

## CONSTRÂNGERILE ÎN ADMINISTRAREA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ ȘI OBIECTIVELE DE ARMONIZARE LA CERINȚELE UNIUNII EUROPENE

LAURA AFTENI<sup>1</sup>, cercet. șt., INCE  
ANGELA TIMUȘ, dr., conf.cercet., INCE

*Obiectivul economic al Uniunii Europene constă în crearea unei piețe pe care să concureze companiile și nu statele membre, în condiții de concurență loială. Prin urmare, este necesară armonizarea sistemului privind taxa pe valoarea adăugată, astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.*

**Cuvinte cheie:** administrarea fiscală, armonizarea legislației fiscale, fiscalitatea, impozite indirecte.

*European Union's economic objective is to create a market where companies and not the member states compete under conditions of fair competition. It is therefore necessary to harmonize the VAT system so as to eliminate as far as possible, factors which may distort conditions of competition, both at national and at EU level.*

**Key words:** fiscal management, harmonization of tax legislation, taxation, indirect taxes.

**JEL Classification:** F36, F65, H20, H25, H32

**Introducere.** Problema perfecționării impozitării indirecte, și în special a taxei pe valoarea adăugată, prezintă un interes major pentru Republica Moldova. Începând cu anul 1994, când a fost adoptată Legea cu privire la taxa pe valoarea adăugată, dar care însă a început să fie aplicată doar din 1998, sunt puse în discuție diverse probleme ce țin de cota și modalitatea aplicării acesteia, precum și volumul și structura cotelor reduse.

**TVA este o sursă importantă în bugetul de stat.** Din punctul de vedere al fiscalității, TVA este o sursă importantă în bugetul de stat, având un caracter stabil și flexibil. Faptul că ponderea consumului în PIB are o variație nesemnificativă, denotă caracterul stabil al TVA în calitate de sursă de venituri. Din motiv că, TVA este calculat pe o bază curentă, el este un instrument fiscal flexibil: o modificare a ratei fiind imediat reflectată asupra mărimii veniturilor. Fiind un impozit pe tranzacții, TVA este o taxă sigură și relativ ușor de înțeles. Pentru că taxa este aplicată tuturor vânzărilor din sectorul de afaceri, baza ei servește mai puțin interpretărilor decât baza impozitului pe venit.

Astfel, avantajele majore ale impozitului indirect sunt următoarele:

- este un impozit care stimulează conformarea: pentru că necesită justificarea dreptului de deducere, fiecare agent economic este cointeresat să obțină de la furnizori facturi fiscale în scopul certificării plății TVA până la stadiul respectiv;
- este o sursă de venit foarte solidă și stabilă, ceea ce explică și utilizarea TVA în calitate de sursă de finanțare a bugetului;
- TVA este cea mai "eficientă" taxă din punctul de vedere al raportului dintre colectare și cheltuielile de administrare. Majorarea TVA cu 1 p.p. produce venituri suplimentare echivalente cu 0,4% din PIB.

Cu siguranță, aceste caracteristici sunt importante pentru economia națională, deoarece orice stat în mare parte se bazează pe forțele pieței interne pentru alocarea resurselor economice, și are nevoie de taxe pe bunuri și servicii care nu interferează neintenționat cu forțele respective. În mod similar, integrarea economiilor lor cu alte țări industrializate cere un sistem de impozitare care nu ar denatura comerțul internațional. Pe de altă parte, rolul guvernului în dezvoltarea infrastructurii umane și fizice și în asigurarea persoanelor sărace și vârstnicilor este de dorit să rămână substanțial. În acest caz cerințele financiare pot fi întrunite de un impozit neutru din punct de vedere al produsului, factorilor și veniturilor, cum este taxa pe valoarea adăugată.

**Problemele administrării taxei pe valoarea adăugată și obiectivele de armonizare la cerințele Uniunii Europene.** Strategia nouă cu privire la taxa pe valoarea adăugată, ca parte integrantă a noii strategii de impozitare în UE până în 2020 determină politica privind TVA în funcție de două obiective: pe termen

<sup>1</sup>© LAURA AFTENI, [laura.afteni@mail.ru](mailto:laura.afteni@mail.ru)

scurt – consolidarea fiscală și redresarea economică mai rapidă, și pe termen lung – creșterea economică și consolidarea competitivității [1]. Conform estimărilor CE, statele membre colectează doar 55% din potențialul veniturilor din TVA din cauza scutirilor și cotelor reduse aplicate. Conceptul cu privire la sistemul ideal de TVA susținut în prezent de către UE, OCDE și FMI, se bazează pe aplicarea cotei unificate, o bază mai largă de impozitare și un număr redus de scutiri. Un astfel de sistem ar oferi un caracter maxim de neutralitate fiscală și ar crește eficiența colectării de TVA, fără creșterea poverii fiscale. O parte semnificativă a economiei neformale ar fi inclusă în fluxurile regulate, prin lărgirea bazei de impozitare și reducerea cotei standard de TVA, deoarece „costurile” evaziunii fiscale și activităților economice neformale ar depăși obligațiile fiscale. În final, cotele unificate mai mici au o influență regresivă mai slabă asupra gospodăriilor cu venituri mici, decât impactul cotelor standard înalte asupra costurilor de energie, utilități, comunicații și altele, care fac parte din cele mai mari cheltuieli ale majorității gospodăriilor.

În acest sens, putem menționa că sistemul fiscal al Republicii Moldova corespunde obiectivelor politicii fiscale ale UE, având o singură cotă redusă de 8% la o gamă restrânsă de bunuri și servicii [2]:

- livrările de pâine și produselor de panificație, laptei și produselor lactate în Moldova;
- livrările/importul de produse farmaceutice și zahărului produs din sfeclă de zahăr;
- livrările/importul de gaze naturale și gaze lichefiate;
- produse agricole.

Principalele deficiențe ale sistemului actual al TVA în Moldova sunt generate de scutirile de la plata TVA și de procedura anevoioasă de restituire a TVA. Legislația avantajează agenții economici îngăduind scutiri/amânări de la plata TVA – pentru bunurile importate care constituie contribuție în natură la capitalul firmei și pentru importul de echipament și utilaje [2]. Inspectorii fiscali sunt obligați să verifice că nu s-au emis cereri frauduloase pentru un utilaj/echipament scutit de la plata TVA și folosit totodată pentru o amânare de la plata TVA. Neutilizarea deplină a mecanismului de monitorizare în vederea depistării în timp a tranzacțiilor efectuate între contribuabili plătitori de TVA și agenți economici anulați ca plătitori ai TVA, permite contribuabililor de a beneficia de o vacanță fiscală la achitarea TVA.

Conform legii, orice surplus de TVA corespunzător importurilor față de TVA corespunzătoare producției este rambursat după 45 de zile. Dacă un agent economic solicită o restituire de TVA el trebuie să demonstreze lipsa de obligații fiscale neonorate către stat. Perioada mare de timp necesară pentru o astfel de justificare permite întârzierea plății. Deseori, diferențierea cotelor de TVA oferă agenților economici pârghii pentru evaziune și fraudă – prin emiterea actelor false pentru exporturi sau pentru bunuri de capital care nici nu au constituit obiectul importului.

În general, evaziunea fiscală cu implicarea TVA acoperă un spectru larg de fraude, inclusiv:

1. Persoanele juridice impozabile neînregistrate;
2. Ascunderea vânzărilor și/sau achizițiilor;
3. Falsificarea facturilor fiscale;
4. Manipularea datoriilor și aplicarea diverselor scheme contabile;
5. Frauda cu implicarea firmelor fantome;
6. Contrabanda.

Conform raportului auditului administrării veniturilor publice de către Serviciul Fiscal de Stat pe anul 2012 [3], abaterile de la procesul de restituire a TVA sunt cauzate de:

- abordarea neuniformă a procesului de examinare a cererilor și de adoptare a deciziilor privind metoda de realizare a restituirii TVA din buget;
- imixtiunea șefului IFPS, în perioada de conducere a instituției (03.08.2012-15.02.2013), în procesul de restituire a TVA;
- încălcarea cadrului legal și folosirea diferitelor metode/motive neîntemeiate pentru tergiversarea termenelor de acceptare/respingere a cererilor privind restituirea TVA, precum și acceptarea, în unele cazuri, în mod nejustificat a restituirii acesteia.

Astfel, respingerea nemotivată și neîntemeiată a cererilor de restituire a TVA, tergiversarea termenelor de examinare a dezacordurilor în legătură cu așteptarea intrării în vigoare a noilor modificări în legislație în favoarea contribuabililor, aplicarea nemotivată a unor amenzi pentru încălcările fiscale, au condiționat creșterea numărului de contestații depuse de contribuabili, precum și au diminuat plățile aferente încasărilor în buget cu 36,8 mil. lei.

În ceea ce privește **evaziunea fiscală**, pot fi notificate următoarele principale recomandări:

1. Notificarea privind incriminările din partea instituțiilor de control fiscal/financiar (Serviciul Fiscal de Stat, Ministerul Finanțelor) ar trebui transmise imediat către organismele de anchetă și urmărire penală;

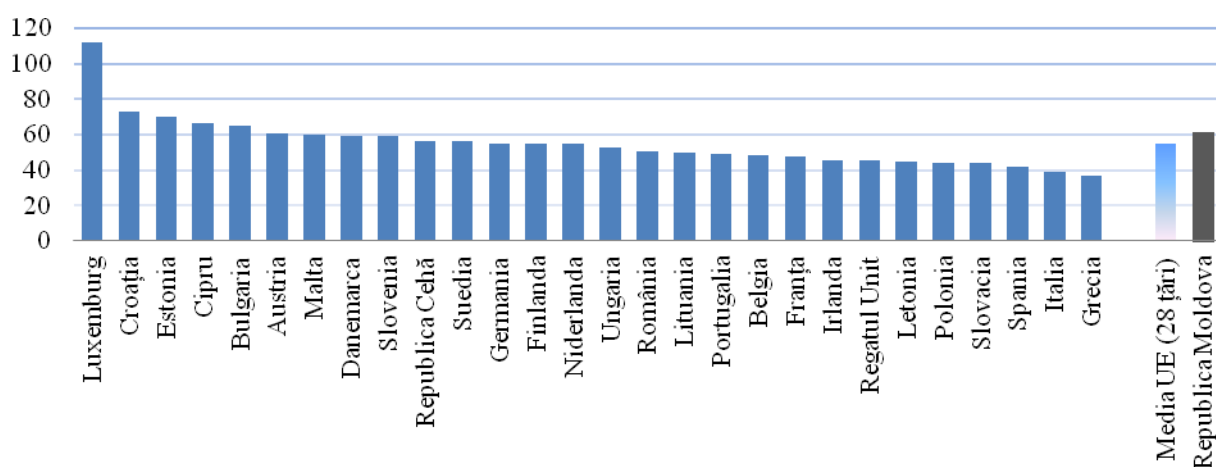
2. Metodele de investigație în cazurile fiscale/financiare ar trebui să cuprindă și proceduri de urgență pentru a facilita o recuperare rapidă a prejudiciilor, identificării infractorilor și stabilirii răspunderii acestora (diminuând în acest fel rata nerecuperărilor);

3. Un control sporit al înregistrării diverselor tipuri de active și venituri;

4. O implicare mai activă a Camerei Înregistrării de Stat în verificarea autenticității documentelor depuse de companii pentru înregistrarea sediilor și a altor puncte de lucru (diminuând în acest fel numărul companiilor fictive).

Un indicator care vorbește despre eficiența administrării TVA, baza de impozitare și nivelul de respectare a veniturilor fiscale, este **Rata veniturilor din TVA** (VAT Revenue Ratio). Acesta compară veniturile efective din TVA, cu cele teoretice, care ar fi fost colectate dacă TVA ar fi aplicat asupra consumului final în întregime. O valoare scăzută a indicatorului sugerează că scutiunile, ratele reduse sau evaziunea fiscală au un impact semnificativ.

Conform [4], acest indicator, în 2012, din cauza multiplătății cotelor TVA reduse, scutiunilor și/sau fraudelor și evaziunii fiscale, în EU-28 este de 55,03%. Situația variază de la o țară la alta, astfel rata veniturilor colectate din TVA pentru Grecia a constituit 36,7%, iar pentru Luxemburg – 112,1% (Figura 1).



**Fig. 1. Rata veniturilor colectate din TVA în UE, 2012**

**Sursa:** [4] și calculele autorilor în baza surselor [5] și [6].

Douăsprezece țări din statele membre ale UE au colectat mai puțin de 50% din venitul teoretic posibil. Zece țări au colectat între 50 și 60%, și doar 6 țări – Luxemburg, Croația, Estonia, Cipru, Bulgaria și Austria – au înregistrat o rată mai mare de 60%: Austria – 60,6%, Bulgaria – 65,1%, Cipru – 66,2%, Estonia – 70,1%, Croația – 72,8% și Luxemburg – 112,1%. Rata de 61,2% (calculele autorilor în baza surselor [5] și [6]), înregistrată în Republica Moldova, ne situează în clasamentul cu țările ce au înregistrat cea mai înaltă rată de colectare a TVA.

Referitor la armonizarea legislației fiscale cu cerințele UE, putem menționa, că pe parcursul anului 2014 au fost operate un șir de modificări ai Codului Fiscal în domeniul Taxei pe Valoarea Adăugată (articolele 94, 96, 101, 103, 104 și 108). De asemenea, au fost operate modificări la *Legea nr.1417-XIII din 17.12.1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal* (articolul 4 a fost completat cu 5 alineate care prevăd, la solicitarea importatorilor agenți economici producători, prelungirea termenului de plată a TVA pentru perioada ciclului de producție, dar nu mai mult de 180 de zile, la materia primă).

**Concluzii.** Cu toate acestea, în scopul armonizării legislației cu privire la TVA la cerințele UE mai, este necesar să se realizeze următoarele acțiuni:

1. Creșterea eforturilor în vederea depistării agenților economici ce activează în economia neformală și exercitarea controlului asupra întreprinderilor mai profitabile;

2. Definirea mai bună a noțiunilor de: persoană impozabilă, momentul livrării, bazei de impozitare, creditare sau reducere a TVA-ului, loc al livrării serviciului, drept de deducere a altor taxe etc.;

3. Restaurarea integrității și încrederii în administrarea fiscală corectă prin simplificarea procedurii de restituire și rambursarea de TVA în intervalul de timp stabilit de lege; și crearea/implementarea unui sistem care să aplice strategii diferite pentru tipuri de non-conformitate diferite;

4. În vederea determinării eficienței administrării fiscale se recomandă calcularea în dinamică a indicatorilor de eficiență: rata veniturilor colectate din TVA, rata implicită de impozitare a consumului, muncii și a capitalului; lacunele politicii fiscale; decalajul TVA; obligațiile teoretice fiscale cu privire la TVA (VTTL – VAT Theoretical Tax Liability); indicatori de măsurare a evaziunii fiscale.

#### Referințe bibliografice

1. ANTIĆ, D. Implications of introducing the differentiated VAT rate in Bosnia and Herzegovina. Banjaluka, 2011, 22 august [accesat 1 aprilie 2014]. Disponibil: [http://www.oma.uino.gov.ba/publikacije/Sazetak\\_en.pdf](http://www.oma.uino.gov.ba/publikacije/Sazetak_en.pdf)
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova. Titlul III: nr. 1163 din 24.04.1997. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2005, ediție specială.
3. Hotărârea Curții de Conturi privind Raportul auditului administrării veniturilor publice de către Serviciul Fiscal de Stat pe anul 2012: nr. 40 din 17.07.2013. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 198-204, art. 37.
4. EUROPEAN COMMISSION. Tax reforms in EU Member States 2014. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability: report. European Union. 2014 [accesat 1 aprilie 2014]. Disponibil: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/2014/pdf/ee6\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/ee6_en.pdf)
5. Moldova - Final consumption expenditure [accesat 1 aprilie 2014]. Disponibil: <http://www.indexmundi.com/facts/moldova/final-consumption-expenditure>
6. Evoluția bugetului public național în anii 2000-2013 [accesat 1 aprilie 2014]. Disponibil: [http://mf.gov.md/reports/evolutia\\_bpn](http://mf.gov.md/reports/evolutia_bpn) [http://mf.gov.md/reports/evolutia\\_bpn](http://mf.gov.md/reports/evolutia_bpn)

**Recomandat spre publicare: 10.09.2014**