

SISTEMUL FISCAL ÎN REPUBLICA MOLDOVA ȘI INTERDEPENDENȚA DINTRE ACESTA ȘI CONTABILITATEA

Viorica NACU

Academia de Studii Economice din Moldova

Principiile impuse de stat fiecărui cetățean reprezintă beneficiul bunăstării în ziua de mâine. Taxele și impozitele constituie procedeele nemijlocite de conducere a unei economii concurențiale, politica fiscală fiind chemată să stabilească obiectivele economice și sociale ce urmează a fi atinse în procesul mobilizării și repartizării resurselor.

În Republica Moldova, regulile fiscale, asemănător regulilor fiscale din oricare alte țări unde fiscalitatea caută să-și supună contabilitatea, nu au drept scop obținerea unei imagini fidele a operațiunilor entităților, ci continuă să apere interesele statului.

Cuvinte-cheie: impozit, economie, resurse financiare, cheltuieli publice, plată, obligațiune, venit, buget, amortizare, mijloace fixe, venituri fiscale, politică fiscală, reguli contabile, reguli fiscale.

THE TAX SYSTEM IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA AND ITS INTERDEPENDENCE WITH ACCOUNTING

The principles imposed by State represent welfare benefit for every citizen in the future. Duties and taxes are direct processes of competitive economy; fiscal policy is required to establish economic and social goals to be achieved in the mobilization and allocation of resources.

Tax rules in our country, like any other countries where taxation is seeking to supue accounts, is not aimed at getting a exact images of operations of entities, but continues to defend the interests of the State.

Keywords: tax, economics, financial resources, public expenditure, payment, obligation, revenue, budget, depreciation, assets, income tax, tax policy, tax rules, accounting rules.

Ponderea cea mai mare în cadrul resurselor financiare ale statului o dețin prelevările obligatorii, care sunt realizate prin intermediul impozitelor și taxelor. Astfel, impozitele se consideră a fi „resurse de acoperire a cheltuielilor publice” [4].

Impozitul se consideră cea mai veche resursă financiară. Originile sale aparțin perioadei de stagnare a organizației statale. Inițial, s-a recurs la prelevări asupra bunurilor private, iar odată cu introducerea monedei se practică impozite în bani.

Impozitelor și taxelor li se pot da mai multe definiții, în funcție de punctul de vedere din care se abordează (economic, politic, social).

Conform definiției formulate de cercetătorii francezi Trotabas L. și Cotteret J.M., impozitul reprezintă „procedeul de repartizare a cheltuielilor bugetare între indivizi, în funcție de facultățile lor contributive”. Este o definiție clasică în care apare scopul principal al impozitului – de a asigura resursele necesare acoperirii cheltuielilor publice, însă este relevantă mai mult din punct de vedere social.

Unul dintre cercetătorii de bază la fondarea economiei politice, economistul și istoricul suedez Jean Charles Léonard Simonde de Sismondi (1819), menționează că „impozitul este prețul achitat de cetățean pentru plăcerea derivată de la ordinea publică, justiție, libertatea drepturilor individuale și de proprietate. Cu impozitele vizate se acoperă cheltuielile anuale ale statului și, în așa mod, fiecare contribuabil participă în totalul cheltuielilor angajate pentru binele lui și pentru binele concetățenilor săi” [13].

În Codul fiscal al Federației Ruse, impozitul este determinat ca „o plată obligatorie individuală, cu titlu gratuit, colectată de la organizații și persoane fizice din bunurile ce le aparțin cu drept de proprietate, pentru administrarea sau gestionarea operativă a mijloacelor bănești în scopul asigurării financiare a statului și (sau) organizațiilor municipale” [11].

Conform definiției date în Codul fiscal al Republicii Moldova, **impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcție de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată** [2].

Astfel, în definiția dată de legislația fiscală a Republicii Moldova accentul se pune mai mult pe aspectul economic, pe când în definiția impozitului dată de Codul fiscal al Federației Ruse impozitul este interpretat sub aspect social.

Totuși, între impozite și taxe există deosebiri. Potrivit Dicționarului economic și financiar, „spre deosebire de impozit, taxa reprezintă acele obligații bănești pe care trebuie să le achite persoanele fizice și juridice pentru diferite prestații efectuate de autoritățile publice și constă în sumele de bani prevăzute de hotărâri sau ordonanțe guvernamentale” [6].

Astfel, taxele sunt plățile efectuate de persoanele fizice sau juridice pentru serviciile prestate acestora de instituțiile publice. Prin urmare, acestea sunt reglementate de stat.

Conform definiției date de Codul fiscal al Republicii Moldova, *taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit. Alte plăți efectuate în limitele relațiilor reglementate de legislația nefiscală nu fac parte din categoria plăților obligatorii, denumite impozite și taxe* [2].

Dreptul de a institui un impozit sau o taxă îl are statul, drept care este exercitat de autoritatea publică – Parlamentul. Activitatea executivă în domeniul impozitelor revine Guvernului, care o exercită prin intermediul aparatului fiscal [8].

Din cele relatate aferent impozitelor și taxelor putem concluziona următoarele: în cazul impozitului, lipsește cu totul prestarea unui serviciu direct din partea statului, iar termenele de plată se stabilesc în prealabil, în timp ce pentru taxe se prestează de către stat anumite servicii direct și, pe cât posibil, imediat și termenele de plată ale taxelor se stabilesc, de regulă, în momentul solicitării sau chiar după prestarea serviciilor.

Din punct de vedere structural, impozitele și taxele în Republica Moldova se clasifică după nivelul la care se administrează, adică în *impozite și taxe de stat și impozite și taxe locale*. În cadrul acestor două grupuri impozitele și taxele sunt aranjate potrivit clasificăției bugetare a veniturilor, ceea ce corespunde ordinii în care acestea au fost așezate în bugetul de stat și în bugetele locale.

Cercetătorul din România Ioan Condor menționează că, datorită diversității impozitelor și taxelor, în orice sistem fiscal se consideră necesară gruparea acestora după mai multe criterii [3].

Criteriile principale care trebuie să steie la baza acestor clasificări sunt următoarele:

- ✓ **criteriul economic** – presupune că impozitul are o incidență economică. Aceasta are anumite limite, de cele mai multe ori în condițiile în care contribuabilului i se impune să utilizeze un anumit preț pe piață;
- ✓ **criteriul științific** – se referă la capacitatea contributivă individuală. Impozitele directe personale și impozitele indirecte au în vedere capacitatea contributivă individuală, iar impozitele directe reale nu țin seama de această capacitate;
- ✓ **criteriul tehnic** – se referă la periodicitatea impozitelor și taxelor. Nu toate impozitele și taxele directe pot fi percepute periodic, deoarece există situații în care acestea depind de periodicitatea faptelor economice;
- ✓ **criteriul administrativ** – se referă la unitățile administrative ce gestionează impozitele și taxele;
- ✓ **criteriul juridic** – se bazează pe existența sau nu a rolurilor nominative, documente cu putere executorie, stabilite de către administrație, pentru încasarea impozitului.

Luând în considerare criteriile și principiile pe care cercetătorul român Condor le pune la baza clasificării impozitelor și taxelor, am elaborat schema clasificării impozitelor și taxelor stabilite de sistemul fiscal al Republicii Moldova.

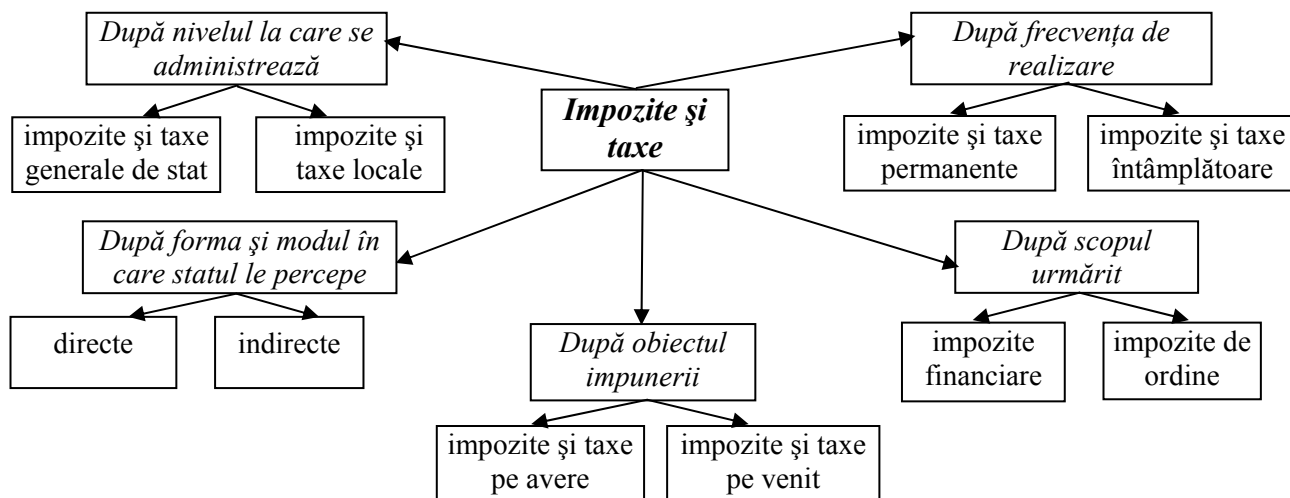
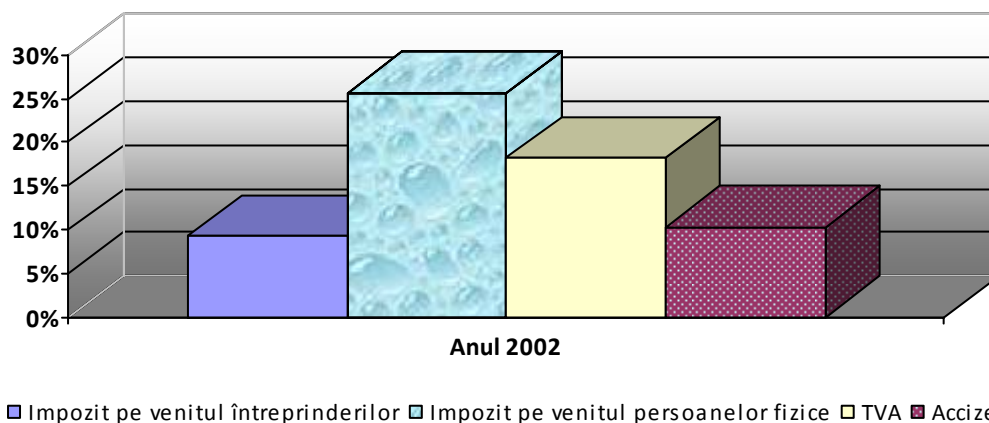


Fig.1. Clasificarea impozitelor și taxelor după mai multe criterii.

Sursa: elaborată de autor

Schema respectivă reflectă o clasificare detaliată în funcție de destinația și importanța impozitelor și taxelor la formarea veniturilor la bugetul de stat. Cu toate acestea, considerăm necesară includerea clasificării impozitelor și taxelor și după subiectul impunerii.

Acumulările impozitelor și taxelor de stat joacă un rol impunător în asigurarea statului cu resurse financiare, necesare întru satisfacerea necesităților sale. În țările Uniunii Europene ponderea impozitelor de stat în volumul total al veniturilor fiscale constituie 63,4%, ceea ce indică importanța rolului pe care îl joacă această grupă de impozite în formarea veniturilor bugetare ale acestor state. Figura 2 reflectă ponderea unor impozite și taxe în volumul total al veniturilor fiscale în țările UE.



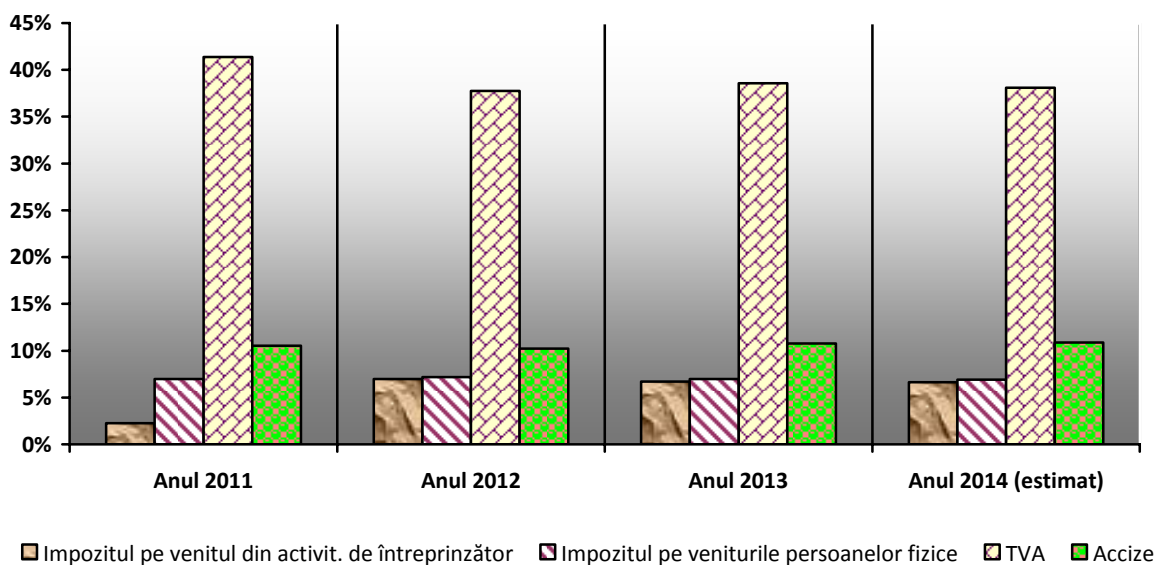
■ Impozit pe venitul întreprinderilor ■ Impozit pe venitul persoanelor fizice □ TVA ■ Accize

Fig.2. Ponderea unor impozite și taxe în veniturile fiscale ale țărilor UE pentru anul 2002.

Sursa: elaborată de autor în baza sursei [12]

Conform datelor din această figură, în țările UE sursa de bază la formarea veniturilor fiscale reprezintă impozitul pe veniturile persoanelor fizice, a cărui pondere în anul 2002 atinge nivelul de 25,6% din volumul acestor venituri.

Pentru comparare, în Figura 3 este reflectată dinamica ponderii unor impozite și taxe de stat în volumul total al veniturilor fiscale din cadrul Bugetului public național al Republicii Moldova.



■ Impozitul pe venitul din activ. de întreprinzător ■ Impozitul pe veniturile persoanelor fizice ■ TVA ■ Accize

Fig.3. Dinamica ponderii unor impozite și taxe de stat în veniturile fiscale ale Republicii Moldova pentru perioada anilor 2011-2014 (estimat).

Sursa: elaborată de autor în baza sursei [9]

Astfel, observăm că în Republica Moldova ponderea unor impozite și taxe de stat practic coincide cu ponderea acestora în țările UE, fiind în creștere de la 61,15% în anul 2011 până la 63,03% în anul 2013.

Dacă în țările UE ponderea cea mai mare în componența impozitelor generale de stat constituie impozitul pe venitul persoanelor fizice, fiind de 25,6%, atunci în Republica Moldova sursa principală la formarea veniturilor fiscale la bugetul de stat ocupă TVA, a cărei pondere constituie 41,36% în anul 2011, fiind în descreștere până la 38,58% în anul 2013.

Prin intermediul acestor grupări se creează o modalitate utilă de analiză a posibilităților de care dispun administrațiile publice pentru asigurarea finanțării cheltuielilor pe seama resurselor proprii.

S-a încercat și se încearcă, de multe ori, să se stabilească o relație de ordine între fiscalitate și contabilitate, adică să se precizeze cine pe cine influențează mai mult. Luând în calcul opiniile diferiților autori români și străini, pot fi identificate următoarele variante de influență:

- ✓ contabilitatea este influențată de fiscalitate;
- ✓ contabilitatea este dependentă de fiscalitate;
- ✓ contabilitatea influențează fiscalitatea [5].

În toate aceste cazuri se observă că există o interdependență între fiscalitate și contabilitate.

Dacă privim contabilitatea ca pe un instrument destinat obținerii de informații pure și obiective, atunci putem accepta că intervenția fiscalității în procedurile contabile este inacceptabilă. Fiscul ar trebui să accepte fără împotrivire „realitatea” contabilă în ceea ce privește stabilirea sarcinilor fiscale ale întreprinderii. Dar contabilitatea nu este perfectă și, așa cum, de exemplu, contabilii retratează documentele contabile pentru a obține informațiile pe care ei le consideră pertinente, și fiscul își propune, ca utilizator al acelorași informații, să le interpreteze în funcție de interesele proprii, care nu întotdeauna coincid cu interesele întreprinderii.

Supunerea contabilității față de fiscalitate are loc în țări precum Franța, România, Germania. Analizând relația dintre aceste două ramuri, putem menționa că această relație diferă de la o țară la alta, în cazul în care normele specifice celor două ramuri sunt elaborate de același organism (cum ar fi Ministerul Finanțelor sau alte organe de competență din aceste țări). Aceasta permite ca interdependența să fie și mai strânsă, făcând ca influențele fiscului asupra contabilității să pară și mai evidente. Astfel, în unele țări, mai ales în cele influențate de modelul german, un principiu fundamental este că regulile și principiile contabile se impun în stabilirea rezultatului fiscal; fiscul își rezervă totuși calitatea de a impune punctual unele tratamente fiscale diferite de regulile contabile.

Modelul german de relație dintre contabilitate și fiscalitate se regăsește, cu nuanțe particulare, și în alte țări, precum Elveția, țările scandinave, într-o mare măsură în Belgia și Franța și chiar în Japonia. Cu toate acestea, atunci când se descriu contabilitatea și fiscalitatea din aceste țări, se apreciază de cele mai multe ori că fiscalitatea este cea care impune cele mai multe reguli în relația ei cu contabilitatea.

În unele țări are loc contestarea principiului congruenței între contabilitate și fiscalitate în numele imaginii fidele, dar fără prea mare succes, deoarece el este bine ancorat în comportamentul entităților, mai ales că are drept consecință reducerea bazei impozabile și a impozitului pe profit. Se ajunge astfel că acest obiectiv al gestiunii fiscale să fie determinat în alegerile contabile, ceea ce-l face pe Haller să aprecieze că „pentru cele mai multe întreprinderi (mai ales mici și mijlocii) considerațiile fiscale primează în raport cu principiile contabile”.

Ca urmare, aplicarea în țările respective a principiului congruenței între contabilitate și fiscalitate fără înregistrarea în contabilitate a tratamentelor fiscale ar complica semnificativ determinarea rezultatului fiscal. De aceea, considerăm că înregistrarea în contabilitate a tratamentelor fiscale duce la ușurarea sarcinii fiscale și la simplificarea operațiunilor.

În Republica Moldova fiscalitatea de asemenea își impune unele reguli ale sale în relația ei cu contabilitatea în vederea obținerii rezultatului fiscal.

Astfel, conform art.26 alin.(10) din Codul fiscal, evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale se efectuează în conformitate cu Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale. Ar fi fost inutilă pentru fiscalitate crearea de reguli proprii de amortizare în condițiile în care contabilitatea dispune deja de proceduri consacrate și folosite cu succes la calcularea amortizării mijloacelor fixe. Însă, spre deosebire de modelul german de relație dintre contabilitate și fiscalitate, în Republica Moldova amortizarea mijloacelor fixe în scopuri fiscale nu se reflectă în contabilitate, ci servește doar la calcularea rezultatului fiscal al entității [10].

La polul opus în ceea ce privește relația contabilitate-fiscalitate se află un grup de țări caracterizate prin ceea ce se numește „deconectarea” contabilității de fiscalitate. Aceasta nu înseamnă că nu există legături între cele două, ci, mai degrabă, că înregistrările în contabilitate nu au de suferit de pe urma regulilor fiscale și că consecințele fiscale ale opțiunilor contabile sunt minime. Este cazul Statelor Unite ale Americii și, în general, al țărilor încadrate în modelul anglo-saxon [14]. Însă, și aici regulile de determinare a veniturilor sunt identice și calculul beneficiului impozabil se efectuează tot pe baza rezultatului contabil. Principalele diferențe între contabilitate și fiscalitate (a căror contabilizare nu este obligatorie, ca în cazul țărilor prezentate în grupul anterior) țin de amortizarea imobilizărilor care se poate efectua pe baze diferite în cele două serii de calcule. Această separare netă dintre regula fiscală și cea contabilă, cumulată cu lipsa de consecințe contabile ale alegerilor fiscale, și invers, face ca întreprinderile să-și permită anumite libertăți la calcularea amortizării. De exemplu, în Marea Britanie societățile de distribuție și cele hoteliere nu amortizează imobilele în contabilitate, argumentând că aceste bunuri, ca și imobilierul, sunt bine întreținute, astfel încât valoarea lor reziduală este în permanență mai mare decât costul istoric [15].

În cazul de față, când are loc deconectarea contabilității de fiscalitate, iar calcularea rezultatului fiscal se efectuează tot pe baza rezultatului contabil, considerăm că entitățile nu au de a face cu diferențe permanente sau temporare. Aceasta simplifică mult evidența contabilă în cadrul entității în comparație cu țările care aplică principiul congruenței între contabilitate și fiscalitate. Din alt punct de vedere, beneficiul impozabil care se calculează pe aceste principii reflectă într-o mare măsură imaginea fidelă a entității.

În Republica Moldova, potrivit art.5 din Legea contabilității, nr.113-XVI din 27.04.2007, datele contabile ajustate în conformitate cu prevederile Codului fiscal servesc drept bază pentru întocmirea declarațiilor fiscale. Drept bază pentru determinarea venitului impozabil al entităților servește rezultatul (profitul/pierderea) contabil, reflectat în rapoartele de profit și pierdere, întocmite și prezentate în conformitate cu cerințele acestei legi și ale standardelor de contabilitate [7].

Ca urmare, deoarece regulile contabile și fiscale sunt diferite, se obțin și indicatori economici diferiți. Aceasta, în primul rând, se referă la rezultatul financiar: rezultatul contabil se determină conform Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) sau Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), iar rezultatul impozabil – conform Codului fiscal. Diferențele apar din cauza nerecunoașterii sau limitării unor cheltuieli sau venituri de către Codul fiscal în comparație cu SNC, utilizării diferitelor metode de evaluare a activelor, de calculare a amortizării mijloacelor fixe etc.

Pentru determinarea acestor indicatori diferiți nu e necesară ținerea paralelă a două contabilități. Rezultatul financiar este calculat în baza regulilor contabile și este recunoscut de fiscalitate, servind drept bază pentru determinarea rezultatului impozabil. Deci, atunci când cele două reguli au intrat în contradicție, s-a pus problema concilierii dintre contabilitate și fiscalitate prin folosirea unei baze informaționale unice [1]. Rezultatul impozabil se calculează prin corectarea rezultatului contabil cu diferențele apărute ca incoincidență a regulilor contabile și fiscale.

Implicarea fiscului ar trebui să fie din ce în ce mai puțin manifestată, mai ales în condițiile în care contabilitatea încearcă să se dezvolte ca o ramură distinctă, odată cu apariția Legii contabilității. Însă, atât timp cât normele contabile și fiscale vor fi stabilite de același organism (Ministerul Finanțelor) și fiscul este reticent la soluțiile propuse de contabili, este evident că la atingerea obiectivelor contabilității nu se poate ajunge decât prin filtrul fiscal, care poate denatura sensul informației contabile.

În Republica Moldova, regulile fiscale, asemănător regulilor fiscale din oricare alte țări unde fiscalitatea caută să-și supună contabilitatea, nu au drept scop obținerea unei imagini fidele a operațiunilor entităților, ci continuă să aprobe interesele statului.

Concluzii

Existența impozitelor este impusă de existența statului. După cum am constatat, există suficiente rațiuni ca statul să furnizeze bunuri și servicii publice, precum și să realizeze transferuri de venituri în cadrul societății, iar pentru aceasta statul are nevoie de fonduri (resurse). Metodele de finanțare a cheltuielilor publice s-au schimbat în decursul timpului, dar nu există nicio îndoială ca impozitul este o perenitate și că, până la urmă, nimeni nu scapă de plata acestuia. Acest lucru se datorează conviețuirii sociale la care omul ia parte pentru a beneficia de avantajul relațiilor sociale din cadrul societății.

Dacă privim contabilitatea ca pe un instrument destinat obținerii de informații pure și obiective în scopul impunerii, atunci putem accepta că intervenția fiscalității în procedurile contabile este inacceptabilă. Fiscul ar

trebuie să accepte fără împotrivire „realitatea” contabilă în ceea ce privește stabilirea sarcinilor fiscale ale întreprinderii. Dar, contabilitatea nu este perfectă și, așa cum, de exemplu, contabilii retratează documentele contabile pentru a obține informațiile pe care ei le consideră pertinente, și fiscul își propune, ca utilizator al acelorași informații, să le interpreteze în funcție de interesele proprii, care nu întotdeauna coincid cu interesele întreprinderii.

Analizând relația dintre aceste două ramuri, putem menționa că această relație diferă de la o țară la alta. În cazul Republicii Moldova, interdependența dintre aceste două ramuri este foarte strânsă, deoarece sunt elaborate de același organism – Ministerul Finanțelor.

Bibliografie:

1. BUCUR, V., ȚURCANU, V., GRAUR, A. *Contabilitatea impozitelor*, Chișinău, 2005, p.15.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova la 01.01.2014. www.fisc.md (Accesat la: 24.05.2014)
3. CONDOR, I. *Drept fiscal și financiar*. București: Tribuna Economică, 1996, p.158-161.
4. CORDINEANU, C. *Sistemul Fiscal în știința finanțelor*. București: Codecs, 1998, p.76.
5. COSTEL, I. *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*. Iași: Polirom, 2000, p.23.
6. Dicționar economic și financiar, http://ro.wikipedia.org/wiki/Tax%C4%83#cite_note-1
7. Legea contabilității, nr.113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr.90-93/399.
8. POPESCU, L. Redefinirea funcțiilor sistemului fiscal în literatura economică actuală. În: *Finanțe, credit, contabilitate*, 2001, nr.10.
9. Proiectul de lege a bugetului de stat pe anul 2014 <http://mf.gov.md/TranspDeciz/ProiecDeciz/bs2014>
10. Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale. Aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.289 din 14 martie 2007.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). Часть 1 от 31.07.1998, №146-ФЗ.
12. Налоговые реформы в присоединяющихся к ЕС странах. In: *Обзор экономического положения Европы*, 2004, №1, с.154.
13. CHARLES, J., SIMONDE DE SISMONDI, L. *Political Economy*, 1815.
14. MEEK, G.K. Les États Units. In: *Raffournier*, coordonné par HALLER, A., WALTON, P.
15. WALTON, P. Le Royaume Uni. In: *Raffournier*, coordonné par HALLER, A., WALTON, P., p.182.

Prezentat la 27.05.2014