

MANAGEMENTUL ADMINISTRĂRII FISCALE ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Maria COJOCARU, Lilia ROTARU

Universitatea de Stat din Moldova

Scopul de bază al administrării fiscale este colectarea sumei corecte a impozitelor datorate bugetului public cu minimum de cheltuieli atât pentru administrație, cât și pentru contribuabili. Organizarea corectă a administrării fiscale reprezintă un factor decisiv pentru eficientizarea politicii fiscale în stat. Administrarea fiscală constituie o categorie complexă, care utilizează impozitele ca obiect al gestiunii și ca instrument de reglare a proceselor economice. Astfel, administrarea fiscală cuprinde atât sfera gestionării relațiilor fiscale, cât și sfera gestionării aparatului fiscal.

Cuvinte-cheie: administrare fiscală, eficiență, politică fiscală.

MANAGEMENT OF TAX ADMINISTRATION IN REPUBLIC OF MOLDOVA

The basic purpose of tax administration is collecting the correct amount of tax due with a minimum spending budget for both the administration and the taxpayers. Correct organization of tax administration is a decisive factor for the efficiency of fiscal policy in the state. Fiscal management is a complex category, using taxes as an object of management as a tool to control business processes. The tax administration management scope includes both fiscal relations and management of the fiscal sphere.

Keywords: tax administration, efficiency, fiscal policy.

Administrarea fiscală presupune o activitate foarte vastă, care cuprinde toate acțiunile desfășurate în vederea aplicării legislației fiscale, din momentul adoptării acesteia. Scopul de bază al administrării fiscale este colectarea sumei corecte a impozitelor datorate bugetului public cu minimum de cheltuieli atât pentru administrație, cât și pentru contribuabili.

Organizarea corectă a administrării fiscale reprezintă un factor decisiv pentru eficientizarea politicii fiscale în stat. Administrarea fiscală constituie o categorie complexă, care utilizează impozitele ca obiect al gestiunii și ca instrument de reglare a proceselor economice. Astfel, administrarea fiscală cuprinde atât sfera gestionării relațiilor fiscale, cât și sfera gestionării aparatului fiscal.

În cadrul economiei naționale scopul sistemului fiscal este de a asigura finanțarea economiei publice pe calea prelevărilor fiscale, alături de alte mijloace de acoperire a nevoilor publice, și de a permite autorității publice intervenții în economia națională, pentru corectarea fluctuațiilor nedorite ale ciclurilor economice care apar în economia de schimb [1, p.97].

Acțiunea directă asupra fluxurilor monetare, realizată prin intermediul prelevărilor fiscale, se combină cu controlul exercitat asupra constituirii fiscale, astfel încât se realizează în același timp un control indirect asupra operațiunilor generatoare de fluxuri reale și monetare din economia reală.

Funcționarea eficientă a sistemului fiscal este strâns legată cu metodele administrării fiscale, care includ: reglementarea fiscală, controlul fiscal, formele realizării administrării fiscale etc. O evidență corectă și eficientă atât a contribuabililor, cât și a obligațiilor fiscale constituie punctul de bază de la care pornește acumularea veniturilor la buget. Tipul de activitate economică, forma organizatorico-juridică, volumul de resurse financiare utilizate în dezvoltarea afacerii și alte elemente ce caracterizează activitatea contribuabilului influențează direct volumul de mijloace bănești care urmează a fi achitate la bugetul de stat.

Una dintre sarcinile de bază ale Serviciului Fiscal de Stat este asigurarea veniturilor la bugetul public național. Un indicator ce caracterizează mobilitatea activității organului fiscal în vederea lichidării restanțelor fiscale și a colectării veniturilor este indicatorul încasării impozitelor [3], prezentată în Tabelul 1.

Tabelul 1

Analiza în dinamică a încasării impozitelor pe anii 2008-2012

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
Venituri prognozate a fi colectate, mil.lei, inclusiv:	14453,7	14348,5	15936,6	17177,1	18968
1. Venituri colectate de SFS, mil. lei	13947,3	13667,5	14790,5	15929,8	19028,1
2. Restanțe fiscale, mil. lei	506,4	681	1146,1	1247,3	1387,5
Indicatorul încasării impozitelor = rd.1/(rd.1+rd.2) x 100, %	96,50	95,25	92,81	92,74	100,3

Sursa: Rapoartele anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012.

Din informația prezentată în Tabelul 1 observăm tendința de micșorare a valorii indicatorului calculat cu 3,54% în anul 2011, față de anul 2008, ceea ce este un factor mai puțin pozitiv, însă, comparativ cu anul 2012, indicatorul se majorează cu 3,94%. În condițiile majorării sumelor restante la buget, valoarea indicatorului va tinde spre descreștere în dinamică.

În aceste condiții, sarcina de bază a Serviciului Fiscal devine colectarea cât mai deplină a sumelor obligațiilor fiscale la buget, prin educarea și cointeresarea multilaterală a contribuabililor întru asigurarea achitării benevole.

Indicatorul arieratelor (veniturile fiscale neîncasate la buget) I_a . Valoarea acestui indicator caracterizează eficiența administrării fiscale sub aspect de urmărire forțată a plăților obligatorii la buget. Analizând datele din tabelul, observăm că în anul 2011 suma obligațiilor fiscale, calculate suplimentar în urma controalelor fiscale, s-a majorat substanțial, și anume: cu 67 milioane față de anul 2009. Aceasta se explică prin faptul că în anul 2011 a fost implementat mecanismul de preselecție a contribuabililor pentru control și controalele au devenit mai eficiente și mai multe. Totodată, observăm că ponderea obligațiilor fiscale neîncasate la buget în anul 2010 este cea mai înaltă.

Tabelul 2

Analiza în dinamică a arieratelor pe anii 2008-2011

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
1. Obligațiile fiscale neîncasate la buget, mil. lei	-	308,1	355	347,4	420,9
2. Obligațiile fiscale calculate, mil. lei	106,4	449,6	498	517	596
$I_a = \text{rd.1} / \text{rd.2} \times 100, \%$	-	68,53	71,29	67,20	70,63

Sursa: Rapoartele anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silită a obligației fiscale pentru anii 2008-2012.

Notă: *obligațiile fiscale neîncasate la buget includ obligațiile fiscale calculate suplimentar în urma controalelor fiscale, dar neîncasate;

**obligațiile fiscale calculate includ obligațiile fiscale, calculate suplimentar ca urmare a controalelor fiscale (inclusiv majorările de întârziere și sancțiunile fiscale aplicate), cu excepția celor micșorate.

Pe parcursul perioadei 2008-2012 valoarea coeficientului arieratelor înregistrează o tendință de micșorare, deși în 2010 a crescut considerabil; totuși, se caracterizează ca un factor pozitiv pentru ridicarea eficienței administrării fiscale, deoarece micșorează restanța față de buget. Pentru calcularea acestui coeficient, s-a luat în calcul perioada 2009-2012, ținându-se cont de faptul că în anul 2007 a fost lansat procesul de amnistie fiscală, din cauza căreia indicatorii nu sunt prea rezultați.

În urma controalelor fiscale efectuate au fost calculate suplimentar la buget impozite, taxe și alte plăți în sumă totală de 595964,9 mii lei, inclusiv sancțiuni 344695,0 mii lei. În comparație cu anul 2011, au fost calculate impozite și sancțiuni (516756,2 mii lei, inclusiv sancțiuni 256392,0 mii lei) mai mult cu 88303 mii lei, sau cu 15% [2].

În rezultatul controalelor fiscale efectuate, din suma totală calculată pentru anul 2012 au fost încasate impozite, taxe, majorări de întârziere în sumă totală de 174965,1 mii lei, inclusiv sancțiuni fiscale în sumă de 114305,4 mii lei. În comparație cu anul 2011, s-au încasat impozite și sancțiuni mai mult cu 5355,3 mii lei (103%), inclusiv sancțiuni cu 37402,3 mii lei (149%).

Executarea silită a obligației fiscale este o măsură aplicată de organele cu atribuții de administrare fiscală, în scopul restituirii datoriei la buget. Stingerea obligației fiscale prin executare silită are loc prin acțiunile întreprinse de organul fiscal pentru perceperea forțată a restanțelor în conformitate cu legislația fiscală.

În dependență de mărimea restanțelor la buget, tipul contribuabilului, tipul activității și alte condiții, executarea silită a obligației fiscale poate fi efectuată prin:

- ✓ încasare de mijloace bănești de pe conturile bancare ale contribuabilului;
- ✓ ridicare de la contribuabil a mijloacelor bănești în numerar;
- ✓ urmărire a bunurilor contribuabilului, cu excepția celor consemnate mai sus;
- ✓ urmărire a datoriei debitoare ale contribuabilului.

Pentru determinarea eficienței procesului de administrare fiscală care se desfășoară în Republica Moldova, vom calcula indicatorii pentru perioada 2007–2011, astfel ca să putem vedea dinamica recentă a mișcărilor în fiscalitate.

Indicatorul generalizator al achitării benevole a obligațiilor fiscale (Ia.b.) Acesta este principalul indicator, care ne permite să apreciem gradul de disciplinare a contribuabililor, în vederea respectării legislației fiscale prin achitarea benevolă a obligațiilor fiscale.

Tabelul 3

Dinamica indicatorului achitării benevole a obligațiilor fiscale pe anii 2008-2012

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
1. Obligațiile fiscale achitate benevol, mil. lei	13947,3	13667,5	14790,5	15929,8	19028,1
2. Sumele obligațiilor fiscale încasate forțat, mil. lei	501	760,7	869,4	880,1	1023,1
Ia.b. = rd.1/(rd.1+rd.2) x 100 %	96,53	94,73	94,45	94,76	94,90

Sursa: Rapoartele anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012 [3].

Notă: *în calitate de obligații fiscale achitate benevol s-au luat în calcul veniturile fiscale colectate de către Serviciul Fiscal de Stat pentru perioada corespunzătoare;

**în calitate de obligații fiscale încasare forțat s-au luat în calcul sumele încasate în urma executării silite a obligației fiscale și sumele calculate suplimentar ca urmare a controalelor fiscale (cu excepția celor micșorate).

Din datele tabelului prezentat *supra* constatăm că valoarea acestui indicator se micșorează, ceea ce constituie un factor negativ. Din punctul de vedere al achitării benevole a obligațiilor fiscale, un factor pozitiv s-ar considera majorarea valorii indicatorului dat și apropierea lui de unitate. Ținând cont de valoarea indicatorului calculat pentru Republica Moldova, putem afirma că acesta se situează la un nivel înalt, dar în informația oficială, de care dispune Serviciul Fiscal, nu este reflectat nivelul evaziunii fiscale, care ar micșora substanțial valoarea indicatorului.

Indicatorul calculării restanțelor fiscale caracterizează restanțele fiscale neachitate de către contribuabili, care urmează a fi stinse de către contribuabil benevol sau forțat.

În urma dinamicii prezentate se observă că cifra restanțelor fiscale are o tendință crescătoare, astfel în 2011 dublându-se chiar, fiind mai mare cu 35400 mii lei, dar pentru anul 2012 acest indicator reflecta micșorarea restanței fiscale cu 4651,4 mii lei.

Mărirea bruscă a restanței fiscale în 2010, 2011 se datorează în mare parte instabilității politice, prezenței lacunelor în legislația fiscală ce le permite agenților economici să întrebuițeze diferite scheme de evaziune fiscală, apariției persoanelor cu venituri foarte mari, care nu se încadrează în schemele de impozitare a venitului, scăderii capacității SFS de evidență a contribuabililor mari.

Tabelul 4

Dinamica indicatorului restanțelor fiscale pe anii 2008-2012

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
Venituri prognozate a fi colectate, mil. lei, inclusiv:	14453,7	14348,5	15936,6	17177,1	18968
1. Venituri colectate de SFS, mil. lei	13947,3	13667,5	14790,5	15929,8	19028,1
2. Restanțe fiscale, mil. lei	506,4	681	1146,1	1247,3	1387,5
Indicatorul restanțelor fiscale = rd.2/(rd.1+rd.2), mii lei	35036	47461,4	71916,2	72614,1	67962,7

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale IFPS și Informației cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012.

În anul 2012 au fost efectuate 63527 controale fiscale, comparativ cu anul precedent (71900 controale fiscale), ceea ce constituie cu 8373 controale fiscale mai puțin (88%).

Referitor la controalele planificate efectuate prin metoda verificării totale se constată că numărul acestora s-a micșorat cu 1673 controale, sau cu 45% (1361 în anul 2012 comparativ cu 3034 în anul 2011). Au fost efectuate calculări suplimentare la buget (impozite, taxe și alte plăți) în sumă totală de 595964,9 mii lei, inclusiv sancțiuni 344695,0 mii lei. În comparație cu anul 2011, au fost calculate impozite și sancțiuni (516756,2 mii lei, inclusiv sancțiuni 256392,0 mii lei) mai mult cu 88303 mii lei, sau cu 15%.

În urma analizei în dinamică a numărului de controale efectuate de către organele fiscale, se evidențiază că controalele fiscale total efectuate sunt într-o creștere accentuată pe parcursul perioadei 2008-2011, ceea ce

a fost determinat de faptul că în perioada anului 2010, cu scopul combaterii evaziunilor fiscale și extinderii bazei impozabile, au fost efectuate 66875 controale fiscale, sau cu 3578 controale mai mult decât în perioada similară a anului precedent.

Tabelul 5

Dinamica numărului de controale fiscale efectuate pe anii 2008-2012

Indicatorii	Anii					Abatere 2011- 2010(+/-)	Abatere 2012- 2011(+/-)
	2008	2009	2010	2011	2012		
Controalele fiscale total efectuate la fața locului, inclusiv prin metoda de verificare:	49023	63297	66875	71900	63527	5025	-8373
Totală	5323	5376	5602	4947	3652	-655	-1295
Tematică	12578	21920	25685	28804	24696	3119	-4108
Repetată	38	85	176	118	153	-58	35
Operativă	17478	9537	11621	13401	12500	1780	-901
Contrapunere	2505	4352	1340	1550	1936	210	386
Verificare camerală	9119	18128	18729	19347	17383	618	-1964
Alte tipuri	1802	3899	3722	3733	3207	11	-526

Sursa: Rapoartele fiscale anuale.

În cadrul controalelor fiscale în perioada anului 2012 au fost depistate cazuri de încălcare a legislației la 43670 contribuabili, ceea ce constituie 68,7% din numărul total de contribuabili supuși controalelor fiscale.

În rezultatul controalelor fiscale efectuate, din suma totală calculată pentru anul 2012 au fost încasate impozite, taxe, majorări de întârziere în sumă totală de 174965,1 mii lei, inclusiv sancțiuni fiscale în sumă de 114305,4 mii lei. În comparație cu anul 2011, s-au încasat impozite și sancțiuni mai mult cu 5355,3 mii lei (103%), inclusiv sancțiuni cu 3740,2 mii lei (149%).

Pe perioada de gestiune de către agenții economici a fost solicitată spre restituire Taxa pe Valoare Adăugată (TVA) în sumă de 1743575,7 mii lei, din care s-a acceptat spre restituire 1429037,9 mii lei, sau 81,9 la sută. Această se datorează nerespectării de către agenții economici a unor prevederi privind confirmarea documentară a livrărilor la export, cum ar fi:

- lipsa confirmării recepționării mărfurilor prin poștă;
- lipsa confirmării beneficiarului la exportul de servicii;
- achitarea mărfurilor, serviciilor procurate, de la care se constituie sumele TVA trecute în cont altfel decât prin contul bancar.

În aceeași perioadă au fost solicitate spre restituire accize în sumă de 73065,8 mii lei, din care s-a acceptat 69143,4 mii lei, sau 94,6 la sută.

Un indicator ce caracterizează eficiența reală a activității secțiilor de control și reflectă care este efectul util obținut ca urmare a efectuării controalelor fiscale este **indicatorul eficienței încasării sumelor calculate suplimentar în urma controalelor fiscale (Ie.î).**

Tabelul 6

Dinamica încasării sumelor calculate suplimentar în urma controalelor fiscale în Republica Moldova în perioada 2008–2012

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
1. Sumele obligațiilor fiscale calculate suplimentar în urma controalelor fiscale, mil. lei	106,4	449,6	498	517	596
2. Sumele încasate suplimentar în urma controalelor fiscale, mil. lei	-	141,5	143	169	175
3. Ie.î = (rd.2/ rd.1) x 100%, %	-	31,47	28,714	32,68	29,36

Sursa: Rapoarte anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012.

Analizând informația prezentată în Tabelul 6, observăm o reducere mare a procentului sumelor încasate suplimentar în urma controalelor în anul 2010, 2012, în condițiile când sumele calculate suplimentar ca urmare a controalelor fiscale au crescut.

O cauză esențială de neachitare integrală a sumelor recalculat este contestarea deciziilor de către agenții economici.

Nivelul scăzut al acestui indicator este influențat, în mare măsură, de tipul încălcărilor comise și de posibilitatea agentului economic de a le achita. În multe cazuri, sumele recalculat în urma controalelor nu pot fi complet achitate în perioada fiscală curentă și, respectiv, vor fi reflectate în perioadele fiscale în care se vor încasa efectiv. În unele cazuri, sumele calculate suplimentar ca urmare a controalelor fiscale se anulează în baza procedurii de insolvabilitate a agenților economici.

Un alt indicator care caracterizează eficiența secțiilor de control în cadrul efectuării controalelor fiscale și reflectă raționalitatea utilizării resurselor umane este **indicatorul sumelor calculate suplimentar în urma controalelor fiscale la 1 funcționar fiscal (Is.p.c)**.

Tabelul 7

Dinamica sumelor calculate suplimentar în urma controalelor fiscale la 1 funcționar fiscal pentru anii 2008–2012

Indicatorii	2008	2009	2010	2011	2012
1. Sumele obligațiilor fiscale calculate suplimentar în urma controalelor fiscale, mil. lei	106,4	449,6	498	517	596
2. Numarul funcționarilor fiscali, persoane	2195	2061	1939	1939	1942
3. Is.p.c = rd.1/ rd.2	0,05	0,22	0,26	0,27	0,30

Sursa: Rapoartele anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012.

Analizând informația prezentată în Tabelul 7, observăm că, în condițiile reducerii numărului funcționarilor fiscali, suma obligațiilor fiscale calculate suplimentar în urma controalelor fiscale se majorează, ceea ce se reflectă prin majorarea valorii indicatorului calculat în tabelul de mai sus. Astfel, în anul 2012 eficiența controalelor fiscale la 1 funcționar fiscal este cea mai înaltă și reprezintă cca 300 mii lei. Corectitudinea alegerii contribuabililor supuși controlului și eficacitatea înaltă a controalelor fiscale planificate permit depistarea cu mai puțin efort a cazurilor de evaziune fiscală.

Orice organizație publică face parte dintr-un mediu specific, care influențează și condiționează acțiunea factorilor de conducere. În funcție de influența factorilor interni și externi, Serviciul Fiscal de Stat a determinat prioritățile pe termen scurt și mediu și a apreciat atât riscurile și măsurile aferente diminuării acestora, cât și oportunitățile care pot favoriza activitățile instituției într-un orizont de timp bine determinat.

Administrarea fiscală este un instrument important al suveranității naționale, deoarece dacă nu ar avea loc gestiunea corectă și eficientă a veniturilor, guvernele nu ar putea să-și pună în aplicare politicile în anumite domenii. În același timp, ca instrument de reglare economică, impozitarea poate fi folosită la influențarea consumului, la încurajarea economisirii sau la ajustarea modului de organizare a societăților comerciale.

În condițiile tempoului rapid de evoluție și schimbare a societății moderne, cooperarea internațională și schimbul de informații sunt indispensabile pentru dezvoltare și modernizare, inclusiv în domeniul fiscal.

Una dintre sarcinile de bază ale Serviciului Fiscal de Stat este asigurarea veniturilor la bugetul public național. Conform rapoartelor, în anul 2012, în rezultatul administrării fiscale, au fost colectate venituri la bugetul public național (BPN) în sumă de 19,0 mld. lei, ținându-se cont de încasarea unor restanțe de la începutul anului. Totodată, încasările la BPN în perioada supusă auditului au depășit nivelul precizat cu 60,1 mil. lei, iar comparativ cu anul 2011 – cu 3098,3 mil. lei, sau cu 19,4%.

Analiza colectării veniturilor în aspectul tipurilor de impozite, relevă că, deși încasările provenite din TVA și impozitul pe venit au depășit nivelul planificat cu 110,4 mil. lei și, respectiv, cu 162,5 mil. lei; la alte tipuri de impozite și taxe a fost înregistrată neexecutarea indicatorilor planificați, precum: accizele cu 65,2 mil. lei, impozitul pe venit din salariu cu 29,6 mil. lei și impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător reținut la sursa de plată cu 24,2 mil. lei. Aceste situații au fost condiționate de modificarea structurii cotelor accizelor, de reținerea achitării salariilor în termen; de facilitățile acordate, începând cu anul 2012, la impozitul pe venit companiilor din domeniul tehnologiilor informaționale [2].

Obiectivul fundamental de dezvoltare a SFS constă în modernizarea procesului de administrare fiscală prin promovarea continuă a spiritului de conformare benevolă a contribuabililor la declararea și plata obligațiilor fiscale, în îmbunătățirea civismului fiscal prin instituirea unui cadru unitar al relațiilor de parteneriat transparent în raport cu mediul de afaceri și cetățenii, bazat pe încrederea și susținerea reciprocă.

Bibliografie:

1. COBZARI, L., KUZMINA, O., MORARU, T. *Administrarea fiscală: curs universitar*. Chișinău: Editura ASEM, 2007. 478 p.
2. Raportul auditului administrării veniturilor publice de către Serviciul Fiscal de Stat pe anul 2012 din 17.07.2013, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr.40 din 17.07.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.198-204, art.37.
3. Rapoartele anuale ale IFPS și Informația cu privire la rezultatele executării silite a obligației fiscale pentru anii 2008-2012. //http: www.fisc.md

Prezentat la 13.05.2014