată prin faptul că cetățenii sunt cei care beneficiază, în mod direct sau indirect, de cheltuielile publice, dar și cei care suportă în realitate sarcina prelevărilor fiscale.

Dar pentru a asigura încasările bugetare la timp și în mărimea deplină este necesar de dezvoltat relațiile cu mediul de afaceri, prin: reducerea presiunii fiscale, tratament fiscal diferențiat, promovarea conformării voluntare, precum și tehnologizarea SFS.

În vederea îndeplinii dezideratului „Funcționarul fiscal – în serviciul contribuabilului”, este necesar ca SFS să-și stabilească obiective strategice noi, și ambițioase. Pentru a fi mai aproape de mediul de afaceri și pentru a spori credibilitatea contribuabililor față de această instituție a statului, nivelul de dezvoltare care trebuie atins în viitor de SFS, trebuie să prevadă perspective noi de modernizare și inovare.

Strategia ce vizează îmbunătățirea mediului fiscal prin modernizare și inovare, ca consecință a reformei instituționale, trebuie să se materializeze la nivel macroeconomic în constituirea unui sistem fiscal viabil și cu randament, capabil să rezolve problemele țării în materie de percepție fiscală. Totodată politica fiscală inițiată de autorități, trebuie să asigure o presiune fiscală suportabilă pentru contribuabili, care să nu descurajeze munca, economisirea și investițiile și nici să nu incite la evaziune și fraudă fiscală.

Pilonul de bază în organizarea strategică al SFS trebuie să reprezinte preponderent dezvoltarea serviciilor de calitate, care să satisfacă necesitățile contribuabililor, prin utilizarea celor mai performante tehnici și instrumente organizaționale, contribuind astfel la minimizarea riscurilor de administrare fiscală și creșterea eficienței în colectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor fiscale.

Această abordare strategică pe termen mediu și de durată, va da posibilitate instituției respective să fie în pas cu necesitățile mediului de afaceri și cu obiectivele statului în materie de percepție fiscală.

Suntem de părerea că sistemul fiscal al RM nu este doar acea componentă a mix-ului de politici fiscale prin care sunt asigurate resursele bugetare necesare furnizării bunurilor și serviciilor publice, ci și o pârghie importantă, dacă este proiectată și aplicată în mod adecvat, de stimulare a creșterii economice și de repartiție echilibrată a acesteia, în scopul asigurării concomitente a dezvoltării țării, promovării incluziunii sociale și reducerii sărăciei, fără afectarea stabilității financiare.

Preluarea practicilor internaționale în materie de conformare voluntară urmează a fi pilonul principal de ghidare în cadrul reformelor instituționale și funcționale. Introducerea etapizată a Conceptului de monitorizare pe orizontală este factorul primordial în atragerea investițiilor străine, precum și ridicarea nivelului de conlucrare între mediul de afaceri și administrația fiscală națională.

Ca totalizare a celor expuse, considerăm că Republica Moldova trebuie să continue să-și modernizeze și să-și eficientizeze sistemul fiscal plecând de la concepția că un sistem fiscal nu este numai o sumă de impozite introduse prin legislație, ci o contribuție specifică la acoperirea veniturilor bugetare destinate cheltuielilor publice a țării. Din această cauză reforma instituțională trebuie continuată pe bază de analize multiple și complexe care să includă calcule de cuantificare a diverselor influențe, astfel încât sistemul fiscal ce urmează a fi definitivat să răspundă cât mai bine cerințelor impuse politicii fiscale de necesitatea ca nivelul de fiscalitate să devină sustenabil, iar fiscalitatea să fie un instrument care să sprijine o reformă economică autentică.

## CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Mediul socio-economic și gradul de dezvoltare al Republicii Moldova depind preponderent de faptul cum este gestionată politica bugetar-fiscală a țării și de modul cum se asigură încasările la Bugetul Public Național.

Prin intermediul planificării bugetare, este stabilit cuantumul de încasări care trebuie asigurat de către Serviciul Fiscal de Stat, sunt stabilite perioadele de repartizare a veniturilor și a cheltuielilor aprobate, precum și limitele minime de realizat – în cazul veniturilor, respectiv nivelul maxim al cheltuielilor. Astfel, prin această modalitate se poate asigura execuția echilibrată a Bugetului Public Național și a verigilor componente.

Suntem de părerea, că echilibrul general poate fi atins numai atunci când există uniformitatea fenomenelor economice și sociale. Dar pentru realizarea acestui deziderat este necesar ca politica bugetar-fiscală a țării să fie concepută în așa fel, încât să asigure consolidarea finanțelor publice prin intermediul: consumului guvernamental, investițiilor publice, transferurilor și impozitelor asupra consumului, veniturilor salariale și de capital, importurilor și exporturilor.

De asemenea, în raport cu mediul de afaceri trebuie instituit un cadru unitar pragmatic, care să prevadă aplicarea unui tratament echitabil tuturor contribuabililor, fără discriminare, prin respectarea principiilor de obiectivitate, imparțialitate și legalitate. Pentru aceasta organul de administrare fiscală trebuie să se afle într-o permanentă schimbare și dezvoltare, adaptându-se la cerințele sociale și economice ale țării, la necesitățile și comoditatea contribuabililor, la găsirea și implementarea noilor soluții de creștere a randamentului fiscal, la optimizarea cheltuielilor operaționale prin facilitarea și consolidarea conformării fiscale voluntare.

La rândul său, conformarea fiscală voluntară trebuie realizată prin intermediul simplificării procedurilor operaționale de administrare fiscală, prin evitarea constrângerilor și presiunii fiscale exagerate, prin soluții digitale integrate, prin comunicare eficientă, prin programe de informare și popularizare a civismului fiscal, prin educației fiscale, sporind astfel, încrederea contribuabilii față de Serviciul Fiscal de Stat.

Însă, pentru a dezvolta un sistem adecvat de management operațional al riscurilor de conformare voluntare, este necesar ca organul administrației fiscale să dispună de date complete, veridice și fiabile cu privire la situația fiscală a contribuabililor. Fără aceste date, Serviciul Fiscal de Stat va atinge doar parțial obiectivul de conformare voluntară și nu va realiza integral sarcina de reducere a decalajului fiscal.

De aceea, un aspect important în formarea opiniei corecte asupra modului de administrare fiscală prin prisma conformării voluntare, trebuie reflectat prin intermediul unei cercetări științifice complexe, motiv care demonstrează că tema este actuală și necesită soluționarea unei probleme de importanță majoră pentru sistemul fiscal al țării.

Ministerul Finanțelor ca instituție responsabilă de elaborarea politicii fiscale, cât și Serviciul Fiscal de Stat ca instituție responsabilă de administrarea fiscală, trebuie să fie conștiente de faptul, că pentru a asigura o conformare voluntară eficientă în raport cu contribuabilii, este necesar ca planificarea, elaborarea și implementarea politicii fiscale, trebuie să se realizeze pornind de la posibilitățile agenților economici de a achita taxele și impozitele, totodată fiind luate în calcul și necesitățile financiare ale statului.

**Problema științifică importantă soluționată în teza de doctorat rezidă în:** reliefa și fundamentarea din punct de vedere științifico-practic și metodologic a unei game variate de soluții de creștere a gradului de conformare voluntară a contribuabililor prin intermediul a trei instrumente operaționale: introducerea unui program operațional de identificare, monitorizare și gestionare a riscurilor de neconformare; tratament fiscal diferențiat în dependență de natura contribuabilului; implementarea soluțiilor digitale integrate care facilitează conformarea fiscală. Odată cu implementarea acestor instrumente operaționale va fi necesară revizuirea anumitor procese în cadrul SFS, care în consecință ar reduce: evaziunea fiscală, fraudă fiscală, eludarea fiscală și decalajul fiscal, ar diminua arieratele fiscale și ar crește gradul civismului fiscal în rândul contribuabililor.

**Rezultatele noi care au fost obținute pentru știință și practică,** constau în dezvoltarea unei noi direcții de cercetare științifică a managementului administrării fiscale, care include abordarea complexă și sistemică a procesului de conformare voluntară a contribuabililor, ca parte integrantă a Strategiei de Dezvoltare și Modernizare Instituțională a Serviciului Fiscal de Stat, fiind identificate oportunități reale, capabile să asigure diminuarea evaziunii și fraudei fiscale ca pericol eminent în asigurarea veniturilor la Bugetul Public Național. Această cercetare a condus la obținerea rezultatelor principal noi pentru știință și practică.

Pe parcursul elaborării tezei de doctorat au fost deduse următoarele **concluzii:**

1. Principalul obiectiv al Serviciului Fiscal de Stat trebuie axat pe transformarea instituției într-o organizație inovativă, care să răspundă provocărilor mediului extern.
2. Reforma instituțională trebuie să aibă ca obiectiv reducerea decalajului fiscal și a arieratelor fiscale, care în opinia experților străini ar stabiliza capacitatea de colectare a veniturilor la bugetul consolidat al Republicii Moldova.

3. Combaterea evaziunii fiscale și a fraudei fiscale este necesar să se bazeze pe asigurarea respectării legii, dar și pe cel al consolidării încrederii între contribuabili și instituția fiscală.

4. Procesul de digitalizare a instituției fiscale trebuie realizați cu pași mai rapizi pentru a evita procesarea dificilă a datelor operative.

5. Dezvoltarea competențelor resurselor umane prin formare continuă a angajaților instituției fiscale.

Luând în considerare concluziile studiului, aspectele favorabile, limitele și perspectivele cercetării, considerăm oportun de a propune instituțiilor statului anumite **propuneri și recomandări** în vederea eficienței procesului de administrare fiscală.

## **I. Pentru Guvernul Republicii Moldova**

1. Crearea Agenției Naționale de Administrare a Veniturilor (ANAV) ca organ de specialitate al administrației publice centrale, format în baza fuziunii Serviciului Fiscal de Stat și a Serviciului Vamal, care se va ocupa de administrarea încasărilor de ordin fiscal și vamal. ANAV va avea rolul de a asigura resursele pentru cheltuielile publice ale statului prin colectarea și administrarea eficace și eficientă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

2. Armonizarea legislației fiscale conform directivelor europene în contextul desemnării Republicii Moldova ca țară candidată.

## **II. Pentru Ministerul de Finanțe al Republicii Moldova**

3. Politica fiscală a statului să fie elaborată și aprobată în corespundere cu necesitățile statului, totodată nefiind neglijate posibilitățile reale ale mediului de afaceri.

4. Dimensionarea și atribuirea echilibrată a sarcinilor fiscale asupra instituției fiscale și asupra contribuabililor prin perceperea în modul cel mai corect posibil a veniturilor bugetare.

5. Implementarea unui mecanism anual de analiză și evaluare a instituției fiscale, în vederea adaptării la noile tendințe și cerințe exprimate de partenerii externi.

6. Înăsprirea legislației fiscale la compartimentul prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

7. Extinderea serviciilor digitale și asigurarea interoperabilității sistemelor informatice de administrare fiscală cu sistemele informatice ale altor instituții ale statului, care dețin și pot furniza informații utile în activitatea de colectare a impozitelor și taxelor.

8. Intensificarea colaborării cu partenerii externi în vederea reformării și modernizării Serviciului fiscal de Stat.



9. Introducerea în legislația fiscală națională al termenului de fraudă fiscală, noțiune elucidată de autor în prezenta lucrare.

### **III. Pentru Ministerul și Cercetării al Republicii Moldova**

10. Introducerea unei discipline opționale în cadrul instituțiilor de învățământ liceal cu privire la educația fiscală, care ar filtra de pe băncile școlii civismul fiscal.

### **IV. Pentru Serviciul Fiscal de Stat**

11. Asigurarea unei reziliențe instituționale de durată în materie de conformare voluntară.

12. Restructurarea și raționalizarea proceselor de administrarea fiscală prin prisma conjuncturală existentă în mediul de afaceri.

13. Ajustarea cadrului juridic normativ pentru a iniția lansarea în regim pilot a monitorizării pe orizontală pentru zece contribuabili mari, selectați pe principii benevole, pe un termen de minimum doi ani.

14. Dezvoltarea unui complex de măsuri privind monitorizarea tendințelor, riscurilor și comportamentului contribuabililor în ceea ce privește conformarea voluntară a contribuabililor.

15. Reorganizarea și reformarea managementului riscului de neconformare fiscală prin implementarea completă a principiilor de gestionare a riscurilor, cu dezvoltarea planurilor de acțiune și de conformare specifice pentru fiecare tip de impozit, vizând îmbunătățirea semnificativă a gradului de respectare a obligațiilor fiscale.

16. Stabilirea unei relații corecte și transparente cu contribuabilii, cunoscându-se faptul, că majoritatea contribuabililor sunt de bună credință și doresc să se conformeze.

17. Eficientizarea colectării veniturilor la Bugetul Public Național, având ca efect conformarea voluntară a contribuabililor, realizând astfel scopul de creștere a ponderii veniturilor colectate în Produsul Intern Brut.

18. Simplificarea formularelor, declarațiilor și a altor documente fiscale pentru a susține conformarea voluntară a contribuabililor.

19. Specializarea activității de administrare fiscală a contribuabililor mari pe sectoare de activitate pentru a asigura o interacțiune adaptată la cerințele de conformare voluntară.

20. Furnizarea de servicii electronice digitalizate, cu scopul îmbunătățirii conformării voluntare a contribuabililor, combaterii evaziunii fiscale și creșterii eficienței încasărilor fiscale.

21. Adoptarea de soluții digitale integrate pentru a asigura servicii fiscale de calitate contribuabililor. În acest context, este necesar de amplificat programele de dezvoltare instituțională, care prevăd introducerea tehnologiei informatice și a inteligenței artificiale.

22. Formarea profesională a angajaților SFS pentru adaptare corespunzătoare la cerințele contribuabililor în materie de creștere a calității deservirii.

23. Modelarea conceptului nou de Loterie Fiscală cu scopul obținerii rezultatelor maxime de conformare voluntară.

24. Ajustarea liniilor strategice care vizează funcționarea optimă a proceselor și procedurilor utilizate de SFS în raport cu contribuabilii.

25. Elaborarea și implementarea unei strategii de comunicare eficiente pentru a sprijini contribuabilii să adopte un comportament de civism fiscal.

26. Asigurarea asistenței de calitate contribuabililor bazată pe practicile fiscale moderne din blocul comunitar al UE.

27. Implementarea bunilor practici europene în materie de conformare voluntară a contribuabililor.

Aceste propuneri și recomandări reflectă în bună măsură abordarea graduală de îndeplinire a obiectivelor strategice a instituțiilor statului, care se va manifesta în consecință asupra creșterii gradului de performanță managerială.

Având în vedere dezvoltarea globală a afacerilor, cât și complexitatea acestora, este necesar ca Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova să dezvolte și să identifice soluții astfel încât, să se adapteze cu succes tendințelor provocărilor mondiale.

Prin urmare, pe această cale se sintetizează anumite soluții care pot sta la baza activității Serviciului Fiscal de Stat, bazate pe o cercetare de tip inductiv, care nu este o teorie coerentă, ci o sinteză a celor mai bune practici europene.

## BIBLIOGRAFIE

### Publicații în limba română

1. BATRÎNCEA, L., *Comportamentul fiscal – abordări teoretice și studii comparative internaționale*. În: Studii și cercetări fiscal – bugetare, Vol. 3, București, Editura Academiei Române, 2013, pag.54, ISBN 978-606-28-0346-9.
2. BERGHE, N., *Perfecționarea finanțelor publice la nivelul unităților administrativ-teritoriale din Republica Moldova prin prisma evaluării potențialului fiscal*, Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2019. 245 p.;
3. BERNARD, Y., COLLI, J. *Vocabularul economic și financiar*. București, editura Humanitas, 1994, pag.112, pp.479.
4. BIRIȘ, Gabriel. *Despre fiscalitate și competitivitate*. București, editura Universul juridic, 2012, pp. 423, ISBN: 978-973-127-631-1
5. BISTRICEANU, Gh., POPESCU, Gh. *Bugetul de stat al României*. București, editura Universitară, 2007, pag.328, pp.423.
6. BÎRLE, V., *Frauda fiscală*. București, editura Teora, 2005, pag. 13, pp.128, ISBN 973-20-0883-0
7. BODU, S. *Optimizare sau evaziune fiscală? Viziunea codului fiscal și a normelor sale de aplicare raportate la legea evaziunii fiscale*. București, Universul Juridic, 2016,(citat 05.10.2023) <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=458775>
8. BREZEANU, P., MARINESCU, I. *Finanțe publice și fiscalitate între teorie și practică*. București:România de Mâine, 1998, 220 p. ISBN 973-582-100-1.
9. BREZEANU, P., *Fiscalitate. Concepte. Metode. Practici*. București, editura Economică, 2010, pp. 488.
10. BREZEANU, P., *Fiscalitate. Concepte. Metode. Practici*. București, editura Economică, 1999, pp.384, ISBN: 973-590-079-3
11. BULGAC, C. *Efectele economice ale presiunii fiscale în sectorul vitivinicol*, Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2019. 261 p.;
12. BULGAC, C., ROTARU, D., RUSU, O. *Analiza modalităților de evaziune fiscală*, 2017, Simpozionul științific al tinerilor cercetători, ediția XV-a, ASEM, (citat 04.09.2023) disponibil:  
[https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/Simp\\_stud\\_ASEM\\_Vol.II\\_2017.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Simp_stud_ASEM_Vol.II_2017.pdf)
13. BURDUȘ, E., POPA, I. *Fundamentele managementului organizației*. Ediția III. București, editura Pro Universitaria, 2018, pp. 394, ISBN: 978-606-26-0878-1

14. BURDUȘ, E., POPA, I. *Metodologii manageriale*. Ediția II-a. București, editura Pro Universitaria, 2018, pp. 362, ISBN: 978-606-26-0881-1
15. BUZIERNESCU, R., *Fiscalitatea la zi. Teorie și aplicații practice*. Craiova, editura Universitaria, 2012, pp.381, ISBN 978-606-14-0326-4
16. CĂPRĂRESCU, Gh., STANCU, D., ARON, G. *Management*. Ediția II-a. București, editura Universitară, 2013, pp. 230, ISBN: 978-606-591-757-6
17. CHIRIEAC, R. M., *Societățile comerciale offshore. Între optimizare și evaziune fiscală*. București, editura Hamangiu, 2019, pp. 381, ISBN 978-606-27-1242-6
18. Codul de procedură penală al Republicii Moldova, nr.122 din 14.03.2003. Publicat în *Monitorul Oficial nr. 248-251* la 05.11.2013.
19. Codul fiscal al Republicii Moldova. Publicația periodică *Monitorul fiscal Fisc.md*, Nr.1 (64), editura Bons Offices, 2021, pp. 424. ISSN- 1857-3991.
20. Codul penal al Republicii Moldova nr.985 din 18.04.2022, publicat în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.72-74*, la data de 14.04.2009.
21. CONDOR, I., *Drept financiar și fiscal*. București, editura Tribuna Economică, 1996, pag. 147, pp. 543, ISBN 973-976-662-5
22. COSTAȘ, C. F., *Drept fiscal*. Ediția a III-a, revăzută și adăugată. București, editura Universul juridic, 2021, pp.668, pag.14, ISBN 978-606-3907-91-3
23. COSTEA, I. M., *Optimizare fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*. București: Editura C.H. Beck, 2011, pp. 310, ISBN 978-973-115-919-5
24. DAIANU, D., VRANCEANU, R., *Instituții slabe, politică fiscală și echilibre nefavorabile*. București: Editura ASE, 2000.
25. DEAC, V., coordonator. *Management*. Ediția II-a. București, editura ASE, 2014, pp. 456, ISBN: 978-606-505-761-6
26. DINGA, E., *Considerațiuni teoretice privind evaziunea fiscală vs fraudă fiscală*. În: Revista Studii Financiare – Abordări teoretice și modelare, vol.12 (4). București, editura Centre of Financial and Monetary Research „Victor Slavescu”, 2008, pp. 30, p.14.
27. DOBROTĂ, G., CHIRCULESCU, M. *Presiunea fiscal la nivelul statelor membre UE*. Analele Universității „Constantin Brîncuși”, Tîrgul Jiu, seria Economie, nr.1, 2011, ISSN 1844-7007.
28. DONATH, L., MOLDOVAN, N., *Finanțe publice*, Editura Eubeea, Timișoara, 2001, pp.302, ISBN 973-9479 -55-3.
29. DRĂCEA, M., BUZIERNESCU, R., FLOREA, N. *Fiscalitate*. Ediția II-a. Craiova, editura Universitaria, 2013, pp.244, ISBN 978-606-14-0694-4

30. DRĂCEA, M., FLOREA, N. *Fiscalitatea și armonizare fiscală*. Craiova, editura Universitaria, 2013, pp.270, pag. 62-63, ISBN 978-606-14-0587-9
31. DRUCKER, P., *Despre decizie și eficacitate*. București, editura Meteor Press, 2010, pp. 192, ISBN 978-973-7284-46-4
32. FILIP, Gh., *Fiscalitatea și nivelul său relativ*. Iași, revista Finanțe, Credit, Contabilitate, 1995, nr.8.
33. GIOGA, C. *Paradisuri fiscale*. Revista Controlul economic-financiar, nr. 2 din februarie 1999, p. 45.
34. GRICIUC, P., *Rolul instrumentelor fiscale în edificarea economiei de piață funcționale în Republica Moldova*. Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2017. 178 p.;
35. HARALAMBIE, G. A., *Fiscalitate. Teorie și aplicații*. București, Editura ProUniversitaria, 2014, pp.160.
36. HOANȚĂ, N., *Economie și finanțe publice*. Iași, editura Polirom, 2000, pag. 164, pp. 288, ISBN 973-683-459-X
37. HOANȚĂ, N., *Evaziunea fiscală*. Ed. A II-a. București, editura C.H. Beck, 2010, pp.264, pag. 134-135, ISBN 978-115-737-5
38. HOLT, A. G. *Politica fiscală – instrument de realizare a echilibrului economic și social*. În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgul Jiu, Seria Economie [online]. 2009, nr.3, ISSN 2344-3685, [vizitat 05.10.23], disponibil: [http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2009-03/25\\_alina\\_georgiana\\_holt.pdf](http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2009-03/25_alina_georgiana_holt.pdf).
39. Hotărârea Guvernului nr.496 din 25.05.2018 Pentru aprobarea Metodologiei privind identificarea activităților și tranzacțiilor suspecte de spălare a banilor și finanțare a terorismului, <http://spscb.gov.md/ro/page/legislatia-nationala> (citată la 10.03.2023)
40. JESSUA, C., LABROUSSE, C., VITRY, D., GAUMONT, D. *Dicționar de științe economice*. Chișinău, editura Arc: Î.E – P Știința, 2006, pag.391, pp. 1048, ISBN 978-9975-67-002-9
41. KEISUKE, O., SOVANNROEUN, S. *O abordare de regresie cuantilă*. Editura Economics Letters, Elsevier, 2012, vol. 115(2), (pag. 240-243)
42. KEYNES, J. M., *Teoria generală a ocupării forței de muncă, a dobânzii și a banilor*. Ediția I. București: Editura Publică, 2009. 488 p., ISBN 978-973-1931-02-9
43. Lista jurisdicțiilor cu risc sporit (Anexa nr.1) și lista jurisdicțiilor sub procedura de monitorizare continuă (Anexa nr. 2), aprobat prin Ordinul Directorului SPCSB nr.36 din 05.08.2020. disponibil.  
[https://spscb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_36\\_20.pdf](https://spscb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_36_20.pdf)

44. Legea nr. 845 din 03.01.1992 Cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, publicată la 28.02.1994 în *Monitorul Parlamentului nr. 2*.
45. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014, publicată în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.223-230* din 08.08.2014.
46. Legea nr.59 din 29.03.2012 privind activitatea specială de investigații, publicată în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.113-118* din 08.06.2012.
47. Legea nr. 1585 din 27.02.1998 Cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală. Publicată în *Monitorul Oficial nr. 38/39* din 30.04.1998.
48. Legea nr. 489 din 08.07.1999 Privind sistemul public de asigurări sociale. Publicată în *Monitorul Oficial nr. 1-4* din 06.01.2000. ISSN-2587-389X E-ISSN-2587-3903
49. Legea nr.308 din 22.12.2017 Cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, publicată în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.58-66*.
50. MANOLE, T., *Managementul finanțelor publice*. Chișinău, editura Tehnica-Info, 2016, pp. 803, . ISBN 978-9975-63-401-4
51. MINEA, M., COSTAȘ, C. *Dreptul finanțelor publice*. Volumul II. București, editura Universul juridic, 2013, pag. 13, ISBN 978-606-673-063-1.
52. MOLDOVAN, N. C., *Finanțe publice - Curs pentru învățământul la distanță*, Editura Universității de Vest, Timișoara, 2009, 140 pagini , ISBN 978-973-125-240-7
53. MONTESQUIEU, . *Despre spiritul legilor*. București, editura Antet, 2011, pag.28, pp.312, ISBN 978-973-63-6447-1
54. MORARU, D., NEDELESCU, M., PREDĂ, O., STĂNESCU, C. *Finanțe publice*. Ediția a doua. București, editura Economică, 2006, pag. 22.
55. MUNTEANU, V. *Evaziunea fiscală în Italia: contextul penal, extrapenal și criminologic*, Studia Universitatis Moldaviae, 2021, nr.11, ISSN 1814-3199, (citată 05.10.2023) disponibil: [https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/32.%20p.%20230-240.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/32.%20p.%20230-240.pdf)
56. NEACȘU, C., *Infracțiuni de evaziune fiscală și spălare a banilor săvârșite prin intermediul companiilor offshore*. București, editura C.H. Beck, 2019, pp.366.
57. NICOLĂESCU, E. *Fiscalitatea comparată*. București, editura PRO Universitaria, 2012, pp. 192, ISBN 978-606-647-152-7.
58. NICOLESCU, O., VERBONCU, I. *Managementul organizației*. București, editura Economică, 2007, pp. 646, ISBN 978-973-709-343-1
59. NICULA, C. *Econometrie: suport de curs* [online]. 68 p. Comisia Națională de Prognoză SMIS27153.

60. OPREA, F. *Consolidarea bugetară și creșterea economică*. În: Studii și cercetări fiscal-bugetare, Vol. 3, Editura Academiei Române, 2013, pag. 483.
61. PĂUNESCU, M., *Guvernanță corporativă, managementul riscurilor și controlul intern*. Ediția a II-a. București, editura CECCAR, 2021, pag. 153, pp.256, ISBN 978-606-580-132-5.
62. PERCIUN, R., *Presiunea fiscală – un element esențial în asigurarea stabilității financiare a statului*, revista Analele Institutului de Economie, Finanțe și Statistică Ediția III-a, 2013, pag. 125, ISBN 978-9975-4326-6-5
63. PERPELEA, G. S., *Strategii de combatere a evaziunii fiscale*. Craiova, editura Universitaria, 2021, pp. 294, ISBN 978-606-1417-09-4
64. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Consolidarea managementului sistemului fiscal prin combaterea evaziunii fiscale și sporirea gradului de conformare voluntară*. Conferința științifică internațională Strategii și politici de management în economia contemporană, ediția VI, Chișinău, 2021, pag. 297, ISBN 978-9975-155-20-5.
65. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Evoluția fiscalității în contextul doctrinelor economice*. Conferința științifică internațională Competitivitate și inovare în economia cunoașterii, ediția XXII, Chișinău, 2020, pag. 72, pp.806, ISBN 978-9975-75-986-1.
66. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Natura contravențiilor care pot fi săvârșite de societățile comerciale de tip offshore*. În Monitorul fiscal Fisc.md, Chișinău, 2022, nr.5 (75), pag. 117, pp. 128, ISSN 1857-3991.
67. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Paradisurile fiscale în lumea contemporană*. Conferința științifică internațională Strategii și politici de management în economia contemporană, ediția VII, Chișinău, 2022, pag. 303, pp.411, ISBN 978-9975-147-65-1.
68. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Statul ca autoritate publică responsabil de gestionarea finanțelor publice*. Conferința științifică internațională Competitivitate și inovare în economia cunoașterii, ediția XXI, Chișinău, 2019, pag. 763, pp.828, ISBN 978-9975-75-968-7.
69. PLATON, N., ȚURCANU I. *Utilizarea metodelor indirecte de estimare a obligațiunilor fiscale ca modalitate de conformare voluntară a persoanelor fizice*. În Economica, Chișinău: ASEM, 2019, nr.4 (110), pag. 9-10, pp. 163, ISSN 1810-9136.
70. POPESCU, D., *Management: concepte, principii, metode, probleme, studii de caz, jocuri de roluri*. București, editura Economică, 2006, pp. 430, ISBN: 978-973-709-297-7
71. POPESCU Gh. *Evoluția gândirii economice*. Cluj, editura Academiei Române, 2004, pag. 135-136, pp.928, ISBN 973-27-1067-5

72. POPESCU Gh. *Evoluția gândirii economice*. București, editura CH Beck, 2009, pag. 473, pp. 1224, ISBN 978-973-115-559-3
73. RADU, I., URSĂCESCU, M., VLĂDEANU, D., CIOC, M., BURLACU, S. *Informatică și management*. București, editura Universitare, 2005, pp. 392, p. 49, ISBN: 973-7787-59-5
74. RĂDĂCEANU, Ed., *Managementul de succes: metode, realități, perspective*. București, editura A.G.I.R., 2008, pp. 352, ISBN: 978-973-720-186-7
75. RICARDO, D. *Despre principiile economiei politice și impunerii*. Opere alese (în 2 vol.): vol. I. Chișinău: Editura Universitas, 1993. 336 p.
76. SMITH, A., *Avuția națiunilor*. București, editura Publica, 2014, pp.410, ISBN 978-973-1931-78-4.
77. SMITH, A., *Avuția națiunilor: cercetare asupra naturii și cauzele ei*. Vol 2. Chișinău, editura Universitas, 1992, pag 242-244.
78. SMITH, A., *Teoria sentimentelor morale*. București, editura Publica, 2017, pag.62, pp.520, ISBN 978-606-722-245-6.
79. SOLOMON, A. G., *Bugetul Public. Elemente de fiscalitate și coordonare a politicilor economice*. București, editura Universitară, 2015, pp.172, ISBN 978-606-28-0346-9
80. SIREȚEANU, V. *Perfecționarea administrării fiscale în Republica Moldova în contextul armonizării cu standardele Uniunii Europene*, Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2019. 195 p.;
81. ȘUȘUNEA, F. *Optimizare și planificare fiscală la nivel național și al Uniunii Europene* [online]: Rezumatul tz. de dr. București, 2016. 12 p. [http://www.ince.ro/Studii\\_doctorale/Teze/Florentina\\_Susnea.pdf](http://www.ince.ro/Studii_doctorale/Teze/Florentina_Susnea.pdf) [citată 24.09.2023].
82. TALPOȘ, I., *Fiscalitate teoretică și practică*. Timișoara, editura Universității de Vest, 2022, pp. 293, ISBN 978-973-125-926-0.
83. TATOIU, A. M., *Evaziune fiscală. O abordare juridico-economică*, Universul Juridic, 2020, 412 p, ISBN: 978-606-39-0635-0
84. TAVARES, J., 2003, *Ajutorul extern corup? Scrisori de economie*, 2003, vol. 79, nr. 1, 99-106.
85. TIMUȘ, A., IGNAT, A., ȘARGU, N. *Evaziunea fiscală în Republica Moldova și modalitățile de combatere*. Iași, 2022, pp. 356, ISBN 978-973-147-458-8
86. TOMA, M., ALEXANDRU, F. *Finanțe și gestiune financiară de întreprindere*. București, editura Economica, 2003, pp. 416, pag. 3., ISBN 973-5907-71-2.
87. TOPCIU, C., VINTILĂ, G., *Fiscalitate*. București, editura Secorex, 1998, pp. 262, ISBN 973-986-732-4



88. ȚURCANU, I., *Impozitele, taxele și contribuțiile ca mijloace de formare a finanțelor publice*. În *Economica*, Chișinău: ASEM, 2022, nr.1 (119), pag. 79, pp. 103, ISSN 1810-9136. pag.76
89. ȚURCANU, I., *Schimbarea instituțională ca opțiune strategică în activitatea Serviciului Fiscal de Stat*. În *Economica*, Chișinău: ASEM, 2021, nr.01 (115), pag. 91, pp. 139, ISSN 1810-9136.
90. ȚURCANU, I., *Strategii de îmbunătățire a mediului fiscal prin modernizare instituțională*. În *Economica*, Chișinău: ASEM, 2022, nr.2 (120), pag. 91, pp. 111, ISSN 1810-9136.
91. VAGU, P., STEGĂROIU, I., CROITORU, G., DUICĂ, A., DUICĂ, M. *Strategii Manageriale*. București, editura Pro Universitaria, 2014, pp. 845, p.134.
92. VĂCĂREL, I., BISTRICEANU, Gh., ANGHELACHE, G. *Finanțe publice*. Ed. A VI-a. București: Editura didactică și pedagogică, 2007, pag.49.
93. VĂCĂREL, I., *Finanțe publice. Teorie și practică*. București, editura Științifică și Enciclopedică, 1981, pag. 202, pp. 476.
94. VERBONCU, I., APOSTU, C., GOGÎRNOIU, D., ZALMAN, M. *Management: eficiență, eficacitate, performanțe*. București, editura Universitară, 2013, pp.324, ISBN: 978-606-591-882-5
95. VINTILĂ, G., *Fiscalitate. Metode și tehnici fiscale*. București, editura Economică, 2006, pag 16, pp. 633, ISBN 973-709-246-0
96. VINTILĂ, N., FILIPESCU, M.-O., LAZĂR, P. *Fiscalitate aplicată și elemente de management fiscal*. București, Editura C.H. Beck, 2013, pp. 432, pag. 133.

#### **Publicații în limba engleză**

97. AKERLOF, G., KRANTON, Rachel. *Economics and identity*. The Quarterly Journal of Economics, Volume 115, Issue 3, august 2000, pages 715-753.
98. ALESINA, A., WEDER, B. *Publisher American Economic Association*, vol. 92, nr. 4, septembrie 2002, (pag. 1126-1137)
99. ALESINA, A., ARDAGNA, S. *Large changes in fiscal policy: Taxes versus spending*. În: Tax Policy and the Economy, nr. 24, 2010. p. 35-68.
100. ANDREAS, J., DOMENECH, R. *Automatic Stabilizers, Fiscal Rules and Macroeconomic Stability*, University of Milano Bicocca, 2003.
101. BARRELL, R., PINA, A. L. *How important are automatic stabilizers in Europe? A stochastic simulation assessment*, European University Institute, WPECO, 2000, nr. 2.

102. BLANCHARD, O., PEROTTI, R. *An empirical characterization of the dynamic effects of changes in government spending and taxes on output*. National Bureau of Economic Research, Cambridge MA, Working Paper nr. 7269, 1999
103. BLAUG, M., *Great Economists before Keynes* (Atlantic Highlands, N.J.: Humanities Press International, 1986), p. 262.
104. BROWN, C., JACKSON, P. *Public sector economics*. Basil Blackwell, Oxford, Second Edition, 1982, p.227.
105. COHEN, D., FOLLETTE G. *The automatic fiscal stabilizers: Quietly doing their thing*. În: FRBNY Economic Policy Review, 2000.
106. CULLIS, J, JONES, Ph. *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*. Oxford, University Press Oxford, 2009, pp. 531, ISBN 9780199234783
107. FERIA, R. *Tax Fraud and Selective Law Enforcement*, în *Journal of Law and Society* 47(2), John Wiley & Sons Ltd pentru Cardiff University (CU), 2020, disponibil la adresa <https://ssrn.com/abstract=3520718>, p. 30 (citat 17.08.2023)
108. GEMMELL, N., KNELLER, R., SANZ, I. *Does the Composition of Government Expenditure Matter for Long-Run GDP Levels*. *Chair in Public Finance*, Victoria Business School, 2014, pag. 40.
109. IMF. *Offshore Finance Centers*. Prepared by the Monetary and Exchange Affairs Department, June 23, 2000, <https://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm>
110. JOHANNESSEN, N., SLEMROD, J. *Taxing hidden wealth: the consequences of U.S. enforcement initiatives on evasive foreign accounts*, London School of Economics and Political Science, LSE Library, 2020.
111. KEYNES, Jh. M., *The Economic Consequences of the Peace*. Create Space Independent Publishing Platform, 2012, pages 142, ISBN 978-147-936-870-9
112. LINCH, R., *Corporate strategy*. London, Pitman Publishing, 1997, pp.826, p.30
113. LINDHOLM, R. W. *Introduction to Fiscal Policy*, Pitman Publishing Corporation, 1955, p. 242
114. LUCAS, R. *On the mechanics of economic development*. În: *Journal of Monetary Economics*, 1988, nr. 22, p. 3-42
115. MEHRARA, M., FARAHANI, Y. *The study of the effects of tax evasion and tax revenues on economic stabilities in OECD countries*. *World Scientific News*, nr.33, 2016, pp. 43-55, EISSN 2392-2192

116. MUSGRAVE, R., MUSGRAVE, P. *Public Finance in Theory and Practice*, New York: McGraw-Hill Inc., 1984.
117. MYLES, G. D. *Taxation and economic growth*. Publisher Fiscal Studies, 2000, nr. 21 (1), p. 141-168
118. PAPANAS, D., RICHTER, C., PAPANAS, A. *Fiscal Policy and Economic Growth*, Empirical Evidence in European Union. În: Turkish Economic Review, 2015, nr. 2(4), p. 239-268.
119. PLATON, N., ȚURCANU, I. *Some aspects regarding the fiscal approach in economic classicism*. Ovidius University Annals, Constanța, România. Economic sciences series, Volume XX, Issue 2/2020, pag. 436, pp. 1116, ISSN-L 2393-3119
120. PLATON, N., ȚURCANU, I. *The effects and consequences of tax pressure on the business environment*. International scientific conference Competitiveness and innovation in the knowledge economy, edition 26 th, Chișinău, 2022, pag. 62, pp.486, ISBN 978-9975-3590-6-1.
121. Raport Tax Justice Network. Financial Secrecy Index, 2013. Raport Tax Justice Network. Financial Secrecy Index, 2013. <http://www.taxresearch.org.uk/the-tax-justice-networks-financial-secrecy-index-2013>
122. ROMER, P. *Increasing returns and long run growth*. Journal of Political Economy, 1986, nr. 94, p. 1002-1037.
123. SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Economics*. 19th ed., Boston: McGraw-Hill Irwin, 2010, 750 p.
124. SEIDMAN, L. *Automatic fiscal policies to combat recessions*. Armonk, NY: M.E. Sharpe, 2003
125. SHAXSON, N., *Treasure Islands: Tax Havens and the Men Who Stole the World*, Audible Studios, 2011.
126. THOMPSON, A., *Crafting & Implementing Strategy*. 6 th Edition, Chicago, Publisher Irwin, 1995, p. 484-485.
127. ȚURCANU, I., *Managing the tax evasion and fraud risks as result of the voluntary taxpayer compliance program*. International scientific conference Competitiveness and innovation in the knowledge economy, edition 26 th, Chișinău, 2022, pag. 81, pp.486, ISBN 978-9975-3590-6-1.
128. ZAGLER M., DURNECKER G. *Fiscal policy and economic growth*. În: Journal of Economic Surveys, 2003, nr. 17, p. 397-418

### **Publicații în limba franceză**

129. BRUNET, R., *La déchiffrement du monde. Théorie et pratique de la géographie*. Paris, éditeur, Belin, 2017, p.528.
130. EUZÈBY, A., *Les prélèvements obligatoires*. Paris, éditeur QUE SAIS JE, 1992, pag. 6, pp.128, ISBN 978-2130-44-817-4
131. JÉZE, Gs., *Cours de science des finances et de législation financière française*. Paris, éditeur Forgotten Books, 1918, pages 320, ISBN 978-1332548033
132. MATHIEU, J.L., *La politique fiscale*. Paris, éditeur Economique, 1999, pp.140. ISBN 978-2-7178-3824-4
133. MEHL, L., BELTRAME, P. *Le système fiscal français*. Paris, éditeur QUE SAIS JE, 2001, pag.2, pp.128, ISBN 978-2130-36-438-2
134. PARETO, V., *Cours d'Economie politique*. Vol. 1. Lausanne, éditeur F. Rouge, 1897, pp. 430.
135. SAIDJ, L., ALBERT, J. *Finances publiques*. 5<sup>e</sup> Edition, éditeur Dalloz, Paris, 2007, pag.27.
136. TROTABAS, L., *Finances publiques*. Nice, éditeur Dalloz, 1967, pages 893.

### **Publicații în limba germană**

137. WAGNER, A., *Grundlegung der politischen Ökonomie*. Part 1, vol. 1. 3rd editier Leipzig, 1892, Winter.

### **Publicații în limba rusă**

138. ПОЛЯКОВ, В.П. *Информатика для экономистов*. Москва, издательство Юрайт, 2019, 524 с., стр. 75, ISBN: 978-5-9916-4367-2
139. ТРОФИМОВ, В.В. *Информационные системы и технологии в экономике и управлении*. Москва, издательство Юрайт, 2019, 375 п.с., с. 31, ISBN: 978-5-534-09091-8

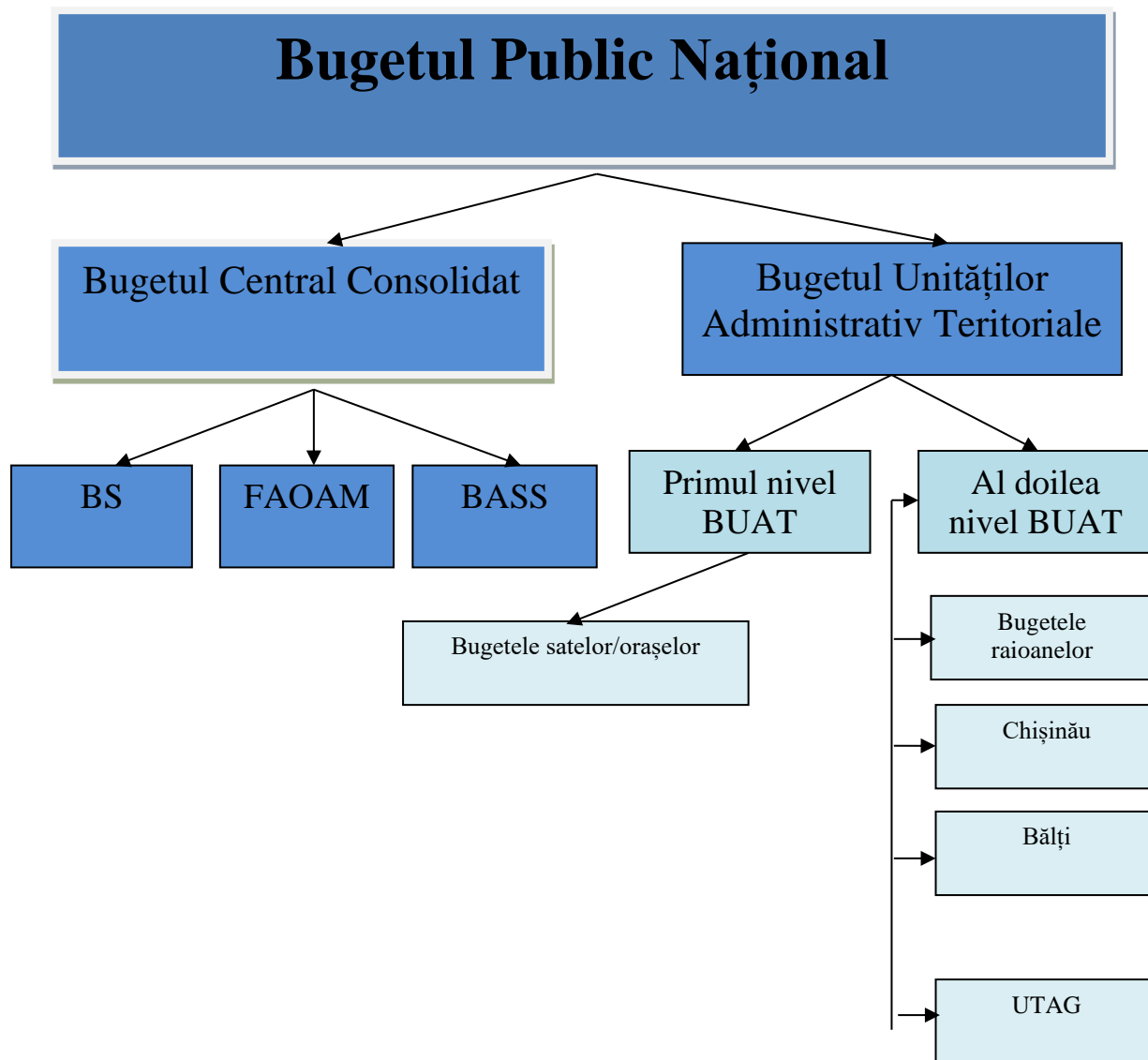
### **Publicații electronice**

140. [http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_15.pdf](http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_15.pdf) (citat la data de 10.03.23)
141. [http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_16.pdf](http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_16.pdf) (citat la data de 10.03.23)
142. [http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_17.pdf](http://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_17.pdf) (citat la data de 10.03.23)

143. [https://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_18.pdf](https://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_18.pdf) (citat la data de 10.03.23)
144. [https://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO\\_Ordin\\_36.pdf](https://spsb.gov.md/storage/legislation/National/RO_Ordin_36.pdf) (citat la data de 10.03.23)
145. <https://biblioteca.regielive.ro/proiecte/finante/sistemul-resurselor-financiare-publice-187813.html> (citat la 15.03.2024)
146. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF> (citat la 22.11.2023)
147. <https://ifs.org.uk/publications/design-partial-population-experiments-application-spillovers-tax-compliance> (citat la 16.03.2024)
148. <https://ifs.org.uk/publications/design-two-stage-experiments-application-spillovers-tax-compliance> (citat la 16.03.2024)
149. [https://ipe.ro/RePEc/vls/vls\\_pdf/Vol18issue3.pdf](https://ipe.ro/RePEc/vls/vls_pdf/Vol18issue3.pdf), Journal published by “Victor Slăvescu” Centre for Financial and Monetary Research, ISSN 2066 - 6071, ISSN-L 2066 - 6071The journal is indexed in: RePEc, EconLit, EBSCO, DOAJ, Jour Informatics, SCIPPIO (citat la 15.03.2024)
150. [https://old.posta.md/files/Files/Legislatie/Ordin\\_SPCSB\\_nr.\\_35\\_din\\_23.08.2018\\_Aproba\\_rea\\_Instructiunii\\_pivind\\_aplicarea\\_masurilor\\_restrictive\\_internationale.pdf](https://old.posta.md/files/Files/Legislatie/Ordin_SPCSB_nr._35_din_23.08.2018_Aproba_rea_Instructiunii_pivind_aplicarea_masurilor_restrictive_internationale.pdf) (citat la 10.03.23)
151. <https://sfs.md> (citat 03.03.2023)
152. [https://static.anaf.ro/static/30/MariContribuabili/20240115155633\\_opanaf11\\_04.01.2024.pdf](https://static.anaf.ro/static/30/MariContribuabili/20240115155633_opanaf11_04.01.2024.pdf) (citat la 15.03.2024)
153. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/231663/1/1048862097.pdf> ... 6071The journal is indexed in: RePEc, Google, Google Scholar or BASE and to academic databases like WorldCat, OpenAire and EconBiz. (citat la 15.03.2024)
154. <https://www.imf.org/en/Publications> (citat la 06.12.2023)
155. [www.gao.gov/assets/290/284522.pdf](https://www.gao.gov/assets/290/284522.pdf) (citat la 09.03.2023)
156. [www.oecd.org](https://www.oecd.org). (citat la 18.04.2023)
157. [www.taxjustice.net/cns/upload/pdf/Fiscal\\_paradise.pdf](https://www.taxjustice.net/cns/upload/pdf/Fiscal_paradise.pdf) (citat la 18.04.2023)

## **ANEXE**

*Structura Bugetului Public Național*



*Sursa: Elaborat de autor în baza <https://mf.gov.md>*

**Politica economică a statului**

<b>Nr.</b>	<b>Domenii</b>	<b>Caracteristici</b>
1.	Politica fiscală	<p>Reprezintă un instrument al guvernului de influențare economică. Aceasta reflectă măsura în care un guvern se implică în orientarea proceselor macroeconomice. Aplicarea politicii fiscale constă în determinarea mărimii cheltuielilor guvernamentale și a impozitelor și taxelor, a plăților de transfer sau a unei combinații a acestora, care să conducă la realizarea strategiilor stabilite de guvern. Aplicarea unei politici fiscale bine gândite, care reiese din conjunctura economică a țării, poate avea efecte benefice asupra realizării politicii bugetului guvernamental, sau din contra, dacă politica fiscală nu reflectă realitatea economică, atunci acesta poate să ducă la sporirea deficitului bugetar. În aceste condiții, proiectarea unei politici fiscale trebuie întotdeauna însoțită de o analiză a efectelor acesteia asupra deficitului bugetar, a datoriei publice, a impactului asupra mediului de afaceri.</p>
2.	Politica monetară	<p>Reprezintă exercitarea controlului Băncii Naționale asupra masei monetare ca instrument de menținere a unei stabilități inflaționiste în cuantumul planificat. Banca Națională promovează și menține un sistem financiar bazat pe principiile pieței și sprijină politica economică generală a statului. Principalele instrumente de politică monetară sunt operațiunile pe piața deschisă, dobânda de refinanțare și normele rezervelor obligatorii atribuite băncilor comerciale. Banca Națională poate spori sau reduce masa monetară din economie, fapt ce determină o serie de efecte, care se soldează cu creșterea sau scăderea cererii agregate pe piața bunurilor și serviciilor.</p>
3.	Politica comercială	<p>Cuprinde toate intervențiile puterilor publice care au drept obiectiv încurajarea sau descurajarea fluxurilor externe (importuri/exporturi) de bunuri, servicii și investiții și negocierea unui mai bun acces la piețele terțe. Aceste intervenții iau formă de practici, acțiuni, decizii (legislative sau de reglementare), impozite sau subvenții, care sunt adoptate în mod autonom sau pentru a aplica prevederile și concesiunile comerciale contractuale negociate cu țările partenere.</p> <p>Politica comercială se aplică prin intermediul unei întregi game de instrumente, pe care puterile publice le modulează pentru a influența tranzacțiile de import și export efectuate de agenții economici în zona în care se exercită autoritatea juridică a statelor.</p> <p>Politica comercială se exercită în interiorul unui cadru juridic național sau internațional, care îi definește limitele.</p>

*Sursa: Elaborată de autor în baza sursei [50, pag.109]*



## Analiza SWOT instituțională

Puncte tari (Strengths)	Puncte slabe (Weaknesses)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instituție restructurată;</li> <li>• Administrare fiscală prin intermediul unui sistem unificat;</li> <li>• Procese de lucru adaptate la noua structură organizațională;</li> <li>• Servicii standardizate oferite contribuabililor;</li> <li>• Capacitatea de colectare a veniturilor la BPN, conform sarcinilor stabilite;</li> <li>• Standarde moderne de management financiar și control intern aplicate;</li> <li>• Standardele naționale de control intern aplicate;</li> <li>• Programe anuale de conformare a contribuabililor implementate, care permit concentrarea eforturilor spre sectoarele cu cel mai mare risc de neconformare fiscală;</li> <li>• Implementarea sistemului de emisie a soluțiilor fiscale individuale anticipate;</li> <li>• Desfășurarea continuă a acțiunilor anticorupție în rândul funcționarilor fiscali;</li> <li>• Consolidarea sistemului de procesare a restituirilor TVA;</li> <li>• Capacitatea înaltă de absorbție a asistenței tehnice furnizate de donatorii externi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lipsa unui sistem informatic integrat, care ar facilita analiza unui volum mare de date pentru o administrare eficientă a veniturilor fiscale;</li> <li>• Lipsa unui registru fiabil al contribuabililor care ar deveni un instrument util din perspectiva tehnicilor moderne de administrare fiscală;</li> <li>• Lipsa unui program de asigurare și îmbunătățire a calității administrării și controlului fiscal;</li> <li>• Abordare slabă a grupurilor defavorizate (contribuabili cu deficiențe fizice, etc.);</li> <li>• Lipsa unui plan operațional de asigurare a continuității activității în caz de pandemie;</li> <li>• Capacități reduse în domeniul managementului de proiect;</li> <li>• Lipsa unui acord de colaborare/memorandum cu administratorul IT al sistemului informațional al SFS;</li> <li>• Incapacitate tehnică de asigurare a trasabilității operațiunilor pe o perioadă de 3-4 ani;</li> <li>• Procedurile descrise sunt lansate fără testare, nu au forma unui ghid electronic de ajutor funcționarilor fiscali în prestarea serviciilor;</li> <li>• Limitarea accesului auditului intern la sistemele informaționale ale SFS;</li> <li>• Spațiu de muncă propriu inadecvat.</li> </ul>
Oportunități (Opportunities)	Amenințări (Threats)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementarea Proiectului de modernizare a administrării fiscale și dezvoltarea sistemului informatic integrat de management fiscal;</li> <li>• Posibilități de accesare a suportului oferit de donatorii externi în promovarea și implementarea reformelor;</li> <li>• Implementarea pe scară largă a soluțiilor online în relația cu contribuabilii pentru optimizarea cheltuielilor de administrare fiscală;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instabilitatea climatului economic și politic;</li> <li>• Aspecte legate de sensibilitatea securității cibernetice;</li> <li>• Tergiversarea procesului de adoptare a deciziilor, a legilor cu impact asupra domeniului fiscal;</li> <li>• Instabilitatea și/sau ambiguități ale cadrului legislativ în domeniul fiscal;</li> <li>• Gradul de complexitate al schemelor de evaziune fiscală este în creștere;</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suportul societății civile pentru eficientizarea administrării fiscale;</li> <li>• Implementarea sistemului de apreciere a nivelului de satisfacție a contribuabililor;</li> <li>• Implementarea sistemului de management al riscurilor de conformare;</li> <li>• Consolidarea capacităților pentru un schimb eficient de informații cu alte state;</li> <li>• Consolidarea funcției de constatare a infracțiunilor;</li> <li>• Elaborarea metodologiei de estimare a decalajului fiscal în cadrul asistenței FMI;</li> <li>• Utilizarea resurselor oferite de Agenția de Guvernare Electronică pentru schimb de date și alte soluții IT;</li> <li>• Modernizarea infrastructurii tehnice și adaptarea acesteia la noua structură;</li> <li>• Elaborarea și evaluarea continuă a riscurilor instituționale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eludarea fiscală poate afecta veniturile fiscale;</li> <li>• Risc de reducere a finanțărilor din partea donatorilor externi</li> </ul>
--	---

**Riscuri generale majore identificate de Serviciul Fiscal de Stat**

N/o	Tipul de risc	Descrierea riscului
1.	Corupția	Riscul de corupție – probabilitatea apariției unui act de corupție, care vizează un angajat sau un grup de angajați, care ar putea produce un impact asupra realizării obiectivelor strategice ale SFS, precum și prejudicierea imaginii autorității.
2.	Fluctuația necontrolată a cadrelor calificate	Fluctuația necontrolată a personalului calificat cu vechime în muncă, poate genera dezechilibre în activitatea instituției fiscale.
3.	Reproducere/amplasare neautorizată a elementelor simbolice ale SFS	Prin utilizarea neconformă și neautorizată a elementelor corporative ale SFS, pot fi aduse prejudicii de imagine pentru Serviciul Fiscal de Stat.
4.	Securitatea muncii	Situatie care constituie un pericol potențial de afectare a securității și sănătății angajaților, prin care SFS poate fi atras la răspundere privind nerespectarea prevederilor legale.
5.	Scurgerea informației	Circumstanță care constituie un pericol potențial de perindare neautorizată a informațiilor aferente contribuabililor deținută de către SFS, care poate fi utilizată pentru obținerea unor avantaje ilegale.
6.	Disfuncționalitate a infrastructurii informaționale (IT)	Situatie care constituie un pericol potențial de încetinire a operațiunilor SFS, ce se caracterizează prin stoparea furnizării de energie electrică a serviciilor de internet și telefonie, defectarea echipamentului informațional și de suport al acestuia.
7.	Neasigurarea confidențialității datelor cu caracter personal	Eveniment care constituie un pericol potențial de divulgare a datelor cu caracter personal în procesul de prelucrare a acestora.
8.	Integritatea persoanelor responsabile de achiziții în cadrul SFS	Probabilitatea producerii neconformităților, urmate de activități frauduloase, în cadrul procedurilor de achiziții în cadrul SFS.
9.	Modificările neautorizate în sistem	Elaborarea modificărilor în sistem fără autorizare poate compromite securitatea datelor stocate.
10.	Tratarea neconformă a incidentelor	Neglijarea solicitărilor sau a incidentelor de securitate informațională poate duce la neasigurarea dezvoltării sistemului informațional, precum și la vulnerabilitatea acestuia.
11.	Testarea neconformă a modificărilor	Testarea necalitativă a modificărilor din Sistemul Informațional al SFS, efectuate în mediul operațional și nu în unul de laborator, poate cauza stoparea unor funcționalități a sistemului informațional.

12.	Implementarea modificărilor fără a fi testate	Implementarea modificărilor fără a fi testate în prealabil poate cauza disfuncționalitatea sistemului și sau funcționarea frauduloasă/neconformă a acestuia.
13.	Modificările neautorizate în sistemul informațional	Neefectuarea verificărilor periodice a modificărilor poate duce la neidentificarea modificărilor neautorizate.
14.	Erorile angajaților propuse în Sistemul Informațional al SFS	Lipsa sensibilizării angajaților SFS la erorile produse în Sistemul Informațional al SFS, poate duce la neasigurarea îmbunătățirii sistemului.
15.	Neacoperirea în totalitate a cadrului legal	Neacoperirea în totalitate a cadrului legal cu suficiente reguli de aplicat poate duce la interpretarea și aplicarea diferențiată a acestora.
16.	Incendiul	Riscul este definit ca produs între probabilitatea de producere a fenomenului generator de pierderi umane, pagube materiale și pierderi de informație.

**Sursa:** Elaborată de autor în baza datelor Serviciului Fiscal de Stat

## Principiile contemporane ale fiscalității

Nr/o	Principiile contemporane ale fiscalității	Caracteristici
1.	Principiul echității	Aplicarea acestui principiu presupune ca plătitorii să contribuie cu impozite proporționale cu mărimea veniturilor realizate.
2.	Principiul certitudinii	Impozitul pe care orice persoană este obligat să-l plătească trebuie să fie bine precizat. Momentul plății, modalitatea de plată, suma de plată, acestea trebuie să fie clare și evidente, atât pentru contribuabil cât și pentru orice altă persoană.
3.	Principiul comodității perceperii	Principiul comodității perceperii, include aspectul conform căruia, impozitele trebuie percepute într-un mod convenabil contribuabilului și la termenele favorabile acestora.
4.	Principiul randamentului impozitului	Orice impozit trebuie să fie conceput astfel, încât să scoată și să înstrăineze din buzunarele populației cât mai puțin posibil, iar încasarea impozitelor să se realizeze cu un minimum de cheltuieli din partea statului.
5.	Principiul stabilității impozitelor	Nivelul randamentului impozitului să se mențină constant pe tot parcursul ciclului economic.
6.	Principiul unicității	Orice venit trebuie supus unui anumit impozit, o singură dată într-un anumit interval de timp.
7.	Principiul elasticității (flexibilitatea impozitului)	Acest principiu presupune posibilitatea adaptării permanente a impozitelor la necesitățile politicii de venituri ale statului.
8.	Principiul proporționalității impozitării	Respectarea acestui principiu este o formă de manifestare a egalității veniturilor față de impozite, deoarece presupune asigurarea unui echilibru între venitul supus impozitului și cuantumul acestuia.
9.	Progresivitatea impunerii	În contradicție cu principiul echității fiscale, progresivitatea impozitelor presupune sporirea nivelului cotelor de impozit pe măsura creșterii venitului, adică a obiectului impunerii.
10.	Principiul simplității impunerii	Constă în aplicarea unor tehnici simple de determinare a impozitului și un mod facil de colectare a acestuia.
11.	Principiul neutralității impunerii	Presupune aplicarea unui tratament uniform tuturor contribuabililor pentru operațiuni similare.
12.	Principiul realității impunerii	Potrivit acestui principiu, la determinarea bazei impozabile și stabilirea impozitului se vor utiliza formule de calcul exacte, specifice fiecărui tip de venit și categorii de impozit.
13.	Principiul moralității impunerii	Principiul respectiv reclamă respectarea echității fiscale care presupune: aplicarea impozitului în funcție de natura și mărimea obiectului impozabil; stabilirea sarcinii fiscale în funcție de situația personală a contribuabilului; legiferarea impozitului prin stabilirea unui minim neimpozabil.

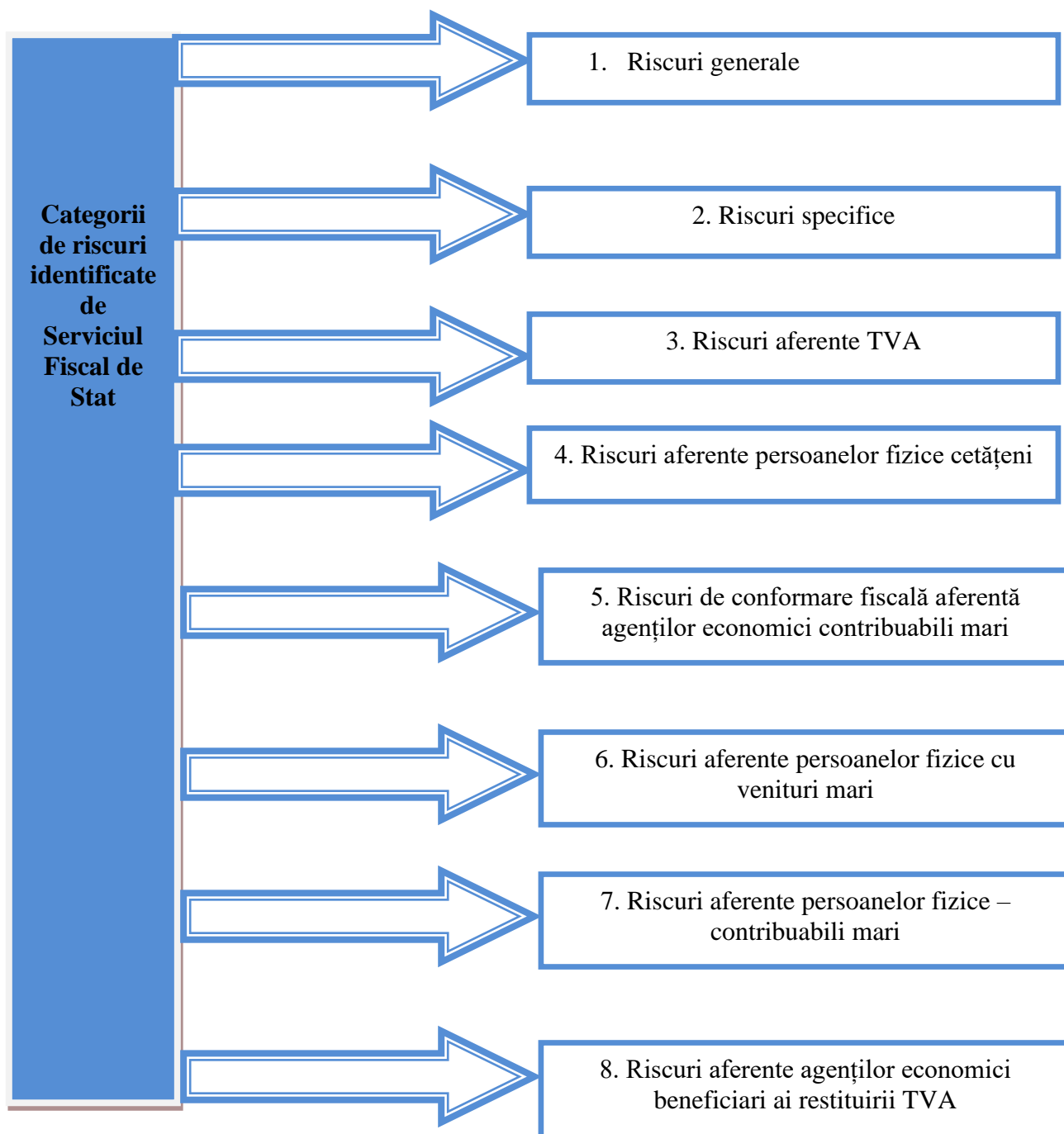
*Sursa: Adaptată de autor după Solomon Alina - Georgiana [79, pag. 29-31]*

**Procedee utilizate de Serviciul Fiscal de Stat  
în privința conformării voluntare a contribuabililor**

N/o	Acțiuni	Mod de demarare
1.	Contactarea prin înmânarea scrisorilor de conformare	În acest scop, <b>funcționarul</b> fiscal responsabil de realizarea procesului de monitorizare a contribuabililor va utiliza toate modalitățile disponibile de contactare a contribuabilului (prin intermediul scrisorilor, telefonului, rețelelor de socializare, sau e-mailului etc.), documentând corespunzător acțiunile realizate. În cadrul discuțiilor funcționarul fiscal va informa contribuabilul referitor la prevederile legislației în vigoare, principalele riscuri presupuse în activitatea contribuabilului venind cu recomandările de rigoare.
2.	Organizarea și desfășurarea ședințelor de conformare	În cadrul acestor ședințe se va aduce la cunoștința că Serviciul Fiscal de Stat nu are ca scop sancționarea contribuabililor, dar instituirea unui cadru unitar al relațiilor de parteneriat în raport cu mediul de afaceri și cetățeni, bazat pe încrederea și susținerea reciprocă, ceea ce va condiționa reducerea considerabilă a cazurilor de încălcare a legislației fiscale și, respectiv, a sancțiunilor aplicate contribuabililor. Totodată, aceștia urmează a fi atenționați și avertizați despre răspunderea prevăzută de legislația în vigoare în cazul nerespectării prevederilor legale și/sau în rezultatul practicării activității de întreprinzător ilegale, sau tănuirii veniturilor.
3.	Efectuarea vizitelor fiscale	Vizitele fiscale vor avea drept scop explicarea legislației fiscale, cu caracter consultativ, și/sau stabilirea unor date de ordin general despre activitatea contribuabilului. Vizita fiscală trebuie să constituie un procedeu de instruire a contribuabililor și să reprezinte un instrument de preîntâmpinare și prevenire a posibilelor încălcări ale legislației fiscale și nu trebuie să constituie un element al controlului fiscal, dar o măsură de promovare a conformării voluntare a contribuabilului, privind respectarea legislației fiscale.
4.	Identificarea riscurilor din sectorul administrat	Această acțiune de conformare trebuie să aibă drept scop lărgirea bazei impozabile din teritoriul administrat, prin depistarea practicării activității ilicite de întreprinzător, altor încălcări ale legislației în vigoare, cu aplicarea măsurilor de încadrare a acestora în regimul legal. Suplimentar la segmentele de activitate stabilite Serviciul Fiscal de Stat trebuie să asigure examinarea permanentă a indicatorilor înregistrați (declarați) de către contribuabilii din sectorul de administrare, în scopul identificării riscurilor de neconformare fiscală. În acest scop SFS vor stabili care sunt zonele de risc de neconformare fiscală din sectorul administrat (piețe, centre comerciale, comerț stradal, etc.) fiind întreprinse acțiuni permanente de informare a contribuabililor din zonele respective, referitor la prevederile legislației în vigoare, organizarea de seminare colective sau individuale, efectuarea vizitelor fiscale. Ca urmare a aplicării măsurilor de prevenire, Serviciul Fiscal de Stat va efectua monitorizarea obligațiilor fiscale calculate și achitate.

**Sursa:** Elaborată de autor în baza datelor Serviciului Fiscal de Stat

*Categoriile de riscuri*



*Sursa: Elaborată de autor după <https://sfs.md>*

## Listat statelor cu jurisdicții fiscale permissive în scopuri offshore

Nr.	Jurisdicția fiscală	Sursa
1.	Andora	OECD, NBER
2.	Anguilla	OECD, NBER, U.S. District Court
3.	Antigua and Barbuda	OECD, NBER, U.S. District Court
4.	Aruba	OECD, U.S. District Court
5.	Bahamas	OECD, NBER, U.S. District Court
6.	Bahrain	OECD, NBER
7.	Barbados	NBER, U.S. District Court
8.	Belize	OECD, NBER, U.S. District Court
9.	Bermuda	OECD, NBER, U.S. District Court
10.	British Virgin Islands	OECD, NBER, U.S. District Court
11.	Cayman Islands	OECD, NBER, U.S. District Court
12.	Cook Islands	OECD, NBER, U.S. District Court
13.	Costa Rica	U.S. District Court
14.	Cyprus	OECD, NBER, U.S. District Court
15.	Dominica	OECD, NBER, U.S. District Court
16.	Gibraltar	OECD, NBER, U.S. District Court
17.	Grenada	OECD, NBER, U.S. District Court
18.	Guernsey	OECD, NBER, U.S. District Court
19.	Hong Kong	NBER, U.S. District Court
20.	Ireland	NBER
21.	Isle of Man	OECD, NBER, U.S. District Court
22.	Jersey	OECD, NBER, U.S. District Court
23.	Jordan	NBER
24.	Latvia	U.S. District Court
25.	Lebanon	NBER
26.	Liberia	OECD, NBER
27.	Liechtenstein	OECD, NBER, U.S. District Court
28.	Luxembourg	NBER, U.S. District Court
29.	Macao	NBER



30.	Maldives	NBER
31.	Malta	OECD, NBER, U.S. District Court
32.	Marshall Islands	OECD
33.	Mauritius	OECD
34.	Monaco	OECD, NBER
35.	Montserrat	OECD, NBER
36.	Nauru	OECD, U.S. District Court
37.	Netherlands Antilles	OECD, NBER, U.S. District Court
38.	Niue	OECD
39.	Panama	OECD, NBER, U.S. District Court
40.	Samoa	OECD, U.S. District Court
41.	San Marino	OECD
42.	Seychelles	OECD
43.	Singapore	NBER, U.S. District Court
44.	St. Kitts and Nevis	OECD, NBER, U.S. District Court
45.	St. Lucia	OECD, NBER, U.S. District Court
46.	St. Vincent and the Grenadines	OECD, NBER, U.S. District Court
47.	Switzerland	NBER, U.S. District Court
48.	Turks and Caicos Islands	OECD, NBER, U.S. District Court
49.	U.S. Virgin Islands	OECD
50.	Vanuatu	OECD, NBER, U.S. District Court

**Sursa:** *Elaborată de autori după: OECD, NBER, U.S. District Court order granting leave for IRS to serve a „John Doe” summons.*

*Neconformările fiscale*

Nr.	Neconformările fiscale	Descrierea neconformării fiscale
1.	Abstinența fiscală	Este o formă de rezistență pasivă la impozite, prin care contribuabilul persoană fizică sau juridică, își limitează activitatea economică pentru a nu atinge un nivel ridicat al venitului, evitând în acest fel progresivitatea excesivă a impozitelor indirecte. Efectul este acela de a restrânge activitatea economică.
2.	Rezistențe politice la impozite	Poate avea forme pașnice sub forma unor revendicări în favoarea reducerii anumitor impozite prin intermediul organizațiilor non-guvernamentale, partidelor politice de opoziție, sindicatelor, asociațiilor, etc., precum și prin exercitarea dreptului la vot în favoarea formațiunilor politice care se pronunță împotriva presiunii fiscale excesive.
3.	Frauda și evaziunea fiscală	Faptul că omul prin natura sa egoistă este înclinat să pună interesele personale înaintea celor cetățenești, tendința de eschivare de la impunere poate fi amplificată de o presiune fiscală excesivă, forme inadecvate de impunere, deficiențe existente în legislația fiscală, insuficiențe în activitatea de gestionare a impozitelor și exercitare a controlului fiscal. Procedeele utilizate pentru săvârșirea evaziunii fiscale sunt extrem de diverse și într-o continuă adaptare cu legislația fiscală.
4.	Riscul de a alimenta inflația prin fiscalitate	Dat fiind faptul că orice majorare a presiunii fiscale are tendința de a se repercuta asupra proceselor de determinare a prețurilor și salariilor și de a alimenta inflația, această repercusiune este puternic legată de mecanismele de aliniere a salariilor la evoluția prețurilor.

*Sursa: Adaptată de autor după [30, pag62-63]*

## Servicii fiscale electronice

Nr.o	Servicii fiscale acordate	Caracteristica serviciilor
1.	Cabinetul personal al contribuabilului	Este o soluție informatică destinată centralizării sistemelor, opțiunilor, modulelor, funcționalităților din mediul online destinate interacțiunii reciproce a contribuabililor cu SFS și prestării serviciilor de către autoritatea publică, în special celor de acordare/modificare/anulare a accesului la serviciile fiscale electronice.
2.	E-factură	<p>Este o soluție informatică destinată contribuabililor din Republica Moldova pentru asigurarea circulației electronice a facturilor fiscale, cu funcționalități de creare, redactare, semnare electronică, trimitere, recepționare, respingere, anulare a facturii fiscale de către Furnizori, Cumpărători și Transportatori.</p> <p>Sistemul informațional „E-factură”, la moment, reprezintă portalul electronic care a fost elaborat pentru asigurarea contribuabililor cu o soluție informațională capabilă de a înlocui mecanismul tradițional de păstrarea a facturilor fiscale pe mijloace de hârtie cu un mecanism modern bazat pe tehnologiile informaționale. SI „E-factură” de asemenea îndeplinește funcția de validare a facturilor fiscale electronice cu scopul de a stabili corectitudinea completării acestora, ceea ce reduce riscul legat de tranzacțiile economice.</p>
3.	Serviciul „Ghișeu unic de raportare electronică”	Este o platformă informațională de depunere în format electronic a rapoartelor de către persoanele fizice, persoanele juridice de drept public și privat în adresa instituțiilor de stat destinate, cum ar fi Serviciul Fiscal de Stat, Ministerul Finanțelor, Biroul Național de Statistică, Casa Națională de Asigurări Sociale, Casa Națională de Asigurări în Medicină, în scopul facilitării procesului de raportare la nivel național.
4.	Serviciul „Contul curent al contribuabilului”	Reprezintă un serviciu orientat spre îmbunătățirea actului de administrare a impozitelor și de control al restanțelor fiscale și permite accesarea on-line a informațiilor despre obligațiile fiscale ale contribuabilului, precum și verificarea statutului curent al tuturor restanțelor sau a supraplăților la Bugetul Public Național. Serviciul asigură comoditatea contribuabililor și optimizează interacțiunea lor cu Serviciul Fiscal de Stat.
5.	Serviciul „Contul unic” în cadrul sistemului „Contul curent al contribuabilului”	Este un sistem care reprezintă soluția de achitare a tuturor obligațiilor fiscale printr-o singură operațiune. Mecanismul presupune formarea unei note de plată pentru obligațiile fiscale, cu posibilitatea de transferare a sumei integrale pentru

		achitarea tuturor impozitelor și taxelor, cu redirecționarea către destinațiile de buget prestabilite.
6.	Serviciul „E-Commerce VAT”.	Este o soluție informatică pentru companiile străine, care nu dețin o formă organizatorico-juridică în Republica Moldova, însă desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul țării sau prin intermediul cărora are loc achitarea serviciilor de către persoanele fizice rezidente a Republicii Moldova, ce nu desfășoară activitate de întreprinzător prestate prin intermediul rețelelor electronice de la alți nerezidenți, operând cu interfețe electronice, cum ar fi piețele online sau platformele, sunt considerați ca furnizori de bunuri vândute clienților din țară. În consecință, companiile străine sunt obligate să țină evidența, să raporteze și să achite TVA pentru vânzările pe teritoriul Republicii Moldova.
7.	Serviciul „Achitarea on-line a impozitelor și taxelor de către persoanele fizice-cetățeni”	<p>Soluție informatică care permite generarea și achitarea impozitelor și taxelor prin intermediul Serviciului Guvernamental de plăți electronice „MPay”.</p> <p>Serviciul dat reprezintă un instrument prin care contribuabilii au posibilitatea să transfere, printr-o singură notă de plată, suma integrală pentru achitarea tuturor impozitelor și taxelor. Suma este direcționată automat către destinațiile de buget prestabilite, fără indicarea rechizitelor, iar contribuabilul selectează doar impozitele care urmează a fi achitate. Prin implementarea acestui serviciu s-a redus timpul și efortul contribuabilului la achitarea impozitelor și taxelor, s-a făcut posibilă achitarea impozitelor și taxelor printr-o singură notă de plată și în lipsa rechizitelor, s-a redus riscul de achitare eronată.</p> <p>Adițional, contribuabilii persoane fizice-cetățeni care sunt autentificați în cadrul serviciilor fiscale electronice beneficiază de funcționalul automatizat care extrage și creează notele de plată în baza datelor din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat.</p>
8.	Serviciul „Verificarea obligațiunii fiscale pentru persoane fizice”	Serviciul respectiv oferă informații cu privire la venitul și impozitul pe venit la sursa de plată, permite verificarea acestora cu datele indicate de către cetățean în declarația cu privire la impozitul pe venit, precum și calcularea sumei impozitului pe venit spre achitare sau suma impozitului pe venit în plus achitată. Accesarea serviciului se efectuează din contul de utilizator a persoanei fizice deținut în cadrul serviciilor fiscale electronice și conform datelor personale din contul de utilizator se generează și reflectă informația în mod automat, anume pentru titularul datelor. În dependență de anul selectat, informația se generează pentru perioada fiscală respectivă și conține următoarele date: datele entității în care a

		activat persoana fizică și de la care a obținut venit, datele aferent venitului obținut, suma deducerilor, scutirilor, impozitului reținut etc. conform datelor prezentate de către angajatori.
9.	Serviciul „Fișa imobilului”	Serviciul reprezintă un instrument de informare cu privire la bunurile imobile și valoarea calculată a impozitului pentru fiecare bun imobil în parte. Informația cu privire la bunurile imobiliare se extrage din baza de date a SIA „Cadastru fiscal”. Informația se generează automat pentru titularul contului de utilizator care accesează serviciul respectiv. În cadrul serviciului respectiv persoana fizică dispune de instrumentele de generare a avizului de plată la impozitul pe bunurile imobiliare, de vizualizare a sumei impozitului pe bunurile imobiliare ce urmează a fi achitat, de imprimare a avizului de plată la impozitul pe bunurile imobiliare și de achitare prin MPay a impozitului pe bunurile imobiliare.
10.	Serviciul „E-cerere”	Serviciu electronic elaborat în scopul eficientizării administrării fiscale, evidenței și prelucrării electronice a cererilor depuse de către contribuabili și eliberarea diverselor certificate, confirmări etc. Prin intermediul sistemului respectiv atât persoanele fizice cât și cele juridice, dispun de posibilitatea depunerii cererilor online în adresa Serviciului Fiscal de Stat pentru diverse procese.
11.	Formularele de raportare fiscală	Documente fiscale disponibile în format electronic pe pagina oficială <a href="http://www.sfs.md">www.sfs.md</a> .
12.	Calendarul fiscal extins	Suport electronic în prezentarea dărilor de seamă fiscale, precum și a achitării impozitelor, taxelor și a contribuțiilor de asigurări sociale în termenul stabilit.
13.	Serviciul „Diseminare mesaje”	Instrument care permite contribuabililor (persoane fizice, persoane juridice) abonare la scenariile dorite cu privire la modificările în legislația fiscală și/sau obligațiunile fiscale.
14.	Serviciul „Verificarea bonului de casă la ECC”	Instrument prin intermediul căruia, după numărul de înregistrare a ECC, suma totală a bonului, numărul acestuia și data emiterii, contribuabililor dispune de posibilitatea verificării validității bonului emis de echipamentele de casă și control din SIA MEV.
15.	Serviciul „Verificarea documentului fiscal emis de terminalul cash-in”	Instrument prin intermediul căruia, după numărul de înregistrare, suma totală a bonului, numărul acestuia și data emiterii, contribuabilii dispun de posibilitatea verificării validității bonului emis de terminalele cash-in.

16.	Calculator impozit auto	Instrument prin intermediul căruia, în dependență de tipul transportului auto și unitatea de măsură se prezintă valoarea impozitului necesar de a fi achitat.
17.	Serviciul „Verificarea timbrelor de acciz”	Instrument prin intermediul căruia, după seria și numărul timbrului de acciz, contribuabilul dispune de posibilitatea verificării validității timbrelor de pe producția alcoolică și articole de tutun.
18.	Centru unic de apel al Serviciului Fiscal de Stat 08000 1525	Apel gratuit la asistență în domeniul tehnic și în domeniul aplicării corecte a prevederilor legislației în vigoare, care permite semnalarea cazurilor de nerespectare a legislației fiscale și a situațiilor de conflict sau de corupție.

**Sursa:** Elaborată de autor în baza datelor Serviciului Fiscal de Stat

MINISTERUL FINANTELOR  
AL REPUBLICII MOLDOVA  
SERVICIUL FISCAL DE STAT



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ  
РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА  
ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ  
СЛУЖБА

MD-2005, mun. Chișinău, str. Constantin Tănase nr.9  
tel. (373 22) 82-33-53, Fax (373 22) 82-33-54, [mail@sfs.md](mailto:mail@sfs.md)  
[www.sfs.md](http://www.sfs.md)

### CERTIFICAT

de implementare a rezultatelor cercetării științifice  
din cadrul tezei de doctorat, elaborată de **ȚURCANU Igor**  
în vederea obținerii titlului de doctor în științe economice, cu tema  
**„Managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare”**,  
la specialitatea **521.03. Economie și management în domeniul de activitate  
(administrare fiscală)**

Ca urmare a analizei rezultatelor cercetării științifice, reflectate în teza de doctor în științe economice cu tema **„Managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare”**, constat contribuția autorului la realizarea complexă a cercetărilor fundamentale și aplicative a domeniului administrării fiscale din Republica Moldova, prin propunerile înaintate către Serviciul Fiscal de Stat, în vederea îmbunătățirii mecanismului de conformare voluntară a contribuabililor. Consider, că recomandările efectuate de către autor sunt oportune, iar rezultatele cercetării științifice au valoare teoretică și aplicativă.

Astfel, prin prezentul **Certificat de implementare** confirm preluarea spre implementare a următoarelor recomandări ale autorului:

- utilizarea mecanismului de impunere fiscală a contribuabililor prin prisma conformării voluntare;
- selectarea tratamentului de conformare voluntară în corespundere cu aria activităților sectoriale;
- preluarea modelului de diferențiere a contribuabililor pe categorii de risc cu ajutorul cadranelor de diferențiere;
- realizarea activităților de reformare instituțională prin intermediul managementului schimbării operaționale;
- implementarea metodelor de conformare voluntară a contribuabililor, reieșind din practica internațională;

Sunt convins de faptul că procesul de administrare fiscală în Republica Moldova este gestionat corect, necesitând totuși parcurgerea unor etape de reformare strategică. În aceste condiții este oportun de urmat practica țărilor europene, care au atins succese remarcabile în domeniul administrării fiscale.

Cu siguranță, Serviciul Fiscal de Stat se va ghida de recomandările autorului, pentru realizarea scopului instituțional și anume cel de promovare continuă a spiritului de conformare voluntară a contribuabililor la declararea și plata obligațiilor fiscale, sporire a gradului de performanță al administrării fiscale în vederea fortificării capacității de funcționare, majorare a încasărilor la Bugetul Public Național, dar și dezvoltare a statului în scopul acoperirii necesităților social-economice.

Director

Serghei PUȘCUȚA





**MINISTERUL FINANTELOR AL REPUBLICII MOLDOVA  
SERVICIUL FISCAL DE STAT**

**MINISTRY OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA  
STATE TAX SERVICE**

***Act de implementare a rezultatelor științifice prezentate în teza de doctor în științe economice elaborate de către Dl Igor Țurcanu cu tema "Managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare"***

Prin prezentul act confirmăm, implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, în special, în domeniul managementului conformării voluntare a contribuabililor prin prisma acumulării veniturilor la BPN.

Apreciem ca fiind pozitive recomandările efectuate de doctorand, inclusiv prin aspectul științifico-practic al abordărilor efectuate în cercetarea curentă. În lucrare sunt prezente elemente de aplicabilitate a managementului conformării voluntare, care urmează a fi tratate prin aspectele business-proceselor existente în cadrul SFS.

Implimentarea practică a proceselor de management al administrării fiscale ne-a permis să constatăm importanța și valoarea obiectivelor formulate de autor, precum:

1. Elucidarea abordărilor conceptuale privind bazele teoretico-metodologice ale managementului administrării fiscale.
2. Gradul de interacțiune a managementului administrării fiscale cu modalitățile și mecanismele de prelevare a obligațiilor financiare.
3. Investigarea riscurilor aferente proceselor de conformare voluntară.
4. Instrumentele și metodele de combatere a evaziunii fiscale pentru a spori gradul de conformare voluntară a contribuabililor.
5. Particularitățile aferente procesului de conformare voluntară a contribuabililor.
6. Politicile specifice de administrare fiscală, ce vor duce la creșterea interesului contribuabililor pentru a se conforma voluntar.
7. Aspectul bunelor practici europene care pot fi preluate la demararea procesului de conformare voluntară a contribuabililor.
8. Utilizarea tehnologiilor informatice avansate capabile să amplifice gradul de conformare a contribuabililor.
9. Implementarea unui nou mecanism de sporire a gradului de conformare a contribuabililor.

În general, metodologia cercetată poate aduce beneficii managementului administrării fiscale, întrucât aceste măsuri pot fi în beneficiul contribuabililor cu implementarea aspectelor de conformare voluntară prin abordări prietenoase contribuabililor și cu rezultate benefice pentru BNP.

Constatările doctorandului sunt relevante în mod specific în contextual aplicării prevederilor Codului Fiscal al Republicii Moldova precum și actele normative cu referire la aspectele de conformare voluntară emise de Serviciul Fiscal de Stat, prin urmare aplicabilitatea cercetării poate aduce beneficii tuturor părților cointeresate.

**Director adjunct**

**Victoria BELOUS**



**NATHAN**  
A CADMUS COMPANY

***Act de implementare***

***a rezultatelor științifice prezentate în teza de doctor în științe economice  
elaborate de către Dl Igor Țurcanu cu tema “Managementul  
administrării fiscale prin prisma conformării voluntare”***

Lucrarea de cercetare se concentrează pe managementul administrării fiscale în contextul conformării voluntare a contribuabililor. Se evidențiază importanța conformării voluntare pentru eficiența și sustenabilitatea administrării fiscale, precum și pentru colectarea veniturilor la Bugetul Public Național. Autorul propune o abordare complexă și sistemică a procesului de conformare voluntară, identificând și evaluând cauzele și problemele care pot afecta un management eficient al acestui proces.

Lucrarea propune o serie de obiective de cercetare, printre care studierea abordărilor conceptuale privind bazele teoretico-metodologice ale managementului administrării fiscale, analiza interacțiunii managementului administrării fiscale cu modalitățile de prelevare a obligațiilor financiare, și identificarea instrumentelor și metodelor pentru combaterea evaziunii fiscale și creșterea gradului de conformare voluntară a contribuabililor.

Autorul prezintă ipotezele de lucru și argumentează importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării, evidențiind contribuția sa la dezvoltarea științei în domeniul managementului administrării fiscale. Metodologia cercetării implică utilizarea unor metode diverse, precum analiza documentară, studiul de caz și investigații empirice.

Prin intermediul rezultatelor obținute, autorul dezvoltă o nouă direcție de cercetare științifică în domeniul managementului administrării fiscale, propunând soluții pentru îmbunătățirea procesului de conformare voluntară a contribuabililor. Lucrarea oferă o perspectivă asupra problemelor și soluțiilor din domeniu și reprezintă o contribuție importantă la dezvoltarea cunoștințelor în acest domeniu crucial pentru finanțele publice și pentru relația stat-contribuabil.

Director adjunct al Proiectului USAID (MISRA)  
Radu VRABIE



AGAT S.A.  
MD-20175, Chişinău, str. M. Sadoveanu, 42; C/F 1002600042845  
IBAN cod MD53AG000000022513737167; TVA 0400180  
BC „MOLDOVA-AGROINDBANK” S.A. suc. Miron Costin, Chişinău, AGRNMD2X710  
Email: [office@agat.md](mailto:office@agat.md); WEB: [www.agat.md](http://www.agat.md)  
+ 373 22 489734, 489756

**Act de implementare  
a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către  
Domnul Igor ȚURCANU în teza de doctorat cu tema „Managementul administrării fiscale  
prin prisma conformării voluntare”**

Prin prezentul act confirmăm aprobarea și implementarea unor recomandări cu referință la conformarea fiscală a entităților, propuse în cercetarea științifică realizată în teza de doctor „Managementul administrării fiscale prin prisma conformării voluntare,, și în special, investigarea riscurilor aferente proceselor de neconformare voluntară, determinarea instrumentelor și metodelor de combatere a evaziunii fiscale pentru a spori gradul de conformare voluntară a contribuabililor și identificarea tehnologiilor informatice avansate capabile să amplifice gradul de conformare a contribuabililor.

Apreciem efortul autorului în investigarea riscurilor aferente proceselor de neconformare fiscală prezentate în cercetarea respectivă și susținem că este o procedură benefică pentru fiecare entitate de a-și analiza propriul grad de conformare fiscală și a analiza starea sa de onestitate fiscală. Entitatea noastră se îngrijește de a fi perceput și calificat drept un contribuabil onest aplicând proceduri de evitare a riscurilor care ar conduce la presupunere de evaziune fiscală și evitare a plății impozitelor.

O altă recomandare pe care entitatea noastră a testat-o cu succes și o implementează ține de metodele și instrumentele de combatere a evaziunii fiscale, care sunt propuse către autoritățile statului pentru a le aplica în vederea creșterii gradului de conformare benevolă a contribuabililor. Acestea ar putea servi entităților ca un barometru pentru de a-și testa individual și a previziona zona de risc și de conformare fiscală în care se încadrează.

Orice tehnologii informatice avansate propuse autorităților statului pentru a amplifica gradul de conformare fiscală neapărat implică implementarea din ambele părți, adică atât din partea contribuabilului, cât și din partea autorităților statului. Or, marea parte a entităților, care doresc să fie oneste, se conformează permanent tuturor rigorilor cadrului normativ.

În general, recomandările vizate oferă informații valoroase pentru entitățile care se angajează să devină contribuabili onești. Prin utilizarea acestor recomandări, entitățile pot reduce riscurile de a fi catalogați drept contribuabili cu un grad ridicat de neconformare fiscală, pot optimiza planificarea financiară și pot lua decizii mai informate cu privire la conformarea fiscală.

GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ.,  
Contabil șef al entității „AGAT” S.A.





## CERTIFICAT DE ACTIVITATE PROFESIONALĂ



Prin acest certificat se atestă că

***Țurcanu Igor***

a finalizat instruirea TADAT și a promovat examenul prevăzut, și  
prezentul confirmă că titularul este „Instruit în TADAT”

  
Justin Zake,  
Șef,  
Secretariatul  
TADAT

Noiembrie 2021

**CERTIFICAT DE ACTIVITATE PROFESIONALĂ**



***International Law Enforcement Academy  
ILEA Budapest***



*This is to certify that*

**Igor Turcanu**

*has successfully completed the*

***Anticorruption Series Financial Investigations Course Course***

*provided by IRS Criminal Investigation Division*

***Budapest, Hungary  
December 13-17, 2021***



*Angela Brueckman*  
Angela Brueckman  
ILEA Director

## **DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII**

Subsemnatul, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

ȚURCANU Igor

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

# CURICULUM VITAE



## Igor Țurcanu

Cetățenie: moldoveană Data nașterii: 29/05/1979

☎ Număr de telefon: (+373) 69872235 ✉ E-mail: [Igor.turcanu.moldova@gmail.com](mailto:Igor.turcanu.moldova@gmail.com)

📍 Acasă: mun.Chișinău, str. Bogdan Voievod 7, 2068 Chișinău (Moldova)

### EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

#### Director general societate comercială

*SC Business Security SRL* [ 09/01/2024 – În curs ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Administrator al Societății Comerciale

#### Consultant Economic (Raportarea de afaceri) în cadrul proiectului Reforme Instituționale și Structurale în Moldova (MISRA - USAID)

*Nathan Associates Inc. Delaware Sucursala Chișinău, USAID* [ 23/05/2023 – În curs ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

#### Expert financiar, Consultant în Metodologii și calcularea tarifelor, Proiect: Strong Businesses and Communities for Moldova

*German Development Cooperation GIZ Office Chișinău, (GIZ Moldova)* [ 13/07/2023 – 30/09/2023 ]

Localitatea: Chișinău, | Țara: Moldova

Obiectivul actualei misiuni a fost dezvoltarea Metodologiei de calcul a tarifelor în servicii de transport în transportul rutier public de pasageri în regim interraional și raional și tarifele pentru serviciile de transport a bagajelor.

#### CEO

*Taxpayer Cosulting SRL* [ 01/05/2023 – În curs ]

Localitatea: Chisinau | Țara: Moldova

Oferirea unui spectru larg de Consultanță și Expertiza financiar -fiscală.

#### Consultant fiscal

*Integral Management Consulting SRL* [ 02/01/2023 – În curs ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Prestarea serviciilor de consultanță fiscală și financiară, inclusiv cu organizarea întocmirii rapoartelor financiare și fiscale de către societățile raportoare către instituțiile statului.

#### Șef al Directie Generala Deservire Fiscală

*Serviciul Fiscal de Stat* [ 01/01/2022 – 22/12/2022 ]

Localitatea: mun.Chișinău | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de deservire fiscală prin supravegherea activității Direcțiilor de Deservire Fiscală teritoriale din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, angajarea în luarea deciziilor privind monitorizarea îndeplinirii sarcinilor de administrare fiscală de catre colaboratorii din subordine.



## **Director -adjunct**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 31/03/2017 – 31/12/2021 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de administrare fiscală prin supravegherea activității subdiviziunilor Serviciului Fiscal de Stat, angajarea în luarea deciziilor privind personalul, monitorizarea îndeplinirii sarcinilor atribuite SFS și îndrumarea procesului de formulare a propunerilor de îmbunătățire a legislației fiscale. Digitalizarea procesului de administrare fiscală prin crearea interacțiunii noncontant cu contribuabilii. Responsabil de domeniul IT al Serviciului Fiscal de Stat, de segmentul aplicării proceselor și procedurilor fiscale față de contribuabili persoane fizice și juridice, inclusiv responsabil de examinarea contestațiilor depuse către SFS.

## **Șef Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun.Chișinău**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 22/03/2016 – 30/03/2017 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de administrare fiscală prin supravegherea activității subdiviziunilor Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun.Chișinău, efectuarea operațiunilor de aplicarea în practică a activității în teren cu contribuabilii.

## **Șef Inspectoratul Fiscal pe r. Strășeni**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 04/11/2012 – 21/03/2016 ]

Localitatea: Strășeni | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de administrare fiscală prin supravegherea activității subdiviziunilor Inspectoratului Fiscal de Stat pe r.Strășeni, efectuarea operațiunilor de aplicarea în practică a activității în teren cu contribuabilii.

## **Șef al Direcției Administrarea marilor Contribuabili**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 04/09/2011 – 03/11/2012 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea proceselor de administrare fiscală, inclusiv organizarea procesului de control fiscal și executarea silită a restanțelor a marilor contribuabili.

## **Șeful Direcției Audit Intern**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 09/07/2011 – 03/09/2011 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Responsabil de organizarea și coordonarea activității direcției de audit intern, inclusiv subdiviziunea analitică din cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

## **Șef al Inspectoratului Fiscal pe r. Orhei**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 10/04/2011 – 08/07/2011 ]

Localitatea: Orhei | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de administrare fiscală prin supravegherea activității subdiviziunilor Inspectoratului Fiscal de Stat pe r.Orhei, efectuarea operațiunilor de aplicarea în practică a activității în teren cu contribuabilii.

## **Șeful Direcției Audit Intern**

**Serviciul Fiscal de Stat** [ 23/05/2010 – 09/04/2011 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Responsabil de organizarea și coordonarea activității direcției de audit intern, inclusiv subdiviziunea analitică din cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

#### **Șef-adjunct al Direcției Audit Intern**

*Serviciul Fiscal de Stat* [ 02/01/2010 – 22/05/2010 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Responsabil de organizarea și coordonarea activității direcției de audit intern din cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

#### **Șef al Inspectoratului Fiscal pe r. Orhei**

*Serviciul Fiscal de Stat* [ 14/09/2009 – 01/01/2010 ]

Localitatea: Orhei | Țara: Moldova

Organizarea și coordonarea procesului de administrare fiscală prin supravegherea activității subdiviziunilor Inspectoratului Fiscal de Stat pe r.Orhei, efectuarea operațiunilor de aplicarea în practică a activității în teren cu contribuabilii.

#### **Șef al Direcției Impozite și Taxe Locale**

*Serviciul Fiscal de Stat* [ 29/01/2008 – 13/09/2009 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Descrierea politicilor regulatorii privind administrarea impozitelor și taxelor locale.

#### **Șef-adjunct al Direcției Impozite și Taxe locale**

*Serviciul Fiscal de Stat* [ 04/12/2006 – 29/01/2008 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Descrierea politicilor regulatorii privind administrarea impozitelor și taxelor locale. Coordonatorul grupului privind modificarea sistemului de impozitarea a bunurilor imobiliare de la valoarea de piață.

#### **Lector**

*Academia de Studii Economice din Moldova* [ 2004 – 2006 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Predarea disciplinei bazele contabilității în cadrul cursului contabilitate financiară.

#### **Șef al Secției Impozitarea persoanelor fizice**

*Inspectoratul Fiscal pe mun.Chișinău* [ 27/01/2005 – 03/12/2006 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Organizarea activității secției impozitarea persoanelor fizice pe toate domeniile de competență.

#### **Inspector fiscal, Inspector fiscal principal**

*Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun.Chișinău* [ 17/01/2001 – 26/01/2005 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Responsabil de activitățile legate administrarea impozitului de bunurile imobiliare și impozitul pe venit.

#### **Lector**

*Colegiul Financiar Bancar* [ 2002 – 2005 ]

Localitatea: Chișinău | Țara: Moldova

Predarea disciplinei Inițiere în Asigurări.



## EDUCAȚIE ȘI FORMARE PROFESIONALĂ

---

### Doctorand

*Academia de Studii Economice* [ 31/10/2018 – În curs ]

Adresă: 2005 Chișinău (Moldova) | Site de internet: [www.ase.md](http://www.ase.md)

### Magistru în drept

*Academia de administrare Publică* [ 31/08/2007 – 29/06/2010 ]

Localitatea: Chisinau | Țara: Moldova | Site de internet: [www.aap.gov.md](http://www.aap.gov.md)

### Licențiat în economie

*Academia de Studii Economice* [ 31/08/2000 – 29/06/2003 ]

Adresă: 2005 Chișinău (Moldova)

### Finansist

*Colegiul Financiar Bancar* [ 31/08/1997 – 30/05/2000 ]

Adresă: 2068 Chișinău (Moldova) | Site de internet: [www.ceef.md](http://www.ceef.md)

## COMPETENȚE LINGVISTICE

---

Limbă(i) maternă(e): română

Altă limbă (Alte limbi):

**rusa**

COMPREHENSIUNE ORALĂ C1 CITIT C1 SCRIS C1  
EXPRIMARE SCRISĂ C1 CONVERSAȚIE C1

**engleza**

COMPREHENSIUNE ORALĂ B1 CITIT B2 SCRIS B1  
EXPRIMARE SCRISĂ B1 CONVERSAȚIE B1

Niveluri: A1 și A2 Utilizator de bază B1 și B2 Utilizator independent C1 și C2 Utilizator experimentat

## COMPETENȚE DIGITALE

---

Competențe de nivel avansat.

## DISTINCȚII ONORIFICE ȘI PREMII

---

[ 30/06/2020 ] Președintele Republicii Moldova

Ordinul "Gloria Muncii"

## PUBLICAȚII

---

[2022]

**Gestionarea riscurilor de evaziune și fraudă fiscală ca rezultat al programului de conformare voluntară a contribuabililor** Adăugați o descriere aici...

Culegere de rezumate a Conferința Științifică Internațională, 23-24/9/2022, Chișinău, ASEM, 2022,

[2022]

**Natura contravențiilor care pot fi săvârșite de societățile comerciale de tip offshore**

Monitorul Fiscal Fisc.md, 2022, nr.5(75), Chișinău: Tipografia Bons Offices, pp. 116-120.

[2022]

**Strategii de îmbunătățire a mediului fiscal prin modernizare instituțională**

Economica, 2022, nr.2 (120), ASEM, Chişinău

[2022]

**[Impozitele, taxele și contribuțiile ca mijloace de formare a finanțelor publice](#)**

Economica, 2022, nr.1 (119), ASEM, Chişinău

[2021]

**[Schimbarea instituțională ca opțiune strategică în activitatea Serviciului Fiscal de Stat](#)**

Economica, 2021, nr.01 (115), ASEM, Chişinău,

[2020]

**[Some aspects regarding the fiscal approach in economic classicism.](#)**

Ovidius University Annals, Constanța, România, ISSN-L 2393-3119,

[2019]

**[Utilizarea metodelor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale ca modalitate de conformare voluntară a persoanelor fizice.](#)**

Economica, 2019, nr.4 (110), ASEM, Chişinău, pp.7 – 18, ISSN 1810-9136

## **CONFERINȚE ȘI SEMINARE**

---

[ 13/12/2021 – 17/12/2021 ] International Law Enforcement Academy Budapest

**Anticorruption Series Financial Investigations Course** Provided by IRS Criminal Investigation Division

[ 15/10/2019 – 16/10/2019 ] Georgia, Tbilisi

**Tax Compliance Technology Showroom**

[ 18/02/2019 – 20/02/2019 ] Azerbaijan, Baku

**Use of Data from Automatic Exchange of Information**

[ 10/12/2018 – 12/12/2018 ] Bern, Switzerland

**Use of techniques and modern tools for big data processing**

[ 24/06/2018 – 26/06/2018 ] BRATISLAVA, SLOVAKIA

**Impact of Digitalisation on the transformation of Tax Administrations**

[ 06/02/2018 – 08/02/2018 ] BUDAPEST, HUNGARY

**Tax Professional Learning and Development Forum**

[ 26/08/2018 – 08/09/2018 ] China

**Efficiency of managerial capacities for civil servants**