

CZU: 336.226.322(478:4)

ARMONIZAREA MODULUI DE DETERMINARE, DECLARARE ȘI PLATĂ A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA ÎN RAPORT CU EXPERIENȚA ALTOR ȚĂRI EUROPENE

Galina LUȘMANSCHI, Maria COJOCARU, Lilia LAVRENCIUC

Universitatea de Stat din Moldova

Impozitele indirecte au dobândit un caracter actual datorită multitudinii de modificări legate de determinarea, declararea și plata acestora. Cercetarea efectuată are ca obiectiv examinarea modului de determinare, declarare și plată a taxei pe valoarea adăugată în unele țări europene în comparație cu situația legislativă și practica din Republica Moldova. În rezultatul analizei sistemului TVA din mai multe țări, autorii propun implementarea unor avantaje în cadrul fiscal al Republicii Moldova. Ca scop principal al modificărilor propuse se urmărește micșorarea poverii fiscale a entităților economice, fără a influența fluxurile de impozite ale statului.

Cuvinte-cheie: impozite indirecte, taxă pe valoarea adăugată, cotă TVA, perioadă fiscală, declarația privind TVA.

HARMONIZATION OF THE METHOD OF DETERMINATION, DECLARATION AND PAYMENT OF VALUE-ADDED TAX IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA IN RELATION TO THE EXPERIENCE OF OTHER EUROPEAN COUNTRIES

Indirect taxes have become current due to the multitude of changes related to their determination, declaration, and payment. The research aims to examine how to determine, declare and pay the value-added tax in some European countries compared to the legislation and practice in the Republic of Moldova. As a result of the analysis of the VAT system in several countries, the authors propose the implementation of advantages in the fiscal framework of the Republic of Moldova. The main purpose of the proposed amendments is to reduce the tax burden of economic entities without influencing the state tax flows.

Keywords: indirect taxes, value-added tax (VAT), VAT rate, tax period, VAT return.

Introducere

Impozitele reprezintă instrumente cu caracter istoric și cu intervenții asupra sferei economico-sociale, fiind mereu un mijloc tradițional de formare a veniturilor statului. Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este cel mai semnificativ impozit indirect, care are o contribuție destul de substanțială la bugetele de stat în toate țările.

Cercetătorii din Republica Moldova definesc TVA ca o parte a valorii adăugate a produselor, mărfurilor vândute, serviciilor prestate pe teritoriul Republicii Moldova, precum și o parte a valorii mărfurilor și serviciilor importate în RM, care se colectează sub formă de impozit la buget [1].

În conformitate cu Titlul III „Taxa pe valoarea adăugată” al Codului fiscal al Republicii Moldova (CF RM), TVA este un impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în RM [2].

Codul fiscal al României definește TVA ca fiind un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor codului respectiv [3]. Totodată, Codul fiscal al Federației Ruse tratează TVA ca un impozit indirect, determinat de vânzător la realizarea mărfurilor (serviciilor, lucrărilor și altor drepturi patrimoniale) cumpărătorului [4].

Abordările contemporane ale impozitelor indirecte în practica internațională au determinat autorii să întreprindă o cercetare comparabilă a acestui compartiment cu situația legislativă și practica națională.

Rezultate și discuții

Subiecții și obiectele impozabile, precum și modul de administrare a TVA, sunt reglementate de art.94 și de art.112 CF RM, care în esență enumeră caracteristicile entităților supuse impozitului și stabilesc pragul limită al înregistrării acestora în calitate de plătitor TVA.

În special, se prevede că subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător, cu unele excepții, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al TVA, dacă într-o perioadă de 12 luni consecutive a efectuat livrări de

mărfuri, servicii în sumă ce depășește 1 200 000 lei. Totodată, entitatea este obligată să înștiințeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completând formularul respectiv, și să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depășirea. În consecință, aceasta se consideră înregistrată în calitate de plătitor TVA din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depășirea.

Ridicarea din anul 2018 a plafonului de înregistrare de la 600 000 lei până la 1 200 000 lei a fost foarte binevenită, pentru că a redus povara entităților care nu au necesitatea înregistrării obligatorii (entități care realizează bunurile către persoanele fizice). Deseori, proprietarii acestor tipuri de entități apelau la deschiderea altei entități la momentul atingerii plafonului de 600 000 lei, fapt care a fost sesizat de autorități, fiind încă un motiv de ridicare a plafonului.

În acest context, autorii recomandă să se apeleze la experiența altor țări care au plafonul de înregistrare a plătitorilor de TVA și mai ridicat. Spre exemplu, în România plafonul este de 88 500 euro (peste 1 700 000 lei).

Un alt aspect problematic în administrarea TVA constă în faptul că termenul de înregistrare în calitate de plătitor TVA în urma depășirii plafonului stabilit de Codul fiscal este ultima zi a lunii în care a avut loc depășirea. Acest moment este foarte greu de respectat, deoarece înregistrarea veniturilor pentru această zi, care deseori face parte din atingerea plafonului, are loc în baza raportului mașinii de casă și control (MMC) sau a extrasului bancar. Însă, raportul mașinii de casă și control se obține de casier la sfârșitul programului de muncă, iar extrasul bancar în genere este eliberat de instituțiile bancare în următoarea zi, ceea ce duce la imposibilitatea depunerii cererii în timp.

În legătură cu aceasta, venim cu propunerea ajustării art.112 CF RM, prin prelungirea acestui termen cu minimum o zi, pentru a se reuși prelucrarea datelor contabile, fapt ce va permite deplasarea în teritoriu pentru depunerea cererii către organele fiscale.

Baza impozabilă a TVA este reglementată de art.97 CF RM, care stabilește conform căror operațiuni economice înregistrate la entitate (livrări standard, avansuri primite, importuri ș.a.) este determinată baza impozitării.

Modul de determinare a TVA spre plată se efectuează în baza art.101 CF RM și se stabilește prin diferența la sfârșitul perioadei de gestiune (luna calendaristică) dintre *TVA colectată* (calculată) preluată din registrul de procurări și *TVA deductibilă* din registrul de livrări. Declarația TVA se efectuează printr-un formular aprobat prin Ordinul nr.1164 al Inspectoratului Fiscal de Stat care se prezintă la organul fiscal de subiecții impozabili doar în format electronic până pe data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale (luna calendaristică).

În Tabelul 1 este prezentat modul de determinare, declarare și plată a TVA în Republica Moldova.

Tabelul 1

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în Republicii Moldova

<i>Modalități (scheme) de aplicare a TVA</i>	<i>Cote TVA, %</i>	<i>Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA</i>	<i>Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației</i>	<i>Termenul de achitare a datoriilor privind TVA</i>
<i>TVA Lunar</i>	- 20 standard - 8 redusă - Scutite de TVA	1 200 000,00 lei	Lunar, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală	Până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală

Sursa: Elaborat de autori în baza Codului fiscal al Republicii Moldova [2].

În continuare, am examinat modul de determinare, declarare și plată a TVA în alte țări, după care venim cu recomandarea celui mai eficient mod de structurare a TVA pentru Republica Moldova.

În **Federația Rusă**, perioada fiscală de determinare a TVA constituie un trimestru, conform art.163 din Codul fiscal al Federației Ruse. Totodată, Declarația privind TVA se prezintă trimestrial până pe data de 25 a luni care urmează după încheierea trimestrului. Sumele către plată a TVA se achită în trei părți egale până la data de 25 a lunilor urmate după trimestru. Plata se efectuează conform adresei juridice a entității economice [8]. Generalizarea modului de determinare, declarare și plată a TVA în Federația Rusă se prezintă în Tabelul 2.

Tabelul 2

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în Federația Rusă

Modalități (scheme) de aplicare TVA	Cote TVA, %	Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA	Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației	Termenul de achitare a datoriilor privind TVA
TVA Trimestrial	- 20 standard - 10 redusă - 0 scutite de TVA	Nu există	Trimestrial, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală	Următoarele 3 luni după trimestru (în părți egale) până pe data de 25 a acestor luni

Sursa: Elaborat de autori în baza Codului fiscal al Federației Ruse [4].

Totodată, trebuie menționat faptul că în Federația Rusă există categorii de contribuabili care sunt eliberați de plata TVA, aceștia fiind specificați în Codul fiscal al acestei țări. În opinia noastră, acest model este unul foarte reușit, deoarece permite reducerea presiunii asupra agenților economici prin achitățile proporționale ale TVA și declararea trimestrială.

Un alt model de abordare a TVA poate fi urmărit în țara vecină **România**, care prezintă un sistem de impozitare echilibrat, preluat din Uniunea Europeană. Modul de determinare, declarare și plată a TVA în România se deosebește esențial de modelele aplicate în Republica Moldova și în Federația Rusă, fiind mai degrabă unul comasat cu mai multe elemente reușite (Tab.3).

Tabelul 3

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în România

Nr. d/o	Modalități (scheme) de aplicare TVA	Cote TVA, %	Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA	Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației	Termenul de achitare a datoriilor privind TVA
1.	TVA Lunar	- 19 standard - 5 minimă	88 500,00 euro la cursul anului aderării	Lunar sau trimestrial, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală	Până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală
2.	TVA Trimestrial	- 9 redusă - Scutite de TVA	României la UE		

Sursa: Elaborat de autori în baza Codului fiscal al României [3].

De menționat că un avantaj al acestui model este posibilitatea agentului economic de a alege opțiunea lunară sau trimestrială a declarării și plății TVA la momentul atingerii plafonului de înregistrare în calitate de plătitor TVA. Însă, dacă se alege varianta declarării și plății lunare a TVA, atunci în continuare, la atingerea unui alt plafon de 100 000 euro, entitatea este obligată să treacă la varianta declarării și plății trimestriale a TVA.

Un moment foarte binevenit pentru entitățile acestei țări este faptul că de la luna depășirii plafonului de 88 500 euro urmează o lună de tranziție până când entitatea obține statutul de plătitor TVA. Această poziție a lunii de tranziție lipsește în Republica Moldova fapt ce deranjează mult entitățile din țară. O altă poziție legislativă demnă de urmat ține de restituirea TVA, care are loc de fiecare dată fără control până la suma de 5 000 roni. Iar obligativitatea de achitare a TVA la importul de mărfuri nu este legată de data devamării; mai mult, aceasta poate fi achitată pe parcursul a 60 de zile după import, cu condiția trecerii în cont a TVA în luna achitării acesteia.

Una dintre cele mai benefice implementări pentru entitățile mici și medii din România este considerată posibilitatea de a apela la varianta aplicării TVA la încasare, care permite deducerea TVA și colectarea TVA la momentul în care se achită datoria furnizorilor și, respectiv, se încasează creanța clienților. Opțiunea este prevăzută pentru entitățile care nu depășesc cifra de afaceri de 2 250 000 roni pentru un an calendaristic. Această opțiune permite entităților care operează cu sume mari ale tranzacțiilor să-și onoreze obligațiunile față de buget privind plata în timp a TVA.

În continuare, modelul de structurare a TVA în **Italia** diferă cu mult de cel din România, deși ambele sunt comunitare în Uniunea Europeană. În Tabelul 4 este prezentat modul de determinare, declarare și plată a TVA în Italia.

Tabelul 4

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în Italia

Nr. d/o	Modalități (scheme) de aplicare TVA	Cote TVA, %	Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA	Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației	Termenul de achitare a datoriilor privind TVA
1.	TVA Lunar	- 22 standard	Nu există (Plătitori a TVA sunt toate entitățile care aplică principiul continuității activității)	- Trimestrial, două luni după trimestru.	- Lunar, până pe data de 16 a lunii care urmează după perioada fiscală. - Trimestrial, două luni după trimestru. - În avans, pe parcursul anului.
2.	TVA Trimestru	- 4 minimă - 10 redusă - Scutite de TVA		- Trimestrial, două luni după trimestru.	
3.	TVA Anual			- Anual între 01.02. și 30.04 , după anul fiscal.	

Sursa: Elaborat de autori în baza Codului fiscal al Republicii Italiene [6].

În Italia, contribuabilii sunt clasificați în esență în două categorii. Prima categorie include contribuabilii ale căror afaceri sunt mai mici sau independente (activități artistice, profesionale), numiți și contribuabili simpli, care nu depășesc cifra de afaceri 400 000 euro anual pentru activități de servicii sau 700 000 euro anual pentru alte activități. Aceștia prezintă Declarația privind TVA trimestrial, timp de două luni după trimestru, sau lunar până la data de 16 a lunii următoare. A doua categorie o formează contribuabilii ale căror afaceri depășesc plafonul specificat de 400 000 euro pentru activități servicii sau 700 000 euro pentru alte activități. Acești contribuabili ordinari prezintă și achită TVA trimestrial.

Totodată, toate categoriile de contribuabili mai prezintă anual și Declarația privind TVA, care le permite efectuarea unor corectări cu privire la erorile apărute pe parcursul anului. De asemenea, Declarația privind TVA anuală permite indicarea sumelor TVA achitate în plus spre restituire.

Cea mai mare modernizare fiscală produsă recent în Italia, la 01.01.2019, este obligativitatea facturilor electronice pentru toate tipurile de afaceri, ceea ce a condus la excluderea anexelor la Declarația privind TVA. Datorită acestei schimbări, declararea trimestrială a TVA a devenit foarte simplă, conținutul referindu-se în esență la plățile efectuate.

Un alt model de structurare a TVA cercetat de noi este cel stabilit în **Marea Britanie**, care la fel constă din trei scheme de bază, modul de achitare a acestui impozit având multiple nuanțe. În Tabelul 5 este prezentat modul de determinare, declarare și plată a TVA în Anglia.

Tabelul 5

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în Marea Britanie

Nr. d/o	Modalități (scheme) de aplicare TVA	Cote TVA, %	Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA	Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației	Termenul de achitare a datoriilor privind TVA
1.	TVA Cash (VAT Cash accounting)	- 20 standart	85 000 lire	- Trimestrial, o lună și 7 zile după trimestru.	- Trimestrial, o lună și 7 zile după trimestru. - Trimestrial, o lună și 7 zile după trimestru. - În avans lunar sau trimestrial, în dependență de suma anului trecut.
2.	TVA rată fixă (VAT Flat rate)	- 5 redusă		- Trimestrial, o lună și 7 zile după trimestru.	
3.	TVA Anual (VAT anual)	- Scutite de TVA		- Anual, timp de 2 luni după anul fiscal.	

Sursa: Elaborat de autori în baza Codului fiscal al Marii Britanii [5].

În această țară contribuabilii au posibilitatea de a alege modalitatea de prezentare a Declarației privind TVA. Dacă entitatea alege varianta prezentării anuale a Declarației, achitarea se va face iarăși la alegere – trimestrial sau lunar, suma fiind determinată în baza Declarației anului precedent. Schemele de aplicare a *TVA rată fixă* sau a *TVA cash* presupun achitarea și declararea trimestrială a TVA. Diferența dintre aceste modalități constă în felul de determinare a TVA. *Rată fixă a TVA* este stabilită conform genului de activitate a entităților, lista cu rate fiind publicată și actualizată de guvernul englezesc. *TVA cash* este o metodă de plată și colectare a impozitului la momentul achitării cu furnizorii sau încasării creanțelor.

În rezultatul abordării structurale a sistemului TVA din mai multe țări, propunem implementarea unor avantaje în cadrul fiscal al Republicii Moldova. Ca scop principal al modificărilor propuse se urmărește micșorarea poverii fiscale a entităților economice, fără a influența considerabil fluxurile de impozite ale satului. Astfel, în Tabelul 6 este prezentat modelul existent de determinare, declarare și plată a TVA în **Republica Moldova** și varianta propusă spre modificare.

Tabelul 6

Modul de determinare, declarare și plată a TVA în Republicii Moldova

Modelul	Modalități (scheme) de aplicare TVA	Cote TVA, %	Plafonul de înregistrare în calitate de plătitor TVA	Perioada fiscală și termenul de prezentare a declarației	Termenul de achitare a datoriilor privind TVA
Existent	-TVA Lunar	- 20 standard - 8 redusă - Scutite de TVA	1 200 000 lei	Lunar, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală	Lunar, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală
Spre modificare	-TVA Trimestrial		1 500 000 lei	Trimestrial, până pe data de 25 a lunii care urmează după perioada fiscală	Lunar, până pe data de 25 a lunilor care urmează după trimestru (timp de trei luni)

Sursa: Elaborat de autori.

De menționat că tot mai multe țări ridică plafonul înregistrării în calitate de plătitor TVA (România – 88 500 euro (adică, peste 1 700 000 lei), Anglia – 85 000 lire (adică, peste 1 800 000 lei)), pentru că acesta reduce riscul evaziuni fiscale legate de sistarea activității companiei și înregistrarea în paralel a unei persoane juridice noi [7]. Din aceste motive, considerăm că în Republica Moldova acest plafon trebuie ridicat minimum până la 1 500 000 lei, deoarece deja au fost urmărite de autorități persoane juridice care au ajuns cu cifra de afaceri până la plafon și care au înregistrat brusc sistarea activității. Totodată, modelul de colectare și deducere trimestrială a TVA, având un impact pozitiv în Federația Rusă, poate fi unul reușit și în Republica Moldova. Astfel, statul va reduce cu mult numărul entităților care rețin plățile la buget sau care nu au posibilitatea integrală de achitare din diferite motive (creanțe neachitate, lipsă de numerar, conducerea nu este la curent cu suma spre plată din timp etc.).

Totodată, recomandăm implementarea în Republica Moldova a variantei aplicării TVA la încasare, care permite deducerea TVA și colectarea TVA la momentul în care se achită datoria furnizorilor și, respectiv, se încasează creanța clienților. După cum ne-am expus anterior, este o opțiune abordată în mai multe țări europene. Această variantă a schemei TVA va fi de ajutor pentru un mare segment al entităților care fac livrări sau procurări la sume mari per operațiune. Actualmente, în Republica Moldova TVA trebuie să fie colectată la data emiterii facturilor către clienți, fapt care pune entitatea în situația de a plăti TVA la buget aferentă acestor facturi cu mult timp înainte ca să încaseze numerarul de la clienți.

Concluzii

În rezultatul examinării modului de determinare, declarare și plată a taxei pe valoarea adăugată în unele țări europene în comparație cu situația legislativă și practica din Republica Moldova, propunem implementarea unor avantaje în cadrul fiscal al RM. Ca scop principal al modificărilor propuse se urmărește micșorarea poverii fiscale a entităților economice, fără a influența considerabil fluxurile de impozite ale satului.

Referințe:

1. BUCUR, V., GRAUR, A. *Contabilitatea impozitelor*. Chișinău: Editura ASEM, 2016.
2. Codul fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1997, nr.62/522; republicat în: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială din 08.02.2007.
3. Codul fiscal al României. Disponibil: <https://www.noulcodfiscal.ro/titlu-7/capitol-8/articol-291.html>
4. Codul fiscal al Federației Ruse. Disponibil: <http://nalogovyykodeks.ru/>
5. Codul fiscal al Marii Britanii. Disponibil: <https://www.gov.uk/topic/business-tax/vat>
6. Codul fiscal al Republicii Italiene. Disponibil: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>
7. Taxation Trends in the European Union Data For The Eu Member States, Publications Office of the European Union, edition Taxation and Customs Union, 2018.
8. КАСЬЯНОВА, Г.Ю. *Отчётность бухгалтерская и налоговая*. Москва: АБАК, 2018.

Date despre autori:

Galina LUȘMANSCHI, doctor în economie, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: galina_lusmanschi@mail.ru

Maria COJOCARU, doctor în economie, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: cojocaruum@gmail.com

ORCID: 0000-0003-0357-5689

Lilia LAVRENCIUC, doctorandă, Școala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: lilia@eurostudii.md

Prezentat la 20.05.2021