

INSTITUTUL NAȚIONAL DE CERCETĂRI ECONOMICE

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

SIREȚEANU (VRAGALEVA) VERONICA

**PERFEȚIONAREA ADMINISTRĂRII FISCALE ÎN
REPUBLICA MOLDOVA ÎN CONTEXTUL ARMONIZĂRII CU
STANDARDELE UNIUNII EUROPENE**

**specialitatea: 521.03 – ECONOMIE ȘI MANAGEMENT
ÎN DOMENIUL DE ACTIVITATE**

Teză de doctor

Conducător științific:

**Alexandru Stratan,
m.c. al AȘM, dr. hab., prof. .univ.**



Autorul:

Veronica Sirețeanu (Vragaleva)



CHIȘINĂU, 2019

© Sirețeanu, Veronica, 2019

CUPRINS

ADNOTARE	4
ABREVIERI	4
INTRODUCERE	8
1. ADMINISTRAREA FISCALĂ CA PARTE COMPONENTĂ A SISTEMULUI FISCAL	17
1.1 Abordări conceptuale cu privire la sistemul fiscal	17
1.2 Repere teoretice cu privire la managementul sistemului de administrare fiscală	29
1.3 Concluzii la capitolul 1	46
2. ANALIZA EXPERIENȚEI EUROPENE PRIVIND MANAGEMENTUL SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ	50
2.1 Analiza cadrului de administrare fiscală în prevederile Acquis-ului Comunitar	50
2.2 Bunele practici europene în administrarea fiscală eficientă	65
2.3 Concluzii la capitolul 2	81
3. ANALIZA SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ AUTOHTON	83
3.1 Evoluția sistemului de administrare fiscală în Republica Moldova	83
3.2 Analiza sistemului de administrare autohton prin prisma Planului fiscal european al administrațiilor fiscale (EU Fiscal Blueprints)	105
3.3 Concluzii la capitolul 3	111
4. ELABORAREA INSTRUMENTARULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ AUTOHTON ÎN BAZA EXPERIENȚEI EUROPENE	115
4.1 Elaborarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale	115
4.2 Eficientizarea mecanismelor fiscale autohtone prin prisma experienței europene pentru eliminarea lacunelor identificate cu ajutorul EU Fiscal Blueprints	123
4.3 Concluzii la capitolul 4	141
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	143
BIBLIOGRAFIE	148
ANEXE	157
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII	192
CURRICULUM VITAE	193

ADNOTARE

Veronica Sirețeanu (Vragaleva): "Perfecționarea administrării fiscale în Republica Moldova în contextul armonizării cu standardele Uniunii Europene", teză de doctor în economie, specialitatea: 521.03 Economie și management în domeniul de activitate, Chișinău, 2019

Structura tezei: introducere, patru capitole și concluzii și recomandări pe 148 pagini de text de bază, 12 figuri, 5 tabele, bibliografie cu 120 titluri și 21 anexe. Rezultatele obținute au fost publicate în 18 lucrări științifice și 5 în lucrări de specialitate fiscal-contabilă sub formă de studii și analize.

Cuvinte-cheie: management public, administrare fiscală, sistem fiscal, practică europeană, decalaj fiscal, mecanisme fiscale, servicii electronice inovative, sistem de riscuri, conformare fiscală, procese de lucru, model managerial.

Domeniul de studiu se prezintă drept unul interdisciplinar, fiind înglobate elemente de management general, administrare publică, finanțe publice și fiscalitate.

Scopul: perfecționarea administrării fiscale prin efectuarea unei analize comprehensive a sistemului de administrare fiscală autohton în contextul celor mai bune practici europene și propunerea soluțiilor de perfecționare a acestuia.

Obiectivele cercetării: definirea și fundamentarea conceptelor de sistemul fiscal și managementul administrării fiscale; efectuarea unei scanări minuțioase a aquis-ului comunitar european, precum și a practicii luate în parte a unor țări europene; efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale; analiza sistemului fiscal autohton prin prisma indicatorilor EU Fiscal Blueprints în scopul identificării celor mai problematice arii; identificarea unui model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova; elaborarea recomandărilor în vederea excluderii lacunelor operaționale și comportamentale identificate, inclusiv prin incorporarea acestora în modele manageriale și decizionale concludente.

Noutatea și originalitatea științifică: dezvoltarea bazei teoretico-metodologice prin fundamentarea unor concepte de bază în administrarea fiscală; argumentarea științifică a instrumentarului de administrare fiscală; elaborarea și aplicarea sistemului de indicatori de analiză a administrării fiscale în vederea determinării eficienței acestuia; aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice; elaborarea recomandărilor ce țin de eliminarea lacunelor în cadrul administrării fiscale din Republica Moldova identificate în baza EU Fiscal Blueprints; elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale și a submodelelor necesare implementării acestuia.

Problema științifică soluționată: identificarea soluției manageriale prin elaborarea modelului de administrare fiscală, care înglobează principalele mecanisme existente în administrarea fiscală, arătând gradul de interacțiune și suplimentare ce ar trebui să existe între acestea.

Semnificația teoretică: sistematizarea și sintetizarea abordărilor teoretice privind sistemul fiscal și sistemul de administrare fiscală, a elementelor de management în administrarea fiscală; adaptarea și utilizarea cadrului analitic european de evaluare a performanțelor administrării fiscale.

Valoarea aplicativă a lucrării: posibilitatea de a utiliza rezultatele lucrării pentru evaluarea performanței administrării fiscale naționale pentru ajustarea acestuia la standardele europene. Instrumentele propuse pentru perfecționarea administrării fiscale pot contribui la modernizarea interacțiunii dintre contribuabili și autoritate fiscală ceea ce va duce la creșterea conformării fiscale și, implicit, la creșterea încasărilor fiscale la buget.

Implementarea rezultatelor științifice: rezultatele științifice au fost acceptate spre implementare de către Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat.

АННОТАЦИЯ

Вероника Сирецяну (Врагалева): «Усовершенствование налогового администрирования в Молдове в контексте гармонизации со стандартами Европейского Союза», диссертация по экономике, специальность: 521.03 экономика и управление в сфере деятельности, Кишинев, 2019 г.

Структура работы: введение, четыре главы, выводы и рекомендаций на 148 страницах основного текста, 12 рисунков, 5 таблиц, библиография с 120 наименований и 21 приложений. Результаты были опубликованы в 18 научных работ и 5 статей в виде исследований и анализа налогового и бухгалтерского учета.

Ключевые слова: государственное управление, налоговое администрирование, налоговая система, европейская практика, фискальные механизмы, рабочие процессы, модель менеджмента.

Область исследования является междисциплинарной, включающий элементы общего управления, государственного управления, государственных финансов и налогообложению

Основная цель: усовершенствование налогового администрирования путём проведения всестороннего анализа отечественной системы налогового администрирования в контексте наилучшей европейской практики и предложить решения для ее улучшения.

Цели диссертационной работы: определение и обоснование основных концепций налоговой системы и управления налоговым администрированием; тщательное изучение как законодательства Европейского Сообщества, так и практики некоторых европейских стран; проведение анализа внутренней налоговой администрации и выявление операционных и поведенческих пробелов; анализ внутренней налоговой системы в свете показателей EU Fiscal Blueprints для выявления наиболее проблемных областей; допределение комплексной управленческой операционной модели путем структурирования функционирования всей налоговой администрации в Республике Молдова; разработка рекомендаций по устранению выявленных операционных и поведенческих пробелов, в том числе путем включения их в модели управления и принятия решений..

Научная новизна работы: разработка теоретической и методологической базы путем обоснования некоторых базовых концепций в области налогового администрирования, разработка и применение системы показателей анализа налогового администрирования чтобы определить его эффективность, применение набора европейских показателей для анализа национальной системы налогового администрирования и определения проблемных областей, разработки рекомендации по устранению пробелов в налоговой администрации в Республике Молдова, определенных путем анализа европейских показателей, разработка и обоснование операционной модели налоговой администрации (ТАОМ), предназначенной для охвата общей системы управления в рамках налоговой администрации, а также подмоделей, необходимых для ее внедрения.

Решенная научная проблема состоит в определении управленческого решения путем разработки модели налогового администрирования, которая включает в себя основные механизмы, существующие в налоговом администрировании, показывая степень взаимодействия между ними.

Теоретическая значимость: систематизация и обобщение теоретических подходов, касающихся фискальной системы и системы фискального администрирования, элементов управления в фискальном администрировании; адаптация и использование Европейской аналитической структуры для оценки эффективности налогового администрирования.

Применимая ценность работы: возможность использовать результаты статьи для оценки эффективности работы национальной налоговой администрации по приведению ее в соответствие с европейскими стандартами. Предлагаемые инструменты по совершенствованию налогового администрирования могут помочь модернизировать взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами, что приведет к усилению соблюдения налогового законодательства и, косвенно, к увеличению налоговых поступлений в бюджет.

Внедрение научных результатов: научные результаты были приняты к внедрению Министерством финансов и Государственной налоговой службой.

ADNOTATION

Veronica Sireteanu (Vragaleva): „Improving Tax Administration in Moldova in the Context of Harmonization with European Union standards”, thesis in economics, specialty: 521.03 Economics and management in the field of activity, Chişinău, 2019

The structure of thesis: introduction, four chapters, conclusions and recommendations on 148 pages of main text, 12 diagrams, 5 tables, bibliography with 120 titles and 21 annexes. The results were published in 10 scientific papers and 5 papers in the form of research and analysis on tax and accounting magazines.

Keywords: public management, tax administration, tax system, European practice, fiscal mechanisms, innovative electronic services, risk system, tax compliance, working processes, efficiency, system of risks, tax compliance, business process, management model.

The field of study is presented as one interdisciplinary being incorporated elements of general management, public administration, public finance and taxation.

The aim of paper is to strengthen tax administration through carrying out a comprehensive analysis of domestic tax administration system in the context of European best practices and to propose solutions to improve it.

Thesis objectives: defining and substantiating the concepts of the tax system and the management of tax administration; a thorough scan of the European Community acquis as well as of the practice of some European countries; conducting an analysis of the domestic tax administration and identifying operational and behavioral gaps; analysis of the domestic tax system in the light of the EU Fiscal Blueprints indicators to identify the most problematic areas; identifying a comprehensive managerial operational model by structuring the way of functioning of the entire tax administration in the Republic of Moldova; developing recommendations to address identified operational and behavioral gaps and incorporating them into convincing management and decision-making models..

Scientific novelty: development of the theoretical and methodological basis by substantiating some basic concepts in tax administration, the scientific argumentation of the tax administration instrument, the elaboration and application of the system of indicators of tax administration analysis in order to determine its effectiveness, applying the set of EU Fiscal Blueprints indicators to the analysis of the national fiscal administration system and identification of problematic areas, elaboration of the recommendations regarding the elimination of the gaps in the tax administration in the Republic of Moldova identified through EU Fiscal Blueprints, elaboration and argumentation of the Tax Administration Operational Model (TAOM), meant to cover the general management system within the fiscal administration as well as the submodels necessary for its implementation..

The solved scientific problem consists in identifying the managerial solution by elaborating the fiscal administration model, which encompasses the main mechanisms existing in the tax administration, showing the degree of interaction that should exist between them.

Theoretical significance: the systematization and synthesis of the theoretical approaches regarding the fiscal system and the fiscal administration system, the management elements in the fiscal administration; adapting and using the European Analytical Framework to assess the performance of tax administration.

Applicable value of the paper: the possibility to use the results of the paper to assess the performance of national tax administration to adjust it to European standards. The proposed instruments for improving tax administration can help to modernize the interaction between taxpayers and tax authorities, which will lead to increased tax compliance and, implicitly, increase tax revenues to the budget.

Implementation of scientific results: the scientific results were accepted for implementation by the Ministry of Finance and the State Tax Service.

ABREVIERI

AA RM-UE – Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte

WBG (BM) – Banca Mondială

BEPS – Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan)

BPR – procese de lucru de remodelare (Business Process Reengineering)

CE – Comisia Europeană

DCFTA – Zona de Liber Schimb Aprofundat și Cuprinzător

FMI – Fondul Monetar Internațional

HMRC – Administrația britanică fiscală și vamală a Majestății Sale

HRMM – Modelul de management al resurselor umane

IFPS – Inspectoratul Fiscal Principal de Stat

IFS – Inspectoratul fiscal de stat

IMF (FMI) – Fondul Monetar Internațional

IOTA – Organizația Intra-europeană a Administrațiilor Fiscale

IT – tehnologii informaționale

LEAN – metodă de reorganizare a proceselor

MF – Ministerul Finanțelor

OECD (OCDE) – Organizația de Cooperare și Dezvoltare Europeană

PIB – Produsul intern brut

SFS – Serviciul Fiscal de Stat

TVA – Taxa pe valoare adăugată

TABPRM – Modelul de (re)modelare a proceselor din administrarea fiscală

TAOM – Modelul de operare în cadrul administrării fiscale

UE (EU) – Uniunea Europeană

USAID BRITE – Program de ajutor din partea SUA

UTA Gagauzia – unitatea teritorial – administrativă Găgăuzia

VIES – Validarea numărului de înregistrare pentru TVA

INTRODUCERE

În ultimele decenii, mulți cercetători și-au îndreptat atenția asupra transformărilor care au avut loc în țările europene în urma creării spațiului unic. Avantajele care derivă din calitatea de membru al Uniunii Europene s-au numărat printre stimulentele cele mai eficiente ale reformelor pe care țările candidate s-au văzut nevoite să le întreprindă.

Situată în aria de interes al economiștilor, tema circumscrisă dezvoltării sectorului fiscal în Republica Moldova prin prisma perfecționării managementului administrației fiscale reprezintă o provocare pentru savanți și tineri cercetători, în vederea promovării și implementării celor mai bune practici și politici din experiența țărilor UE, care ar asigura creșterea economică. În procesul negocierilor privind semnarea AA RM-UE și formarea DCFTA, Republica Moldova și-a asumat efectuarea unor modificări importante în legislația fiscală, precum restructurarea administrării fiscale și alte acțiuni strategice.

În cadrul sistemului guvernamental, sistemului fiscal și părților sale constituente îi revine un rol important în buna funcționare a proceselor guvernamentale generale. Pe de o parte, este asigurată colectarea fondurilor necesare nu doar acoperirii necesităților curente a funcționării aparatului birocratic guvernamental, dar și dezvoltării economice generale prin finanțarea investițiilor capitale și dezvoltarea unor servicii calitative destinate populației și sferei business. Pe de altă parte, ”severitatea” și netransparența legislației și administrării fiscale duc la creșterea gradului de neîncredere a contribuabililor și a întregii societăți civile în capacitățile guvernelor de a gestiona eficient banii încredințați, creând bariere invizibile între guverne și principalii subiecți interesați – cetățenii și mediul de afaceri.

În sistemul fiscal, un rol important îi revine administrării fiscale și mecanismelor sale, pornind de la faptul că anume prin intermediul acestor componente se asigură colectarea resurselor financiare de la societatea civilă, tehnicile și atitudinea în procesul de colectare având o importanță crucială în cadrul acestui proces.

În același timp, odată cu apropierea perspectivei de aderare la Uniunea Europeană, o importanță majoră este acordată funcționării sistemelor naționale în armonizare cu cele mai bune practici europene și existenței unei baze de comparare a indicatorilor de performanță a administrării relativ omogeni, pentru a contribui la o mai bună înțelegere a problemelor și performanțelor naționale, dar și de a asigura investitorilor străini și instituțiilor internaționale un tablou realist a situației în domeniul ce reprezintă unul dintre raționamentele de investire într-o țară sau alta – ușurința cu care se achită taxele.

Astfel, **actualitatea** problemei cercetate rezidă în importanța majoră pe care o are administrarea fiscală funcțională la parametri optimi și cu o performanță comparabilă la nivel internațional atât pentru cetățeni și afaceri (se creează condiții ușor de urmat de onorare a obligațiilor fiscale), cât și pentru managementul țării, dat fiind faptul că un astfel de sistem ar asigura colectarea resurselor necesare unei dezvoltări durabile, ceea ce va crește gradul de încredere a populației în deciziile politice asumate de guvernanți.

Făcând o **analiză a situației în domeniul de cercetare** se poate constata că, în plan științific, domeniul de cercetare fiscal a fost unul mai puțin atractiv pentru cercetătorii științifici autohtoni, punându-se mai degrabă accentul pe reglementările generale de politici în domeniul fiscalității și mai puțin pe aspectele de administrare fiscală, iar cercetările în domeniul de administrare fiscală au fost în mare parte fragmentate, fără a se face o evaluare generală și comprehensivă a sistemului de administrare fiscală, pornind de la pilonii de analiză internaționali și regionali. Lipsa unei abordări sistemice în cercetarea acestei probleme devine mai vizibilă în procesul integrării europene, când o importanță majoră este acordată funcționării sistemelor naționale în armonizare cu cele mai bune practici europene.

Sistemul de administrare fiscală a fost cercetat de savanți cu renume internațional ca R.M. Bird, J. Jensen, F. Wohlbier, N. Gemmel, R. Murphy, J. Vazquez-Caro, D. Cloeden, C. Silvani, K. Baer, K. Ott, G.P. Jenkins, C.-Y. Kuo, precum și de savanți autohtoni și din România așa ca P. Brezeanu, I. Simon, C. Corduneanu, C. Lefter, G. Vintilă, N. Mocanu, G. Ulian, A. Stratan, R. Perciun, N. Băncilă, A. Timuș, T. Manole, O. Stratulat, L. Cobzari, A. Casian, A. Baurciulu, E. Bușmachi, R. Hîncu, N. Chicu, O. Kuzmina, etc.

Printre cercetătorii autohtoni care au studiat recent elemente distincte de administrare fiscală se numără dr. Viorel Dandara cu "Eficiența controalelor fiscale și rolul lor economic" [1], dr. Iulian Hurloiu "Cooperarea economică internațională în domeniul combaterii fraudelor fiscale" [2], precum și alte cercetări relevante; printre autorii care au încercat să facă o analiză mai generalizatoare îl menționăm pe dr. Petru Griciuc cu lucrarea sa "Rolul instrumentelor fiscale în edificarea economiei de piață funcționale în Republica Moldova" [3]. Totuși, menționăm că cercetările vizate sunt orientate spre sistemul fiscal în ansamblu, punându-se doar accent tangențial pe sistemul de administrare fiscală sau doar focusându-se pe o parte îngustă a acestuia.

Din analiza literaturii de specialitate constatăm că analiza întregului sistem de administrare fiscală, precum și formularea unor propuneri de eficientizare a mecanismelor existente prin preluarea și implementarea unor mecanisme europene inovative nu au fost studiate suficient în perioada ultimilor 5 ani.

Astfel, **problema științifică importantă soluționată** constă în fundamentarea din punct de vedere conceptual și metodologic a instrumentarului de administrare fiscală în Republica Moldova, fapt ce a permis estimarea stării actuale a sistemului de administrare fiscală și elaborarea direcțiilor de perfecționare în vederea armonizării acestuia cu standardele Uniunii Europene.

Scopul cercetării îl constituie îmbunătățirea administrării fiscale naționale prin efectuarea unei analize comprehensive a sistemului de administrare fiscală autohton în contextul celor mai bune practici europene și propunerea soluțiilor de perfecționare a acestuia.

Obiectivele tezei sunt:

- definirea și fundamentarea conceptelor de sistem fiscal și management al administrării fiscale;
- efectuarea unei scanări minuțioase a aquis-ului comunitar european, precum și a practicii luate în parte a unor țări europene prin studierea legislației europene, în ceea ce ține de angajamentele comune impuse administrațiilor fiscale, precum și a sistemelor de administrare fiscală ale țărilor cu o istorie bogată în administrarea fiscală și cu succese remarcabile: Suedia, Olanda, România etc.
- efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale prin perspectiva legislativă, operațională și funcțională, dar și prin cuantificarea principalelor eforturi realizate de autoritatea fiscală națională în raport cu țările UE și din regiune.
- analiza sistemului fiscal autohton prin prisma indicatorilor EU Fiscal Blueprints în scopul identificării celor mai problematice arii;
- identificarea unui model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova.
- elaborarea recomandărilor în vederea excluderii lacunelor operaționale și comportamentale identificate, inclusiv prin incorporarea acestora în modele manageriale și decizionale concludente.

Ținând cont de complexitatea temei abordate, printre **metodele de cercetare** utilizate se numără cele științifice generale și specifice de investigație: cercetarea și comparația, abstracția științifică, sinteza, observația, analiza (calitativă, cantitativă, istorică) logică și sistemică, inducția și deducția, interdisciplinaritatea, precum și metoda tratării sistemice, monografică, statistică, modelarea economico-matematică, respectiv, utilizarea metodelor grafice, figurilor și tabelelor în expunerea și redarea, completă și complexă, a fenomenelor și a proceselor economice studiate.

Drept bază teoretică și metodologică a lucrării au servit cercetările savanților autohtoni și străini, resursele sistemului global informațional, literatura periodică științifică și de specialitate,

observațiile personale ale autorului în cadrul vizitelor de lucru realizate la administrațiile fiscale din diferite state europene. În lucrare sunt utilizate acte legislative și normative ce reglementează managementului sistemului fiscal în ansamblu, precum și cel al administrării fiscale, în particular. În teză, sunt luate în considerare rezultatele cercetărilor unor instituții publice și de cercetare autohtone în domeniul fiscalității, printre care: Institutul Național de Cercetări Economice, Academia de Studii Economice din Moldova; Universitatea Tehnică a Moldovei; Universitatea Liberă Internațională din Moldova, precum și a centrelor internaționale de cercetare, precum: CE, OECD, FMI, WBG etc.

Noutatea științifică a lucrării constă în următoarele:

- dezvoltarea bazei teoretico-metodologice prin fundamentarea unor concepte de bază în administrarea fiscală (conformarea fiscală voluntară sau forțată, moralitatea fiscală, optimizarea fiscală, mecanism fiscal, decalajul fiscal, educarea fiscală, procese de lucru fiscale, munca nedeclarată sau subdeclarată etc);
- argumentarea științifică a instrumentarului de administrare fiscală (parametrii sistemului fiscal, mecanisme de reglare a sistemului fiscal, nivelele de administrare fiscală, modelare internă a sistemului de administrare fiscală etc.);
- fundamentarea instrumentelor de administrare fiscală utilizate de administrațiile fiscale europene, cum ar fi: dosarul contribuabilului, declarația fiscală precompletată, declarația fiscală intuitivă, restituirea automatizată a impozitelor și taxelor, controlul fiscal ”pe orizontală”, centru de apel fiscal pro-activ și altele, precum și prezentarea mecanismelor avansate cu un grad ridicat de evaziune fiscală și impact economic, cum ar fi comerțul electronic și erodarea bazei fiscale la nivel internațional, precum și a căilor de țintire a acestora;
- elaborarea cadrului metodologic privind modalitatea de determinare și țintire a decalajului fiscal atât administrativ cât și politic;
- elaborarea și aplicarea sistemului de indicatori de analiză a administrării fiscale în vederea determinării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, a numărului de contribuabili deserviți de un funcționar fiscal și a ratei încasărilor fiscale pe tipuri de impozite, atât în interiorul țării, cât și în raport cu alte state;
- aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice;
- elaborarea recomandărilor ce țin de eliminarea lacunelor în cadrul administrării fiscale din Republica Moldova identificate în baza EU Fiscal Blueprints (introducerea dosarului electronic al contribuabililor, mecanismul de mandatare electronică a persoanelor autorizate,

instituirea mecanismelor de declarare precompletată, declarația intuitivă, contului unic al contribuabililor, procedura de restituire automatizată a TVA, tehnici de educare fiscală, acordul de conformare etc.), prin prisma practicii UE și a țărilor europene;

- elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM), menit să acopere sistemul general de management în cadrul administrării fiscale;
- elaborarea de recomandări privind perfecționarea sistemului de management al resurselor umane și a proceselor de lucru existente în cadrul administrării fiscale prin elaborarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM) și, respectiv, a Modelului operațional pentru modelarea și remodelarea proceselor de lucru (TABPRM).

În particular, **problema științifică soluționată** constă în identificarea soluției manageriale prin elaborarea modelului de administrare fiscală, care înglobează principalele mecanisme existente în administrarea fiscală, arătând gradul de interacțiune și suplimentare ce ar trebui să existe între acestea. Totodată, au fost conceptualizate unele mecanisme cruciale în realizarea unei bune administrări fiscale, fapt care a confirmat oportunitatea promovării unor instrumente inovatorii în administrarea fiscală pentru a avea o comparabilitate regională a performanței de operare, inclusiv prin acumularea unor resurse financiare suplimentare la buget cu minimum de eforturi administrative suplimentare, fapt care va duce și la racordarea sistemului fiscal administrativ autohton la cele mai bune practici europene.

Semnificația teoretică constă în sistematizarea și sintetizarea abordărilor teoretice privind sistemul fiscal și sistemul de administrare fiscală, a elementelor de management în administrarea fiscală, inclusiv modelarea administrațiilor fiscale și reacția acestora la evenimentele economice naționale și internaționale; adaptarea și utilizarea cadrului analitic de evaluare a performanțelor administrării fiscale; elaborarea metodologiei de identificare și clasificare a decalajului fiscal, a muncii nedeclarate sau subdeclarate; elaborarea instrumentelor inovative și a bazei metodologice adiacente în conformarea fiscală, prin conceptualizarea declarației precompletate și a declarației intuitive; elaborarea metodologiei de restituire automatizată a TVA și a impozitului pe venit; elaborarea mecanismului de identificare, descriere și actualizare a proceselor de lucru fiscale; conceptualizarea și elaborarea bazei metodologice pentru educarea fiscală și a procesului de mandatare electronică a persoanelor autorizate din punct de vedere fiscal etc. Cea mai semnificativă din punct de vedere teoretic, dar și practic, realizare este elaborarea modelului managerial operațional comprehensiv al administrării fiscale, precum și modelul de management al resurselor umane.

Cercetările realizate formează elemente metodologice pentru investigațiile științifice viitoare. Totodată, teza poate fi propusă ca sursă bibliografică în procesul didactic din instituțiile

de învățământ economic superior. În acest sens, lucrarea poate fi consultată la studierea diverselor cursuri universitare și postuniversitare, precum: Finanțe publice, Administrare fiscală, Metode și Tehnici Fiscale, Impozitare Internațională, Gestiune și Planificare Fiscală etc.

Valoarea aplicativă a lucrării posibilitatea de a utiliza rezultatele lucrării pentru evaluarea performanței administrării fiscale naționale pentru ajustarea acesteia la standardele europene. Instrumentele propuse pentru perfecționarea administrării fiscale pot contribui la modernizarea interacțiunii dintre contribuabili și autoritate fiscală ceea ce va duce la creșterea conformării fiscale și, implicit, la creșterea încasărilor fiscale la buget. Aceasta rezidă în importanța materialelor consultate, expuse și valorificate în teză, cât și în contribuția proprie a autorului, care pot fi utilizate de către:

1. *Ministerul Finanțelor*: modul de organizare structurală a Serviciului Fiscal de Stat, introducerea în legislație a unor definiții importante bunei funcționări a administrării fiscale, descrise în teză;
2. *Serviciul Fiscal de Stat*: luarea în calcul a modelelor manageriale și decizionale elaborate în scopul optimizării activității și creșterii nivelului de credibilitate a instituției în rândul cetățenilor în calitate de organ competent și deschis, preluarea conceptelor descrise în teză și intercalarea acestora în circuitul operațional revizuit;
3. *Experți și reprezentanți ai societății civile*: preluarea conceptelor teoretice privind managementul administrării fiscale, precum și analiza comprehensivă a administrării și administrației fiscale pornind de la indicatorii de performanță a UE și de la sistemele de apreciere comparativă a țărilor la acest capitol;
4. *Mediul științific, didactic și academic*: informația sistematizată poate fi utilizată în activitatea didactică la predarea cursurilor, precum: Finanțe publice, Administrare fiscală, Metode și Tehnici Fiscale, Impozitare Internațională, Gestiune și Planificare Fiscală etc.

În ceea ce ține de **implementarea rezultatelor științifice**, autorul ține să remarce că o parte din mecanismele descrise au fost deja preluate și puse în aplicare de către Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat pe parcursul publicării rezultatelor finale de cercetare, inclusiv: sondajele destinate aprecierii gradului de satisfacere a contribuabililor cu serviciile prestate; măsuri de educare a tinerilor (Cupa șefului SFS 2014 și 2015 la jocuri intelectuale, Cupa șefului SFS 2014 la dezbateri); declarația precompletată privind impozitul pe venit; ghidul de atitudine și comportament; ghidul de educare și informare; dosarul electronic al contribuabilului; elaborarea catalogului persoanelor mandatare care urmează să utilizeze o singură cheie electronică pentru prezentarea dărilor de seamă; mecanismul de identificare a decalajului fiscal administrativ,

cu precădere pe măsurile de identificare a ”salariului în plic”; structura revizuită a Serviciului Fiscal de Stat etc.

Rezultatele obținute au fost publicate în 5 lucrări de specialitate fiscal-contabilă sub formă de studii și analize și în 18 lucrări științifice, însumând 17,1 coli de autor, inclusiv: un articol în reviste din străinătate recunoscute, un articol în revistă de categoria B conform Registrului Național al revistelor de profil, trei articole în Culegeri de lucrări ale conferințelor internaționale, 11 articole – în culegeri naționale și două – în studii științifice și ediții documentare, acestea obținând **aprobarea științifică** prin prezentarea unora dintre acestea în cadrul lucrărilor conferințelor naționale și internaționale atât pe teritoriul Republicii Moldova, cât și peste hotarele ei, printre care: octombrie 2011, 2012, 2013, 2015 – Conferința Internațională ”Creșterea competitivității în condițiile internaționalizării”, Institutul Național de Cercetări Economice, Chișinău, Moldova; aprilie 2011 – Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători, Academia de Studii Economice, Chișinău, Moldova; mai 2011 – Conferința internațională științifico-practică ”Teoria și practica administrării publice”, Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova, Chișinău, Moldova; martie 2012 – Шевченківська весна 2012: X міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, Kiev, Ucraina; mai 2012 – „Emerging Markets and the New Dynamics of Management”, International Management Research Academy. Subiectul prezentat: ”The model of reforming tax administration in emerging countries”, Londra, Regatul Unit; mai 2013 – The 14th Annual Doctoral Conference of Faculty of Finance and Accounting, Praga, Cehia.

Cu referință la **structura lucrării**, aceasta este constituită din introducere, patru capitole și concluzii și recomandări pe 148 pagini de text de bază, 12 figuri, 5 tabele, bibliografie cu 120 titluri și 21 anexe.

În *primul capitol* al tezei ”*Administrarea fiscală ca parte componentă a sistemului fiscal*” sunt reflectate noțiunile generale privind sistemul fiscal, inclusiv componentele, parametrii, funcțiile, mecanismele de reglare, criteriile de optimizare și clasificarea acestuia. O altă componentă importantă din capitol o reprezintă trecerea în revistă a elementelor notabile ce țin de managementul sistemului de administrare fiscală, inclusiv noțiuni generale despre management, cu accent pus pe managementul administrației fiscale, nivele prin prisma cărora administrația fiscală urmează a fi privită, precum și sarcina, funcțiile și modalitățile de modelare ale administrării fiscale. De asemenea, se tratează subiectul conformării fiscale, a decalajului fiscal, a indicatorilor de performanță și a proceselor de lucru.

În *al doilea capitol* al tezei ”*Analiza experienței europene privind managementul sistemului de administrare fiscală*” sunt prezentate prevederile Acquis-ului Comunitar în ceea ce

privește normele fiscale, inclusiv cele ce vizează cooperarea administrativă consolidată în partea ce ține de impozitarea (directă), eliminarea dublei impunerii (arbitrare), măsurile de anti-fraudă fiscală, aspecte privind cooperarea administrativă în domeniul accizelor și a taxei pe valoare adăugată, prevederile Planului de acțiune pentru lupta împotriva fraudei în domeniul TVA în Uniunea Europeană, recuperarea creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri, sprijinirea cooperării fiscale în UE prin intermediul Fiscalis 2020, precum și implementarea planului fiscal european (EU Fiscal Blueprints). Un accent deosebit se pune pe prevederile Acordului de Asociere între Republica Moldova și Uniunea Europeană. Totodată, se prezintă practica europeană în administrarea mecanismelor fiscale, în special: perfecționarea mecanismelor în ceea ce ține de controlul (auditul) fiscal la contribuabili (Olanda), perfecționarea sistemului de management a arieratelor (Irlanda), crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor, inclusiv prin măsuri de educare fiscală (Suedia), dezvoltarea unor rapoarte precompletate (Suedia, Danemarca, Norvegia, Finlanda, Franța, Estonia, Lituania, Slovenia), managementul riscurilor și contracararea a fraudelor asociate comerțului electronic (Danemarca, Ungaria, Regatul Unit, Suedia), aplicarea Planului de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (de către practic toate țările Uniunii Europene), consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier (Irlanda și Suedia), remodelarea proceselor de lucru (Bulgaria, Regatul Unit, Finlanda, Suedia).

În *al treilea capitol* al tezei "*Analiza sistemului de administrare fiscală autohton*" este prezentată evoluția în timp a sistemului fiscal în Republica Moldova, relațiile internaționale importante pe care le-a dezvoltat Serviciul Fiscal de Stat, principiile și atribuțiile administrării fiscale autohtone, structura sistemului de impozite și taxe și organele ce fac parte din acesta. Totodată, se prezintă o analiză comparativă pe baza a o serie de indicatori, printre care: efectivul de personal, numărul de funcționari în raport cu populația, cuantificarea contribuabililor, eficiența utilizării personalului în acumularea veniturilor pornind de la numărul de funcționari încadrați, decalajul administrativ fiscal și altele. În aceeași ordine de idei, se prezintă analiza sistemului de administrare autohton prin prisma Planului fiscal european al administrațiilor fiscale (EU Fiscal Blueprints) și a principalilor indicatori ai sistemului de administrare autohton comparativ cu alte state europene.

În *al patrulea capitol* al tezei "*Elaborarea instrumentarului de administrare fiscală autohton în baza experienței europene*" este prezentat Modelul de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM – Tax Administration Operational Model), elaborat de autor și structurat în două părți componente de bază – faza 1 – cadrul general (principiile de bază după care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți) și faza 2 – cadrul specific (este bazat pe câteva componente de bază, și anume: acumularea

informațiilor; evidența contribuabililor și veniturilor; analiza riscurilor; implementarea măsurilor de conformare voluntară; implementarea măsurilor de conformare forțată). În același timp, pentru modelarea și remodelarea proceselor de lucru, autorul a dezvoltat și prezentat modelul TABPRM (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model), iar pentru efectuarea unui management eficient al uneia dintre principalele resurse ale administrării fiscale – resursa umană, autorul a elaborat un model de management și anume Modelul de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model), care include următoarele faze: angajare și setare de obiective, instruire, operare curentă, motivare, evaluare externă. De altfel, acest capitol mai include și prezentarea propunerilor de perfecționare a instrumentarului de administrare fiscală, inspirat din experiența administrațiilor fiscale europene.

Rezultatele științifice importante înaintate spre susținere: (a) fundamentarea mecanismelor de implementare în Republica Moldova a instrumentelor de administrare fiscală utilizate la nivel internațional, cum ar fi: dosarul contribuabilului, declarația fiscală precompletată, declarația fiscală intuitivă, restituirea automatizată a impozitelor și taxelor, controlul fiscal ”pe orizontală”, centru de apel fiscal pro-activ și altele, precum și prezentarea mecanismelor avansate cu un grad ridicat de evaziune fiscală și impact economic, cum ar fi comerțul electronic și erodarea bazei fiscale la nivel internațional, precum și a căilor de țintire a acestora; (b) aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice; (c) elaborarea recomandărilor ce țin de eliminarea lacunelor în cadrul administrării fiscale din Republica Moldova identificate în baza EU Fiscal Blueprints, prin prisma practicii UE și a țărilor europene; (d) elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM), menit să acopere sistemul general de management în cadrul administrării fiscale; (e) elaborarea de recomandări privind perfecționarea sistemului de management al resurselor umane și a proceselor de lucru existente în cadrul administrării fiscale prin elaborarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM) și, respectiv, a Modelului operațional pentru modelarea și remodelarea proceselor de lucru (TABPRM).

Cuvinte-cheie: sistem fiscal, administrare fiscală, management fiscal, practică europeană, mecanism fiscal, conformare voluntară, conformare forțată, decalaj fiscal, educare fiscală, model managerial, declarație fiscală.

1. ADMINISTRAREA FISCALĂ CA PARTE COMPONENTĂ A SISTEMULUI FISCAL

1.1 Abordări conceptuale cu privire la sistemul fiscal

Sistemul constituie orice secțiune a realității în care se identifică un ansamblu de fenomene, obiecte, procese, concepte, ființe sau grupuri interconectate printr-o mulțime de relații reciproce, precum și cu mediul înconjurător și care acționează împreună în vederea realizării unor obiective bine definite [4, p.17]

Sistemul fiscal este considerat ca fiind format din totalitatea impozitelor și taxelor provenite de la persoanele fizice și juridice care alimentează bugetele publice [5, p.122].

O altă abordare a sistemului fiscal pune accentul pe elementele definitorii ale sistemului în general și interpretează sistemul fiscal prin prisma relațiilor dintre elementele care îl formează. Astfel, ”sistemul fiscal cuprinde un ansamblu de concepte, principii, metode, procese cu privire la o mulțime de elemente (materie impozabilă, cote, subiecți fiscali) între care se manifestă relații care apar ca urmare a proiectării, legiferării, așezării și perceperii impozitelor și care sunt gestionate conform legislației fiscale, în scopul realizării obiectivelor sistemului”[4, p.22].

În opinia autorului, sistemul fiscal este un ansamblu de concepte, procese și instrumente ce apar ca rezultat al definirii și aplicării impozitelor și taxelor, precum și a mecanismelor ce sunt necesare acestui proces.

În procesul evoluției științei finanțelor publice au existat o serie de **teorii conceptuale** privind apariția și dezvoltarea sistemului fiscal.

În calitate de bază științifică a teoriilor conceptuale privind sistemele fiscale, recunoscută de cercetătorii în domeniul sistemelor fiscale este **teoria impozitării**, fondatorul căreia este considerat economistul și filozoful scoțian Adam Smith (1723-1790), Cele 4 principii ale sale, expuse în partea a III-a, cartea a cincea din lucrarea sa „Avuția națiunilor” [6], stau la baza formulării diferitor teorii ale impunerii [7, p.11], care, succedându-se de la o perioadă la alta, trebuiau să fundamenteze dreptul autorităților publice de a stabili și încasa impozite în cadrul sistemelor fiscale formate.

Astfel, s-au dezvoltat mai multe **concepte ale sistemului fiscal** bazate pe principiile fundamentale ale fiscalității, uneori antagoniste (principiul ”capacității de plată” versus principiul ”beneficiului primit”).

În baza acestor teorii, au fost formulate și dezvoltate un șir de alte teorii și principii ce vizează sistemele fiscale printre care și **principiul ”capacității de plată”** (The Ability-to-Pay Principle), dezvoltat de Adam Smith și John Stuart Mill la sfârșitul sec.XVII – începutul sec.XVIII.

Prin conceptul dat s-a susținut că statul are dreptul să ceară cetățenilor săi să participe cu resurse financiare la acoperirea cheltuielilor publice, efectuate în interesul lor. Această teorie cerea ca fiecare cetățean să plătească impozite în funcție de posibilitățile sale de plată și separa în mod explicit acumularea veniturilor de destinația cheltuielilor, adică nu există un *quid pro quo* (principiu utilizat pe larg în stabilirea modului de funcționare a bugetelor – principiul universalității veniturilor).

În linii mari, acest concept presupune că cei ce au mai multe resurse ori câștigă venituri sporite ar trebui să achite mai multe taxe (cum, de exemplu, ar fi impozitul pe avere sau impozitul pe venit personal perceput, în special, în cote progresive).

Respectiv, sacrificiul contribuabilului urma a fi corespunzător cuantificat și măsurat, identificându-se mai multe abordări în acest sens [8]:

–sacrificiul egal – pierderea totală a beneficiului ca rezultat al impozitării trebuie să fie egal pentru toți contribuabilii (persoanele bogate vor fi impozitate mai tare ca persoanele sărace);

–sacrificiul egal proporțional: pierderea proporțională a beneficiului ca rezultat al taxării trebuie să fie egală pentru toți contribuabilii (de exemplu, cota unică la impozitul pe venit);

–sacrificiul marginal egal – pierderea instantanee a utilităților (măsurat ca derivativa funcției de utilitate) ca rezultat al taxării trebuie să fie egală pentru toți contribuabilii. Aceasta va duce la un sacrificiu agregat mai mic.

Totuși, economiștii nu sunt unanimi în legătură cu ce ar trebui măsurat pentru a determina abilitatea contribuabilului de a plăti. Cele mai importante puncte de vedere sunt următoarele [9]:

a) proprietățile deținute. Unii economiști sunt de părerea că proprietățile deținute sunt o modalitate corectă de determinare a capacității de plată a contribuabililor. Criticii acestei abordări aduc exemplul persoanelor ce vor fi exonerate de obligațiile fiscale, în cazul în care câștigă mulți bani, dar nu îi investesc în proprietăți, obligația de achitare revenindu-i unui mai puțin bogat, dar care investește în proprietăți, ceea ce e mai puțin echitabil;

b) cheltuielile efectuate. Alți economiști susțin părerea că capacitatea de plată trebuie să fie judecată după cheltuielile suportate de o persoană, adică cu cât sunt cheltuielile mai mari, cu atât mai mare trebuie să fie impozitele și viceversa. Criticii acestei teorii aduc exemplul persoanelor care au la întreținere familii numeroase și trebuie să cheltuie mai mult ca o persoană cu o familie mai mică, ceea ce se prezintă mai puțin echitabil;

c) veniturile înregistrate. Majoritatea economiștilor sunt de opinia că venitul ar trebui să fie baza determinării capacității de plată. Este destul de echitabil ca o persoană ce obține mai multe venituri să contribuie la bunăstarea generală prin mai multe taxe. Anume această abordare este una ce a primit o răspândire mai largă în sistemele fiscale contemporane.

Susținătorii conceptului abilității de plată au fost influențați de curentele de gândire socialiste reformiste, în special de curentul solidarist.

Un alt concept în ceea ce ține de sistemele fiscale îl constituie **principiul beneficiului sau echivalenței**, care mai este numit și **teoria tranzacțională**. Acest concept a fost dezvoltat inițial de către K. Wicksell și E. Lindahl (reprezentanții școlii economice suedeze), care l-au formulat inițial drept principiul repartizării juste a veniturilor [9]. Ulterior, conceptul a fost preluat și dezvoltat de P. Samuelson, R. Musgrave și alții, aspectul de unanimitate din abordarea lui Wicksell fiind unul din punctele de pornire în dezvoltarea teoriei economiei constituționale de către J. Buchanan și R.M. Bird în teoriile privind revizuirea abordării în serviciile publice [10].

Conform acestei teorii, impozitele se percep de către stat în schimbul serviciilor și avantajelor oferite cetățenilor. Astfel, cuantumul impozitului reprezintă un echivalent al costului serviciilor și avantajelor furnizate de stat cetățenilor săi. Printre cele mai răspândite exemple contemporane de aplicare ale acestei teorii sunt accizele aplicate la carburanți, taxa pentru acces în muzee și în parcurile naționale, taxele pentru folosirea drumurilor, taxa pentru autobuz etc.

Susținătorii acestei teorii optează pentru o abordare fiscală orientată conform regulilor pieței, obiectivul fiind determinarea cât mai exactă a cantității optime de venituri ce necesită a fi utilizată pentru bunurile publice.

Desigur, această teorie nu poate fi acceptată integral, deoarece impozitul achitat de un contribuabil nici într-un fel de împrejurări nu este echivalent cu valoarea serviciilor publice obținute de el din partea statului. Or, în unele cazuri, serviciile prestate populației pot fi cuantificate și legate direct (servicii de transport, livrarea de energie etc.), dar majoritatea cheltuielilor nu pot fi determinate și atribuite unui cetățean sau altuia, cum ar fi serviciile poliției, de apărare națională sau justiție.

Pe de altă parte, nici mărimea impozitului nu se stabilește în funcție de genul și valoarea serviciilor de care poate beneficia un cetățean. Ca rezultat, per ansamblu, persoanele sărace ar trebui să aibă o presiune fiscală majorată, datorită faptului că sunt beneficiari primari ai asistenței din partea statului, ceea ce se prezintă drept un paradox fiscal prin excelență.

Un alt concept al sistemului fiscal este **teoria siguranței**. Astfel, impozitele sunt percepute drept prime de asigurare plătite statului în schimbul ocrotirii vieții și averii cetățenilor. Conform acestei teorii, statul se angajează să protejeze viața și averea cetățenilor, solicitând în schimb o plată (primă) care îmbracă forma de impozit [7, p.11]. Și această teorie nu poate fi acceptată fără obiecții, deoarece în filozofia impozitelor ca relații financiare și ale asigurărilor, în aceeași ipostază, este cu totul diferită.

Acceptarea tratării impozitelor în calitate de primă de asigurare plătită statului pentru a ocroti viața și averea cetățenilor denaturează esența statului, asemuindu-l cu o societate de asigurare. Impozitul nu garantează cert nimănui o protecție în anumite limite (cu atât mai mult stabilite anterior), într-un anumit sortiment și la un anumit moment. Principiile prelevării, administrării și funcționării impozitelor denotă vădit distanța dintre ”garantarea siguranței” și efectele reale ale acestor instrumente financiare.

În opinia autorului, principiile (teoriile) sistemelor fiscale nu trebuie luate separat, ci tratate drept un tot întreg, valorificate fiind acele elemente ce se aliniază cel mai bine necesităților sociale. Un sistem fiscal urmează să înglobeze, în funcție de evoluția realităților economice și sociale dintr-o țară sau regiune, elemente din mai multe sisteme fiscale, aplicând principii generale, de comun cu abordări particulare în cazul unor impozite sau taxe separate.

Conform lui C. Corduneanu, studiul sistemelor fiscale necesită luarea în considerare a **doi parametri**: unul de natură spațială, iar altul de natură temporală [4, p.23]. Este important de menționat că prezentarea parametrilor sistemului fiscal reprezintă o inovație pentru știința fiscală autohtonă, aceștia având o însemnătate majoră în înțelegerea modului de funcționare a sistemelor fiscale în ansamblu.

Parametrul spațial are în vedere existența unei mulțimi de teritorii locuite, organizate din punct de vedere administrativ și politic, într-un stat. Fiecărei țări îi corespunde un sistem fiscal cu o structură, comportament și obiective bine determinate. Luarea în considerare a parametrului spațial corespunde principiului teritorialității impozitului, care este în concordanță cu suveranitatea fiscală a statului de a institui impozite. Acesta este influențat de nivelul și structura surselor de venituri, de necesitățile financiare ale instituției bugetare și de concepțiile etice și politice ale guvernelor.

Importanța sa rezidă în mai multe aspecte.

Parametrul timp corespunde principiului anualității impozitului, determinat de anualitatea exercițiului financiar și a instituției bugetare, corelat cu cazurile de retroactivitate prevăzute de lege.

Dacă primul parametru delimitează un sistem fiscal de alt sistem fiscal, al doilea parametru contribuie la înțelegerea și reflectarea acțiunii și caracterului dinamic al acestuia.

Conform altei păreri [11, p.1], sistemul fiscal prezintă următoarele două caracteristici:

–exclusivitatea aplicării, care presupune faptul că se aplică într-un teritoriu geografic determinat, fiind unicul colector al resurselor fiscale pentru un buget sau un sistem de bugete (central sau local);

–autonomie tehnică, adică un sistem fiscal este autonom din punct de vedere tehnic dacă este un sistem fiscal complet, ceea ce înseamnă că acesta conține toate regulile de așezare, lichidare și încasare a impozitelor necesare pentru punerea în aplicare.

Dacă un sistem fiscal, prezentând cele două caracteristici de mai sus, a fost elaborat de organele proprii ale teritoriului în care se aplică, se va putea vorbi de autonomie fiscală completă sau de suveranitate fiscală.

Statul suveran din punct de vedere politic și fiscal poate, respectiv, să exercite o putere fiscală absolută în cadrul teritoriului său. De asemenea, în situații speciale, un stat poate să decidă că pe teritoriul său să existe două sau mai multe sisteme fiscale care să se bucure de o autonomie mai mult sau mai puțin extinsă și întreținând între ele relații definite, dacă este cazul, prin convenții sau acorduri de drept intern (cazul statelor federale). În schimb, statul nu poate să exercite nici o putere fiscală în exteriorul teritoriului său.

Suveranitatea fiscală implică faptul că nu există reglementări cu putere de obligativitate ca alte state, organizații sau organisme internaționale să fie abilitate să instituie impozite la scară internațională și nici să emită reglementări cu caracter fiscal obligatoriu pentru toate statele lumii. Suveranitatea fiscală mai presupune și faptul că fiecare stat suveran are libertatea deplină în alegerea sistemului fiscal pe care să-l promoveze, în definirea impozitelor care îl compun, în stabilirea contribuabililor, în definirea ariei masei impozabile, în dimensionarea cotei de impunere, în fixarea termenelor de plată, în acordarea de facilități fiscale, în sancționarea abaterilor de la prevederile legilor fiscale, în soluționarea litigiilor dintre administrația fiscală și contribuabil etc.

În opinia autorului, conceptualizarea și înțelegerea adecvată a acestor principii este vitală în contextul unor formațiuni suprastatale cum este Uniunea Europeană. Or, în condițiile integrării economice și ale mondializării schimburilor economice care au loc astăzi, impozitul nu poate rămâne insensibil la aceste fenomene. Din contra, sistemul fiscal al unui stat acționează asupra altora și viceversa, iar măsurile luate de un stat sau altul de a modifica sau a păstra dreptul fiscal existent nu sunt neutre în ceea ce privește economiile altor state. Respectiv, se cere o apropiere a sistemelor fiscale, cu o doză importantă, totuși, de suveranitate fiscală națională.

Examinarea oricărui sistem este legată de dezagregarea acestuia în elemente componente, astfel, **elementele sistemului fiscal** sunt [10, p.116]:

- a) sistemul de impozite și taxe;
- b) aparatul fiscal;
- c) legislația fiscală.

Conform altei versiuni, de altfel, împărtășită și de către autor, sistemul fiscal este, astfel,

un sistem complex, incluzând în structura sa următoarele **trei componente** [12, p.12]:

– 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;

– mecanismul fiscal, care cuprinde metodele, tehnicile și instrumentele fiscale prin utilizarea cărora se asigură dimensionarea, așezarea și perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

– aparatul fiscal, fără de care sistemul fiscal ar rămâne inert, el constituind motorul de punere în mișcare a mecanismului fiscal.

Pentru a fi rațional, sistemul fiscal trebuie să îndeplinească anumite funcții. În această ordine de idei, dintre **funcțiile sistemului fiscal**, reținem [12, p.13]:

–funcția de mobilizare a resurselor bugetare la dispoziția statului, necesară pentru acoperirea cheltuielilor publice;

–funcția economică stimulativă, în scopul dezvoltării activității economice, sporirii volumului veniturilor, atragerea investițiilor, creării de noi locuri de muncă, sporirii exportului etc.;

–funcția socială, prin care se urmărește, pe de o parte, să se asigure o anumită protecție socială unor categorii de contribuabili, iar, pe de altă parte, să fie stimulați agenții economici care utilizează forța de muncă cu randament redus;

–funcția de control, exercitată de organele administrării fiscale, care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului.

Suplimentar, în opinia autorului, ar trebui punctată o funcție importantă care nu este, de obicei, reflectată în studiile de specialitate și anume funcția de educare a populației în spirit de moralitate fiscală ridicată, *moralitatea fiscală* fiind o motivație intrinsecă sau naturală de a achita impozite și taxe (definiția corespunzătoare a acestui termen fiind o inovație științifică a acestei lucrări). De asemenea, o altă funcție a sistemului fiscal, pornind de la multitudinea infirmațiilor posedate este de a asigura *interoperabilitatea electronică a datelor* (schimbul electronic de date) ce nu poartă amprenta secretului fiscal cu alte autorități, astfel diminuând povara birocratică asupra întregului sistem administrativ la nivel național.

Orice sistem fiscal este în continuă schimbare și acesta să asigure o interactivitate continuă cu societatea. Este natural să se contureze anumite mecanisme de interacțiune sau reglare a acestei relații, prezentarea acestora reprezentând un element de noutate științifică a lucrării de față. Astfel, se pot identifica două **mecanismele de reglare a sistemului fiscal** [4, p.29]:

–mecanismul conexiunii inverse sau feed-back;

–mecanismul conexiunii în avans sau feed-before.

Feed-back-ul acționează în direcția reglării sistemului fiscal în două situații distincte:

1. Când nu se respectă normele de drept fiscal, în timpul derulării relațiilor fiscale care au loc în interiorul sistemului, care determină abateri ale fluxurilor valorilor de ieșire de la nivelul normal. Aceste abateri au un caracter deliberat, fiind determinate de comportamentul civic al contribuabilului, influențat la rândul său de nivelul educației fiscale al acestuia. În această situație centrul de reglare este reprezentat de organele statului care urmăresc și controlează derularea relațiilor fiscale, respectarea în practică a normelor de drept fiscal. Acestea efectuează operații de control asupra actelor și operațiilor economice care determină apariția obligațiilor fiscale. Prin controlul efectuat cu privire la activitatea de impunere, acestea urmăresc modul de constituire a fluxurilor fiscale. Nerespectarea normelor juridice ce privesc stabilirea și evaluarea materiei impozabile, determinarea bazei impozabile în corelație cu facilitățile fiscale aprobate, utilizarea cotelor și obligațiile subiecților plătitori, conduce la apariția deciziei de reglare a cuantumului creanței fiscale pe care statul o are asupra subiectului plătitor. Aceste decizii influențează fluxurile de intrare în sistem.

2. Când apar perturbații ale fluxurilor fiscale de ieșire datorate fluctuațiilor fluxurilor valorilor de intrare. Abaterile care apar în acest caz nu sunt rezultatul unor decizii de sustragere a contribuabililor de la plata obligațiilor fiscale. Acestea sunt influențate de perturbații apărute în fluxurile componente ale proceselor de producție, economisire, investiție și consum, care conțin și o componentă de natură psihologică. În această situație centrul de reglare este reprezentat de organele statului cu competențe speciale în domeniul fiscal. Acestea analizează cauzele care influențează asupra realizării veniturilor fiscale la nivelul prestabilit, care produc efecte nedorite asupra economiei reale, efectuând studii și documentări pentru eliminarea acestora. Pe baza acestor studii organul statului cu funcție de decizie, elaborează proiecte de acte normative în corelație cu obiectivele de politică fiscală pe termen scurt, pe care le prezintă organelor cu funcție legislativă. În acest caz reglarea se face prin modificarea unuia sau a mai multor elemente ale sistemului fiscal și a unor aspecte care țin de tehnica de așezare a impozitului, fără ca prin aceste măsuri să se aducă schimbări asupra structurii sistemului fiscal. Concret este vorba de modificarea nivelului cotelor, acordarea sau eliminarea unor deduceri și exonerări și modificări care influențează numărul subiecților plătitori. Modul în care se aplică în practică aceste decizii de reglare revine organelor cu atribuții de urmărire și control operativ a relațiilor fiscale. Acest tip de reglare are în vedere, deci, aplicarea unor decizii tactice prin care se determină apariția unor fluxuri de intrare în sistem care pot fi pozitive sau negative. În timp ce fluxurile pozitive amplifică acțiunea fluxurilor de

intrare inițiale, cele negative atenuează acțiunea acestora, dar indiferent de natura lor, vor influența comportarea sistemului fiscal și valoarea fluxurilor fiscale de ieșire.

Pe baza celor expuse se poate face afirmația că mecanismul de reglare de tip feed-back, este un mecanism de reglare operativă a abaterilor și de ajustare a sistemului fiscal în funcție de starea economiei reale, prin care se urmărește asigurarea realizării obiectivelor de politică fiscală pe termen scurt.

Mecanismul conexiunii în avans sau feed-before, constituie un mecanism prin care se asigură reglarea sistemului fiscal conform strategiei de politică fiscală pe termen lung și prin care se urmărește prevenirea unor abateri de la obiectivele prestabilite și menținerea sau dezvoltarea unor procese pozitive. Dacă mecanismul feed-back-ului este utilizat pentru corectarea perturbațiilor apărute, care influențează realizarea obiectivelor de politică fiscală pe termen scurt, mecanismul feed-before este utilizat pentru realizarea obiectivelor strategice de politică fiscală.

Mecanismul feed-before necesită luarea unor macro-decizii structurale prin care se aduc modificări importante sistemului fiscal. Centrul de reglare e reprezentat de organele statului cu funcții de decizie și legislative, trebuie să dispună de informații asupra economiei reale, economiei publice și cu privire la structura și comportamentul sistemului fiscal.

Pentru prevenirea efectelor nedorite ale ciclurilor economice, centrul de reglare e reprezentat de organele Statului cu funcții de decizie și legislative, dispune de trei vectori fiscali: impozitul pe venitul individual al persoanelor fizice, impozitul pe beneficiile realizate de societăți, impozitele pe consum. Aceștia sunt principalii vectori fiscali care acționează ca stabilizatori în economia reală, în funcție de evoluția prognozată a fluxurilor de venituri realizate și a celor utilizate pentru acumulare și consum. Comparativ cu mecanismul feed-back prin care se reglează fluxurile fiscale de ieșire datorate fluctuațiilor fluxurilor de intrare, în acest caz, reglarea nu mai intervine după producerea abaterii, ci înaintea producerii sale pe baza informațiilor care au un caracter de prognoză și nu constatativ. Elementele asupra cărora se acționează sunt aceleași, dar informațiile și momentul luării deciziilor de reglare sunt diferite temporal.

Mecanismul feed-before de reglare a structurii sistemului fiscal intervine inclusiv atunci când apar schimbări de natură politică, economică și socială la nivelul unei țări. Reglarea apare ca fiind necesară datorită noilor tipuri de relații care apar între subiecții din economie, care influențează asupra sistemului de repartiție a veniturilor, asupra sistemului de venituri ce finanțează instituția bugetară. Această situație a apărut în țările din sud-estul Europei angajate în trecerea de la o economie centralizată spre una bazată pe acțiunea liberă a cererii și ofertei.

Reglarea prin mecanismul feed-before determină apariția unor schimbări a structurii materiei impozabile, cotelor de impozitare, subiecților plătitori și modificări în tehnicile de

impozitare. Apar noi vectori fiscali și fluxuri fiscale în economie, iar uneori noi organe ale statului, care urmăresc și controlează derularea relațiilor fiscale conform politicii fiscale promovate de guvernul unei entități politice. Reglarea se realizează prin intermediul vectorilor fiscali, care acționează asupra PIB în sensul restrângerii veniturilor și consumurilor individuale impozabile când PIB crește și a moderării scăderii veniturilor și consumurilor individuale impozabile când PIB scade.

În opinia autorului, efectul mecanismelor date este extrem de important pentru o administrare fiscală eficientă, deoarece societatea reprezentată din indivizi și societăți își formează deprinderi de moralitate fiscală pornind de la felul în care sistemul fiscal este capabil să gestioneze aceste elemente de interacțiune. Respectiv, o abordare sistemică se cere în acest sens.

Drept urmare a tendinței de perfecționare continuă specifică, în special, economiilor în formare (precum este Republica Moldova), un alt element important de analiză a sistemului fiscal îl reprezintă modalitățile, dar și criteriile de optimizare a acestuia. Conform părerii lui P. Brezeanu [13, p.47], **criteriile de optimalitate ale sistemului fiscal** sunt următoarele:

–criteriul echității – presupune participarea tuturor categoriilor sociale și agenților economici la acoperirea cheltuielilor publice, în măsura veniturilor obținute de fiecare [14, p.61];

–criteriul randamentului (eficacității) – care stabilește că un impozit simplu este mai ușor de administrat și mai ușor de înțeles pentru contribuabili și, prin urmare, susceptibil de a fi mai repede acceptat;

–criteriul flexibilității – care prevede că un impozit flexibil se adaptează rapid necesităților unei politici conjuncturale. Cu cât baza sa este sensibilă la evoluția activității economice, cu atât impozitul îndeplinește rolul său de stabilizator automat;

–criteriul stabilității – care presupune că stabilitatea impozitelor trebuie să fie asigurată pentru a garanta contribuabilii împotriva arbitrarului, de a menține încrederea lor și de a permite ca deciziile lor să fie luate fără prea mare incertitudine.

În final, merită menționat că orice reformă fiscală trebuie să țină neapărat cont de dispozițiile tranzitorii și abordarea graduală, dar nu să bulverseze brutal modul de impozitare, pentru a nu crea premise de neconformare. Mai mult ca atât, optimizarea sistemului fiscal urmează să se realizeze în baza unui concept acceptat în prealabil de societate pentru a minimiza efectul de stres pe care orice optimizare o poate provoca.

Clasificarea sistemelor fiscale este o necesitate atât din punct de vedere teoretic, cât și practic. Criteriile folosite au în vedere fie natura impozitelor predominante în cadrul sistemului fiscal, putându-se vorbi, în acest context, despre sisteme fiscale cu impozit unic sau cu impozite

multiple, fie preponderența impozitelor directe sau a celor indirecte, fie intensitatea presiunii fiscale ce caracterizează diversitatea sistemelor fiscale.

După concepțiile care au stat la baza conturării acestora [12, p.67], sistemele fiscale se clasifică în:

- a. sisteme fiscale de concepție utopică;
- b. sisteme fiscale bazate pe concepții funcționale;
- c. sisteme fiscale tehnico-proiective.

a) *Sistemele fiscale de concepție utopică* sunt propunerile teoretice ale căror idee centrală era instituirea impozitului unic, pornind de la:

–credința că este posibilă standardizarea prelevărilor fiscale, perioadă în care eforturile erau îndreptate în direcția introducerii unui sistem unic de măsurare a timpului, a lungimilor, a unei monede unice la nivelul statelor în formare;

- influența unor curente teoretice care căutau să explice modul de formare a veniturilor;
- eliminarea numărului mare de impozite stabilite injust.

Deși impozitul unic este considerat de mulți o utopie, acesta rămâne totuși, o noțiune foarte complexă și plină de învățăminte. Expresia a fost adesea folosită în sens particular, acela de a căuta o bază unică de impozitare, care să permită evitarea cumulării impozitelor care cresc presiunea fiscală. Evoluția impozitelor pe cifra de afaceri exprimă destul de bine această voință, pe de-o parte, de-a suprima sau reduce mult impozitele directe iar pe de altă parte, să-1 înlocuiască cu un impozit general pe consum. Dar cele mai frecvente critici privesc problema ratei unui impozit, care, prin definiție este destinat să înlocuiască toate celelalte impozite, ceea ce implică alegerea unui nivel de impozitare foarte ridicat pentru garantarea unor încasări fiscale cel puțin egale cu cele procurate prin impozitele ce ar urma să fie înlocuite. Criticile formulate împotriva impozitului unic nu întrunesc totuși unanimitatea autorilor. Mulți dintre susținătorii impozitului unic înțeleg unicitatea mai mult ca un proces de simplificare a sistemelor fiscale sau de ușurare a presiunii fiscale.

b) *Sistemele fiscale bazate pe concepții funcționale* au în vedere caracteristicile dominante ale acestora. Clasificarea se poate face din două puncte de vedere: a naturii impozitelor predominante și a intensității presiunii fiscale.

1. *După natura impozitelor predominante*, pot fi identificate:

–sisteme fiscale în care predomină impozitele directe, ele incluzând structurile fiscale rudimentare, de tip arhaic, specifice primelor entități administrativ - politice de tip statal și sistemele fiscale ale celor mai avansate țări din punct de vedere economic, care au la bază impozitul

pe venitul net și impozitul pe societate. Avantajele impozitelor directe sunt echitatea, certitudinea, comoditatea, cunoașterea incidenței și flexibilitatea iar dezavantajele acestora privesc complexitatea, costul crescut al conformării, evaziunea fiscală, efecte nestimulative pentru muncă, investire și economisire, precum și rezistența la impozite a contribuabilului;

– sisteme fiscale în care predomină impozitele indirecte, specifice țărilor subdezvoltate, fostelor țări socialiste, țărilor aflate în perioada de criză economică sau de confruntări militare, țărilor în curs de dezvoltare. Atuurile impozitelor indirecte sunt universalitatea, posibilitatea limitată de evaziune, natura opțională, flexibilitatea, simplitatea și costul scăzut al consimțirii. Dezavantajele acestora constau în natura lor regresivă, efectul inflaționist și în distorsionarea preferințelor consumatorului;

– sisteme fiscale cu predominanță complexă, caracterizate prin ponderi apropiate ale impozitelor directe și indirecte în cadrul veniturilor fiscale, în anumite perioade de timp. Acestea sunt specifice țărilor dezvoltate economic, cu structuri economico-sociale echilibrate și cu regimuri politice de tip social-democrat;

– sisteme fiscale în care predomină impozitele generale, specifice celor mai dezvoltate țări, în care predomină impozitele de tip general (impozitul pe venit, impozitul pe cifra de afaceri brută, taxa pe valoarea adăugată) și în care există un aparat fiscal și o contabilitate foarte bine organizată;

– sisteme fiscale în care predomină impozitele particulare, caracteristice structurilor fiscale neevoluuate, în care impozitele sunt așezate pe anumite categorii de venituri, sub formă indicială sau forfetară și actualelor țări subdezvoltate în care impozitele directe se aplică asupra la câteva venituri importante, iar cele indirecte - anumite produse, destinate consumului intern sau exportului.

2. *După intensitatea presiunii fiscale se pot identifica:*

– sisteme fiscale grele, caracteristice țărilor dezvoltate economic, în care participarea capitalului public comparativ cu cel privat în economia reală este redusă, iar serviciile publice sunt extinse. Deși nu îndeplinesc condițiile enunțate datorită randamentului redus al economiei, existenței unor organisme administrative de tranziție, marilor necesități financiare necesare reformelor, fostele țări socialiste se caracterizează prin sisteme fiscale grele.

Pentru ca un sistem fiscal să fie considerat de tip „greu”, trebuie ca ponderea prelevărilor fiscale în ansamblul prelevărilor publice să fie mare (80-90%), iar ponderea prelevărilor fiscale în PIB de peste 25-30%.

– sisteme fiscale ușoare, specifice țărilor subdezvoltate sau aflate în perioade de tranziție spre stadiul dezvoltat, precum și „oazelor fiscale”, în care ponderea prelevărilor fiscale în PIB este mai redusă (10-15%).

Dacă presiunea fiscală se ia drept criteriu de identificare a sistemelor fiscale, acesta trebuie întărit cu cel al repartiției tipurilor de prelevări în interiorul sistemului fiscal, care este considerat a fi elementul determinant al tipologiei sistemelor fiscale. Din punct de vedere al acestei repartiții, predominanța impozitului direct este, în general, caracterizată ca principala trăsătură a fiscalității țărilor dezvoltate. Este incontestabil faptul că fiscalitatea directă este dominantă în țările cele mai dezvoltate și, în special, în țările superdezvoltate. Particularitatea constantă a țărilor subdezvoltate o constituie o presiune fiscală redusă, combinată cu preponderența impozitelor indirecte. Factorii dezvoltării fiscale constau într-o serie de obstacole care țin atât de motive istorice, cât și economice sau sociologice. Precaritatea resurselor fiscale este, în plus, accentuată de evaziunea fiscală generalizată pe care o administrație slabă și adesea compromisă nu este în stare să o stăvilească.

c. Sistemele fiscale teoretico-proiective dau substanță lucrărilor teoretice și proiectelor guvernamentale, care abordează viitoarea configurație a structurilor fiscale și vizează perfecționarea sistemelor fiscale actuale în concordanță cu dezvoltarea dinamică a structurilor economice și sociale, în condițiile asigurării resurselor necesare finanțării nevoilor sociale ale comunităților, a urmăririi realizării echității și randamentului prelevărilor fiscale.

Se pot încadra în această categorie programele de reformă fiscală elaborate de guvernele țărilor europene în scopul armonizării structurilor fiscale conform Directivelor CEE, programele de reformă fiscală elaborate de fostele țări socialiste, sistemul fiscal tripolar elaborat de Maurice Allais.

Scopul acestor proiecții teoretice este de a gândi structuri fiscale prin care să se asigure o mai bună repartiție a prelevărilor fiscale asupra tuturor subiecților din economie, în condițiile reducerii disfuncționalităților generate de acestea, a eliminării riscului apariției unor confruntări sociale și a asigurării permanenței surselor de finanțare a nevoilor publice.

Dar, pentru a proiecta, trebuie analizate elementele și relațiile care apar în interiorul sistemului, factorii care influențează asupra acestuia și modul în care sistemul fiscal poate să fie modelat în vederea atingerii anumitor parametri prestabiliți.

Evoluția istorică a impozitelor și taxelor a dus la conștientizarea faptului că taxele și impozitele urmează a fi administrate de autorități care înțeleg că răspund în fața publicului larg (accountable authority), ceea ce a dus la formarea a **patru principii fundamentale ale legislației și administrării fiscale**, și anume [15]:

a) *claritate* – legile și regulamentele fiscale trebuie să fie pe înțelesul contribuabilului. Acestea ar trebui să fie pe cât de simple posibil, fără ambiguități, atât pentru contribuabil, cât și pentru administrarea fiscală. Chiar dacă pare un principiu logic și ușor de urmat, se constată o multitudine de cazuri în care se face abuz de acest principiu. Aceasta rezultă nu doar într-un volum

impresionant de erori, dar aduce și o doză de discriminare a persoanelor cu venituri modeste, care, în virtutea situației financiare, nu au obținut volumul necesar de studii pentru a înțelege limbaje sofisticate și nici nu pot angaja specialiști ce i-ar ajuta să facă față textului sofisticat al legii;

b) *stabilitate* – legile și reglementările fiscale urmează a fi modificate pe cât de rar posibil. În situația când se operează, totuși, modificări, acestea ar trebui să facă parte dintr-un cadru al sistemului fiscal știut, cu prevederi adecvate în ceea ce ține de tranziție și aplicabilitate. Modificările frecvente în legislația fiscală ar putea duce la scăderea conformării fiscale și la un comportament ce ar tinde să compenseze viitoarele pierderi posibile (stocarea alcoolului pentru a nu fi pasibili majorării de accize);

c) *cost-eficiență* – costul de identificare, colectare și verificare a taxelor ar trebui menținut la cel mai jos nivel posibil. Acest principiu este poate unul secundar în țările dezvoltate, dar se dovedește extrem de important în țările în curs de dezvoltare, unde aceste resurse au fost utilizate în exces și neargumentat în trecut (în special, în țările socialiste). Minimizarea costurilor se referă nu doar la cheltuielile guvernamentale, dar și la cheltuielile agenților economici, în special, dacă ne referim de procedura de reținere la sursă;

d) *comoditate* – achitarea impozitelor și taxelor urmează să cauzeze contribuabilului cât mai puține inconveniențe, inclusiv prin aplicarea mecanismelor de eșalonare pentru crearea unor condiții de plată acceptabile contribuabilului.

Astfel, impozitele și taxele reprezintă, în fapt, fundamentul întregii activități fiscale, adică a întregului sistem fiscal. Totodată, aplicarea reglementărilor cu caracter fiscal, dimensionarea, așezarea și perceperea în ultimă instanță a impozitelor și taxelor nu se pot realiza fără existența unui mecanism fiscal, a unor metode, tehnici și instrumente fiscale, prin aplicarea cărora să fie satisfăcute și anumite cerințe pe care să le îndeplinească sistemul fiscal pentru a putea fi considerat rațional, dar și pentru a se putea armoniza cu politica fiscală din țările Uniunii Europene [12, p.11]. Un aspect important îl reprezintă și aplicarea unor principii de reglementare ce ar asigura așezarea și colectarea eficientă a impozitelor și taxelor.

1.2 Repere teoretice cu privire la managementul sistemului de administrare fiscală

Managementul presupune conducerea nemijlocită a organizației și reprezintă un proces de planificare, organizare a activității și controlului unei instituții, pentru coordonarea resurselor umane și materiale în vederea atingerii scopurilor trasate.

Cuvântul derivă din latinescul “manus”(mâna) și înseamnă literalmente “manevrare”, “pilotare”. Managerul este cel care se ocupă cu pilotarea, cu conducerea, care participă nemijlocit

la efectuarea acțiunii. De la latinescul “manus” s-a format în italiană “mannegio” și în franceză “manege”. Din aceste limbi a fost împrumutat în limba engleză sub forma verbului “to manage”, care înseamnă a administra, a conduce. De aici au apărut cuvintele derivate “manager” și “management”, ceea ce înseamnă conducător și conducere [16].

Noțiunea de management constituie un subiect de interes de studiu pentru numeroși savanți și economiști care, pe parcursul anilor, au venit cu o multitudine de definiții și interpretări ale acesteia [17].

John C. Maxwell caracterizează managementul ca fiind “procesul prin care se asigură aplicarea în practică a programului și obiectivelor organizației respective”.

Principiile de bază ale managementului au fost formulate de William Edwards Deming [18]. De-a lungul timpului, Deming a stabilit 14 **principii** ce cuprind esența filozofiei potrivit căreia considera că trebuie făcute afacerile în 1990 și anume de: (1) a face ca scopul de a îmbunătăți produsele și serviciile să devină un scop constant în dorința de a fi cât mai competitivi, pentru a rămâne în afaceri și pentru a asigura locuri de muncă; (2) a adopta o nouă filosofie. Managementul trebuie să își asume toate responsabilitățile și trebuie să gestioneze acțiunile în așa fel încât să determine creșterea continuă a calității produselor; (3) a nu apela la efectuarea controlului calității prin inspectarea produsului finit; (4) a elimina nevoia de control al calității prin impunerea construirii calității o dată cu realizarea produsului. Urmează a fi pus capăt tendinței de a face afaceri pe baza celor mai scăzute prețuri (cumpărând cele mai ieftine materii prime). În loc de aceasta, ar fi oportun să se încerce minimalizarea costurilor de producție. Totodată, trebuie să se lucreze cu un singur furnizor cu care să se încheie contracte pe termen lung bazate pe loialitate și încredere; (5) a îmbunătăți constant procesul de producție în vederea îmbunătățirii calității și a creșterii productivității. Această constantă în activitate va duce la scăderea costurilor; (6) a adopta programe de pregătire și perfecționare a pregătirii profesionale; (7) a acorda atenție în alegerea conducătorilor locurilor de muncă, ei trebuie să poată executa operațiunile mai bine decât oricare din subordonați, să-i ajute și să poată folosi utilajele eficient. Managementul producției trebuie permanent îmbunătățit. (8) a face în așa fel încât să se elimine temerile muncitorilor față de complexitatea muncii lor în așa fel încât aceștia să lucreze eficient; (9) a îndepărta barierele dintre compartimente astfel încât cei de la cercetare, design, desfacere și producție să lucreze ca o singură echipă. Ei trebuie să prevadă problemele ce pot apărea în procesul de producție și să adopte măsurile necesare pentru a le rezolva; (10) a elimina lozincile afișate la locurile de muncă prin care se cere reducerea defectelor de fabricare. Aceste lozinci creează reacții negative; (11) a elimina normele de muncă și sarcinile afișate în ateliere. Accentul urmează a fi pus pe activitatea de conducere; (12) a face ca muncitorul să simtă mândrie pentru calitate și nu pentru cantitate.

Răspunderea șefilor de echipă trebuie să fie aceea de a realiza calitate și nu cantitate. Urmează a fi eliminate barierele pe care cei din conducere și inginerie le au în atingerea mândriei pentru munca efectuată. Aceasta înseamnă renunțarea la cotarea anuală a valorii lucrătorilor și trecerea la o cotare cel puțin trimestrială; (13) a institui un program puternic de educație și auto-perfecționare; (14) a include tot personalul companiei în procesul de transformare. Această transformare este scopul tuturor și e făcută spre binele tuturor.

La rândul său, **managementul administrării fiscale** reprezintă totalitatea măsurilor de planificare, organizare și control a proceselor din cadrul administrării fiscale, în vederea atingerii scopurilor trasate, în special, în ceea ce ține de colectarea impozitelor și taxelor. Totodată, managementul administrării fiscale ar putea fi privit ca organul de conducere a sistemului de administrare fiscală, așa-numita „administrație fiscală”.

Astfel, conform părerii lui C. S. Shoup., citată de R. M. Bird [19], administrarea fiscală urmează a fi privită **prin prisma a trei niveluri: arhitectural, ingineresc și managerial**, prezentarea acestora reprezentând un element de noutate științifică prezentat în această lucrare. Primul nivel ține de elaborarea cadrului legal general și nu doar la nivel de administrare a prevederilor legale de bază, dar și nivelul cadrului normativ al principalelor proceduri utilizate în administrarea fiscală. Odată ce nivelul general arhitectural a fost elaborat, vine timpul părții ingineresti, care vizează setarea unui structuri organizaționale adecvate și operarea regulilor generale privind administrarea fiscală. Într-un final, după ce infrastructura a fost bine fixată, managementul administrării fiscale își intră în rol în scopul monitorizării și controlului proceselor implementate. Respectiv, la aprecierea eficienței administrării fiscale se ține cont de mediul în care aceasta funcționează, legile în limita cărora aceasta activează și infrastructura instituțională cu care respectiva administrare fiscală este echipată.

În opinia autorului, este extrem de important de a înțelege și utiliza corect instrumentele aferente fiecărui nivel. Or, un amestec a acestora ar putea duce la disfuncționări grave, aplanarea cărora ar necesita un plus de efort și timp considerabil.

Sarcina principală a oricărei administrări fiscale este facilitarea conformării [19] – asigurarea că cei care ar trebui să fie în sistem sunt în sistem și se conformează cu regulile fixate. Pentru asta:

- *contribuabilii ar trebui identificați*. Dacă aceștia ar trebui înregistrați, procedura de înregistrare ar trebui să fie pe cât de simplă posibil. Sistemul ar fi trebuit să fie capabil să identifice persoanele ce nu se înregistrează voluntar, sistemul de înregistrare fiind unul foarte exact și simplu în utilizare;

- *taxele ar trebui colectate*. În multe țări, acest fapt se face prin intermediul sistemului fiscal;
- *autoritățile ar trebui să ofere servicii adecvate contribuabililor* sub formă de informații, pliante/flyere/fluturași, seminare, consultații telefonice și altele pentru a asigura conformarea contribuabililor într-un mod cât mai simplu.

De fapt, unii economiști (J. Jensen J., F. Wohlbier) optează pe o focusare mai accentuată asupra conformării fiscale. Astfel, Comisia Europeană a elaborat și o piramidă a conformării [20, p. 16], care are menirea să explice sistemul de percepere a conformării de către contribuabili, după cum putem vedea în Figura 1.1.

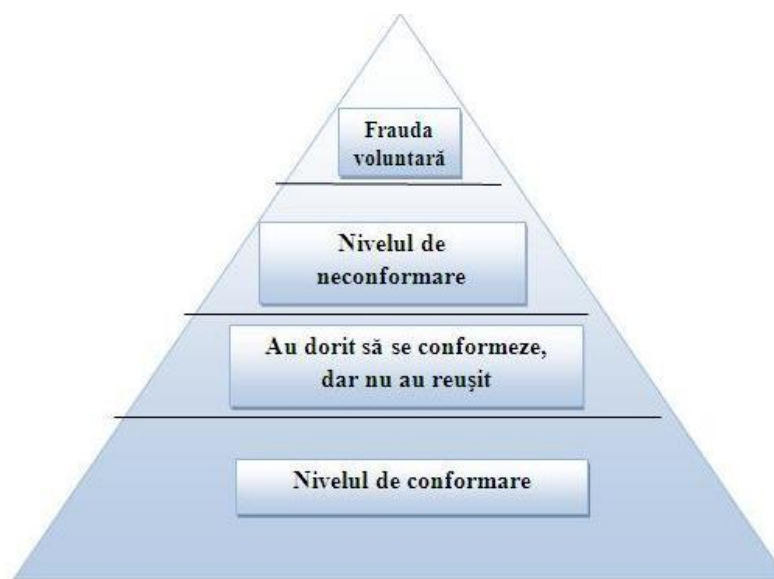


Fig.1.1. Piramida de conformare

Sursa: Adaptat de autor în baza [20]

În esența sa, **conformarea fiscală** reprezintă un indicator cantitativo-calitativ care stabilește gradul în care contribuabilul se conformează la regulile fiscale stabilite. Altfel spus, conformarea fiscală se rezumă la comportamentul regulamentar al contribuabilului și la efortul administrativ realizat pentru a influența acest comportament.

Conformarea fiscală *poate fi realizată* atât voluntar (măsuri de educare, informare, identificare și preîntâmpinare a riscurilor minore etc.), cât și forțat (măsuri de executare silită, controale fiscale), urmând a fi privită atât din perspectiva autorității fiscale, cât și din perspectiva contribuabilului.

Astfel, avem situații în care contribuabilul manifestă un grad de conformare ridicat (prezintă dările de seamă și își achită obligațiile fiscale la timp), admițând unele abateri neesențiale, care nu depășesc substanțial criteriile de risc stabilite ca fiind admisibile. Acest tip de

conformare nu necesită efort de conformare din partea administrării fiscale. O altă situație o reprezintă contribuabilii care doresc să se conformeze, aceștia participând activ la sesiunile de instruire organizate de administrațiile fiscale, urmăresc informațiile difuzate de autoritățile fiscale, vin cu întrebări de clarificare și concretizare ori de câte ori este necesar, asigurându-se, astfel, că nu vor admite erori și nu vor fi ulterior sancționați. În aceeași categorie intră și contribuabilii care au trecut prin verificări fiscale sau măsuri de executări silite și apoi au fost mai diligenți, urmând îndrumările funcționarilor fiscali și demonstrând ulterior un nivel de conformare acceptabil, sau contribuabilii care, fiind preîntâmpinați în cadrul programelor de conformare, au eliminat riscul depistat asigurând ulterior un nivel de conformare acceptabil. Acest tip de contribuabili necesită efort din partea administrării fiscale în ceea ce ține de instruire și educare, lucru operativ bazat pe riscurile de neconformare primare, dar și verificări temeinice. De fapt, acest tip de conformare necesită cel mai mare nivel de implicare a autorității fiscale, determinând, astfel, comportamentul contribuabilului în direcția conformării. O altă categorie de contribuabili sunt cei ce au admis erori în știință de cauză, mizând pe faptul că la un eventual control încălcarea poate fi ascunsă sau va trece neobservată. De obicei, această categorie de contribuabili este una cu care se lucrează destul de greu, dat fiind faptul că, în virtutea unor factori subiectivi, persoanele încalcă conștient legea, asumându-și consecințele. Conformarea acestei categorii se realizează doar prin intermediul măsurilor forțate de conformare fiscală, practica demonstrând că puțini dintre contribuabilii din această categorie își schimbă comportamentul în timp.

Respectiv, întru asigurarea unui nivel de conformare adecvat, urmează a fi utilizate diferite **modalități de conformare**, de sus în jos, în funcție de poziția contribuabilului:

- a) investigația penală;
- b) control total (general);
- c) control parțial (tematic);
- d) asistență;
- e) informare.

Astfel, nivelul de control urmează să scadă odată cu orientarea spre baza piramidei și să crească la accesarea spre vârful piramidei.

În opinia autorului, accentul urmează să fie pus în mod prioritar pe informare și asistență, ulterior urmate de controale și investigații penale corespunzătoare. De fapt, definirea conformării fiscale, a tipurilor acestora și a modalității de realizare acestora reprezintă un element de inovație științifică a acestei lucrări.

Nivelul de conformare depinde de simplitatea sistemului fiscal (prin prisma cadrului normativ), de claritatea proceselor de administrare fiscală, care implică relațiile cu contribuabilii,

dar și procesele la nivel intern. În mod direct, claritatea acestor procese influențează direct costurile de conformare fiscală (intens monitorizate în ratingurile internaționale), dar și de administrare fiscală (costurile administrației fiscale).

Respectiv, acest mecanism a fost reprezentat schematic în publicațiile Comisiei Europene [20, p.9] similar modului prezentat în Figura 1.2.

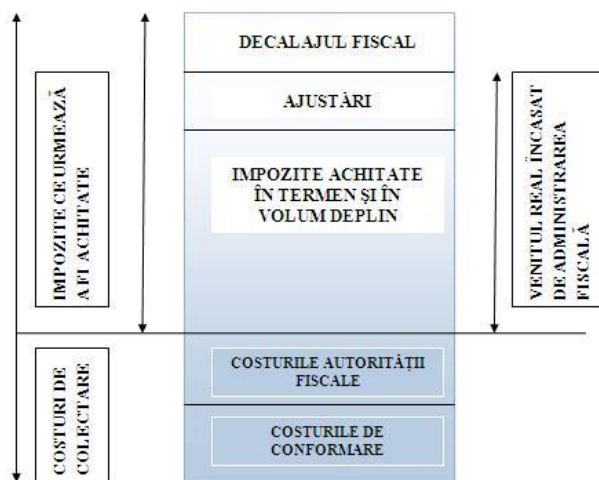


Fig.1.2 Veniturile fiscale, decalajul fiscal și costurile administrării fiscale

Sursa: Adaptat de autor în baza [20]

În acest sens, un element important l-ar reprezenta existența unui indicator pe larg utilizat la nivel internațional și anume **decalajul fiscal**, care în literatura autohtonă de specialitate a fost tratat foarte sumar, cu toate că existența decalajului fiscal provoacă o serie de probleme atât din punct de vedere imediat, cât și pe distanță mai lungă.

Conceptual, decalajul fiscal este diferența dintre taxele estimate dacă toți cei ce au obligația de calculare și achitare ar face acest lucru și taxele încasate nemijlocit pornind de la eforturile de conformare a administrației fiscale (conformare atât voluntară, cât și forțată).

Potrivit definiției Serviciului Intern de Venituri din SUA (IRS) [21], decalajul fiscal este ”diferența dintre taxele ce urmează a fi achitate de contribuabil și cele pe care acesta le achită în timp”, iar potrivit definiției utilizate de HMRC, decalajul fiscal este ” diferența dintre taxele colectate și ceea ce, în opinia HMRC, ar trebui să fie colectat. Obligația fiscală cuprinde astfel toate taxele care urmează a fi percepute după litera sau în spiritul legii. Respectiv, decalajul fiscal se prezintă drept o pierdere egală cu neîncasarea rezultată din fraude, erori, neachitări și scheme de evaziune fiscală”.

Pornind de la practica internațională (Canada, câteva țări din America Latină), decalajul fiscal ar putea fi considerat, de asemenea, volumul de venituri ce a fost declarat, dar care nu a fost transferat la buget.

Conform studiului făcut de R. Murhy [22], decalajul fiscal este compus din 3 părți:

- datoria fiscală – non-colectarea; impozite ce nu sunt achitate de cei care știu că le datorează, dar care nu le achită, ori întârzie să o facă;
- optimizare fiscală – impozitele ce sunt pierdute atunci când o persoană sau o companie își organizează activitatea pentru a plăti mai puține taxe;
- evaziunea fiscală – taxele ce sunt pierdute atunci când o persoană sau o companie în mod deliberat și ilegal nu declară și nu achită venitul ce urmează a fi impozitat sau cer restituiri care nu li se cuvin.

În opinia autorului, decalajul fiscal este diferența dintre veniturile fiscale ce ar urma a fi calculate și achitate într-un stat pornind de la parametrii macroeconomici și statistici ai acestuia și cele ce au fost efectiv calculate și achitate.

Estimarea decalajului fiscal reprezintă un subiect ”fierbinte” la nivel internațional și, în mod special, în Uniunea Europeană. Acesta a început a fi determinat, în mare parte, la sfârșitul anilor ‘90 și, până în prezent, cele mai mari succese se înregistrează nordul (Suedia, Olanda, Danemarca) și vestul (Marea Britanie, Irlanda) Europei.

În țările post-sovietice, decalajul fiscal este estimat într-un mod diferit decât în UE sau în recomandările OECD, acesta reprezentând, în mare parte, nivelul de evaziune fiscală în ansamblu, fără a se ține cont de faptul că evaziunea fiscală este mai amplă de atât.

Decalajul fiscal se estimează pentru:

- evaluarea performanței administrării fiscale;
- măsurarea performanței în comparație cu alte administrații fiscale;
- asistarea sistemului de conformare în baza riscurilor – cuantificarea, compararea și prioritizarea reacțiilor la risc în cadrul administrațiilor fiscale [22].

În linii mari, investigațiile ce vizează decalajul fiscal se referă la două sectoare: (a) TVA; (2) impozitul pe venit din salarii.

Totuși, ar trebui să se țină cont și de alte câteva tipuri de decalaje fiscale pentru a ne forma o părere de ansamblu vizavi de îmbunătățirea administrării fiscale.

Astfel, pot fi identificate următoarele **tipuri de decalaje fiscale** [23]:

1. *Decalaje absolute (decalajul de venit* – diferența dintre ceea ce administrarea fiscală planifică să încaseze și ceea ce este încasat de fapt de către administrarea fiscală. Acest

decalaj poate fi ușor dezagregat la nivelul taxelor (impozit pe venit, impozit pe profit, TVA etc.; *decalaj de proporționalitate* – diferența dintre proporția de venit achitată de ”cei mai buni” (cu un grad de conformare înalt) și ”cei mai răi” (cu un grad de conformare scăzut). Acesta este un mecanism de măsurare a cât de progresiv este sistemul fiscal; *decalaj de sărăcie* – diferența dintre venitul net după impozitare rămas la dispoziția persoanelor bogate și sărace dintr-o societate, ca rezultat al măsurilor de politică fiscală. Acesta este un sistem de măsurare a justiției sociale în cadrul societății);

2. *Decalaje de entitate (decalaj de raportare* – diferența dintre informația în baza căreia un utilizator obișnuit de conturi corporative știe să aprecieze volumul de taxe pe care trebuie să îl plătească și informația de care dispune în realitate. Acest decalaj stabilește cât de responsabilă este compania; *decalaj de așteptare* – diferența dintre ratele declarate pentru companii și ratele de taxe pe care aceștia le achită de fapt. Acest decalaj este măsurat ca diferență dintre contribuția societății ce se așteaptă a fi realizată prin achitarea taxelor și ceea ce aceștia achită de fapt);

3. *Decalaje legate de contribuabili (decalaj de responsabilitate* – diferența dintre veniturile la nivel de stat ce sunt așteptate a fi declarate de contribuabil și obligația fiscală pe care aceștia o arată prin acțiunile sale. Aceasta este sistemul de măsurare a atitudinii contribuabililor în ceea ce ține de responsabilitatea acestora de achitare a impozitelor și pare a fi un indicator de estimare a evaziunii și optimizării fiscale luate laolaltă; *decalaj de încredere* – diferența dintre nivelul actual de încredere care există între contribuabil și autoritatea fiscală și nivelul de încredere ce ar reprezenta un beneficiu pentru ambele părți în managementul angajamentelor mutuale a acestora. Acest indicator este foarte important, deoarece taxarea este bazată pe consensul celor implicați în proces. Dacă încrederea scade, se achită mai puține taxe);

4. *Decalaje guvernamentale (decalaj de transparență* – diferența dintre informația pe care un contribuabil dintr-o țară crede că are nevoie pentru a înțelege ce fac guvernele cu impozitele și taxele pe care le administrează și informația pe care aceștia o primesc de fapt. Acest indicator măsoară responsabilitatea guvernelor; *decalajul de corupție* – diferența dintre impozitele pe care contribuabilii cred că le achită guvernului și volumul de taxe pe care guvernul îl încasează nemijlocit. Acest indicator măsoară corupția prezentă în orice sistem de colectare, indiferent dacă aceasta se referă la politicieni, funcționari publici sau bancheri; *decalaj de eficiență* – diferența dintre beneficiul pe care un guvern l-ar putea obține dacă ar cheltui eficient toate resursele acumulate și suma nemijlocit cheltuită, exceptând acele sume ce nu au fost cheltuite din cauza risipei, ineficienței și corupției. Acest indicator măsoară atât managementul ineficienței guvernamentale și corupția prezentă în programele sale de cheltuieli. Indicatorul este dificil de

determinat, deoarece cel mai des este extrem de complicat de identificat cauzele pierderilor fiscale);

5. *Decalaje internaționale (decalajul de competitivitate* – diferența dintre rata de impozitare în diferite țări, în condițiile în care unele jurisdicții fiscale practică rate mai mici pentru a atrage investiții. Acesta este un indicator al competiției fiscale; *decalajul de resurse* – diferența dintre resursele pe care țările sunt gata să le aloce pentru a se asigura că aspectele internaționale ce vizează fiscalitatea sunt gestionate eficient. Acesta este un indicator al discrepanțelor de resurse dintre țările dezvoltate și țările în curs de dezvoltare. Multe țări în curs de dezvoltare nu au resurse suficiente pentru a face suficiente investigații vizavi de obligațiile ce ar trebui taxate în țară și nu au fost declarate corespunzător; *decalaj multinațional* – diferența dintre rata de impunere ce se achită de către țările ce operează la nivel internațional și cele ce operează la nivel național activând în aceeași țară. Acest indicator stabilește beneficiul pe care îl are o companie care operează internațional comparativ cu concurenții săi naționali; *decalajul de "paradis"* – diferența dintre comportamentul ce se consideră rezonabil în paradisul fiscal și în oricare altă jurisdicție. Acesta este un indicator ce măsoară atât diferența dintre ratele de impunere stabilite în paradisurile fiscale comparativ cu alte state, cât și diferența pe care acestea o oferă în stabilirea venitului impozabil, care în majoritatea cazurilor este calea prin care acestea urmăresc să nu impoziteze persoanele fizice și companiile; *decalajul de mobilitate* – diferența dintre felul în care cei ce au mobilitate internațională sunt taxați într-o țară și felul în care sunt taxați cei ce nu o au. Acest indicator măsoară avantajele pe care sistemul fiscal le oferă persoanelor care sunt mobile din punct de vedere internațional comparativ cu cei ce sunt rezidenți ai țării; *decalaj corporativ* – diferența dintre ratele de impozitare aplicate companiilor și cele aplicate persoanelor fizice. Acest indicator măsoară beneficiul fiscal ce se oferă companiilor;

6. *decalaj de dimensiune* – diferența dintre rata de impunere aplicată companiilor mari și companiilor mici. Acest indicator măsoară beneficiul pe care companiile mari îl obțin într-o societate, în mare parte din cauza puterii sale de lobby, comparativ cu întreprinderile mici. Este măsurat prin aplicarea regulilor similare pentru fiecare tip de companii;

7. *decalajul de securitate socială* – diferența dintre taxele (inclusiv contribuțiile sociale) aplicate unui nivel mediu național al veniturilor sub formă de salariu și taxele aplicate asupra aceluiași nivel de venit, dacă acesta ar fi încasat din alte surse;

8. *decalajul administrativ* – diferența dintre povara administrativă suportată de guvern în ceea ce ține de impozitarea aplicată businessului. Indicatorul măsoară povara sistemului fiscal aplicat care nu este direct atribuită ca parte a obligației fiscale;

9. *decalajul direct/indirect* – diferența proporțională dintre volumul de taxe colectate din impozite directe și indirecte. Acest indicator măsoară diferența dintre impozitele aplicate asupra veniturile într-o țară și impozitele aplicate pe consumul în cadrul unei societăți. Este un indicator bun pentru a măsura regresivitatea în cadrul sistemului fiscal, dat fiind faptul că cei ce au un nivel mai mic de venituri tind să cheltuiască o proporție mai mare din venituri pe consum decât cei cu venituri mari, care tind mai mult să acumuleze.

Având în vedere că există mai multe modalități de estimare a acestuia, există și mai multe păreri despre nivelul-țintă care trebuie să fie atins. Indiscutabil, urmează a fi determinat și ținut decalajul fiscal pentru a asigura un grad mai înalt a îndeplinirii angajamentelor asumate de acumulare a resurselor. În opinia autorului, stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcut în mai multe faze. În prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală. Ulterior, în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi clasificat în decalaj operațional și decalaj strategic. Decalajul operațional ar ține de modalitatea de interacțiune a contribuabilului și nivelul său de conformare fiscală. Decalajul strategic ar reprezenta, de fapt, acel decalaj fiscal care ține cont de indicatorii macroeconomici din cadrul economiilor naționale. Acest decalaj ar trebui împărțit după domenii de activitate și/sau tip de impozite, în funcție de prioritățile statului. Respectiv, pentru decalajul operațional urmează a fi stabilit un nivel al decalajului fiscal apropiat limitei de 100%, iar pentru cel politic, asupra căruia administrarea fiscală are o influență mai mică, urmează a fi stabilit, în prima fază, un plafon ce nu ar depăși 65-70%.

Merită a fi menționat că definirea decalajului fiscal, a tipurilor și fazelor acestuia reprezintă un element de noutate științifică studiat și prezentat de autorul lucrării de față.

Un moment important ce ține de asigurarea unui nivel de conformare înalt este instituirea unui sistem de control eficient și echitabil. Respectiv, sistemul de control urmează a fi privit atât din perspectivă externă (verificarea activității contribuabililor), cât și din perspectivă internă (controlul intern al proceselor de lucru). În ambele cazuri, **descrierea proceselor de lucru** se prezintă drept o condiție imperativă.

În opinia autorului, **procesele de lucru fiscale** reprezintă un ansamblu de elemente normative și operaționale necesare unei realizări cu succes a activității strategice și operaționale în cadrul administrării fiscale.

Oamenii și procesele sunt piatra de temelie a oricărei organizații. Dacă persoanele sunt motivate să lucreze din greu, atât timp cât procesele de lucru sunt împovărătoare, iar cele neesențiale sunt încă prezente, performanța organizației va fi una scăzută [24]. Remodelarea proceselor de lucru (Business Process Reengineering - BPR) este cheia pentru transformarea

felului în care oamenii lucrează. Ceea ce pare să fie o mică schimbare în procesele de lucru poate avea un impact major asupra calității serviciilor prestate de organele fiscale, fapt care influențează în mod direct gradul de satisfacere a contribuabililor și de achitare a obligațiilor față de buget, sau, altfel spus, gradul de conformare fiscală. Conform unor estimări [25], chiar și simpla documentare a proceselor de lucru contribuie de obicei la o creștere a eficienței de administrare cu 10%.

În mare parte, noțiunea de BPR vine din mediu privat al economiei, însă ultimul timp își găsește tot mai mult reflectare în revistele specializate în oferirea soluțiilor fiscale optime (cum ar fi, spre exemplu, în publicațiile Organizației Inter-europene a Administrațiilor Fiscale – IOTA [26]).

BPR reprezintă regândirea și refacerea fundamentală a proceselor de lucru pentru obținerea unor îmbunătățiri radicale, inclusiv prin abordări contemporane în măsurarea performanței, precum costurile, calitatea serviciilor și viteza de procesare [27].

După cum a fost menționat de M. Weicher [28], remodelarea proceselor de lucru este „turnarea vinului vechi în sticle noi”. Extrapolând asupra administrării fiscale, aceasta ar reprezenta utilizarea vechilor procese din administrarea fiscală și dimensionarea acestora utilizând cele mai inovative abordări din practica internațională și cerințele contextuale naționale.

Procesele din cadrul unei organizații se împart în administrative, primare și de suport. BPR se referă, în mare parte, la remodelarea proceselor primare.

BPR se bazează pe flexibilitate, eficiență și pe combinarea operațiunilor de lucru cu cele legate de tehnologiile informaționale. Acesta reprezintă un adevărat instrument de optimizare a activității, în mare parte prin scăderea costurilor operaționale [29]:

- a) automatizare – eliminarea muncii manuale prin automatizarea operațiunilor cu ajutorul aplicațiilor software;
- b) captarea informației – captarea informației din proces pentru a înțelege mai bine fluxul de date și a putea eficientiza procesul;
- c) secvențialitate – schimbarea task-urilor secvențiale cu task-uri paralele;
- d) neintermediere – eliminarea intermediarilor din procese eficientizând astfel procesul

Principalele probleme curente ale administrării fiscale ce ar necesita o abordare managerială inovativă sunt:

- organizarea proceselor de lucru într-o manieră neintegrată, ceea ce duce la folosirea irațională a resurselor umane și de capital disponibile;
- contrapunerea unor sarcini funcționare, fapt care provoacă abordări de hiperbirocrăție care, ulterior, duc la scăderea încrederii în organul fiscal și, respectiv, la:
- scăderea gradului de conformare fiscală a contribuabililor;

– lipsa unui cadru normativ unic care ar integra totalitatea proceselor de lucru și ar exclude necesitatea consultării multiplelor surse de acte primare, secundare și terțiare pentru identificarea unui singur proces de lucru. În special, aici se pune accent pe interacțiunea organului fiscal cu mediul de afaceri, iar lipsa unui astfel de model ar putea favoriza practicarea activităților neonestе de către funcționarii publici;

– lipsa unei abordări unice în ceea ce ține de procesele de lucru, fără a ține cont de zona administrativ-teritorială unde acestea sunt aplicate.

În acest context, se relevă o necesitate iminentă de revizuire a sistemului de funcționare a proceselor de lucru cu aplicarea abordărilor manageriale ce s-au arătat funcționabile în timp atât pentru mediul de afaceri, cât și pentru alte administrări fiscale.

Conform lui Sotiris Zigiariș [30] principalele efecte de la introducerea BPR în cadrul unei organizații sunt: oferirea informației, a instrumentelor și a trainingurilor personalului implicat în implementarea și monitorizarea proceselor primare din cadrul organizației. Un alt efect îl reprezintă eliminarea utilizării neproductive a timpului, a documentelor inutile și a diversificării existente între procesele din cadrul sistemului.

Astfel, procesele de lucru reprezintă un element fundamental în ingineria unui sistem de administrare fiscală performant, definirea acestora reprezentând un element de noutate științifică a lucrării inedit.

Un moment important în cercetarea unui sistem atât de complex cum este administrarea fiscală îl reprezintă analiza modului în care interacționează diferite elemente ale sistemului atât pe intern, cât și cu mediul extern. În acest scop, o evaluare corespunzătoare urmează a fi efectuată și asupra eficienței sistemului de monitorizare a indicatorilor de performanță a activității organului fiscal.

Conform cercetărilor lui Vazquez-Caro și Bird [31], **indicatorii de performanță** pot avea atât dimensiune cantitativă, cât și dimensiune calitativă (inclusiv măsurarea bunelor practici). Monitorizarea indicatorilor de performanță (benchmarkingul) este utilizată în identificarea ariilor problematice, indicând probleme și simptome.

Sunt mai multe teorii ale tipului ce urmează a fi evaluat exact, dar și în ceea ce privește modalitățile de evaluare a indicatorilor de performanță. Astfel, conform versiunii Fondului Monetar Internațional [32], care în procesul de estimare a indicatorilor de performanță utilizează instrumentul TADAT (Tax Administration Diagnostic Tools), indicatorii de performanță nu se limitează doar la atingerea țintelor de încasări, ci își propun și estimarea unor alți indicatori, cum ar fi nivelul de conformare voluntară, costurile serviciilor fiscale, disputele între administrarea fiscală și contribuabili, costul de colectare, decalajul fiscal și altele. O altă organizație

internațională importantă, și anume Banca Mondială, utilizează un alt instrument de identificare a performanței fiscale – IAMTAX, care se bazează mai mult pe sistemul de riscuri manageriale interne și externe și modalitatea de tratare a acestora. Merită menționat că ambele metode presupun prezența experților organizațiilor sus-numite în scopul evaluării indicatorilor de performanță în baza propriilor instrumente.

Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) [33] a fost dezvoltat în anul 1999 pentru a servi ca un instrument pentru țările candidate la aderare în Uniunea Europeană pentru a le crește capacitățile de adoptare, aplicare și executare a acquis-ului comunitar pentru pregătirea de aderare.

În opinia autorului, pentru aprecierea performanței unei administrări fiscale, preferință ar trebui acordat sistemului de evaluare a performanței din Uniunea Europeană, deoarece că spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană.

Administrarea fiscală se bazează pe mecanismele din cadrul acesteia care, în esență, și reprezintă administrarea fiscală în sine. O bună funcționalitate a acestora contribuie la realizarea sarcinilor asumate atât din punct de vedere a acumulărilor, cât și din punct de vedere al performanțelor, în esență. Dacă persoanele sunt motivate să lucreze din greu, până când procesele de lucru sunt împovărătoare și cele neesențiale sunt încă prezente, performanța organizației va fi una scăzută [24].

Respectiv, **mecanismele fiscale trebuie să se bazeze pe:**

- procese de lucru descrise;
- oameni competenți și instruiți;
- suport logistic adecvat.

Dacă măcar unul din aceste elemente nu va fi adecvat, acest fapt ar putea denatura efectul atins de celelalte două elemente.

O atenție deosebită merită a fi acordată mecanismelor din cadrul administrației fiscale. **Mecanismele fiscale** sunt instrumentele utilizate de administrația fiscală în scopul atingerii obiectivelor și sarcinilor trasate, definirea acestora reprezentând un alt element de noutate științifică a lucrării.

Pornind de la sarcinile trasate unei administrații fiscale, în opinia autorului, principalele mecanisme utilizate în administrarea fiscală pot fi generic împărțite în câteva grupuri:

- a) **mecanisme generale și de suport:** mecanisme ce țin de personal, instruire și integritate în funcția publică; mecanisme IT și de protecție a datelor cu caracter personal; mecanisme ce

țin de evidența financiară și achiziții publice; mecanisme de audit intern; mecanismul de secretariat.

- b) mecanisme de evidență a veniturilor și contribuabililor:** mecanisme de înregistrare și radiere a contribuabililor; mecanismul de înregistrare a veniturilor și de restituire a impozitelor achitate în plus; mecanisme de declarare și achitare a impozitelor.
- c) mecanisme de conformare voluntară a contribuabililor:** mecanisme de deservire și de acordare a asistenței contribuabililor; mecanisme de diminuare a decalajului fiscal; alte mecanisme de conformare voluntară.
- d) mecanisme de conformare forțată a contribuabililor:** mecanisme de urmărire și stingere a obligației fiscale; mecanisme de control fiscal.
- e) mecanisme de contestare**

În scopul identificării mecanismelor de administrare fiscală, o atenție deosebită merită a fi acordată **funcțiilor administrării fiscale**.

Asupra acestui subiect, există o diversificare destul de pronunțată de păreri în mediul academic.

Conform părerii K. Ott [34], principalele funcții ale administrării fiscale sunt:

1. informarea și instruirea contribuabililor;
2. înregistrarea, organizarea și procesarea restituirilor fiscale (introducerea datelor, procesarea declarațiilor și a plăților);
3. colectarea silită (care este strâns legată de înregistrare, contabilitate și restituirea impozitelor);
4. controlul și monitorizarea (descoperirea lacunelor în administrare și în evidența contabilă);
5. serviciile legale și contestațiile (aducerea cazurilor în fața curții, apărarea administrării fiscale în judecată, explicarea procedurii legale de contestare).

Conform altei surse [35], principalele funcții ale administrării fiscale sunt:

- a. informarea și educarea contribuabililor;
- b. acordarea serviciilor contribuabililor;
- c. asigurarea conformării fiscale;
- d. alte funcții interne importante.

Conform publicației Băncii Mondiale [35], componentele sistemului de administrare fiscală (mecanisme fiscale) sunt:

- înregistrarea contribuabililor;
- procesele de plată și restituire;
- operațiile computerizate;

- urmărirea plăților;
- contribuabilii delicvenți (antifraudă fiscală);
- controlul (auditul);
- sistemul de sancțiuni și penalități;
- serviciile contribuabililor și publicitatea;
- managementul și organizarea.

În opinia autorului, principalele **funcții în administrarea fiscală** care ar trebui să ducă la funcția de bază (acumularea resurselor financiare în buget) sunt:

1. înregistrarea/radierea contribuabililor;
2. evidența veniturilor, inclusiv managementul arieratelor;
3. instituirea unui sistem eficient și simplu de acordare a serviciilor fiscale (servicii fiscale – electronice sau fizice – bazat pe necesitățile contribuabililor);
4. implementarea măsurilor de conformare fiscală voluntară (sistem eficient de management al riscurilor, strategii de conformare, informare și educare a contribuabililor);
5. implementarea măsurilor de conformare fiscală forțată (controlul fiscal, aplicarea măsurilor de executare silită);
6. asigurarea unui sistem de contestare modern a actelor normative emise de administrarea fiscală;
7. comunicare la nivel național și internațional cu societatea civilă și partenerii de dezvoltare.

Suplimentar, trebuie menționată importanța asigurării IT a proceselor în cadrul administrării fiscale. Este important ca sistemul informațional să asigure o integritate și o interacțiune între toate componentele sale.

Pentru a evalua eficiența și eficacitatea administrării fiscale trebuie să se țină cont atât de gradul de complexitate a structurii fiscale, precum și măsura în care această structură rămâne stabilă în timp. Complexitatea și implicațiile sale au fost o grijă a managementului administrării fiscale în majoritatea țărilor dezvoltate. Chiar și cea mai sofisticată administrare fiscală poate fi supraîncărcată cu sarcini de nerealizat. Aceste preocupări sunt și mai importante în țările în care administrațiile fiscale mai slab echipate sunt puse în fața unor sarcini complexe într-un mediu ostil și puțin informat. Viața administrării fiscale devine cu atât mai complicată, cu cât nu este asigurată o stabilitate a guvernării sau, cel puțin, o consecutivitate a deciziilor adoptate. Astfel, atât complexitatea cât și stabilitatea sistemelor fiscale sunt factorii cei mai importanți în evaluarea managementului administrării fiscale.

Există trei tipuri de **modelare internă a sistemului de administrare fiscală** [35], prezentarea acestora reprezentând un element de noutate științifică a lucrării:

- *modelul bazat pe tipul taxei*, care este unul din cele mai vechi modele organizaționale. Acest model presupune organizarea funcțională în funcție de tipul taxei, departamentele fiind destul de independente unul de celălalt. Totodată, au fost identificate o serie de deficiențe: dublarea funcțiilor, crearea situațiilor incomode pentru agenții economici interesați de mai multe impozite, complicarea monitorizării nivelului de conformare a agenților economici (cu controale și funcții de colectare distincte), creșterea probabilității tratamentului inegal al contribuabililor pornind de la taxele achitate de aceștia, perturbarea procesului flexibilității personalului, dat fiind faptul că cunoștințele vizau domenii destul de restrânse și altele. Pornind de la acesta, managementul din cadrul sistemului de administrare fiscală a trecut la organizarea în baza modelului funcțional.
- *modelul funcțional* presupune organizarea personalului în funcție de grupurile funcționale (înregistrarea, evidența, procesarea informației, controlul, colectarea, contestațiile și altele) și procesarea generală a taxelor. Această abordare de organizare a lucrului în cadrul serviciilor fiscale a fost operată pentru a realiza standardizarea proceselor de lucru corespunzătoare taxelor, simplificarea implementării tehnologiilor informaționale în relațiile cu contribuabilii și perfecționarea, în ansamblu, a eficienței operaționale. Comparativ cu primul model descris, acest model a fost perceput ca unul ce oferă multe avantaje și adoptarea lui a facilitat atingerea multor scopuri ce țin de organizarea administrării fiscale. Totodată, au fost identificate neajunsuri și în procesul de utilizare a acestui model: fragmentarea funcțiilor ar putea duce la o deservire sumară în ceea ce ține de fiecare impozit, iar standardizarea ar putea fi inefficientă în unele domenii administrate, ducând la diversificarea atitudinilor ce țin de conformarea fiscală.
- *modelul bazat pe segmentul de plătitor* este unul din cele mai recente modele dezvoltate într-un număr limitat de țări cu economii avansate și presupune organizarea deservirii și a proceselor de urmărire în funcție de segmentul de plătitori (contribuabili mari, medii și mici, angajați și altele). Raționamentul ce stă la baza modelului în cauză este acela că fiecare grup de plătitori are propriile caracteristici și comportament de conformare și, ca urmare, reprezintă diferite grade de risc pentru administrarea fiscală. În contextul administrării eficiente a acestor riscuri, organul fiscal trebuie să elaboreze și să implementeze strategii care se referă la caracteristicile unice și gradul de conformare al fiecărui grup de plătitori (clarificarea prevederilor legale, educarea contribuabililor, perfecționarea serviciilor, controale bine ținute și altele). Promovatorii modelului respectiv

sustin că o astfel de divizare crește nivelul general de conformare fiscală. În timp ce aplicarea modelului în cauză este în fața incipientă de aplicare, multe țări au aplicat parțial acest model, creând unități specializate în deservirea contribuabililor mari.

De fapt, fiecare dintre aceste modele de organizare a administrării fiscale se manifestă diferit în funcție de nivelele ierarhice, conform modului stabilit în Tabelul 1.1

Tabelul 1.1 Opțiunile de organizare ale administrațiilor fiscale

Modelul	Primul nivel în ierarhie	Al doilea nivel în ierarhie	Al treilea nivel în ierarhie	Comentarii
Tipul taxei	Subdiviziuni separate pentru cele mai importante grupuri de taxe	După funcții	(a) După tipul contribuabilului sau (b) După locul de înregistrare a contribuabilului	Un sistem de organizare multiplu și funcțional; pierderea resurselor din cauza dublării funcțiilor; costuri înalte de conformare pentru contribuabili
Funcțional	După funcții	După tipul taxei	După taxă	Coordonarea problemelor interfuncționale; flexibilitate limitată în soluționarea unor solicitări specifice a contribuabililor
Segmentarea contribuabililor	După tipul contribuabilului	După funcții	De obicei lipsește	Unități separate pentru contribuabilii mari și mici
Sistemul de curatori	Conform grupurilor de taxe majore	Conform grupurilor de contribuabili (tip, locație sau ambele)	Majoritatea funcțiilor de rutină cad în sarcina unui singur funcționar fiscal (curator)	Operativitate în soluționarea necesităților contribuabililor; lipsa de sistematizare a abordărilor; risc înalt de corupție sau trafic de influență

Sursa: Adaptat de autor în baza [35]

Conform părerii autorului, fiecărui din aceste sisteme îi este specific un moment în evoluția unui sistem de administrare fiscală contemporan, o combinație între acestea vorbind despre un sistem matur, bine-închegat și care e lipsit de abordări formale.

Conform K. Ott [34], cea mai bună organizare a sistemului fiscal este cea funcțională. Printre avantajele unui astfel de sistem se numără:

- crește productivitatea prin specializarea în domenii distincte ca evaluarea, colectarea, monitorizarea sau controlul, executarea silită etc. Un inspector nu ar trebui să cunoască toată legislația ori să fie responsabil pentru evaluarea tuturor impozitelor dintr-o anumită grupă de contribuabil etc.
- posibilitatea de verificare și control e mai bună. Atunci când același inspector fiscal nu e încărcat cu verificarea tuturor taxelor, orice greșeală într-o funcție (spre exemplu, evaluarea taxelor) va fi mult mai probabil depistată la verificarea unei alte activități (cum ar fi, de exemplu, controlul).

Astfel, sistemul de administrare fiscală este responsabil de *cât de mult* se încasează în egală măsură cu faptul *cum* se încasează veniturile la buget (legătura dintre efortul și efectul măsurilor de colectare realizate). Costul administrării, ca și costul conformării, sunt alte aspecte de care trebuie să se țină cont la luarea deciziilor de către managementul fiscal. Un punct important ține și de atenția acordată executării silită și conformării voluntare.

De fapt, perfecționarea conformării fiscale nu este același lucru cu descurajarea neconformării [20]. Nivelul scăzut de conformare ar putea fi determinat de costurile înalte de conformare, în rând cu alte probleme fundamentale cum ar fi lacunele în legislația fiscală, legătura necorespunzătoare între impozite și baza impozabilă asupra căreia acestea se aplică și percepția contribuabililor asupra echității fiscale. Ca regulă generală, în majoritatea țărilor, unii contribuabili achită impozitele întotdeauna (cel mai des deoarece nu li se oferă o alternativă), alții – nu achită niciodată și alții se eschivează când văd că o pot face. O funcție importantă a administrării fiscale la acest moment este să prevină migrarea agenților economici onești în zona de neconformare. Pentru a realiza acest lucru, administrarea fiscală ar trebui să facă viața celor ce nu se conformează pe cât de grea posibilă, iar viața celor ce se conformează – cât de simplă posibilă. Astfel, este importantă simplificarea procedurilor aplicate contribuabililor, spre exemplu, prin eliminarea solicitării unor informații irelevante sau disponibile pentru a obține restituirea banilor achitați în plus. Odată ce procedurile au fost simplificate, managementul administrării fiscale poate să-și concentreze atenția la sarcinile sale de bază: facilitarea conformării, monitorizarea și executarea silită a conformării și altele.

Respectiv, **o administrare fiscală eficientă și performantă** reprezintă un sistem administrativ care asigură colectarea unui nivel de venituri suficient pentru a acoperi necesitățile de finanțare ale statului prin metode, procese și instrumente orientate spre contribuabili, asigurând, totodată, un mediu fiscal concurențial prielnic dezvoltării afacerilor, ținând cont de principiile de bază ale fiscalității (echitatea, justiția impunerii, randamentul etc.).

1.3 Concluzii la capitolul 1

Analiza abordărilor teoretice și metodologice în ceea ce ține de sistemul fiscal efectuate de autor în primul capitol ne-au permis să concluzionăm că:

1. Sistemul fiscal reprezintă un sistem complex în care interacționează baza legislativ-normativă de ordin fiscal și administrarea fiscală, care a fost studiat și prezentat în opere valoroase de cercetare economică de către savanți autohtoni și români. În opinia autorului, sistemul fiscal

este un ansamblu de concepte, procese și instrumente ce apar ca rezultat al definirii și aplicării impozitelor și taxelor, precum și a mecanismelor ce sunt necesare acestui proces.

2. Sistemul fiscal se bazează pe un set de principii de bază ("capacității de plată", "beneficiului", "siguranței"). În opinia autorului, principiile sistemelor fiscale nu trebuie luate separat, ci tratate drept un tot întreg, valorificate fiind acele elemente ce se aliniază cel mai bine necesităților sociale. Un sistem fiscal urmează să înglobeze, în funcție de evoluția realităților economice și sociale dintr-o țară sau regiune, elemente din mai multe sisteme fiscale, aplicând principii generale, de comun cu abordări particulare în cazul unor impozite sau taxe separate.

3. Sistemul fiscal se manifestă în dependență de parametrii spațiali și de timp. În opinia autorului, conceptualizarea și înțelegerea adecvată a acestor principii este vitală în contextul unor formațiuni suprastatale cum este Uniunea Europeană. Or, în condițiile integrării economice și ale mondializării schimburilor economice care au loc astăzi, impozitul nu poate rămâne insensibil la aceste fenomene. Din contra, sistemul fiscal al unui stat acționează asupra altora și viceversa, iar măsurile luate de un stat sau altul de a modifica sau a păstra dreptul fiscal existent nu sunt neutre în ceea ce privește economiile altor state. Respectiv, se cere o apropiere a sistemelor fiscale, cu o doză importantă, totuși, de suveranitate fiscală națională.

4. Reglarea sistemului fiscal se realizează prin intermediul mecanismului de reglare de tip feed-back și feed-before. În opinia autorului, efectul mecanismelor date este extrem de important pentru o administrare fiscală eficientă, deoarece societatea reprezentată din indivizi și societăți își formează deprinderi de moralitate fiscală pornind de la felul în care sistemul fiscal este capabil să gestioneze aceste elemente de interacțiune. Respectiv, o abordare sistemică se cere în acest sens.

5. Pe lângă funcțiile clasice ale sistemului fiscal (mobilizare, economică, socială, de control), suplimentar, în opinia autorului, ar trebui punctată o funcție importantă care nu este, de obicei, reflectată în studiile de specialitate și anume funcția de educare a populației în spirit de moralitate fiscală ridicată, moralitatea fiscală fiind o motivație intrinsecă sau naturală de a achita impozite și taxe (definirea corespunzătoare a acestui termen fiind o inovație științifică a acestei lucrări). De asemenea, o altă funcție a sistemului fiscal, pornind de la multitudinea infirmațiilor posedate este de a asigura interoperabilitatea electronică a datelor (schimbul electronic de date) ce nu poartă amprenta secretului fiscal cu alte autorități, astfel diminuând povara birocratică asupra întregului sistem administrativ la nivel național.

6. Sistemul de administrare fiscală cuprinde totalitatea metodelor, tehnicilor și instrumentelor fiscale utilizate în procesul de management realizat de organele fiscale. Dacă sistemul fiscal este studiat și reflectat intens în literatura de specialitate autohtonă și românească, sistemul de administrare fiscală este mai mult subiectul studiilor de specialitate a organizațiilor

internaționale și a unor cercetători internaționali consacrați, ceea ce acordă spațiu de noutate științifică pentru domeniul respectiv de cercetare la nivel național.

7. Astfel, administrarea fiscală urmează a fi privită prin prisma a trei niveluri: arhitectural (elaborarea cadrului legal și normativ adecvat), ingineresc (setarea unei structuri organizaționale funcționale) și managerial (asigurarea de către manageri competenți a monitorizării și a controlului).

8. Pentru a evalua eficiența și eficacitatea administrării fiscale, trebuie să se țină cont atât de gradul de complexitate a structurii fiscale, precum și de măsura în care această structură rămâne stabilă în timp. Există patru tipuri de modelare internă a sistemului de administrare fiscală: modelul bazat pe tipul taxei, modelul funcțional, modelul bazat pe segmentul de plătitor și modelul bazat pe curatori, cel mai utilizat fiind cel de-al doilea model, iar cel mai recomandat – al treilea. Conform părerii autorului, fiecărui din aceste sisteme îi este specific un moment în evoluția unui sistem de administrare fiscală contemporan, o combinație între acestea vorbind despre un sistem matur, bine-închegat și care e lipsit de abordări formale.

9. Prezentarea parametrilor și a mecanismelor de reglare a sistemului fiscal, precum și definirea și prezentarea elementelor de analiză a sistemului de administrare fiscală reprezintă o inovație pentru literatura științifică specializată autohtonă.

10. Sarcina principală a oricărei administrări fiscale este facilitarea conformării fiscale, a cărei definire este prezentată în premieră pentru mediul academic în lucrarea dată. Respectiv, întru asigurarea unui nivel de conformare adecvat, urmează a fi utilizate diferite modalități de conformare (investigația penală; control total (general); control parțial (tematic); asistență; informare), nivelul de control urmează să scadă odată cu orientarea spre baza piramidei și să crească la accesarea spre vârful piramidei. În opinia autorului, accentul urmează să fie pus în mod prioritar pe informare și asistență, ulterior urmate de controale și investigații penale corespunzătoare. Nivelul de conformare depinde de simplitatea sistemului fiscal (prin prisma cadrului normativ), dar și de claritatea proceselor de administrare fiscală, care implică relațiile cu contribuabilii, dar și procesele la nivel intern. În mod direct, claritatea acestor procese influențează direct costurile de conformare fiscală (intens monitorizate în ratingurile internaționale), dar și de administrare fiscală (costurile administrației fiscale).

11. Aprecierea conformării fiscale ca un indicator de performanță a administrării fiscale se face prin țintirea decalajului fiscal. Conceptual, decalajul fiscal este diferența dintre taxele estimate dacă toți cei ce au obligația de calculare și achitare ar face acest lucru și taxele încasate nemijlocit pornind de la eforturile de conformare a administrației fiscale (conformare atât voluntară, cât și forțată). În opinia autorului, decalajul fiscal este diferența dintre veniturile fiscale

ce ar urma a fi calculate și achitate într-un stat pornind de la parametrii macroeconomici și statistici ai acestuia și cele ce au fost efectiv calculate și achitate, iar stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcut în două faze: în prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală, iar în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi clasificat în decalaj operațional și decalaj strategic.

12. Definirea conformării fiscale, a tipurilor acesteia și a modalității de realizare acesteia, precum și a decalajului fiscal și tipurilor acestuia reprezintă, de asemenea, elemente de inovație științifică ale acestei lucrări.

13. Remodelarea proceselor de lucru este cheia pentru transformarea felului în care oamenii lucrează. Ceea ce pare să fie o mică schimbare în procesele de lucru poate avea un impact major asupra calității serviciilor prestate de organele fiscale, ceea ce influențează în mod direct gradul de satisfacere al contribuabililor și de achitare a obligațiilor față de buget, sau, altfel spus, gradul de conformare fiscală. Definirea și prezentarea conceptului proceselor de lucru reprezintă un element de inovație științifică dezvoltat de autor.

14. Un moment important în cercetarea unui sistem atât de complex cum este administrarea fiscală îl reprezintă o evaluare corespunzătoare urmează a fi efectuată și asupra eficienței sistemului de monitorizare a indicatorilor de performanță a activității organului fiscal. Sunt folosite diferite elemente în acest sens, cele mai relevante fiind TADAT (Tax Administration Diagnostic Tools) al FMI, IAMTAX a Băncii Mondiale și EU Fiscal Blueprints al Consiliului Europei. În opinia autorului, pentru aprecierea performanței unei administrări fiscale, preferință ar trebui acordat sistemului de evaluare a performanței din Uniunea Europeană, deoarece că spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană.

Această cercetare a contribuit la fundamentarea scopului care constă în îmbunătățirea administrării fiscale naționale prin efectuarea unei analize comprehensive a sistemului de administrare fiscală autohton în contextul celor mai bune practici europene și propunerea soluțiilor de perfecționare a acestuia, prin atingerea primului obiectiv trasat și anume ”Definirea și fundamentarea conceptelor de sistem fiscal și management al administrării fiscale”, care ne-au permis să argumentăm elementele de noutate științifică: dezvoltarea bazei teoretico-metodologice prin fundamentarea unor concepte de bază în administrarea fiscală, precum și argumentarea științifică a instrumentarului de administrare fiscală.

2. ANALIZA EXPERIENȚEI EUROPENE PRIVIND MANAGEMENTUL SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ

2.1 Analiza cadrului de administrare fiscală în prevederile Acquis-ului Comunitar

Acquis-ul Comunitar reprezintă totalitatea drepturilor și a obligațiilor comune care decurg din statutul de stat membru al Uniunii Europene [36]. Incluzând, pe lângă tratate, și actele adoptate de către instituțiile UE, Acquis-ul comunitar este în continuă evoluție.

Sunt incluse aici:

- conținutul, principiile și obiectivele politice ale Tratatelor;
- legislația adoptată în aplicarea tratatelor și deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene;
- declarațiile și rezoluțiile adoptate de către Uniune;
- măsurile privind politica externă și de securitate comună;
- măsurile privind justiția și afacerile interne;
- acordurile internaționale încheiate de către Comunitatea Europeană și acordurile încheiate între Statele Membre, referitoare la activitățile Uniunii.

Pentru a putea deveni membre ale Uniunii, statele candidate trebuie să transpună acquis-ul în legislația națională, urmând să îl aplice începând din momentul aderării. În anumite situații, se acordă, în urma negocierilor de aderare, derogări de la această regulă.

Capitolul 16 "Taxarea" din Acquis-ul Comunitar [37] spune că acesta acoperă în mare parte aria taxării indirecte, în special, taxa pe valoare adăugată (TVA) și accizele. Acesta conține scopul, definițiile și principiile TVA. Accizele aplicate asupra țigărilor, produselor alcoolice și produselor energetice sunt și ele subiecte ale legislației UE. În ceea ce ține de impozitele directe, Acquis-ul acoperă unele aspecte ce se referă la taxarea veniturilor sub formă de economii ale persoanelor fizice și a impozitului pe venit al companiilor. Mai mult ca atât, statele membre își asumă angajamentul să se conformeze cu principiile Codului de conduită în administrarea afacerilor, a cărei destinație vizează eliminarea practicilor fiscale dăunătoare. Cooperarea administrativă și de asistență reciprocă între țările membre se atinge prin asigurarea unei funcționalități fluide a pieței interne în partea ce ține de taxare și oferă instrumente pentru a preveni evaziunea și optimizarea intra-comunitară. Statele membre trebuie să se asigure că sunt antrenate resurse de implementare și impunere necesare, inclusiv că conexiunea cu sisteme automatizate de taxare la nivel de UE este realizată.

Astfel, pornind de la acest fapt, putem conchide că prevederile ce vizează acquis-ul comunitar vizează atât norme de politică fiscală, cât și de administrare fiscală.

Merită a fi menționat că prevederile aquis-ului comunitar în ceea ce ține de administrarea fiscală nu au fost descrise în scrierile academice autohtone, ceea ce reprezintă un element de inovație științifică a lucrării de față.

Unul dintre beneficiile pieței unice în cadrul UE constă în faptul că cetățenii și companiile din cadrul UE au libertate de mișcare, acțiune și investire peste hotarele țărilor. Dar, deoarece impozitarea directă nu este armonizată la nivel de UE, aceasta libertate ar putea însemna că unii contribuabili urmăresc optimizare sau evaziune fiscală în țara lor de reședință. Astfel, administrațiile fiscale în cadrul UE au fost de acord să coopereze mai intens pentru a fi capabili să aplice un sistem echitabil vizavi de contribuabilii proprii inclusiv prin combaterea fraudei și evaziunii fiscale. Acesta nu ține de armonizare, ci de capacitatea administrațiilor fiscale ale țărilor membre, într-un mediu în care globalizarea e tot mai prezentă, de a se asigura că toți contribuabilii își plătesc partea corectă a impozitelor la buget. Instrumentele de cooperare între țările membre creează încredere prin aplicarea acelorași reguli, obligații și drepturi pentru toți.

În prezenta lucrare se va dezvolta mai departe doar partea ce ține de administrarea fiscală, și anume:

a) norme ce se conțin în Directiva UE care vizează cooperarea administrativă consolidată în partea ce ține de impozitarea (directă)

Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE este unul dintre elementele legislative centrale în ceea ce ține de cooperarea în domeniul administrării [38]. Directiva dată stabilește toate procedurile necesare pentru o cooperare mai bună între administrațiile fiscale din cadrul UE, așa cum ar fi: schimbul de informații la solicitare, schimb spontan și automatizat, participarea în solicitările administrative, verificări simulare și verificările reciproce vizavi de deciziile cu impact fiscal luate. De asemenea, cooperarea vizează crearea și dezvoltarea unor instrumente practice necesare, cum ar fi sistemul electronic de schimb de informații.

Directiva dată a fost modificată recent prin extinderea cooperării între autoritățile fiscale pentru schimb automat de informații privind conturile bancare (Directiva Consiliului 2014/107/EU), soluțiile fiscale transfrontaliere și acordurile de preț în avans (Directiva Consiliului din 8 decembrie 2015).

Suplimentar, pe 17 iunie 2015, Comisia Europeană a publicat un Plan de acțiuni pentru o impozitare corectă și eficientă în UE [39]. Acest plan de acțiuni vizează norme de reformare a mediului impozitului pe profit în UE, pentru a ținti abuzurile fiscale, asigurarea unor venituri

sustenabile, creșterea transparenței și asigurarea unui mediu de afaceri mai bun în Piața Unică. Aceasta ar putea duce indispensabil la propuneri suplimentare de extindere a cooperării fiscale.

b) norme ce vizează eliminarea dublei impuneri (arbitrare)

În prezent nu există nici o obligație formală a statelor membre de a elimina dubla impunere (convențiile bilaterale doar solicită părților să facă tot posibilul în acest sens). Când se produce dubla impunere, compania afectată își prezintă cazul în fața autorităților fiscale vizate; dacă respectivele autorități nu pot rezolva problema în mod satisfăcător, acestea încearcă să ajungă la un acord comun cu autoritățile din statul membru în care companiei asociate îi este perceput impozitul.

Convenția 90/436/CEE privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate prevede că, dacă nu se ajunge la un acord, autoritățile își prezintă cazul în fața unei comisii consultative, care sugerează o modalitate de soluționare a problemei. Deși autoritățile fiscale pot adopta ulterior, prin acord comun, o soluție diferită de cea sugerată de către comisia consultativă, ele sunt obligate să adopte recomandarea comisiei, dacă nu ajung la un acord [40].

Pe 21 decembrie 1995, Consiliul a adoptat o convenție privind aderarea Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei la Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate. Convenția permite Austriei, Finlandei și Suediei să acceadă la Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate ca urmare a aderării lor la Uniunea Europeană. Convenția va intra în vigoare, între statele care au ratificat-o, în prima zi a celei de-a treia luni după depunerea ultimului instrument de ratificare de către Republica Austria, Republica Finlanda sau Regatul Suediei și de către unul dintre statele care au ratificat Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate. Pentru fiecare stat contractant care o va ratifica ulterior, convenția va intra în vigoare în prima zi a celei de-a treia luni după depunerea instrumentului de ratificare.

Pe 25 mai 1995, Consiliul a adoptat un protocol de modificare a Convenției 90/436/CEE, extinzându-i valabilitatea, la acel moment, la perioade de cinci ani. Protocolul intră în vigoare în prima zi a celei de-a treia luni după depunerea instrumentului de ratificare și după acceptarea sau aprobarea de către ultimul stat contractant care s-a conformat acestei formalități. A intrat în vigoare la 1 ianuarie 2000.

Deoarece nu toate statele membre au ratificat protocolul de extindere a convenției de arbitrare, convenția a încetat să mai producă efecte în 2000. Drept consecință, la momentul actual, întreprinderile pot doar să se servească de prevederile legate de rezolvarea disputelor convențiilor

privind dubla impunere, care nu impun nici o obligație legală de eliminare a dublei impunerii, cum ar fi făcut convenția de arbitraj.

c) norme ce vizează măsurile de anti-fraudă fiscală

Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European privind necesitatea dezvoltării și coordonării strategiei pentru dezvoltarea luptei împotriva fraudei fiscale {SEC(2006) 659} are drept scop lansarea discuțiilor asupra unei strategii la nivel european de combatere a fraudei fiscale [41].

În scopul îmbunătățirii cooperării administrative între țările membre, Comisia propune:

- fortificarea nu doar a legislației fiscale, ci și a măsurilor administrative privind cooperarea în sfera impozitării directe și indirecte și a asistenței în recuperarea taxelor;
- îmbunătățirea managementului riscurilor care ar permite statelor membre focusarea eforturilor de inspectare asupra sectoarelor și companiilor ce reprezintă un risc major de fraudă;
- crearea unui forum pentru cooperare administrativă la nivel comunitar pentru toate taxele (atât directe, cât și indirecte).

Având în vedere că evaziunea fiscală nu se oprește la limita externă a hotarului UE, Comisia propune adoptarea unei abordări comunitare pentru cooperarea cu țările terțe.

În scopul reducerii cazurilor de fraudă, Comisia lansează o dezbatere pe posibilele modificări în sistemele actuale privind TVA și accizele (în cazul ultimilor, cu un accent pe structura curentă a impozitării produselor de tutun).

Suplimentar, Comisia propune ca discuțiile asupra strategiei să includă și câteva măsuri specifice, cum ar fi:

- creșterea nivelului de declarare a obligației fiscale pentru companiile considerate riscante;
- reducerea obligațiilor pentru companiile ce obțin un parteneriat cu administrarea fiscală;
- utilizarea instrumentelor IT standardizate și înalt performante pentru un schimb rapid de informații.

d) măsurile ce vizează aspecte privind cooperarea administrativă în domeniul accizelor

Regulamentul (UE) nr.389/2012 al Consiliului din 2 mai 2012 privind cooperarea administrativă în domeniul accizelor și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 2073/2004) vizează reorganizarea cadrului juridic comun pentru cooperarea administrativă dintre țările Uniunii Europene (UE) în domeniul legislației privind accizele. Acesta înlocuiește și abrogă un regulament anterior [Regulamentul (CE) nr. 2073/2004] și introduce noi mijloace electronice de

cooperare între țările UE prin sistemul informatizat pentru circulația și controlul produselor supuse accizelor (EMCS).

Pentru a combate evaziunea în domeniul accizelor și a reduce distorsiunile pe piața internă, regulamentul stabilește condițiile pentru cooperarea și schimbul de informații între țările UE în contextul aplicării legislației privind accizele, precum și pentru respectarea întocmai a normelor UE.

Aspectele principale ale noului act legislativ sunt următoarele [42]:

- trebuie să se înființeze un birou central de legătură pentru accize în fiecare țară din UE . Acesta va fi responsabil pentru contactele cu alte țări ale UE în sfera cooperării administrative în domeniul accizelor. Funcționarii și departamentele de legătură desemnate pot face schimb de informații în mod direct;
- țările UE efectuează controale simultane, cu prezența funcționarilor unei țări a UE într-o alta, pentru a monitoriza în mod eficient procedurile privind accizele în controalele transfrontaliere;
- există o limită de timp preluată din regulamentul anterior, pentru a permite transferul rapid al informațiilor;
- este prevăzut un cadru de raportare pentru a garanta îmbunătățirea continuă.
- la deplasarea produselor accizabile, companiile ar trebui să poată întreprinde rapid verificările necesare. Ar trebui să fie posibilă confirmarea electronică a validității codurilor de acciz prin intermediul unui registru central operat de către Comisie.

Dacă este necesar, țările UE ar trebui să partajeze în mod facultativ informațiile necesare pentru aplicarea corectă a legislației în domeniul accizelor în cazul în care informațiile respective nu se încadrează în categoriile de informații care sunt schimbate în mod automat.

e) măsurile ce vizează aspecte privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată

Regulamentul (UE) nr.904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată stabilește norme și proceduri comune pentru cooperarea administrativă și schimburile de informații între autoritățile naționale competente, având ca obiectiv aplicarea corectă a taxei pe valoarea adăugată (TVA) și combaterea fraudei. Acest regulament stabilește normele și procedurile pentru cooperarea și schimburile de informații între autoritățile competente din țările Uniunii Europene (UE) responsabile cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA), pentru [43]:

- a stabili corect TVA;

- a controla aplicarea corectă a TVA;
- a combate fraudă în domeniul TVA;
- a proteja veniturile din TVA.

Fiecare țară a UE desemnează un birou central de legătură ca punct de contact pentru cooperarea cu celelalte state membre UE și cu Comisia. Țările UE pot, la rândul lor, să desemneze departamente de legătură sau alți funcționari competenți pentru schimburile directe de informații. Departamentele de legătură și funcționarii competenți informează biroul central de legătură cu privire la toate solicitările de asistență sau la toate răspunsurile la o astfel de solicitare pe care acestea le formulează sau le primesc. Dacă o solicitare primită necesită o acțiune în afara zonei lor teritoriale sau operaționale, ea este transferată biroului central de legătură.

Autoritatea solicitantă trimite autorității solicitate cererile de informații și de anchete administrative folosind un formular standard. Aceasta din urmă furnizează informațiile fără întârziere și în termen de cel mult trei luni de la data primirii cererii. Dacă autoritatea solicitată deține informațiile cerute, ea le transmite în termen de o lună de la data primirii cererii. În lipsa unei cereri prealabile, autoritățile competente își comunică în mod automat anumite categorii de informații prin intermediul formularului standard, în următoarele cazuri: (a) atunci când informațiile furnizate de țara UE de origine sunt indispensabile sistemului de control din țara UE de destinație unde va avea loc impozitarea; (b) atunci când există motive să se creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislației referitoare la TVA în țara UE de destinație; (c) atunci când există un risc de pierderi fiscale în țara UE de destinație.

Autoritățile competente ar trebui să comunice prin schimb spontan toate informațiile necesare care nu au fost comunicate în baza schimbului automat. Ele pot cere transmiterea unui feed-back în legătură cu informațiile schimbate la autoritatea solicitată.

Dacă informațiile primite ar putea fi utile autorității competente dintr-o țară terță, autoritatea solicitantă le poate transfera, cu condiția informării în prealabil a autorității solicitate sau, dacă este cazul, a obținerii autorizării din partea autorității solicitate. În măsura în care acest lucru este posibil, schimbul de informații se va realiza pe cale electronică.

Furnizarea de informații poate fi refuzată dacă:

- numărul și natura cererilor de informații înaintate de autoritatea solicitantă într-o anumită perioadă implică o sarcină administrativă disproporționată;
- autoritatea solicitantă nu a epuizat sursele obișnuite de informații;
- legislația și procedurile țării UE solicitate nu permit efectuarea unei anchete sau colectarea sau utilizarea informațiilor;

- din motive juridice, țara UE solicitantă nu poate furniza informații similare;
- furnizarea de informații ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau ar fi contrară ordinii publice.

În vederea schimbului de informații și prin acordul dintre autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată, funcționarii autorizați de către autoritatea solicitantă pot fi prezenți în birourile autorității solicitate și pot avea acces la copii ale documentelor care conțin informațiile solicitate. De asemenea, acești funcționari pot participa la anchetele administrative desfășurate în țara UE solicitată; totuși, ei nu pot exercita competențele de control conferite funcționarilor autorității solicitate. De asemenea, mai multe țări UE pot decide efectuarea de controale simultane, dacă această metodă se dovedește a fi mai eficientă decât controalele realizate de o singură țară UE.

Regulamentul prevede dispoziții specifice privind regimul special prevăzut pentru persoanele impozabile nestabilite care furnizează servicii electronice persoanelor neimpozabile.

Fiecare țară UE păstrează următoarele informații actualizate într-un sistem electronic, pe o durată minimă de cinci ani de la sfârșitul primului an calendaristic în care se acordă accesul la informații, prin mijloace automatizate, celorlalte țări UE:

- informațiile furnizate în declarațiile recapitulative transmise de persoanele impozabile identificate în scopuri de TVA;
- datele privind persoanele cărora țara UE le-a atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA;
- datele privind numerele de identificare în scopuri de TVA care nu mai sunt valabile;
- informațiile privind persoanele impozabile nestabilite.

De asemenea, Acest regulament instituie o rețea de schimb rapid de informații specifice între țările UE (Eurofisc) în vederea ameliorării cooperării multilaterale pentru combaterea fraudei în domeniul TVA. În acest context, țările UE vor institui un mecanism multilateral de alertă precoce și vor coordona activitățile funcționarilor naționali ai Eurofisc, care reacționează la fiecare alertă primită.

În afara unor cazuri excepționale, autoritatea competentă dintr-o țară UE transmite cererile de rambursare a TVA pe care le primește de la persoanele impozabile stabilite într-o altă țară UE către autoritățile competente din țările UE vizate în vederea rambursării. Acest transfer se realizează pe cale electronică în termen de 15 zile de la primirea cererii. Autoritățile din țările UE de rambursare informează, pe cale electronică, autoritățile din alte țări UE dacă acestea solicită informații electronice codificate suplimentare privind solicitantii și serviciile pe care aceștia le

furnizează sau dacă ele cer solicitanților furnizarea unei descrieri a activităților lor, prin intermediul codurilor armonizate.

Suplimentar, în măsura în care acordurile de asistență încheiate cu țările terțe permit, autoritatea competentă dintr-o țară UE poate transmite informațiile, pe care le-a primit de la această țară, țărilor UE care depun o cerere în acest sens și oricărei alte țări UE pentru care acestea ar putea prezenta un interes. Autoritățile competente din țările UE pot transmite țărilor terțe informații, în următoarele condiții:

- țara UE în care informațiile își au originea își dă acordul;
- țara terță în cauză s-a angajat să coopereze în vederea obținerii de dovezi cu privire la caracterul neregulat al tranzacțiilor care par a contraveni legislației referitoare la TVA.

f) măsurile ce vizează prevederile Planului de acțiune pentru lupta împotriva fraudei în domeniul TVA în Uniunea Europeană

Planul de acțiune pe termen scurt prezentat aici este primul pas spre o strategie mai strâns coordonată în materie fiscală în cadrul Uniunii Europene. Planul vizează punerea în aplicare a trei mari tipuri de măsuri, care prevăd îmbunătățirea schimbului de informații între statele membre, consolidarea cooperării administrative între statele membre în materie de luptă antifraudă și în ceea ce privește facturarea.

Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European privind o strategie coordonată de îmbunătățire a luptei împotriva fraudei în domeniul TVA în Uniunea Europeană COM(2008)807) abordează lupta împotriva fraudei în domeniul TVA și recuperarea acestui impozit [44].

Pentru prevenirea fraudei în domeniul TVA, Comisia propune un set de măsuri destinate consolidării sistemelor fiscale și cooperării în materie fiscală.

Măsurile propuse fac obiectul a patru „pachete” cu privire la:

- reducerea termenelor cu scopul de a accelera schimbul de informații între statele membre;
- colectarea și recuperarea taxelor în cazul operațiunilor transfrontaliere;
- consolidarea cooperării administrative între statele membre;
- anumite aspecte ale luptei împotriva fraudei fiscale și referitoare la facturare.

Comisia propune introducerea, în primul rând, a standardelor comunitare minime pentru înregistrarea și radierea agenților economici în sistemul VIES, în vederea îmbunătățirii fiabilității informațiilor cuprinse în acest sistem.

De asemenea, agenții economici trebuie să poată obține în mod electronic confirmarea numelui și a adresei partenerului de afaceri supus TVA.

Armonizarea și simplificarea regulilor de facturare sunt, de asemenea, prevăzute pentru reducerea sarcinilor administrative ale întreprinderilor și pentru a facilita controlul acestora. Aceste măsuri cuprind, de exemplu, perioade comune de stocare și reguli armonizate referitoare la data facturării.

În plus, este necesar să se armonizeze noțiunea de dată de exigibilitate TVA pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii intracomunitare, cu scopul de a se garanta că transmiterea informațiilor are loc concomitent în ambele state membre în cauză.

Pentru a îmbunătăți detectarea fraudei în domeniul TVA, Comisia intenționează să adopte măsuri destinate să sporească eficacitatea administrațiilor fiscale și, în particular, să favorizeze o mai bună transmitere a informațiilor între statele membre cu privire la tranzacțiile intracomunitare. De asemenea, se propun reguli cu privire la scutirea de TVA la import, în vederea unei mai bune încadrări a acestor tranzacții.

În plus, Comisia urmărește consolidarea cooperării între statele membre în domeniul cooperării administrative. Este într-adevăr de o importanță deosebită ca anumite informații să facă obiectul unui schimb automat. În acest scop, numeroase acțiuni finanțate prin programul Fiscalis sunt deja puse în aplicare.

Se propune stabilirea unui cadru juridic care să permită autorităților competente dintr-un stat membru să aibă acces automatizat la date specifice disponibile în baza de date a altui stat membru, privind identificarea și activitățile unui agent economic.

În sfârșit, se propune constituirea unei rețele europene Eurofisc de avertizare rapidă asupra riscurilor de fraudă în domeniul TVA și de analiză a acestor riscuri.

Comisia intenționează să propună măsuri care au drept scop consolidarea posibilităților administrațiilor fiscale de a recupera pierderile de TVA înregistrate în operațiunile transfrontaliere frauduloase.

Principiul răspunderii solidare în caz de pierdere de venituri fiscale trebuie aplicat agentului economic care nu furnizează informațiile necesare cu privire la tranzacțiile intracomunitare, atunci când această omisiune este cauza unei pierderi de venituri fiscale.

De asemenea, Comisia prevede armonizarea instrumentelor care includ măsuri de executare sau de prevenire în vederea reducerii sarcinilor administrative și a creșterii eficacității recuperării.

În plus, este necesar să se garanteze o protecție adecvată a tuturor veniturilor din TVA în toate statele membre, de către toate statele membre.

Comisia sugerează crearea unui grup ad hoc care să reunească reprezentanți ai autorităților fiscale, precum și ai întreprinderilor mari, mici și mijlocii. Obiectivul acestui grup ad hoc ar fi de a examina în ce mod utilizarea instrumentelor de tehnologie a informației ar putea îmbunătăți

relația dintre contribuabili și autoritățile fiscale în ceea ce privește obligațiile de plată a TVA, auditul și comunicarea în general, în beneficiul ambelor părți.

De fapt, acest plan de acțiune pe termen scurt este fructul unei dezbateri îndelungate, lansată în 2006, prin Comunicarea privind necesitatea dezvoltării unei strategii coordonate în vederea îmbunătățirii luptei împotriva fraudei fiscale. Această chestiune a preocupat diferite instituții europene, precum și statele membre și reprezentanți ai lumii economice.

g) măsurile ce vizează recuperarea creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri

Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri stabilește regulile prin care țările UE trebuie să ofere asistență pentru recuperarea oricăror solicitări ce țin de impozite, taxe și alte măsuri fiscale stabilite în o altă țară UE. Astfel, directiva are ca scop perfecționarea și facilitarea asistenței reciproce de recuperare în cadrul UE.

Directiva se aplică asupra solicitărilor ce țin de [45]:

- toate impozitele și taxele aplicate de sau în numele oricărei țări din UE și în numele UE, per ansamblu;
- restituirile, intervențiile ori alte măsuri care contribuie la finanțarea parțială sau totală a Fondului European de Garanții în Agricultură (EAGF) și Fondului Agricol European pentru dezvoltare regională (EAFRD);
- taxe aplicate asupra pieței sectorului de zahăr.

Țările UE urmau să informeze Comisia despre autoritatea națională competentă sau, după caz, autoritățile competente, până pe 20 mai 2010 pentru a fi publicate în Official Journal. Fiecare autoritate competentă urmează să stabilească o unitate centrală care va răspunde de contactele cu țările UE în sfera dată.

Autoritatea competentă este obligată să furnizeze altei autorități competente informațiile solicitate, cu următoarele excepții:

- autoritatea solicitată nu va fi capabilă să furnizeze informația dat fiind faptul că aceasta nu este utilizată nici în cadrul propriei țări;
- informația va divulga un secret comercial, industrial sau profesional;
- informația solicitată ar putea reprezenta un risc de securitate sau contravine politicii publice a țării UE solicitate.

La solicitarea informației, toate documentele ce vizează solicitarea de recuperare urmează a fi prezentate de către solicitant. Aceasta va include: numele și adresa destinatarului, scopul

notificării, descrierea naturii și mărimii solicitării, informațiile de contact ale oficiului responsabil de documentele prezentate.

Toate procedurile de recuperare trebuie să fie aplicate de autoritatea din țara aplicantă, exceptând situațiile când:

- este evident că persoana urmărită nu are proprietăți suficiente în statul UE aplicant, dar aceasta are proprietăți deținute în statul UE solicitat;
- va rezulta într-un efort de înaltă dificultate.

Orice cerere de recuperare trebuie să fie însoțită de o aplicare uniformă a instrumentelor care să permită executarea silită în țara UE solicitată.

Autoritatea competentă solicitată va utiliza competențele și procedurile prevăzute în actele legislative sau normative ale țării UE solicitate în ceea ce privește urmărirea creanțelor identice sau similare impozitului sau taxei. În cazul în care autoritatea solicitată consideră că norme diferite sunt aplicate asupra urmării impozitelor sau taxelor în țara UE solicitantă, aceasta aplică, în schimb, normele referitoare la impozitul pe venitul personal.

De asemenea, există și o procedură de contestare a solicitărilor.

Autoritatea solicitantă poate formula o cerere de recuperare a unei creanțe contestate. În cazul în care contestația este de succes, autoritatea solicitantă va fi responsabilă pentru rambursarea sumei recuperate, suplimentând orice compensație datorată.

Autoritatea solicitantă trebuie să notifice imediat autoritatea solicitată cu privire la orice modificare sau retragere a cererii sale de recuperare, care va conține motivele modificării sau retragerii.

În cazul în care creanța sau titlul care permite executarea acesteia este contestată în momentul în care se face solicitarea, autoritatea solicitată va lua măsuri de precauție, în conformitate cu legislația sa internă, pentru a se asigura de recuperare atunci când se solicită acest lucru de către autoritatea solicitantă.

Autoritatea solicitată nu este obligată să acorde asistență de recuperare în cazul în care:

- recuperarea creanței ar duce la dificultăți economice sau sociale grave în țara UE solicitată;
- cererea inițială de asistență se referă la creanțe mai vechi de 5 ani;
- suma totală a creanțelor este mai mică de 1 500 de euro.

În final, orice informație și documentele divulgate în temeiul directivei vor fi acoperite de obligația secretului profesional și, prin urmare, vor fi protejate în temeiul legislației naționale corespunzătoare din țara UE care le-a primit.

h) Sprijinirea cooperării fiscale în UE prin intermediul Fiscalis 2020

Regulamentul (UE) nr.1286/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 11 decembrie 2013 de instituire a unui program de acțiune pentru a îmbunătăți funcționarea sistemelor de impozitare în Uniunea Europeană pentru perioada 2014-2020 (Fiscalis 2020) și de abrogare a Deciziei nr. 1482/2007/CE instituie Fiscalis 2020, al cărui obiectiv este de a consolida piața internă a UE prin sisteme de impozitare eficiente și eficace. Programul de acțiune multianual se concentrează tot mai mult asupra combaterii fraudei fiscale, a evaziunii fiscale și a evitării impozitării [46].

Programul de cooperare Fiscalis 2020 al UE se derulează în perioada 2014-2020 și are la bază programe de acțiune multianuale anterioare pentru domeniul fiscal. Obiectivul general al programului este de a îmbunătăți funcționarea sistemelor de impozitare din UE printr-o cooperare extinsă între țările participante, autoritățile fiscale ale acestora și funcționarii lor.

Obiectivul specific al programului este de a sprijini lupta împotriva fraudei fiscale, a evaziunii fiscale și a evitării impozitării, precum și punerea în aplicare a dreptului UE în domeniul impozitării prin:

- asigurarea schimbului de informații;
- sprijinirea cooperării administrative;
- acordarea de asistență pentru țările participante cu scopul de a reduce birocrația pentru autoritățile fiscale și a diminua costurile de asigurare a conformității aplicabile contribuabililor.

Orientarea programului Fiscalis 2020 se face prin programe de lucru anuale adoptate de Comisia Europeană. Acțiunile sale sunt finanțate prin granturi, contracte de achiziții publice sau rambursarea cheltuielilor experților externi.

Aceste acțiuni sunt deschise funcționarilor din administrațiile fiscale ale țărilor UE, dar și din cele ale țărilor candidate și potențial candidate care participă la program, precum și omologilor din țările partenere în cadrul politicii de vecinătate, cu anumite condiții.

Se așteaptă ca activitățile din cadrul Fiscalis 2020 să contribuie la îndeplinirea Strategiei Europa 2020 [47] pentru o creștere inteligentă, durabilă și favorabilă incluziunii, în special în ceea ce privește Agenda digitală pentru Europa.

i) implementarea planului fiscal european (EU Fiscal Blueprints)

Pornind de la natura acestora, normele Uniunii Europene fac obiectul de interes pe câteva direcții prioritare:

- evidența contribuabililor și veniturilor, cu elemente de conformare fiscală benevolă – normele ce vizează eliminarea dublei impuneri, cooperarea administrativă în domeniul TVA și accize, dar și prin intermediul programului Fiscalis;
- conformarea fiscală forțată – normele ce vizează măsurile de anti-fraudă fiscală, combaterea fraudei în domeniul TVA și măsurile de recuperare a creanțelor.

După cum a fost menționat anterior, Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) a fost dezvoltat în anul 1999 pentru a servi ca un instrument țărilor candidate la aderare în Uniunea Europeană pentru a le crește capacitățile de adoptare, aplicare și executare a acquis-ului comunitar pentru pregătirea de aderare.

Pornind de la indicatorii stabiliți în Plan, fiecare stat candidat, în cooperare cu Organizația Intra-europeană a Administrațiilor Fiscale (IOTA):

- efectuează o analiză a lacunelor și necesităților;
- stabilește un plan de management al schimbării;
- determină necesitățile de asistență tehnică.

La moment, atât Comisia, cât și statele membre, sunt în fața unei situații noi, caracterizate prin: (a) politica de vecinătate a UE; (b) oportunitățile ce cresc odată cu progresul în domeniul IT; (c) tendințe generale ce vizează schimbările în administrațiile fiscale în sensul reorientării acestora către clienți; (d) tendințe generale privind descentralizarea managementului administrațiilor fiscale.

Astfel, Uniunea Europeană ar trebui să aibă la dispoziția sa un sistem de indicatori potrivit pentru acordarea asistenței tehnice în administrarea fiscală pentru potențialii beneficiari, în special în ceea ce ține de țările candidate și de țările acoperite de politica de vecinătate.

De fapt, un accent important se pune atât pe aspecte legale aferente acquis-ului comunitar, cât și pe o evaluare generală a administrației fiscale, inclusiv a managementului acesteia, în vederea modernizării acestora. În opinia autorului, anume acest accent enunțat prin prezența acestui set de indicator este extrem de important în determinarea performanței administrării fiscale din Republica Moldova.

În timpul reuniunii Grupului Liaison¹ (Technical Assistance – Taxation) care a avut loc în mai 2003, delegații au împărtășit opinia Comisiei Europene în ceea ce ține de necesitatea revizuirii Planului, admitând că va fi util în contextul post-lărgire. În iunie 2004, Comitetul Fiscalis a convenit asupra necesității creării unui grup de lucru de experți din țările membre, condus de

¹ Grupul Liaison, condus de Comisia Europeană (Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală) este un grup de experți din țările membre responsabil de coordonarea și diseminarea experienței în ceea ce ține de asistența tehnică în fiscalitate.

Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală, în scopul elaborării unui nou plan de acțiuni în partea ce ține de administrațiile fiscale. Grupul de lucru s-a reunit de 5 ori în perioada cuprinsă între iunie 2004 și mai 2005 și a produs un nou set de reguli incluse în Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale, aprobat în mai 2005.

Planul este organizat în 5 grupuri importante, fiecare conținând un anumit număr de indicatori, după cum este prezentat în Figura 2.1, care reprezintă încă un element de inovație științifică a acestei lucrări, nefiind anterior examinat nici de mediul academic, nici de cel profesional.

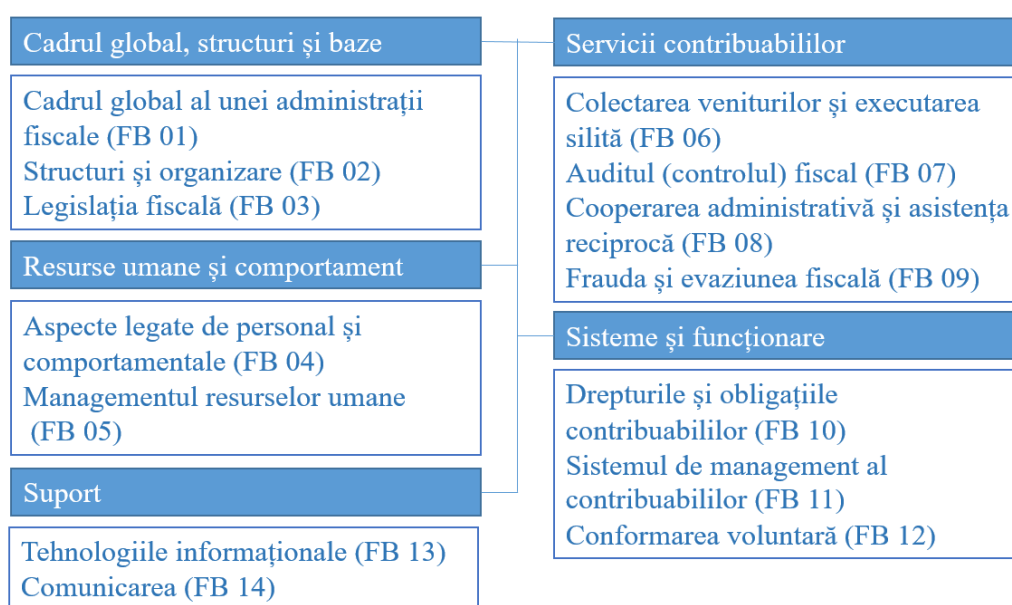


Fig. 2.1 Indicatorii din cadrul EU Fiscal Blueprints

Sursa: Elaborat de autor în baza [33]

Este important de specificat că Republica Moldova încă nu este un stat cu drepturi depline în cadrul Uniunii Europene, bucurându-se la moment doar de statutul de țară cu care UE a încheiat Acord de Asociere. Respectiv, nu există o obligativitate expresă de conformare a proceselor naționale la cele intra-UE. Totuși, în aspirațiile enunțate, un efort în acest sens merită făcut și de creat legături între sistemul național și cel al UE.

Normele de administrare fiscală în prevederile Acordului de Asociere între Republica Moldova și Uniunea Europeană

În contextul intrării în vigoare la 1 iulie 2016 a Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, semnat în septembrie 2014 la Vilnius, Lituania, un interes sporit îl prezintă atât prevederile acestuia, cât și baza juridică și procesuală europeană la care urmează a fi ajustate legislația și procedurile autohtone.

De fapt, Acordul de Asociere semnat este al treilea document important în colaborarea existentă de-a lungul timpului între Republica Moldova și Uniunea Europeană. Primul astfel de document a fost Acordul de Parteneriat și Cooperare, încheiat pe 28 noiembrie 1994 și intrat în vigoare pe 1 iulie 1998. A doua etapă de parteneriat l-a constituit Planul de Acțiuni UE-Moldova, semnat pe 22 februarie 2005.

UE are o istorie și o experiență de încheiere și punere în aplicare a acordurilor de asociere ce durează mai bine de cincizeci de ani. În această perioadă au fost încheiate sau sunt în curs de negociere mai bine de 70 de acorduri de asociere cu state din vecinătatea UE, dar și cu țări de pe alte continente. O parte din aceste acorduri au expirat deja, statele semnatare devenind membre ale UE. În linii mari, un acord de asociere încheiat de UE cu o țară nemembră a UE are următoarele caracteristici [48]: (a) reprezintă documentul juridic de bază ce reglementează întreaga gamă de relații bilaterale privilegiate; (b) conține setul de principii fundamentale și valori împărtășite de către parteneri pe care se bazează cooperarea dintre aceștia; (c) indică stagiul intermediar al relațiilor bilaterale – între parteneriat și cooperare și eventuala aderare la UE, după parcurgerea unei perioade de preaderare (cu statut de țară - candidat).

Merită a fi menționat că UE a semnat trei tipuri de acorduri de asociere cu statele postcomuniste: primele două tipuri de asociere prevedeau drept rezultat final aderarea la UE, iar cel de al treilea tip de acord nu prevede acest lucru. Așadar, cu țările postcomuniste care au aderat la UE în primul (2004) și al doilea (2007) val au fost semnate Acorduri Europene de Asociere (*Europe Agreement Establishing an Association*). Fostelor republici iugoslave, excepție făcând Slovenia, li s-a propus negocierea și semnarea unor acorduri de stabilizare și asociere (*Stabilization and Association Agreements*), care, în principiu, se deosebesc foarte puțin de Acordurile Europene. Cel de-al treilea tip de acord de asociere se referă la șase foste republici sovietice, care fac parte din Parteneriatul Estic, lansat de UE în 2009. Aceste acorduri prevăd doar asocierea politică și integrarea economică, acțiuni ce se încadrează în *strategia Politicii Europene de Vecinătate (PEV) a UE*. Astfel, acordurile de asociere din cadrul Parteneriatului Estic prevăd crearea unui nou cadru juridic pentru relațiile bilaterale, mult mai avansat decât era prevăzut în acordurile de parteneriat și cooperare existente după destrămarea URSS.

Acordul de Asociere este format din 7 titluri (Principii Generale; Cooperare Politică și Politica Externă și de Securitate; Justiție, Libertate și Securitate; Cooperare Sectorială și Economică; Comerț și aspecte ce țin de Comerț (DCFTA); Cooperare Financiară inclusiv clauze Antifraudă; Prevederi Instituționale, Generale și Finale) și 454 articole, relevante din punct de vedere al fiscalității fiind Capitolul 8 "Fiscalitate" din Titlul IV "Cooperarea economică și alte tipuri de cooperare sectorială", precum și art.16, art.22, art.151, art.192, art.262 etc.

Întru implementarea AA RM-UE, a fost elaborat Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană în perioada 2014-2016 [49], care prevede măsuri concrete pe care ar trebui să le realizeze Republica Moldova în ceea ce ține de administrarea fiscală.

Astfel, printre măsurile de prim rang se numără:

1. Elaborarea și aprobarea Planului de dezvoltare a Serviciului Fiscal de Stat pentru anii 2016-2020 în conformitate cu cele mai bune practici internaționale;
2. Revizuirea și elaborarea acordurilor de colaborare cu statele membre UE în ceea ce ține de schimbul de informație referitor la patrimoniul și veniturile atât ale contribuabililor rezidenți, cât și ale celor nerezidenți;
3. Simplificarea mecanismului de eliberare a certificatelor de rezidență și a certificatului despre sumele veniturilor obținute în Republica Moldova și impozitele achitate;
4. Elaborarea unui set de riscuri de conformare fiscală în baza datelor obținute de la Serviciul Vamal;
5. Unificarea și majorarea independenței Serviciului Fiscal de Stat;
6. Perfecționarea mecanismelor și instrumentelor software în scopul depistării rapide a fraudelor fiscale și planificării controalelor în baza analizei de risc;

În propunerile de perfecționare a administrării fiscale înaintate prin prezenta teză se va ține cont și de aceste obiective, pentru a determina realizarea asumărilor făcute inclusiv și prin AA RM-UE.

2.2 Bunele practici europene în administrarea fiscală eficientă

Practica europeană în administrarea mecanismelor fiscale se bazează pe bunele practici ale țărilor din cadrul Uniunii Europene, cu un accent pe țările din nordul Europei, acestea fiind în topul mondial al țărilor cu cele mai bune sisteme fiscale, având și o pronunțată notă socială, cu o orientare în excelență spre contribuabili.

În scopul identificării mecanismelor europene ce urmau a fi studiate, drept bază de referință s-au utilizat și lacunele depistate în cadrul elaborării EU Fiscal Blueprints pentru Republica Moldova – lacune ce vor fi descrise în detaliu în capitolul următor. Merită a fi menționat că reflectarea următoarelor instrumentelor și mecanismelor fiscale dintr-o țară sau alta reprezintă un element de inovație științifică a prezentei lucrări.

Respectiv, practica europeană urmează a fi prezentată în 4 compartimente distincte, și anume:

- a. conformarea voluntară;
- b. conformarea silită;
- c. procesele de lucru;
- d. resurse umane.

Conformare voluntară

Un element important în identificarea performanței administrației fiscale îl reprezintă și *crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor, inclusiv prin măsuri de educare fiscală*. În acest sens, țara europeană cu rezultate remarcabile la acest capitol este **Suedia**.

Există o serie de factori ce determină dorința de conformare benevolă a contribuabililor, printre care cei mai importanți sunt:

- presiunea fiscală (nivelul general al fiscalității – cotele impozitelor);
- costul de conformare voluntară (de exemplu, timpul necesar pentru întocmirea declarațiilor fiscale sau achitare a acestora²);
- cunoștințele contribuabililor (aptitudini ce le permit contribuabililor onorarea obligațiilor fiscale, inclusiv prin înțelegerea esenței taxei în sine);
- ”biciul” (posibilitatea administrației fiscale de identificare și sancționare a persoanelor ce se eschivează);
- ”bombonica” (beneficii directe, spre exemplu, cheia utilizată pentru transmiterea declarațiilor electronice poate fi utilizată și în legiferarea altor tranzacții cu autoritățile publice);
- alți factori intrinseci ce îl determină pe contribuabil să-și onoreze obligațiile.

În cele mai multe cazuri, acești factori sunt interconectați, ceea ce determină, în final, dorința contribuabililor de a-și onora obligațiile fiscale. Spre exemplu, costurile mici de conformare fiscală nu sunt suficiente dacă cunoștințele contribuabilului sunt insuficiente. Chiar dacă costurile de conformare vor fi reduse și contribuabilul va primi suficientă instruire în ceea ce ține de modul de conformare, este necesar de a ține cont, în mod imperativ, și de ”bici” și ”bombonică”.

De fapt, atitudinea oficialilor fiscali în raport cu contribuabilii. Astfel, o atitudine deschisă și cooperantă va contribui la creșterea gradului de conformare fiscală, spre deosebire de o atitudine agresivă (militărească). De fapt, în Suedia, a fost înregistrată o evoluție destul de interesantă în partea ce ține de atitudini, începând cu sfârșitul anilor ‘80 ai sec. XX. Astfel, de la *atitudinea de*

² În această categorie intră și alți indicatori stipulați la compartimentul „Paying Taxes” din cadrul raportului „Doing Business”

tip "A" (autoritară) (atitudine acuzatoare, cu prezumția vinovăție) s-a trecut la *atitudinea de tip "B"* (birocratică) (oficială, impersonală și indiferentă) pentru a ajunge, în final, la *atitudinea de tip "C"* (cooperantă) (ajutătoare, empatică, egală și sensibilă, în cadrul căreia se presupune că majoritatea oamenilor sunt onești și, uneori, ar putea să nu înțeleagă legea, motiv pentru care au nevoie de ceva ajutor, cazurile fiind gestionate corect și echitabil). Cea din urmă atitudine asigură un nivel de conformare mai înalt, datorită tratamentului cooperant și deschis.

Calea cea mai simplă și mai eficientă este educarea contribuabililor în spiritul conformării benevole. Ca noțiune, conformarea benevolă reprezintă dorința de onorare a obligațiilor fiscale fără aplicarea unor constrângeri suplimentare. În aceeași ordine de idei, contribuabilii ar putea fi împărțiți schematic în patru grupuri [50] (Figura 2.2):

Grupul I Vor să-și onoreze obligațiile fiscale Știu cum	Grupul II Vor să-și onoreze obligațiile fiscale Nu știu cum
Grupul III Nu vor să-și onoreze obligațiile fiscale Știu cum	Grupul IV Nu vor să-și onoreze obligațiile fiscale Nu știu cum

Fig. 2.2 Repartizarea pe grupuri a contribuabililor după dorința și capacitatea de conformare

Sursa: Adaptat de autor în baza [50]

Primul grup constă din contribuabilii care fac orice li se cere, corect și la timp, indiferent de faptul dacă li se oferă informații și asistență și oricât de complicată ar fi legislația sau birocrăția. Cu acești contribuabili administrarea fiscală nu trebuie să utilizeze multe resurse, uneori nu trebuie decât să indice legile și să pună la dispoziție formularele.

Al doilea grup sunt contribuabilii care sunt dispuși și doresc să facă ce trebuie, dar care au nevoie de ajutor. Aceștia reprezintă cea mai mare parte a contribuabililor în orice țară și ei sunt cei care necesită o atenție sporită.

Cel de-al treilea și al patrulea grup sunt contribuabili care, dacă nu sunt impuși, nu își achită impozitele sau nu își trimit declarațiile, indiferent cât de mult ar fi simplificată această procedură pentru ei, indiferent dacă o fac conștient sau în neștiință de cauză. Pentru ei sunt necesare „măsuri de conformare forțată”, - activitatea de audit, încasarea impozitelor restante, și uneori, urmărirea penală. În scopurile cursului acești contribuabili reprezintă problema altcuiva.

Astfel, în opinia autorului, este vital ca orice administrare fiscală ce dorește să realizeze performanțe să își elaboreze un sistem intern de evaluare a legăturii dintre tipurile de comportament a angajaților autorității fiscale și dorința contribuabililor de a se conforma normelor fiscale. Or, este evidentă dorința oricărei administrații fiscale de a avea contribuabili dornici să se

conformeze și cu capacități suficiente în acest sens, asigurând astfel, un nivel de moralitate fiscală avansată. Dar atingerea acestei performanțe este influențată direct de gradul de încredere pe care îl au contribuabilii în autoritatea fiscală care se formează, nu în ultimul rând, în baza atitudinii angajaților acesteia, formată ca rezultat a interacțiunii cu organul fiscal. În acest sens, centrele de apel sunt instrumente extrem de importante pentru a atinge obiectivul de interacțiune eficientă trasat.

Serviciul de informare din cadrul Centrului de deservire (Call Centru) al Administrației Fiscale Suedeze este o subdiviziune amplasată în cinci birouri teritoriale, cu biroul central aflat în Linköping, iar numărul de telefon la care se apelează este gratuit [50].

Este de remarcat că răspunsurile acordate atât prin telefon cât și e-mail poartă un caracter de recomandare. Aplicarea unei astfel de abordări denotă un nivel înalt de încredere a contribuabililor în Administrația Fiscală Suedeză și, nu în ultimul rând, nivelul de calificare a colaboratorilor.

Totodată, administrația Fiscală Suedeză promovează ideea că “Administrația fiscală reflectă legislația fiscală, iar cetățenii au încredere în aceasta”.

În contextul de promovare a imaginii Administrației Fiscale în rândul contribuabililor, rolul principal revine Serviciului de informare din cadrul Centrului de deservire, deoarece, prin activitatea pe care o desfășoară, acesta este responsabil de a: (a) cultiva dorința de a face lucruri corecte în partea ce ține de onorarea obligațiilor fiscale; (b) câștiga încrederea persoanelor (cetățenilor) și a companiilor; (c) lucra în așa fel încât toată lumea să plătească corect taxele; (d) a simplifica procedurile pentru toate categoriile de contribuabili.

Centrul de apel este compus din două niveluri. Primul nivel este asigurat de către angajații ce preiau apelurile și acordă consultații. În cazul în care angajații nu sunt apți să răspundă la o întrebare, aceștia apelează la ”a doua linie”, unde sunt localizați angajații care acordă consultații la întrebări mai complicate.

Instruirea se realizează de fiecare în mod individual prin studierea materialelor publicate pe intranet, precum și sub tutelajul unuia dintre colaboratori. Persoanele din primul nivel, care demonstrează abilități mai bune, de regulă sunt trecute la nivelul doi, la care se examinează întrebări cu un grad sporit de dificultate, în unele cazuri cu suportul departamentului juridic. Activitatea în cadrul Serviciului de informare servește ca platformă pentru activitatea ulterioară a acestora în alte subdiviziuni. Aceste persoane deservește în mediu 5,5 mil. apeluri telefonice anual și circa 550 mii de e-mailuri.

În procesul de activitate, angajații Serviciului de informare utilizează o bază a celor mai frecvente întrebări, care de regulă este utilizată de noii angajați.

În cazul în care răspunsul nu poate fi acordat de către primul nivel, apelantul este informat că va fi contactat ulterior de către un colaborator. Prin intermediul unui sistem de email, situația abordată de contribuabil și datele de contact sunt transmise la nivelul doi.

Pe lângă resursele umane, care asigură o eficientă activitate a Serviciului, un rol îi eminent revine și sistemului tehnic din dotare.

Totodată, se cere o combinație propice a măsurilor de politică și administrare fiscală menite să asigure un nivel înalt de conformare fiscală pornind de anumite particularități specifice ce s-ar putea manifesta. Spre exemplu, dacă contribuabilul are suficiente cunoștințe în partea ce ține de sistemul fiscal, inclusiv cadrul legal și normativ, informarea ulterioară a contribuabililor ar putea să nu influențeze, practic, marja de conformare voluntară a contribuabilului în cauză.

Necesarul de educare a contribuabililor se dovedește a fi diferit în funcție de domeniu (în domeniile în care activează persoane fizice este nevoie de mai multă informare) și mărime (contribuabilii mai mici au nevoie de mai multă educare decât contribuabilii mari). Respectiv, măsurile de conformare fiscală pentru creșterea moralității fiscale, inclusiv prin educarea contribuabililor urmează să fie foarte particularizate în funcție de domeniu. Un exemplu în acest sens îl reprezintă administrația fiscală a **Ungariei** [51], care în strategia de conformare a prevăzut educarea diferitor categorii de contribuabili, principalul criteriu fiind vârsta persoanelor fizice (cu un accent deosebit pe generația tânără) și mărimea agenților economici.

Un element important în ceea ce ține de asigurarea unui grad de deschidere către contribuabili îl constituie *dezvoltarea unor rapoarte precompletate*, în baza informațiilor disponibile în cadrul sistemelor informaționale. În acest sens, un accent pronunțat este pus pe declarația precompletată privind impozitul pe venitul persoanelor fizice.

În scopul studierii subiectului în cauză, a fost conceptual scanată experiența atât a țărilor care au implementat printre primele mecanismul cu privire la declarația precompletată (în mare parte, țările nordice – **Suedia, Danemarca, Norvegia, Finlanda**), cât și a țărilor care au implementat mecanismul în cauză recent (**Franța, Estonia, Lituania, Slovenia**) [53].

Astfel, sistemul de declarații precompletate a fost utilizat pentru prima dată începând cu anul 1988 în Danemarca – țară care, până și în zilele noastre, are cel mai performant sistem de acest tip. Conform datelor preluate din unul dintre rapoartele Forumului administrațiilor fiscale, organizat de OECD, din 4,6 mil. de declarații precompletate de administrarea fiscală în anul 2006 (100% de persoane ce aveau obligația), 72% au semnat și transmis informația fără a opera vreo ajustare. În Suedia, spre exemplu, din 7,2 mil. procentul aceluiași indicator a fost de 60-65%.

Unul dintre argumentele forte care se prezintă în studiile realizate în conformitate cu declarația precompletată la nivel mondial ține de diminuarea costurilor de conformare, fapt care, inevitabil, duce la creșterea gradului de conformare a contribuabililor.

Spre exemplu, un studiu efectuat în Slovenia, realizat în baza unei serii de sondaje, a demonstrat că simplificarea procedurilor administrative de completare a impozitului pe venit ar rezulta într-o diminuare cu 73% a costurilor de conformare a cetățenilor.

O sinteză privind evoluția mecanismului declarației precompletate cu privire la impozitul pe venit poate fi consultată în Anexa 1.

O practică europeană ce a început a fi utilizată pe larg în țările europene este și contrapunerea electronică a declarațiilor privind TVA [54], care este realizată atât în scopul de management al riscurilor și identificarea fraudelor fiscale, dar și în scopul elaborării unor documente precompletate, menite să contribuie la creșterea gradului de conformare benevolă a contribuabililor.

De asemenea, Suedia dezvoltă așa-numitele *declarații intuitive*, care se formează în funcție de răspunsurile acordate de contribuabili la întrebări deschise sau la selectarea unei opțiuni dintre cele propuse. Spre exemplu, din cadrul unei declarații care are mai multe rânduri, se deschid doar părțile pe care le-a selectat contribuabilul, autorizându-se sau selectând din primele întrebări generale. Acest tip de declarații sunt ușor de completat, contribuabilul introducând doar un set primar de informații, primind ulterior declarația completată conform rigorilor normative existente.

Un element important ce simplifică conformarea contribuabililor în practica suedeză este și facilitarea modului de prezentare a dărilor de seamă la autoritatea fiscală prin *formarea catalogului de mandatari* în locul eliberării unor chei fiscale pentru fiecare funcție din cadrul unei întreprinderi.

Respectiv, în cazul în care o persoană este numită în calitate de contabil sau administrator în cadrul unei întreprinderi, aceasta nu folosește ”cheia electronică a întreprinderii”, ci propria cheie electronică, sistemul informațional fiind preavizat, inițial, prin intermediul unei cereri depuse în mod electronic, semnate de conducător, unde este specificat numele și codul fiscal al persoanei care este însărcinată cu un astfel de mandat.

Un alt moment important îl reprezintă *consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier*. Acest lucru este făcut de practic toate administrațiile fiscale europene, cele mai reușite exemple fiind date de administrațiile fiscale ale **Irlandei** și **Suediei**.

Astfel, în Irlanda există o interfață destul de user-friendly, care permite vizualizarea tuturor interacțiunilor pe care le-a avut contribuabilul cu administrația fiscală. Astfel, aceasta oferă posibilitatea de a vizualiza, într-o singură sursă, informația generală despre contribuabil (fondatori,

investiții), despre obligațiile, restanțele contribuabililor, declarațiile prezentate și alte informații relevante. Este important că toată corespondența cu contribuabilii, atât scrisă (pe suport fizic sau e-mailuri), cât și audio (sunetele la centrul de apel) este înregistrată în dosar, contribuind ulterior la formarea riscurilor de conformare.

Suplimentar la informația disponibilă în sistemul informațional al autorității fiscale din Irlanda, în dosarul electronic al autorității fiscale din Suedia mai sunt prezente și sursele de informații indirecte ce formează obligația fiscală indirectă (inclusiv riscurile aferente), dar și oferă posibilitatea de emitere a documentelor de ieșire direct din sistem. Astfel, dacă, spre exemplu, în baza riscurilor, a fost realizată verificarea documentară a contribuabililor, sistemul permite emiterea deciziei direct din sistem.

Respectiv, dosarul electronic al contribuabilului reprezintă totalitatea informațiilor sub formă electronică sau transformate în formă electronică ce se află la dispoziția administrării fiscale, obținute atât din rapoartele prezentate de contribuabili, cât și de la alți operatori de stat sau privați, structurate în părți componente relevante formării unui cadru de înțelegere a activității agentului economic sau a persoanei fizice, inclusiv a interacțiunilor acestuia cu administrarea fiscală.

Conformare silită

Astfel, în ceea ce privește *perfecționarea mecanismelor în ceea ce ține de controlul (auditul) fiscal* la contribuabili, un exemplu demn de urmat îl constituie sistemul existent în **Olanda**.

Principiul de bază al controlului extern îl reprezintă principiul „monitorizării pe orizontală” [55]. Metoda de lucru a autorităților fiscale olandeze s-a schimbat din aplicarea monitorizării „verticale” în aplicarea celei „orizontale” (horizontal monitoring). Deși monitorizare verticală nu a dispărut, cea orizontală devine din ce în ce mai importantă. Monitorizarea verticală se bazează pe verificarea retroactivă, monitorizarea orizontală, însă, este o formă de lucru bazată pe încredere reciprocă, înțelegere și transparență între entitate și autoritățile fiscale. Monitorizarea orizontală constă din două elemente: pe de o parte, stabilirea unor relații bune între contribuabili (sub diferite forme organizatorice) și autoritățile fiscale, care se reflectă prin înregistrarea unui acord de conformitate (despre care sa vorbit mai sus); pe de altă parte, evaluarea mai bună a riscurilor.

Până nu demult, relațiile dintre autoritățile fiscale olandeze și contribuabili erau construite pe dimensiunile monitorizării „verticale”. Prin urmare, restituirea taxelor era supusă unui audit din partea autorităților fiscale în vederea verificării corectitudinii completării declarațiilor fiscale. O astfel de metodă „verticală” ducea la o situație de incertitudine pentru contribuabili în partea ce ține de situația lor la capitolul impozitelor și acest lucru nu putea fi rezolvat într-un timp rezonabil. Monitorizarea „orizontală” este noua metodă pe care autoritățile fiscale olandeze o promovează

pentru a evita dezavantajele specifice metodei verticale. În prezent, metoda „lucrului în trecut” este înlocuită cu metoda „lucrului în prezent” și antreprenorii se conformează acestei noi metode – fapt ce oferă avantaje substanțiale.

Prin aplicarea monitorizării „orizontale”, autoritățile fiscale olandeze au ajuns la o metodă de conformitate a contribuabililor estimată la un nivel înalt. Acest lucru înseamnă că antreprenorii se conformează benevol dispozițiilor legale, iar rezultatele date sunt posibile prin încredere reciprocă, înțelegere și transparență între autoritățile fiscale și contribuabili. Cu alte cuvinte, ambele părți lucrează ca o echipă unită, iar bariera psihologică antreprenor/autoritate fiscală este în mare măsură depășită.

Sarcina de bază a metodei „orizontale” constă în găsirea punctului de tangență între satisfacerea solicitărilor contribuabililor fără a afecta modalitatea corectă de determinare a obligațiilor fiscale. Antreprenorul trebuie să demonstreze că, din punct de vedere fiscal, este onest, fapt care presupune informarea inspectorului fiscal despre riscurile fiscale la un stadiu incipient prin furnizarea benevolă a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante. La rândul său, inspectorul fiscal oferă informații complete contribuabilului despre situația creată și soluția de depășire a acesteia, ceea ce permite contribuabilului să se plaseze în segmentul de securitate fiscală.

Generalizând, printre avantajele monitorizării „orizontale” pot fi menționate următoarele:

- „lucru în trecut” se înlocuiește cu „lucru în prezent”, iar autoritățile fiscale, fiind tratate printr-o atitudine transparentă din partea antreprenorului, vor oferi o decizie rapidă despre situația fiscală a contribuabilului. În astfel de condiții, niciuna dintre părți nu se va afla într-o situație de incertitudine. În plus, contribuabilul va avea un punct fix de contact cu autoritățile fiscale.
- controalele ulterioare mai puțin riguroase. Conlucrarea în prezent dintre autoritatea fiscală și contribuabil semnifică evitarea ulterioară a controalelor fiscale, acestea fiind efectuate doar la întâmplare în cadrul monitorizării „orizontale”.
- acordul sau dezacordul. Monitorizarea „orizantală” nu presupune necesitatea obligatorie de soluționare a disensiunilor dintre autoritatea fiscală și contribuabil în cadrul „Acordului de conformitate”. Astfel, aceste subiecte lasă loc pentru discuții și în cele din urmă, posibilitatea de a continua discuțiile în cauză în fața instanței privind acordul sau dezacordul vizavi de o situație. Este important de menționat că o astfel de practică este extrem de fructuoasă în relația cu contribuabilii mari.

În opinia autorului, aplicarea unui astfel de sistem ar putea, pe lângă creșterea încasărilor fiscale, să asigure creșterea gradului de încredere reciprocă între contribuabili și autoritatea fiscală

– încredere, ce ar putea fi ulterior extrapolată asupra altor categorii de contribuabili și valorificată corespunzător.

Un moment important în ceea ce ține de *managementul riscurilor și contracararea a fraudelor* îl constituie comerțul electronic, care este subiectul discuțiilor atât pe platformele politice (Parlamentul European, Consiliul European, Comisia Europeană), care au dus la aprobarea unor directive dedicate comerțului electronic, cum ar fi Directiva 2000/31/CE a Parlamentului European și al Consiliului din 8 iunie 2000 privind comerțul electronic [59] sau Directiva 2002/20/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 martie 2002 privind autorizarea rețelelor și serviciilor de comunicații electronice (Directiva privind autorizarea) [60], cât și pe platformele fiscale europene tehnice (IOTA, OECD).

Controlul fiscal al comerțului electronic reprezintă verificarea din punct de vedere fiscal a tranzacțiilor între persoanele fizice și juridice utilizând în calitate de instrument căile electronice (internetul) și/sau monedele electronice.

În ceea ce ține de acest domeniu, există anumite particularități ale țintirii comerțului electronic de către țările din cadrul UE.

De exemplu, în **Danemarca** există un tip de control (audit) special – controlul electronic – care are în sarcină monitorizarea internetului pentru identificarea noilor tendințe în ceea ce ține de comerțul electronic, care ar putea constitui bază impozabilă pentru impozitul pe venit și TVA, căutarea și identificarea entităților specializate în comerțul electronic, în baza controalelor obișnuite desfășurate de către administrația fiscală. Totodată, în **Ungaria**, pentru identificarea venitului impozabil a magazinelor on-line se utilizează ratingurile oferite de site-uri specializate de rating³, numărul de bunuri vândute de magazinul on-line (dacă este arătat), prețul mediu al unităților comercializate, declarațiile unităților similare care au fost supuse controlului. În **Regatul Unit**, începând cu anul 2013, monitorizarea comerțului electronic este pus în fața Autorității de Reglementare Prudențială (Prudential Regulation Authority) și Autorității de Comportament Financiar (Financial Conduct Authority), în baza Directivei (UE) 2015/2366 a Parlamentului European și a Consiliului din 25 noiembrie 2015 privind serviciile de plată în cadrul pieței interne, de modificare a Directivelor 2002/65/CE, 2009/110/CE și 2013/36/UE și a Regulamentului (UE) nr. 1093/2010, și de abrogare a Directivei 2007/64/CE [61], pusă în aplicare începând cu 1 noiembrie 2009. Astfel, a fost creată o categorie specială de contribuabili, numită instituții de plată (payment institutions – PI's), care au devenit subiecți ai unor solicitări suplimentare de prudențialitate (băncile, emițătorii de carduri non-bancare, emițătorii de bani electronici etc.). În

³ Cum ar fi, spre exemplu, www.alexa.com

Austria, accentul principal cade pe contribuabilii mari, deoarece acestea câștigă un volum mare de bani, dar tind să achite foarte puțin sub formă de impozite și taxe, prin alocarea profitului prin diferite țări și altele. Cele mai importante surse de bani online sunt: (a) publicitatea pe internet (pe pagini web, în aplicații, motoare de căutare etc.), comercializarea aplicațiilor (Apps to pay or In-App-Purchase), comercializarea prin intermediul internetului a bunurilor, banilor electronici etc. De fapt, autoritatea fiscală are o poziție special față de bitcoin: aceștia nu se consideră bani electronici, ci ustensilă electronică, supusă TVA în modul general stabilit. Pentru atingerea obiectivelor ce țin de comerțul electronic, administrația fiscală din **Suedia** a dezvoltat un sistem bine structurat, care este considerat unul dintre cele mai eficiente în Europa. Astfel, există un set de întrebări, răspunzând la care pot fi identificate resurse foarte utile de investigație a comerțului electronic, cum ar fi: Cine e provider-ul? (Who.is, Uwhois.com); Când se fac tranzacțiile? (Archive.org); Unde se fac tranzacțiile? (Netcraft.com); Care este frecvența (traficul)? (Alexa.com, Similarweb.com); Care e conexiunea? (Sitedossier.com, Webhosting.info, Opensiteexplorer.org, Bing); Ce persoane interdependente sunt? (ReverseInternet.com, Sameid.net, Internetofficer.com); Care e situația în ceea ce ține de comerțul prin intermediul domeniului? (Dnforum.com, Namepros.com)

Având în vedere procesul continuu de globalizare și dezvoltarea economiei digitale axată puternic pe active intangibile și pe activități desfășurate într-un mediu virtual, s-a constatat în ultima perioadă că devine din ce în ce mai dificil ca sistemele fiscale actuale să asigure o impunere justă a profiturilor, acestea neținând pasul cu dezvoltarea tehnologică și cu noile modele de afaceri la nivel internațional. Sistemele fiscale actuale nu sunt adaptate noii ere informaționale în care se desfășoară în prezent business-ul internațional [62].

În opinia autorului, este extrem de important de a implementa măsurile de țintire a comerțului electronic, pornind de la importanța pe care la zi o capătă domeniul și tendința de a ”migra online” a companiilor.

Țintirea erodării bazei fiscale la nivel internațional se realizează prin Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan), care este un termen tehnic ce face referință la efectele negative ale utilizării strategiilor de optimizare fiscală de către companiile multinaționale asupra sistemelor fiscale naționale.

Acest plan de acțiune este implementat **de către, practic, toate țările Uniunii Europene** (acele ce sunt membri ai OECD⁴) și este preluat ca practici bune și de celelalte țări ale UE care nu sunt membre ale OECD.

Planul de acțiune indică faptul că, în vederea menținerii unei armonii fiscale la nivel internațional, este necesar să fie luate cât mai rapid măsuri care să asigure o impunere justă a profiturilor. În caz contrar, este posibil să asistăm la decizii unilaterale ale țărilor afectate de aceasta optimizare fiscală agresivă, decizii ce vor conduce la un haos fiscal internațional care se va manifesta prin reapariția situațiilor de dublă impozitare.

Planul este structurat în trei secțiuni și:

- indică măsurile ce trebuie luate pentru a combate erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor;
- stabilește termene limită pentru a implementa aceste măsuri; și
- indică resursele necesare și stabilește modalitatea prin care se pot implementa aceste măsuri.

Raportul trasează 15 măsuri privind combaterea optimizărilor fiscale agresive, după cum urmează [63]: (1) adaptarea și îmbunătățirea sistemelor fiscale actuale în contextul unei economii digitale din ce în ce mai dezvoltate; (2) neutralizarea efectelor generate de exploatarea neconcordanțelor dintre legislațiile fiscale ale statelor; (3) întărirea regulilor privind companiile străine controlate de rezidenți; (4) limitarea erodării bazei impozabile prin plăți de natură financiară; (5) combaterea practicilor fiscale nocive prin considerarea transparenței și a substanței economice; (6) prevenirea abuzurilor prin convențiile de evitare a dublei impuneri; (7) prevenirea situațiilor în care se evită în mod artificial statutul de sediu permanent; (8) analiza prețurilor de transfer, având în vedere lanțul creator de valoare în cadrul grupurilor de companii – Active intangibile; (9) analiza prețurilor de transfer, având în vedere lanțul creator de valoare în cadrul grupurilor de companii – Riscuri și capital; (10) analiza prețurilor de transfer, având în vedere lanțul creator de valoare în cadrul grupurilor de companii – Alte tranzacții cu riscuri ridicate; (11) stabilirea unor metodologii prin care să se colecteze și să se analizeze situațiile în care apare erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor, precum și stabilirea unor măsuri care să combată astfel de situații; (12) constrângerea contribuabililor de a dezvălui structurile de planificare fiscală agresivă; (13) reexaminarea documentațiilor de prețuri de transfer; (14)

⁴ Austria, Belgia, Republica Cehă, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Letonia, Luxemburg, Ungaria, Olanda, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Regatul Unit

eficientizarea mecanismelor de soluționare a litigiilor; (15) dezvoltarea unui instrument multilateral privind aspectele fiscale internaționale.

Printre acțiunile prevăzute în planul BEPS, un rol important le este rezervat *prețurilor de transfer*.

Prețurile de transfer [64] reprezintă un set de mecanisme care sunt utilizate pentru a atribui prețuri bunurilor și serviciilor care sunt tranzacționate între două subdiviziuni ale aceleiași companii. Un exemplu clasic implică o subdiviziune care produce o componentă care este solicitată de o altă subdiviziune. Componenta este utilizată de BD în manufactura unui product care este vândut pe o piață deschisă.

Respectiv, prețurile de transfer servesc pentru determinarea veniturilor ambelor părți implicate în tranzacții interstatale. Prețurile de transfer tind să influențeze baza impozabilă a țărilor implicate în tranzacțiile interstatale. Mai mult ca atât, globalizarea producerii a făcut acest subiect mai dificil, dar și a generat mai multe situații unde economiștii vin cu calcule complicate pentru a realiza determinarea adecvată a unei anumite taxe, evaluări și subiecte de decizie.

Este extrem de important să fie determinată modalitatea potrivită pentru a măsura impactul prețurilor de transfer. Există câteva metode acceptate, care prevăd un cadru conceptual de determinare a principiului ”principiul deplinei concurențe” (”the arm’s length” principle)⁵.

Nu există o modalitate compatibilă cu toate situațiile și contribuabilul ar trebui să selecteze metoda ce îi oferă cea mai bună cale de aplicare a principiului ”principiul deplinei concurențe” asupra prețurilor. În particular, Ghidul OECD stabilește 5 metode de determinare a principiului ”principiul deplinei concurențe” în cadrul unei tranzacții:

- a) metoda comparării prețului (comparable uncontrolled price method – CUP) care se bazează pe compararea prețurilor stabilite în cadrul unei tranzacții controlate⁶ cu prețurile stabilite în cadrul unei tranzacții necontrolate în circumstanțe comparabile pentru bunuri și servicii comparabile;
- b) metoda cost plus (cost plus method – CPM) care utilizează costul stabilit de vânzătorul bunurilor sau serviciilor într-o tranzacție controlată. Indicatorul ține cont de funcțiile realizate, riscurile asumate și bunurile utilizate, care se adună la cost pentru a aplica principiul ”principiul deplinei concurențe” în tranzacțiile controlate;

⁵ Principiul ”mâinii întinse” este principiul economic ce prevede că părțile implicate într-o tranzacție sunt independente sau pe picior de egalitate, tranzacționând la prețul de piață.

⁶ Tranzacție controlată este o tranzacție ce se realizează între ”compania –mamă” și ”compania – fiică”, sau între subdiviziunile unei singure companii

- c) metoda prețului de revânzare (resale price method – RPM) este bazat pe prețul de revânzare la care un bun procurat de la o parte interdependentă⁷ este vândut la prețul de piață. Prețul de transfer în cadrul companiei este determinat prin determinarea prețului marginal de revindere într-o tranzacție necontrolată;
- d) metoda marjei nete (transactional net margin method – TNMM) care se axează pe profitul marginal net legat de o bază corespunzătoare (costuri, vânzări, active etc.) realizat în cadrul tranzacțiilor controlate;
- e) metoda împărțirii profitului (profit split method – PSM) se bazează pe identificarea și împărțirea corespunzătoare a profitului realizat de persoanele interdependente dintr-o tranzacție controlată.

Metodele CUP, RPM și CPM sunt numite ”tradiționale”, iar celelalte două – ”bazate pe profit”. La nivel internațional, aceste metode sunt utilizate, după cum se prezintă în Tabelul 2.1.

Tab.2.1 Prezentarea generală a metodelor ce țin de prețurile de transfer în țările europene

Țara	Metoda	Țara	Metoda
Austria	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Belgia	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM
Cehia	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Danemarca	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM
Finlanda	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Franța	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM
Regatul Unit	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Ungaria	CUP, RPM, CPM
Germania	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM este acceptat de autorități doar în anumite condiții	Italia	CUP, RPM, CPM, PSM, Profitabilitatea capitalului investit, Prețul marginal brut pe sector economic
Olanda	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Norvegia	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM
Polonia	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Rusia	CUP, RPM, CPM
Spania	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM	Suedia	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM
Elveția	CUP, RPM, CPM, TNMM, PSM		

Sursa: [64]

În opinia autorului, implementarea mecanismului prețurilor de transfer în Republica Moldova este una prematură. Mai mult, pornind de la specificul balanței externe a Republicii Moldova (exportul prevalează asupra importului) este greu de presupus că utilizarea mecanismului dat de către agenții economici autohtoni ar fi interesant din punct de vedere economic. Totuși, dat fiind faptul că toate țările din regiune au implementat sistemul prețurilor de transfer, este important de a cunoaște ultimele tendințe în acest domeniu al fiscalității.

⁷ Parte interdependentă este ”compania –mamă” în relație cu ”compania – fiică”, sau subdiviziunile unei singure companii

Procesele de lucru

Printre țările cu cele mai bune rezultate în *domeniul remodelării proceselor de lucru* se numără Bulgaria, Regatul Unit și Finlanda, care au obținut performanțe tangibile ca rezultat al acțiunilor întreprinse [24]. **Bulgaria** este una dintre țările europene care a început procedura de remodelare a proceselor de lucru (BPR Project) încă în anul 2005, ca parte componentă a Reformei administrației fiscale. Pentru a-și atinge obiectivele, în cadrul structurii organizatorice a fost creată o subdiviziune separată numită Direcția de analiză și modelare a proceselor, a cărei scop inițial era restructurarea proceselor de lucru pentru unificarea funcțiilor de colectare a impozitelor și a contribuțiilor sociale și crearea unei agenții noi – Agenția Națională de Venituri, iar obiectivul principal din anul 2006 era de a dezvolta și a implementa un sistem de procese de afaceri eficient, bazat pe metodologii standardizate de design, implementare, analizare și optimizare a acestor procese. Una dintre cele mai importante etape în remodelarea proceselor este descrierea/modelarea acestora.

De asemenea, Administrația Fiscală a Bulgariei a creat Portalul proceselor de afaceri, unde se regăsesc descrierea tuturor proceselor, care permite utilizatorului: (a) obținerea informației despre organizație și procesele acesteia; (b) accesarea procedurilor, instrucțiunilor formularelor de documente direct de pe modelul de proces; (c) efectuarea analizei, comparației și a raportării pe grupe de procese sau pe tipuri de obiecte de la diferiți utilizatori; (d) crearea unei culturi organizaționale la nivel de organizație.

O astfel de schimbare a permis Administrației fiscale din Bulgaria să eficientizeze și să automatizeze procesele, să depășească procesele și procedurile învechite, și să-și atingă scopurile într-un mod mai eficient și eficace.

În sistemul fiscal al **Regatului Unit** încă din anul 2005 a fost introdus Lean Management-ul în cadrul instituției, în scopul reorganizării proceselor interne, majorării încasărilor, reducerii volumului de muncă și creșterii productivității ei au utilizat o strategie numită PaceSatter, care reprezintă un set de principii, instrumente și tehnici utilizate de fiecare angajat pentru a îmbunătăți procesul de administrare.

Deci, strategia este bazată pe 3 principii fundamentale, care, împreună, vor duce la îmbunătățirea performanței, și anume:

- top managementul conduce succesul entității;
- întreaga echipă îmbunătățește procesele;
- oamenii rezolvă problemele.

În ceea ce ține de îmbunătățirea proceselor, Strategia a permis prin continua monitorizare a proceselor să înțeleagă impactul fiecărei etape a procesului asupra contribuabilului, și să-și îndeplinească sarcinile cotidiene în mod optim, rapid și fiabil.

Astfel, ca rezultat al eforturilor depuse au înregistrat un șir de succese: (a) estimativ, productivitatea medie a fost îmbunătățită cu 30%; (b) a fost efectuat un proces complet de reorganizare la nivel de instituție; (c) angajații participă activ la ședințele de performanță și la activități de îmbunătățire; (d) au fost implementate noi tehnici de planificare și monitorizare a performanțelor; (e) a fost redus timpul și a costurile necesare atingerii scopurilor (reducerea costurilor cu 50%); (f) a crescut productivitatea și calitatea muncii cu 30-50%; (g) s-a dezvoltat o cultură instituțională de performanță durabilă.

În scopul îmbunătățirii administrării fiscale și eficientizării lucrului sistemului fiscal, administrarea fiscală a **Finlandei** utilizează o metodă de reorganizare a proceselor numită LEAN. Ideea de baza a LEAN-ului este de a obține mai multe beneficii, utilizând mai puține resurse. LEAN nu se axează pe procesele individuale/separate, ci îmbunătățește procesul integral prin eliminarea acelor activități care nu aduc valoare. În primul rând, LEAN se bazează pe o filozofie a respectului pentru oameni și a încrederii în potențialul și contribuția fiecărui angajat. Astfel, în procesul de remodelare a proceselor în cadrul Administrației Fiscale Finlandeze s-a ținut cont de faptul că: (a) schimbarea culturală este un proces treptat; (b) se învață prin practică (duce la schimbări în valori și atitudini și la schimbări în cultură și comportament); (c) succesele mici sunt necesare pentru entuziasmarea persoanelor implicate pe parcursul întregului proces de remodelare; (d) trebuie să ținem cont de 2 întrebări: „Cum schimbăm?” și „Ce schimbăm?”

Etapa inițială a LEAN-ului, a fost descrierea proceselor, cartografierea acestora și, apoi, crearea unei rețele întregi de procese. A urmat identificarea tuturor proceselor/activităților în cadrul fluxului de valoare, eliminând pe cât de posibil activitățile ce nu aduc valoare, fiind generatoare de pierderi, și ordonarea activităților ce adaugă valoare într-un flux cât mai continuu, fără multe întreruperi, opriri și așteptări intermediare. Desigur, acest proces nu e efectuat o singură dată, este necesară perfecționarea continuă a activității realizate, pentru a obține performanțe din ce în ce mai bune.

Acest fapt a permis depistarea neajunsurilor anumitor procese, depistarea proceselor non-valoare și a facilitat remodelarea acestora, care a condus la reducerea timpului utilizat de funcționarii fiscali pentru anumite procese, în baza simplificării automatizării sau eliminării proceselor, în același timp majorând și satisfacția contribuabililor.

Deci, LEAN-ul reprezintă o filozofie de viață, care înseamnă îmbunătățire continuă, adică o cultură organizațională care să permită implicarea tuturor în analiza și rezolvarea problemelor din

activitatea curentă, motivarea și angajamentul fiecăruia pentru observarea și evidențierea pierderilor, căutarea perfecțiunii în fiecare etapă și entuziasm pentru schimbare frecventă în mediu de lucru.

Resurse umane

Un aspect important îl constituie *managementul resurselor umane*. Un alt aspect important îl constituie și modul în care, în cadrul Agenției Fiscale **Suedeze**, este tratat angajatul, în special în ceea ce ține de lucrul realizat de către departamentul resurse umane în scopul identificării gradului de satisfacere al acestuia la locul de muncă. Astfel, angajații, ca și contribuabilii, sunt ”în vizor” și necesitățile de dezvoltare ale acestora sunt valorificate la maxim. Pe lângă sondajele interne realizate, un element important îl constituie și modul de motivare financiară a angajaților, managerului de nivel mediu fiindu-i încredințat un buget repartizat de către acesta după capacitățile fiecărui angajat în parte (de fapt, fiecare subdiviziune are propriul buget, care este utilizat atât pentru salarizare, cât și pentru alte activități efectuate în interes de serviciu). Scopul sondajelor este de a afla părerea angajaților despre cum e să lucrezi la Agenția Fiscală și cum își implementează aceasta viziunea, prevederile și strategiile. Sondajul este realizat în numele conducerii. Structura sondajelor are în vedere valori, obiective și rezultate, motivare, leadership, încredere în conducere, performanță și responsabilitate, volum de muncă și sănătate, dialogul manager – colaborator.

În cadrul AFS sondajele nu sunt obligatorii, dar la ultimul sondaj au răspuns peste 90 % dintre angajați, ceea ce denotă implicarea acestora și perceperea importanței fiecărui respondent.

Prezentarea rezultatelor:

- Diferite rapoarte, în funcție de mărimea grupului de respondenți (anonimitate)
- Procesul de distribuire - de sus în jos, adică șefii ce administrează sectoare mai mari primesc rezultatele în întregime pe sectorul administrat. În cazul în care un șef are în subordine mai puțin de 4-5 persoane, acestuia îi vor fi prezentate rezultatele pe 5 întrebări cu răspunsurile cele mai bune și 5 cu cele mai proaste rezultate pe subdiviziunea pe care o conduce.

În cazul în care subdiviziunea numără între 6-11 angajați, vor fi transmise mai multe rezultate din sondaj. Rezultatele sunt grupate în calupuri de până la 4 persoane.

- este esențială comunicarea din partea conducerii;
- distribuirea pe web;
- folosirea indexurilor la prezentarea răspunsurilor;
- rezultate pe întrebări;

- compararea cu sondajul anterior și cu alte organizații.

Rezultatele sondajelor sunt utilizate pentru prioritizarea scopurilor. Se alcătuieste un top 5 întrebări cu rezultate bune și un top 5 întrebări cu rezultate rele. În rezultat, direcția personal va face recomandări asupra modului în care conducerea AFS ar putea acționa mai eficient, motivării personalului, naturii imboldurilor de lucru, examinării competențelor necesare pentru eficientizarea administrării fiscale.

În concluzie, merită menționat că preluarea soluțiilor prezentate mai sus, inspirate fiind din experiența țărilor europene, este o cale de urmat în dorința de perfecționare a administrării fiscale prin modernizarea mecanismelor existente, cu aplicarea, desigur, a particularităților naționale de funcționare.

2.3 Concluzii la capitolul 2

Prezentarea pozițiilor teoretico-normative din practica internațională de administrare fiscală ne-a permis să evidențiem următoarele concluzii:

1. Acquis-ul Comunitar reprezintă totalitatea drepturilor și a obligațiilor comune care decurg din statutul de stat membru al Uniunii Europene, vizând atât norme de politică fiscală, cât și de administrare fiscală. Capitolul 16 "Taxarea" face referință la faptul că acesta acoperă în mare parte aria taxării indirecte, în special, taxa pe valoare adăugată (TVA) și accizele.

2. Acordul de Asociere este format din 7 titluri și 454 articole, relevante din punct de vedere al fiscalității fiind Capitolul 8 "Fiscalitate" din Titlul IV "Cooperarea economică și alte tipuri de cooperare sectorială", precum și art.16, art.22, art.151, art.192, art.262 etc.

3. Prevederile ce vizează acquis-ul comunitar țin atât norme de politică fiscală, cât și de administrare fiscală. În prezenta lucrare au fost dezvoltate, pornind de la specificul subiectului cercetat, doar partea ce ține de administrarea fiscală. Merită a fi menționat că prevederile aquis-ului comunitar în ceea ce ține de administrarea fiscală nu au fost descrise în scrierile academice autohtone, ceea ce reprezintă un element de inovație științifică a lucrării de față.

4. Instrumentul elaborat în cadrul Uniunii Europene poartă numele de EU Fiscal Blueprints și este organizat în 5 grupuri importante, fiecare conținând un anumit număr de indicatori, care reprezintă încă un element de inovație științifică a acestei lucrări, nefiind anterior examinat nici de mediul academic, nici de cel profesional.

5. Practica europeană în administrarea mecanismelor fiscale prezentată în lucrarea de față se bazează pe bunele practici ale țărilor din cadrul Uniunii Europene, cu accent pe țările din nordul Europei, acestea fiind în topul mondial al țărilor cu cele mai bune sisteme fiscale, având și o

pronunțată notă socială, cu o orientare în excelență spre contribuabili din țări ca Olanda, Suedia, Danemarca, Norvegia, dar și țări ca Irlanda, Franța, Estonia, Bulgaria, Regatul Unit etc.

6. Experiența țărilor UE a fost prezentată în lucrare prin prisma a 4 compartimente distincte, și anume: *conformarea voluntară* (cu prezentarea mecanismelor ce vizează crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor, inclusiv prin măsuri de educare fiscală, dezvoltarea unor rapoarte precompletate, consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier etc.); *conformarea silită* (controlul (auditul) fiscal ”pe orizontală”, controlul fiscal al comerțului electronic, țintirea erodării baze fiscale la nivel internațional se realizează prin Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan)etc.); *procesele de lucru și resurse umane*.

În final, merită a fi menționat că cercetările efectuate de autor în acest capitol reprezintă o argumentare științifică a recomandărilor pe care le vom propune în următoarele capitole. Acest compartiment a servit drept un pas pentru atingerea scopului propus prin realizarea obiectivului ”Efectuarea unei scanări minuțioase a aquis-ului comunitar european, precum și a practicii luate în parte a unor țări europene””, care ne-au permis să argumentăm elementele de noutate științifică: fundamentarea instrumentelor de administrare fiscală utilizate de administrațiile fiscale europene.

3. ANALIZA SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ AUTOHTON

Potrivit prevederilor art. 58 din Constituția Republicii Moldova [66], cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, iar orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege. Articolul 132 din Constituție prevede că Impozitele, taxele și orice venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat, ale bugetelor raioanelor, orașelor și satelor se stabilesc, conform legii, de organele reprezentative respective, iar orice alte prestări sunt interzise.

După cum s-a menționat în capitolul I, sistemul de administrare fiscală este parte componentă a sistemului fiscal și reprezintă un mixaj din două din principalele componente ale sistemului fiscal – mecanismul fiscal și aparatul fiscal. Aceste două elemente componente sunt interconectate direct proporțional și nu pot exista independent. De aceea, în scopul efectuării unei analize detaliate a sistemului de administrare fiscală în Republica Moldova, fiecare dintre aceste elemente urmează a fi prezentate din perspectivă națională.

3.1 Evoluția sistemului de administrare fiscală în Republica Moldova

Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă un mecanism bine pus la punct cu mai multe etape de formare, prevederile căruia se modifică mereu în funcție de cerințele pieței [67].

O **primă etapă** în dezvoltarea sistemului fiscal poate fi atribuită primilor ani de independență a Republicii Moldova. Anume atunci **apar primele legi ce vizează activitatea organelor fiscale**⁸:

- *Legea cu privire la Serviciul fiscal de stat* (nr.876-XII din 22 ianuarie 1992);
- *Legea privind bazele sistemului fiscal* (nr.1198-XII din 17 noiembrie 1992);
- *Legea cu privire la modul de urmărire a impozitelor, taxelor și altor plăți* (nr. 633-

XIII din 10 noiembrie 1995);

Aceste legi determinau principiile economice, juridice și organizaționale generale de constituire a sistemului fiscal, prevedeau tipurile impozitelor și competența organelor puterii de stat, drepturile și obligațiile contribuabililor, drepturile, obligațiile și responsabilitatea organelor fiscale, apărarea contribuabililor, răspunderea pentru încălcarea legislației. Sistemul fiscal era voluminos, prevăzând 10 impozite generale de stat și 10 locale, numărul cărora ulterior crește.

⁸ Toate cele 3 legi menționate au fost abrogate la intrarea în vigoare a Titlului V al Codului fiscal „Administrare fiscală”

De la 2 decembrie 1992 intra în vigoare *Legea privind impozitul pe beneficiul întreprinderilor*. Impozitului au fost supuși toți agenții economici - persoane juridice de pe teritoriul Republicii, indiferent de formele de proprietate și de cadrul juridic, inclusiv întreprinderile cu investiții străine, asociațiile și organizațiile internaționale care își exercită activitatea de antreprenorial nemijlocit sau prin intermediul reprezentanțelor permanente și filialelor.

Întreprinderile agricole, cu excepția celor de tip industrial, nu plăteau impozitul pe beneficiul provenit din fabricarea și desfacerea producției agricole, precum și din desfacerea producției obținute prin prelucrarea industrială a materiei prime proprii. Beneficiul obținut din activitatea neagricolă și beneficiul întreprinderilor de tip industrial este impozitat în baza principiilor generale.

Impozitului pe beneficiu nu se supuneau sumele de binefacere, susținerea instituțiilor de ocrotire a sănătății, de cultură, învățământ, educație fizică în valoare de 2 la sută din beneficiul impozabil și un procent din beneficiul de bilanț, transferat în fondul de susținere socială a populației.

În aprilie 1992 a fost adoptată *Legea cu privire la investițiile străine*. Astfel, au fost prevăzute un șir de scutiri de impozit pe beneficiu pentru întreprinderile mixte cu investiții străine. Ulterior, au fost introduse anumite modificări care au simplificat considerabil ordinea acordării lor. În afara de aceasta, întreprinderile mixte se bucurau și de scutirile de baza prevăzute pentru întreprinderile autohtone.

Legea cu privire la taxa pe valoarea adăugată a fost adoptată în noiembrie 1994. Ea prevede un impozit indirect de stat, aplicat la suma valorii adăugate, formate la fiecare etapă de producere și vânzare a mărfii, executare a muncii și acordare a serviciilor. Subiecți ai impunerii erau întreprinderile și cetățenii, inclusiv străini, care desfășurau activități de întreprinzător, excepție făcând cetățenii care obțin un venit anual din comercializarea mărfurilor mai mic de 400 salarii minime și instituțiile finanțate de la buget. Cota impozitului este aprobată în mărime de 20 la sută din volumul operațiunilor impozabile și poate fi precizată de Parlament în timpul aprobării bugetului pentru anul viitor.

La sfârșitul lunii decembrie 1994 Parlamentul a adoptat *Legea cu privire la accize*. Plătitori au fost stabiliți persoanele fizice și juridice care produc și realizează mărfuri supuse accizelor (băuturi alcoolice, produse de tutun, obiecte din metale prețioase etc.). Începând cu 1995, accizele au fost stabilite prin taxe fixe în exprimare bănească la o unitate a mărfurilor supuse accizelor în loc de procentele care se aplicau înainte la prețul de realizare. Nesupuse accizelor au fost mărfurile fabricate în republica și exportate.

În decembrie 1992 a fost adoptată *Legea cu privire la impozitul funciar și modalitatea de impozitare*. Plătitori ai acestui impozit au fost stabilite persoanele fizice și juridice cu terenuri de pământ cu titluri de proprietate, posesiune și binefacere. Inițial, cotele impozitului dat au fost neînsemnate și diferențiate, în funcție de bonitate, de felul de utilizare agricolă.

Din 1995 întreprinderile agricole au început să plătească un impozit funciar unic, care includea și impozitele imobiliar și rutier, plătite anterior separat. Ulterior, cotele impozitului funciar s-au majorat. Impozitul imobiliar, conform decretului Președintelui Republicii, a început să fie plătit de toate persoanele juridice cu fonduri fixe de producție și neproductive, precum și de cetățenii posesori de clădiri și edificii.

Conform *Legii cu privire la impozitul rutier din iunie 1993*, cetățenii au început să achite anumite plăți pentru exploatarea autostrăzilor, diferitelor construcții auto, pentru procurarea autoturismelor, a altor mijloace de transport, impozitul de tranzit și un impozit rutier special. Din 1996 a început să acționeze *Legea cu privire la fondul rutier*. Semnificativ e ca aceasta, în comparație cu cea anterioară, omite nedreptatea privind “repartizarea egalatoare a impozitului rutier” pentru toți posesorii și neposesorii de mijloace de transport auto.

A doua etapă o reprezintă **intrarea în vigoare a Titlurilor din Codul fiscal și a legilor de punere în aplicare a acestora**. Astfel, la 01 ianuarie 1998 intră în vigoare Titlul I „Noțiuni generale” și Titlul II „Impozitul pe venit” (*Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997*) și „*Legea privind punerea în aplicare a Titlurilor I și II din Codul fiscal*” (*Legea nr.1164-XIII din 24.04.1997*), care au constituit pietrele de căpătâi ale codificării normelor fiscale existente în partea ce ține de noțiunile utilizate în actele normative cu caracter fiscal și a prerogativelor aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice și juridice.

Ulterior, a fost adoptat Titlul III al Codului fiscal „Taxa pe valoare adăugată”, care a intrat în vigoare din iulie 1998 (*Nr.1415-XIII din 17 decembrie 1997*) și „*Legea pentru punerea în aplicare a Titlului III din Codul fiscal*” (*nr. 1417-XIII din 17.12.1997*), care prevăd norme de reglementare aferente domeniului de aplicare a TVA.

În scopul centralizării normelor specifice accizelor au fost aprobate Titlul IV din Codul fiscal „Accizele” (*Legea nr.1053-XIV din 16.06.2000*) și „*Legea pentru punerea în aplicare a Titlului IV al Codului fiscal*” (*Legea nr.1054-XIV din 16.06.2000*).

În scopul centralizării normelor fiscale aferente altor impozite și taxe au fost adoptate:

- pentru administrarea fiscală – Titlul V al Codului fiscal „Administrarea fiscală” (*Legea nr.407-XV din 26.07.2001*) și „*Legea pentru punerea în aplicare a Titlului V al Codului fiscal*” (*Legea nr.408-XV din 26.07.2001*);

- pentru impozitul pentru bunurile imobiliare – Titlul VI al Codului fiscal „Impozitul pe bunurile imobiliare” (Legea nr.1055-XIV din 16.06.2000) și „Legea pentru punerea în aplicare a Titlului VI al Codului fiscal” (Legea nr.1056-XIV din 16.06.2000);
- pentru taxele locale – Titlul VII al Codului fiscal „Taxele locale” (nr.93-XV din 01.04.2004) și „Legea pentru punerea în aplicare a Titlului VII al Codului fiscal” (nr.94-XV din 01.04.2004);
- pentru taxele pentru resursele naturale – Titlul VIII al Codului fiscal „Taxele pentru resursele naturale” (Legea nr.67-XVI din 05.05.2005) și „Legea pentru punerea în aplicare a Titlului VIII al Codului fiscal” (Legea nr.68-XVI din 05.05.2005);
- pentru taxele rutiere – Titlul IX al Codului fiscal „Taxele rutiere” (Legea nr.316-XVI din 02.11.2006) și „Legea pentru punerea în aplicare a Titlului IX al Codului fiscal” (Legea nr.317-XVI din 02.11.2006)

A treia etapă o constituie **perfecționarea mecanismelor de administrare fiscală din contul tehnologiilor informaționale avansate**. Această etapă este în plină desfășurare, tendința fiind de perfecționare a mecanismelor de interacțiune, operare și control.

Spre exemplu, pentru a facilita raportarea pentru persoanele fizice, s-a lansat serviciul ”Declarație electronică”. Acest serviciu oferă tuturor persoanelor fizice o metodă de raportare fiscală în formă electronică cu aplicarea semnăturii electronice de autentificare. Serviciul reprezintă un instrument eficient de creare, verificare și transmitere a declarațiilor pe venit prin intermediul rețelei globale de internet, fără a se impune deplasarea la oficiul fiscal. Utilizarea serviciului pentru persoanele fizice este gratuită, valabilitatea semnăturii electronice de autentificare are un termen de 5 ani. Menționăm că semnătura electronică de autentificare pentru persoanele fizice din cadrul serviciului ”Declarație electronică” nu are forță juridică, și poate fi aplicată numai în cadrul serviciului ”Declarație electronică”.

Astfel, se duce o politică continuă de simplificare a procedurilor de raportare și control cu excluderea factorilor decisivi subiectivi în scopul atingerii performanțelor dorite.

La capitolul cooperare internațională, pe lângă relațiile de colaborare bilaterală, Serviciul Fiscal de Stat este membru a două organizații internaționale de profil [67]: Consiliul Coordonator al Conducătorilor Serviciilor Fiscale din statele membri ai Comunității Statelor Independente (CCCSF); Organizația Intra-Europeană a Administrațiilor Fiscale (IOTA).

Totodată, au fost încheiate o serie de tratate de colaborare bilaterale, printre care: tratate privind colaborarea și asistența reciprocă în problemele respectării legislației fiscale; tratate privind principiile perceperii impozitelor indirecte la exportul și importul mărfurilor; convenții

(acorduri) pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe proprietate.

Din punct de vedere al administrării fiscale, un mecanism important îl constituie tratate privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală. Convenția Organizației pentru Cooperare Economică și Dezvoltare privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, intrată în vigoare la 01.03.2012, este un mecanism de asigurare a unei bune administrări fiscale, care încă nu este valorificat la justa sa valoare.

Global Forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes este de asemenea un instrument administrativ la care Republica Moldova încă nu a aderat. Totuși, întru fortificarea relațiilor cu țările partenere, dar și în calitate de premisă pentru semnarea unor eventuale convenții de evitare a dublei impuneri cu țări strategice, aderarea la forumul menționat este o necesitate.

Conform art. 2 din Codul fiscal [68], sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, prevăzute de prezentul cod, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor.

Sistemul de impozite și taxe în Republica Moldova se bazează pe următoarele **principii**: (a) neutralitatea impunerii – asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin; (b) 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 lui fiscale; (c) echitatea fiscală – tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale; (d) stabilitatea fiscală – efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea Codului fiscal; (e) randamentul impozitelor – perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili.

Astfel, în opinia autorului, principiile pe care se bazează sistemul de impozite și taxe sunt convergente criteriilor de optimalitate ale sistemului fiscal descrise de P. Brezeanu [13, p.47], totodată lipsind unul dintre criterii, și anume criteriul flexibilității (adaptarea rapidă a sistemului la necesitățile unei politici conjuncturale, executându-și funcția de stabilizator automat). În același timp, principiile de stabilire a politicilor fiscale sunt respectate.

Structura sistemului de impozite și taxe autohton cuprinde 8 impozite și taxe de stat (impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul privat, taxa vamală, taxele

rutiere) și 16 impozite și taxe locale (impozitul pe bunurile imobiliare, impozitul privat, taxele pentru resursele naturale, taxa pentru amenajarea teritoriului, taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale, taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei), taxa de aplicare a simbolicii locale, taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială, taxa de piață, taxa pentru cazare, taxa balneară, taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători pe rutele municipale, orășenești și sătești (comunale), taxa pentru parcare, taxa pentru unitățile stradale de comerț și/sau de prestare a serviciilor, taxa pentru dispozitivele publicitare).

Schematic, **structura sistemului de impozite și taxe** poate fi studiată Figura 3.1.

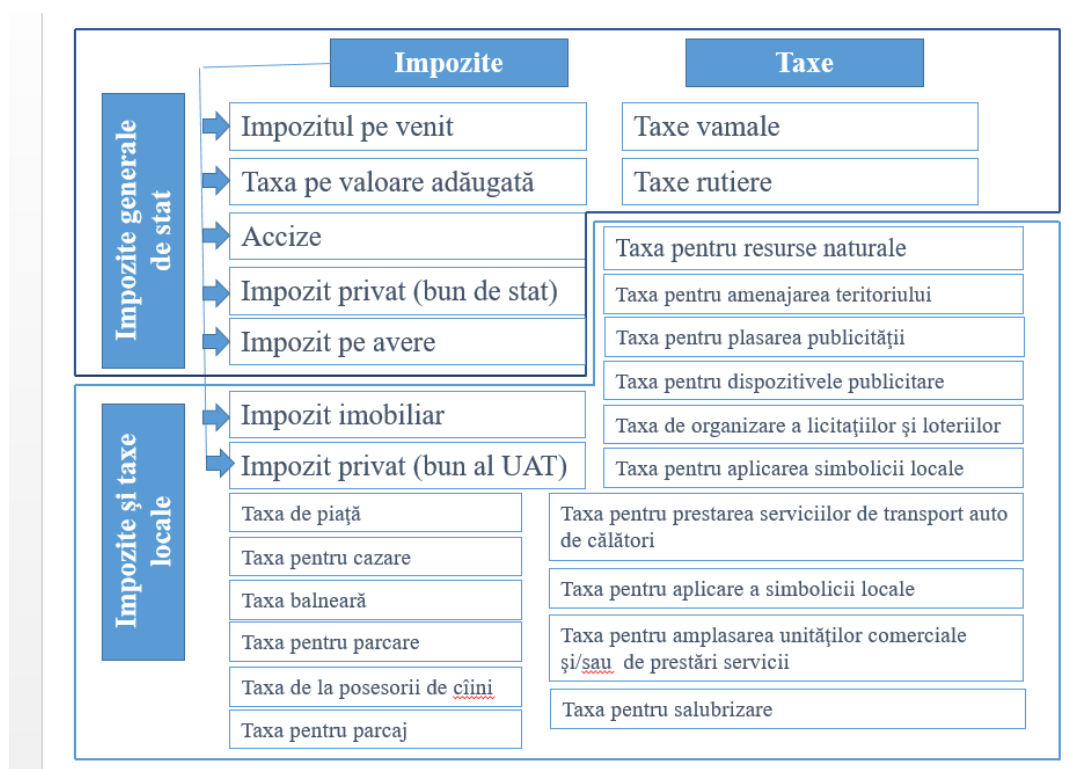


Fig. 3.1 Structura sistemului de impozite și taxe

Sursa: Elaborat de autor în baza [68]

Art. 9 din Codul fiscal stipulează că 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.

Organele ce fac parte din sistemul de administrare fiscală sunt reprezentate schematic în Figura 3.2:

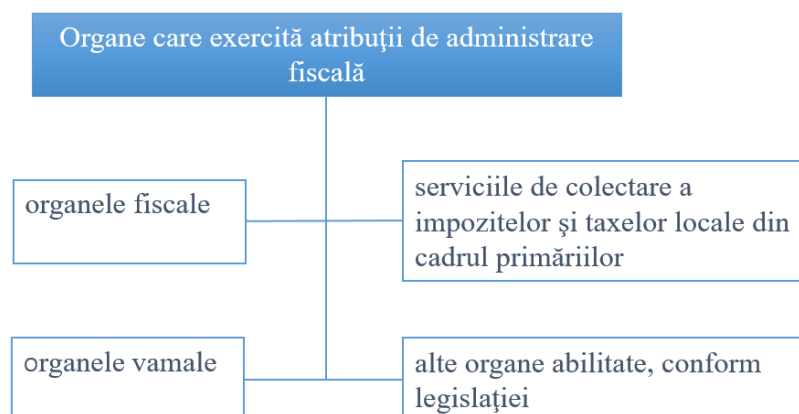


Fig. 3.2 Organele care exercită atribuțiile de administrare fiscală

Sursa: Elaborat de autor în baza [68]

În scopul asigurării unei interacțiuni pe măsură, organele de administrare fiscală ar trebui să interacționeze în cel mai strâns mod posibil, asigurând o interconexiune de procese și informațională care să permită acordarea serviciilor contribuabililor ce interacționează cu sistemul fiscal la cel mai înalt mod posibil, dar și să contribuie la elaborarea unor riscuri interdepartamentale iminente unei țintiri a conformării voluntare și forțate.

La moment există un schimb de date între organele fiscale și organele vamale, dar lipsește un sistem de riscuri bine formulate. În același timp, lipsește în totalitate orice interacțiune procesuală de interoperabilitate informațională dintre organele fiscale și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor, ceea ce îngreunează atât oferirea serviciilor calitative solicitanților de informații cu caracter fiscal, dar și stabilirea unor riscuri de conformare specifice.

Organele fiscale reprezintă autorități ale Serviciului Fiscal de Stat, respectiv Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, inspectoratul fiscal de stat teritorial și/sau inspectoratul fiscal de stat specializat aflate în subordonarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor.

Serviciul fiscal de stat se compune, respectiv, din Inspectoratul fiscal principal de stat în calitate de organ de conducere și inspectoratele fiscale de stat teritoriale.

Structura organizatorică și schema de încadrare a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat se aprobă de către Ministerul Finanțelor, iar pentru inspectoratele fiscale de stat teritoriale și/sau inspectoratele fiscale de stat specializate - de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. Efectivul-limită pe fiecare inspectorat fiscal de stat teritorial și/sau inspectoratele fiscale de stat specializat în parte se aprobă de către Ministrul Finanțelor [69] în baza normativă existentă.

Structura Serviciului Fiscal de Stat⁹ la situația din 01.01.2016 este descrisă în Anexa 2.

Inspectoratul fiscal principal de stat este condus de un șef și 3 șefi adjuncți și cuprinde 19 subdiviziuni autonome¹⁰ plus ÎS „Fiscservinform”¹¹, dintre care:

- 3 direcții generale (Direcția generală metodologia impozitelor și taxelor; Direcția generală conformare fiscală; Direcția generală administrarea marilor contribuabili);
- 15 direcții (Direcția audit intern; Direcția securitate internă și anticorupție; Direcția management resurse umane; Direcția dezvoltare strategică și comunicare; Direcția asistență juridică; Direcția economico-financiară; Direcția examinarea cazurilor de încălcare fiscală de către marii contribuabili și recontrol; Direcția managementul restanței și insolvabilității; Direcția impozitarea persoanelor fizice cu venituri mari; Direcția metodologia controlului fiscal; Direcția metodologie, evidență și statistică fiscală; Direcția management operațional și servicii contribuabililor, Direcția achiziții publice și gestionare patrimoniu, Direcția monitorizare și dezvoltare informațională, Direcția gestionarea documentelor și arhivare)
- Secția cooperare internațională.

Examinând **structura organizatorică a Serviciului fiscal de Stat**, autorul consideră că aceasta se înscrie în categoria structurii organizatorice de tipul funcțional, cu o puternică influență a structurii după tipul taxei.

Din punct de vedere al efectivului de personal disponibil, la situația din 01.01.2015, în cadrul Serviciului Fiscal de Stat acționau 1892 persoane (327 funcții de conducere, 1404 funcții de execuție și 161 posturi de deservire tehnică), din care 245 în cadrul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și 1647 – angajați în cadrul oficiilor teritoriale. Vârsta medie a angajaților este de 42 ani. Totodată, circa 64,9% din persoanele încadrate sunt femei și 35,1% - bărbați. Din numărul total de angajați cu funcții de conducere, 58% sunt femei.

Este importat de punctat că numărul funcționarilor fiscali a scăzut considerabil în perioada examinată (de la 3170 în 2001 la 1892 – în 2015), fapt datorat politicii de optimizare a numărului de personal promovate de stat. Un alt aspect important este și acela că, în profil funcțional, în aparatul central, circa 21% le constituie activitățile generale și de suport, iar în oficiile teritoriale – circa 9%. Totodată, în activități de conformare forțată sunt încadrate 30% din aparatul central și circa 46% din personalul oficiilor teritoriale.

Evoluția principalilor indicatori ce vizează efectivul de personal se prezintă în Anexa 3.

⁹ Valabilă la 01.01.2015

¹⁰ Subdiviziunile autonome sunt unitățile ce se subordonează direct șefului Inspectoratului sau șefilor adjuncți.

¹¹ Întreprindere de stat ce asigură suportul IT Serviciului Fiscal de Stat

Raportat la numărul populației Republicii Moldova, care, conform datelor disponibile pe pagina Biroului Național de Statistică [70] reprezintă circa 2913,3 mii oameni, obținem că un funcționar fiscal deservește aprox. 1540 persoane.

Numirea în funcții, modificarea, suspendarea și încetarea raporturilor de serviciu, în condițiile legii, a șefului și a șefilor adjuncți ai Inspectoratului Fiscal Principal de Stat se efectuează de către ministrul Finanțelor, iar a șefului inspectoratului fiscal de stat teritorial și/sau inspectoratului fiscal de stat specializat și a șefilor adjuncți ai inspectoratului fiscale de stat teritorial și/sau inspectoratului fiscal de stat specializat – de către șeful Inspectoratului Fiscal Principal de Stat [67].

La nivelul instituției, nu există o politică de personal consacrată angajaților Serviciului Fiscal de Stat. Respectiv, sistemul de încadrare, motivare, evaluare și eliberare din funcție a personalului este prevăzut în actele legislative și normative de specialitate.

În scopul examinării mecanismelor utilizate în cadrul sistemului de administrare fiscală autohton, **urmează a fi cuantificați contribuabilii** ce sunt administrați în cadrul acestui sistem.

La situația din 30.06.2015, în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat au fost înregistrați total 602 123 contribuabili, inclusiv contribuabili activi¹², după cum urmează:

- persoane juridice – 65 786 unități (din peste 123 000 înregistrate);
- persoane fizice care practică activitate de întreprinzător – 24 089 unități (din 57 972 înregistrate);
- persoane care practică activitate profesională – 761 unități;
- gospodării țărănești (de fermier) – 3 100 unități (din 420 567 înregistrate);
- alte tipuri.

Din numărul total al contribuabililor activi, 49,5% au fost deserviți de IFS pe mun. Chișinău; 4,3% – de IFS pe mun. Bălți; 3,3% – de IFS pe UTA Găgăuzia; 2,6% – de IFS pe r. Cahul etc.

Din numărul total al contribuabililor, la situația din 30.06.2015, au fost înregistrați 22 192 plătitori de TVA și 405 plătitori de accize.

Din numărul total al contribuabililor persoane juridice, la situația din 01.01.2015, în categoria marilor contribuabili au intrat 450 de contribuabili. Din numărul total al agenților economici mari contribuabili, 445 sunt înregistrați în calitate de plătitori de TVA, iar 5 agenți economici, datorită efectuării livrărilor neimpozabile cu TVA, nu sunt subiecți ai impunerii cu TVA. Din numărul total de contribuabili mari, 32 sunt înregistrați în calitate de plătitori de accize.

¹² Contribuabilii care au prezentat dări de seamă fiscale și/sau care au efectuat achitări la BPN

Nerezidenții pot alege una dintre formele de activitate menționate mai jos, în funcție de specificul activității ce urmează a fi realizat:

- a) ambasade, misiuni diplomatice, consilii onorifice (63 unități) – menite să realizeze scopuri diplomatice;
- b) întreprinderi cu capital străin (4961 unități) – orientate pe desfășurarea unei activități economice pe termen lung;
- c) reprezentanțe permanente (22 unități) – menite să desfășoare activitate economică pe un termen limitat (acestea sunt înregistrate doar la SFS);
- d) reprezentanțe (244 unități) – menite să desfășoare activități non-economice (reprezentare, promovare etc.).

Evoluția sistemului de administrare fiscală urmează a fi examinat și din perspectiva obiectivelor pe care și le trasează Serviciul Fiscal de Stat la momentul de față, dar și din perspectiva obiectivelor trasate în fața Serviciului Fiscal de Stat prin strategiile naționale de dezvoltare. În conformitate cu Planul de dezvoltare a Serviciului Fiscal de Stat pentru anii 2011-2015 [72], principalele priorități de dezvoltare în reformarea administrării fiscale au fost stabilite:

- reformarea cadrului legislativ, organizațional și instituțional;
- modernizarea modalității de abordare a conformării contribuabililor;
- eficientizarea utilizării tehnologiilor informaționale în administrarea fiscală;
- eficientizarea managementului resurselor umane.

Una dintre prioritățile principale ale Guvernului, reflectate în Planul de acțiuni al Guvernului pentru anii 2012-2015, este reducerea poverii fiscale și simplificarea sistemului de impozite și taxe. Prerogativele Strategiei naționale de dezvoltare: 7 soluții pentru creștere economică și reducere a sărăciei (Moldova 2020) [73], de asemenea, prevăd priorități ce țin de optimizarea procedurilor și a perioadei de timp necesare unui agent economic pentru lansarea, desfășurarea și lichidarea afacerii prin aplicarea unor abordări inovatoare în reglementarea afacerilor, cum ar fi digitalizarea procesului de prestare a serviciilor publice, precum și schimbarea accentului de pe inspecții pe consiliere, inspecțiile fiind realizate în baza principiului riscului perceput.

Misiunea Serviciului Fiscal de Stat [72] este asigurarea unui nivel înalt de deservire a contribuabililor concomitent cu administrarea veniturilor fiscale, printr-o colectare promptă și eficientă a banilor publici.

Printre obiectivele prioritare ale Serviciului Fiscal de Stat rămâne a fi asigurarea părții de venituri la plățile administrate de organele fiscale.

Per ansamblu, veniturile fiscale începând cu anul 2009 au înregistrat un trend pozitiv, ritmul mediu de creștere fiind de 10%. Evoluția principalilor indicatori ce vizează veniturile fiscale a fost expusă în Anexa 4.

Pornind de la structura veniturilor, autorul consideră că Republica Moldova este un stat (încă) în curs de dezvoltare, dat fiind faptul că ponderea impozitelor indirecte continuă să fie dominantă, cu toate că se observă o restructurare ușoară a ponderii acestora, cedând locul impozitelor directe.

Examinând structura de venituri prezentată în Anexa 4, pornind de la clasificările internaționale, **Republica Moldova este un stat cu un sistem fiscal în care predomină impozitele generale**, dat fiind faptul că o parte impunătoare o ocupă TVA și accizele.

Totodată, pornind de la ponderea veniturilor fiscale în PIB, putem constata că **Republica Moldova este un stat cu un sistem fiscal "greu"**, dat fiind faptul că nivelul presiunii fiscale depășește indicatorul de 30%.

Destul de importantă este și efectuarea unei analize comparative între numărul de angajați, numărul de contribuabili activi și total impozite colectate (Anexa 5) pentru a putea stabili gradul de eficiență a subdiviziunilor structurale.

Astfel, în topul celor mai eficiente subdiviziuni din punct de vedere al rezultativității de acțiune pornind de la resursele disponibile, locurile de frunte sunt ocupate de Direcția generală administrarea marilor contribuabili și direcțiile de administrare fiscală din cadrul IFS pe mun. Chișinău și IFS UTA Găgăuzia. Pe partea cealaltă a topului, cu cea mai mică rezultativitate, sunt inspectoratele fiscale teritoriale Șoldănești, Telenești, Nisporeni, Căușeni, Dondușeni și altele.

Repartizarea atât de neproportională a sarcinii de deservire și a rezultatului de colectare denotă o necesitate acerbă de regionalizare sau chiar centralizare a administrării fiscale, în scopul creșterii eficienței unităților structurale.

Din total venituri fiscale, ponderea cea mai importantă o au veniturile din TVA, urmate de veniturile din contribuțiile de asigurări sociale de stat, impozitul pe venit, accize și prime obligatorii de asistență medicală.

Este de menționat că Serviciul Fiscal de Stat execută doar controlul contribuțiilor de asigurări sociale de stat (art.10 din legile aprobate anual a bugetului asigurărilor sociale de stat) și administrarea și controlul primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală (art.17 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală [75]).

În scopul eficientizării proceselor de lucru, dar și asigurarea abordărilor similare pe toate tipurile de impozite și plăți în diferite bugete, ar fi binevenită transmiterea atribuțiilor de

administrare a contribuțiilor sociale de stat Serviciului Fiscal de Stat (similar modului în care se realizează cu primele de asigurare obligatorii de asistență medicală) în ceea ce ține de cota procentuală aplicată la salariu, cota unică și prestațiile sociale rămânând a fi prerogativa Companiei Naționale de Asistență Socială.

Pe de altă parte, evoluția cheltuielilor realizate de Serviciul Fiscal de Stat în perioada 2010 – 2013, denotă o creștere a valorii examinate începând cu anul 2012, atât în ceea ce ține de cheltuielile de întreținere a personalului, cât și în ceea ce ține de cheltuielile generale. De fapt, în anul 2013, din total cheltuieli, 73,2% reprezintă cheltuieli de întreținere a personalului, iar 26,8% - cheltuieli generale de întreținere. Totodată, 75,6% din cheltuieli sunt realizate de către IFS teritoriale, iar 24,4% - cheltuieli realizate de aparatul central.

În scopul comparării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, autorul propune utilizarea următorilor trei indicatori:

- a) costul mediu al administrației fiscale per angajat, care se determină prin raportarea sumei costurilor realizate de administrarea fiscală la numărul de angajați;
- b) veniturile medii al administrației fiscale per angajat, care se determină prin raportarea sumei veniturilor realizate de administrarea fiscală la numărul de angajați;
- c) ponderea cheltuielilor din totalul veniturilor, care se determină prin raportarea costurilor totale la totalul veniturilor fiscale acumulate.

Astfel, examinând evoluția în timp a primului indicator, se constată că valoarea medie a cheltuielilor per angajat în perioada 2011-2013 a fost de 95,1 lei per angajat, în anul 2013 înregistrându-se valoarea de 117,3 lei per angajat. Merită a fi menționat că cea mai mare creștere comparativ cu perioada precedentă s-a înregistrat în anul 2012 comparativ cu anul 2011. Examinând repartizarea în funcție de nivele, se constată că pentru întreținerea angajaților din aparatul central s-au cheltuit aprox. de două ori mai mult ca pentru întreținerea oficiilor teritoriale în 2011 și 2013, în 2010 și 2012 aceasta fiind de 4 ori mai mare. În scop de comparare, au fost examinate rezultatele ce vizează primul indicator în 9 unități administrativ teritoriale, de o mărime diferită și localizate în zone diferite (inspectoratul fiscal de stat (IFS) pe mun. Chișinău, IFS pe mun. Bălți, IFS Leova, IFS Cahul, IFS Basarabeasca, IFS Orhei, IFS Ungheni, IFS pe UTA Găgăuzia, IFS Hîncești). Ca rezultat s-a constatat că, în medie, cel mai înalt rezultat s-a înregistrat în mun. Bălți (87,6 lei per angajat), urmat de IFS pe mun. Leova (86,6 lei per angajat) și IFS Orhei (84,0 lei per angajat). Pe de altă parte, cel mai mic rezultat l-a înregistrat IFS Cahul (72,5 lei per angajat), urmat de IFS pe UTA Gagauzia (78,2 lei per angajat) și IFS pe mun. Chișinău (77,3 lei per angajat). Din cheltuielile date, partea cea mai importantă o ocupă cheltuielile de salarizare.

Este util de menționat că, din numărul total de angajați în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, circa 54% din numărul total sunt antrenați în deservirea contribuabililor.

Evoluția principalilor indicatori ce vizează cheltuielile realizate de Serviciul Fiscal de este prezentată în Anexa 6.

Un factor important este prezența unor indicatori de performanță a activității Serviciului Fiscal de Stat stipulați în planurile anuale de acțiuni ce se realizează întru realizarea Strategiei de dezvoltare și a altor acte strategice mai mult formali, cu excepția indicatorului de realizare a veniturilor comparativ cu cele planificate și a celor ce rezultă expres din acte normative, ceea ce face practic imposibilă elaborarea unui sistem de măsurare a performanței centralizat.

Desigur, se urmărește performanța colectivă și individuală, la nivel intern, în baza actelor normative ce vizează, în mod expres, acest fapt.

Spre exemplu, evaluarea performanței colective are loc în baza Hotărârii de Guvern pentru aprobarea Regulamentului cu privire la evaluarea performanței colective [76], iar evaluarea performanței individuale – în baza Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public [77].

În final, un element important al elaborării unui sistem de administrare performant îl constituie **țintirea promptă a decalajului fiscal**. În cadrul instituției există o tendință de identificare a acestuia pe tipuri de impozite și genuri de activitate, însă nu există o abordare conceptuală unică, accesibilă înțelegerii esenței acestuia atât de către populație, cât și de către angajații Serviciului Fiscal de Stat, care activează în alte unități structurale decât cele însărcinate cu identificarea decalajului fiscal.

La momentul cercetării, în cadrul Serviciului Fiscal de Stat se realizau primele tendințe în stabilirea unei metodologii de determinare a decalajului fiscal, în baza experienței Suediei. Totuși, aceste modele sunt destul de focusate pe caracteristici generale, făcând abstracție de probleme specifice de conformare prin care trece Republica Moldova, cum ar fi prezența fenomenului ”salariului în plic” sau a unei ponderi impunătoare de venituri nedeclarate obținute de persoanele fizice din practicarea diferitor activități.

În opinia autorului, stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcută în mai multe faze. În prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală.

Decalajul fiscal politic se referă la sistemul de facilități și deduceri stabilite expres prin lege (cum ar fi scutirile de TVA, impozit pe bunuri imobiliare; deduceri din impozitul pe venit etc.), precum și la existența unor regimuri preferențiale (scutirea de plata impozitului pe venit pentru organizații necomerciale, misiuni diplomatice și ambasade etc.), ceea ce face complicată

încasarea deplină a veniturilor potențiale din cadrul unei economii. De asemenea, un impact din punct de vedere al decalajului fiscal politic îl au și angajamentele internaționale în baza cărora anumite activități sau venituri sunt scutite de plata unor impozite și taxe (în special, taxa pe valoare adăugată, accize și impozitul pe venit) cum ar fi proiectele de asistență tehnică sau investițională sau convențiile de evitare a dublei impunerii.

Decalajul fiscal administrativ s-ar referi la neonorarea obligațiilor stabilite în actele naționale și internaționale în mărime deplină de către contribuabili.

Ulterior, în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi delimitat în decalaj operațional și decalaj strategic.

Decalajul operațional ține de modalitatea de interacțiune a contribuabilului și nivelul său de conformare fiscală. Astfel, acesta ar acoperi câțiva indicatori importanți:

- a) decalaj de raportare (numărul de dări de seamă prezentate după termenul limită din totalul de dări de seamă prezentate, pe tipuri de dări de seamă; numărul de dări de seamă corectate ulterior momentului depunerii declarației; numărul de agenți economici ce nu prezintă dări de seamă în termen util fără un motiv legal stabilit);
- b) decalaj de achitare (numărul de contribuabili ce au achitat obligațiile mai târziu de termenul stabilit; numărul de contribuabili ce nu și-au onorat obligațiile fiscale sau și le-au onorat în mărime incompletă).

Decalajul strategic ar reprezenta, de fapt, acel decalaj fiscal care ține cont de indicatorii macroeconomici din cadrul economiilor naționale. Acest decalaj ar trebui împărțit după domenii de activitate și/sau tip de impozite, în funcție de prioritățile statului.

Astfel, decalajul strategic ar include câteva categorii importante, monitorizate inclusiv la nivel internațional:

- a) decalajul de încasare a TVA, în special în ceea ce ține de serviciile prestate (monitorizat intens la nivel UE);
- b) decalajul de încasare a impozitului pe profit ce ar viza modalitate de aplicare corectă a sistemului de deduceri și facilități fiscale;
- c) decalajul de încasare a plăților din salariu (se referă la prezența fenomenului "salariului în plic" și modalitățile de combatere a acestuia);
- d) decalajul de încasării veniturilor de la persoane fizice ce realizează venituri din diverse surse (venituri din redevențe, activități de creație, activități de comerț ilicit etc.);
- e) decalajul de înregistrare și monitorizare a activității nerezidenților în Republica Moldova.

Suplimentar, o sursă importantă de decalaj fiscal îl reprezintă unul dintre domeniile ce se dezvoltă intens, și anume *comerțul electronic*. Principalele probleme ce însoțesc comerțul electronic din punct de vedere a administrării fiscale sunt:

- identificarea companiilor;
- localizarea serviciilor;
- erodarea profiturilor;
- dispunerea de informația relevantă;
- personal calificat și programe și echipamente adecvate.

Țintirea comerțului electronic este foarte important din punct de vedere al potențialului de acoperire a decalajului fiscal la nivelul administrațiilor fiscale, pornind de la popularitatea migrării în domeniul electronic a tot mai multe modele de afaceri.

Astfel, decalajul fiscal politic, în ceea ce ține de facilitățile și scutirile acordate, la situația de 01.01.2015, este prezentat în Anexa 7. Merită menționat că, pentru anul 2014, doar în partea de facilități fiscale la TVA sunt 43 poziții cu o valoare estimativă de circa 3526,7 mln. lei, la accize – 7 poziții cu o valoare estimativă de 291,4 mln. lei și la impozitul pe venit – 18 poziții cu o valoare estimativă de circa 172,2 mln. lei.

Totodată, decalajul fiscal politic ce rezultă din aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri reiese din cotele stabilite în convenții în aplicarea impozitelor și taxelor, în special, pornind din art.7 ”Venituri din activitate de întreprinzător”, care nu se taxează pe teritoriul Republicii Moldova la prezentarea certificatului de rezidență a unui stat cu care Moldova are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri.

Decalajul fiscal politic este generat și de unele regimuri facilitare, cum ar fi cel aplicat organizațiilor necomerciale (scutire de impozitul pe venit și taxe locale), persoanelor care practică activitate agricolă (cotă facilitară la impozitul pe venit de 7% comparativ cu 12% cota generală), misiuni diplomatice și ambasade (restituirea TVA la bunuri procurate în baza bonurilor fiscale), livrările în cadrul proiectelor de asistență tehnică și investițională (cota ”zero” la TVA și scutire de impozitul pe venit) etc.

Decalajul fiscal politic ar putea constitui subiectul unui studiu de specialitate separat.

În scopul studiului de față, un interes deosebit îl prezintă decalajul fiscal administrativ, deoarece anume acesta arată potențialul de valorificare a resurselor la nivel de administrare fiscală.

Decalajul fiscal administrativ operațional de raportare în ceea ce ține de numărul de dări de seamă prezentate după termenul limită din total dări de seamă prezentate, pe tipuri de dări de seamă, este prezentat în Tabelul 3.1

Tab 3.1 Numărul declarațiilor anuale cu privire la impozitul pe venit depuse pentru perioada fiscală 2011-2015

Formular	2011			2012			2013		
	TOTAL	în termen	după termen	TOTAL	în termen	după termen	TOTAL	în termen	după termen
VEN	75 412	66 886	8526	48 988	42 440	6548	47 182	44 178	3004
IVAO				32 143	27 650	4493	35 693	32 924	2769
UNIF	31 267	24 898	6369	32 281	26 237	6044	30 968	27 087	3881
Total PJ	106 679	91 784	14895	113 412	96 327	17085	113 843	104 189	9654
CET	182 151	110 618	71 533	187 820	122 683	65 137	202 007	147 915	54 092

Formular	2014			2015		
	TOTAL	în termen	după termen	TOTAL	în termen	după termen
VEN	47 164	43 815	3349	47 606	45 227	2379
IVAO	37 047	33 889	3158	37 010	34 255	2755
UNIF	30 412	26 260	4152	28 679	25 827	2852
Total PJ	114 623	103 964	10659	113 295	105 309	7986
CET	215 301	171 206	44 095	203 200	172 539	30 661

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

O analiză mai detaliată a cifrelor poate fi studiată Anexa 8.

Astfel, în baza informațiilor prezentate, se observă că cel mai mare decalaj fiscal administrativ de declarare se înregistrează la declarațiile fiscale privind venitul persoanelor fizice (53,8% din valoarea totală a decalajului fiscal administrativ pe declarare), urmată de declarațiile depuse de persoanele juridice și fizice ce practică activitate de întreprinzător pe partea de veniturile (profiturile înregistrate) (21,3%), accize (12,1%), TVA (4,7%), prime medicale (4,2%) și reținerile la sursa de plată (3,9%) (a se vedea figura 3.3).

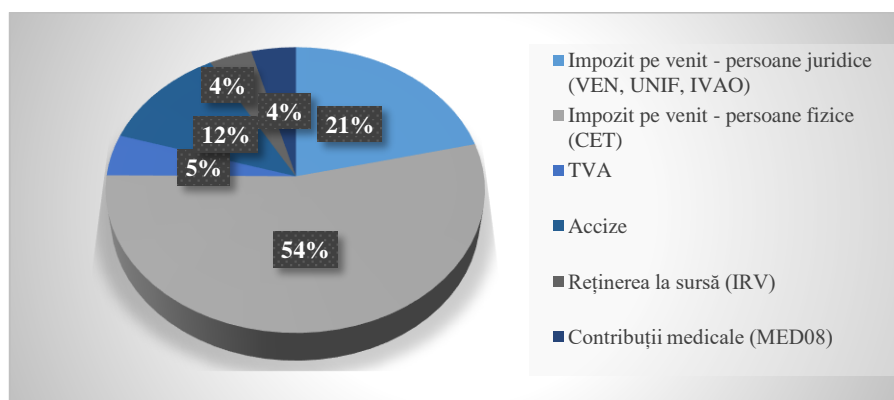


Fig. 3.3 Structura decalajului fiscal administrativ de declarare

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

Totodată, efectuând o analiză a evoluției în timp a acestui tip de decalaj se observă că pe cea mai riscantă componentă se înregistrează o diminuare continuă, celelalte componente arătând o evoluție mai diversă în ceea ce ține de indicatori (Figura 3.4).

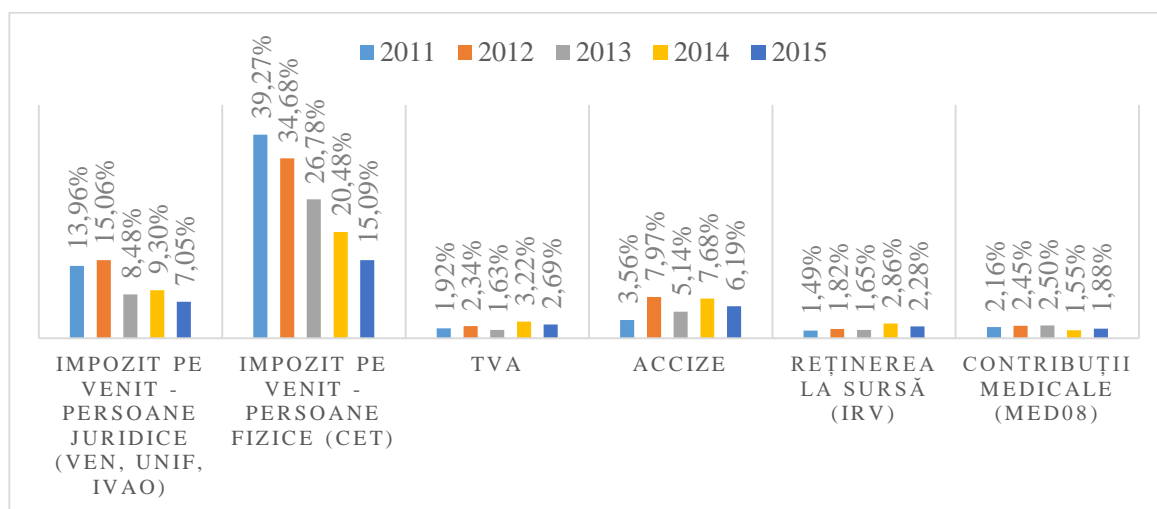


Fig. 3.4 Evoluția decalajului fiscal administrativ de declarare pe tipuri de dări de seamă

Sursa: Elaborat de autor în baza în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

După riscurile de evaziune fiscală, cele mai sensibile se prezintă cele ce țin de persoanele fizice (pornind de la numărul impunător de subiecți și modalități și forme de obținere a veniturilor), urmate de declarațiile pe TVA (pornind de la natura impozitului care permite neachitarea unei sume de bani formate ca TVA colectate din contul TVA acumulate sau deductibile și schemele tot mai sofisticate de încălcare a acestui principiu simplu) și reținerile la sursa de plată (pornind de la importanța estimării indirecte a veniturilor persoanelor fizice folosind acest instrument). Astfel, acest decalaj necesită un tratament mai special, cu identificarea soluțiilor de depășire a acestuia.

Făcând o analiză a decalajului strategic în administrarea fiscală din Republica Moldova, se constată că cel mai mare accent este pus pe două componente: decalajul de încasare a plăților din salariu și decalajul de încasare a TVA.

Este important de menționat că componenta din administrarea fiscală națională ce ține de TVA este una din principalele elemente ce leagă aquis-ul comunitar, valorificat prin Acordul de Asociere, cu legislația națională.

Prin Hotărârea de Guvern nr.477 din 28.06.2011 [78] (cu modificările și completările ulterioare) a fost aprobat Planul de acțiuni privind minimizarea practicii de achitare a salariilor „în plic” și „muncii la negru”, care include măsuri interdepartamentale în ceea ce ține de combaterea fenomenelor vizate.

Planul de acțiuni vizat pune accent pe câteva componente de bază:

- a) fortificarea mecanismului de sancționare pentru încălcarea legislației privind retribuirea muncii;
- b) perfecționarea evidenței relațiilor de muncă, activității de muncă și a timpului de muncă;
- c) sporirea cotei înregistrate a salariului;
- d) sporirea responsabilității angajatorului în protecția drepturilor salariatului;
- e) reducerea poverii fiscale;
- f) intensificarea controlului în scopul depistării evaziunilor și contracarării fenomenului “muncii la negru”;
- g) antrenarea sindicatelor în activitatea de anihilare a “muncii la negru” și a plății salariilor “în plic”;
- h) promovarea politicilor de educație juridică a salariaților;

Respectiv, măsurile ce ar viza țintirea decalajului fiscal strategic în ceea ce ține de plățile salariale de către administrarea fiscală se rezumă la intensificarea măsurilor de control, fiind astfel realizate o serie de acțiuni comune între Serviciul Fiscal, Inspekția Muncii și Ministerul Afacerilor Interne.

Totuși, se constată că aceste măsuri nu asigură gradul corespunzător de feed-back, datorită unor detalii care perturbază întreg procesul. În primul rând, noțiunile de ”salariu în plic” sau ”muncă subdeclarată/nedeclarată” nu sunt definite de nici un act normativ, respectiv, fiecare autoritate este nevoită să își sintetizeze o definiție proprie de lucru. Ulterior, nu este clar cum trebuie să se procedeze cu actele comune de control și cine urmează să le stocheze și să le urmărească. Suplimentar, nu este definitivată procedura semnalării reciproce între autorități vizavi de potențialele riscuri ce sunt identificate de o autoritate aparte în cadrul propriilor acțiuni de control. Și, în final, nu este stabilit un registru de riscuri comun care ar permite identificarea promptă a riscurilor de achitare a ”salariilor în plic” sau de eschivare de la achitarea acestuia. Identificarea soluțiilor tehnico-operaționale pentru aceste probleme ar permite eficientizarea sporită a acțiunilor de verificare realizate.

Un factor important constă și în dificultatea probării muncii informale. Astfel, la moment se aplică amalgamul de instrumente ce țin de estimarea indirectă a veniturilor, care, totuși, cel mai des este contestată în judecată și organului fiscal îi vine destul de complicat să probeze existenței muncii ”la negru”.

În opinia autorului, ”munca nedeclarată/subdeclarată” se referă atât la salariul nedeclarat, cât și la plata suplimentară la calcularea unui salariu minim, egal, de obicei, cu salariul minim în sectorul real.

În ceea ce ține de TVA, este demn de menționat că existența obligativității prezentării informației privind livrările și procurările efectuate pe parcursul lunii precedente în calitate de registre atașate la declarație de rând cu ținerea strictă a seriei și numărului facturilor fiscale simplifică enorm procesul de contrapunere a informației, ceea ce face posibilă depistarea mai operativă și promptă a potențialelor riscuri.

Printre alte decalaje fiscale administrative strategice care nu sunt suficient tratate în procesele de lucru ale administrației fiscale este și decalajul ce ține de înregistrarea și monitorizarea activității nerezidenților pe teritoriul Republicii Moldova.

Astfel, la moment, informația este primită de administrarea fiscală de la Camera înregistrării de stat (pe partea ce ține de ÎCS și reprezentanțe) și de la Biroul de Migrație și azil (în ceea ce în privește pe nerezidenți - persoane fizice). Totuși, există o plenitudine impresionantă de subiecți care ar trebui să se înregistreze de sine stătător ca reprezentanțe sau reprezentanțe permanente și care nu o fac, de fapt. Aceasta se datorează lipsei unui sistem interdepartamental bine pus la punct care ar permite monitorizarea activității nerezidenților persoane fizice și juridice în mod corespunzător.

Măsurile de conformare se realizează în baza programelor de conformare stabilite anual în programele de conformare a contribuabililor, inclusiv prin intermediul Consiliului de conformare care este un organ consultativ creat cu scopul de a acorda recomandări și soluții practice în vederea creșterii gradului de conformare al contribuabililor, îmbunătățirii permanente a calității serviciilor fiscale, ridicarea nivelului de transparență și de responsabilitate, atât a contribuabililor, cât și a funcționarilor fiscali.

Programele de conformare se focusează pe câteva domenii strategice, care constituie, în fapt, subiectele principale în cadrul consiliilor de conformare, cum ar fi: ”salariul în plic” (munca nedeclarată/subdeclarată), domeniul construcțiilor, domeniul transportului etc.

Totodată, în scopul conformării benevole, agenții economici și persoanele fizice primesc scrisori de conformare, menite să atragă atenția contribuabililor asupra unor probleme existente și impactul pe care neconformarea l-ar avea asupra agentului economic sau persoanei fizice respective.

Totuși, în ceea ce ține de măsuri de conformare, se ratează două domenii importante de activitate, cum ar fi persoanele fizice ce obțin venituri nedeclarate din diferite activități, precum și

prezența pe teritoriul țării a investitorilor internaționali, care își pot desfășura activitatea fără a fi înregistrați în mod corespunzător.

De asemenea, ar fi binevenită instituirea unui sistem de semnalare (notificare) a contribuabililor, pornind de la indicatorii înregistrați în Sistemul Informațional al SFS cu semnale de risc sporit.

Totodată, este iminentă stabilirea unui sistem de riscuri care să se bazeze nu doar pe reacție la realitățile existente (analiza rapoartelor, a achitărilor, a altor informații prezentate Serviciului Fiscal de Stat), acționând ca un sistem de tip feed-back, dar și să anticipeze potențialele riscuri ce le-ar genera introducerea unor mecanisme fiscale inovatorii, reorientându-se, astfel, spre sistemul feed-before.

Pornind de la tendințele de orientare a administrațiilor fiscale către clienți, un aspect important îl constituie **monitorizarea gradului de satisfacere a contribuabililor cu serviciile prestate de Serviciul Fiscal de Stat.**

În scopul identificării gradului de satisfacere cu serviciile prestate de Serviciul Fiscal de Stat, de către autor a fost elaborat un sondaj, conform chestionarului prezentat în Anexa 9, utilizând chestionarul electronic în calitate de sursă de acumulare a datelor (metadatele au fost acumulate pe parcursul primului semestru din 2014). Grupul țintă l-au reprezentat contribuabilii din Chișinău, activi social, care sunt consumatori de informație fiscală atât pe cale tradițională (direct, prin telefon), cât și indirect (prin intermediul paginii web).

Deosebirea principală între sondajele de până la cel elaborat de autor și cel elaborat de autor se rezumă la câteva componente importante, după cum urmează: (a) acesta este un chestionar elaborat conform necesităților de cunoaștere a situației din interiorul autorității fiscale, cu focus pe procese și modalități dezvoltate sau care urmează a fi dezvoltate, și nu un studiu făcut din exterior; (b) acesta permite dezagregarea informațiilor destul de profund în ceea ce ține de tipul și originea persoanelor, ceea ce permite țintirea mai focusată a serviciilor și a canalelor de informare în funcție de necesități; (c) sondajul țarghetează pagina web și serviciile electronice, ceea ce face ușor de înțeles modul în care acestea funcționează sau urmează a fi perfecționate.

Ca rezultat, la sondaj au participat 190 de respondenți, cu studii universitare și postuniversitare și 90 persoane juridice, atât plătitori, cât și neplătitori ai TVA.

Astfel, gradul general de satisfacere cu serviciile oferite de Serviciul Fiscal de Stat a constituit 7 din 10, în mare parte datorită faptului că formularele dărilor de seamă sunt schimbate des și încă există o birocrație pronunțată. Prezintă interes răspunsurile oferite de respondenți în ceea ce privește serviciile oferite prin intermediul Centrului de apel, 40% din respondenți nefiind

familiarizați cu existența acestuia sau neutilizând niciodată resursa dată. În linii mari, aprecierea contribuabililor a fost de 7,5 la serviciile oferite pe cale electronică.

Printre propunerile ce vor duce la perfecționarea segmentului analizat se numără:

- actualizarea la timp a tuturor modificărilor de ordin fiscal;
- sistematizarea celor mai frecvente întrebări adresate de contribuabili în răspunsuri clare;
- mai multă transparență la emiterea Ordinelor IFPS și popularizarea adecvată a acestora;
- prezența mai vizibilă a SFS pe rețelele de socializare, astfel orice informație nouă, anunțuri, modificări ale legislației să fie mereu publicate;
- toate raportările să fie trecute pe online.

Chestionarul dat a fost preluat parțial de Serviciul Fiscal de Stat, realizându-se, astfel, două sondaje în baza acestuia – unul pe hârtie, vizând mai mult atitudinea funcționarilor fiscali, și unul online – cu accent pe pagina web.

Astfel, în primul sondaj, care s-a derulat în mai 2014, au participat 3393 contribuabili din toate localitățile Republicii Moldova. Întrebați cum apreciază colaborarea cu Inspectoratul Fiscal cu care interacționează/ la care sunt arondați, contribuabilii au răspuns în proporție de 71% pozitiv. Întrebați cum s-a schimbat în ultimele 12 luni calitatea serviciilor prestate de către Inspectoratului Fiscal la care sunt arondați contribuabilii au răspuns în proporție de 73% că s-a schimbat pozitiv. Întrebați cum apreciază modul de comunicare cu Inspectoratul Fiscal la care sunt arondați, contribuabilii au răspuns foarte bine 26%, bine 58%, satisfăcător 15 % și doar 1% au apreciat comunicarea ca negativă.

Printre aspectele care creează cele mai mari incomodități, în viziunea contribuabililor, se numără lipsa de operativitate a funcționarilor fiscali, insuficiența funcționarilor fiscali, cozile (îndeosebi în perioada de prezentarea a rapoartelor), incomoditatea (lipsa scaunelor, meselor de scris etc.), atitudinea nepoliticoasă a conducerii inspectoratului, neprofesionalismul funcționarilor, nerespectarea orarului de lucru al organului fiscal și altele.

Ultimul sondaj efectuat pe filiera de deservire, și anume deservirea prin intermediul paginilor web, a fost efectuat în perioada iulie-august 2014. Au fost intervievați 515 contribuabili.

Astfel, la întrebarea cât de des accesați portalul www.fisc.md, respondenții în 40,6 cazuri din o sută au răspuns ca săptămânal și 26 la sută – lunar. La întrebarea legată de specificarea nivelului de satisfacție de portalul www.fisc.md, 46,2% din respondenți au răspuns că sunt satisfăcuți de site-ul www.fisc.md, 28,4 % sunt foarte satisfăcuți și doar 3,1% și respectiv, 3,3% - foarte nesatisfăcuți de portalul menționat. Accesibilitatea pentru înțelegere a informațiilor plasate pe

www.fisc.md este apreciată de 43,1% din respondenți ca fiind accesibilă și de 31,3% - foarte accesibilă.

O problemă semnalată ține și de ”legarea” semnăturilor electronice de funcția ocupată în cadrul unei entități, ceea ce face dificilă operarea pe tărâm electronic a contabililor care, de cele mai multe ori, sunt angajați în cadrul mai multor entități. Or, necesitatea de autorizare pentru fiecare companie cu un nume și o parolă nouă și necesitatea actualizării anuale a acestor semnături face alternativa dărilor de seamă electronice mai puțin atractivă pentru responsabilii principali de documentele fiscale – contabilii.

Astfel, autorul conchide că există o necesitate pronunțată de lucru asupra problemelor semnalate de contribuabili prin intermediul sondajelor, în scopul asigurării unui grad de conformare ridicat, cu accent pe popularizarea mai intensă a serviciilor oferite contribuabililor și a informațiilor fiscale relevante, digitizarea raportării fiscale, atitudinea funcționarilor fiscali față de lucrul propriu și față de contribuabili etc.

Făcând o **analiză a indicatorilor înregistrați în Republica Moldova comparativ cu alte state europene** pot fi evidențiați următorii **indicatori**:

- a) numărul de contribuabili deserviți de un funcționar fiscal;
- b) rata încasărilor fiscale pe tipuri de impozite;
- c) raportul dintre veniturile acumulate de o administrare fiscală și cheltuielile de administrare adiacente;
- d) indicatorii din Doing Business (Paying Taxes).

Astfel, în partea ce ține de *numărul de contribuabili deserviți de un funcționar fiscal*, pentru comparație [79] cu indicatorul de 1540 persoane per funcționar fiscal, din 34 țări examinate din Europa și Asia Centrală, doar două țări au înregistrat o rată mai ridicată a numărului de funcționari în raport cu populația în 2011 (Spania cu 2003 persoane deservite și Azerbaidjan cu 5083 persoane deservite). În comparație cu țările ce au un număr de populație similar Republicii Moldova, Lituania înregistrează un indicator de 958 persoane deservite, Estonia – 1363 persoane, Letonia – 522 persoane. Comparativ cu țările din regiune, un inspector fiscal din Moldova deservește cel mai mare număr de populație (România – 877, Ucraina – 727, Bulgaria – 987, Belarus – 1044). Mai multe detalii sunt prezentate în Anexa 11.

Respectiv, urmează a fi examinată în detaliu necesitatea continuării politicii de optimizare a resurselor umane.

În ceea ce ține de indicatorul *ratei încasărilor fiscale*, făcând o comparație cu situația înregistrată în Uniunea Europeană [80], se constată că rata încasărilor fiscale din PIB în Republica Moldova este relativ mică, clasându-se pe locul 11 din 29 (28 țări UE plus Moldova). Unul dintre

indicatorii maturității fiscale a unui stat¹³ este ponderea impozitelor directe din total încasări fiscale. La capitolul dat, Moldova este clasată pe locul 6 din 29, iar ponderea impozitelor indirecte este depășită doar de Bulgaria cu 55,3%. O prezentare mai desfășurată a ratelor nominalizate în țările din Uniunea Europeană și Republica Moldova se prezintă în Anexa 12.

În ceea ce ține de *raportul dintre veniturile acumulate și cheltuielile realizate*, pentru comparație [79], din 20 țări examinate din Europa și Asia Centrală (Anexa 13), în baza datelor din 2011-2013, Republica Moldova a înregistrat un indicator mediu (1,09), cel mai bun raport dintre venituri și cheltuieli fiind înregistrat de Suedia, Azerbaidjan, Estonia și Norvegia, cel mai mare raport fiind înregistrat de Regatul Unit, Armenia, Portugalia și Ucraina.

Administrarea fiscală reprezintă un subiect destul de monitorizat la nivel internațional și o descriere a acestora nu poate să se realizeze fără a identifica poziția Republicii Moldova în clasamentele internaționale de specialitate.

În acest sens, cel mai relevant este clasamentul *Doing Business* și, în special, rubrica „*Paying Taxes*”[81]. Poziția Republicii Moldova în clasamentul dat pentru anul 2016 comparativ cu alte țări din Europa și Asia Centrală este prezentată în Anexa 14.

Drept tendință generală [82], se observă că Republica Moldova înregistrează valori relativ comparabile cu țările din Europa și Asia Centrală, plasându-se pe locul 78 din 188 de țări¹⁴. Comparativ cu țările din regiune, Moldova înregistrează continuu progrese la toți indicatorii analizați de Banca Mondială (Anexa 15). Astfel, spre exemplu, la capitolul „Plăți (număr pe an)”, Republica Moldova e plasată pe locul 21, care este mai ridicat comparativ cu cel mediu înregistrat în Europa și Asia Centrală (de 19,2) și cel înregistrat de țările OECD cu venituri mari (de 11,1). Totodată, indicatorul înregistrat este mai scăzut ca în Islanda (21) și Luxemburg (23). La indicatorul „Timp (ore pe an)”, Moldova a înregistrat valoarea 186 – indicator, ce este mai redus ca media pe Europa și Asia Centrală (232,7) și un pic depășește indicatorul Țărilor OCDE (176,6).

3.2 Analiza sistemului de administrare autohton prin prisma Planului fiscal european al administrațiilor fiscale (EU Fiscal Blueprints)

După cum a fost menționat în pct.1.2 *supra*, spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea

¹³ Maturitatea fiscală este gradul cu care societatea contribuie benevol la formarea bugetului. Studiile arată că, cu cât mai dezvoltat este statul, cu atât mai înaltă e ponderea impozitelor directe în total încasări fiscale.

¹⁴ Spre comparație, Moldova s-a plasat pe locul 70 în 2015.

Europeană, planul fiind organizat în 5 grupuri importante, fiecare conținând 14 grupe de indicatori, după cum urmează (Tabelul 3.3):

Tab.3.3 Grupele de indicatori din planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints)

<p>Cadrul global al unei administrații fiscale (FB 01)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Administrația fiscală are un nivel garantat de autonomie; - Obligațiile administrației fiscale sunt traduse în mod clar în misiunea, viziunea și obiectivele sale; - Administrația fiscală are propria structură și competențe care să permită activități eficiente și eficace; - Administrația fiscală este asigurată cu resurse adecvate pentru a pune în aplicare și a gestiona sistemul de impozitare; - Administrația fiscală este asigurată cu un cadru juridic stabil menit să asigure buna administrare și executare a angajamentelor fiscale; - Administrația fiscală este responsabilă pentru operațiunile sale, care sunt supuse controlului și evaluării; - Operațiile administrației fiscale sunt gestionate și evaluate pe baza sistemului de management al performanței. 	<p>Legislația fiscală (FB 03)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Întreaga legislație fiscală este încadrată în conformitate cu principiile-cheie; - Procesul legislativ respectă principiile de bază; - Structura legislației (lege, decret, codificare) este clară; - Administrația fiscală are un rol clar și recunoscut în dezvoltarea și pregătirea legislației fiscale; <p>Toată legislația fiscală (de exemplu, acte, ordine executive, hotărârile judecătorești) se aplică integral și uniform.</p>
<p>Structuri și organizare (FB 02)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Administrația fiscală este structurată și organizată pentru a identifica și a gestiona toate riscurile și prioritățile semnificative; - O administrare fiscală unificată; - Un organ central cu funcții puternice și asigurate adecvat; - Reguli clare stabilite și convenite în relațiile între nivelurile aparatului central, regional și local; - O alocare a resurselor flexibilă și oportună. 	<p>Aspecte legate de personal și comportamentale (FB 04)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dezvoltarea și implementarea standardelor etice care mențin încrederea contribuabililor în administrarea fiscală; - Condițiile de angajare sunt bazate pe criterii obiective; - Dezvoltarea și implementarea unor metodologii și proceduri interne pentru atenționarea timpurie a fraudelor și neregularităților printre angajați; - Sancțiuni clare, corecte și proporționale în cazul confirmării fraudelor sau comportamentului necorespunzător admise de angajat.
<p>Managementul resurselor umane (FB 05)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dezvoltarea unei strategii de management a resurselor umane, a politicilor și sistemelor ce se încadrează în întregime în strategia operațională a administrației fiscale; - Administrația fiscală este autonomă în luarea deciziilor cu privire la recrutare, retenție, managementul performanței și evaluare, promovare, evoluția în carieră, formare și dezvoltare, prin transfer, de plecare, concediere și pensionare; - Politicile privind resursele umane și practicile de motivare, de sprijin și de protejare a angajaților; 	<p>Colectarea veniturilor și executarea silită (FB 06)</p> <ul style="list-style-type: none"> - A dezvolta strategii, politici și sisteme comprehensive și integrate ale colectării veniturilor; - Sistemele automatizate de primire și de contabilitate a veniturilor asigură că plățile sunt procesate în cel mai scurt timp posibil; - Sisteme informatice de analiză și monitorizare a sistemului de colectare sunt gândite pentru a facilita identificarea timpurie a problemelor; - Un sistem solid și eficient de colectare a datorii și procedurilor este în vigoare; - Colectarea forțată se bazează pe evaluarea riscurilor și managementul performanței;

<ul style="list-style-type: none"> - O strategie de formare și dezvoltare pe termen lung a angajaților aprobată la nivel de top management; - O structură organizatorică și de sisteme pentru a sprijini furnizarea de traininguri și de dezvoltare a nevoilor angajaților în cadrul administrației fiscale. 	<ul style="list-style-type: none"> - Procedurile de rambursare sunt eficiente, bazate pe riscuri.
Auditul (controlul) fiscal (FB 07)	Cooperarea administrativă și asistența reciprocă (FB 08)
<ul style="list-style-type: none"> - O bază legislativă temeinică pentru controlul fiscal, inclusiv accesul la informațiile în sistemele automatizate ale contribuabililor; - Este în vigoare o strategie de control bazată pe riscuri care stabilește și prioritizează controalele în conformitate cu factorii de risc agreați așa ca mărimea și complexitatea contribuabililor și a înscirilor de conformare a acestora; - Utilizarea celor mai potrivite și moderne instrumente și tehnici de audit pentru verificarea sistemelor contabile ale contribuabililor, inclusiv cele electronice; - Monitorizarea și evaluarea continuă a performanței și rezultatelor auditurilor fiscale. 	<ul style="list-style-type: none"> - O rețea de tratate cu administrațiile fiscale din țările importante din punct de vedere strategic; - O strategie publicată și o unitate centrală responsabilă de politici și/sau operațională responsabilă de coordonarea și managementul cooperării administrative (inclusiv schimbul de informații), inclusiv pe partea de sisteme și proceduri; - Sistem eficient și efectiv bazat pe riscuri pentru acumularea și gestionarea solicitărilor în cadrul administrării fiscale; - Un sistem structurat și securizat pentru organizarea, managementul și depozitarea informației despre contribuabil; - Un sistem și proceduri eficiente și efectiv bazat pe riscuri pentru schimbul de informații cu alte administrații fiscale; - Contribuabilii sunt atenționați asupra obligației lor de a furniza informații corecte și în timp util cu privire la tranzacțiile sau obligațiile lor transnaționale; - Controale multilaterale bazate pe riscuri (MLC) sunt organizate cu oficiali din cadrul altor autorități fiscale.
Frauda și evaziunea fiscală (FB 09)	Drepturile și obligațiile contribuabililor (FB 10)
<ul style="list-style-type: none"> - O strategie integrată și comprehensivă de prevenire a fraudei și evaziunii fiscale care acoperă toate provocările prin asigurarea că legislația este suficient de transparentă și eficientă pentru promovarea culturii de conformare fiscală; - Natura și extinderea fraudei și evaziunii fiscale au fost în totalitate studiate și analizate și sunt monitorizate într-un mod regulat; - Legislația fiscală și penală ce facilitează lupta împotriva fraudelor; - Unitățile anti-fraudă din cadrul administrațiilor fiscale sunt structurate și organizate într-un mod în care sunt abilitate suficient cu capacitatea de a identifica, detecta, investiga și urmări penal cu succes fraudele; - Un sistem bazat pe riscuri de monitorizare a fraudei și evaziunii fiscale este folosit pentru a informa și susține dezvoltarea resurselor; - Există sisteme și proceduri pentru a acumula și disemina rapid cunoștințe despre fraudele și evaziunea fiscală; - Elaborarea de reguli și ghiduri pentru investigarea fraudelor fiscale pentru eliminarea sau reducerea semnificativă a riscului de mită, 	<ul style="list-style-type: none"> - Administrarea fiscală operează într-o manieră transparentă pentru a asigura securitate legislativă suficientă contribuabililor; - Administrația fiscală respectă strict drepturile private și de familie în conformitate cu Articolul 8 din Convenția de protejare a drepturilor omului și a libertăților fundamentale; - Administrarea fiscală respectă pe deplin dreptul contribuabilului de a fi reprezentat sau apărut corespunzător în conformitate cu Articolul 6 din Convenția de protejare a drepturilor omului și a libertăților fundamentale; - Proceduri de apel și contestare corecte și balansate sunt oferite contribuabililor ce nu sunt de acord cu decizia luată de administrarea fiscală; - Conformarea fiscală este susținută de obligația de înregistrare; - Conformarea fiscală este susținută de obligația de ținere a evidenței fiscale; - Conformarea fiscală este susținută de un regim robust și sensibil de sancțiuni.

<p>corupție ori comportament necorespunzător și de a proteja oficialii de acțiunile criminalilor;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cooperare puternică și efectivă ori legături stabilite cu alte autorități, instituții ori administrații fiscale implicate în combaterea fraudei fiscale (de ex: poliția, procuratura, autoritățile juridice). 	
Sistemul de management al contribuabililor (FB 11)	Conformarea voluntară (FB 12)
<ul style="list-style-type: none"> - Un sistem comprehensiv și exact de evidență a contribuabililor și a detaliilor ce vizează declarațiile acestora; - Un sistem comprehensiv și exact de înregistrare a tranzacțiilor, activităților și livrărilor impozabile și toate plățile fiscale recepționate; - Sisteme și proceduri de monitorizare și management a performanței de conformare a contribuabililor; - Declarații fiscale simple și clare și sisteme și proceduri simple prin care contribuabilul le poate depune la administrația fiscală. 	<ul style="list-style-type: none"> - Conformarea voluntară este promovată în mod activ și în mod continuu, ca parte a unui model strategic de conformare a contribuabililor; - Presiunea de conformare asupra contribuabililor este menținută la nivelul minim pornind de la înțelegerea necesităților și metodologiilor unor grupuri sau tipuri de contribuabili; - Contribuabililor li se livrează îndrumări accesibile și ușor de înțeles; - Sistemele de înregistrare și contabilizare fiscală sunt ușoare în utilizare și eficiente în administrare.
Tehnologiile informaționale (FB 13)	Comunicarea (FB 14)
<ul style="list-style-type: none"> - Există o strategie IT care susține misiunea, viziunea și operațiile administrării fiscale și vede contribuabilul ca element-cheie; - Arhitectura și managementul sistemului informațional sunt organizate într-un mod uniform și eficient din punct de vedere al costurilor; - Proiectele IT sunt gestionate profesional și asigurate cu resurse; - Utilizarea sistemelor IT este promovat și maximizată pentru toți contribuabilii externi și sistemul intern de administrare; - Aranjamentele ce țin de securitatea sistemului informațional sunt robuste și efective și garantează contribuabilului/utilizatorului confidențialitate și integritatea datelor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Conformarea contribuabililor este promovată prin intermediul utilizării mijloacelor de informare în masă și mecanisme diverse; - Managementul de vârf este implicat activ în dezvoltarea unui sistem de comunicare internă eficient care informează și motivează angajații; - Sistemele și procedurile în vigoare țin cont de viziunea contribuabililor în ceea ce ține de problemele și serviciile prestate de administrarea fiscală; - Un sistem de comunicare internă eficient; - Bunele practici în administrarea fiscală sunt promovate în rândul angajaților acesteia; - Administrarea fiscală asigură angajații cu traininguri de comunicare și aptitudini interpersonale.

Sursa: Elaborată de autor în baza [33]

Astfel, a fost realizată analiza indicatorilor Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) pentru Republica Moldova, care a înglobat o analiză comprehensivă a sistemului de administrare fiscală la situația din 01.01.2015.

Ulterior, s-a realizat sumarizarea performanței pe fiecare dintre cei 14 indicatori prevăzuți în EU Fiscal Blueprints și evidențierea atât a celor mai bune, cât și celor mai proaste performanțe în realizarea unui indicator sau altul (Tabelul 3.4).

Astfel, se observă că cel mai înalt scor a fost realizat la indicatorul FB3 "Legislația fiscală" (90 din 100) și FB10 "Drepturile și obligațiile contribuabililor" (89 din 100), iar cele mai proaste rezultate – la indicatorul FB8 "Cooperare administrativă și asistență reciprocă" (50 din 100) și FB12 "Conformare voluntară" (52 din 100). Este de menționat că anume acei doi indicatori la

care s-au înregistrat performanțe proaste reprezintă ținta perfecționării continue în cadrul Uniunii Europene pe parcursul ultimilor 20 ani.

Tab.3.4 Analiza indicatorilor EU Fiscal Blueprints pentru Republica Moldova

			Total /de facto	1	2	3	4	5	6	7	8
Cadrul global al unei administrații fiscale	FB1	Țintă	100	25	15	5	20	10	10	15	
		De facto	75	20	10	4	15	7	10	9	
Structuri și organizare	FB2	Țintă	100	25	15	15	25	20			
		De facto	63	15	10	8	15	15			
Legislația fiscală	FB3	Țintă	100	25	20	15	20	20			
		De facto	90	20	18	15	20	17			
Aspecte legate de personal și comportamentale	FB4	Țintă	100	40	30	15	15				
		De facto	72	30	15	12	15				
Managementul resurselor umane	FB5	Țintă	100	25	20	15	20	20			
		De facto	62	10	10	10	12	20			
Colectarea veniturilor și executarea silită	FB6	Țintă	100	15	15	20	20	20	10		
		De facto	70	13	12	15	10	10	10		
Auditul (controlul) fiscal	FB7	Țintă	100	30	30	20	20				
		De facto	67	30	20	5	12				
Cooperarea administrativă și asistența reciprocă	FB8	Țintă	100	20	20	15	10	15	10	10	
		De facto	50	17	7	10	5	7	4	0	
Frauda și evaziunea fiscală	FB9	Țintă	100	15	20	10	15	10	10	10	10
		De facto	59	10	5	10	10	5	4	5	10
Drepturile și obligațiile contribuabililor	FB10	Țintă	100	15	10	15	15	15	10	20	
		De facto	89	15	7	15	10	15	10	17	
Sistemul de management al contribuabililor	FB11	Țintă	100	30	25	25	20				
		De facto	65	30	15	10	10				
Conformarea voluntară	FB12	Țintă	100	20	30	20	30				
		De facto	52	5	20	7	20				
Tehnologiile informaționale	FB13	Țintă	100	25	20	20	20	15			
		De facto	76	15	18	16	15	12			
Comunicarea	FB14	Țintă	100	30	10	20	20	10	10		
		De facto	62	25	4	17	10	3	3		

- Cele mai puțin performante rezultate pe indicatori Fiscal Blueprints
- Cele mai performante rezultate pe indicatori Fiscal Blueprints
- Cele mai mari discrepanțe între indicatorul-țintă și situația *de facto*
- Coincidențe între indicatorul-țintă și situația *de facto*

Sursa: Elaborat de autor în baza [33]

Valoarea medie a indicatorilor EU Fisal Blueprints pentru Republica Moldova constituie 68 din 100. În linii mari, indicatorii pot fi structurați în 4 blocuri generice, după cum este prezentat în Figura 3.5.

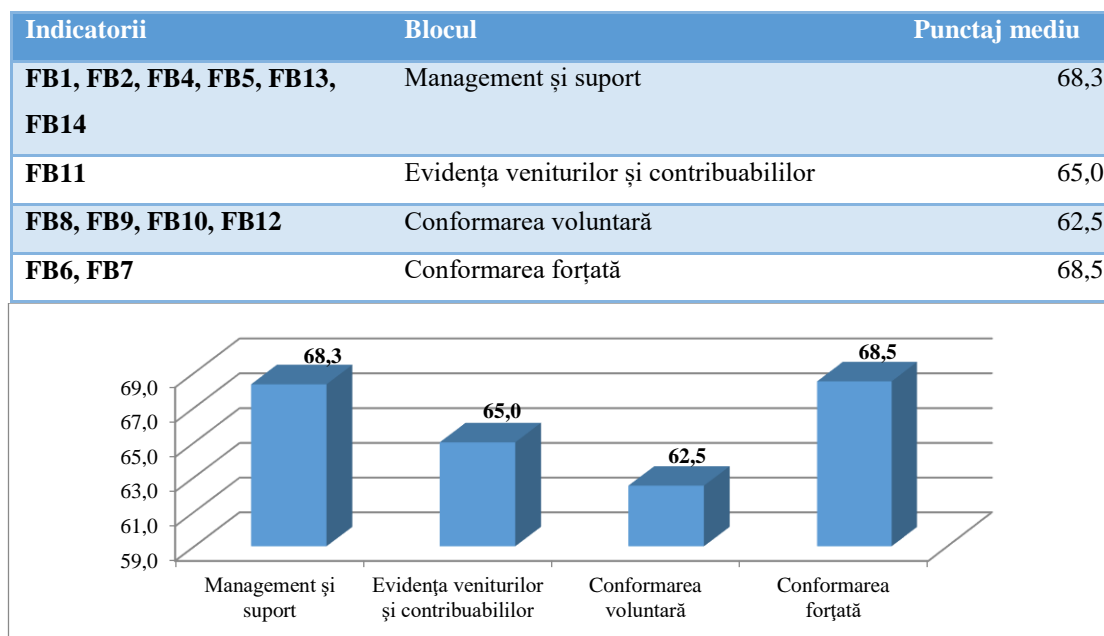


Fig. 3.5 Structurarea indicatorilor Eu Fiscal Blueprints pentru Moldova în blocuri generice

Sursa: Elaborat de autor în baza [33]

Astfel, blocul ”Conformarea forțată” a acumulat 68,5 din 100, blocul ”Management și suport” – 68,3 din 100, blocul ”Evidența veniturilor și contribuabililor” – 65 din 100, iar blocul ”Conformare voluntară” – 62,5 din 100.

Respectiv, se poate concluziona că, întru îmbunătățirii performanței administrației fiscale, un accent deosebit merită a fi acordat fiecăruia dintre blocurile majore (management și suport, cu precădere – resurse umane, evidența veniturilor și contribuabililor, conformare voluntară și conformare forțată) cu precădere spre conformarea voluntară și evidența veniturilor și contribuabililor.

Un accent deosebit urmează a fi pus pe analiza proceselor existente în cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

Făcând o analiză a mecanismelor existente în Republica Moldova se constată că majoritatea dintre ele nu conțin o descriere expresă a proceselor de lucru, acestea, în mare parte, regăsindu-se în actele normative aprobate de șeful Serviciului Fiscal de Stat sau a ministrului de finanțe – fapt ce îngreunează modalitatea de ajustare rapidă și propice a proceselor ce sunt descrise.

Mai mult ca atât, majoritatea actelor normative pot conține doar o parte din proces, care se rezumă nu doar la un mecanism descris, ci la un amalgam de mecanisme care cooperează eficient între ele. Odată ce nu există o descriere a proceselor, ci doar mecanisme aparte stipulate prin acte normative, este imposibilă realizarea unei optimizări, inclusiv prin digitalizare, a proceselor de lucru.

O trecere în revistă a actelor normative ce se referă la fiecare din mecanismele citate sunt trecute în Anexa 10.

Un aspect important îl reprezintă rezerve identificate în administrarea fiscală în ceea ce ține de implicarea tehnologiilor internaționale în audit (control), dar și lipsa unor cunoștințe dedicate în domeniul controalelor comerțului electronic.

3.3 Concluzii la capitolul 3

Cercetările efectuate au permis formularea următoarelor concluzii despre sistemul fiscal autohton:

1. Sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă un mecanism bine pus la punct care a trecut de-a lungul timpului prin trei etape de formare.

2. În opinia autorului, principiile pe care se bazează sistemul de impozite și taxe sunt convergente criteriilor de optimalitate ale sistemului fiscal descrise de P. Brezeanu [13, p.47], totodată lipsind unul dintre criterii, și anume criteriul flexibilității (adaptarea rapidă a sistemului la necesitățile unei politici conjuncturale, executându-și funcția de stabilizator automat). În același timp, principiile de stabilire a politicilor fiscale sunt respectate.

3. Pornind de la structura veniturilor, autorul consideră că Republica Moldova este un stat (încă) în curs de dezvoltare, dat fiind faptul că ponderea impozitelor indirecte continuă să fie dominantă, cu toate că se observă o restructurare ușoară a ponderii acestora, cedând locul impozitelor directe.

4. Examinând structura organizatorică a Serviciului fiscal de Stat, autorul consideră că aceasta se înscrie în categoria structurii organizatorice de tipul funcțional, cu o puternică influență a structurii după tipul taxei. Se observă o repartizare neproportională a sarcinii de deservire și a rezultatului de colectare denotă o necesitate stringentă de centralizare a administrării fiscale.

5. Pe intern, valoarea medie a cheltuielilor per angajat în perioada 2011-2013 a fost de 95,1 lei per angajat, în anul 2013 înregistrându-se valoarea de 117,3 lei per angajat. Examinând repartizarea în funcție de nivele, se constată că pentru întreținerea angajaților din aparatul central s-au cheltuit aprox. de două ori mai mult ca pentru întreținerea oficiilor teritoriale. Din cheltuielile

date, partea cea mai importantă o ocupă cheltuielile de salarizare. O astfel de analiză este una inovatoare pentru mediul academic.

6. Din numărul total de angajați în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, circa 54% din numărul total sunt antrenați în deservirea contribuabililor.

7. În scopul comparării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, au fost utilizați trei indicatori: costul mediu al administrației fiscale per angajat, veniturile medii al administrației fiscale per angajat, ponderea cheltuielilor din total venituri. Pentru comparație, din 20 țări examinate din Europa și Asia Centrală, în baza datelor din 2011-2013, Republica Moldova a înregistrat un indicator mediu (1,09), cel mai bun raport dintre venituri și cheltuieli fiind înregistrat de Suedia, Azerbaidjan, Estonia și Norvegia, cel mai mare raport fiind înregistrat de Regatul Unit, Armenia, Portugalia și Ucraina. Analiza dată este, de asemenea, un element de inovație științifică a prezentei lucrări.

8. La capitolul ”Paying Taxes” din raportul anual ”Doing Business”, Republica Moldova înregistrează valori relativ comparabile cu țările din Europa și Asia Centrală, plasându-se în 2016 pe locul 78 din 188 de țări. Comparativ cu țările din regiune, Moldova înregistrează continuu progrese la toți indicatorii analizați de Banca Mondială.

9. Un moment important este lipsa unor indicatori de performanță a activității Serviciului Fiscal de Stat, cu excepția indicatorului de realizare a veniturilor comparativ cu cele planificate și a celor ce rezultă expres din acte normative, totodată, lipsind un sistem de măsurare a performanței centralizat.

10. Făcând o analiză a mecanismelor existente în Republica Moldova se constată că majoritatea dintre ele nu conțin o descriere expresă a proceselor de lucru, acestea, în mare parte, regăsindu-se în actele normative aprobate de șeful Serviciului Fiscal de Stat sau a ministrului de finanțe – fapt ce îngreunează modalitatea de ajustare rapidă și propice a proceselor ce sunt descrise.

11. La momentul cercetării, în cadrul Serviciului Fiscal de Stat se realizau primele tendințe în stabilirea unei metodologii de determinare a decalajului fiscal, în baza experienței Suediei. Totuși, aceste modele sunt destul de focusate pe caracteristici generale, făcând abstracție de probleme specifice de conformare prin care trece Republica Moldova, cum ar fi prezența fenomenului ”salariului în plic” sau a unei ponderi impunătoare de venituri nedeclarate obținute de persoanele fizice din practicarea diferitor activități.

12. După riscurile de evaziune fiscală, cele mai sensibile se prezintă cele ce țin de persoanele fizice (pornind de la numărul impunător de subiecți și modalități și forme de obținere a veniturilor), urmate de declarațiile pe TVA (pornind de la natura impozitului care permite neachitarea unei sume de bani formate ca TVA colectat din contul TVA acumulat sau deductibil și schemele tot

mai sofisticate de violare a acestui principiu simplu) și reținerile la sursa de plată (pornind de la importanța estimării indirecte a veniturilor persoanelor fizice folosind acest instrument). Astfel, acest decalaj necesită un tratament mai special, cu identificarea soluțiilor de depășire a acestuia.

13. În ceea ce ține de măsuri de conformare, se ratează două domenii importante de activitate, cum ar fi persoanele fizice ce obțin venituri nedeclarate din diferite activități, precum și prezența pe teritoriul țării a investitorilor internaționali, care își pot desfășura activitatea fără a fi înregistrați în mod corespunzător.

14. Un aspect important îl reprezintă rezerve identificate în administrarea fiscală în ceea ce ține de implicarea tehnologiilor internaționale în audit (control), dar și lipsa unor cunoștințe dedicate în domeniul controalelor comerțului electronic.

15. Ca rezultat al realizării analizei indicatorilor Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) pentru Republica Moldova, care a înglobat o analiză comprehensivă a sistemului de administrare fiscală la situația din 01.01.2015, se observă că cel mai înalt scor a fost realizat la indicatorul FB3 "Legislația fiscală" (90 din 100) și FB10 "Drepturile și obligațiile contribuabililor" (89 din 100), iar cele mai proaste rezultate – la indicatorul FB8 "Cooperare administrativă și asistență reciprocă" (50 din 100) și FB12 "Conformare voluntară" (52 din 100). Este de menționat că anume cei doi indicatori la care s-au înregistrat performanțe proaste reprezintă ținta perfecționării continue în cadrul Uniunii Europene pe parcursul ultimilor 20 ani. Drept urmare, blocul "Conformarea forțată" a acumulat 68,5 din 100, blocul "Management și suport" – 68,3 din 100, blocul "Evidența veniturilor și contribuabililor" – 65 din 100, iar blocul "Conformare voluntară" – 62,5 din 100.

16. Întru îmbunătățirea performanței administrației fiscale, un accent deosebit merită a fi acordat fiecăruia dintre blocurile majore (management și suport, cu precădere – resurse umane, evidența veniturilor și contribuabililor, conformare voluntară și conformare forțată) cu precădere spre conformarea voluntară și evidența veniturilor și contribuabililor.

Pentru atingerea scopului de cercetare propus, în prezentul capitol s-a realizat atingerea celui de al treilea și al patrulea obiective formulate și anume "Efectuarea unei analize a administrației fiscale autohtone și identificarea lacunelor operaționale și comportamentale prin perspectiva legislativă, operațională și funcțională, dar și prin cuantificarea principalelor eforturi realizate de autoritatea fiscală națională în raport cu țările UE și din regiune, precum și Analiza sistemului fiscal autohton prin prisma indicatorilor EU Fiscal Blueprints în scopul identificării celor mai problematice arii", care ne-au permis să argumentăm elementele de noutate științifică: (a) analiza situației administrației fiscale din Republica Moldova prin prisma unor indicatori cantitativi și calitativi inediți ai eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, numărul

de contribuabili deserviți de un funcționar fiscal, rata încasărilor fiscale pe tipuri de impozite, preluați din practica internațională, precum și (b) aplicarea setului de indicatori EU Fiscal Blueprints la analiza sistemului național de administrare fiscală și identificarea ariilor problematice.

4. ELABORAREA INSTRUMENTARULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ AUTOHTON ÎN BAZA EXPERIENȚEI EUROPENE

4.1 Elaborarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale

Odată cu dezvoltarea societăților, inclusiv informaționale, devine un lucru tot mai important dezvoltarea unui sistem managerial gata să reacționeze la multiplele schimbări ale pieței, fiind în același timp plasat pe procese bine-definite și ușor ajustabile, orientate spre contribuabili în scopul atingerii misiunii generale a unei administrări fiscale – acumularea resurselor necesare finanțării necesităților publice.

De-a lungul timpului, autorul a dezvoltat mai multe modele de administrare fiscală, cum ar fi Modelul de reformă a administrării fiscale (*TARM – Tax Administration Reform Model*) prezentat în Anexa 16. Modelul dat se prezintă drept o interacțiune între intrări, procese și ieșiri implicate în administrarea fiscală [83].

Principalele idei ale modelului sunt [84]:

- a) revizuirea intrărilor (resurselor) umane, financiare, echipamentelor (componenta IT), legile interne, practica internă și internațională;
- b) stabilirea obiectivelor corecte pentru subdiviziunile corecte, în baza modelului SMART;
- c) revizuirea analizei de riscuri atât până la, dar și după ce procesele de business și obiectivele sunt stabilite;
- d) examinarea proceselor: procesele de lucru ce sunt făcute pentru o mai bună implementare a legislației fiscale;
- e) evaluarea ieșirilor într-o manieră corectă: un sistem adecvat de măsurare a indicatorilor pentru a realiza estimarea nivelului de conformare a contribuabililor.

De la o cercetare la alta, aceste modele au fost perfecționate și au evoluat în modele ce se prezintă în continuare.

Astfel, autorul a dezvoltat de sine stătător și **Modelul de operare în cadrul administrării fiscale** (**TAOM – Tax Administration Operational Model**), care este un model managerial de administrare fiscală, prezentat schematic în Anexa 17 la prezenta lucrare.

Astfel, modelul este structurat în două părți componente de bază – faza 1 (cadrul general) și faza 2 (cadrul specific).

Cadrul general reprezintă principiile de bază de care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți, deoarece nu are un specific legat de sistemul de taxe – specific care este dezvoltat în faza 2. Astfel, urmează a fi stabilite foarte clar care sunt resursele de care dispune autoritatea, dar și misiunea de bază pe care urmează aceasta să o realizeze. Merită a fi menționat că resursele urmează a fi separate în cele ce pot fi controlate (resurse umane, resurse tehnico-materiale și resurse financiare, de obicei, în limitele bugetelor aprobate) și cele ce nu pot fi controlate (legislația în domeniu, în cazul analizat, legislația fiscală, factorii socio-politici și dezvoltarea piețelor internaționale și regionale), pentru a stabili foarte clar acele elemente ce se află nemijlocit la dispoziția managementului autorității publice.

Ulterior, se stabilesc obiectivele, care, în funcție de nivelul la care sunt setate, se împart în obiective strategice (setate de autoritatea în subordinea căreia se află autoritatea publică, în cazul nostru – Ministerul Finanțelor, Guvern sau anumite angajamente asumate prin acte internaționale sau prevăzute în legislația specifică din alte domenii¹⁵ etc.) și obiective operaționale, pe care și le fixează managementul autorității fie pentru a realiza obiectivele strategice, fie pentru a realiza alte scopuri care sunt necesare atingerii obiectivului de bază.

Obiectivele urmează a fi stabilite urmând modelul SMART, care este un acronim format din cuvintele engleze: S pentru ”specific” (cu sens echivalent în română), M pentru ”measurable” (în română – măsurabil), A pentru ”achievable” (în română – realizabil), R pentru ”relevant” (cu sens echivalent în română) și T pentru ”time-bound” (în română – încadrat în timp). Este important de a urma acest principiu de stabilire a obiectivelor, deoarece acesta permite excluderea obiectivelor care nu pot fi măsurate sau nu au acoperire financiară suficientă, sau care nu sunt relevante sau specifice activității autorității.

În cazul în care obiectivul este complex, acesta urmează a fi divizat în sub-obiective care au ca scop realizarea obiectivului din care fac parte.

Odată cu stabilirea obiectivelor, un element important îl reprezintă stabilirea riscurilor de realizare/nerealizare a acestora. Este de menționat că acestea, de asemenea, pot fi controlate sau nu de autoritate. În cazul stabilirii unor riscuri controlabile, de obicei, interne, aferente realizării unor obiective, autoritatea publică stabilește foarte clar dimensiunea riscului care, în funcție de posibilități, îl tratează. Procesul de tratare implică luarea tuturor măsurilor pentru a depăși acest risc, aceste măsuri fiind specificate în mod expres. Pe de altă parte, riscurile necontrolabile, care sunt, de obicei, riscuri externe, pot genera una din două atitudini: fie acestea sunt acceptate,

¹⁵ Este o tendință generală de a centraliza toate normele ce se referă la un anumit domeniu în legislația specifică domeniului dat. Totuși, există și situații ce deviază de la regula generală și care nu pot fi trecute cu vederea.

autoritatea asumându-și efectul acestora asupra realizării obiectivelor, fie acestea sunt transferate, în cazul în care obiectivul ce urmează a fi realizat depinde de o altă autoritate, fără vreo posibilitate de influență asupra acesteia. Această din urmă abordare este una ce implică o atitudine destul de critică vizavi de propriile capacități cu un grad de risc peste media stabilită.

De fapt, gradul de risc al unui obiectiv urmează a fi stabilite ca rezultat al aprecierii posibilității de desfășurare a riscului și al potențialului impact asupra activității entității.

Sunt diferite sisteme de măsurare a riscurilor, cea mai răspândită fiind cea ce are la bază o grilă din 3 elemente de la 1 la 3, unde 1 este risc redus, iar 3 – risc ridicat, sau care se bazează pe culorile semaforului, respectiv, roșu este gradul cel mai ridicat de risc, galben – risc moderat, iar verde – risc redus. Astfel, se formează produsul între probabilitate (de la 1 la 3) și gravitate (de la 1 la 3), cel mai puțin probabil și mai puțin riscant acumulând scorul 1, iar pe partea opusă a axei fiind riscul cu o probabilitate mare de realizare și cu un impact semnificativ asupra activității organizației.

Odată cu fixarea riscurilor aferente obiectivelor, următorul pas îl constituie stabilirea indicatorilor de performanță, ca rezultat al realizării acestora fiind acordată aprecierea modului în care un obiectiv sau altul a fost atins. La rândul lor, indicatorii de performanță pot fi cantitativi și/sau calitativi, în funcție de modul cum se manifestă acestora. Nu poate să existe un obiectiv care nu este nici cantitativ, nici calitativ, deoarece, conform modelului SMART, obiectivele trebuie să fie măsurabile.

Următoarea etapă o constituie delegarea, pe unități structurale și, ulterior – pe persoane, a sarcinii de realizare a obiectivelor. Respectiv, în cazul în care obiectivul este unul ce implică un proces de lucru simplu de care răspunde o subdiviziune concretă, atunci aceasta se fixează ca subdiviziune responsabilă. În cele mai multe cazuri, însă, obiectivele cuprind mai multe procese sau un proces amplu de care sunt responsabile mai multe subdiviziuni. În acest caz este foarte important de specificat în mod expres la ce etapă este responsabilă fiecare subdiviziune și termenii de realizare ai unui angajament. În caz contrar, managementul riscă ca obiectivul să nu fie realizat, fără a putea identifica un responsabil concret de eșec.

În cazul în care nu este clar cine e responsabil de obiectiv, acesta nefiind acoperit de vreun proces de lucru sau procesul de lucru nefiind descris, trebuie urmat **modelul de (re)modelare a proceselor de business din administrarea fiscală TABPRM** (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model), care este, de asemenea, un element de noutate științifică a lucrării.

O lacună importantă o reprezintă lipsa unui set de procese de lucru care descriu operațiunile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce face complicată evaluarea adecvată a activităților desfășurate.

Astfel, modelarea și remodelarea proceselor de lucru ar trebui să urmeze etapele menționate mai jos, prezentate sub formă de ciclu în Figura 4.1.

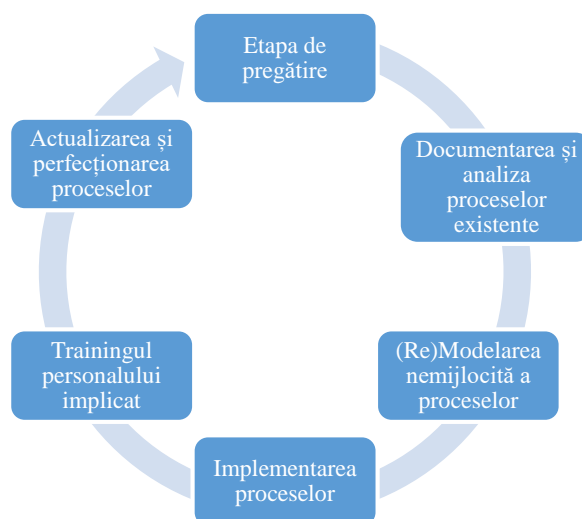


Fig. 4.1 (Re)Modelarea Proceselor de Lucru din Administrarea Fiscală (TABPRM)

Sursa: [24]

Astfel, (re)modelarea proceselor de lucru implică mai multe etape [85]:

a) etapa de pregătire

La această etapă un accent deosebit se pune asupra operațiunilor de premodelare, cum ar fi:

- crearea unui grup de lucru interdepartamental;
- identificarea obiectivelor și de care se conduc contribuabilii și necesităților acestora, în scopul modelării ulterioare a proceselor pornind de la obiectivele și necesitățile acestora;
- elaborarea unui plan strategic de acțiuni, care ar îngloba totalitatea de obiective identificate anterior.

b) documentarea proceselor existente și analiza acestora

- crearea modelelor de activitate, care ar reprezenta principalele modele de organizare a activității existente în administrarea fiscală;
- crearea modelelor de procese, care ar îngloba procesele ce se pot identifica în timpul analizei modelelor de activitate;
- simularea și realizarea descrierilor, care urmează a fi realizate de executorii implicați în implementarea nemijlocită a acestora;
- identificarea deconectărilor inter și intra procese și a proceselor cu valoare adăugată sporită.

În mare parte, etapa dată presupune identificarea fluxurilor de lucru actuale (împreună cu resursele umane responsabile, sistemele și aplicațiile, erorile, notificările și soluțiile actuale) și

schitărea proceselor astfel încât acestea să genereze reduceri de costuri, simplificarea proceselor de lucru, acestea generând simplificarea căilor de interacțiune cu contribuabilii și a căilor de acționare a angajaților. La rândul lor, aceasta duce la creșterea încasărilor la bugetul de stat prin creșterea gradului de conformare a contribuabililor.

Un moment important la care merită a se atrage atenția aici este selectarea, cel puțin în cadrul primului ciclu de implementare, a proceselor strategice ce aduc o valoare adăugată sporită activității organului fiscal (evidența contribuabililor și veniturilor, procedurile de înregistrare în calitate de plătitor a diferitor impozite, procedurile de control aplicate, procedurile de restituire a sumelor achitate în plus, procedurile de eliberare a documentelor confirmative etc.).

c) remodelarea nemijlocită a proceselor

- analiza benchmarking a proceselor;
- modelarea viitoarelor procese;
- aprobarea viitoarelor procese;

În cadrul fazei date a ciclului, urmează a fi realizată o analiză benchmarking, sau estimarea performanței companiei pornind de la anumiți indicatori de performanță elaborați. Totodată, aceasta etapă presupune adaptarea proceselor teoretice standard la realitatea specifică a organului fiscal, care se diferențiază în funcție de stilul de management, de nivelul resurselor disponibile etc. Aceste operațiuni standard trebuie să fie modelate astfel încât să vină în concordanță cu tendințele internaționale pe termen mediu și lung, în special, formulate în cadrul Uniunii Europene.

La modelarea viitoarelor procese este important să se țină cont de principiul simplității, minimizării pașilor din cadrul acestora și optimizării eficienței viitoarelor procese.

În faza dată este importantă utilizarea la maxim a potențialului IT al organizației. Altfel spus, modelarea noilor procese nu poate fi privită separat de implementarea tehnologiilor informaționale în cadrul acestora, care, într-un final, vor avea un rol important în realizarea principiilor enunțate anterior.

d) implementarea proceselor

- elaborarea unui plan de implementare;
- testarea pe baza unui program-pilot;
- implementarea nemijlocită a proceselor.

La faza dată se testează și, ulterior, se implementează noile procese de lucru elaborate în faza anterioară. În scopul testării rezultatelor de implementare, se recomandă testarea proceselor în cauză în cadrul unui program – pilot, care poate fi implementat atât în baza criteriului regional (selectat un inspectorat pentru implementare), cât și în baza criteriului funcțional (selectate anumite procese). Drept rezultat, urmează a fi identificate limitele temporale de implementare a

proceselor, funcționalitatea programelor IT utilizate, punctele slabe ale sistemelor introduse și alte aspecte ce pot apărea ulterior la implementarea tuturor proceselor.

Ulterior, ca rezultat al analizei implementării programului-pilot, procesele urmează a fi implementate.

e) trainingul personalului implicat

Pregătirea adecvată a factorului uman implicat în implementarea proceselor de lucru remodelate reprezintă un punct-cheie, căci nici cele mai bune instrumente elaborate nu vor demonstra eficiență și eficacitate în cazul în care acestea vor fi implementate de persoane incompetente sau neinițiate în principiile bunei funcționări a acestora.

În acest context, este importantă pregătirea prin intermediul trainingurilor a persoanelor implicate atât la nivel de membri ai grupului de lucru format pentru implementarea BPR și a specialiștilor IT implicați în remodelare (la nivel strategic), cât și a persoanelor antrenate ulterior în implementarea acestora (la nivel operațional).

Astfel, este nevoie, în ultima fază a ciclului, de monitorizarea permanentă a aplicațiilor și a modalității de utilizate a acestora. Procesele individuale standard trebuie să fie analizate în vederea stabilirii performanței și a ratei de succes a acestora, precum și pentru a se compara rezultatele actuale cu cele anticipate. Funcționalitățile de statistică ajută la identificarea corectă și la rezolvarea în timp util a tuturor problemelor, precum și la optimizarea managementului companiei (de exemplu, dacă un angajat are o rată de eroare în muncă de 50%, superiorul lui poate acționa în consecință: ori procedura este greșită și trebuie corectată, ori angajatul nu este persoana potrivită pentru job-ul respectiv și trebuie reorientat sau relocat, în vederea maximizării eficienței și a productivității).

Remodelarea proceselor de lucru utilizate în administrarea fiscală se prezintă drept o necesitate eminentă care este cerută nu doar la nivel de consumatori finali (contribuabili, funcționari fiscali), dar și în contextul reformelor solicitate de organizațiile internaționale (Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială) și a celor ce sunt generate din armonizarea standardelor naționale de administrare fiscală cu cele ale Uniunii Europene.

Totuși, în procesul implementării modelului TABPR în vederea optimizării administrării fiscale urmează să se țină cont de anumite provocări care urmează a fi luate în considerație, cum ar fi provocările strategice (voința politică de schimbare sau disponibilitatea top managementului de a implementa mecanisme inovative; flexibilitatea persoanelor la perceperea schimbărilor atât la nivel de implementare (funcționari fiscali), cât și la nivel de contribuabili; dispunerea de resurse necesare (personal, capital IT) pentru realizarea reformei în cauză), fie provocări operaționale (grupul de lucru urmează a fi compus atât din manageri, cât și din persoane ce vor implementa

nemijlocit TABPR; persoanele responsabile de IT ar trebui să fie în componența grupului de lucru încă de la primele faze de implementare; BPR ar trebui să nu vină în contradicție cu cultura organizațională și trebuie să se focuseze pe reacțiile de răspuns (feedbackurile) de la contribuabili și implementatorii nemijlociți).

Odată cu trecerea cu succes a tuturor provocărilor, modelul TABPR va contribui în mod direct la creșterea nivelului de eficiență și eficacitate a administrării fiscale.

În final, odată stabilite obiectivele cu riscurile aferente acestora și indicatorii de performanță, cu subdiviziunile și persoanele responsabile, faza 1 ia sfârșit, cedând locul fazei specifice, cu regulile și legitățile sale.

Cadrul specific din modelul TAOM (faza 2) este bazat pe câteva componente de bază, care, în linii mari, replică principalele mecanisme fiscale descrise în capitolele I și II și prezentate, și anume (Anexa 16):

- acumularea informațiilor;
- evidența contribuabililor și veniturilor;
- analiza riscurilor;
- implementarea măsurilor de conformare voluntară;
- implementarea măsurilor de conformare forțată.

Astfel, la *etapa de acumulare a informațiilor*, este de menționat că aceasta poate veni atât din partea contribuabililor (prin intermediul solicitărilor înaintate, sesiunilor de instruire desfășurate cu contribuabilii, dar și sondajele de opinie efectuate) și a angajaților Serviciului Fiscal de Stat (în cadrul sesiunilor de informare și a vizitelor în regiuni), cât și din partea unor autorități naționale (schimbul de informații pe subiecte specifice, injectarea informației generale despre contribuabil în sistem, sesizări de la organe de drept etc.), cât și din partea unor autorități a altor state (solicitări de verificări a activității unor agenți economici ce au relații cu subiecți din alte state ca rezultat al aplicării convențiilor de evitare a dublei impunerii și a convențiilor de asistență administrativă reciprocă) sau organizații internaționale (sondajele internaționale realizate, gen "Doing Business").

Ulterior, informația dată este utilizată în diferite forme la mai multe etape ale fazei date.

Următoarea etapă o reprezintă *evidența contribuabililor și veniturilor*. Un moment vital din cadrul Modelului este dezvoltarea dosarului electronic al contribuabilului, care ar include toată informația ce vizează contribuabilul, inclusiv: informație generală, informație privind obligațiile fiscale ale acestora sub formă de dări de seamă și impozite de achitat, informație despre sesiunile de instruire la care a participat contribuabilul, riscurile ce le prezintă și adresările ce le-a înaintat.

De asemenea, dosarul va include și rezultatele (deciziile) controalelor fiscale inițiate contribuabilului.

Astfel, dosarul urmează să conțină toate informațiile acumulate atât din surse interne, cât și din surse externe, astfel încât să formeze profilul contribuabilului.

Etapa ce succede evidența contribuabililor și veniturilor este *etapa de analiză a riscurilor*. La această fază este foarte important să fie făcută cu un grad înalt de meticulozitate, dat fiind faptul că rezultatul acestei activități intelectuale va rezulta într-o listă a contribuabililor cu grad sporit de risc, ceea ce va reprezenta una dintre pozițiile specificate în dosarul contribuabilului. În acest sens, un element important îl constituie decalajul fiscal administrativ, care se formează, în mod primar, prin separarea acestuia de decalajul fiscal politic (ce rezultă din legislația fiscală cum ar fi scutirile de TVA, impozit pe bunuri imobiliare; deduceri din impozitul pe venit etc. sau regimurile preferențiale).

Decalajul fiscal administrativ s-ar referi la neonorarea obligațiilor stabilite în actele naționale și internaționale în mărime deplină de către contribuabili.

Ulterior, în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi delimitat în decalaj operațional și decalaj strategic, cel operațional făcând referință la decalajele de declarare și achitare (descrise în detaliu în capitolul I și analizate pentru Republica Moldova în Capitolul II), iar cel strategic ar reprezenta, de fapt, acel decalaj fiscal care ține cont de indicatorii macroeconomici din cadrul economiilor naționale, cum ar fi decalajul de încasare a TVA, în special în ceea ce ține de serviciile prestate (monitorizat intens la nivel UE); decalajul de încasare a plăților din salariu (se referă la prezența fenomenului "salariului în plic" și modalitățile de combatere a acestuia); decalajul de înregistrare și monitorizare a activității nerezidenților în Republica Moldova etc.

Respectiv, informația privind decalajul fiscal administrativ operațional este injectată în sistemul de analiză a riscurilor din dosarul contribuabilului, dar și în baza unor semnale externe. Decalajul strategic este o categorie mai specială, ce necesită a fi tratată corespunzător, cu măsuri administrative clar definite (după cum a fost specificat de autor în Capitolul I și la prezentarea situației Republicii Moldova din Capitolul II).

Astfel, după analiza decalajelor fiscale administrative se formează lista contribuabililor cu risc sporit. Dacă informația colectată nu este suficientă pentru a efectua o analiză a riscurilor fără a ieși la fața locului, se inițiază controale operative de constatare și/sau verificare, în rezultatul cărora se acumulează informații necesare ce cumulează informația deja prezentă în sistem. În cazul în care riscurile identificate pot fi eliminate prin măsuri de conformare benevolă, agenții economici dați vor intra în planul de conformare benevolă, iar dacă nu – vor fi introduși fie în lista agenților

economici ce vor fi supuși controlului (auditului) fiscal, fie vor fi listați ca entități asupra cărora urmează a fi aplicate măsuri de executare silită.

În următoarea etapă – *etapa de conformare voluntară* – se formează planul de conformare voluntară. Astfel, se identifică modalitatea care trebuie aplicată pentru a diminua riscul fiscal la contribuabil. În cazul în care acesta poate fi realizat prin sesiuni de instruire, contribuabilul este inclus în planul de instruire. În caz contrar, acesta va participa la sesiuni de conformare fiscală benevolă. Includerea în planul de instruire poate să se realizeze și după efectuarea unui control tematic de conformare, în caz contrar contribuabilul urmând a fi inclus în lista entităților supuse controlului (auditului) fiscal.

Un pas important în această fază este efectuarea unei conexiuni între planul de instruire și dosarul contribuabilului, pentru a putea utiliza ulterior informația dată la creșterea sau diminuarea riscului pe care îl prezintă contribuabilul.

Următoarea etapă este *conformarea forțată*. În cadrul acestei etape există o bifurcare: se formează lista contribuabililor supuși procedurii de executare silită și lista persoanelor supuse controlului (auditului) fiscal. Prima listă se compune din contribuabili care au admis restanțe și nu s-au conformat în faza anterioară. Astfel, măsurile date pot fi realizate de sine stătător, sau prin externalizarea serviciilor date entităților specializate în colectarea datoriilor.

A doua parte o reprezintă controlul fiscal, care se încheie cu emiterea unui act de control fiscal ce poate fi contestat de contribuabil, ulterior fiind adoptată decizia asupra controlului fiscal, care, de asemenea, poate fi contestată de contribuabil.

Este important în această fază ca rezultatele controalelor să ajungă în dosarul contribuabilului, iar dacă pot fi făcute sesiuni de instruire pentru a exclude riscuri fiscale pe viitor, entitatea urmează a fi inclusă în planul de instruire.

Astfel, modelul prezentat este o inovație pentru știința autohtonă, un echivalent al acestuia nefiind prezent în literatura de specialitate sau în cea științifică dedicată administrării fiscale.

4.2 Eficientizarea mecanismelor fiscale autohtone prin prisma experienței europene pentru eliminarea lacunelor identificate cu ajutorul EU Fiscal Blueprints

Pentru identificarea modalităților de eficientizare a administrației fiscale ținând cont de practica Uniunii Europene, urmează, în primul rând, să fie identificate lacunele operaționale ce diferă de bunele practici europene.

În cele ce urmează, vor fi prezentate, în baza practicii europene, soluții de eliminare a lacunelor identificate pentru fiecare bloc generic.

I. Blocul "Management și suport"

În ceea ce ține de management și suport, un moment important este urmarea fazei 1 din modelul prezentat anterior, deoarece doar dacă se va urma ciclul prezentat, se va putea asigura o legătură între misiunea, obiectivele și persoanele responsabile din cadrul autorității fiscale.

O lacună importantă în cadrul administrației fiscale autohtone este lipsa unei strategii de management a resurselor umane. O strategie de management resurse umane este cu mult mai mult decât o politică de angajare/eliberare din serviciu sau un plan de instruire externă a angajaților (elemente ce există la zi în Serviciul Fiscal de Stat).

Strategia de resurse umane urmează a fi adoptată astfel încât să realizeze armonizarea dintre individ, post, organizație și mediu, prin intermediul a cinci politici principale [86]:

- politica de asigurare a personalului necesar prin angajare;
- politica de management al performanței angajaților;
- politica de dezvoltare a angajaților;
- politica de recompensare – motivare;
- politica de schimbare organizațională.

În acest context, lucrul asupra unei strategii nu poate fi inițiat fără a face un sondaj în rândul angajaților privind necesitățile și așteptările acestora de la locul de muncă, similar celui existent în Suedia. Ulterior, rezultatele sondajului trebuie analizate și introduse într-o bază de date, care trebuie actualizată odată cu efectuarea unor sondaje, instruirii, sau promovări suplimentare. Sistemul de motivare urmează a fi elaborat în baza necesităților individuale ale angajaților exprimate prin intermediul răspunsurilor la sondaje, care pot îmbrăca atât formă financiară, cât și formă non-financiară.

Un model de management în acest sens este **Modelul de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model)**, prezentat în Anexa 18.

Modelul dat include 5 faze ale procesului amplu de management al resurselor umane, și anume:

- angajare și setare obiective;
- instruire;
- operare curentă;
- motivare;
- evaluare externă.

Astfel, urmează a fi generat un sistem comprehensiv de evaluare a performanțelor personalului pe baza raportării zilnice și evaluării lunare, semestriale și anuale a angajaților.

Respectiv, la finele zilei, fiecare angajat completează fișa de evaluare a activității zilnice, care, ulterior, este vizualizată și aprobată de superiorul direct al angajatului. Procesul urmează a fi automatizat la maxim, astfel încât angajații, în mare parte, vor alege activitățile din banda rulantă, care se actualizează și se completează cu noi poziții sistemic. Un punct important îl reprezintă propunerile de perfecționare, înaintate semestrial de angajați, care formează un criteriu important la evaluarea performanței ulterioare angajatului, generându-se numărul propunerilor acceptate în raport cu cele înaintate. Astfel, performanța zilnică a angajatului se apreciază de la 1 la 5 în baza a 3 criterii: coeficientul calității, coeficientul temporal, coeficientul dificultății. Suplimentar, punctajul poate crește din contul instruirilor acumulate atât la nivel național, cât și la nivel internațional, al cunoașterii limbilor străine, al calculatorului, al gradului științific, al participării în studii și analize interdepartamentale. Respectiv, pornind de la performanța individuală, se agregă și performanța colectivă. Pentru ca acest sistem să funcționeze pe deplin, urmează a fi implementat *sistemul de circulație electronică a documentelor*, care ar facilita evaluarea zilnică și anuală a performanței angajatului.

Este important ca sondajele de opinii interne să cuprindă gradul de apreciere de către subalterni a managerului direct, pentru a crește performanța managerială la toate nivelele sale.

În cazul în care performanța angajatului sau a conducătorului este bună, un sistem de motivare clar urmează a fi instituit, având scopul de a motiva persoana vizată pentru performanța realizată. Motivarea nu urmează să se refere doar la stimulente pecuniare (promovare, premii), dar și la stimulente nepecuniare (deplasări și altele).

În cazul în care performanța angajatului sau conducătorului este nesatisfăcătoare, managerul analizează situația și, în funcție de problema identificată, realizează una din două acțiuni: fie propune candidatura angajatului pentru instruire specifică suplimentară, fie îl eliberează din funcție. Dacă, după un ciclu de instruire, angajatul sau conducătorul nu își îmbunătățesc performanța în modul așteptat de manager, aceștia sunt eliberați din funcție.

Strategia de resurse umane a organizației poate avea rezultatele scontate numai atunci când este elaborată și este urmărită de întregul personal al organizației, când există o strânsă cooperare între managementul de vârf al corporației și managerii de resurse umane.

O altă strategie importantă ce urmează a fi dezvoltată o constituie strategia IT, care trebuie dezvoltată odată cu elaborarea unei noi strategii de dezvoltare și urmează să prevadă existența unui sistem IT unificat, plasat pe aceeași platformă, după formatul data warehouse, care ar permite operarea mai eficientă cu datele disponibile, inclusiv prin dezvoltarea rapoartelor ad-hoc.

Totodată, pentru asigurarea unei comunicări externe eficiente, în cadrul organizației, urmează a fi creată o unitate dedicată diseminării bunelor practici în rândul contribuabililor

(unitatea de educare a contribuabililor), care va avea menirea de elaborare a propunerilor pentru programele de instruire, efectuarea sondajelor de opinie, elaborarea ghidurilor și a instruirilor, managementul campaniilor de informare a contribuabililor în ceea ce ține de onorarea obligațiilor fiscale etc.

Comunicarea internă urmează să fie suplinită cu *câteva direcții noi de comunicare* (nu doar de sus în jos), cum ar fi: comunicarea internă de jos în sus și comunicarea internă pe orizontală, astfel încât să existe un sistem agreat de comunicare internă între părțile interesate. De fapt, aceste aspecte urmează să își găsească reflectare într-o politică de comunicare internă ca parte componentă a strategiei de comunicare existente la zi. Pentru asta, urmează a fi instituite platforme de comunicare internă. Acestea ar putea consta în întâlniri tematice între entitățile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, dar și în întâlniri operaționale la nivel de funcții sau management.

În final, în scopul creșterii eficienței în administrarea fiscală, urmează a fi realizată reformarea structurii Serviciului Fiscal de Stat, care se prezintă în Anexa 19.

Astfel, unele funcții din cadrul oficiilor teritoriale urmează a fi agregate la nivelul regiunilor, pentru a asigura o uniformizare a abordărilor, dar și o eficientizare a resurselor utilizate.

Conform părerii autorului, șeful Serviciului Fiscal de Stat urmează a fi asistat în activitatea sa de doi șefi adjuncți, unul monitorizând mai mult conformarea voluntară, iar celălalt – conformarea forțată și suportul.

Astfel, unul dintre șefii adjuncți va fi responsabil de: (a) Direcția generală metodologico-juridică; (b) Direcția educare contribuabili și comunicare, și (c) Direcția deservire contribuabili, care va cuprinde și secția asistență contribuabili – o simbioză modernă între centrul de apel curent și secția corespondență contribuabili, fiind unul proactiv¹⁶. Al doilea șef adjunct va patronea: (a) Direcția generală conformare forțată; (b) Direcția suport; (c) ÎS "Fiscservinform".

În subordinea directă a șefului Serviciului Fiscal de Stat vor fi: (a) Cabinetul Șefului SFS și procese de protocol, care va cuprinde asistentele șefului și ale adjuncților acestuia, un consilier personal pe comunicare și alte persoane responsabile de procese de protocol; (b) Direcția management strategic și operațional; (c) Direcția resurse umane și securitate internă; (d) Direcția cooperare internațională și schimb de informații; (e) Direcția audit intern și (f) Direcția contestații.

Importantă, din punct de vedere operațional și organizațional, este instituirea direcțiilor regionale (Nord, Centru, Sud), unele dintre acestea (direcțiile regionale deservire contribuabili și comunicare) având și dezagregare în raioane sub formă de centre de deservire, substituind, astfel, inspectoratele fiscale de stat teritoriale. Activitatea acestora, pe lângă faptul că va asigura

¹⁶ Eventul, funcțiile centrului de apel ar putea fi externalizate, în secția menționată formându-se doar "linia a doua".

uniformizarea abordărilor și o interacțiune mai eficientă, va permite distribuirea mai echitabilă a resurselor, pornind de la eficiența activității unor inspectorate fiscale de stat teritoriale (în baza contrapunerii informației despre personalul angajat, cheltuielile realizate și veniturile acumulate). Se propune crearea următoarelor direcții regionale (cu dezagregare în Nord, Centru și Sud): (a) direcțiile regionale juridice; (b) direcțiile regionale deservire contribuabili și comunicare; (c) direcțiile regionale managementul arieratelor; (d) direcțiile regionale control și (e) direcțiile regionale suport. Șeful direcțiilor regionale deservire contribuabili și comunicare este asistat în activitatea sa de un consiliu de supraveghere a regiunii pe subiecte de deservire a contribuabililor, care se întrunește cel puțin trimestrial, deciziile acestuia fiind votate cu majoritate a voturilor, fiind aprobate de șeful direcției generale regionale și propuse spre aprobare șefului adjunct responsabil. Un aspect important îl constituie faptul că oficiile regionale pot fi desemnate drept responsabili de un proiect sau de un proces din cadrul de administrare conform competenței, pentru a asigura dezvoltarea atât a resurselor de execuție, cât și manageriale a regiunilor. Spre exemplu, elaborarea unui ghid destinat contribuabililor (spre exemplu, cu privire la restituirea impozitului pe venit persoanelor fizice) ar putea fi un proiect a cărui manager să fie desemnată Direcția regională deservire contribuabili și comunicare Nord, sub supravegherea Secției educare contribuabili din cadrul Direcției educare contribuabili și comunicare din cadrul aparatului central. În funcțiile managerului de proiect ar intra convocarea celorlalte regiuni, formarea și monitorizarea calendarului activităților și a resurselor necesare realizării cu succes a proiectului (atât financiare, cât și umane), coordonarea principalelor puncte-cheie și a proiectului final al ghidului cu aparatul central, organizarea și asistarea altor subdiviziuni structurare în diseminarea informațiilor din cadrul Ghidului, poziționându-se ca formatori principali pe domeniul descris, actualizarea Ghidului la un interval de timp stabilit de comun cu aparatul central și/sau la necesitate.

Centrele de deservire a contribuabililor, care vor substitui inspectorate fiscale de stat teritoriale, vor exercita doar această funcție, prin intermediul a 3 secții: (a) secția deservire și control contribuabili-persoane fizice; (b) secția deservire contribuabili – persoane juridice; (c) secția evidență contribuabili și venituri. Alte activități vor fi realizate de către direcțiile regionale pe filiera juridică, managementul arieratelor, control și suport (achiziții publice și gestionare patrimoniu și suport IT, celelalte funcții fiind exercitate la nivelul aparatului central).

Totodată, în patronajul șefului Serviciului Fiscal de Stat vor fi și centrele de deservire specială, cu statut de direcție, cu atribuții ce țin de mun. Chișinău, mun. Bălți, UTA Gagauzia și contribuabilii mari. Aceste centre de deservire, pe lângă secțiile unui centru obișnuit de deservire, mai conțin și secția control, secția managementul arieratelor, secția juridică și secția suport și comunicare.

Noua structură conține unitățile structurale obligatorii ce rezultă din lacunele identificate în procesul de formare a EU Fiscal Blueprints pentru Moldova (unitate de diseminare a bunelor practici sau educare a contribuabililor, unitate de monitorizare și control a comerțului electronic, rearanjarea unităților structurale etc.), precum și indicatorii de rezultat înregistrat de inspectoratele fiscale de stat teritoriale (personal, cheltuieli alocate și încasări înregistrate), astfel contribuind la buna funcționare a activităților în cadrul administrației fiscale.

Este important ca restructurarea să se realizeze în limitele bugetare alocate, pentru a nu compromite sistemul financiar autohton și a pune presiune suplimentară pe bugetul de stat.

II. Blocul "Evidența veniturilor și contribuabililor"

După cum a fost menționat și în punctul anterior, principala soluție ce se cere pentru a depăși majoritatea lacunelor identificate este elaborarea *dosarului electronic al contribuabililor*, după modelul Irlandei și Suediei, care ar permite vizualizarea tuturor interacțiunilor pe care le-a avut contribuabilul cu Serviciul Fiscal de Stat. Astfel, aceasta va oferi posibilitatea de a vizualiza, într-o singură sursă, informația generală despre contribuabil, despre obligațiile, restanțele contribuabililor, declarațiile prezentate și altă informație relevantă, cum ar fi toată corespondența cu contribuabilii, atât scrisă (pe suport fizic sau e-mailuri), cât și audio (sunetele la centrul de apel) sunt înregistrate în dosar, contribuind ulterior la formarea riscurilor de conformare. Dosarul urmează, de asemenea, să conțină informațiile indirecte ce formează obligația fiscală indirectă (inclusiv riscurile aferente), dar și să dea posibilitate de emitere a documentelor de ieșire direct din sistem (spre exemplu, decizii de realizare a controlului).

În scopul simplificării modalității de operare a contribuabilului și optimizării resurselor alocate de contribuabil pentru autorizarea activității, un mecanism important ce trebuie implementat este atribuirea cheilor electronice în funcție de persoană, și nu de companie, care poate fi numit și *mandatarea electronică a persoanelor autorizate*, schema generală a acestui proces fiind prezentată în Figura 4.2.



Fig. 4.2 Procesul de mandatare electronică a persoanelor autorizate

Sursa: Elaborată de autor în baza [50]

În baza acestui model, persoana fizică (contabilul sau administratorul) obține cheie electronică personală. Ulterior, compania depune o cerere electronică prin intermediul sistemului e-cerere și mandatează persoana dată cu dreptul de semnătură din numele companiei. La depunerea dării de seamă, sistemul informațional verifică dacă persoana semnatară este autorizată să prezinte respectiva dare de seamă din numele companiei și dacă răspunsul este pozitiv acceptă darea de seamă. Principalul avantaj al acestei modalități este că contabilul nu va mai fi nevoit să se autentifice de fiecare dată cu un nume diferit (numele companiei) și cu o parolă diferită pentru fiecare companie, ceea ce duce la erori și, câteodată, la frustrări masive din cauza acestor erori. Sistemul propus va permite managementului companiei să anuleze mai ușor drepturile contabililor la concedierea acestora, cererea electronică de mandatare și demandatare fiind recepționată electronic, respectiv, 24/24 ore.

Totodată, în scopul facilitării conformării contribuabililor prin declararea deplină a obligațiilor fiscale, se cere *instituirea mecanismelor de declarare precompletată*. În lucrarea de față, se propun 2 mecanisme în ceea ce ține de astfel de declarații:

1. cu privire la TVA.

Un element de precompletare îl constituie posibilitatea de a genera o declarație TVA precompletată, care ar reprezenta un instrument inovativ de a combate fraudă TVA și ar veni în convergență absolută cu câteva din cele mai importante măsuri ce se preconizează a fi realizate la acest capitol. Este important de menționat că aceasta reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

Aceasta poate fi realizată pornind de la registrele de intrare și ieșire a facturilor, dar și în baza Registrului general electronic al facturilor fiscale.

Astfel, contribuabilii ar trebui să încarce în Registrul general electronic al facturilor fiscale toate livrările până la o anumită dată (spre exemplu, data de 5 a lunii următoare lunii de gestiune), pentru ca acestea să formeze registrul procurărilor până la data de 10, când este termenul scadent pentru înregistrarea facturilor fiscale primite.

Respectiv, contribuabilul va putea fie să accepte registrul procurărilor generat, fie să îl modifice în funcție de situația de facto (o factură nu a fost primită sau altă situație), pentru ca, în final, până la data de 25, să fie formată declarația TVA precompletată.

Schematic, acest proces este prezentat în Figura 4.3.

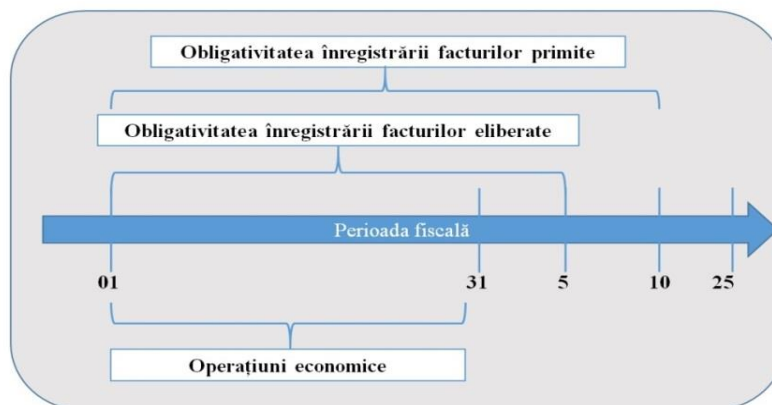


Fig. 4.3 Prezentarea grafică a mecanismului declarației TVA precompletate

Sursa: Elaborat de autor în baza [54]

Declarația TVA precompletată este utilă, în primul rând, businessului mic și mijlociu care ar putea utiliza acest instrument pentru a-și minimiza costurile de conformare și pentru a se asigura că compania lor nu va fi implicată în scheme de fraudă fiscală de partenerii mai puțin credibili de afaceri.

2. cu privire la impozitul pe venit al persoanelor fizice;

Astfel, în ceea ce ține de impozitul pe venit a persoanelor fizice, pornind de la multitudinea de surse de informare de care dispune la zi sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, este posibilă generarea declarației fiscale precompletate atât în formă fizică, cât și în formă electronică. Aceasta urmează să înglobeze informația disponibilă, responsabilitatea finală fiind pusă pe seama contribuabilului, care, fie semnează și expediază declarația precompletată generată, fie o completează (sau modifică) pentru a asigura reflectarea integră a obligațiilor fiscale.

Pornind de la practica internațională de implementare a declarației precompletate pentru impozitul pe venit, aceasta a fost, în primă fază, implementată asupra unui eșantion bine stabilit și acoperă, în mare parte, declarațiile electronice.

Pentru a asigura nu doar generarea declarațiilor, dar și livrarea acestora contribuabililor, ar trebui elaborat un soft specializat – pentru declarațiile precompletate electronice, un mecanism de semnalare a Serviciului Fiscal de Stat – pentru declarațiile fiscale livrate în formă fizică.

Pentru declarațiile fiscale prezentate în formă fizică, mecanismul ar trebui să fie unul simplu:

- a) contribuabilul se adresează la oficiul fiscal, autentificându-se;
- b) inspectorul fiscal printează declarația precompletată din Sistemul informațional. Este important ca declarația printată să conțină un sistem de codificare a informației ușor de

citit, ca BAR-Code sau QR-Code, pentru a asigura introducerea ulterioară rapidă a declarațiilor în Sistemul Informațional;

- c) contribuabilul verifică informația din declarație și verifică veridicitatea datelor. În cazul în care contribuabilul dorește să modifice sau să completeze ceva, acesta anunță inspectorul, care introduce în sistem informațiile corectate complete.
- d) în momentul în care contribuabilul este de acord cu conținutul declarației precompletate, acesta o semnează și o transmite inspectorului fiscal.

Respectiv, după exemplul Suediei, pentru a primi declarația precompletată la adresa curentă, contribuabilul ar trebui până la data de 31 ianuarie să verifice adresa disponibilă în sistemul informațional și să informeze Serviciul Fiscal de Stat despre eventualele modificări. Ulterior, această informație urmează a fi livrată doar la schimbarea locuinței.

Un element inovativ în ceea ce ține de declarațiile fiscale îl reprezintă și *declarațiile intuitive* generate de administrația fiscală suedeză. Aceste declarații urmează a fi utilizate în mod prioritar pentru persoanele ce nu au o experiență mare în ceea ce ține de declarațiile fiscale, cel mai des neavând nici măcar un contabil care să le țină contabilitatea. Aici se face referință la persoanele fizice individuale și la persoanele fizice ce practică activitate de întreprinzător.

Astfel, prin oferirea răspunsurilor la întrebări simple, contribuabilul va obține în final declarația completată conform rigorilor generale.

Un exemplu de declarație intuitivă și mecanismul prin care aceasta urmează să funcționeze este prezentat în Anexa 20. Ca și în cazul declarației precompletate privind TVA, aceasta reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

Un element important ce va permite o evidență mai exactă a veniturilor îl reprezintă și dezvoltarea *contului unic al contribuabililor*. Astfel, urmează a fi creat un cont virtual al contribuabilului în Trezoreria de stat pentru a da posibilitate acestuia să injecteze bani în acest cont. La termenul scadent, sistemul va extrage sumele necesare de pe contul trezorerial pornind de la necesitățile naționale de suplinire a resurselor. Spre exemplu, ar putea fi extrase, în primul rând, reținerile din salariu, TVA și accizele, care constituie partea de bază a veniturilor. În cazul în care contribuabilul nu va dispune de resurse suficiente, sistemul va semnală contribuabilului despre acest fapt, începând a se calcula și majorarea de întârziere corespunzătoare, dar doar peste 3 zile lucrătoare de la semnalare (pentru a-i oferi contribuabilului o perioadă de conformare benevolă).

Respectiv, majorările de întârziere urmează să apară doar în cazul în care contribuabilul nu dispune de mijloace financiare suficiente la data scadentă. Aceasta va crește gradul de conformare prin încasarea în termen a obligațiilor fiscale, cu minim de efort din partea contribuabilului.

Un aspect important îl constituie și *restituirea automatizată a impozitelor achitate (reținute) în plus*. O soluție în acest context ar fi instituirea procedurii de restituire automatizată a TVA cu implicarea la minimum a factorului uman în sistemul de luare a deciziei [54].

Astfel, se propune următorul mecanism automatizat de restituire a TVA:

- a) subiecții impozabili solicită restituirea TVA prin înaintarea unei cereri în format electronic în adresa inspectoratului fiscal teritorial, aplicând pe aceasta semnătura electronică;
- b) softul specializat recepționează cererea și examinează agentul economic în conformitate cu criteriile înaintate. În cazul în care acesta se conformează cu toate criteriile, programul eliberează decizie (care se remite solicitantului) și dispoziție trezorerială (care se expediază la Trezorerie). În cazul în care agentul economic nu se conformă criteriilor, acestuia i se remite informația despre acest fapt și la dezacordul acestuia se inițiază procedura de control.

În această ordine de idei, urmează a fi revăzute criteriile de acordare a scutirii în cauză. Astfel, ar fi binevenită analiza solicitanților în baza următoarelor criterii: relațiile cu întreprinderile – fantomă, valoarea restanței să nu depășească 20% din valoarea totală a livrărilor, în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către organul fiscal, să corespundă sumei declarate de către plătitor și alte criterii ce nu prejudiciază agenți economici, respectând principiul echității fiscale.

III. Blocul "Conformare voluntară"

Conformarea voluntară nu poate fi concepută fără **plasarea contribuabilului în centrul activităților administrației fiscale**, după exemplul suedez, un element important revenindu-i **sistemului de educare fiscală a contribuabilului**, în scopul creșterii gradului de informare a acestuia și, implicit, a moralei fiscale.

Educarea fiscală reprezintă totalitatea de măsuri menite să ridice nivelul de cunoștințe al contribuabililor despre legislația și procedurile fiscale.

Astfel, se cere o combinație propice a măsurilor de politică și administrare fiscală menite să asigure un nivel înalt de conformare fiscală pornind de anumite particularități specifice ce s-ar putea manifesta [51]. Spre exemplu, dacă contribuabilul are suficiente cunoștințe în ceea ce ține de sistemul fiscal, inclusiv cadrul legal și normativ, informarea ulterioară a contribuabililor ar putea să nu influențeze, practic, marja de conformare voluntară a contribuabilului în cauză. Necesarul de educare a contribuabililor se dovedește a fi diferit în funcție de domeniu (în domeniile în care activează persoane fizice este nevoie de mai multă informare) și mărime (contribuabilii mai mici au nevoie de mai multă educare decât contribuabilii mari). Respectiv, măsurile de

conformare fiscală pentru creșterea moralei fiscale, inclusiv prin educarea contribuabililor, urmează să fie foarte particularizate în funcție de domeniu și mărimea contribuabilului.

Chiar dacă aceste metode de informare sunt foarte eficiente, în opinia autorului, un accent mai pronunțat urmează să fie pus pe educarea contribuabililor după modelul Ungariei. Astfel, dat fiind faptul că cel mai înalt risc de neconformare îl manifestă persoanele fizice (un grad de pregătire economică, în mediu, mai scăzut decât nivelul contabililor agenților economici), educarea acestora urmează să se realizeze în mod diferit, diferențiindu-se educarea tinerilor (vârstă preșcolară, școlară, gimnazială, liceală și universitară) de educarea adulților (proaspăt angajați, angajați în domenii cu regimuri specifice de impunere (spre exemplu - IT), angajați în condiții ce ar determina interacțiune mai probabilă cu organele fiscale (mai multe locuri de muncă) etc.).

Respectiv, cu referință la **educarea tinerilor**, un accent deosebit urmează a fi pus pe utilizarea unor tehnici informale pentru administrarea fiscală, dar foarte comune pentru tineri, după cum urmează:

- pentru *copii de vârstă preșcolară*, care percep cel mai bine informația din mediul extern prin intermediul poveștilor și pildelor, urmează a fi elaborată o carte de povești, care ar include niște valori universale ce țin de impozite și de sistemul financiar, în ansamblu. Cea mai simplă modalitate ar fi încadrarea acestor povestiri într-o mică aventură cu personaje cunoscute din alte povești sau cel puțin familiare mediului unui copil (animale domestice), pentru a face ușoară extrapolarea în baza unor concepte fundamentale și analogia cu activitățile realizate de aceste animale;
- pentru *copii de vârstă școlară primară*, care percep informația prin jocuri și activități educative, ar fi binevenită elaborarea unui almanah de joculețe cu utilizarea abțibildurilor și a jocurilor primare ce fac apel la logică, pentru a crea o legătură strânsă între copilul în formare și unele elemente de impozitare mai profunde, ca la nivelul preșcolar;
- pentru *copii de vârstă gimnazială și liceală*, care pun accent pe acumularea cunoștințelor din numeroase surse în scopul formării unei viziuni de umbrelă asupra întregului sistem de existență, ar fi binevenită organizarea unor competiții de dezbateri academice¹⁷ având în calitate de moțiune o temă fiscală generală precum, ”Pedeapsa pentru încălcările fiscale ar trebui înăspriată”, care ar permite aprofundarea cunoștințelor copiilor în domeniul fiscal, prin studierea de sine stătător a resurselor informaționale disponibile și prezentarea

¹⁷ Dezbaterile academice sunt competițiile organizate între două echipe de copii, în care una dintre echipe susține moțiunea propusă, iar cealaltă echipă o respinge, utilizând, în acest scop, câte un set de argumente, de obicei, întărite cu exemple și probe concrete. Competiția se desfășoară în limite temporale predefinite, fiecărui vorbitor fiindu-i rezervat un anumit număr de minute pentru combaterea argumentelor oponenților și prezentarea propriilor argumente.

argumentelor pertinente în baza acestora. O altă activitate ar fi și organizarea unor competiții de jocuri intelectuale în format ”Ce? Unde? Când?”¹⁸ (Что? Где? Когда?), care ar conține, pe lângă alte întrebări, și întrebări cu caracter fiscal;

- pentru copii de *vârstă liceală și universitară*, care pun accent pe identificarea și studierea unei specialități, canalizându-și toate cunoștințele acumulate anterior în realizarea scopului dat, ar fi binevenită continuarea organizării dezbaterilor academice, dar pe teme mai specifice, mai aprofundate, la nivel universitar fiind admise și discutarea unor proiecte de legi cu mecanisme inovative, pentru a testa pe tineri impactul social pe care o decizie sau alta ar fi luată, asigurându-se, evident, și o finalitate a dezbaterii prin preluarea argumentelor în calitate de opinie a societății civile la proiectul propus. De asemenea, ar putea fi continuată organizarea competițiilor de ”Ce? Unde? Când?”, cu un accent deosebit pe instituțiile de învățământ în care au facultăți economice.

Cu referință la **educarea adulților**, pe lângă seminarele ce se organizează deja, ar trebui inițiate parteneriate de colaborare cu asociațiile ce reprezintă agenții economici și companiile de audit, în vederea utilizării resurselor interne a acestora pentru diseminarea mesajului educațional fiscal în cadrul organizațiilor menționate. Totodată, ar fi binevenită organizarea unor seminare mai focusate, în funcție de necesitățile ascultătorilor. Ar trebui elaborată o aplicație pentru telefoanele mobile și tablete cu informații generale despre normele de administrare fiscală și ultimele noutăți, în funcție de parametrii presetați de utilizator.

Educarea contribuabililor s-ar putea realiza și prin **revizuirea funcțiilor Centrului de Apel din cadrul Serviciului Fiscal**, transformându-l dintr-un centru de contact într-un centru de apel combinat, care să și asigure contactul între organul fiscal și contribuabili, pentru a disemina informația cu caracter fiscal în rândul contribuabililor neconectați la serviciile electronice (pentru care există un sistem de diseminare a informației) (centrul de contact, de regulă, asigură interacțiunea cu clienții prin intermediul unei varietăți media extinse, inclusiv (dar nu neapărat doar) prin telefon, e-mail și internet-chat, iar centrul de apel combinat combină funcțiile de primire (recepționare) a apelurilor cu funcțiile de ieșire (efectuare) a apelurilor, aceiași specialiști fiind încadrați atât în primele operații, cât și în celelalte. Această măsură este recomandată și de rezultatele sondajului discutat anterior, care denotă informarea destul de redusă a contribuabililor despre activitatea Centrului de Apel.

- a. Este nevoie de reformarea Centrului de apel al SFS prin implicarea unui număr mai mare de angajați calificați nu doar din punct de vedere al cunoștințelor fiscale, dar și din punct

¹⁸ Activitate intelectuală în cadrul căreia echipe formate din câte 6 jucători intră într-o competiție paralelă pentru puncte, acestea acordându-se pentru oferirea răspunsului corect pe parcursul unui minut. Detalii: www.cuc.md

de vedere al abilităților comunicaționale. Astfel, se cere organizarea Centrului de Apel în 2 compartimente: *prima linie*, unde vor fi încadrați, în mare parte, tineri specialiști, accentul fiind pus pe competențele comunicaționale ridicate și *a doua linie*, formată din specialiști mai experimentați (poate chiar cei existenți la moment în Centrul de Apel), care să fie formați cu ajutorul unor traininguri profesionale și care să se specializeze în acordarea suportului profesional necesar primii linii;

- b. Centrul de apel urmează a fi transformat dintr-un centru de contact într-un centru de apel combinat, care să și asigure contactul între organul fiscal și contribuabili, pentru a disemina informația cu caracter fiscal în rândul contribuabililor neconectați la serviciile electronice;
- c. Urmează a fi stabiliți indicatori de performanță bine definiți pentru a măsura timpul de deservire, dar și obiective operaționale, similar modului existent în Suedia.
- d. Urmează a se realiza un grafic bine definit al colaboratorilor încadrați în oferirea consultațiilor prin intermediul Centrului de apel, astfel încât activitatea fiecărui inspector să conțină timp pentru apeluri recepționate, timp pentru apeluri efectuate, pentru corespondența electronică și pentru autoperfecționare;
- e. Sistemul de recepționare al apelurilor urmează să presupună recepționarea apelurilor și în afara orelor de deservire, care, ulterior, să fie procesate de angajați în orele de lucru stabilite. Acest fapt va asigura o mai bună deservire a contribuabililor;
- f. Pentru asigurarea unei deserviri calitative, dar și în contextul apropierii de spațiul de deservire european, ar fi binevenită oferirea consultațiilor și în limba engleză, asigurând astfel oferirea consultațiilor în trei limbi: română, rusă și engleză. Acest lucru nu implică neapărat cunoașterea limbii engleze de către toți angajații, cel puțin în primă fază de implementare, dar ar fi suficient unul - doi cu competențele necesare.

Efectuarea unui **sondaj comprehensiv** privind gradul de satisfacere al contribuabililor cu serviciile prestate este un lucru imperativ. Acesta urmează să conțină, pe lângă întrebările existente la moment, întrebări ce țin de date mai aprofundate despre respondenți (pentru asigurarea unei dezagregări ulterioare mai eficiente și a unei analize mai focusate), alte servicii prestate prin intermediul altor canale de educare (organele fiscale teritoriale, spre exemplu), precum și sugestiile de noi canale de educare pe care le-ar vedea contribuabilii.

Pentru oferirea educației adecvate a contribuabililor, urmează a fi implementată o unitate responsabilă de educarea contribuabililor.

Pornind de la rezultatele sondajelor realizate atât de autor, cât și de Serviciul Fiscal de Stat, un aspect important ce împiedică dorința de conformare benevolă este atitudinea indiferentă și lipsa de receptivitate din partea angajaților. Focusarea pe contribuabili implică asigurarea unei

atitudini binevoitoare la necesitățile acestuia. Respectiv, se cere setarea organizației la nivel de management a orientării spre contribuabili, schimbând autoritatea fiscală din una de categoria ”B” (birocratică) în una de categoria ”C” (cu orientare spre contribuabili).

Un aspect important în ceea ce ține de conformarea fiscală benevolă îl reprezintă și asigurarea tuturor surselor de informație pentru efectuarea unui sistem de management al riscurilor adecvat. Astfel, o lacună identificată ține de lipsa unui mecanism bine pus la punct în ceea ce ține de schimbul de informații internațional. Elaborarea unui astfel de sistem este expres stipulată în prevederile Acordului de Asociere între Republica Moldova și Uniunea Europeană, mai ales în contextul aderării, începând cu anul 2012, a Republicii Moldova la Convenția OECD privind asistența reciprocă în materie fiscală. Respectiv, un astfel de sistem urmează, cu descrierea adiacentă a proceselor de lucru aferente. Acestea urmează să includă, pe lângă altele, efectuarea (controalelor) auditurilor internaționale, cu implicarea inspectorilor fiscali din alte țări la verificarea companiilor internaționale sau cu fondatori străini și participarea inspectorilor din Republica Moldova, respectiv. Totodată, schimbul de informații urmează să se bazeze pe un sistem de riscuri, așa încât resursele administrației fiscale să fie utilizate eficient. Suplimentar, contribuabilii urmează să fie informați despre faptul că făcut obiectul al schimbului de informații, cu excepția cazului în care asupra lor planează bănuiala de evaziune fiscală.

O altă lacună identificată în cadrul exercițiului de stabilire a EU Fiscal Blueprints pentru Moldova ține de imperfecțiunea sistemului de management al riscurilor. Astfel, pe lângă necesitatea completării sistemului existent cu un set de riscuri ce vizează schimbul de informații la nivel internațional, acesta urmează a fi suplinat cu un sistem automatizat de măsurare a rezultatelor controalelor antifraudă bazate pe riscuri. Este un element obligatoriu, deoarece acesta va permite stabilirea gradului de eficiență în identificarea riscurilor și va arăta ”zonele gri”¹⁹ în cadrul sistemului existent. Totodată, sistemul de riscuri ar trebui să emită, pe lângă companiile ce urmează a fi supuse controalelor, tipul de audit recomandat pentru persoana verificată și gradul în care acesta corespunde profilului evazionistului (aceste profiluri sunt, de asemenea, o necesitate stringentă în ceea ce ține de un management eficient al riscurilor).

Suplimentar, sistemul de analiză a riscurilor urmează să fie accesibil și altor unități structurale decât cele ce sunt încadrate imediat în procesul de elaborare a riscurilor, cum ar fi direcțiile metodologice (metodologia controlului fiscal și metodologia impozitelor și taxelor), care ar putea să contribuie benefic la actualizarea acestora pornind de la procesele de verificare a

¹⁹ ”Zone gri” sunt lacune informaționale sau informații neveridice ce contribuie la distorsionarea rezultatelor finale

obligațiilor, pe de o parte, și natura solicitărilor din partea contribuabililor și schimbările legislative și, implicit, dările de seamă, pe de altă parte.

În final, sistemul de management al riscurilor ar trebui să fie regândit și în contextul tipului contribuabilului (persoană fizică, persoană juridică, contribuabil mare, întreprindere mică și mijlocie etc.), astfel încât fiecărei categorii în parte revenindu-i un set de riscuri proprii. În acest sens ar fi relevantă elaborarea unui set de riscuri ce ar interconecta informația din sursele indirecte privind veniturile persoanelor fizice și rezultatele financiare a companiilor (în special mari contribuabili) pe care acestea le conduc. Acest fapt ar stabili o interconexiune mai directă între disponibilul de mijloace ce circulă între diferite categorii de contribuabili și ar diminua efectul potențialelor abuzuri ce reprezintă pericol de fraudă fiscală.

Un aspect important în ceea ce ține de eliminarea lacunelor operaționale și structurale în baza EU Fiscal Blueprints este estimarea decalajului fiscal, în special, pentru impozite directe și indirecte.

Câteva chestiuni de bază urmează a fi luate în considerație la elaborarea sau remodelarea unui sistem de măsurare a decalajului fiscal:

- legislația fiscală, povara fiscală și procedurile fiscale sunt trei factori principali care influențează formarea decalajului fiscal;
- există o influență a altor politici (sociale, medicale etc.) în calitate de factor important în analiza decalajului fiscal (povara calculării și achitării contribuțiilor de asistență socială și a primelor de asigurare medicală este un factor important în formarea decalajului fiscal sub formă de ”salariu în plic”²⁰);
- decalajul fiscal este mai relevant pentru unele domenii ale economiei și mai puțin relevant pentru altele (domeniile ce implică ”consumatorul final”, cum ar fi agricultura, construcțiile, și serviciile personale);
- dezvoltarea economică a statului determină mărimea decalajului fiscal (în țările mai puțin dezvoltate, procedurile de monitorizare a decalajului fiscal nu sunt destul de eficiente, abordarea sistemică nu este utilizată ori aceasta acoperă doar o parte a sistemului în întregime, gradul de corupție fiind înalt);
- există o corelare destul de puternică între structura veniturilor fiscale și decalajul fiscal (în țările în curs de dezvoltare, în care predomină impozitele indirecte, atât contribuabilii, cât și administrațiile fiscale sunt mai mult focusate pe decalajul ce ține de TVA și viceversa);

²⁰ ”Salariul în plic” este partea din remunerația muncii, care se acordă angajaților, dar din care nu se achită impozitele și taxele aferente

- există o corelare puternică între decalajul fiscal și percepția utilizării ulterioare a mijloacelor financiare de către guverne (dacă o persoană percepe că mijloacele financiare achitate sub formă de impozite sunt utilizate pe just din punct de vedere social, conformarea fiscală tinde să fie mai înaltă și, respectiv, decalajul fiscal mai mic).

Astfel, transparența utilizării banilor publici reprezintă un element de bază în asigurarea creșterii gradului de conformare a contribuabililor. În acest sens ar trebui dezvoltate, în colaborare cu Ministerul Finanțelor, mecanisme interactive de prezentare a informației cu privire la formarea și distribuirea bugetului.

De remarcat că decalajul ce vizează impozitele directe s-ar referi la două componente: cu privire la impozitul pe venitul persoanelor juridice (scheme de optimizare fiscală la nivel național, scheme transnaționale de erodare a bazei fiscale) și impozitul pe venitul persoanelor fizice (achitarea "salariului în plic"), iar decalajul ce se referă la impozitele indirecte – utilizarea "entităților – fantomă"²¹ în ciclul TVA.

Fiind un stat în curs de dezvoltare, marea majoritate a eforturilor administrațiilor fiscale sunt îndreptate în diminuarea decalajului fiscal ce vizează TVA, în acest sens Moldova înregistrând rezultate încurajatoare comparativ cu țările din regiune.

Respectiv, decalajul fiscal ce vizează impozitul pe venitul persoanelor fizice presupune intensificarea măsurilor de contracarare a "salariului în plic" prin revizuirea modalităților tradiționale existente, inclusiv: (a) diminuarea quantumului tranzacțiilor cu numerar; (b) sensibilizarea opiniei publice în ceea ce ține de beneficiile zonei formale în relație cu cea neformală.

Totodată, pentru eliminarea decalajului ce vizează impozitele directe pe partea ce ține de impozitul pe venitul persoanelor juridice urmează a fi realizate câteva acțiuni:

- efectuarea unei analize comprehensive a rezultatelor controalelor fiscale pentru ultimii 5 ani care au rezultat în constatarea unor scheme de optimizare fiscală la nivel național și de erodare a bazei fiscale la nivel internațional;
- identificarea principalelor riscuri ce rezultă din analiza realizată și includerea acestora în sistemul general de riscuri;
- identificarea profilului evazionist inclusiv în baza riscurilor identificate și scanarea contribuabililor pentru identificarea celor ce ar putea corespunde acestui profil;

²¹ "Entitățile fantomă" sunt companii create în scopul erodării bazei fiscale a TVA prin realizarea unor tranzacții fictive cu companiile interesate.

- efectuarea măsurilor de control (audit) fiscal și mediatizarea agresivă a rezultatelor (conform legislației în vigoare), în cazul constatării abaterilor fiscale;
- implicare activă în aplicarea Planului de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan) în Republica Moldova.

Un element important privitor la contribuabilii mari îl reprezintă și preluarea practicii olandeze în ceea ce ține de *acordul de conformare*. Adaptat realităților din Republica Moldova, un acord de conformare pentru marii contribuabili ar avea forma specificată în Anexa 21.

Acest acord urmează să prevadă angajamentul contribuabilului de a informa administrarea fiscală despre potențialele modificări în modelul de business, administrarea fiscală angajându-se, la rândul ei, să ofere informații contribuabilului despre riscurile fiscale ale acestor modificări. Totodată, ambele părți își asumă principii de încredere și respect reciproc, ceea ce impune ambelor părți să fie proactive în ceea ce ține de potențialele riscuri reciproce (achitări întârziate, dări de seamă corectate, modificări normative relevante etc.).

În ceea ce ține de contribuabilii mici și mijlocii, un model de conformare implică *elaborarea unui soft contabil-fiscal simplist* care poate fie descărcat, fie care permite operarea în cadrul acestuia direct de pe pagina Serviciului Fiscal de Stat. Astfel, în primul caz, contribuabilul poate fi sigur că modalitatea de calcul a impozitelor, cu toate particularitățile sale specifice, va fi mereu actuală (dacă contribuabilul va avea grijă să urmeze instrucțiunile date de administrarea fiscală la operarea modificărilor). În cazul micului contribuabil care poate opera nemijlocit pe pagina Serviciului Fiscal de Stat, avantajul principal este că acesta va putea să beneficieze de întreaga varietate de servicii oferite de semnătura electronică, inclusiv serviciul de formare și gestionare a documentelor primare – e-Factura, declarația electronică, generală de sistem care va putea fi semnată direct în sistem și transmisă imediat, verificarea obligațiilor proprii în cabinetul contribuabil și altele. Toate aceste servicii diminuează costurile de conformare a micului contribuabil și scad riscul potențialelor erori admise de contribuabil.

IV. Blocul "Conformarea forțată"

În ceea ce ține de conformarea forțată, unul dintre aspectele importante vizează *limitarea dreptului de ocupare a unei funcții de conducere de către persoanele ce au admis fraude fiscale*.

Astfel, se cere operarea amendamentelor necesare în: (a) Legea cu privire la privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali nr.220 din 19.10.2007, astfel încât conducătorilor și/sau fondatorilor întreprinderilor ce admit restanțe în proporții mari sau restanțe nerecuperabile, să li se sisteze pentru 5 ani dreptul de a conduce și/sau fonda o entitate sau să li se ia în totalmente acest drept (în funcție de gravitatea faptei); (b) Legea privind societățile

cu răspundere limitată nr.135 din 14.06.2007 și Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134 din 02.04.1997 în vederea permiterii autorității fiscale de a elimina statutul de răspundere limitată, cu transferarea responsabilității pe fondatorii entităților ce nu își achită obligațiile la buget.

Un alt moment îl reprezintă și *delegarea, după caz, a responsabilității de realizare a măsurilor de executare silită altor persoane decât administrarea fiscală*. Această măsură are menirea de optimizare a resurselor alocate pentru recuperarea creanțelor fiscale, în special, compromise, dar și de partajare a riscurilor operaționale ce țin de activitatea de recuperare a datoriilor.

Totodată, o atenție specială urmează a fi acordată ridicării nivelului de profesionalism al inspectorilor încadrați în activități de control fiscal, prin instituirea unui plan de instruire dedicat, cu formatori interni și externi și cu un accent aparte pe utilizarea mecanismelor de control cuplate cu tehnologii informaționale.

Astfel, pentru a realiza cu succes acțiunile ce vizează *monitorizarea comerțului electronic*, trebuie să se țină cont de următoarele soluții și recomandări [87]:

- a. implicarea și antrenarea specialiștilor în audit electronic (e-audit), prin identificarea specialiștilor cu capacități analitice și IT avansate;
- b. asigurarea profesioniștilor cu tehnologii adecvate, pentru a putea face investigații anonime în cadrul on-line și on-line avansat (deep web) și a asigura securitatea informațională a datelor colectate în baza cărora se fac deciziile finale;
- c. controlul adecvat al volumului de informații; acesta fiind extrem de mare pe internet, apare necesitatea elaborării unor filtre bine gândite și flexibile, ușor adaptabile realităților existente;
- d. utilizarea instrumentelor adecvate în investigarea comerțului electronic (după modelul Suediei), pentru a eficientiza activitatea în domeniul dat;
- e. cooperarea între autoritățile fiscale, atât în ceea ce ține de schimbul de informații practice între specialiști pe platforme dedicate (IOTA, OECD), cât și în implementarea schimbului automat de informații între state.

În final, urmează să fie realizată o balanță mai echilibrată între controalele la fața locului și cele din oficiu, pentru a utiliza rezonabil resursele administrative și a nu le irosi pe controale neargumentate. În aceeași ordine de idei, este indispensabilă instituirea unei entități dedicate controlului electronic.

4.3 Concluzii la capitolul 4

1. Cercetările efectuate au permis dezvoltarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM – Tax Administration Operational Model), care este structurat în două părți componente de bază – faza 1 – cadrul general (principiile de bază de care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți) și faza 2 – cadrul specific (este bazat pe câteva componente de bază, și anume: acumularea informațiilor; evidența contribuabililor și veniturilor; analiza riscurilor; implementarea măsurilor de conformare voluntară; implementarea măsurilor de conformare forțată).

2. O lacună importantă care a fost identificată o reprezintă lipsa unui set de procese de lucru care descriu operațiunile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce face complicată evaluarea adecvată a activităților desfășurate. Astfel, modelarea și remodelarea proceselor de lucru ar trebui să urmeze etapele menționate în modelul TABPRM (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model) dezvoltat de autor.

3. La componenta de management al resurselor umane, un model de management a fost elaborat de autor și anume Modelul de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model), care include mai multe faze, și anume: angajare și setare obiective; instruire; operare curentă; motivare; evaluare externă.

4. În scopul creșterii eficienței în administrarea fiscală, autorul propune realizarea reformării structurii Serviciului Fiscal de Stat și vine în acest sens cu o structură revizuită a acestuia.

5. În partea ce ține de evidența veniturilor și a contribuabililor, principala soluție ce se cere pentru a depăși majoritatea lacunelor identificate este elaborarea dosarului electronic al contribuabililor, după modelul Irlandei și Suediei, care ar permite vizualizarea tuturor interacțiunilor pe care le-a avut contribuabilul cu Serviciul Fiscal de Stat.

6. În scopul simplificării modalității de operare a contribuabilului și optimizării resurselor alocate de contribuabil pentru autorizarea activității, un mecanism ce trebuie implementat este atribuirea cheilor electronice în funcție de persoană, și nu de companie, care poate fi numit „mandatare electronică a persoanelor autorizate”.

7. Totodată, în scopul facilitării conformării contribuabililor prin declararea deplină a obligațiilor fiscale, se cere instituirea mecanismelor de declarații precompletate și intuitive. Este important de menționat că declarația intuitivă și cea precompletată privind TVA reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

8. Un element important ce va permite o evidență mai exactă a veniturilor îl reprezintă și dezvoltarea contului unic al contribuabililor, care va crește gradul de conformare prin încasarea în termen a obligațiilor fiscale, cu minim de efort din partea contribuabilului.

9. O inovație a lucrării date ține și de acordurile de conformare, care se referă la monitorizarea contribuabililor ”pe orizontală”, care presupun informarea inspectorului fiscal despre riscurile fiscale la un stadiu incipient prin furnizarea benevolă a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante. Ca un serviciu în schimb, inspectorul fiscal va asigura informarea deplină contribuabilului despre situația creată și soluția de depășire a acesteia, ceea ce permite contribuabilului aflarea în segmentul de securitate fiscală.

10. Identificarea țintită a decalajului fiscal administrativ reprezintă o necesitate vitală. Respectiv, soluții individuale pentru decalajul fiscal administrativ operațional și strategic urmează a fi elaborate. Totodată, urmează a fi țintite, în primul rând, TVA și impozitul pe venit din salariu – domenii, unde conform practicii și reglementărilor europene, se admit cele mai multe tentative de evaziune fiscală.

11. În ceea ce ține de conformarea forțată, unul dintre aspectele importante ține de limitarea dreptului de ocupare a unei funcții de conducere de către persoanele ce au fost implicate în fraude fiscale, precum și delegarea, după caz, a responsabilității de realizare a măsurilor de executare silită altor persoane decât administrarea fiscală.

12. Un set de soluții urmează a fi implementat și pentru țintirea comerțului electronic și asigurarea unei administrări fiscale adecvate a acestui comportament.

– În final, autorul ține să menționeze că întreg capitol a fost elaborat întru atingerea celui de al cincilea și al șaselea obiectiv al tezei de față și anume ”Identificarea unui model operațional managerial comprehensiv prin structurarea modului de funcționare a întregii administrări fiscale în Republica Moldova” și ”Elaborarea recomandărilor în vederea excluderii lacunelor operaționale și comportamentale identificate, inclusiv prin încorporarea acestora în modele manageriale și decizionale concludente”, care ne-au permis să argumentăm elementele de noutate științifică: (a) elaborarea cadrului metodologic în ceea ce ține de modalitatea de determinare și țintire a decalajului fiscal atât administrativ cât și politic; (b) elaborarea recomandărilor ce țin de perfecționarea administrării fiscale din Republica Moldova, prin prisma practicii UE și a țărilor europene; (c) elaborarea și argumentarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM); (d) elaborarea de recomandări privind perfecționarea sistemului de management al resurselor umane și a proceselor de lucru existente în cadrul administrării fiscale prin elaborarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM) și, respectiv, a Modelului operațional pentru modelarea și remodelarea proceselor de lucru (TABPRM).

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetarea efectuată în teză ne-a permis să formulăm următoarele **concluzii** generale:

1. Sistemul fiscal este un ansamblu de concepte, procese și instrumente ce apar ca rezultat al definirii și aplicării impozitelor și taxelor, precum și a mecanismelor ce sunt necesare acestui proces. Acesta se caracterizează printr-o serie de principii, funcții, clasificări etc. și se manifestă în dependență de parametrii spațiali și de timp (conceptualizarea și înțelegerea adecvată a acestor parametri este vitală în contextul unor formațiuni suprastatale cum este Uniunea Europeană) și se realizează prin intermediul mecanismului de reglare de tip feed-back și feed-before. Sarcina principală a oricărei administrări fiscale este facilitarea conformării fiscale, a cărei definire este prezentată în premieră pentru mediul academic în lucrarea dată. Respectiv, întru asigurarea unui nivel de conformare adecvat, urmează a fi utilizate diferite modalități de conformare, accentul urmând să fie pus în mod prioritar pe informare și asistență, ulterior urmate de controale și investigații penale corespunzătoare. Nivelul de conformare depinde de simplitatea sistemului fiscal (prin prisma cadrului normativ), dar și de claritatea proceselor de administrare fiscală, care implică relațiile cu contribuabilii, dar și procesele la nivel intern. În mod direct, claritatea acestor procese influențează direct costurile de conformare fiscală (intens monitorizate în ratingurile internaționale), dar și de administrare fiscală (costurile administrației fiscale) [55].

2. Aprecierea conformării fiscale ca un indicator de performanță a administrării fiscale se face prin ținerea decalajului fiscal, care este diferența dintre veniturile fiscale ce ar urma a fi calculate și achitate într-un stat pornind de la parametrii macroeconomici și statistici ai acestuia și cele ce au fost efectiv calculate și achitate, iar stabilirea nivelului decalajului fiscal urmează a fi făcut în două faze: în prima fază, trebuie delimitat clar decalajul de politică fiscală (inclusiv decalajul fiscal ce rezultă din angajamentele internaționale asumate) de decalajul de administrare fiscală, iar în a doua fază, decalajul de administrare fiscală urmează a fi clasificat în decalaj operațional și decalaj strategic [55].

3. Un moment important în cercetarea unui sistem atât de complex cum este administrarea fiscală îl reprezintă o evaluare corespunzătoare care urmează a fi efectuată și asupra eficienței sistemului de monitorizare a indicatorilor de performanță a activității organului fiscal. Pentru aprecierea performanței unei administrări fiscale, preferință ar trebui acordat sistemului de evaluare a performanței din Uniunea Europeană, deoarece că spre deosebire de instrumentele oferite de organizațiile internaționale, EU Fiscal Blueprints este un instrument de autoevaluare comprehensiv, care este utilizat pentru evaluarea țărilor candidate pentru aderare la Uniunea Europeană. [24].

4. Instrumentul elaborat în cadrul Uniunii Europene poartă numele de EU Fiscal Blueprints și este organizat în 5 grupuri importante, fiecare conținând un anumit număr de indicatori, care reprezintă încă un element de inovație științifică a acestei lucrări, nefiind anterior examinat nici de mediul academic, nici de cel profesional.

5. Practica europeană în administrarea mecanismelor fiscale prezentată în lucrarea de față se bazează pe bunele practici ale țărilor din cadrul Uniunii Europene, cu accent pe țările din nordul Europei, acestea fiind în topul mondial al țărilor cu cele mai bune sisteme fiscale, având și o pronunțată notă socială, cu o orientare în excelență spre contribuabili din țări ca Suedia, Olanda, Danemarca, Norvegia, dar și țări ca Irlanda, Franța, Estonia, Bulgaria, Regatul Unit etc.

6. Practica europeană a fost prezentată în lucrare prin prisma a 4 compartimente distincte, și anume: *conformarea voluntară* (cu prezentarea mecanismelor ce vizează crearea condițiilor prielnice de conformare a contribuabililor, inclusiv prin măsuri de educare fiscală, dezvoltarea unor rapoarte precompletate, consolidarea informațiilor despre contribuabil într-un singur fișier etc.); *conformarea silită* (controlul (auditul) fiscal ”pe orizontală”, controlul fiscal al comerțului electronic, țintirea erodării baze fiscale la nivel internațional se realizează prin Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan)etc.); *procesele de lucru și resurse umane* [24], [53], [55], [56], [88].

7. Principiile pe care se bazează sistemul de impozite și taxe din Republica Moldova sunt convergente criteriilor de optimalitate ale sistemului fiscal descrise de P. Brezeanu [10, p.47], iar pornind de la structura veniturilor, Republica Moldova este un stat (încă) în curs de dezvoltare, dat fiind faptul că ponderea impozitelor indirecte continuă să fie dominantă, cu toate că se observă o restructurare ușoară a ponderii acestora, cedând locul impozitelor directe.

8. Din numărul total de angajați în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, circa 54% din numărul total sunt antrenați în deservirea contribuabililor, iar pentru întreținerea angajaților din aparatul central s-au cheltuit aprox. de două ori mai mult ca pentru întreținerea oficiilor teritoriale. Din cheltuielile date, partea cea mai importantă o ocupă cheltuielile de salarizare.

9. În scopul comparării eficienței utilizării cheltuielilor și acumulării veniturilor, au fost utilizați trei indicatori: costul mediu al administrației fiscale per angajat, veniturile medii al administrației fiscale per angajat, ponderea cheltuielilor din total venituri. Pentru comparație, din 20 țări examinate din Europa și Asia Centrală, în baza datelor din 2011-2013, Republica Moldova a înregistrat un indicator mediu (1,09), cel mai bun raport dintre venituri și cheltuieli fiind înregistrat de Suedia, Azerbaidjan, Estonia și Norvegia, cel mai mare raport fiind înregistrat de Regatul Unit, Armenia, Portugalia și Ucraina.

10. O lacună importantă în administrarea fiscală autohtonă este lipsa unor indicatori de performanță a activității Serviciului Fiscal de Stat, cu excepția indicatorului de realizare a veniturilor comparativ cu cele planificate și a celor ce rezultă expres din acte normative, totodată, lipsind un sistem de măsurare a performanței centralizat, iar majoritatea mecanismelor fiscale nu conțin o descriere expresă a proceselor de lucru, acestea, în mare parte, regăsindu-se în actele normative aprobate de șeful Serviciului Fiscal de Stat sau a ministrului de finanțe – fapt ce îngreunează modalitatea de ajustare rapidă și propice a proceselor ce sunt descrise.

11. După riscurile de evaziune fiscală, cele mai sensibile se prezintă cele ce țin de persoanele fizice (pornind de la numărul impunător de subiecți și modalități și forme de obținere a veniturilor), urmate de declarațiile pe TVA (pornind de la natura impozitului care permite neachitarea unei sume de bani formate ca TVA colectat din contul TVA acumulat sau deductibil și schemele tot mai sofisticate de violare a acestui principiu simplu) și reținerile la sursa de plată (pornind de la importanța estimării indirecte a veniturilor persoanelor fizice folosind acest instrument).

12. O lacună importantă care a fost identificată o reprezintă lipsa unui set de procese de lucru care descriu operațiunile din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce face complicată evaluarea adecvată a activităților desfășurate. O altă lacună ține de lipsa unei strategii în ceea ce ține de resursele umane și procesele adiacente legate, în special, de motivare, comunicare internă și evaluare externă corespunzătoare.

13. Ca rezultat al realizării analizei indicatorilor Planul fiscal european ce vizează administrațiile fiscale (EU Fiscal Blueprints) pentru Republica Moldova, care a înglobat o analiză comprehensivă a sistemului de administrare fiscală la situația din 01.01.2015, se observă că cel mai înalt scor a fost realizat la indicatorul FB3 "Legislația fiscală" (90 din 100) și FB10 "Drepturile și obligațiile contribuabililor" (89 din 100), iar cele mai proaste rezultate – la indicatorul FB8 "Cooperare administrativă și asistență reciprocă" (50 din 100) și FB12 "Conformare voluntară" (52 din 100). Este de menționat că anume cei doi indicatori la care s-au înregistrat performanțe proaste reprezintă ținta perfecționării continue în cadrul Uniunii Europene pe parcursul ultimilor 20 ani. Drept urmare, blocul "Conformarea forțată" a acumulat 68,5 din 100, blocul "Management și suport" – 68,3 din 100, blocul "Evidența veniturilor și contribuabililor" – 65 din 100, iar blocul "Conformare voluntară" – 62,5 din 100.

14. Întru îmbunătățirea performanței administrației fiscale, un accent deosebit merită a fi acordat fiecăruia dintre blocurile majore (management și suport, cu precădere – resurse umane, evidența veniturilor și contribuabililor, conformare voluntară și conformare forțată) cu precădere spre conformarea voluntară și evidența veniturilor și contribuabililor.

Soluționarea **problemei științifice importante** care a constat în fundamentarea din punct de vedere științific și metodologic a conceptului de administrare fiscală în Republica Moldova, a permis estimarea stării actuale a gestiunii financiar-fiscale de ordin macroeconomic și a dus la elaborarea direcțiilor de perfecționare în vederea armonizării acesteia cu standardele Uniunii Europene prin formularea următoarelor **recomandări**:

a. pentru Serviciul Fiscal de Stat:

- implementarea Modelului de operare în cadrul administrării fiscale (TAOM – Tax Administration Operational Model), care este structurat în două părți componente de bază – faza 1 – cadrul general (principiile de bază de care urmează să se conducă orice activitate publică la setarea obiectivelor și indicatorilor de performanță adiacenți) și faza 2 – cadrul specific (este bazat pe câteva componente de bază, și anume: acumularea informațiilor; evidența contribuabililor și veniturilor; analiza riscurilor; implementarea măsurilor de conformare voluntară; implementarea măsurilor de conformare forțată).
- implementarea modelului TABPRM (Tax Administration Business Process (Re)Modeling Model), care va facilita evaluarea adecvată a activităților desfășurate în cadrul SFS și în interacțiune cu alți actori prin instituirea unui set de reguli privind modul de modelare și remodelare a proceselor de lucru;
- implementarea Modelului de management al resurselor umane (HRMM – Human Resources Management Model), care include mai multe faze, și anume: angajare și setare obiective; instruire; operare curentă; motivare; evaluare externă, care va ținti o altă lacună identificată în cadrul cercetării;
- implementarea soluțiilor și mecanismelor inovaționale, inspirate din experiența altor state, după cum urmează:
 - a) la *blocul de conformare voluntară* – dosarului electronic al contribuabililor (ar permite vizualizarea tuturor interacțiunilor pe care le-a avut contribuabilul cu Serviciul Fiscal de Stat), contului unic al contribuabililor (va crește gradul de conformare prin încasarea în termen a obligațiilor fiscale, cu minim de efort din partea contribuabilului), declarațiile precompletate privind TVA și impozitul pe venit (în scopul facilitării conformării contribuabililor prin declararea deplină a obligațiilor fiscale), mandatarea electronică a persoanelor autorizate (ar permite simplificarea modalității de operare a contribuabilului și optimizării resurselor alocate de contribuabil pentru autorizarea activității), propunerea de elaborarea unui soft contabil-fiscal simplist (care ar putea fi descărcat de pe pagina SFS și ar permite optimizarea costurilor de ținere a evidenței contabile și fiscale, în special, pentru

întreprinderile mici și mijlocii cu creștere a gradului de certitudine în activitățile realizate care sunt conforme întru totul legislației la zi) etc. Este important de menționat că declarația intuitivă și cea precompletată privind TVA reprezintă un element de inovație științifică atât la nivel național, cât și internațional.

b) la *blocul de conformare forțată* – limitarea dreptului de ocupare a unei funcții de conducere de către persoanele ce au fost implicate în fraude fiscale (pentru a sancționa nu doar companiile, cel mai des, limitate în răspundere, dar și persoanele cu putere de decizie în companiile ce admit evaziuni fiscale), delegarea, după caz, a responsabilității de realizare a măsurilor de executare silită altor persoane decât administrarea fiscală (ar duce la optimizarea resurselor alocate pentru recuperarea creanțelor fiscale, în special, compromise, dar și de partajare a riscurilor operaționale ce țin de activitatea de recuperare a datoriilor).

b. pentru Ministerul Finanțelor:

- includerea în planul de activități a Serviciului Fiscal de Stat a autoevaluării periodice în baza EU Fiscal Blueprints, ceea ce va oferi Guvernului Republicii Moldova un argument suplimentar în discuțiile cu partenerii europeni în partea ce ține de Acordul de Asociere;
- inițierea unor studii aprofundate în ceea ce ține de decalajului fiscal politic, care presupune o investiție în cercetarea pe partea de politici fiscale, inclusiv cote reduse de impunere, regimuri speciale și facilități acordate persoanelor fizice și juridice;
- identificarea soluțiilor de combatere a optimizărilor fiscale bazate pe tratatele și convențiile internaționale, ținând cont de ultimele tendințe pe plan internațional (Planul BEPS), Convenția OECD privind transparența fiscală etc.

În final, merită a fi menționat că o parte dintre recomandările înaintate și-au găsit reflectare în sistemul de administrare fiscală, fiind apreciate de conducerea Serviciului Fiscal de Stat și a Ministerului Finanțelor, după cum urmează: sondajele destinate aprecierii gradului de satisfacere a contribuabililor cu serviciile prestate (utilizat din 2013); măsuri de educare a tinerilor (Cupa șefului SFS 2014 și 2015 la jocuri intelectuale, Cupa șefului SFS 2014 la dezbateri); declarația precompletată privind impozitul pe venit (implementată începând cu anul 2015); ghidul de atitudine și comportament (în vigoare din anul 2015); ghidul de educare și informare (în vigoare din 2015); dosarul electronic al contribuabilului (în versiunea inițială, lansată pentru apreciere și completare cu surse informaționale în 2016); structura revizuită a Serviciului Fiscal de Stat (a servit drept sursă de inspirație pentru Ministerul Finanțelor, în vigoare din 01.04.2017).

BIBLIOGRAFIE²²

1. Dandara V. Eficiența controalelor fiscale și rolul lor economic. Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2009. 153 p.;
2. Hurloiu I. Cooperarea economică internațională în domeniul combaterii fraudelor fiscale. Autoref. tezei de dr. șt. economice. Chișinău, 2012;
3. Griciuc P. Rolul instrumentelor fiscale în edificarea economiei de piață funcționale în Republica Moldova. Teză de dr. șt. economice. Chișinău, 2009. 178 p.;
4. Corduneanu C. Sistemul fiscal în știința finanțelor. București: Codecs, 1998. 663 p.;
5. Condor I. Drept financiar. București: Regia autonomă Monitorul Oficial, 1994. 144 p.;
6. Smith A. An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_s.pdf (vizitat 07.09.2011);
7. Hîncu, R. ș.a. Metode și tehnici fiscale. Chișinău: ASEM, 2005, 165 p.;
8. Friedman, D. D. "Price Theory: an intermediate text". South-Western Publishing Co. (ISBN 978-0538805643)
http://davidfriedman.com/Academic/Price_Theory/PThy_Chapter_4/PThy_Chapter_4.html (vizitat pe 25.05.2017);
9. Theories of Taxation http://economicsconcepts.com/theories_of_taxation.htm (vizitat pe 25.05.2017);
10. Bird, R. M. Charging for Public Services: A New Look at an Old Idea. Canadian Tax Foundation, 1976, 269 p.;
11. Aspecte teoretice privind fiscalitatea,
Bizoo.ro/usermedia/downloads/sale_specs/456825_1268737846.pdf (vizitat 07.09.2011);
12. Vintilă G. Fiscalitate. Metode și tehnici fiscale. București: Editura Economică, 2004. 608 p.;
13. Brezeanu P. Fiscalitate: Concepte, metode, teorii, mecanisme, politici și practice fiscale, București: Editura Economică, 1999. 488 p.;
14. Lefter C. ș.a. Finanțe publice, contabilitate bugetară și de trezorerie, vol. I. București: Editura economică, 2002, 624 p.;
15. Neumark F., McLure C. E., Ease of administration and compliance, Enciclopedia Britannica,
<https://www.britannica.com/topic/taxation/The-benefit-principle#toc72015> (vizitat pe 25.05.2017);

²² conform ordinii citărilor în text

16. Cornescu V. et al. Management. Baze generale. București: Actami, 1998. 256 p.;
17. Negru R. Perfecționarea sistemului de management în restaurante. Teză de dr. în economie. Chișinău, 2008. 155 p.;
18. Enciclopedia liberă electronică www.wikipedia.com (vizitat 14.05.2011);
19. Bird R. M. The BBLR Approach to Tax Reform in Emerging Countries. 2008 http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1273818 (vizitat 26.09.2011);
20. Jensen J., Wohlbier F. „Improving tax governance in EU Member States: Criteria for succesful policies”, European Commision Occasional Papers 114/August 2012;
21. Gemmell N., Behavioural Responses to Taxes and Measures of the Tax Gap <http://www.victoria.ac.nz/sacl/about/cpf/publications/pdfs/IRD-Tax-Gap-Seminar-Feb-2013-Web-version.pdf> (vizitat 27.08.2014);
22. Murphy R., The tax gap. Tax evasion in 2014 – and what can be done about it <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/PCSTaxGap2014Full.pdf> (vizitat 05.09.2014);
23. Murphy R., The Tax Gap. How to calculate the tax not paid by multinational corporations https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/expectation_gap_methodology_action_aid_5-08.pdf (vizitat 05.09.2014);
24. Vragaleva, V. Reformarea administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma remodelării proceselor de lucru utilizate. In: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a VII-a, 18-19 octombrie 2012. Institutul de Economie, Finanțe și Statistică. Chișinău : Complexul Editorial al IEFS, 2012, vol. II, p. 451-456. ISBN 978-9975-4381-1-7;
25. Carter P., Business Process Reengineering. An introduction Guide. Disponibil pe: <http://www.teamtechnology.co.uk/business-process-reengineering.html> (vizitat 30.03.2015);
26. IOTA Reference Library, disponibilă pe pagina oficială a Organizației Inter-europene a Administrațiilor Fiscale <http://www.iota-tax.org/> (vizitat 04.12.2015);
27. Hammer M., Champy J., Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution., Harper Collins, London, 1993, <http://www.harpercollins.com/browseinside/index.aspx?isbn13=9780060559533> (vizitat la 27.06.2014);
28. Weicher M., Chu W., Ching Lin W., Le V., Yu D., Business Process Reengineering. Analysis and Recommendations, <http://www.netlib.com/bpr1.htm> (vizitat 30.06.2014);

29. Modelare si optimizare procese de business http://www.consultantaerp.ro/Servicii_ERP/Business-process-modeling.html, (vizitat la 27.06.2014);
30. Zigiariis S., Business process reengineering, http://www.adi.pt/docs/innoregio_bpr-en.pdf (vizitat 30.03.2015);
31. Vazquez-Caro J., Bird R.M. Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach, Georgia State University, International Studies Program, Working Paper 11-04, March, 2011;
32. Kloeden, D., Assessing Tax Performance and Tax Administration Effectiveness, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department,
33. European Commission. Fiscal Blueprints — A path to a robust, modern and efficient tax administration. Luxembourg, 2007;
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/fiscal_blueprint_en.pdf (vizitat pe 22.07.2015);
34. Ott K. Tax Administration Reform in Transition: the Case of Croatia. Croatia, 1998 <http://www.ijf.hr/OPS/5.pdf> (vizitat 25.09.2011);
35. Silvani C., Baer K. Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9730.pdf> (vizitat 30.07.2011);
36. Uniunea europeană. Glosar de termeni A-B. Revista "Teme europene", nr.30, Februarie 2007 http://ec.europa.eu/romania/documents/eu_romania/tema_30.pdf (vizitat 25.07.2016);
37. Acquis Communautaire, Chapter 16 http://ec.europa.eu/enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis/index_en.htm (vizitat 25.07.2016);
38. Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm (vizitat 25.07.2016);
39. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_en.pdf (vizitat 25.07.2016);
40. Eliminarea dublei impuneri (arbitrare) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=URISERV:l26038&from=EN> (vizitat 25.07.2016);
41. Anti-tax fraud measures <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=cellar:e3fb3508-a681-42ad-9dcc-76c89a642b9f> (vizitat 25.07.2016);

42. Cooperarea administrativă în domeniul accizelor http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=URISERV:2103_1&from=EN (vizitat 25.07.2016);
43. Cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=URISERV%3A1f0003> (vizitat 25.07.2016);
44. Plan de acțiune pentru lupta împotriva fraudei în domeniul TVA în Uniunea Europeană <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=URISERV:fi0001&from=EN> (vizitat 25.07.2016);
45. Recovery of claims relating to taxes, duties and other measures <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=cellar:fef4251e-40e5-4f8e-957c-f9e20255b2a4> (vizitat 25.07.2016);
46. Sprijinirea cooperării fiscale în UE: Fiscalis 2020 http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=URISERV:2103_3&from=EN (vizitat 25.07.2016);
47. Europe 2020 Strategy http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm (vizitat 25.07.2016);
48. Prevederile Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană. Ghid / Igor Boțan; Asociația Pentru Democrație Participativă (ADEPT). – Chișinău: Arc, 2014;
49. Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, Disponibil: <http://www.mfa.gov.md/img/docs/Acordul-de-Asociere-RM-UE.pdf>;
50. Vragaleva V., Golban O., Centrul de apel – instrument de deservire a contribuabililor prin excelență, Monitorul fiscal FISC.md Nr.22/2014;
51. Vragaleva V., Educarea contribuabililor - un element important în atingerea performanțelor în administrarea fiscală, Conferința Internațională Științifico-Practică, Conferința Internațională Științifico-Practică “Creșterea economică în condițiile globalizării”, 16-17 octombrie 2014, Chișinău, Moldova;
52. Policy Statements for Taxpayer Education and Assistance Activities (pct. 1.2.22.1.2), disponibil pe: http://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-002-022.html (vizitat 22.04.2014);
53. Vragaleva, V. Declarația precompletată cu privire la impozitul pe venitul persoanelor fizice – un mecanism eficient de optimizare a costurilor de conformare și administrare fiscală. în: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a VIII-a, 17-18 octombrie 2013. Institutul Național de Cercetări Economice. Chișinău, 2013, vol. II, p. 191-195. ISBN 978-9975-4185-2-2;

54. Vragaleva, V.; Stratan, A. Aspecte ale implementării restituirii automatizate a taxei pe valoare adăugată în Republica Moldova. In: Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători, ediția IX, 14-15 aprilie 2011. Academia de Studii Economice din Moldova. Chișinău, 2011, p. 331-333. ISBN-978-9975-75-577-1;
55. Stratan, A., Vragaleva, V. Perfecționarea managementului administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma experienței Olandei: controlul. în: Strategii și politici de management în economia contemporană: materialele conferinței științifice internaționale, 30-31 martie 2012. Academia de Studii Economice din Moldova. Chișinău, 2012, p. 39-43. ISBN 978-9975-75-596-2;
56. Vragaleva, V. Managementul administrării fiscale în Republica Moldova prin prisma practicii Republicii Irlanda. în: Creșterea Economică în Condițiile Internaționalizării = Economic Growth in Conditions of Internationalization : conferința internațională științifico-practică, ediția a VI-a, 20-21 octombrie 2011. Institutul de Economie, Finanțe și Statistică. Chișinău : Complexul Editorial al IEFS, 2011, vol. II, p. 358-362. ISBN 978-9975-4176-7-9;
57. Deep WEB, IOTA Report for Tax Administrations, available at: <http://www.iota-tax.org/publications/task-team-outputs.html> (vizitat 12.07.2015);
58. New report compares performance, best practices and trends in 56 tax administrations <http://www.oecd.org/tax/administration/new-report-compares-performance-best-practices-and-trends-in-56-tax-administrations.htm> (vizitat 25.11.2015);
59. Directiva 2000/31/CE a Parlamentului European și al Consiliului din 8 iunie 2000 privind anumite aspecte juridice ale serviciilor societății informaționale, în special ale comerțului electronic, pe piața internă (directiva privind comerțul electronic) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32000L0031&from=en> (vizitat 22.02.2016);
60. Directiva 2002/20/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 martie 2002 privind autorizarea rețelelor și i serviciilor de comunicații electronice (Directiva privind autorizarea) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0020&from=en> (vizitat 22.02.2016);
61. Directiva (UE) 2015/2366 a Parlamentului European și a Consiliului din 25 noiembrie 2015 privind serviciile de plată în cadrul pieței interne, de modificare a Directivelor 2002/65/CE, 2009/110/CE și 2013/36/UE și a Regulamentului (UE) nr. 1093/2010, și de abrogare a Directivei 2007/64/CE <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2366&from=en> (vizitat 22.02.2016);

62. The World Bank Group. A Handbook for Tax Simplification, 2009 [http://www.ifc.org/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/PublicationMT_TaxSimplification/\\$FILE/FIAS-HTSfinal.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/PublicationMT_TaxSimplification/$FILE/FIAS-HTSfinal.pdf) (vizitat 24.06.2011);
63. Vragaleva V., Planul de acțiune privind erodarea bazei impozabile și manipularea profiturilor – o nouă eră în impozitarea internațională, Monitorul fiscal FISC.md Nr.28/2015;
64. Vragaleva, V. Tax aspects of transfer price regulation: perspective of implementation in the Republic of Moldova. în: Analele Universității “Constantin Brâncuși” Târgu-Jiu, 2012, vol. 1: Economie, p. 200-204. ISSN 1844-7007 [accesat 18 februarie 2016]. Disponibil: http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2012-01/33_VERONICA_VRAGALEVA.pdf ;
65. Murphy, R., Why bother with the tax gap? An introduction to modern taxation theory, CIYPERC Working Paper, Series 2017/04
https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf
(vizitat pe 22.07.2017);
66. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994, publicată în Monitorul Oficial nr. 1 din 12.08.1994;
67. Pagina oficială a Serviciului Fiscal de Stat, www.fisc.md;
68. Codul fiscal al Republicii Moldova, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997, republicată în ediția specială a Monitorului Oficial din 25.03.2005, cu modificările și completările ulterioare;
69. Pagina oficială a Ministerului Finanțelor www.mf.gov.md (vizitată pe 04.05.2015);
70. Pagina oficială a Biroului Național de Statistică, www.statistica.md (vizitat 30.07.2014);
71. Tendințe în economia Moldovei, Publicația Institutului Național de Cercetări Economice, nr.12/2014;
72. Planul de dezvoltare a Serviciului Fiscal de Stat pentru anii 2011-2015, aprobat prin Hotărârea de Guvern nr.1141 din 16.12.2010, http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Plan_dezv_SFS.pdf (vizitat 22.04.2015);
73. Moldova 2020, <http://www.cancelaria.gov.md/lib.php?l=ro&idc=435> (vizitat 22.08.2013);
74. Pagina oficială a Organizației Inte-Europene a Administrațiilor Fiscale, <http://www.iota-tax.org/> (vizitat 07.06.2014);
75. Legea nr.1593 din 26.12.2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală;

76. Hotărîrea de Guvern nr.94 din 01.02.2013 din privind aprobarea Regulamentului cu privire la evaluarea performanței colective;
77. Legea nr.158 din 04.07.2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public;
78. Hotărîrea de Guvern nr.477 din 28.06.2011 privind aprobarea Planului de acțiuni privind minimizarea practicii de achitare a salariilor „în plic” și „muncii la negru”;
79. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD, 2015;
80. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2014 edition, EUROSTAT (vizitat 22.07.2014);
81. Paying taxes in Moldova
<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/moldova/paying-taxes/> (vizitat 22.07.2014);
82. Doing Business - Measuring Business Regulations - World Bank Group
www.doingbusiness.com (vizitat 07.06.2015);
83. Vragaleva, V. The model of reforming tax administration in emerging countries. în: Emerging Markets and the New Dynamics of Management: international conference, 17-18 may 2012. International Management Research Academy (IMRA). London, 2012 [accesat 18 februarie 2016];
84. Vragaleva, V. Mechanisms used in reforming tax administration based on EU experience. în: The 14th Annual Doctoral Conference of the Faculty of Finance and Accounting, 31st of may 2013. University of Economics Prague. Prague, 2013. ISBN 978-80-245-1935-7;
85. Стратан, А.; Врагалева, В. Усовершенствование налогового администрирования: налоговые процедуры. Шевченківська весна 2012: X - міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, 19-23 березня 2012. Київ, 2012, том I: Экономика, с. 216-217;
86. Strategii in Managementul Resurselor Umane <http://revista-de-hr.blogspot.md/2013/01/strategii-in-managementul-resurselor.html> (vizitat 15.05.2016);
87. Code of Conduct for Business Taxation
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm (vizitat 25.07.2016);
88. Vragaleva, V. Tackling electronic commerce – the tax administration perspective. In: Creșterea Economică în Condițiile Globalizării = Economic Growth in Conditions of Globalization: conferința internațională științifico-practică, ediția a X-a, 15-16 octombrie 2015.

Institutul Național de Cercetări Economice. Chișinău, 2015, vol. II, p. 135-139. ISBN 978-9975-4185-2-2;

89. Legea cu privire la tineret nr.279 din 11.02.1999;
90. Legea privind Codul de conduită a funcționarului public nr. 25-XVI din 22.02.2008;
91. Legea cu privire la conflictul de interese nr.16- XVI din 15 februarie 2008;
92. Legea cu privire la secretul de stat nr. 245 din 27.11.2008;
93. Legea cu privire la sistemul de salarizare a funcționarilor publici nr.48 din 22.03.2012;
94. Legea 2005 cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar nr. 355 din 23 decembrie;
95. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014;
96. Legea cu privire la petiționare nr.190-XIII din 19 iulie 1994;
97. Legea Privind accesul la informație nr. 982-XIV din 11.05.2000;
98. Legea privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali nr. 220 din 19.10.2007;
99. Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992;
100. Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Instrucțiunilor privind ținerea lucrărilor de secretariat referitoare la petițiile persoanelor fizice și juridice, adresate organelor de stat, întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor RM nr. 208 din 31.03.1995;
101. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din RM nr. 10 din 05.01.2012.
102. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului cu privire la achiziția bunurilor și serviciilor prin cererea ofertelor de prețuri nr. 245 din 04.03.2008;
103. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului privind realizarea achizițiilor publice dintr-o singură sursă nr. 1407 din 10.12.2008;
104. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului cu privire la achiziția bunurilor și serviciilor prin cererea ofertelor de prețuri nr. 245 din 04.03.2008;
105. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului cu privire la evaluarea performanței colective nr.94 din 01.02.2013;
106. Hotărârea de Guvern pentru aprobarea Regulamentului privind modul de solicitare a certificatului de acciz, de completare a declarației privind accizele și modul de evidență a mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) din încăperea de acciz nr. 843 din 18.12.2009;
107. Hotărâre de Guvern cu privire la reglementarea activității organelor Serviciului Fiscal de Stat nr.1736 din 31.12.2002;

108. Hotărîrea de Guvern privind aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată nr. 93 din 01 februarie 2013;
109. Hotărîrea de Guvern privind aprobarea Regulamentului privind restituirea accizelor nr. 1123 din 28 septembrie 2006;
110. Ordinul IFPS privind Codul etic al funcționarului fiscal nr. 400 din 10.11.2008.
111. Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind evidența contribuabililor nr. 299 din 02.05.2012;
112. Ordin IFPS privind aprobarea Instrucțiunii „Cu privire la anularea înregistrării subiecților impunerii cu accize” nr. 871 din 10.06.2014
113. Ordinul Ministrului Finanțelor despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de completare a ordinului de plată utilizat la efectuarea transferului bugetar în lei moldovenești nr. 186 din 24 decembrie 2013;
114. Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului privind restituirea persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător a sumelor aferente impozitului pe venit achitate/reținute în plus nr. 770 din 14 septembrie 2011;
115. Ordinul Ministrului Finanțelor privind aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin compensare nr. 42 din 07 iulie 2004;
116. Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin prescripție nr. 12 din 01 februarie 2006.
117. Ordinul IFPS privind modul de administrare a procedurii de eliberare a formularelor tipizate de documente primare cu regim special pusă în sarcina inspectoratului Fiscal Principal de Stat (exceptând facturile fiscale) nr.780 din 18.06.2013;
118. Ordinul IFPS despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale și a contractului-tip privind modificarea termenului de stingere a obligației fiscale prin amânarea sau eşalonarea plăților nr. 143 din 13.09.2002;
119. Ordinul IFPS privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 295 din 08.06.2010;
120. Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului cu privire la modul de înregistrare și exercitare a controlului asupra utilizării mașinilor de casă și control nr. 146 din 23.10.2014.

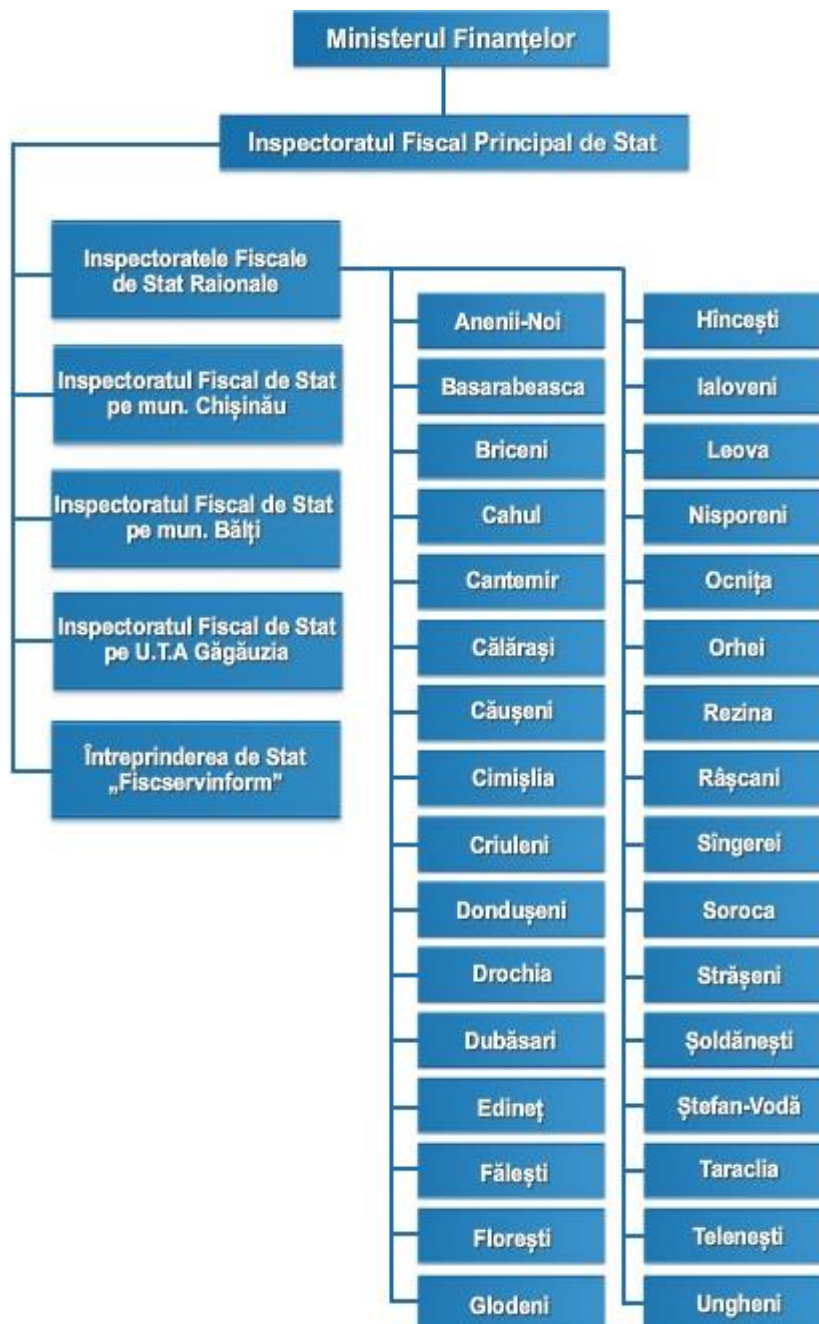
ANEXE

**INFORMAȚIA SINTETIZATĂ PRIVIND EVOLUȚIA MECANISMULUI
DECLARAȚIEI PRECOMPLETATE CU PRIVIRE LA IMPOZITUL PE VENIT**

Țara	Anul lansării	Descrierea modului în care a evoluat și situația la zi privind declarațiile pe venit precompletate
Danemarca	1988	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum cuprinde toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinzând o listă impunătoare de venituri și deduceri personale
Suedia	1995	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum cuprinde toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinzând o listă impunătoare de venituri, dar o listă destul de limitată de deduceri personale. La moment se examinează posibilitatea includerii și persoanelor fizice ce practică activitate de întreprinzător
Finlanda	1995	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum cuprinde toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinzând o listă impunătoare de venituri și deduceri personale. De fapt, acesta a fost premiat cu locul I în competiția pentru „Eficiență și eficacitate în administrația publică”, oferit de Prim-ministrul țării.
Norvegia	1998	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum cuprinde toți contribuabilii care obțin venituri (cu excepția întreprinzătorilor individuali, care au fost cuprinși, începând cu 2008), și și cuprinde o listă impunătoare de venituri și deduceri personale.
Islanda	2000	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum încadrează toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinde o listă impunătoare de venituri, dar o listă destul de limitată de deduceri personale
Estonia	2001	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum încadrează toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinzând o listă impunătoare de venituri și deduceri personale
Spania	2003	Sistemul s-a dezvoltat progresiv de la lansarea acestuia și acum încadrează toți contribuabilii care obțin venituri, cuprinzând o listă impunătoare de venituri, dar o listă destul de limitată de deduceri personale
Belgia	2006	În anul lansării, s-a prezentat drept o aplicație pe pagina administrării fiscale și viza doar persoanele ce obțin venit strict sub formă de salariu. Ulterior, începând cu anul 2007, sistemul s-a lărgit, cuprinzând deja și informațiile din conturile bancare și companiile de asigurări.
Franța	2006	A fost pilotat în 2005 și lansat în 2006, acoperind angajații și pensionarii. Către anul 2007, circa 100 mil. de declarații au fost precompletate pentru angajați și pensionari. Ulterior, au fost conectate și veniturile din creștere de capital, ca rezultat al unui studiu de fezabilitate.
Portugalia	2007	A fost implementat doar asupra veniturilor obținute de persoanele autorizate cu cheie electronică.
Olanda	2009	A fost testat anterior lansării din 2007. Odată lansat, a prevăzut un plan de implementare progresiv și bine structurat, ce va cuprinde toată populația

Sursa: [53]

STRUCTURA SERVICIULUI FISCAL DE STAT

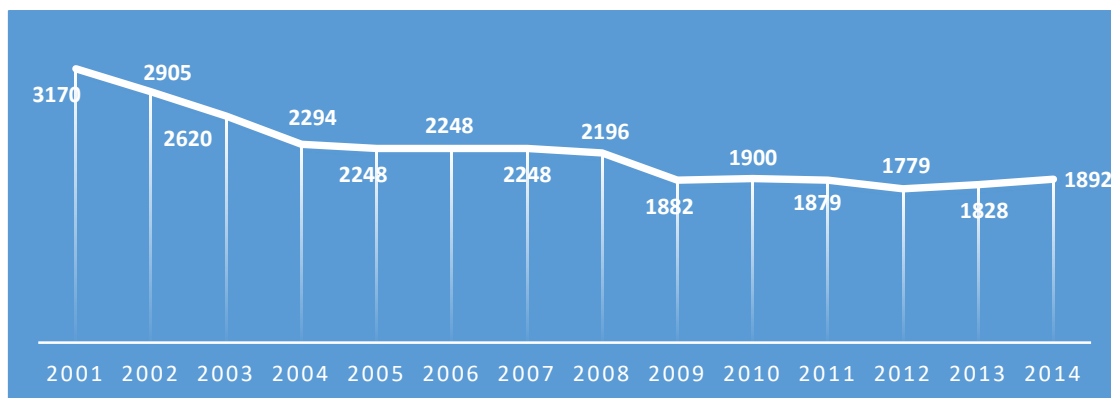


* IS „Fiscservinform” – Întreprindere de Stat care asigură suportul IT al SFS

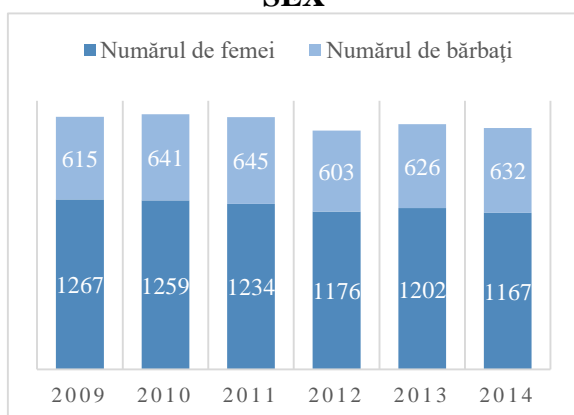
Sursa: [67]

PRINCIPALII INDICATORI CE VIZEAZĂ PERSONALUL ÎNCADRAT ÎN SERVICIULUI FISCAL DE STAT (la situația din 01.01.2015)

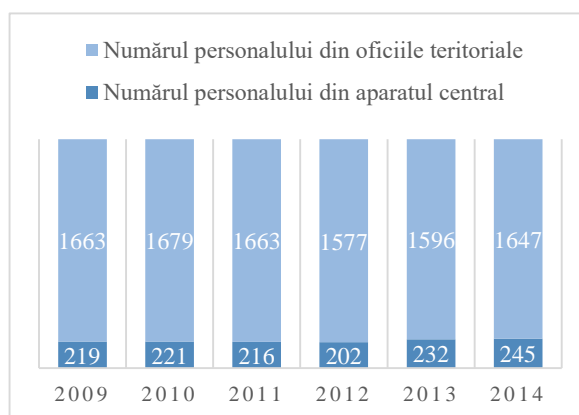
EVOLUȚIA ÎN TIMP A NUMĂRULUI DE PERSOANE ÎNCADRATE



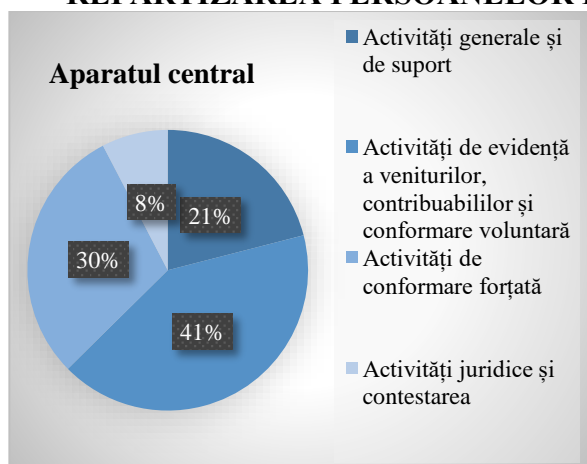
EVOLUȚIA ÎN TIMP A NUMĂRULUI DE PERSOANE ÎNCADRATE, DUPĂ SEX



EVOLUȚIA ÎN TIMP A NUMĂRULUI DE PERSOANE ÎNCADRATE, DUPĂ NIVEL



REPARTIZAREA PERSOANELOR ÎNCADRATE ÎN PROFIL FUNCȚIONAL

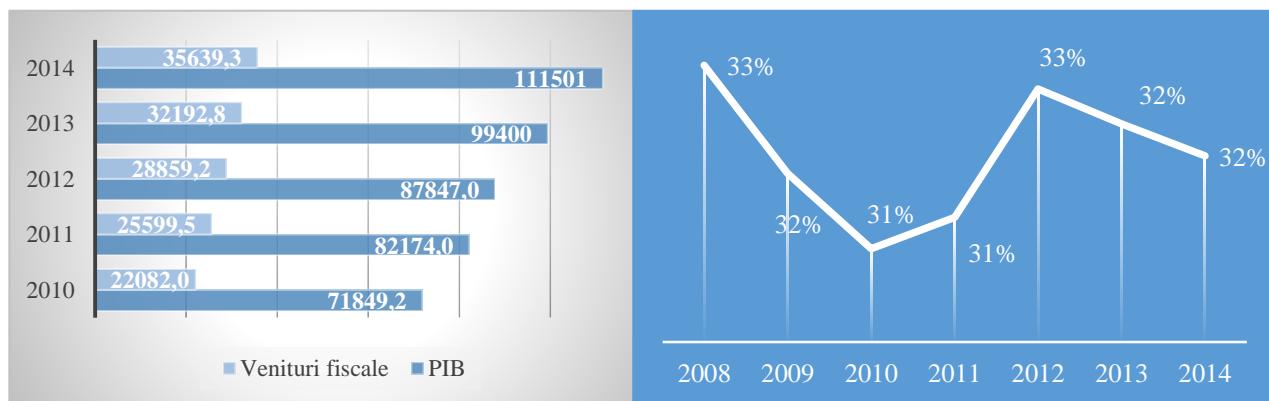


Elaborat de autor în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

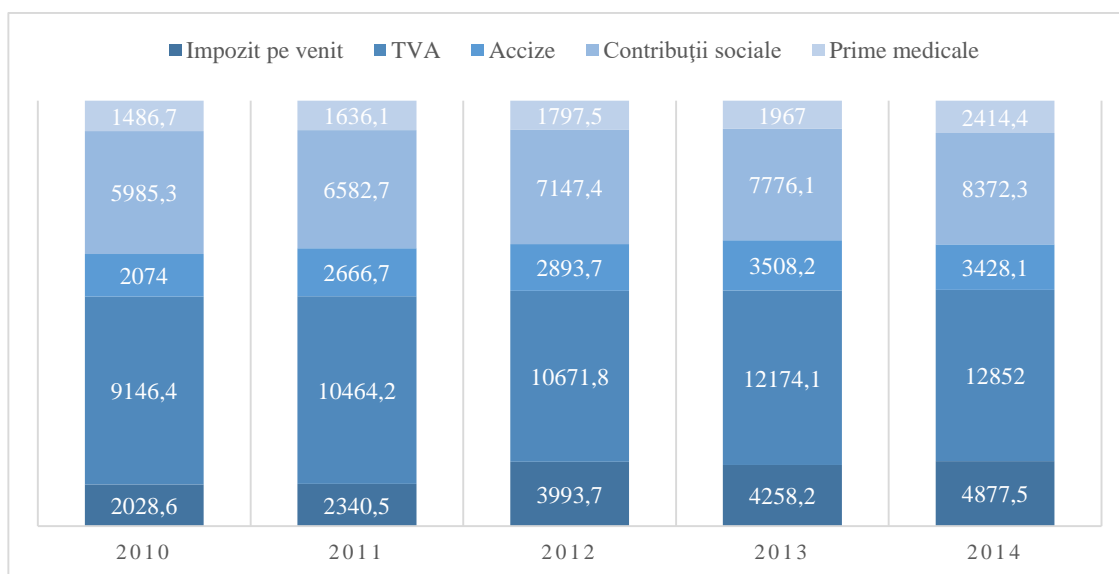
EVOLUȚIA PRINCIPALILOR INDICATORI CE VIZEAZĂ VENITURILE FISCALE

Evoluția veniturilor fiscale în perioada 2010-2014 în raport cu produsul intern brut (mil. lei)

Nivelul presiunii fiscale în perioada 2008-2014



Repartizarea proporțională a veniturilor fiscale în perioada 2010-2014 (mil. lei)



Sursa: [71]

**ANALIZA COMPARATIVĂ ÎNTRE NUMĂRUL DE ANGAJAȚI, NUMĂRUL DE CONTRIBUABILI ACTIVI ȘI TOTAL
IMPOZITE COLECTATE**

	Nr. de angajați	Nr. contribuabililor activi	Total impozite colectate (mil. lei)	contribuabil per angajat	impozite per angajat (lei)
Direcția generală administrarea marilor contribuabili	62	448	9475	153	21149554
DAF Botanica	53	22430	1305	25	58181
DAF Buiucani	53	21345	2078	39	97353
DAF Centru	57	21752	2229	39	102473
DAF Ciocana	44	14827	795	18	53618
DAF Râșcani	57	22582	1683	30	74528
IFS mun. Chișinău	264	102936	8090	31	78593
DAF Ciadâr - Lunga	13	2065	122	9	59080
DAF Comrat	17	4391	190	11	43270
DAF Vulcănești	9	1007	63	7	62562
IFS UTA Găgăuzia	39	7463	375	10	50248
IFS mun. Bălți	69	9297	662	10	71206
IFS Anenii - Noi	32	13469	207	6	15369
IFS Basarabeasca	16	3760	43	3	11436
IFS Briceni	32	23372	150	5	6418
IFS Cahul	56	30059	312	6	10380
IFS Cantemir	26	14742	97	4	6580
IFS Călărași	27	21363	137	5	6413
IFS Căușeni	31	33086	164	5	4957
IFS Cimișlia	23	10417	119	5	11424
IFS Criuleni	28	25978	154	6	5928
IFS Dondușeni	23	17263	91	4	5271
IFS Drochia	32	20796	169	5	8127

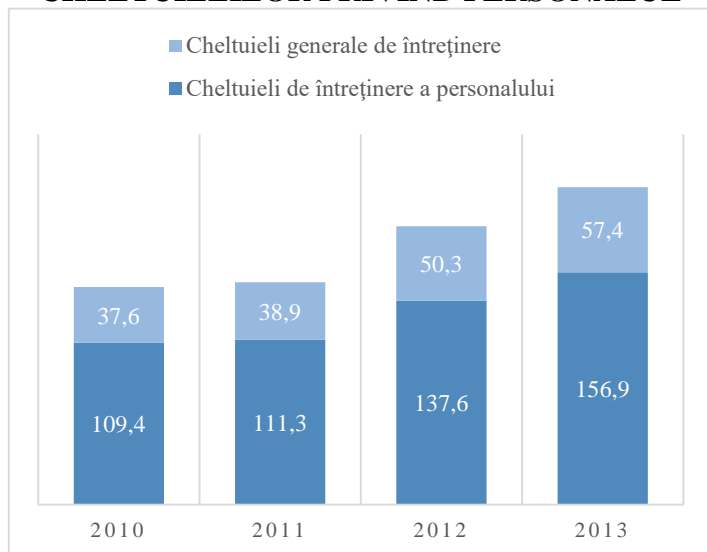
Anexa 5 (cont)

	Nr. de angajați	Nr. contribuabililor activi	Total impozite colectate (mil. lei)	contribuabil per angajat	impozite per angajat
IFS Dubăsari	16	3695	69	4	18674
IFS Edineț	41	19717	181	4	9180
IFS Fălești	29	13040	151	5	11580
IFS Florești	33	20837	181	5	8686
IFS Glodeni	21	7218	112	5	15517
IFS Hâncești	43	23230	198	5	8523
IFS Ialoveni	34	21377	222	7	10385
IFS Leova	20	12162	81	4	6660
IFS Nisporeni	25	21412	98	4	4577
IFS Ocnița	25	5520	88	4	15942
IFS Orhei	53	41888	276	5	6589
IFS Rezina	28	8583	128	5	14913
IFS Râșcani	29	15933	129	4	8096
IFS Sângerei	28	9493	153	5	16117
IFS Soroca	44	25036	220	5	8787
IFS Strășeni	34	24328	204	6	8385
IFS Șoldănești	22	20274	66	3	3255
IFS Ștefan-Vodă	25	15052	121	5	8039
IFS Taraclia	22	2615	94	4	35946
IFS Telenești	27	26316	98	4	3724
IFS Ungheni	46	16937	241	5	14229

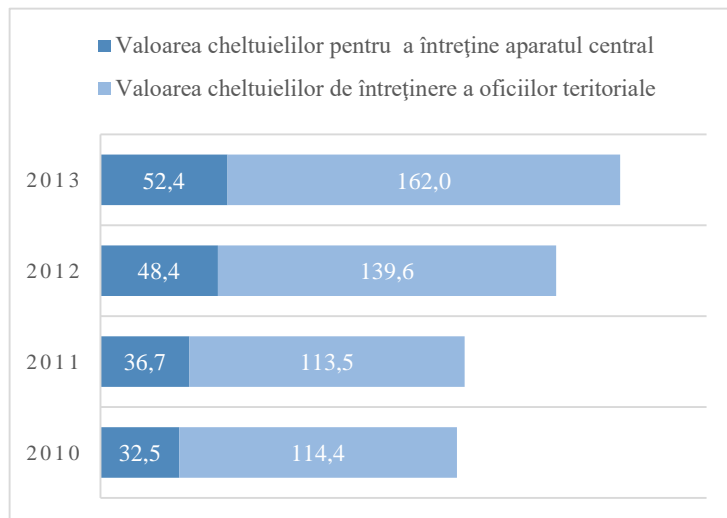
Elaborat de autor în baza în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

PRINCIPALII INDICATORI CE VIZEAZĂ CHELTUIELILE REALIZATE DE SERVICIUL FISCAL DE STAT

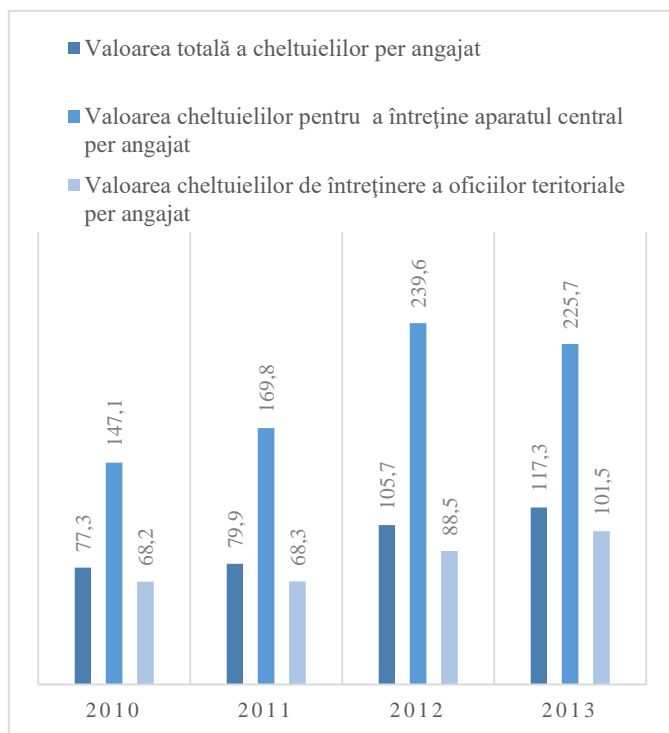
EVOLUȚIA ÎN TIMP A CHELTUIELILOR, GENERALE DE ÎNTREȚINERE ȘI A CHELTUIELILOR PRIVIND PERSONALUL



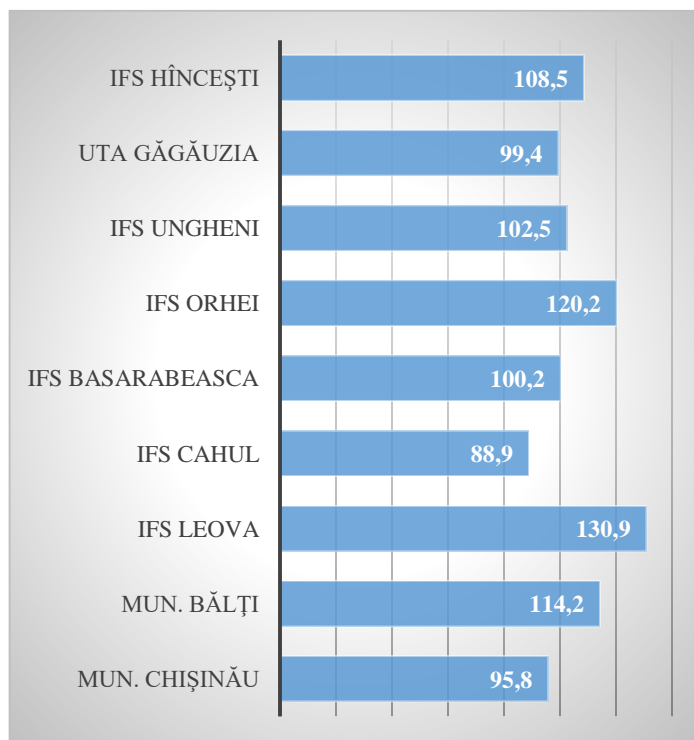
EVOLUȚIA ÎN TIMP A CHELTUIELILOR, DUPĂ NIVEL



EVOLUȚIA ÎN TIMP A CHELTUIELILOR PER ANGAJAT ÎN ANUL 2013, MEDIA PER TOTAL ȘI PE NIVELURI



PREZENTAREA SITUAȚIEI DISTRIBUȚIEI CHELTUIELILOR PER ANGAJAT ÎN UNELE UNITĂȚI ADMINISTRATIV-TERITORIALE ÎN ANUL 2013



Elaborat de autor în baza în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

DECALAJUL FISCAL POLITIC FORMAT CA REZULTAT AL APLICĂRII FACILITĂȚILOR FISCALE

Tipul impozitului	Scutire		Scutire de plată		Cote reduce
	Parțial	Total	Parțial	Total	
Impozitul pe venit	Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Nomenclatorului codurilor aferent facilităților fiscale la impozitul pe venit nr.1080 din 10.10.2012				-
TVA	Art.103 din Codul fiscal, Legea de punere în aplicare a Titlului III				Art.96 din Codul fiscal
Accize	Art.124 din Codul fiscal, Legea de punere în aplicare a Titlului IV				În condițiile Anexelor la Titlul IV din Codul fiscal
Impozitul pe proprietate		Taxele locale		Taxele pentru resursele naturale	Taxele rutiere
<p>Bunuri imobiliare – terenurile, clădirile, construcțiile, apartamentele și alte încăperi izolate, a căror strămutare este imposibilă fără cauzarea de prejudicii destinației lor.</p> <p>Dacă persoana este subiect al impunerii în conformitate cu prevederile art. 277 al Codului fiscal și are în proprietate, posesie, gestiune, folosință, arendă și/sau locațiune bunuri imobiliare în conformitate cu art. 278 al Codului fiscal, pentru acesta apare obligația de a calcula și achita impozitul pe bunurile imobiliare.</p> <p>Scutirile de la plata impozitului pe bunurile imobiliare sunt prevăzute la art. 283. Totodată, potrivit art. 284 al Codului fiscal, autoritățile administrației publice locale sunt în drept să acorde suplimentar scutiri și înlesniri.</p> <p>Cotele impozitului pe bunurile imobiliare se stabilesc de către autoritatea reprezentativă a administrației publice locale după locul amplasării bunurilor imobiliare, anual în limitele prevăzute de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - art. 280 al Codului fiscal; - anexele nr. 1 și 2 al Legii de punere în aplicare a titlului VI. 		<p>Dacă persoana este subiect al impunerii în conformitate cu prevederile art. 290 al Codului fiscal și are obiecte a impunerii în corespundere cu art. 291 al Codului fiscal, pentru aceasta apare obligația de a calcula și achita taxele locale, în condițiile în care acestea sunt stabilite de către autoritățile administrației publice locale.</p> <p>Scutirile de la plata taxelor locale se acordă conform prevederilor art. 295. Totodată, potrivit art. 296 al Codului fiscal, autoritățile administrației publice locale sunt în drept să acorde suplimentar scutiri și înlesniri.</p> <p>Cotele taxelor locale se stabilesc anual, concomitent cu adoptarea bugetului unității administrativ-teritoriale de către autoritatea reprezentativă a administrației publice locale.</p>		<p>Dacă persoana este subiect al impunerii în conformitate cu prevederile art. 302, 315, 320, 325, 330 al Codului fiscal și are obiecte ale impunerii în corespundere cu art. 303, 316, 321, 326, 331 al Codului fiscal, pentru acesta apare obligația de a calcula și achita taxele pentru resursele naturale.</p> <p>Înlesnirile la plata taxelor pentru resursele naturale sunt prevăzute la art. 306, 319, 324, 329 și 334 al Codului fiscal, în funcție de tipul resurselor naturale.</p> <p>Cotele, în funcție de tipul resurselor naturale, sunt stabilite la art. 322, 327 și anexele nr. 1, 2, 3 la titlul VIII al Codului fiscal.</p>	<p>Dacă persoana este subiect al impunerii în conformitate cu prevederile art. 337 și/sau art. 349 al Codului fiscal și sunt posesoare de obiecte conform art. 338 și/sau art. 350 al Codului fiscal pentru acesta apare obligația de a calcula și achita taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova și, respectiv, taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise.</p> <p>Cotele taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova sunt prevăzute în Anexa nr. 1 a Titlului IX al Codului fiscal.</p> <p>Cotele taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise sunt prevăzute în Anexa nr. 3 a titlului IX al Codului fiscal.</p> <p>Pentru <i>taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în RM</i>, darea de seamă se prezintă pentru suma achitată.</p> <p>Pentru <i>taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise</i>, darea de seamă se prezintă pentru suma calculată de către organul abilitat al administrației publice centrale la eliberarea autorizațiilor.</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza [68]

DECALAJUL FISCAL OPERAȚIONAL DE DECLARARE

TABEL GENERALIZATOR

Total decalaj	2011	2012	2013	2014	2015	Media
Impozit pe venit - persoane juridice (VEN, UNIF, IVAO)	13,96%	15,06%	8,48%	9,30%	7,05%	10,77%
Impozit pe venit - persoane fizice (CET)	39,27%	34,68%	26,78%	20,48%	15,09%	27,26%
TVA	1,92%	2,34%	1,63%	3,22%	2,69%	2,36%
Accize	3,56%	7,97%	5,14%	7,68%	6,19%	6,11%
Reținerea la sursă (IRV)	1,49%	1,82%	1,65%	2,86%	2,28%	2,02%
Contribuții medicale (MED08)	2,16%	2,45%	2,50%	1,55%	1,88%	2,11%

Numărul dărilor de seamă fiscale lunare privind plățile salariale reținute depuse pentru perioada fiscală 2011-2015

IRV	2011			2012			2013			2014			2015		
	Luna	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat
1	22916	22411	505	25991	25368	623	28686	27957	729	30706	30023	683	33659	32820	839
2	26936	26495	441	29627	29198	429	32168	31657	511	34579	34112	467	38089	37165	924
3	30912	30225	687	33551	32520	1031	35956	35288	668	37853	37329	524	40233	39497	736
4	27723	27238	485	30151	29638	513	33006	32343	663	34735	34222	513	39587	38670	917
5	28420	28050	370	31117	30599	518	33270	32779	491	35446	34951	495	39056	38240	816
6	32103	31758	345	34595	34102	493	36745	36149	596	38550	37184	1366	41439	40741	698
7	27938	27546	392	30465	29495	970	33062	32576	486	34880	33495	1385	38678	37918	760
8	28445	28053	392	30826	30427	399	33334	32676	658	35185	35070	115	37978	36938	1040
9	32475	32039	436	34849	34368	481	37138	36667	471	39260	38439	821	40626	39635	991
10	29072	28720	352	31566	31076	490	33902	33473	429	36148	35161	987	38379	37345	1034
11	29954	29655	299	31846	31329	517	34238	33737	501	36240	31831	4409	38554	37824	730
12	37377	36793	584	39181	38642	539	41083	40475	608	42652	41940	712	43723	42471	1252

Numărul dărilor de seamă fiscale lunare privind plățile salariale reținute depuse pentru perioada fiscală 2011-2015

TVA	2011			2012			2013			2014			2015		
	Luna	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat	TOTAL	în termen	întârziat
1	24902	24372	530	27104	26357	747	30400	29704	696	29811	29165	646	32080	31271	809
2	24872	24426	446	26731	26319	412	29613	29253	360	29617	29200	417	31978	31455	523
3	24851	24063	788	27233	26101	1132	29205	28592	613	30117	29614	503	32085	31450	635
4	24932	24427	505	26919	26364	555	29791	29224	567	30161	29802	359	32209	31386	823
5	25073	24676	397	27423	26882	541	29548	29154	394	30109	29680	429	31816	31090	726
6	25019	24655	364	27368	26841	527	29333	28732	601	30428	29223	1205	32328	31770	558
7	25392	24896	496	27829	26466	1363	29767	29390	377	31115	30084	1031	32822	32053	769
8	25275	24775	500	28056	27658	398	29728	29181	547	30442	29602	840	32623	31479	1144
9	25711	25320	391	27821	27332	489	29439	29051	388	31268	30682	586	33022	31804	1218
10	25728	25203	525	27832	27304	528	29504	29206	298	31293	30428	865	32571	31336	1235
11	25874	25486	388	27951	27377	574	29160	28631	529	30254	29501	4353	31914	31060	854
12	27392	26858	534	28835	28361	474	30023	29597	426	32173	31581	592	34178	32997	1181
Total	305021	299157	5864	331102	323362	7740	355511	349715	5796	366788	354962	11826	389626	379151	10475

Anexa 8 (cont)

Numărul rapoartelor cu privire la calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală depuse pentru perioada fiscală 2011-2015

MED08	2011			2012			2013			2014			2015		
	Trimestru	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate
1	33 063	32 013	1 050	35 173	33 741	1 432	36 760	35 335	1 425	38 190	37 240	950	39 540	38 575	965
2	34 576	34 073	503	36 101	35 402	699	38 392	37 269	1 123	39 121	38 584	537	42 358	41 657	701
3	34 769	34 214	555	36 304	35 692	612	38 639	37 950	689	39 174	38 633	541	40 534	39 645	889
4	36 293	35 418	875	37 504	36 709	795	38 963	38 404	559	40 296	39 916	380	40 940	40 429	511

Numărul dărilor de seamă fiscale lunare pe TVA și accize depuse pentru perioada fiscală 2011-2015

ACZ	2011			2012			2013			2014			2015		
	Luna	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate	TOTAL	în termen	întârziate
1	268	252	16	266	241	25	257	236	21	242	227	15	246	233	13
2	270	259	11	260	230	30	253	232	21	245	226	19	259	244	15
3	273	262	11	248	221	27	240	234	6	249	230	19	258	245	13
4	263	251	12	254	228	26	243	233	10	251	234	17	251	233	18
5	264	256	8	256	235	21	246	233	13	257	243	14	257	243	14
6	278	271	7	251	232	19	240	231	9	248	227	21	259	245	14
7	281	274	7	253	228	25	245	229	16	248	230	18	266	248	18
8	277	270	7	255	236	19	245	228	17	246	226	20	252	237	15
9	285	276	9	255	239	16	242	232	10	248	238	10	254	240	14
10	284	274	10	243	230	13	244	234	10	244	227	17	248	231	17
11	283	274	9	250	240	10	246	234	12	240	192	48	253	231	22
12	291	280	11	257	245	12	256	249	7	249	239	10	250	234	16
Total	3317	3199	118	3048	2805	243	2957	2805	152	2967	2739	228	3053	2864	189

Elaborat de autor în baza în baza datelor furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

CHESTIONAR
Privind gradul de satisfacție al contribuabililor față de serviciile
oferite de Serviciul Fiscal de Stat

În scopul asigurării perfecționării procesului de deservire a contribuabililor, un factor important îl reprezintă părerea contribuabililor în calitatea lor de persoane ce beneficiază de serviciile oferite de Serviciul Fiscal de Stat.

Astfel, Vă rugăm să completați chestionarul ce urmează:

Timpul necesar: 5-10 minute

I. Date generale despre respondent:

1. Respondentul este:

- a) Persoană fizică ce nu practică activitate de întreprinzător
- b) Persoană fizică ce practică activitate profesională
- c) Persoană juridică sau persoană fizică ce practică activitate de întreprinzător

2. Respondentul are domiciliul (își desfășoară activitatea) în:

(bandă rulantă cu denumirile unităților teritorial-administrative)

mun. Chișinău, sect. Botanica	Călărași	Nisporeni
mun. Chișinău, sect. Rîșcani	Căușeni	Ocnîța
mun. Chișinău, sect. Centru	Cimișlia	Orhei
mun. Chișinău, sect. Buiucani	Criuleni	Rezina
mun. Chișinău, sect. Ciocana	Dondușeni	Rîșcani
mun. Bălți	Drochia	Sîngerei
mun. Bender	Dubăsari	Soroca
UTA Gagauzia	Edineț	Strășeni
Transnistria	Fălești	Șoldănești
Anenii Noi	Florești	Ștefan Vodă
Basarabeasca	Glodeni	Taraclia
Briceni	Hîncești	Telenești
Cahul	Ialoveni	Ungheni
Cantemir	Leova	

3. Pentru respondenți – persoane fizice:

3.1 Tipul persoanei:

- a) cetățean al Republicii Moldova;
- b) cetățean străin considerat rezident în scopuri fiscale
- c) cetățean străin sau apatrid

3.2 Sexul respondentului:

- a) Feminin;
- b) Masculin.

3.3 Vârsta respondentului:

- a) 15-35 ani;
- b) 36-45 ani;
- c) 46-60 ani;
- d) Mai mult de 60 ani.

3.4 Studiile respondentului (se indică cele cu cea mai recentă diplomă primită):

- a) Medii;
- b) Profesionale (școală profesională);
- c) Superioare incomplete (colegiu);
- d) Universitare;
- e) Post-universitare masterale;
- f) Post-universitare doctorale;
- g) Post-doctorat.

4. Pentru respondenți – persoane juridice și persoane fizice ce practică activitate de întreprinzător:

4.1 Tipul persoanei:

- a) Persoană juridică – SRL;
- b) Persoană juridică – SA;
- c) Persoană juridică – ÎCS;
- d) Altă persoană juridică, decât cele menționate;
- e) Organizație necomercială;
- f) Întreprinzător individual;
- g) Gospodărie țărănească;
- h) Reprezentanță permanentă

4.2 Statutul de plătitor al TVA:

- a) Este plătitor al TVA;
- b) Nu este plătitor al TVA.

II. Chestionarul propriu-zis

5. Nivelul general de satisfacție a contribuabilului față de serviciile oferite de Serviciul Fiscal de Stat:
(bandă rulantă de la 1 la 10)

6. Dacă nivelul indicat la întrebarea 5 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)

7. Nivelul de satisfacție față de serviciile oferite prin intermediul centrului de apel (0 8000 1525):
(bandă rulantă de la 1 la 10)

8. Dacă nivelul indicat la întrebarea 7 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)

9. Nivelul de satisfacție față de răspunsurile recepționate la întrebările adresate Serviciului Fiscal de Stat:
(bandă rulantă de la 1 la 10)

10. Dacă nivelul indicat la întrebarea 9 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)

11. Nivelul de satisfacție față de serviciile electronice oferite prin intermediul portalului www.servicii.fisc.md:
(bandă rulantă de la 1 la 10)

12. Dacă nivelul indicat la întrebarea 11 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)

13. Nivelul de satisfacție față de serviciile oferite prin intermediul centrului de apel în comparație cu serviciile electronice (0 22 822222):
(bandă rulantă de la 1 la 10)

14. Dacă nivelul indicat la întrebarea 13 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)

- 15.** Nivelul de satisfacție față de serviciile oferite de inspectoratul fiscal teritorial în raza căruia este repartizat contribuabilul:
(bandă rulantă de la 1 la 10)
- 16.** Dacă nivelul indicat la întrebarea 15 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)
- 17.** Nivelul general de satisfacție față de informațiile oferite de Serviciul Fiscal de Stat:
(bandă rulantă de la 1 la 10)
- 18.** Dacă nivelul indicat la întrebarea 17 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)
- 19.** Nivelul de satisfacție față de structura informației disponibile pe portalul www.fisc.md:
(bandă rulantă de la 1 la 10)
- 20.** Dacă nivelul indicat la întrebarea 19 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)
- 21.** Nivelul de satisfacție față de componența informației disponibile pe portalul www.fisc.md:
(bandă rulantă de la 1 la 10)
- 22.** Dacă nivelul indicat la întrebarea 21 este sub 7 inclusiv, ați putea să descrieți succint cauza:
(boxă pentru comentarii)
- 23.** Ați dori să primiți informații despre ultimele actualizări încare țin de administrarea fiscală?
a) Da;
b) Nu.
- 24.** Ați dori să primiți informații despre ultimele actualizări care țin de serviciile oferite de administrarea fiscală?
a) Da;
b) Nu.
- 25.** Ce alte informații ați dori să primiți din partea Serviciului Fiscal de Stat?
(boxă pentru comentarii)
- 26.** Ce servicii ați mai dori să primiți din partea Serviciului Fiscal de Stat?
(boxă pentru comentarii)
- 27.** Boxă de propuneri
(boxă pentru comentarii)

Vă mulțumim frumos pentru receptivitate și pentru contribuția pe care ați adus-o la perfecționarea administrării fiscale.

Sursa: Elaborat de autor

**MECANISMELE DE ADMINISTRARE FISCALĂ DIN REPUBLICA MOLDOVA
(la situația din 01.01.2015)**

Mecanisme primare	Mecanisme secundare	Ace normative (cu excepția Codului fiscal)
Mecanisme generale și de suport	Mecanisme ce țin de personal, instruire și integritate în funcția publică	<ul style="list-style-type: none"> • Legea cu privire la Serviciul Fiscal de Stat nr. 876 din 22.01.1992; • Legea cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public nr.158 din 04.07.2008; • Legea privind Codul de conduită a funcționarului public nr. 25-XVI din 22.02.2008; • Legea cu privire la conflictul de interese nr.16- XVI din 15 februarie 2008; • Legea cu privire la secretul de stat nr. 245 din 27.11.2008; • Legea privind declararea și controlul veniturilor și a proprietății demnitarilor de stat, judecătorilor, procurorilor, funcționarilor publici și a unor persoane cu funcție de conducere nr.1264-XV din 19 iulie 2002; • Legea privind verificarea titularilor și a candidaților la funcții publice nr.271-XVI din 18 decembrie 2008; • Legea Republicii Moldova cu privire la prevenirea și combaterea corupției nr. 90 din 25.04.2008; • Legea privind testarea integrității profesionale nr.325 din 23.12.2013; • Hotărâre de Guvern cu privire la reglementarea activității organelor Serviciului Fiscal de Stat nr.1736 din 31.12.2002; • Hotărârea Guvernului privind punerea în aplicare a prevederilor Legii 158-XVI din 4 iulie 2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public nr.201 din 11.03.2009; • Ordinul IFPS privind Codul etic al funcționarului fiscal nr. 400 din 10.11.2008.
	Mecanisme IT și de protecție a datelor cu caracter personal	<ul style="list-style-type: none"> • Legea privind protecția datelor cu caracter personal nr.133 din 08.07.2011; • Legea privind accesul la informație nr. 982-XIV din 11.05.2000; • Hotărârea Guvernului privind aprobarea Cerințelor față de asigurarea securității datelor cu caracter personal la prelucrarea acestora în cadrul sistemelor informaționale de date cu caracter personal nr. 1123 din 14.12.2010; • Ordinul IFPS nr.778 din 18.06.2013 cu privire la aprobarea Politicii securității informaționale a Serviciului Fiscal de Stat.
	Mecanisme ce țin de evidența financiară și achiziții publice	<ul style="list-style-type: none"> • Legea cu privire la sistemul de salarizare a funcționarilor publici nr.48 din 22.03.2012; • Legea 2005 cu privire la sistemul de salarizare în sectorul bugetar nr. 355 din 23 decembrie; • Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014; • Legea nr. 96-XVI din 13 aprilie 2007 privind achizițiile publice; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din RM nr. 10 din 05.01.2012. • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la achiziția bunurilor și serviciilor prin cererea ofertelor de prețuri nr. 245 din 04.03.2008; • Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Regulamentului achizițiilor publice de valoare mică nr.148 din 14.02.2008; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului privind realizarea achizițiilor publice dintr-o singură sursă nr. 1407 din 10.12.2008; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la achiziția bunurilor și serviciilor prin cererea ofertelor de prețuri nr. 245 din 04.03.2008; • Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Conceptului tehnic al Sistemului Informațional Automatizat “Registrul de stat al achizițiilor publice” nr. 355 din 08.05.2009.

	Mecanisme de audit intern	<ul style="list-style-type: none"> • Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la evaluarea performanței colective nr.94 din 01.02.2013; • Ordinul Ministrului Finanțelor privind aprobarea Standardelor naționale de audit intern nr.113 din 12.10.2012; • Ordinul Ministrului Finanțelor privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit nr. 62 din 13.05.2014.
	Mecanismul de secretariat	<ul style="list-style-type: none"> • Legea cu privire la petiționare nr.190-XIII din 19 iulie 1994; • Legea Privind accesul la informație nr. 982-XIV din 11.05.2000; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulilor de întocmire a documentelor organizatorice și de dispoziție și Instrucțiunii-tip cu privire la ținerea lucrărilor de secretariat în organele administrației publice centrale de specialitate și ale autoadministrării locale ale RM nr. 618 din 05.10.1993; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Instrucțiunilor privind ținerea lucrărilor de secretariat referitoare la petițiile persoanelor fizice și juridice, adresate organelor de stat, întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor RM nr. 208 din 31.03.1995.
Mecanisme de evidență a veniturilor și contribuabililor	Mecanisme de înregistrare și deînregistrare a contribuabililor	<ul style="list-style-type: none"> • Legea privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali nr. 220 din 19.10.2007; • Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului privind modul de solicitare a certificatului de acciz, de completare a declarației privind accizele și modul de evidență a mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) din încăperea de acciz nr. 843 din 18.12.2009; • Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind evidența contribuabililor nr. 299 din 02.05.2012; • Ordin IFPS cu privire la expedierea și recepționarea documentelor electronice prin sistemul informațional automatizat de creare și circulație a documentelor electronice între Serviciul Fiscal de Stat și instituțiile financiare nr. 284 din 19.04.2012 • Ordin IFPS privind aprobarea Instrucțiunii „Cu privire la anularea înregistrării subiecților impunerii cu accize” nr. 871 din 10.06.2014
	Mecanismul de înregistrare a veniturilor și restituire a impozitelor achitate în plus	<ul style="list-style-type: none"> • Legea finantelor publice si responsabilitatii bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014; • Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar nr. 847-XIII din 24 mai 1996; • Hotărârea Guvernului privind aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată nr. 93 din 01 februarie 2013; • Hotărârea Guvernului privind aprobarea Regulamentului privind restituirea accizelor nr. 1123 din 28 septembrie 2006; • Ordinul Ministrului Finanțelor despre aprobarea Regulamentului cu privire la modul de completare a ordinului de plată utilizat la efectuarea transferului bugetar în lei moldovenești nr. 186 din 24 decembrie 2013; • Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind evidența obligațiilor față de buget nr. 400 din 14 martie 2014; • Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului privind restituirea persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător a sumelor aferente impozitului pe venit achitate/reținute în plus nr. 770 din 14 septembrie 2011; • Ordinul Ministrului Finanțelor privind aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin compensare nr. 42 din 07 iulie 2004; • Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației fiscale prin prescripție nr. 12 din 01 februarie 2006.
	Mecanisme de declarare și achitare a impozitelor	<ul style="list-style-type: none"> • Legea privind semnătura electronică și documentul electronic nr. 91 din 27.06.2014; • Hotărârea Guvernului privind activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei nr. 998 din 20.08.2003; • Ordin IFPS cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind modul de utilizare a serviciilor fiscale electronice nr.1223 din 26.08.2014;

		<ul style="list-style-type: none"> • Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului cu privire la unele măsuri de administrare fiscală la compartimentul TVA nr.1321 din 12.11.2012; • Ordinul IFPS cu privire la stabilirea formei și modului de prezentare a darilor de seama fiscale prin metode automatizate de raportare electronică nr. 698 din 22.08.2011; • Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Instrucțiunii privind modul de prezentare a darilor de seama fiscale în forma electronică nr. 183 din 30.03.2012; • Formele și modul de completare a dărilor de seamă fiscale.
Mecanisme de conformare voluntară a contribuabililor	Mecanisme de deservire și de acordare a asistenței contribuabililor	<ul style="list-style-type: none"> • Legea cu privire la petiționare nr.190-XIII din 19 iulie 1994; • Legea privind actele legislative nr. 780 din 27.12.2001; • Legea privind accesul la informație nr. 982-XIV din 11.05.2000; • Legea privind transparenta în procesul decizional nr. 239-XVI din 13.11.2008; • Legea vânzării de mărfuri nr. 134 din 03.06.1994; • Legea cu privire la tutun și la articolele din tutun nr. 278 din 14.12.2007; • Legea privind protecția mărcilor nr.38 din 29.02.2008; • Hotărârea Guvernului cu privire la executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997 nr.294 din 17.03.1998; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului privind modul de procurare și aplicare a timbrelor de accize pe articole de tutun nr.1427 din 18.12.2016; • Pachet de documente prezentate de către agenți economici conform prevederilor Hotărârii Guvernului cu privire la marcarea producției alcoolice nr.1481 din 26.12.2006; • Ordinul Ministrului Finanțelor cu privire la Cerințe tehnice ”Timbru de accize pentru articole din tutun” aprobate la data de 18.12.2012; • Ordinul Ministrului Finanțelor cu privire la Cerințe tehnice ” Timbru de accize pentru produse alcoolice” aprobate la data de 18.01.2012 • Ordinul IFPS cu privire la aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Centrului unic de apel al Serviciului Fiscal de Stat nr.1182 din 11.08.2014; • Ordinul IFPS Privind instituirea Bazei generalizate a practicii fiscale nr. 637 din 31.12.2010; • Ordinul IFPS privind modul de administrare a procedurii de eliberare a formularelor tipizate de documente primare cu regim special pusă în sarcina inspectoratului Fiscal Principal de Stat (exceptând facturile fiscale) nr.780 din 18.06.2013; • Ordinului IFPS Nr. 770 din 18 septembrie 2015; • Ordinul IFPS 415 din 01.09.2010;
	Mecanisme de diminuare a decalajului fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Ordin IFPS privind Metodologia de planificare a controlului fiscal în baza analizei criteriilor de risc nr.2905 din 31.12.2013; • Ordin IFPS referitor la aprobarea ghidului privind acțiunile ce urmează a fi întreprinse în vederea preintampinării, depistării și sancționării cazurilor de achitare a salariilor în plic și muncii la negru nr. 604 din 23.04.2014. • Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 148 din 21.03.2013.
	Alte mecanisme de conformare voluntară	<ul style="list-style-type: none"> • Ordinului Ministerului Finanțelor privind Consiliul Consultativ pe lângă Șeful IFPS nr.19 din 14 februarie 2011; • Ordinul IFPS Referitor la aprobarea regulamentului privind schimbul de informații Nr.1722 din 05.12.2014 • Activitatea Consiliului de Conformare
Mecanisme de conformare forțată a contribuabililor	Mecanisme de urmărire și executare silită a obligației fiscale	<ul style="list-style-type: none"> • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului cu privire la modul de evidentă, evaluare și vânzare a bunurilor confiscate, fără stăpân, sechestrate ușor alterabile sau cu termen de păstrare limitat, a corpurilor delictive, a bunurilor trecute în posesia statului cu drept de succesiune și a comorilor nr. 972 din 11.09.2001; • Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulilor de expunere spre vânzare la Bursa Universală de Mărfuri a Moldovei a bunurilor sechestrate în scopul stingerii obligațiilor fiscale, a bunurilor confiscate, fără stăpân, sechestrate ușor alterabile sau

		<p>cu termen de păstrare limitat, a corpurilor delictive și a bunurilor trecute în posesia statului cu drept de succesiune nr. 332 din 02.04.2004;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hotărârea Plenului CSJ cu privire la unele chestiuni ce vizează procedura de eliberare a ordonanțelor judecătorești nr. 18/2004; • Extrasul din procesul-verbal al ședinței Colegiului Ministerului Finanțelor privind Regulamentul privind evidența specială a obligației fiscale nr.4/2 din 01 aprilie 2003; • Ordinul IFPS nr. 208 din 07.07.2008; • Ordinul IFPS despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale și a contractului-tip privind modificarea termenului de stingere a obligației fiscale prin amânarea sau eșalonarea plăților nr. 143 din 13.09.2002; • Ordinul IFPS privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 295 din 08.06.2010; • Indicația IFPS nr.10 din 09.01.2013
	Mecanisme de control fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Codul contravențional al Republicii Moldova; • Hotărârea Guvernului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar nr. 474 din 28.04.1998; • Ordinul IFPS privind Metodologia de planificare a controlului fiscal în baza analizei criteriilor de risc nr.2905 din 31.12.2013; • Ordinul IFPS Nr.131 din 22 iulie 2004; • Ordinul IFPS privind aprobarea Regulamentului cu privire la modul de înregistrare și exercitare a controlului asupra utilizării mașinilor de casă și control nr. 146 din 23.10.2014.
	Mecanisme de contestare	<ul style="list-style-type: none"> • Legea Contenciosului administrativ

Sursa: Elaborat de autor în baza [89] - [120]

**SITUAȚIA COMPARATĂ A INDICATORILOR DE DESERVIRE PER NUMĂR DE
POPULAȚIE (la situația din 01.01.2014)**

Țara	Populație	Angajați fiscali	Populație per angajat fiscal
EU-28			
Austria	8 372 930	7 484	1119
Belgia	10 827 519	19 568	553
Bulgaria	7 576 751	7 680	987
Cipru	801 851	782	1025
Cehia	10 512 397	15 031	699
Croația	4 284 889	4 214	1017
Danemarca	5 547 088	6 871	807
Estonia	1 340 274	983	1363
Finlanda	5 530 475	5 072	1090
Franța	64 709 480	66 964	966
Germania	81 757 595	110 494	740
Grecia	11 125 179	11 500	967
Ungaria	10 013 628	22 482	445
Irlanda	4 467 854	5 745	778
Italia	60 397 353	39 814	1517
Letonia	2 248 961	4 312	522
Lituania	3 329 227	3 476	958
Luxemburg	502 207	984	510
Malta	416 333	728	572
Olanda	16 576 800	20 873	794
Polonia	38 163 895	48 558	786
Portugalia	11 317 192	11 341	998
România	21 466 174	24 481	877
Slovacia	5 424 057	9 296	583
Slovenia	2 054 119	2 362	870
Spania	47 150 819	26 231	1798
Suedia	9 347 899	10 571	884
Regatul Unit	62 041 708	64 820	957
Non-UE			
Moldova	2 913 281	1 892	1540
Ucraina	42 805 731	58 900	727
Armenia	3 018 854	2 084	1449
Azerbaidjan	9 754 830	1 919	5083
Belarus	9 498 700	9 100	1044
Federația Rusă	144 192 450	156 732	920

Sursa: Calculele autorului în baza [79], [80] și datele furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

RATA ÎNCASĂRILOR FISCALE LA NIVEL INTERNATIONAL*

Țara	Ponderea încasărilor fiscale ca pondere din PIB (%)	Ponderea impozitelor indirecte din total încasări fiscal (%)	Ponderea impozitelor directe din total încasări fiscal (%)	Ponderea impozitelor sociale din total încasări fiscal (%)
Austria	43,10	34,40	31,10	34,60
Belgia	45,40	29,40	38,30	32,20
Bulgaria	27,90	55,30	18,80	25,80
Cehia	35,00	35,00	20,50	44,50
Cipru	35,30	42,70	31,40	25,90
Croația	35,70	50,80	17,10	32,10
Danemarca	48,10	35,00	63,60	1,90
Estonia	32,50	43,70	20,90	35,30
Finlanda	44,10	33,30	37,00	29,80
Franța	45,00	34,90	27,70	37,90
Germania	39,10	29,20	31,00	39,80
Grecia	33,70	37,60	30,30	32,10
Irlanda	28,70	39,10	45,60	15,30
Italia	44,00	34,50	34,70	30,80
Letonia	27,90	42,20	27,60	30,20
Lituania	27,20	41,90	18,00	40,30
Luxemburg	39,30	33,00	37,70	29,30
Malta	33,60	40,70	41,30	18,00
Moldova	33,00	52,00	20,20	27,80
Olanda	39,00	30,40	28,60	41,00
Polonia	32,50	40,40	22,30	37,70
Portugalia	32,40	42,90	29,10	28,00
Regatul Unit	35,40	38,50	42,70	18,80
România	28,30	47,20	21,60	31,20
Slovacia	28,30	36,10	19,70	44,20
Slovenia	37,60	38,80	20,80	40,50
Spania	32,50	32,90	32,60	36,80
Suedia	44,20	42,30	41,40	16,20
Ungaria	39,20	47,10	19,20	33,80

*Informația e prezentată la situația din 01.01.2013

Sursa: Calculele autorului în baza [79], [80] și datele furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

**SITUAȚIA COMPARATĂ A RATEI VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR RAPORTATE
LA NUMĂRUL FUNCȚIONARILOR FISCALI***

<i>Țara</i>	Venituri fiscale (mil. Euro)	Cheltuieli fiscale (mil. Euro)	Cost mediu per angajat (euro)	Venit mediu per angajat (euro)	Total cheltuieli raportate la venituri colectate (%)
Albania	1115,30	13,86	8689,66	699247,65	1,24%
Armenia	892,10	20,10	9644,91	428071,02	2,25%
Austria	65396,00	538,00	71723,77	8718304,23	0,82%
Azerbaidjan	4012,00	15,50	8077,12	2090672,23	0,39%
Belarus	8759,90	59,83	6574,73	962626,37	0,68%
Belgia	97929,00	1178,10	40807,07	3392067,89	1,20%
Bulgaria	6129,90	86,40	11209,13	795264,66	1,41%
Cehia	21687,30	293,56	19878,11	1468533,32	1,35%
Croația	15393,00	122,52	27788,61	3491267,86	0,80%
Danemarca	112189,00	748,00	95032,40	14253462,08	0,67%
Estonia	4046,00	19,80	10927,15	2232891,83	0,49%
Federația Rusă	191628,00	2476,00	15797,67	1222647,58	1,29%
Finlanda	56187,50	381,36	71469,27	10529891,30	0,68%
Germania	529296,00	7147,00	64448,93	4772990,42	1,35%
Irlanda	47559,00	401,00	66138,88	7844136,57	0,84%
Italia	409730,00	2804,00	84361,27	12327155,67	0,68%
Letonia	5183,49	74,28	17787,36	1241257,18	1,43%
Liechtenstein	567,00	7,94	155686,27	11117647,06	1,40%
Lituania	4447,00	47,50	13249,65	1240446,30	1,07%
Macedonia	1453,00	15,00	11303,69	1094951,02	1,03%
Moldova	901,90	9,80	5196,18	478207,85	1,09%
Norvegia	110000,00	606,00	92802,45	16845329,25	0,55%
Polonia	61826,80	867,00	17790,09	1268632,40	1,40%
Portugalia	27134,00	517,10	50845,62	2668043,26	1,91%
Regatul Unit	484147,00	20112,00	258648,63	6226330,41	4,15%
Serbia	10675,00	77,80	12347,25	1694175,53	0,73%
Slovenia	10924,00	105,00	41567,70	4324623,91	0,96%
Suedia	149112,23	497,44	50246,46	15061841,41	0,33%
Ucraina	19592,30	373,00	6332,77	332636,67	1,90%
Ungaria	30449,00	408,00	26142,12	1950983,53	1,34%

*Informația internațională e prezentată la situația între 01.01.2011 și 01.01.2013

Sursa: Calculele autorului în baza [79], [80] și datele furnizate de Serviciul Fiscal de Stat [67]

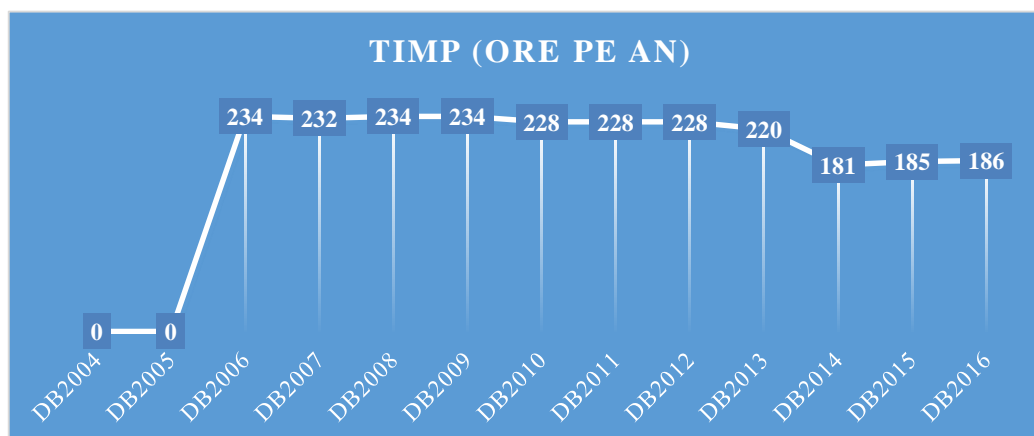
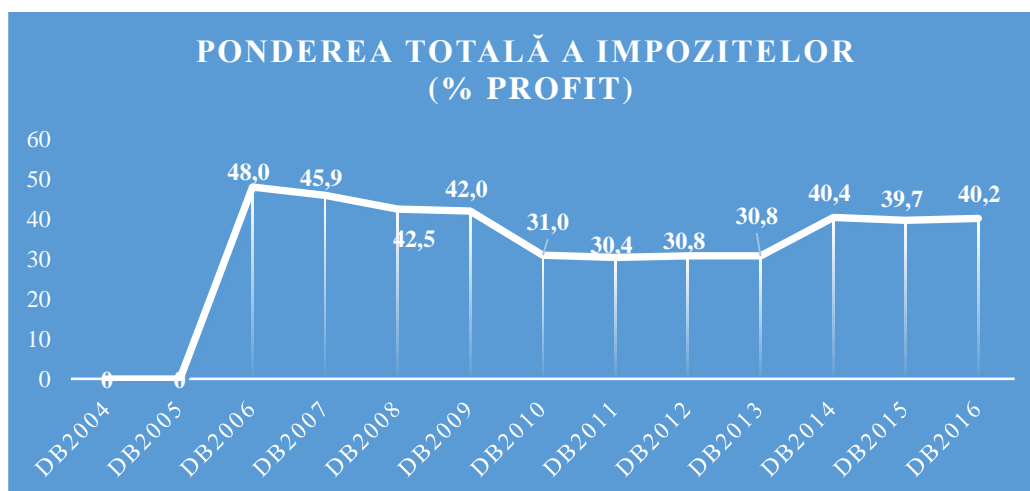
**POZIȚIA REPUBLICII MOLDOVA ÎN CLASAMENTUL PAYING TAXES 2016
COMPARATIV CU ȚĂRILE EUROPENE ȘI DIN ASIA CENTRALĂ**

	Locul	Plăți (număr pe an)	Timpul (ore pe an)
Europa & Asia centrală	..	19.2	232.7
Țările OECD	..	11.1	176.6
Armenia	41	10.0	313.0
Austria	74	12.0	166.0
Azerbaidjan	34	7.0	195.0
Belarus	63	7.0	176.0
Belgia	90	11.0	161.0
Bulgaria	88	14.0	423.0
Croația	38	19.0	206.0
Republica Cehă	122	8.0	405.0
Danemarca	12	10.0	130.0
Estonia	30	8.0	81.0
Finlanda	17	8.0	93.0
Franța	87	8.0	137.0
Georgia	40	5.0	362.0
Germania	72	9.0	218.0
Grecia	66	8.0	193.0
Ungaria	95	11.0	277.0
Islanda	36	21.0	140.0
Letonia	27	7.0	193.0
Lituania	49	11.0	171.0
Luxembourg	21	23.0	55.0
Malta	25	7.0	139.0
Moldova	78	21.0	186.0
Olanda	26	9.0	123.0
Polonia	58	7.0	271.0
Portugalia	65	8.0	275.0
România	55	14.0	159.0
Federația Rusă	47	7.0	168.0
Slovacia	73	10.0	188.0
Slovenia	35	10.0	245.0
Spania	60	9.0	158.0
Suedia	37	6.0	122.0
Elveția	19	19.0	63.0
Turcia	61	11.0	226.0
Ucraina	107	5.0	350.0

Sursa: [81]

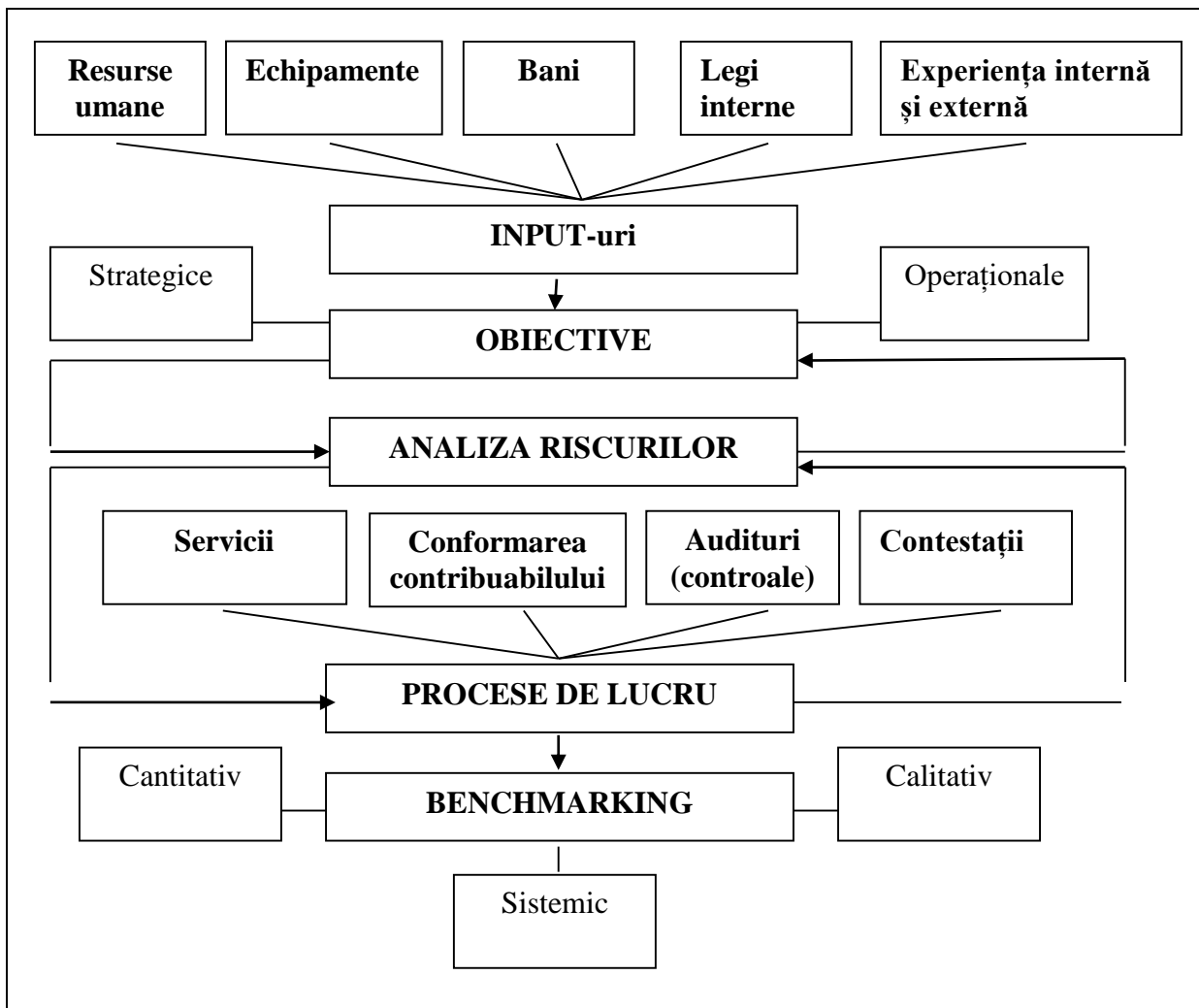
POZIȚIA REPUBLICII MOLDOVA ÎN CLASAMENTUL „PAYING TAXES”

Clasamentul	Plăți (număr pe an)	Timp (ore pe an)	Impozit pe venit (%)	Impozitul din salariu și contribuțiile (%)	Alte impozite (%)	Pondere totală a impozitelor (% profit)	
DB2004	..	..	..	..	..	..
DB2005	..	..	..	..	..	..
DB2006	..	52	234	..	..	48,0
DB2007	..	52	232	..	..	45,9
DB2008	..	52	234	..	..	42,5
DB2009	..	52	234	..	..	42,0
DB2010	..	48	228	..	..	31,0
DB2011	..	48	228	..	..	30,4
DB2012	..	48	228	..	..	30,8
DB2013	116	48	220	0,0	30,6	0,2	30,8
DB2014	95	31	181	9,6	30,6	0,2	40,4
DB2015	70	21	185	9,3	30,2	0,2	39,7
DB2016	78	21	186	9,2	30,8	0,2	40,2



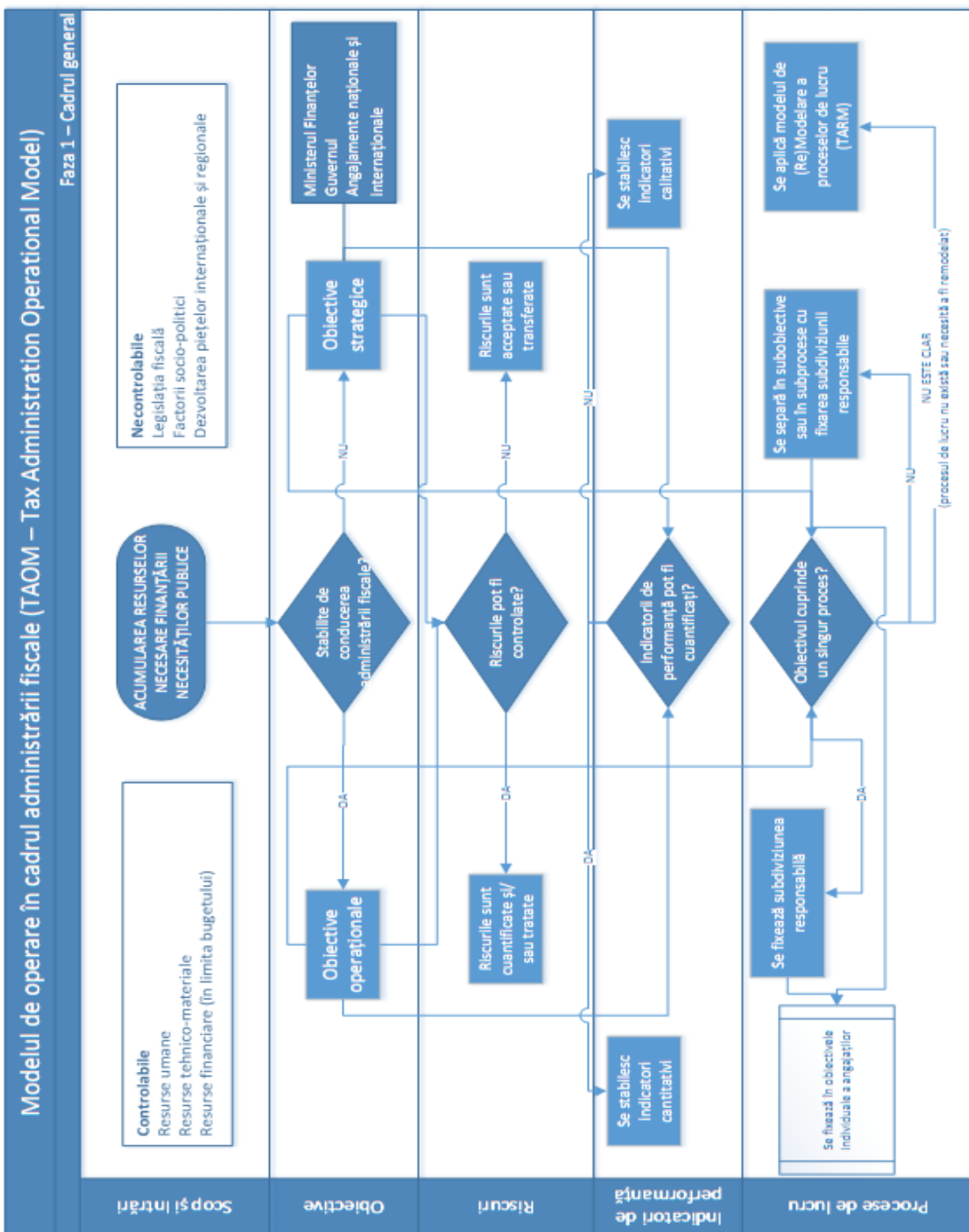
Sursa: Elaborat de autor în baza [81]

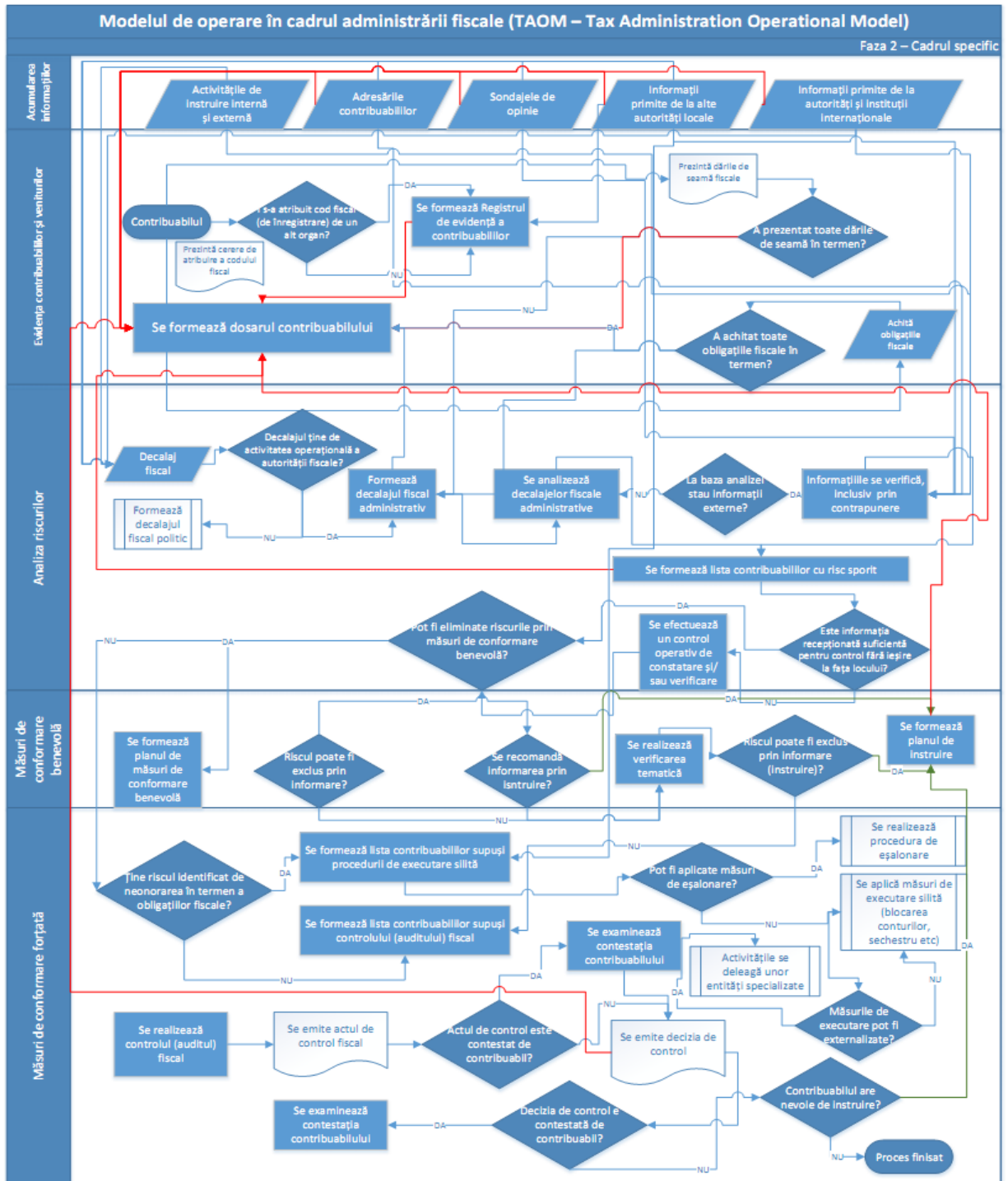
**MODELUL DE REFORMĂ A ADMINISTRĂRII FISCALE
(TARM – TAX ADMINISTRATION REFORM MODEL)**



Sursa: Elaborat de autor [83]

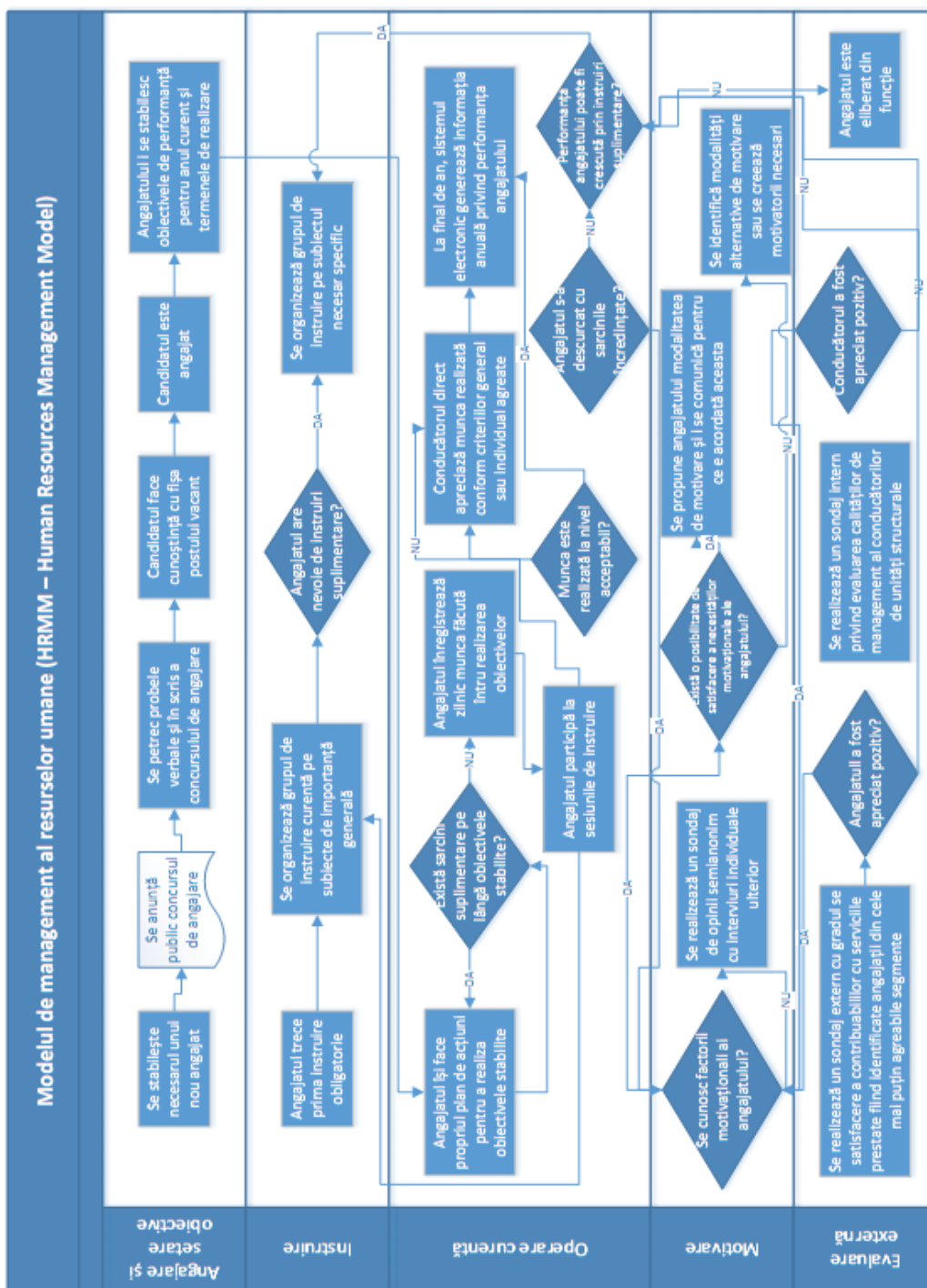
**MODELUL DE OPERARE ÎN CADRUL ADMINISTRĂRII FISCALE
(TAOM – TAX ADMINISTRATION OPERATIONAL MODEL)**





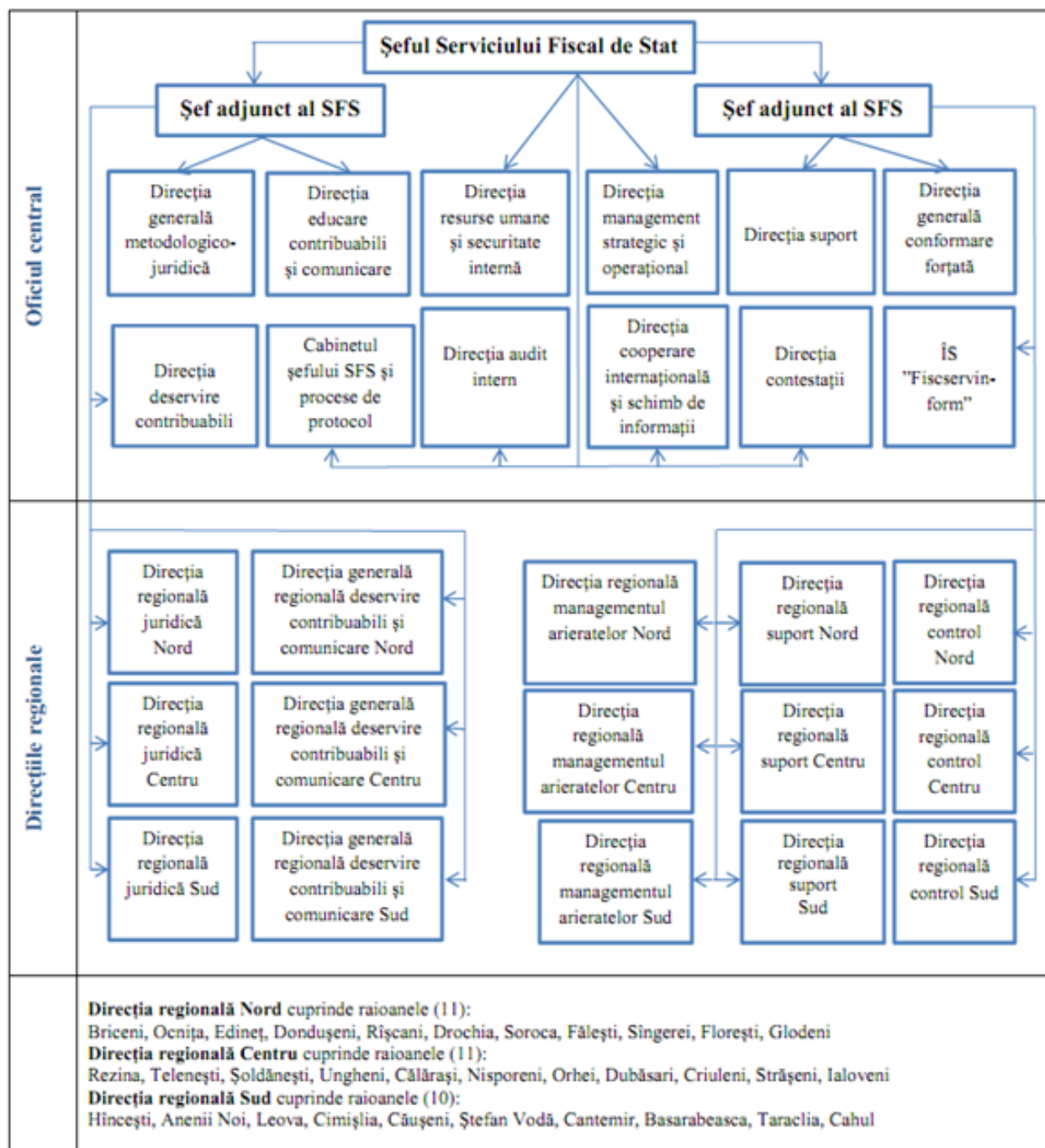
Sursa: Elaborat de autor

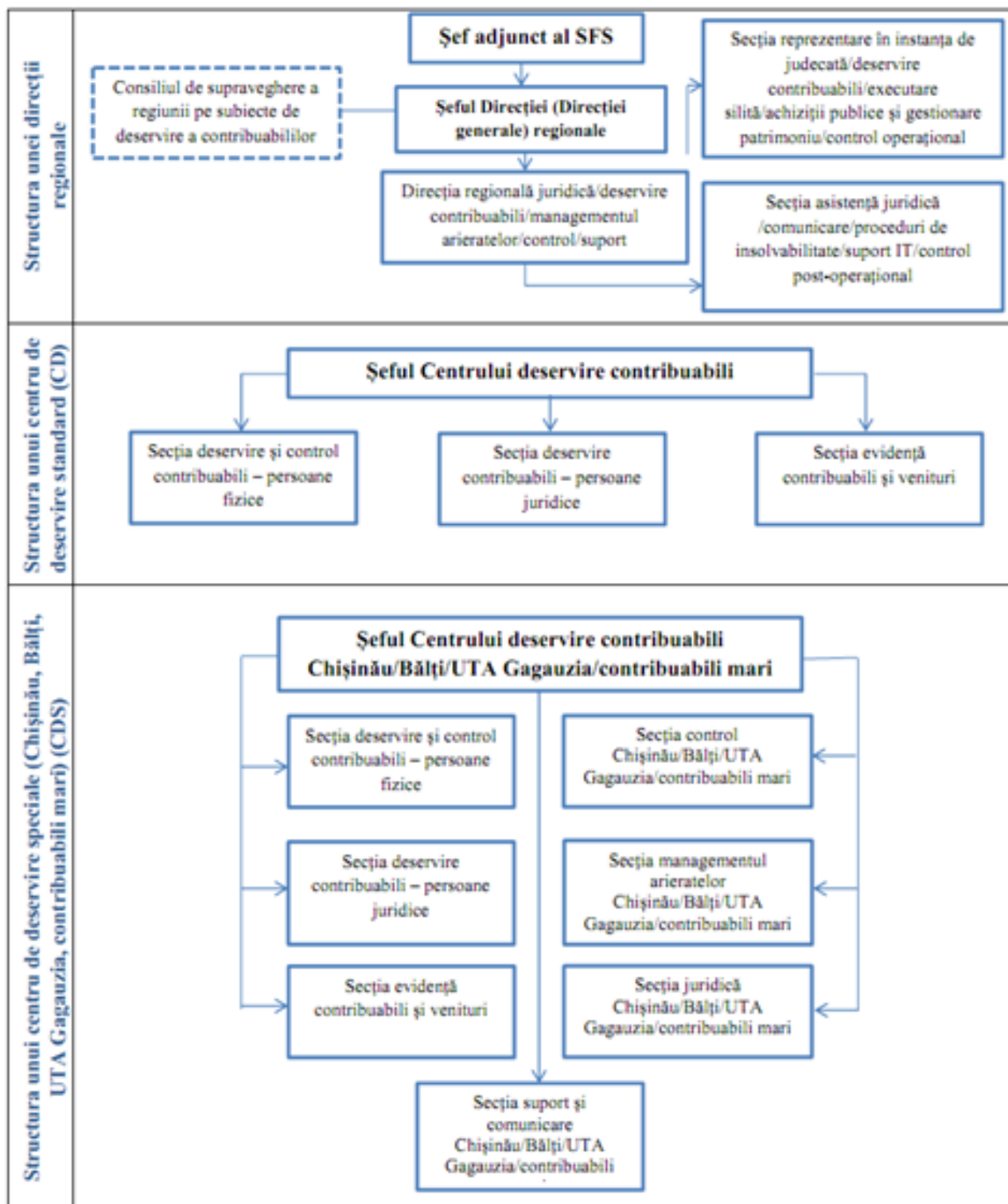
**MODELUL DE MANAGEMENT AL RESURSELOR UMANE
(HRMM – HUMAN RESOURCES MANAGEMENT MODEL)**

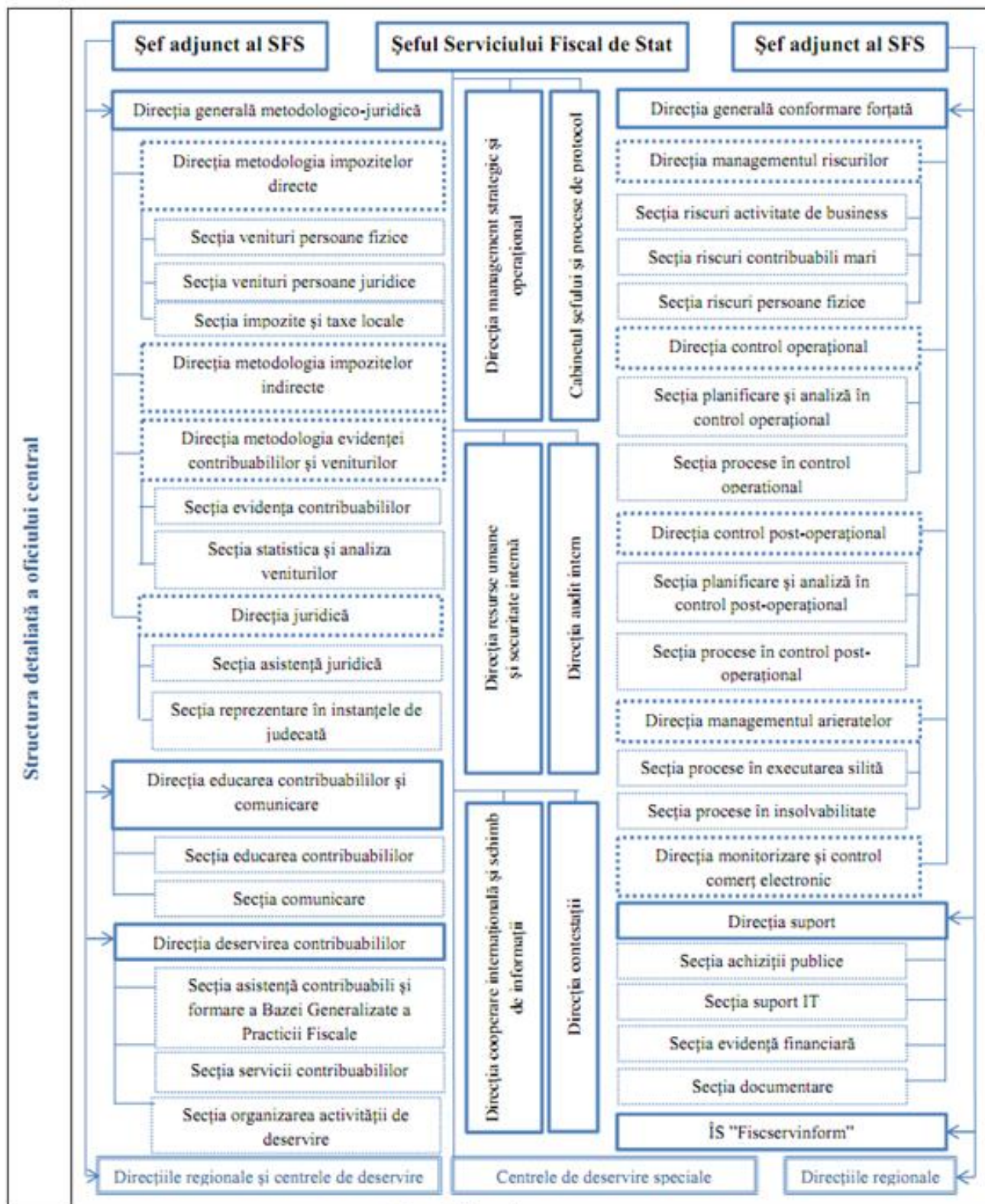


Sursa: Elaborat de autor

STRUCTURA REVIZUITĂ A SERVICIULUI FISCAL DE STAT







Sursa: Elaborat de autor

MODEL DE DECLARAȚIE INTUITIVĂ
în baza declarației cu privire la impozitul pe venitul persoanei fizice (Forma CET15²³)

Ecran 1

Stimate Contribuabil, bună ziua!	
Pentru a completa declarația pe venit, Te rugăm să:	
<ol style="list-style-type: none"> 1. te autentifici prin semnătura electronică 2. răspunzi la câteva întrebări: 	
Indică anul pentru care depui declarația	2017
Verifică datele generale importate din baza de date a semnăturilor electronice	Natalia Stegărescu ²⁴ 2004005006007 Mun. Chișinău, str. M. Kogălniceanu 88

Ecran 2 - Generale

Răspunde la următoarele întrebări prin <input type="checkbox"/> DA sau <input type="checkbox"/> NU	
Datele generale sunt corecte? <i>(Dacă contribuabilul răspunde DA, acesta poate să completeze următorul câmp, iar dacă NU – se activează inscripția de mai jos)</i> Te rugăm se mergi la ecranul de pornire și să completezi datele corecte	NU
Ești rezident al Republicii Moldova? (Rezident este persoana ce are domiciliu permanent în Republica Moldova și/sau se află în Moldova mai multe de 183 zile în 12 luni consecutive) <i>(Dacă contribuabilul răspunde DA, toate compartimentele ce țin de cetățenii străini devin inactive, adică A4, A5 și H. Dacă contribuabilul răspunde NU, inactive devin A1, A2, A3 și C, D, E)</i>	DA
Ești cetățean al Republicii Moldova? <i>(Dacă contribuabilul răspunde NU se activează următoarea întrebare, dacă DA – nu se activează)</i>	NU
Al cărui stat cetățean ești?	România
Ai dori să beneficiezi de scutirea personală a soțului/soției și a persoanelor întreținute?	NU

²³ Originalul formei poate fi consultat la adresa: <https://servicii.fisc.md/formulare.aspx>

²⁴ Exemple de răspunsuri

Ecran 3 - Venituri

Ai obținut venit sub formă de salariu sau prestări servicii?	DA
Pentru a completa câmpurile următoare, ai nevoie de informația de la angajator privind venitul obținut și reținerile aferente acestora	
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică suma în lei a veniturii sub formă de salariu sau prestări servicii obținut	120.000
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică suma în lei a impozitului pe venit reținut	8.400
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică suma în lei a contribuțiilor de asigurări sociale reținute	7.200
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică suma în lei a primelor de asigurare medicală reținute	5.400
Ai obținut venituri din surse aflate în afara Republicii Moldova?	DA
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică dacă acest venit este sub formă de investiții?	NU
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică dacă acest venit este sub formă de dobânzi?	DA
Dacă ai răspuns DA la întrebarea precedentă, indică suma în lei a veniturii	15.000
Ai obțin venituri din înstrăinarea bunurilor pe teritoriul Republicii Moldova?	DA
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică MT dacă ai înstrăinat un mijloc de transport, LB dacă ai înstrăinat locuință de bază, TR –teren, AT – acțiuni, CP – cotă-parte din capitalul unui agent economic, ALT – alte imobile și AAC – alte active de capital?	MT
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică valoarea în lei de procurare a activului.	100.000
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică valoarea în lei de comercializare a activului.	120.000
Dacă ai răspuns DA la întrebarea de bază, indică VIN dacă ai înstrăinat activul prin intermediul unui contract de vânzare - cumpărare, DON dacă ai înstrăinat în baza unui contract de donație, SCH – în baza unui contract de schimb, AT – acțiuni, CDM – certificat de moștenitor legal sau testament, AMS – alt mod de înstrăinare	VIN
Ai obținut și alte venituri?	NU

Ecran 4 - Confirmare

Stimate Contribuabil,

Te rugăm să mai verifici încă o dată veridicitatea informației prezentate și să o confirmi prin accesarea butonului corespunzător.

CONFIRM

Ecran 5 – Formarea declarației și Semnare

Stimate Contribuabil,

Te rugăm să mai verifici declarația formată în baza informației furnizate și să o semnezi corespunzător

DECLARAȚIA

Te atenționăm că în baza declarației formate, **urmează să achiți în termen de până la 30 aprilie suma de lei.**

SEMNEZ

Sursa: Elaborat de autor

ACORD DE CONFORMARE BENEVOLĂ

I. Părțile implicate

1. Acordul este încheiat între:
 - Compania XXX, cod fiscal xxxxxxxxxxxxxxxx, cu sediul în _____;
 și Serviciul Fiscal de Stat, reprezentat de:
 - dna/dul _____, (poziția în cadrul Serviciului Fiscal de Stat), și
 - dna/dul _____, (poziția în cadrul Serviciului Fiscal de Stat).
2. Acest Acord se aplică, de asemenea, entităților ce sunt controlate de Companie. Părțile au convenit asupra tuturor entităților de referință. Împreună, vor face parte din determinarea în continuare a Companiei.

II. Prevederi contractuale introductive

3. Părțile își doresc să obțină o modalitate eficientă și eficace de operare. Ei optează pentru informații interne în permanent actualizate vizavi de evenimente relevante și decizii rapide în scopul asigurării unei previzibilități legale. Principiile de bază și forma dorită de cooperare este expusă în textul ulterior al Acordului.

III. Prevederi contractuale introductive

4. Principiile de bază sunt următoarele:
 - a) părțile își bazează relația pe încredere, înțelegere și transparență;
 - b) drepturile și obligațiile prevăzute în legislație sunt și vor rămâne aplicabile fără limitări, cu excepția cazului în care careva din elementele la care se face referință a fost modificat;
 - c) Acordul se aplică asupra (1) percepției tuturor impozitelor din Republica Moldova; (2) percepției taxelor și tarifelor la import și export; (3) colectarea taxelor, inclusiv prin executare silită.

IV. Drepturile și obligațiile părților

5. Compania:
 - a) acordă Serviciului Fiscal de Stat acces la sistemul său de control intern, audit intern și extern în scopul pregătirii și depunerii unor dări de seamă acceptabile. În sensul prezentului Acord, "acceptabile" se consideră dările de seamă care se întocmește în conformitate cu rigorile legislației fiscale și nu conține denaturări a faptelor;
 - b) asigură achitarea în termen a obligațiilor fiscale;
 - c) furnizează punctul de vedere asupra unor aspecte cât de curând posibil. Aceasta se aplică în cazul în care apare o diferență de opinie între Serviciul Fiscal de Stat și Companie, pentru a exclude interpretarea duală a normelor fiscale. Compania va oferi proactiv administrării fiscale informații relevante probării propriului punct de vedere;
 - d) promovează procesarea în timp real. Dările de seamă vor fi prezentate cât mai curând posibil după încheierea perioadei fiscale, iar orice informație solicitată de administrarea fiscală va fi livrată în mod deplin și neambiguu.

6. Serviciul Fiscal de Stat:

- a) ajustează forma și intensitatea de supraveghere în dependență de calitatea controlului intern, a auditului intern și extern;
- b) asigură achitarea în termen a restituirilor solicitate;
- c) emite propria interpretare a consecințelor legale cât de curând posibil după recepționarea punctului de vedere a Companiei, în consultare strânsă cu compania;
- d) ia un termen rezonabil de interpretare a urmărilor legale;
- e) discută subiecte relevante fiscale și de altă natură cu Compania; în mod special se referă la cazurile când există pluritate de opinii;
- f) clarifică și explică de ce un anumit set de informații este solicitat de la Companie și agreează de comun cu Compania asupra perioadei rezonabile de livrare a acesteia;
- g) promovează procesarea în timp real. Obligațiile vor fi stabilite cât de curând posibil după prezentarea dărilor de seamă și în consultare, pe cât e de posibil, cu Compania.

7. Părțile vor identifica soluții luând ca bază legislația și normele fiscale, având ca referință cazuri similare din experiența administrării Fiscale sau Companiei.

V. Durata Acordului, evaluarea regulată și încetarea

8. Acest Acord este întocmit pe o perioadă nedefinită de timp.

9. Acordul va fi evaluat periodic de Companie și Serviciul Fiscal de Stat.

10. Dacă una din părți dorește încetarea Acordului, cealaltă parte va fi informată în scris cu cel puțin 3 luni până la momentul încetării.

VI. Data intrării în forță a Acordului

11. Acordul se consideră intrat în forță când ambele părți au semnat Acordul.

Din partea Serviciului Fiscal de Stat:

Din partea Companiei:

Director: _____

Director: _____

Semnătura: _____

Semnătura: _____

Sursa: Elaborat de autor

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.

VERONICA SIREȚEANU (VRAGALEVA)

Semnătura

Data

CURRICULUM VITAE



Nume: VERONICA SIREȚEANU (VRAGALEVA)

Cetățenia: Republica Moldova

Data nașterii: 4 noiembrie 1985

Starea civilă: căsătorită

Date de contact: veronica.vragaleva@gmail.com

Domeniile de interes științific: finanțe publice, fiscalitate

Educație și formare

Perioada	2010 – prezent
Calificarea	Doctorand,
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Universitatea Academiei de Științe a Moldovei, Institutul Național de Cercetări Economice
Subiectul de cercetare	Perfecționarea administrării fiscale în contextul armonizării cu standardele Uniunii Europene
Perioada	2007 - 2010
Calificarea	Magistru în drept, specialitatea – Drept administrativ și constituțional
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova Media de absolvire: 9,98
Subiectul de cercetare	Protecția drepturilor și libertăților fundamentale ale omului pe plan național și regional
Perioada	2007-2008
Calificarea	Master în economie, specialitatea – Administrare financiar-bancară
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Academia de Studii Economice a Moldovei Media de absolvire: 9,78
Subiectul de cercetare	Sistemul public de pensii: realități și perspective
Perioada	2003-2007
Calificarea	Licențiat în economie, specialitatea – Fiscalitate și Administrare Financiară
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	Academia de Studii Economice a Moldovei Media de absolvire: 9,54
Subiectul de cercetare	Metodologia controlului fiscal în Republica Moldova și căile de perfecționare a acestuia

Aptitudini și competențe personale

Limba(i) maternă(e)	română
Limba(i) străină(e) cunoscută(e)	Engleza (nivel avansat) Rusa (nivel avansat)

**Seminare, conferințe,
training-uri**

Seminare (traininguri):

August 2016 – Rethinking International Tax Law – curs online, oferit de Universitatea din Lieden (Olanda) prin intermediul www.coursera.com

16-19 noiembrie 2015 – Cursul ”Tax Treaties II Course”, organizat de Academy of Public Finance, Universitatea din Viena, Austria;

Octombrie 2015 – ”Instruirea în domeniul noilor Standarde Naționale de Contabilitate” (seria SNC.OX/2015, nr.0074);

Iunie 2015 – Cursul ”Sustainable Public Management”, organizat în cadrul Swedish Institute Summer Academy for Young Professionals 2015, Universitatea din Malmö, Suedia;

Noiembrie 2014 – Cursul ”Comprehensive Tax Treaties Workshop”, organizat de OECD Ankara Multilateral Tax Centre, Turcia;

Septembrie 2014 – IOTA Workshop: Modernizarea metodelor de achitare, Tbilisi, Georgia

Decembrie 2013 – „Noile standarde naționale de contabilitate”, Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova

Februarie 2013 – „Managementul public modern”, Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova

Aprilie – Mai 2012 – Seminar on tax officials for Developing Countries, Ministerul de Comerț din China, Beijing, Shanghai, Republica Populară Chineză.

Octombrie-Noiembrie 2012 – Programul ”Legislative Fellows Program”, finanțat de US Department of State, Pennsylvania, Washington DC, Statele Unite

Septembrie 2011 – „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” – PriceWaterhouseCoopers Moldova, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, Republica Moldova

Martie 2009 – Modulul de instruire „Analiza impactului de reglementare”, Academia de Administrare Publică pe lângă Președintele Republicii Moldova, Republica Moldova

Decembrie 2007 – Sesiunea de instruire „Principalele tehnici de deservire a contribuabililor”, organizat de USAID, Millenium Challenge Corporation și Moldova Governance Threshold Country Program, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, Republica Moldova

Vizite de lucru (studii):

Octombrie 2016 – Vizită de lucru privind stabilirea obiectivelor colaborării între ministerele de finanțe din Moldova și Estonia. Ministerul de Finanțe, Tallin, Estonia;

Octombrie 2015 – Vizită de lucru specializată în evidența și impozitarea veniturilor persoanelor fizice, Ministerul Impozitelor, Minsk, Belarus;

August 2014 – Vizită de studiu specializată în deservirea contribuabililor, Administrația Fiscală Suedeză, Stockholm, Suedia.

Iunie 2013 – Vizită de lucru specializată în organizarea internă eficientă a unei administrări fiscale, Ministerul impozitelor, Baku, Azerbaidjan.

*Conferințe internaționale
(ateliere de lucru):*

Mai-iunie 2017 – Conferința internațională TAXGIP ”VAT Policy and Administration Challenges in the ECA Region”, București, România;

Aprilie 2016 – STAREP and EU-REPARIS Senior Officials’ Workshop, Bruxelles, Belgia

Octombrie 2015 – Conferința Internațională ”Creșterea competitivității în condițiile internaționalizării”, Institutul Național de Cercetări Economice. Subiectul prezentat: ”Tackling electronic commerce – the tax administration perspective”;

5 martie 2015 – ”Schimbările și experiența internațională în fiscalitate, Contabilitate și finanțe – oportunități pentru Republica Moldova”, organizată de ACAP și Baker Tilly;

Octombrie 2014 – Conferința Internațională ”Creșterea competitivității în condițiile internaționalizării”, Institutul Național de Cercetări Economice. Subiectul prezentat: ”Educarea contribuabililor – factor cheie în atingerea performanțelor în cadrul administrării fiscale”;

Mai 2013 – The 14th Annual Doctoral Conference of Faculty of Finance and Accounting, . Subiectul prezentat: ”Mechanisms used in reforming tax administration based on EU experience”, Praga, Cehia;

Octombrie 2013 – Conferința Internațională ”Creșterea competitivității în condițiile internaționalizării”, Institutul Național de Cercetări Economice. Subiectul prezentat: ”Declarația precompletată cu privire la impozitul pe venitul persoanelor fizice – un mecanism eficient de optimizare a costurilor de conformare și administrare fiscală”;

17– 18 mai 2012 – „Emerging Markets and the New Dynamics of Management”, International Management Research Academy. Subiectul prezentat: ”The model of reforming tax administration in emerging countries”, Londra, Regatul Unit;

21-22 martie 2012, „Shevchenkivska Vesna 2012”, ediția X, Universitatea Națională „Taras Shevchenko”. Subiectul prezentat: ”Усовершенствование налогового администрирования: налоговые процедуры”, Kiev, Ucraina;

Diplome și premii

Iunie 2017 – Diploma Guvernului de gradul I, acordată de Guvernul Republicii Moldova

August 2016 – Diploma de onoare, acordată de Ministerul Finanțelor

Septembrie 2015 – Magistru al Clubului Moldovenesc de Jocuri Intelectuale

Iunie 2015 – Diploma Guvernului de gradul I, acordată de Guvernul Republicii Moldova

Iulie 2014 – Diplona Serviciului Fiscal de Stat ”Funcționar fiscal onorific”

Iunie 2010 – Diplomă de Masterand eminent, acordată de Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova

Decembrie 2008 – Cel mai bun funcționar public al anului 2008, acordată de Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele Republicii Moldova

Mai 2007 – Bursa de Merit 2007, acordată de SOROS-Moldova

Noiembrie 2006 – Cel mai bun student economist al anului 2006, acordată de Academia de Studii Economice din Moldova