

Cu titlu de manuscris

CZU: 657.37:336.226.1(043)

VIERU ROMAN

**PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII
IMPOZITULUI PE VENIT**

522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în economie

Conducător științific:



**LAZARI Liliana,
doctor în științe economice
conferențiar universitar**

Autor:



CHIȘINĂU, 2025

© VIERU Roman, 2025

CUPRINS

ADNOTARE	6
ANNOTATION.....	7
АДНОТАЦИЯ.....	8
LISTA TABELELOR	9
LISTA FIGURILOR.....	10
LISTA ABREVIERILOR.....	11
INTRODUCERE	12
1. FUNDAMENTE TEORETICE ȘI ASPECTE CONTEMPORANE ALE IMPOZITULUI PE VENIT	20
1.1. Delimitări conceptuale privind impozitul pe venit în abordare interdisciplinară contabilitate – fiscalitate	20
1.2. Abordări naționale și internaționale privind impozitul pe venit în contextul tendințelor actuale ale evoluției economice	31
1.3. Concluzii la capitolul 1	46
2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT DIN ACTIVITATEA DE ÎNTREPRINZĂTOR ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII REGIMULUI FISCAL GENERAL	48
2.1. Dificultăți cauzate de tratamentul contabil și fiscal al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.....	48
2.2. Analiza practicilor contabile și de raportare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru regimul fiscal general.....	59
2.3. Direcții de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit în condițiile integrării europene	87
2.4. Concluzii la capitolul 2	105
3. PROVOCĂRI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII ALTOR REGIMURI FISCALE	108
3.1. Problematici ale contabilității și raportării impozitului pe venit al subiecților sectorului IMM și adaptarea la cele mai bune practici	108
3.2. Direcții și perspective ale impozitului pe venit în condițiile aplicării altor regimuri fiscale	123
3.3. Concluzii la capitolul 3	144
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	146

BIBLIOGRAFIE	152
ANEXE	190
Anexa 1. <u>Prezentarea cadrului normativ fiscal privind reglementarea impozitului pe venit...</u>	190
Anexa 2. <u>Retrospectiva legislației fiscale naționale privind impozitul pe venit.....</u>	194
Anexa 3. <u>Mixul fiscal al UE pe drumul către 2050</u>	195
Anexa 4. <u>Cotele impozitului pe venit în țările lumii.....</u>	196
Anexa 5. <u>Evoluția cotelor impozitului pe venit în funcție de categoria entității și scutirile persoanelor fizice în perioada 2020 – 2025 în RM.....</u>	207
Anexa 6. <u>Rezultatele studiului PwC și al Grupului Băncii Mondiale cu privire la impozite și contribuții.....</u>	209
Anexa 7. <u>Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare (adm SFS), mii lei.....</u>	214
Anexa 8. <u>Mărimea impozitului pe venit în veniturile bugetare în RM în perioada 2019 – 2024</u>	223
Anexa 9. <u>Încasări medii ale veniturilor nete pe tipul major de venit, 2021</u>	224
Anexa 10. <u>Organele de reglementare a contabilității și fiscalității</u>	225
Anexa 11. <u>Principiile contabilității și principiile impozitelor și taxelor.....</u>	226
Anexa 12. <u>Examinarea relației dintre contabilitate și fiscalitate de la general la particular pentru a reda interacțiunea pe impozitul pe venit.</u>	227
Anexa 13. <u>Evoluția cadrului normativ internațional privind reglementarea contabilității impozitului pe venit IAS 12 Impozitul pe profit.....</u>	229
Anexa 14. <u>Repartizarea cheltuielilor în funcție de recunoașterea fiscală în scopul determinării impozitului pe venit</u>	230
Anexa 15. <u>Registru cu privire la evidența pierderii fiscale reportată pe ani de proveniență ...</u>	236
Anexa 16. <u>Impactul ajustărilor pentru entitățile care au obținut profit până la impozitare</u>	237
Anexa 17. <u>Analiza regimurilor de reținere a impozitului pe venit la sursa de plată.....</u>	238
Anexa 18. <u>Venitul din care se reține impozit la sursa de plată</u>	239
Anexa 19. <u>Procesul de impozitare a veniturilor activitatea de achiziție a produselor din fitotehnie, horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal</u>	241
Anexa 20. <u>Caracteristicile categoriilor de întreprinderi/entități mici și mijlocii</u>	242
Anexa 21. <u>Evoluția regimului fiscal și a sistemului de contabilitate aplicabil SÎMM</u>	244
Anexa 22. <u>Formularele de raportare fiscală în sectorul IMM aplicate SÎMM20 și SÎMM24</u>	245
Anexa 23. <u>Activitățile profesionale, științifice și tehnice</u>	246
Anexa 24. <u>Prezentarea interacțiunii actorilor cu sistemul SIA MEV</u>	247

Anexa 25. _ACT de implementare a rezultatelor științifice SRL “Confezioni Andrea MDV”	248
Anexa 26. _ACT de implementare a rezultatelor științifice SRL “SUM AGRO SERVICE” ...	249
Anexa 27. _Act de implementare a rezultatelor științifice SRL “Prest Energy”	250
Anexa 28. Certificat de implementare a rezultatelor științifice Revista practico-aplicativă Contabilitate și Audit	251
Anexa 29. Certificat de implementare a rezultatelor științifice în Revista practico-aplicativă MONITORUL FISCAL FISC.md	253
Anexa 30. Diploma Medalia de Aur la Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic EXCELLENT IDEA – 2024.....	254
Declarația privind asumarea răspunderii	255
Curriculum Vitae al autorului	256

ADNOTARE

VIERU Roman, „PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT”, Teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2025

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 327 de titluri, 30 anexe, 151 pagini text de bază, 24 tabele, 24 figuri. Rezultatele obținute sunt publicate în 18 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit, cadrul normativ contabil, cadrul normativ fiscal, contabilitate, raportare financiară, SNC, IFRS, declarații fiscale, entitate, regim fiscal, politici contabile, impozit curent, impozit amânat, profit (pierdere) până la impozitare, profit impozabil (pierdere fiscală).

Domeniul de studiu: contabilitate.

Scopul cercetării constă în cercetarea problematicilor contabilității și raportării impozitului pe venit în Republica Moldova, prin examinarea relației dintre reglementările și practicile contabile și cele fiscale, cu identificarea disfuncționalităților și formularea unor direcții de armonizare, convergență și soluții în scopul creșterii transparenței financiare cu privire la impozitul pe venit.

Obiectivele cercetării: s-a urmărit stabilirea rolului impozitului pe venit în activitatea economică a entităților, în cadrul veniturilor bugetare și PIB; analiza detaliată a conceptelor specifice impozitului pe venit prin interconexiunea domeniilor contabilitate - fiscalitate; analiza cadrului normativ fiscal actual cu privire la impozitul pe venit din RM și cel al politicilor fiscale cu privire la impozitul pe venit în UE; identificarea cerințelor pentru stabilirea regimului fiscal necesar de aplicat și a tratamentelor contabile aferente impozitului pe venit; examinarea efectelor asupra organizării contabilității și întocmirii raportării financiare și declarației fiscale a impozitului pe venit în particular, și asupra entității în general în funcție de modul de organizare al contabilității, de regimul fiscal aplicat; stabilirea influenței impozitului pe venit asupra performanței financiare.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constă în argumentarea soluțiilor aferente problematicii contabilității și raportării impozitului pe venit atât pentru entitățile care aplică regimul fiscal general de impozitare cât și pentru entitățile SÎMM, dar și pentru persoanele ce desfășoară activități independente și activități profesionale, care sunt în creștere pentru Republica Moldova.

Rezultatele științifice obținute rezidă în fundamentarea științifică a conceptelor de bază aferente impozitului pe venit pentru unificare în cadrul normativ fiscal cu cel contabil, prezentarea sub aspect metodologic a algoritmului de contabilizare și raportare financiară a impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale, argumentarea necesității completării cadrului normativ contabil național cu privire la necesitatea dezvoltării în Nota explicativă la situațiile financiare a informației nonfinanciare și financiare cu privire la impozitul pe venit, argumentarea impactului ajustărilor de venituri și cheltuieli în scop fiscal asupra performanței financiare a entității.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă constă în elaborarea unui cadru conceptual integrat al relației contabilitate-fiscalitate cu privire la impozitul pe venit. Cercetarea aprofundează modul în care contabilitatea și fiscalitatea interacționează și influențează performanța entităților, cu accent pe specificul diferitelor regimuri fiscale aferente impozitului pe venit. Valoarea aplicativă se reflectă în propunerile de armonizare a cadrului contabil și fiscal aferent impozitului pe venit, dar și de aplicare de către entități a metodologiei contabile în condițiile vacanței fiscale, de dezvoltare a informațiilor aferente impozitului pe venit. Modelele OLS și Alfa utilizate ca instrumente de investigare a relațiilor dintre impozitul pe venit și ceilalți indicatori bugetari relevanți au cuantificat impactul impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale și asupra componentelor structurale ale acestora.

Implementarea rezultatelor științifice elaborate în teză, s-au validat prin aplicarea în practica unor entități din Republica Moldova, confirmând relevanța și valoarea aplicativă a cercetării. La fel, rezultatele cercetării științifice pot fi utilizate de către autoritățile de reglementare în domeniul fiscal și contabil pentru modernizarea și armonizarea cadrului normativ fiscal și contabil, la fel și pentru integrarea în procesul didactic și de formare profesională din instituțiile cu profil economic.

ANNOTATION

VIERU Roman, „ISSUES REGARDING ACCOUNTING AND REPORTING OF INCOME TAX”, PhD thesis in economics, Chisinau, 2025

Structure of the thesis: annotation (Romanian, English, Russian), introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 327 titles, 30 appendices, 151 basic text pages, 24 tables and 24 figures.

The obtained research results are published in 18 scientific papers.

Keywords: income tax, accounting regulatory framework, tax regulatory framework, accounting, financial reporting, SNC, IFRS, tax returns, entity, tax regime, accounting policies, current tax, deferred tax, profit (loss) before taxation, taxable profit (tax loss).

Field of study: Accounting

The aim of the thesis consists in researching the issues of accounting and income tax reporting in the Republic of Moldova, by examining the relationship between accounting and tax regulations and practices, identifying dysfunctions problems and formulating directions of harmonization, convergence and solutions in order to increase financial transparency regarding income tax.

Research objectives: the aim was to establish the role of income tax in the economic activity of entities, within budget revenues and GDP; detailed analysis of the specific concepts of income tax through the interconnection of the accounting - taxation fields; analysis of the current fiscal regulatory framework on income tax in the Republic of Moldova and fiscal policies on income tax in the EU; identification of the requirements for establishing the necessary tax regime to be applied and the accounting treatments related to income tax; examining the effects on the organization of accounting and the preparation of financial reporting and income tax return in particular, and on the entity in general depending on the way accounting is organized, the tax regime applied; determining the influence of income tax on financial performance.

Scientific novelty and originality consist in substantiation solutions related to the accounting and income tax reporting issues for both entities applying the general tax regime and entities applying the Small and Medium-sized Enterprises (SMEs), as well as for individuals conducting independent activities and professional activities, which are growing in the Republic of Moldova.

The scientific results obtained that contribute to the solution of an important scientific problem lies in the scientific substantiation of the basic concepts related to income tax for unification in the fiscal regulatory framework with the accounting one, the methodological presentation of the algorithm for accounting and financial reporting of income tax under the conditions of the application of the tax holiday, the argumentation of the need to complete the national accounting regulatory framework regarding the need to disclose in the Explanatory Note to the financial statements the non-financial information and on income tax, arguing the impact of income and expense adjustments for tax purposes on the entity's financial performance.

The theoretical significance and the applied of the research consists in the elaboration of an integrated conceptual framework of the accounting-tax relationship regarding income tax. The research delves into how accounting and taxation interact and influence the performance of entities, with a focus on the specifics of the different income tax regimes. The applicative value is reflected in the proposals for the harmonization of the accounting and fiscal framework related to income tax, but also for the application by entities of the accounting methodology under the conditions of the tax holiday, for the disclosure of information related to income tax. The OLS and Alfa models used as tools to investigate the relationships between income tax and other relevant budgetary indicators quantified the impact of income taxes on total budget revenues and their structural components.

Implementation of scientific results elaborated in the thesis, were validated by applying in practice to entities in the Republic of Moldova, confirming the relevance and applicative value of the research. Likewise, the results of scientific research can be used by regulatory authorities in the tax and accounting field for the modernization and harmonization of the fiscal and accounting regulatory framework, as well as for integration into the teaching and professional training process of institutions with an economic profile.

АННОТАЦИЯ

ВИЕРУ Роман, «ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА », кандидатская диссертация по экономике, Кишинев, 2025 г.

Структура диссертации: аннотация (румынский, английский, русский), введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 327 наименований, 30 приложений, 151 страниц основного текста, 24 таблиц и 24 рисунков.

Полученные результаты исследований опубликованы в 18 научных работах.

Ключевые слова: налог на прибыль, нормативная база бухгалтерского учета, налоговая нормативная база, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, НСБУ, МСФО, налоговые декларации, организация, налоговый режим, учетная политика, текущий налог, отложенный налог, прибыль (убыток) до налогообложения, налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток).

Направление обучения: Бухгалтерский учет

Цель диссертации заключается в исследовании вопросов бухгалтерского учета и отчетности по налогу на прибыль в Республике Молдова путем изучения взаимосвязи между бухгалтерским учетом и налоговыми правилами и практикой, выявления дисфункций и формулирования направлений гармонизации, сближения и решений с целью повышения финансовой прозрачности в отношении налога на прибыль.

Научно-исследовательские цели: цель – установление роли налога на прибыль в хозяйственной деятельности субъектов, в доходах бюджета и ВВП; детальный анализ специфических понятий налога на прибыль через взаимосвязь сфер бухгалтерского учета и налогообложения; анализ текущей нормативно-налоговой базы по налогу на прибыль в Республике Молдова и фискальной политики по налогу на прибыль в ЕС; определение требований для установления необходимого налогового режима, который должен применяться, и порядка ведения бухгалтерского учета, связанного с налогом на прибыль; изучение влияния на организацию бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности и декларации по налогу на прибыль в частности, а также на организацию в целом в зависимости от способа организации бухгалтерского учета, применяемого налогового режима; определение влияния налога на прибыль на финансовые результаты.

Новизна и научная оригинальность заключается в обосновании решений, связанных с вопросом бухгалтерской отчетности и отчетности по налогу на прибыль как для субъектов, применяющих общий налоговый режим, так и для субъектов малого и среднего бизнеса, а также для самозанятых и профессиональной деятельности, которые растут в Республике Молдова.

Полученные научные результаты, способствующие решению важной научной проблемы заключаются в научном обосновании основных понятий, связанных с налогом на прибыль, для унификации в налогово-бюджетной нормативно-правовой базе с бухгалтерской, в методологическом изложении алгоритма ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности по налогу на прибыль в условиях применения налоговых каникул, в аргументации необходимости доработки нормативно-правовой базы национального бухгалтерского учета в части необходимости раскрытия в пояснительной записке к финансовой отчетности нефинансовой информации и по налогу на прибыль, аргументируя влияние корректировок доходов и расходов для целей налогообложения на финансовые результаты организации.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в разработке комплексной концептуальной основы бухгалтерско-налоговых отношений по налогу на прибыль. В исследовании подробно рассматривается вопрос о том, как бухгалтерский учет и налогообложение взаимодействуют и влияют на результаты деятельности организаций, с акцентом на специфику различных режимов подоходного налога. Прикладное значение отражено в предложениях по гармонизации учетной и налоговой основы, связанной с налогом на прибыль, а также по применению субъектами методологии бухгалтерского учета в условиях налоговых каникул, для раскрытия информации, связанной с налогом на прибыль. Модели МНК и «Альфа», используемые в качестве инструментов для исследования взаимосвязи налога на прибыль и других актуальных бюджетных показателей, позволили количественно оценить влияние налогов на прибыль на совокупные доходы бюджета и их структурные составляющие.

Внедрение научных результатов разработанных в диссертации, были обоснованы путем применения на практике к субъектам в Республике Молдова. Аналогичным образом, результаты научных исследований могут быть использованы регулирующими органами в налоговой и бухгалтерской сферах для модернизации и гармонизации налоговой и бухгалтерской нормативно-правовой базы, а также для интеграции в учебный и профессиональный процесс подготовки учебных заведений экономического профиля.

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.	Direcții de cercetare privind studiul contabilității și raportării impozitului pe venit	16
Tabelul 1.1.	Strategia de căutare a articolelor științifice	20
Tabelul 1.2.	Conceptele impozitului pe venit în cadrul normativ contabil și fiscal	21
Tabelul 1.3.	Tabelul sumar al veniturilor	43
Tabelul 2.1.	Strategia de căutare a articolelor științifice pe direcția “contabilitatea impozitului pe venit”	50
Tabelul 2.2.	Perioada de gestiune în contabilitate și perioada fiscală privind impozitul pe venit	53
Tabelul 2.3.	Cadrul normativ de reglementare al impozitului pe venit pe domeniul contabilității și fiscalității	54
Tabelul 2.4.	Actele normative ce reglementează contabilitatea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător	61
Tabelul 2.5.	Elementele patrimoniale generate de impozitul pe venit	61
Tabelul 2.6.	Impactul ajustărilor la determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit	65
Tabelul 2.7.	Algoritmul de înregistrare în contabilitate a impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de către entități	72
Tabelul 2.8.	Prezentarea categoriei de entități în scopul impunerii cu impozit pe venit și a declarației fiscale necesare de prezentat	79
Tabelul 2.9.	Legătura dintre formularul Situațiilor financiare și Declarația cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în funcție de categoria entității	80
Tabelul 2.10.	Examinarea legăturii dintre raportarea financiară și declarația fiscală privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător	81
Tabelul 2.11.	Analiza regimurilor impozitului pe venit	90
Tabelul 2.12.	Sumarul modelelor	92
Tabelul 2.13.	Testul ANOVA	98
Tabelul 2.14.	Fiabilitatea statistică a modelului Alpha	102
Tabelul 2.15.	Matricea corelațiilor între itemi	102
Tabelul 2.16.	ANOVA cu testul Tukey pentru nonadivitate	103
Tabelul 3.1.	Evoluția entităților SÎMM și ponderea indicatorilor deținuți	111
Tabelul 3.2.	Analiză comparativă a reglementărilor aferente ÎMM conform Legii contabilității și raportării financiare și Codului Fiscal	112
Tabelul 3.3.	Analiza formelor de organizare eligibile pentru regimul simplificat de ÎMM	115
Tabelul 3.4.	Comparația dintre regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT și al SÎMM	126

LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1.	Conceptele de impozit pe profit și impozit pe venit	22
Fig. 1.2.	Contabilitatea impozitului pe venit prin prisma responsabilității sociale	25
Fig. 2.1.	Evoluția impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în RM	50
Fig. 2.2.	Determinarea obiectului impunerii cu impozit pe venit	63
Fig. 2.3.	Influența veniturilor și cheltuielilor recunoscute în scop fiscal	64
Fig. 2.4.	Evoluția ajustărilor fiscale asupra discrepantei dintre profit (pierdere) până la impozitare versus profit net (pierdere netă)	68
Fig. 2.5.	Relația dintre rezultatul financiar contabil și rezultatul fiscal	74
Fig. 2.6.	Diferențe temporare deductibile și diferențe temporare impozabile	75
Fig. 2.7.	Fazele contabilității impozitului pe profit amânat	76
Fig. 2.8.	Legătura dintre rezultatul financiar contabil și rezultatul impozabil	77
Fig. 2.9.	Legătura dintre Situația de Profit și Pierdere și Declarația cu privire la impozitul pe venit	81
Fig. 2.10.	Evoluția impozitului pe venit reținut în perioada 2019 – 2024	83
Fig. 2.11.	Structura impozitului pe venit reținut la sursa de plată sub aspectul recalculării și declarării	83
Fig. 2.12.	Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVAI	94
Fig. 2.13.	Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVRS	95
Fig. 2.14.	Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVDIV	96
Fig. 2.15.	Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVAO	97
Fig. 2.16.	Testele de normalitate a reziduurilor modelelor OLS	99
Fig. 2.17.	Diagramele Normal P-P Plot a reziduurilor standartizate a regresiiilor	100
Fig. 3.1.	Evoluția impozitului pe venit pentru SÎMM în Republica Moldova	109
Fig. 3.2.	Evoluția cotei impozitului pe venit pentru SÎMM	116
Fig. 3.3.	Dinamica contribuabililor pe forme organizatorico-juridice	129
Fig. 3.4.	Evoluția impozitului pe venit din activitățile profesionale	137
Fig. 3.5.	Evoluția declarațiilor depuse și impozitul pe venit declarat de persoane fizice	142

LISTA ABREVIERILOR

AI	Inteligența Artificială
BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation /Afaceri în Europa: Cadrul de impozitare a profitului
BEPS	Base Erosion Profit Shifting = Erodarea Bazei și Transferul Profitului
CAEM	Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei
CE	Consiliul Europei
CSPM	Clasificatorul statistic al produselor (bunurilor și serviciilor)
DTD	Diferențe temporare deductibile
DTI	Diferențe temporare impozabile
FEE	Federation of European Accountants /Federația Europeană a Contabililor
G20	Grupul celor douăzeci de miniștri ai finanțelor și ai guvernatorilor băncilor centrale din 20 de economii – 19 ale celor mai mari economii naționale, și al Uniunii Europene
IBN	Instrument Bibliometric Național
IAS	Standarde Internaționale de Contabilitate
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
INI	Instrumentul Bibliografic Național
MITP	Moldova IT Parc
MF	Ministerul Finanțelor Republicii Moldova
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
ONU	Organizația Națiunilor Unite
PGCC	Planul General de conturi contabile
RM	Republica Moldova
SFS	Serviciul Fiscal de Stat din Republica Moldova
SIA	Sistem informațional automatizat
SIMM	Sectorul Întreprinderilor Mici și Mijlocii
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
UE	Uniunea Europeană
VEN	Declarația cu privire la impozitul pe venit al persoanelor juridice din RM

INTRODUCERE

Cel mai greu de înțeles lucru din lume este impozitul pe venit. Albert Einstein

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. O țară în proces de integrare europeană, precum Republica Moldova, este nevoită să facă față unor factori interni și externi, ceea ce impune ca toate entitățile să fie informate în mod corespunzător cu privire la condițiile actuale de funcționare, în special cadrul normativ de reglementare, inclusiv sistemul fiscal, precum și nivelul de dezvoltare și aplicare a tehnologiilor moderne.

În condițiile în care modelele de afaceri ale entităților devin din ce în ce mai complexe, cadrul normativ contabil și cel fiscal trebuie să surprindă multitudinea de situații posibile și să le reglementeze cu claritate. Folosind puterea tehnologiei, profesia contabilă oferă informații care ghidează entitățile și persoanele fizice prin complexități și integrează impozitele în agenda de sustenabilitate. Privirea strategiei fiscale printr-o lentilă de sustenabilitate devine normă pentru companii [265]. Gestiunea unei entități impune funcționarea compartimentului contabil, fie ca structură separată, fie printr-un contabil angajat sau prestator de servicii. Deseori, contabilitatea este abordată și prin prisma obligațiilor fiscale, astfel încât contabilul gestionează și aspectele de fiscalitate. Relația dintre contabilitate și fiscalitate, în special privind impozitul pe venit, este amplu tratată în literatura de specialitate, generând opinii divergente și dificultăți de aplicare a reglementărilor.

Actualitatea temei este justificată prin dinamica continuă a modificărilor legislative în domeniul contabil și fiscal, cu un ritm accelerat al schimbărilor fiscale, dificil de asimilat pentru contribuabili. Interesul cercetării este susținut de caracterul universal al impozitului pe venit, aplicabil tuturor entităților și persoanelor fizice cu activități economice, indiferent de mărime, domeniu sau regim fiscal, și cu particularități legate de utilizarea SNC sau IFRS [161, art. 5]. Tema de cercetare rămâne de actualitate datorită faptului că întotdeauna deținătorii de capital vor fi interesați să obțină profituri cât mai mari și să plătească impozite cât mai reduse.

Importanța și actualitatea cercetării științifice reiese din faptul că contabilitatea servește ca instrument principal de reflectare și aplicare a obligațiilor fiscale, prin stabilirea bazei impozabile, calculul, declararea și raportarea impozitului pe venit.

Motivația cercetării derivă din necesitatea de a identifica dificultățile legate de contabilizarea și raportarea impozitului pe venit în contextul diversificării surselor de venit și de a contribui la îmbunătățirea cadrului teoretic și aplicativ privind fiscalitatea și contabilitatea acestuia.

Profesia contabilă include, dar nu se limitează la: întocmirea, analizarea și raportarea unor informații financiare și nefinanciare relevante și reprezentate exact; rolul de partener în procesul

decizional și în formularea și implementarea strategiilor organizaționale; auditarea informațiilor financiare și nefinanciare și furnizarea altor servicii de asigurare și consultanță; și întocmirea și analizarea informațiilor fiscale relevante [137, p. 8].

În contextul decontărilor cu bugetul statului, principala problemă este reprezentată de modul de determinare a valorilor aferente acestor decontări [239, p. 85]. În acest sens se au în vedere cu prioritate reglementările Codului Fiscal și cele specifice impozitului pe venit, aplicarea acestora având la bază reglementările contabile, care, în acest sens, prezintă un grad ridicat de complexitate. Reprezentanții profesiei contabile trebuie să gestioneze aplicarea fiscalității în cadrul entității, în condițiile unei legislații în continuă schimbare. Domeniul impozitului pe venit, prin natura sa complexă, este strâns legat de contabilitate, fiind totodată primul element al sistemului de impozite și taxe de stat în Republica Moldova [49].

Una dintre cele mai sensibile probleme privind impozitul pe venit o constituie relația dintre contabilitate și fiscalitate, precum și tratamentul contabil aferent acestuia, conform cadrului național (SNC) și celui internațional (IAS 12). Aceste aspecte capătă complexitate în contextul aplicării ambelor referențiale de către diverse categorii de entități, dar și în raport cu tendințele de modificare generate de procesul de integrare europeană și ajustarea legislației fiscale.

Cercetările științifice de aplicare și a metodelor de gestionare a proceselor de impozitare în condițiile dezvoltării și modernizării economice, globalizării și digitalizării, devin tot mai relevante. Specificul acestui proces, cu impact atât la nivel micro, cât și macro, justifică necesitatea aprofundării temei privind contabilitatea și raportarea impozitului pe venit. Problemele identificate și soluțiile propuse în teză contribuie la o mai bună înțelegere a fiscalității impozitului pe venit de către contabili, contribuabili și alți utilizatori de informații financiare.

Principala motivație privind alegerea acestui subiect de cercetare derivă din interesul manifestat la nivel național și internațional, din dinamica cercetărilor de specialitate și din controversele persistente care nu au condus, până în prezent, la un consens general acceptat.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problematika contabilității și raportării impozitului pe venit prezintă un interes major, atât în domeniul contabil, cât și în cel fiscal, la nivel național și internațional. Aceasta reprezintă o direcție de cercetare în continuă evoluție, influențată de contextul economic, de tendințele emergente, de cerințele specifice procesului de implementare a cadrului normativ în contextul integrării europene, precum și de inovațiile digitale și integrarea inteligenței artificiale. În Republica Moldova, această problemă a fost abordată pe două direcții:

✓ cercetarea științifică prezentă în reviste științifice și conferințe științifice internaționale abordată în lucrările de cercetare ale autorilor Bajan M. [16; 109], Bucur V. [30], Graur A. [30];

103-106; 109], Ghedrovici O. [94], Guțan V. [114; 115], Harea R. [105; 106], Lazari L. [16; 109; 150-158; 289-296], Nederița A. [188-192];

✓ cercetarea aplicativă prezentă în revistele practico-aplicative Contabilitate și Audit, Monitorul Fiscal FISC.md, platforma contabilșef.md, abordată prin tălmăcirile de legislație și aplicarea practică de către entități, de diferiți autori.

La nivel internațional cercetările contabilității și raportării impozitului pe venit au fost abordate de către cercetătorii din România: Apostol C. [11], Ciumag A. și Ciumag M. [44], Gurău M. [112; 113], Istrate C. [140; 141], Robu B-I. [36], din alte țări: Cláudio Pais A, Cláudia Afecto Dias [206], Graham, John, Raedy, Jana, Shackelford, Douglas [102], Kiral, Ersin, Mavruk, Can [145], Kryeziu, Refik [148].

Reieșind din interesul sporit pentru cercetarea contabilității și a raportării financiare și fiscale a impozitului pe venit, în contextul crizelor suprapuse cu impact economic semnificativ și al unui mediu internațional marcat de ajustări constante la provocări sistemice, studiile privind aceste aspecte, inclusiv impozitarea echitabilă a veniturilor, rămân relativ limitate și se află în explorare.

Din punct de vedere tematic, prezenta cercetare se încadrează în domeniul contabilității, însă prin natura problematicilor analizate, teza capătă un caracter interdisciplinar, stabilind conexiuni directe cu fiscalitatea și cu alte discipline economice (management, finanțe, etc.).

Scopul cercetării constă în cercetarea problematicilor contabilității și raportării impozitului pe venit în Republica Moldova, prin examinarea relației dintre reglementările și practicile contabile și cele fiscale, cu identificarea disfuncționalităților și formularea unor direcții de armonizare, convergență și soluții în scopul creșterii transparenței financiare cu privire la impozitul pe venit.

Obiectivele cercetării: prin cercetarea științifică întreprinsă s-a urmărit scopul evidențierii problematicilor contabilității și raportării impozitului pe venit aplicat în Republica Moldova atât entităților (în funcție de modul de ținere al contabilității: în baza SNC sau IFRS, dar și în funcție de regimul fiscal aplicat: general, sau alte regimuri fiscale specifice, în funcție de mărimea entității: entități în calitate de contribuabil de TVA sau entități din sectorul întreprinderilor mici și mijlocii), cât și persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, activități independente și profesionale și nu în ultimul rând al reținerilor cu impozit pe venit a veniturilor persoanelor fizice.

Totodată în cadrul cercetării au fost realizate următoarele obiective specifice și anume:

✓ stabilirea locului și rolului impozitului pe venit în activitatea economică a entităților și a persoanelor fizice – nivel micro, și în cadrul veniturilor bugetare și PIB – nivel macroeconomic;

- ✓ analiza detaliată a conceptelor specifice impozitului pe venit în scopul delimitării aplicării corecte de către entități și persoane fizice, dar prin interconexiunea domeniilor contabilitate - fiscalitate;
- ✓ analiza cadrului normativ fiscal actual cu privire la impozitul pe venit din RM și cel al politicilor fiscale cu privire la impozitul pe venit în UE în contextul integrării europene;
- ✓ identificarea cerințelor pentru stabilirea regimului fiscal necesar de aplicat și a tratamentelor contabile aferente impozitului pe venit;
- ✓ examinarea efectelor asupra organizării contabilității și întocmirii raportării financiare și declarației fiscale a impozitului pe venit în particular, și asupra entității în general în funcție de modul de organizare al contabilității, de regimul fiscal aplicat, de mărimea entității;
- ✓ explorarea aprofundată a particularităților contabilității și raportării impozitului pe venit în cadrul diferitor regimuri fiscale ale entității și persoanei fizice;
- ✓ stabilirea influenței impozitului pe venit asupra performanței financiare a entității. Au fost aplicate modele de analiză specifice performanței financiare prin cuantificarea influenței impozitului pe venit asupra stabilității financiare a entității;
- ✓ examinarea relațiilor dintre impozitul pe venit și indicatorii bugetari relevanți prin cuantificarea impactului impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale și asupra componentelor structurale ale acestora.

Ipoteza de cercetare este prezentată de problematicile contabilității și raportării impozitului pe venit generate de necesitatea aplicării atât a cadrului normativ contabil cât și a celui fiscal aferent, de raportarea financiară și declararea fiscală a acestuia, și de multitudinea de regimuri fiscale aferente impozitului pe venit.

Metodologia de cercetare aplicată este mixtă, bazată pe metode calitative și metode cantitative în scopul elucidării contabilității impozitului pe venit, raportării financiare și declarării fiscale. Abordarea interdisciplinară a impozitului pe venit prin prisma contabilității și fiscalității ia în considerare conținutul, procesul, contextul aplicării, raportării și acoperă complexitatea temei.

Cercetarea calitativă s-a realizat prin desfășurarea unei cercetări fundamentale bazată pe un suport metodologic și teoretico-științific al literaturii de specialitate, articole și studii științifice, concomitent s-a realizat cercetarea de tip normativ, prin consultarea și realizarea analizelor comparative ale actelor normative naționale și internaționale din domeniul contabilității și al fiscalității impozitului pe venit, date statistice publicate, site-uri. Cercetarea aplicativă a fost realizată prin documentarea practică la nivel de entitate utilizând tehnica de investigație.

Cercetarea cantitativă a fost realizată prin analiza indicatorilor situațiilor financiare a 484 de entități incluse în categoria contribuabililor mari în scopul determinării influenței impozitului pe

venit asupra performanței financiare. Cu ajutorul programului statistic SPSS au fost cercetate relațiile dintre impozitul pe venit și componentele structurale ale veniturilor bugetare, fundamentată pe integrarea analizei descriptive, corelaționale și de regresie liniară multiplă (OLS), completată de analiza stabilității parametrilor prin modelul Alfa și de segmentarea seriilor temporale prin analiza cuartilică. Datele au fost colectate din surse publice prezentate de Biroul Național de Statistică și de Serviciul Fiscal de Stat.

În scopul finalizării cercetării și contribuției la stadiul cunoașterii au fost folosite diverse instrumente specifice cercetării, precum: observația, colectarea și prelucrarea de date și informații, generalizarea, analiza, sinteza, inducția, raționament deductiv, sistematizarea, comparația, studiu de caz. În realizarea prezentei cercetări aferente contabilității și raportării impozitului pe venit s-a bazat pe următoarele direcții de cercetare prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Direcții de cercetare privind studiul contabilității și raportării impozitului pe venit

Cercetarea teoretică și conceptuală privind impozitul pe venit	Cercetarea cadrului normativ de reglementarea al organizării contabilității impozitului pe venit	Cercetarea aplicativă a contabilității și raportării impozitului pe venit la nivel de entitate
✓ Concepte generale aferente impozitului pe venit ✓ Revizuirea literaturii de specialitate	✓ Reglementarea fiscală națională a impozitului pe venit ✓ Armonizarea fiscală națională cu cadrul european aferent impozitului pe venit ✓ Reglementarea contabilă națională privind impozitul pe venit ✓ Reglementarea contabilă internațională privind impozitul pe venit ✓ Convergența reglementării contabile naționale cu cea internațională	✓ Aplicarea de către entități a contabilității impozitului pe venit ✓ Impactul ajustărilor în scop fiscal asupra performanței financiare
Cercetare contabilă fundamentală	Cercetare contabilă normativă	Cercetare contabilă aplicativă
Nivel național, european și internațional	Nivel macro – nivel național, european și internațional	La nivel micro – bazată pe entități și persoane fizice

Sursa: elaborat de autor în baza studiului realizat

Problema științifică importantă soluționată constă în identificarea incertitudinilor persistente, propunerea de metodologii și analiza complexității aplicării pentru soluționarea problematicilor contabilității impozitului pe venit din perspectiva științifică, metodologică și aplicativă, fapt care conduce la abordarea provocărilor specifice și diferențelor contabile conform tratamentului național (la aplicarea SNC) și internațional (la aplicarea IFRS) pentru înregistrarea și raportarea impozitului pe venit pentru entități și persoane fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, activități profesionale, activități independente în contextul tendințelor și diversității activităților economice actuale, cu scopul de a facilita aplicarea reglementării fiscale și a standardelor contabile, asigurând interconexiunea dintre raportarea financiară și raportarea fiscală.

Noutatea și originalitatea științifică a cercetării rezidă în modul inovator de abordare a problematicii contabilității și raportării impozitului pe venit, depășind cadrul tradițional al unei analize pur normative și descriptive și orientându-se către o integrare complexă între dimensiunea contabilă și fiscală. În cadrul cercetării se prezintă influența impozitului pe venit asupra performanței financiare în condițiile aplicării impozitului pe profitul (pierderea) până la impozitare și asupra profitului impozabil (pierderii fiscale) și elucidarea ajustărilor în scop fiscal. Lucrarea aduce în prim-plan un cadru analitic avansat, în care modelele OLS și Alfa sunt utilizate ca instrumente complementare de investigare a relațiilor dintre impozitul pe venit și ceilalți indicatori bugetari relevanți. Prin această abordare, cercetarea oferă posibilitatea cuantificării precise a impactului impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale, asupra componentelor structurale ale acestora și asupra echilibrelor macroeconomice, depășind limitările interpretărilor strict cantitative sau strict calitative.

Semnificația teoretică constă în elaborarea unui cadru conceptual integrat al relației contabilitate-fiscalitate cu privire la impozitul pe venit, consolidarea bazei metodologice aferente impozitului pe venit și fundamentarea dezvăluirii informațiilor aferente impozitului pe venit în Nota explicativă la situațiile financiare. Contribuția teoretică realizată prin examinarea critică a conceptelor utilizate în cadrul normativ contabil și fiscal existent și propunerea armonizării și fundamentării conceptelor aplicate; prezentarea metodologiei de contabilizare a impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de către entități; cercetarea aprofundează modul în care contabilitatea și fiscalitatea interacționează și influențează performanța entităților; argumentarea și prezentarea informațiilor financiare aferente impozitului pe venit necesare dezvăluirii în Nota explicativă; prezentarea relațiilor dintre impozitul pe venit și ceilalți indicatori bugetari relevanți; descrierea aplicării impozitului pe venit pentru diverse regimuri fiscale.

Valoarea aplicativă se reflectă în propunerile de armonizare a conceptelor utilizate în reglementarea contabilă și fiscală din Republica Moldova cu privire la impozitul pe venit; de aplicare de către entități a metodologiei contabile în condițiile vacanței fiscale; de dezvăluire a informațiilor aferente impozitului pe venit de către entități în Nota explicativă a situațiilor financiare; stabilirea impactului ajustărilor în scop fiscal la determinarea impozitului pe venit; selectarea regimului fiscal pentru aplicare. Modelele OLS și Alfa utilizate ca instrumente de investigare a relațiilor dintre impozitul pe venit și ceilalți indicatori bugetari relevanți au cuantificat impactul impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale și asupra componentelor structurale ale acestora.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere rezidă în: fundamentarea științifică a conceptelor de bază aferente impozitului pe venit pentru unificare în cadrul normativ

fiscal cu cel contabil, contribuind la armonizarea reglementării contabile cu cea fiscală, ce va simplifica înțelegerea și aplicarea practică; clarificarea sub aspect metodologic a modului de contabilizare a impozitului pe venit în condițiile vacanței fiscale pentru a soluționa lipsa prevederilor în cadrul de reglementare contabil, contribuind la respectarea principiilor contabile; argumentarea necesității dezvăluirii informațiilor cu privire la impozitul pe venit în Nota explicativă, contribuind la creșterea transparenței informaționale și fundamentarea deciziilor de către utilizatori; prezentarea impactului ajustărilor de venituri și cheltuieli în scop fiscal asupra performanței financiare a entității și veniturilor bugetare, argumentează tratamentul fiscal al acestora diferit de cel contabil, în scopul creșterii veniturilor bugetare.

Implementarea rezultatelor științifice din cadrul prezentei teze se atestă prin 3 certificate de implementare de către entitățile SRL “Confezioni Andrea MDV” (Anexa 25), SRL “Sum Agro Service” (Anexa 26), SRL „Prest Energy” (Anexa 27). Demersul științific este bazat și pe experiența de activitate profesională în cadrul Serviciului Fiscal de Stat din RM, (CV) și consultanța oferită pentru revistele practico-aplicative Contabilitate și Audit (Anexa 28) și Monitorul Fiscal FISC.md (Anexa 29).

Aprobarea rezultatelor lucrării. Principalele rezultate ale cercetărilor efectuate au fost prezentate, validate și aprobate la 11 conferințe științifice internaționale în țară și peste hotare (România, Ucraina, Azerbaijan). Aprobarea rezultatelor cercetărilor s-a realizat și prin obținerea Medaliei de Aur la Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic Excellent Idea – 2024 în perioada 20-22 septembrie 2024 (Anexa 30). La fel, rezultatele cercetărilor sunt fundamentate și prin consultanța oferită în revista Contabilitate și Audit (Anexa 28) și Monitorul Fiscal FISC.md (Anexa 29) realizată în concordanță cu tema tezei de către autor.

Publicații la tema tezei. Rezultatele cercetărilor științifice realizate sunt expuse în 18 publicații științifice, din care: 5 articole în reviste științifice din baze de date acceptate de către ANACEC indexate BDI (1 categoria B+), 2 în reviste din Registrul Național al revistelor de profil (categoria B), 2 articole în lucrările conferințelor științifice internaționale peste hotare (Alba Iulia, România 2019 și 2020), 7 articole în lucrările conferințelor științifice internaționale din țară incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din RM (2018, 2019, 2020 - 2, 2023, 2024, 2025) și 2 teze la conferințe științifice internaționale peste hotare (Kiev, Ucraina 2022, Ganja, Azerbaijan 2024).

Volumul total al lucrărilor publicate la tema tezei constituie 10,97 coli de autor.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare, introducere, 3 capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (327 de titluri), 30 anexe, 151 pagini text de bază, 24 tabele și 24 figuri.

În **Introducere** se prezintă actualitatea și interesul cercetării, demersul metodologic, obiectivul și ipotezele cercetării, metodologia de cercetare utilizată pentru atingerea obiectivelor și descrierea capitolelor tezei.

Primul capitol Fundamente teoretice privind impozitului pe venit, reprezintă punctul de pornire al cercetării și are ca scop prezentarea situației actuale aferente impozitului pe venit, fiind examinate abordările conceptuale aferente acestuia, dar și tendințele naționale, europene și internaționale privind impozitul pe venit. La fel, în cadrul acestui capitol este prezentată integrarea contabilității și fiscalității impozitului pe venit în responsabilitatea socială. Deci, primul capitol este concentrat pe o analiză teoretico-legislativă în scopul armonizării cadrului conceptual aferent cercetării, fiind abordată metoda calitativă.

Capitolul 2. Abordări metodologico-aplicative ale contabilității și raportării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în condițiile aplicării regimului fiscal general, este menit să justifice aspectele contabilității impozitului pe venit pentru entitățile ce aplică regimul fiscal general de impozitare în condițiile organizării contabilității în baza SNC cu aplicarea metodei impozitului curent, dar și aspectele aplicării cadrului internațional de raportare financiară prin IAS 12 Impozitul pe profit ce prevede atât metoda impozitului curent cât și metoda impozitului amânat. Deci, în capitolul doi se realizează o analiză empirică a contabilității și raportării impozitului pe venit la entitățile ce aplică regimul fiscal general.

Capitolul 3. Provocări metodologice ale contabilității și raportării impozitului pe venit în condițiile aplicării altor regimuri fiscale, include examinarea particularităților și problematicei tratamentului contabil și al raportării fiscale aferente impozitului pe venit pentru regimuri specifice de impozitare și anume: pentru entitățile din sectorul întreprinderilor mici și mijlocii, al persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, persoanelor fizice ce desfășoară activități profesionale în sectorul justiției și domeniul sănătății, persoanelor fizice ce desfășoară activități independente.

Concluzii și recomandări identifică aspectele principale care trebuie considerate pentru a îmbunătăți cadrul normativ și fiscal național, eficiența implementării în cadrul contabilității entităților și persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, activități profesionale, activități independente.

Cuvinte-cheie asociate prezentei teze sunt: impozit pe venit, impozit pe profit, cadrul normativ contabil, cadrul normativ fiscal, contabilitate, raportare financiară, Standarde Naționale de Contabilitate, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, declarații fiscale, entitate, regim fiscal general, politici contabile, principii contabile, politici fiscale, responsabilitate socială, profesia contabilă, impozit curent, impozit amânat, profit până la impozitare, profit impozabil.

1. FUNDAMENTE TEORETICE ȘI ASPECTE CONTEMPORANE ALE IMPOZITULUI PE VENIT

1.1. Delimitări conceptuale privind impozitul pe venit în abordare interdisciplinară contabilitate – fiscalitate

Conceptul de impozitare a veniturilor este o inovație modernă și presupune mai multe lucruri: o economie monetară, conturi rezonabil de precise, o înțelegere comună a încasărilor, cheltuielilor și profiturilor și o societate ordonată, cu evidențe de încredere [133].

În realizarea veniturilor sale, statul, oricare ar fi el și în orice parte a lumii s-ar afla, prin politica fiscală, acordă un rol important impozitului pe venit/profit, care constituie o sursă importantă în activitatea de stat [21; 31, p. 144; 237; 266;]. În cadrul unei entități, impozitul pe venit /profit reprezintă o cheltuială determinată de remunerarea factorului macroeconomic.

Este cunoscut că impozitarea are un caracter național și guvernele naționale sunt în general libere să-și elaboreze legislația fiscală în funcție de prioritățile naționale [117; 251]. Crizele pandemică, economică, energetică din ultimii ani impun o serie de cerințe și așteptări pentru legislația fiscală necesare de aplicat cât mai prompt pentru susținerea persoanelor fizice și juridice. Întrebarea fiind: care este stadiul actual al cunoașterii la nivel național privind impozitul pe venit la întretăierea cercetării contabile cu cercetarea fiscală? [292].

În acest context s-au examinat cercetările existente în prezent privind impozitul pe venit și impozit pe profit utilizând datele Instrumentului Bibliometric Național și datele furnizate de Google Scholar prezentate în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1. Strategia de căutare a articolelor științifice

Sursa de căutare	Instrumentul Bibliometric Național		Google scholar		
Cuvinte cheie	Impozit pe venit	Impozit pe profit	Income tax	Profit tax	Corporate tax
Perioada	2015-2024				
Rezultate	19 articole științifice (2016 -2; 2017-2; 2018-2; 2019-2; 2020-2; 2021-1; 2022-2, 2023-4, 2024-2)	5 articole științifice (2015 -1; 2016-2; 2017-1; 2018-1)	Aproximativ 251 000 articole	Aproximativ 30 300 articole	Aproximativ 132 000 articole
Sursa de publicare	Articole în materialele conferințelor și în reviste		Articole în reviste		

Sursa: elaborat de autor în baza Instrumentului Bibliometric Național [135] și Google Scholar [219]

Selectarea a fost pe termenii generali de impozit pe venit și impozit pe profit, fără a efectua o examinarea îngustă ce ține de contabilitate și raportare, care cu siguranță diminuează rezultatele obținute, îndeosebi la nivel național prezentate de IBN. Conform datelor prezentate în tabelul 1.1. se poate menționa că cercetările aferente impozitului pe venit/profit în Republica Moldova

reprezintă studii mai puțin prezentate datorită complexității dar și a cadrului normativ în continuă schimbare, iar la nivel internațional reprezintă preocupări importante determinate de numărul impunător de articole științifice, fapt ce stabilește importanța și actualitatea prezentei cercetări.

Cercetarea realizată este interdisciplinară dintre contabilitate și fiscalitate, cu toate acestea puține cercetări științifice sunt realizate care abordează nemijlocit impozitul pe venit la nivel național. Cu atât mai mult că în perioadele de crize suprapuse pe care le traversăm sunt multiple modificări de legislație ce trebuie profund înțelese și corect aplicate de contabili în practică și necesită o bună cunoaștere și înțelegere, fapt ce determină importanța aplicativă a cercetării.

„Problema impozitării corecte s-a impus categoric pe agenda politică europeană, însă rămâne un concept dificil de definit într-un mod clar și general acceptat” [234, p.1].

Existența și utilizarea diverselor concepte specifice în condițiile aplicării impozitului pe venit atât în legislația fiscală cât și cea contabilă determină acordarea atenției în cadrul cercetării în vederea clarificării și explicării acestora în scopul unei aplicări corecte [93; 233; 234].

Un obiectiv pe care îl considerăm ca o condiție necesară pentru realizarea prezentului demers științific este delimitarea conceptuală a unor termeni utilizați în cadrul abordării impozitului pe venit. Aceste clarificări terminologice sunt impuse din considerentul necesității utilizării unei terminologii unice în fiscalitate și contabilitate cu privire la impozitul pe venit, excluderea prezenței definițiilor în cadrul celor două domenii care determină deseori confuzii și dificultăți în aplicarea practică, și nu în ultimul rând în vederea delimitării tendințelor viitoare spre care se îndreaptă legislația fiscală la nivel european.

În cadrul studiului realizat au fost identificate următoarele concepte: impozit pe venit, impozit pe profit, impozit corporativ. De aceea ne propunem dezbateră și definirea acestor concepte, care evident se vor regăsi în contabilitatea și raportarea acestuia.

Impozitarea venitului/profitului entităților reprezintă o componentă deosebit de importantă a oricărui sistem fiscal [263; 264]. În scopul identificării conceptelor existente au fost examinate cadrul normativ actual contabil și fiscal, iar constatările sunt expuse în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2. Conceptele impozitului pe venit în cadrul normativ contabil și fiscal

Cadrul normativ contabil		Cadrul normativ fiscal
SNC "Cheltuieli" [114]	IAS 12 "Impozit pe profit" [95]	Codul Fiscal [49]
„Cheltuieli privind impozitul pe venit – suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al (a) perioadei de gestiune”.	„Cheltuiala cu impozitul (venit din impozit) reprezintă valoarea agregată privind impozitul curent și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau pierderii pentru o perioadă”.	Impozit pe venit, Titlul II
Constatăre: ambele reglementări (contabilă și fiscală) utilizează conceptul de impozit pe venit		

Sursa: elaborat de autor în baza cadrului de reglementare contabil [161] și fiscal [49]

Utilizarea unui singur concept de impozit pe venit atât în cazul calculării pe profitul entității cât și în cazul aplicării pe venitul entității determină o abordare eronată versus baza de calcul. În acest context, în scopul eliminării acestei disonanțe este argumentată utilizarea conceptului în funcție de baza de calcul folosită la determinarea impozitului, și anume impozit pe profit (în condițiile aplicării pe baza profitului) și impozit pe venit (în condițiile aplicării pe baza de venit, de obicei la aplicarea în sectorul întreprinderilor mici și mijlocii, persoanelor fizice).

În cadrul examinării Conceptului de modernizare a Codului Fiscal [56] în scopul armonizării cadrului legislativ național la prevederile Directivelor Uniunii Europene deja se constată includerea a două concepte care se bazează pe categoria persoanei pentru care se calculează fiind prevăzut pentru persoane fizice ce nu desfășoară activități de întreprinzător și profesionale utilizarea conceptului de impozit pe venit, iar pentru entități și persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător și activități profesionale utilizarea conceptului de impozit pe profit, în Conceptul de modernizare a Codului Fiscal [56] accentul fiind activitățile de afaceri și profesionale – cu accentul pe rezultatul financiar - profit, iar cele fără activități de afaceri – cu accentul pe veniturile înregistrate. În continuare se va prezenta această abordare din Concept în figura 1.1.

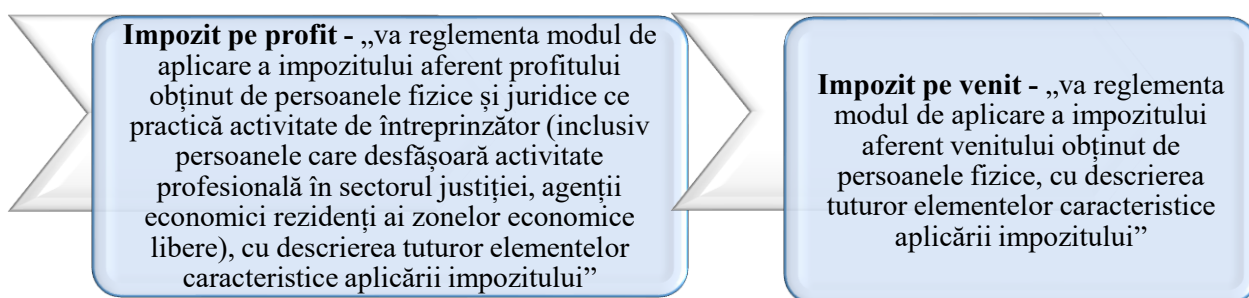


Fig. 1.1. Conceptele de impozit pe profit și impozit pe venit

Sursa: elaborat de autor în baza Conceptului de modernizare a Codului Fiscal [56]

Conform figurii 1.1, ce examinează cercetarea normativă fiscală ce va fi elaborată se observă armonizarea fiscală a conceptelor, ce vor determina și necesitatea realizării convergenței în cadrul reglementării contabile. Cu toate acestea, noțiunea de impozit pe venit este propusă pentru utilizare doar pentru persoanele fizice, deci la bază nu se ține cont de baza de calcul ci de rezultatul activității desfășurate, în afaceri – profitul, în alte activități - venitul.

Cercetând oportunitatea tendinței permanente de armonizare a impozitului pe venit la cerințele și nevoile societății umane pe parcursul evoluției acesteia, s-a ajuns la concluzia că, fiecărui moment de dezvoltare al societății îi corespunde un anumit nivel al impozitelor, nivel care se schimbă pe măsura acestei dezvoltări [10; 15; 155; 208]. Impozitul pe profit și impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător reprezintă elementul complex care determină dezbateri dintre

domeniile contabilitate și fiscalitate [87; 101; 118]. În rezultatul studiului se poate constata că atât în domeniul reglementării contabile și celei fiscale este o convergență prin utilizarea conceptului de impozit pe venit, reieșind din modificările ce urmează a fi conform noului Concept de modernizare a Codului Fiscal [56], vor fi utilizate două concepte separate de impozit pe profit și impozit pe venit care au la bază rezultatul activității desfășurate: profitul sau venitul, ce va determina o claritate în funcție de baza de calcul furnizată de contabilitate, dar și o necesitate de ajustare a conceptelor în reglementarea contabilă. Abordarea conceptuală privind impozitul pe profit și impozitul pe venit este actuală și în contextul de modernizare a Codului Fiscal cu scopul armonizării cadrului legislativ fiscal național la prevederile Directivelor Uniunii Europene.

În acest context venim cu propunerea de a utiliza conceptelor în funcție de baza de calcul: pentru entități, persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător și profesionale cu excepția entităților SÎMM utilizarea impozitului pe profit deoarece impozitul se calculează pe profit, iar pentru SÎMM și persoane fizice utilizarea termenului de impozit pe venit, deoarece impozitul se aplica pe venit. În susținerea celor prezentate se examinează conceptele utilizate în România. În cadrul impozitului persoanelor juridice sunt aplicate conceptele: impozit pe profit; impozit pe veniturile microîntreprinderilor; impozit pe dividende; impozit pe venituri din vânzarea activelor; pentru persoane fizice impozit pe venitul persoanelor fizice [50; 248]. Deci, în funcție de baza la care se aplică, ceea ce vine în susținerea propunerii prezentate de autor.

În continuare, se vor examina noțiunile utilizate în reglementarea contabilă națională și internațională cu privire la impozitul pe venit. Conform IAS 12 “Impozit pe profit” [95], este prezentat termenul de profit contabil ce reprezintă profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitul, iar conform reglementării naționale SNC “Prezentarea situațiilor financiare” [260], este inclus termenul profit (pierdere) până la impozitare. Deci, profitul contabil în cadrul internațional este similar noțiunii de profit (pierdere) până la impozitare din cadrul normativ contabil național, iar în aplicarea teoretică pot fi folosiți ambii termeni cu același înțeles.

Un alt concept utilizat în cadrul examinării impozitului pe venit conform reglementării contabile internaționale, este profitul impozabil (pierdere fiscală) ce reprezintă „profitul (pierderea) pentru o perioadă, determinat(ă) în conformitate cu regulile stabilite de către autoritățile fiscale, pe baza căruia (căreia) este plătit (recuperabil) impozitul pe profit” (IAS 12), iar în reglementarea contabilă și fiscală națională se utilizează termenul de venit impozabil (pierdere fiscală) [95]. Reieșind din faptul că impozitul se aplică pe rezultat financiar care se prezintă sub formă pe profit/pierdere propunem utilizarea și ajustarea cadrelor naționale prin înlocuirea termenului de venit impozabil cu profit impozabil, în condițiile activității de întreprinzător.

Concepte aferente impozitului pe venit conform reglementării contabile internaționale care în prezent nu sunt în reglementarea națională sunt cele aferente aplicării metodei impozitului pe venit amânat (utilizate de entitățile care organizează contabilitatea și prezintă situațiile financiare în baza IFRS):

- ✓ Datoriile privind impozitul amânat sunt „reprezentate de valorile impozitului pe profit plătibile în perioadele viitoare cu privire la diferențele temporare impozabile” (IAS 12) [95].
- ✓ Creanțele privind impozitul amânat sunt „reprezentate de valorile impozitului pe profit recuperabile în perioadele viitoare cu privire la: diferențele temporare deductibile, reportarea pierderilor fiscale neutilizate, și reportarea creditelor fiscale neutilizate” (IAS 12) [95].
- ✓ Diferențe temporare sunt „acele diferențe apărute între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare și baza sa fiscală” (IAS 12) [95]. Diferențele temporare pot fi:
 - diferențe temporare impozabile sunt „acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată” (IAS 12) [95];
 - diferențe temporare deductibile sunt „acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată” (IAS 12) [95].

Deci, în baza conceptelor prezentate se poate constata că cadrul normativ național conține doar concepte aferente metodei impozitului pe venit curent, iar cadrul normativ contabil internațional conține conceptele atât aferente metodei impozitului curent cât și metodei impozitului amânat.

Abordarea impozitului pe venit interdisciplinar: contabilitate și fiscalitate, trebuie privită într-un mod corelat în cadrul responsabilității sociale [5; 240; 302]. Responsabilitatea socială în general, este dezbătută în literatura de specialitate, dar sunt puține cercetări ce au percepția responsabilității sociale prin contabilitatea și fiscalitatea impozitului pe venit, motiv pentru care se vor prezenta aspectele caracteristice. Pentru a atinge acest obiectiv, ne propunem să abordăm responsabilitatea socială pe trei direcții: percepția responsabilității sociale profesiei contabile în domeniul fiscal, integrarea fiscalității în responsabilitatea socială și conlucrarea domeniilor contabil și fiscal în contextul responsabilității sociale, fiind examinat prin prisma impozitului pe venit, deci abordarea de la general la particular figura 1.2).

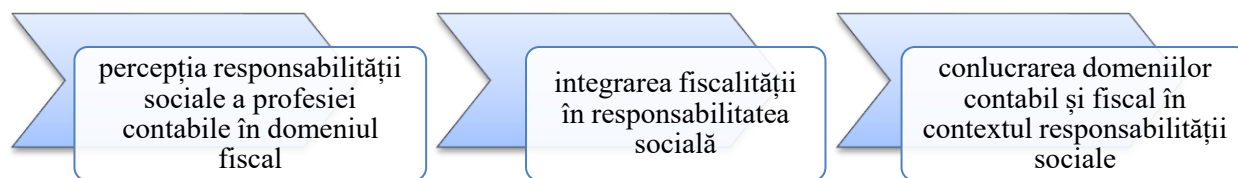


Fig. 1.2. Contabilitatea impozitului pe venit prin prisma responsabilității sociale

Sursa: elaborat de autor

Putem naviga prin această lume din ce în ce mai complexă, rămânând ferm concentrați asupra scopului de a construi încredere în societate. Strategia fiind concepută pentru a ajuta entitățile și persoanele fizice din diverse regimuri fiscale ale impozitării și părțile interesate să construiască încredere și să ofere rezultate susținute. Profesia contabilă are responsabilitatea de a servi clienții cu integritate, obiectivitate, competență profesională și grija cuvenită, confidențialitate și comportament profesional [137].

Deci, ambele domenii din cadrul prezentei cercetări (contabilitate și fiscalitate) se intersectează în cadrul responsabilității sociale.

Responsabilitatea socială prin prisma contabilității, este o mișcare atât în interiorul, cât și în afara profesiei contabile, care dorește să extindă domeniul de aplicare al informațiilor prezentate în situațiile financiare [23; 59; 214; 274]. În ceea ce privește fiscalitatea, influențează în mod direct dezvoltarea economică a entității, fiind necesar ca instrumentele fiscale să fie folosite astfel încât influențele negative pe care le determină să fie minime, iar dezvoltarea economică să fie durabilă [19; 73; 147; 222; 300]. Țările cu economii emergente, precum este și Republica Moldova, se confruntă cu dificultăți în ceea ce privește colectarea *eficientă* a veniturilor fiscale. Dacă ar fi avut posibilitatea să colecteze suficiente venituri fiscale, ar fi mult mai independente din punct de vedere financiar și ar depinde mai puțin de finanțarea externă [26; 43; 249].

Lumea muncii și a afacerilor se schimbă, indiferent dacă este influențată de noile modele „hibride” de afaceri în traseul de la modelul economic tradițional la economia circulară, de progresele AI sau de adaptarea la climă [6; 38; 146; 243]. Aceste modificări introduc implicații fiscale complexe. În această lume în schimbare, tot mai multe organizații iau în considerare modul în care se aliniază la Obiectivele de Dezvoltare Durabilă (ODD), mergând dincolo de îndeplinirea cerințelor minime de forță de muncă, în domenii precum salariul de trai și luarea în considerare a rolului jocurilor fiscale în informarea entităților în luarea deciziilor în gestionarea unei tranziții juste [17; 194; 207; 282]. Abordând aceste provocări fiscale în mod proactiv, entitățile pot naviga eficient peisajul în schimbare al muncii, asigurându-se că strategiile lor fiscale sunt solide, conforme și responsabile din punct de vedere social [265].

Impozitele în general și impozitul pe venit în particular sunt o chestiune de interes public. Pe lângă creșterea veniturilor pentru finanțarea serviciilor publice, guvernele folosesc impozitele

ca instrument pentru a atinge o serie de obiective. Acestea includ influențarea comportamentului, stimularea investițiilor, creșterea economică și locurile de muncă, precum și externalitățile de stabilire a prețurilor [28; 176; 286]. Statele adoptă legi și încheie tratate cu alte state pentru a determina modul în care companiile și alți contribuabili ar trebui să fie impozitați. Aceste legi și tratate sunt apoi aplicate de contribuabili, autoritățile fiscale și, în cele din urmă, ocazional, interpretate de către instanțe. Pentru ca sistemul fiscal să fie eficient, contribuabilii trebuie să-și înțeleagă responsabilitățile și opțiunile și să respecte regulile fiscale aplicabile. Este un principiu general acceptat că contribuabilii, cu condiția să acționeze în condițiile legii, au dreptul de a-și gestiona afacerile sub aspect fiscal după cum doresc [268]. Profesia contabilă ajută entitățile să facă alegeri în contextul sistemelor fiscale complexe și în schimbare frecventă. Activitatea profesiei contabile este de a ajuta entitățile, acolo unde sunt angajați, să: înțeleagă și să își respecte obligațiile conform legislației fiscale aplicabile; să evalueze consecințele fiscale anticipate pentru a le ajuta să-și informeze afacerile și alte decizii financiare în obținerea de rezultate susținute; să înțeleagă riscurile fiscale cu care se confruntă și eficacitatea controalelor entității lor referitoare la impozite; soluționarea litigiilor fiscale prin dreptul intern și/sau mecanismele de soluționare a litigiilor bazate pe tratate; și să înțeleagă și să se pregătească pentru schimbările politicii fiscale la nivel național și internațional.

De asemenea, în baza experienței, reprezentanții profesiei contabile pot contribui la consultările privind politica fiscală și la alte procese, pe măsură ce factorii de decizie caută să îmbunătățească sistemele fiscale, într-un mod compatibil cu scopul și valorile profesiei și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. În acest context reprezentanții profesiei contabile trebuie să se asigure că entitatea intenționează să își respecte obligațiile legale și de reglementare în materie de impozitare în general și privind impozitul pe venit/profit în particular, care este unul din cele mai complexe impozite în aplicare [234].

Consultanța fiscală a devenit importantă și complexă pentru activitățile și sistemele de impozitare în contextul digitalizării economiei care modifică modelele de afaceri și extinde globalizarea [74; 75; 111; 149; 175; 266]. Sprijinul acordat contribuabililor în vederea înțelegerii și navigării sistemelor fiscale complexe se materializează, în esență, prin furnizarea de consultanță specializată referitoare la scutirile și derogările prevăzute de cadrul normativ. În mod inerent, acest demers presupune și informarea contribuabililor cu privire la opțiunile legale existente pentru diminuarea obligațiilor fiscale, printr-o structurare adecvată și conformă a activităților economice desfășurate [234].

Prestarea serviciilor de consultanță fiscală și de conformitate de către contabili a generat, în anumite contexte, critici la adresa profesiei contabile, fiind asociată cu implicarea acesteia în

practici de planificare fiscală agresivă. Deși o parte dintre aceste critici pot fi considerate justificate, ele derivă din rolul complex și inevitabil al contabililor, care interacționează cu sistemele fiscale în multiple moduri esențiale pentru funcționarea lor adecvată. În exercitarea atribuțiilor de consultanți fiscali, numeroși contabili oferă contribuabililor sprijin indispensabil în interpretarea și aplicarea legislației fiscale, subliniind, acolo unde este posibil, finalitatea și rațiunea de bază a normelor juridice. În acest context, generalizarea criticilor la întreaga profesie contabilă, și în special la specialiștii implicați în activități de consultanță fiscală, apare ca nefondată, întrucât aceștia nu pot fi considerați responsabili pentru acțiunile unor terți asupra cărora nu dețin control. Totodată, este necesar de subliniat că orice comportament ilegal sau lipsit de etică rămâne inacceptabil, indiferent de circumstanțe [218].

Consilierii fiscali, care deseori sunt și reprezentanții profesiei contabile îndeosebi în cadrul entităților micro, mici, mijlocii au responsabilitatea de a-și servi clienții cu integritate, obiectivitate, competență profesională și grija cuvenită, confidențialitate și comportament profesional, respectând în același timp toate standardele profesionale aplicabile și, prin urmare, contribuind la soliditatea sistemului fiscal. Reputația profesiei depinde de integritate și de obținerea unei valori sustenabile de înaltă calitate. Reprezentații profesiei contabile: acționează în conformitate cu legea și cu cerințele de reglementare și oferă consultanță pe baza unei dezvăluiri adecvate, conform cerințelor respectivelor legi sau cerințe; respectă standardele tehnice aplicabile; colaborează cu autoritățile de reglementare fiscală pentru a construi încredere și pentru a contribui la discuțiile politice cu scopul de a construi un dialog constructiv și de a promova un proces de luare a deciziilor în cunoștință de cauză; să respecte confidențialitatea informațiilor pe care o dețin, cu excepția cazului în care acest lucru ar fi contrar legii; să urmeze procesele și procedurile pentru a identifica și aborda orice conflict de interese reale sau potențial; și să respecte standardele profesionale și codurile de conduită aplicabile și Codul internațional de etică profesională IESBA pentru contabili profesioniști [268].

Pe lângă principiile etice fundamentale consfințite de Codul IESBA, integritate, obiectivitate, competență profesională, confidențialitate și conduită conformă, Accountancy Europe subliniază câteva orientări esențiale pentru practica fiscală. Contabilii trebuie să ofere consiliere bazată pe o interpretare realistă a legislației, asumând transparența în privința incertitudinilor și apelând la expertiză suplimentară atunci când situația o impune. Recomandările trebuie adaptate specificului fiecărui client și ancorate în realități economice, evitând promovarea schemelor artificiale de evitare a obligațiilor fiscale. Totodată, contabilii au datoria de a se delimita de clienții care refuză declararea corectă a faptelor relevante către autoritățile fiscale.

Rolul profesiei contabile în domeniul fiscal este consolidat de standardele etice internaționale, de expertiza tehnică extinsă și de supravegherea publică exercitată asupra acesteia. Contabilii contribuie la buna funcționare a sistemului fiscal prin facilitarea conformării contribuabililor într-un cadru legislativ complex, prin consolidarea încrederii între aceștia și administrațiile fiscale, dar și prin sprijinirea dezvoltării economice prin identificarea oportunităților legale de optimizare fiscală. De asemenea, expertiza lor permite evaluarea critică a eficienței reglementărilor și formularea de propuneri de îmbunătățire cu impact pozitiv asupra costurilor și performanței sistemului [218].

În domeniul fiscal, profesia contabilă are limite clare de responsabilitate. În primul rând, contabilii nu pot lua decizii în locul clienților lor, rolul lor este de a prezenta opțiunile de planificare fiscală, împreună cu riscurile și incertitudinile aferente, decizia finală aparținând contribuabilului. De asemenea, contabilii nu stabilesc cuantumul „corect” al impozitului, această prerogativă revenind exclusiv legiuitorului. În practică, dificultatea derivă din interpretarea intenției legislative, mai ales în contexte transnaționale sau în situații în care normele au evoluat în timp.

Contabilii trebuie să respecte atât limitele impuse de legislația aplicabilă, cât și standardele etice ale profesiei. În situațiile în care autoritățile fiscale formulează interpretări considerate eronate, aceștia au obligația profesională de a le contesta în numele clientului, lăsând decizia finală instanțelor. Totodată, profesioniștii contabili conștientizează că implicarea în activități fiscale incorecte poate genera prejudicii reputaționale atât pentru clienți, cât și pentru ei înșiși, ceea ce afectează interesele pe termen lung. Într-un context global, în care informațiile circulă instantaneu, protejarea reputației devine un principiu de bază al practicii fiscale responsabile [218].

Responsabilitatea socială a entităților va fi consolidată prin formarea culturii fiscale care să contribuie la îmbunătățirea performanței, oferind în același timp entității imagine responsabilă din punct de vedere social al comportamentului în corespundere cu impozitul pe venit [216; 221; 303]. Prin urmare responsabilitatea socială în aplicarea impozitului pe venit se manifestă prin asigurarea unui sistem fiscal echitabil, transparent și eficient, care contribuie la dezvoltarea durabilă și la bunăstarea colectivă. În cazul în care entitățile nu iau măsuri pentru a se retrage din angajamentele potențial abuzive, acestea nu ar trebui să aștepte să aibă acces la pachetele de sprijin plătite de alți contribuabili. În țări precum Canada, Franța, Danemarca și Polonia, guvernele asociază furnizarea pachetelor de sprijin către companii cu bună guvernanta fiscală și/ sau ecologizarea modelului de afaceri [92; 107; 108; 179; 261].

Problematica „impozitării corecte” ocupă un loc central pe agenda politică europeană, însă rămâne dificil de definit într-un cadru conceptual unitar și general acceptat. În anumite situații, companiile au reușit să obțină cote efective de impozitare aproape nule prin utilizarea prevederilor

legale existente, fapt perceput de opinia publică drept inechitabil, chiar dacă aceste rezultate derivă din lacune legislative. Această percepție publică generează presiuni asupra legiuitorilor pentru a reduce discrepanța dintre cotele legale și cele efectiv aplicate, prin îmbunătățirea procesului legislativ. În acest context, contribuabililor li se solicită tot mai frecvent să evalueze impactul strategiilor lor de planificare fiscală asupra finanțelor publice. Persistența unor deficiențe este legată de lipsa armonizării reglementărilor fiscale la nivel internațional, ceea ce a condus la intensificarea cooperării transnaționale și la o reticență crescută a companiilor de a recurge la practici fiscale care ar putea compromite reputația acestora [234].

Prin expertiza acumulată în domeniul impozitării, profesia contabilă constituie un actor important în dezbaterile privind evoluția politicii fiscale. Contribuția sa nu se limitează la buna funcționare a sistemelor de impozitare, ci include identificarea limitelor acestora, formularea de soluții și sprijinirea implementării reformelor fiscale. Potrivit FEE (Federația Europeană a Contabililor), politica fiscală reprezintă o responsabilitate colectivă, care necesită implicarea și cooperarea tuturor actorilor relevanți. În acest cadru, profesia contabilă își asumă un rol principal în orientarea și susținerea procesului de reformă [218].

Profesia contabilă recunoaște caracterul inevitabil al schimbării și își asumă rolul de a sprijini contribuabilii în adaptarea la transformările fiscale într-un mod eficient și cât mai puțin perturbator. Prin expertiza sa tehnică și capacitatea de a anticipa provocările, profesia contribuie la dezbaterile publice, la identificarea soluțiilor și la implementarea acestora. Respectarea standardelor etice și respingerea practicilor ilegale constituie principii fundamentale ale activității contabile. În același timp, responsabilitatea pentru claritatea și coerența legislației fiscale revine legiuitorilor și autorităților publice, care trebuie să asigure un cadru normativ inteligibil și adaptat realităților internaționale. În acest proces complex de reformă fiscală, profesia contabilă rămâne un partener indispensabil, capabil să faciliteze colaborarea dintre contribuabili, autorități și societate [218].

Profesia contabilă este bine poziționată pentru a răspunde provocărilor mediului fiscal aflat în continuă transformare, sprijinind atât contribuabilii, cât și autoritățile și legiuitorii. La nivel global, contabilii facilitează colectarea impozitelor, sprijină conformarea fiscală și oferă asigurări independente privind declarațiile fiscale. Colaborarea cu autoritățile fiscale contribuie la dezvoltarea unor sisteme moderne, bazate pe inovații precum analiza big data și inteligența artificială, menite să crească eficiența și să compenseze limitările de resurse și infrastructură. Totodată, expertiza contabililor în domeniul fiscalității internaționale constituie un sprijin valoros pentru legiuitori în elaborarea unor reglementări eficiente și aplicabile în practică. În cazul

serviciilor furnizate sectorului public, obligația de diligență a contabililor vizează exclusiv interesul acestuia, reflectând totodată angajamentul profesiei față de interesul public [234].

Inteligența artificială începe să fie utilizată în domeniul fiscal și se preconizează o extindere atât în sectorul public, cât și în cel privat. Aceste sisteme pot analiza volume masive de legislație, identificând oportunități de planificare fiscală și necorelări între reglementările naționale și internaționale, devenind totodată tot mai accesibile și eficiente din punct de vedere al costurilor. Totuși, există riscul ca algoritmi să genereze implicit scheme de planificare fiscală agresivă, fără a integra considerații etice sau reputaționale. În paralel, se remarcă tendința autorităților fiscale de conformare fiscală, caz în care contribuabilul poartă responsabilitatea implementării unor sisteme corecte și transparente, recompensate adesea printr-un regim de control mai relaxat. În acest context, profesia contabilă joacă un rol important, prin aplicarea codurilor etice în proiectarea algoritmilor, prin verificarea conformității soluțiilor generate și prin explicarea consecințelor potențiale ale utilizării acestor tehnologii [234].

Autorități, legiuitori, contabilii, avocați sau contribuabili nu poartă sinistătător responsabilitatea pentru deficiențele actuale ale sistemelor fiscale și niciunul nu le poate corecta în mod izolat. Căutarea unui vinovat sau reproșurile reciproce sunt inefficiente și pot genera reacții disproporționate care lasă nerezolvate alte aspecte, erodând încrederea publică în sistem. Este necesară asumarea unei responsabilități colective pentru îmbunătățirea sistemelor de impozitare, prin corectarea deficiențelor și prin explorarea de metode alternative de creștere a veniturilor fiscale, asigurând astfel finanțarea sustenabilă a serviciilor publice. Profesia contabilă este pregătită să contribuie pe deplin la dezvoltarea unor sisteme fiscale echitabile și sustenabile [234].

Studiind responsabilitatea socială în ceea ce privește impozitul pe venit și rolul profesiei contabile, se pot constata următoarele:

- ✓ asigurarea securității fiscale cu privire la impozitul pe venit pe toate componentele (impozit pe venitul/profitul entității, impozitele pe venit reținute, etc.) atât cu privire la calcul, înregistrare și raportare. În practică se constată că controlul fiscal este un eveniment temut, experimentat ca traumă, cu multe justificări și argumentări. Acest lucru este determinat de complexitatea cadrului normativ fiscal ce trebuie aplicat, numărul impunător de modificări și ajustări, interpretări diferite, discrepanțele dintre cadrul de reglementare contabil și cel fiscal iar nerespectarea aplicării corecte fiind sancționată de SFS.

- ✓ aplicarea de soluții fiscale optime pentru valorificarea oportunităților fiscale disponibile în scopul asigurării cheltuielilor privind impozitul pe venit minime pentru entitate, toate în limitele cadrului legal.

În baza celor cercetate și prezentate se poate confirma că implicarea profesiei contabile în îmbunătățirea cadrului normativ fiscal cu privire la impozitul pe venit și tratamentul corect al aplicării acestuia la nivel de entitate reprezintă un factor cheie în determinarea, contabilitatea impozitului pe venit și raportării fiscale a acestuia, având un impact pozitiv asupra finanțelor publice și asupra societății în ansablu.

Indiferent cui sunt adresate informațiile contabile, acestea implică prin deciziile luate, consecințe fiscale. Optimizarea fiscală este un mod legal pe care contribuabilii îl pot utiliza pentru a reduce povara fiscală, respectiv impozitele, inclusiv impozitul pe venit datorat potrivit legii. Adam Smith, autorul *Avuția Națiunilor* a declarat că fiecare om, atâta timp cât nu încalcă legea, este perfect îndreptățit să urmărească propriul câștig, în maniera personală care i se potrivește, căutarea și aplicarea de soluții legale pentru a minimiza impozitele și taxele datorate fiind o dorință legitimă, care ar trebui recunoscută ca atare de orice autoritate fiscală [250]. O analiză pur economică a faptului plății impozitelor implică concluzia că majoritatea indivizilor s-ar eschiva dacă sunt “raționali”, iar soluția pentru această anomalie este acceptarea existenței motivației de a plăti impozite, inclusiv impozitul pe venit, care poate fi numită “moralitate fiscală”. Nimeni nu este perfect, iar a înșela puțin impozitele este o slăbiciune umană.

În general, conform opiniei autorului, în contextul responsabilității sociale este necesar găsirea unui echilibru între interesele bugetului în ceea ce privește colectarea impozitului pe venit și interesele entității de a considera impozitarea pe venit mai suportabilă. Menționăm că impozitul pe venit pe cele două domenii: contabilitate și fiscalitate se intersectează în cadrul responsabilității sociale. Responsabilitatea socială a entităților va fi consolidată prin formarea culturii fiscale interactive care nu poate decât să contribuie la îmbunătățirea performanței, oferind în același timp entității o imagine responsabilă din punct de vedere al comportamentului social. În cadrul unei analize complexe, se constată că responsabilitatea socială are un impact semnificativ asupra profesiei contabile prin competențele așteptate de la ei, precum și asupra fiscalității ca urmare a necesității creării resurselor necesare. Depinde în mare măsură și de interacțiunea contribuabililor cu autoritățile fiscale și de cadrul legal.

1.2. Abordări naționale și internaționale privind impozitul pe venit în contextul tendințelor actuale ale evoluției economice

În fața globalizării și a unei mari deschideri economice internaționale, având în vedere resursele financiare limitate, toate țările trebuie să identifice pârghiile necesare dezvoltării economice pe care guvernele le prezintă. Față de resursele cheie de finanțare care diferă esențial între regiuni, dar și de la o țară la alta, impozitarea este o pârghie importantă în ceea ce privește

finanțarea și dezvoltarea [8; 90; 177; 271]. Eficiența unei astfel de resurse de finanțare necesită o gestionare riguroasă a componentelor sale precum colectarea impozitelor și taxelor: bazată pe determinarea corectă și raportarea fiscală, lupta cu evaziunea fiscală, controlul fiscal excesiv la entități, etc.

În prima etapă a cercetării în cadrul acestui paragraf accentul va fi plasat pe argumentarea selectării cercetării contabilității și raportării impozitului pe venit pentru entitățile și persoanele fizice din RM. O primă argumentare este faptul că impozitul pe venit este un impozit direct plasat ca primă categorie în cadrul impozitelor de stat, fiind aplicat tuturor entităților (sub diverse regimuri fiscale), persoanelor fizice ce desfășoară activități de întreprinzător, activități profesionale, activități independente sau obțin venituri, fapt ce confirmă o largă aplicabilitate în practică și necesită cunoștințe temeinice teoretice.

O argumentare dedusă în baza cercetărilor din cadrul primului paragraf al acestui capitol este utilizarea unui singur concept de impozit pe venit pentru toate categoriile de entități și persoane fizice, indiferent ce regim fiscal este aplicat și la ce bază de calcul se determină, ce cauzează dificultăți în cadrul aplicării, deseori, mai ales managementul entităților au nevoie de consultări și dezvoltări pentru a înțelege condițiile de aplicare a impozitului pe profit și a impozitului pe venit. Deaceia și propunerea de aplicare a conceptului în funcție de baza de calcul la care se aplică a fost argumentată. Deci, provocarea fiind în clarificarea conceptelor corecte de aplicare.

O altă argumentare privind interesul pentru prezenta cercetare o reprezintă necesitatea aplicării în contabilitate a cadrului normativ contabil național prin aplicarea SNC și a celui internațional prin aplicarea IFRS de către entitățile de interes public și alte entități care decid benevol. Deci, la bază este necesitatea cunoașterii de către profesia contabilă a prevederilor ambelor cadre normative contabile. O altă problemă a contabilității impozitului pe venit o reprezintă deja în contextul cadrelor normative aplicate faptul că cadrul normativ contabil național nu conține un standard separat pentru prezentarea tratamentului contabil al impozitului pe venit, precum a fost până în anul 2013 SNC 12 “Contabilitatea impozitului pe venit” [229], fiind necesar de aplicat prevederile mai multor SNC precum: „Cheltuieli”, „Capital propriu și datorii”, „Creanțe și investiții financiare”, etc., iar cadrul normativ contabil internațional conține această reglementare contabilă pentru impozitul pe profit prezentată prin IAS 12 “Impozit pe profit”. Fiind aplicate de către entitățile din RM ambele cadre normative contabile se impune necesitatea cunoașterii acestora, prin aplicarea în practică dar și a convergențelor și divergențelor ce sunt determinate, care reprezintă studiul realizat în cadrul capitolului doi al prezentei teze.

La fel o provocare în cadrul prezentei teze privind studiul problematicilor contabilității și raportării impozitului pe venit o reprezintă cercetarea interdisciplinară pentru domeniile

contabilitate și fiscalitate, deci necesitatea cunoașterii avansate și aplicarea cadrului normativ fiscal aferent impozitului pe venit. Fiind reglementat de titlul II “Impozitul pe venit” al Codului Fiscal al RM [49] ce are structura prezentată în Anexa 1 redată de 20 de capitole dezvoltate pe 114 articole, comparativ cu următorul impozit direct TVA care conține reglementarea pe 9 capitole dezvoltate pe 20 articole, la fel Titlul V „Adminstrarea fiscală” care prezintă condițiile de administrare fiscală pentru toate impozitele și taxele, inclusiv impozitul pe venit, Titlul X „Alte regimuri fiscale” care reglementează regimul fiscal al rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației și în ce privește impozitul pe venit, conform Codului Fiscal cu actualizările din anul 2025 [49]. Or, numărul mare de reglementări impune multiple particularități ce determină diverse problematice în aplicarea impozitului pe venit atât pentru entități cât și pentru persoane fizice.

Actualul Cod Fiscal [49] conține reguli complexe, care implică numeroase definiții, limitări, reguli speciale privind impozitul pe venit, norme care pot fi interpretate diferit. În acest sens, este necesară radiografia și alinierea normelor existente la moment în cadrul de reglementare fiscal privind impozitul pe venit în vederea evitării interpretărilor duale ale normelor fiscale. Una dintre problemele majore ale legislației fiscale naționale privind impozitul pe venit, evidențiată mai ales în ultimii ani, constă în instabilitatea și incertitudinea fiscală. Deși aceste principii sunt prevăzute în Codul Fiscal, ele generează costuri implicite pentru mediul de afaceri, a căror amploare este direct proporțională cu gradul de complexitate al sistemului de impozitare. Această situație este amplificată de modificările frecvente ale politicii fiscale, precum și de deficiențele în aplicarea și interpretarea prevederilor legale [56].

Obținerea unor rezultate eficiente pe termen mediu și lung necesită un cadru fiscal simplu, stabil și previzibil, precum și un mecanism de calcul și plată a impozitului pe venit accesibil contribuabililor. Privind retrospectiv, legislația fiscală națională privind impozitul pe venit a evoluat pe parcursul timpului, cunoscând o serie de completări și modificări (Anexa 2). Analiza evoluției legislației fiscale naționale arată că, de-a lungul ultimilor 15 ani, cadrul normativ a suferit modificări frecvente, uneori multiple pe an, ceea ce a condus la complexitate crescută și la dificultăți în aplicarea corectă a prevederilor privind impozitul pe venit. Dinamica legislativă a determinat în unele cazuri devieri de la conceptele fiscale stabilite în Codul Fiscal [49].

Evoluțiile economice naționale și internaționale și competiția globală impun adoptarea unor concepte fiscale noi, care trebuie integrate în Codul Fiscal modernizat. Aceasta actualizare reprezintă o măsură de politică fiscală necesară pentru armonizarea legislației naționale cu prevederile Uniunii Europene, în conformitate cu angajamentele asumate prin „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”, ratificat de Republica

Moldova prin Legea nr.112 din 02.07.2014, dar și prin angajamentele acoperite în capitolul 16 „Fiscalitatea”. Modernizarea legislației asigură relevanța și eficiența acesteia în răspunsul la nevoile societății pe termen scurt și mediu, facilitând implementarea politicilor fiscale interne (impozite directe) și alinierea la politicile fiscale și vamale europene (impozite indirecte). Reforma fiscală vizează eliminarea discriminării și a dublei impunerii, prevenirea evaziunii fiscale și oferirea unui cadru clar și compatibil pentru mediul de afaceri internațional [56].

Reformele în cadrul reglementării fiscale aferente impozitului pe venit sunt necesare prompt, pe termen scurt în funcție de evoluțiile economice, de tendințe și de necesitățile ce dau anumite rezultate de redresare. În acest context, opinia lui Ronald Reagan cu privire la viziunea Guvernului despre economie sintetizată în câteva fraze scurte: *Dacă se mișcă, taxează-l. Dacă încă se mișcă, reglementează-l. Dacă s-a oprit, subvenționează-l* [132], care rămâne la fel de actuală și în prezent.

În acest context, menționăm comunicatul de presă al Ministerului Dezvoltării Economice și Digitalizării din 8 iulie 2024 cu privire la reforma impozitului pe venit: “În primul trimestru al anului 2024, investițiile private din Republica Moldova au crescut cu 12%. Un factor important al acestui rezultat este reforma impozitului pe venit”. Asemenea model de impozitare a venitului este aplicat în Estonia, Letonia și Georgia, iar Republica Moldova fiind a patra țară din Europa. „Reforma impozitului pe venit este importantă, întru cât țara noastră are nevoie de un sistem fiscal care impozitează mai puțin investițiile și mai mult consumul. Dezvoltarea antreprenorilor este importantă pentru creșterea economiei, iar reforma impozitului pe venit are efecte pe termen lung” [53].

În prezent, RM face pași importanți în direcția armonizării legislației fiscale în scopul satisfacerii cerințelor stabilite de UE, proces aflat în desfășurare permanentă, în contextul reformei sistemului fiscal național. Ratificarea Acordului de Asociere în 2014 a stabilit obligația de apropiere a legislației naționale de normele comunitare și de instrumentele internaționale, inclusiv prin transpunerea directivelor UE în domeniul impozitelor directe și indirecte. Depunerea cererii oficiale de aderare la UE în martie 2022 și acordarea statutului de țară candidată la 23 iunie 2022 consolidează această direcție, iar Capitolul 16 „Impozitarea” din negocierile de aderare prevede armonizarea a 170 de acte normative europene relevante pentru sistemul fiscal național [56].

Modernizarea Codului Fiscal, prin armonizarea legislației naționale cu acquis-ul comunitar, va contribui la dezvoltarea economică și socială a Republicii Moldova, prin: crearea unui sistem fiscal aliniat standardelor UE, care facilitează înțelegerea și aplicarea normelor pentru investitori; menținerea facilităților fiscale eficiente și eliminarea celor ineficiente; asigurarea veniturilor publice cu costuri minime de administrare; creșterea competitivității și previzibilității sistemului fiscal și vamal; consolidarea finanțelor publice prin redistribuire echitabilă; stimularea conformității fiscale prin simplificarea procedurilor; promovarea comerțului internațional prin

integrarea în piața unică europeană; aplicarea celor mai bune practici în impozitarea directă; organizarea clară și accesibilă a informațiilor fiscale; și susținerea unui grad ridicat de ocupare a forței de muncă [56].

Un obiectiv important în cadrul prezentei cercetări în contextul celor menționate este studierea cadrului fiscal actual cu privire la impozitul pe venit la nivelul UE, marcat de efectele crizelor suprapuse din această perioadă. De aceea, în continuarea cercetării se va prezenta analiza noilor tendințe ale politicilor fiscale cu privire la impozitul pe venit la nivelul UE.

La nivelul UE reglementarea impozitului pe profit este prevăzută de Directiva 2016/1164/UE privind impozitul pe profit [77], scopul căreia este de a împiedica evitarea impozitului de profit de către entitățile rezidente prin devierea veniturilor către sucursalele/filialele aflate în țări ce au o cotă redusă de impozitare. Directiva stabilește norme în următoarele cinci domenii ale impozitării [77]:

1. Limitarea deductibilității dobânzilor, directiva propune introducerea unor limitări privind dobânda deductibilă la împrumuturile în cadrul grupurilor, având ca reper un procent maxim din profituri.
2. Impozitarea la ieșire, directiva propune impozitarea transferului de active, atunci când o entitate transferă active în urma unei lichidări sau a unei tranzacții intra-grup cu un stat ce aplică o cotă mai mică de impozitare.
3. Impozitarea entităților străine controlate. Prin diverse metode (de exemplu, prețuri de transfer), profiturile sunt transferate de o entitate cu sediul social într-un stat ce aplică o cotă mare de impozitare către o entitate dintr-un stat cu o cotă redusă a impozitului. Astfel, directiva prevede că, profiturile vor fi impozitate la cota din statul entității - mamă, chiar dacă aceste profituri nu au fost distribuite. Regula se aplică numai în situația în care în statul filialei cota de impozitare este mai mică cu 40% din cota de impozitare a statului entității - mamă. Regula va fi aplicabilă și filialelor din state terțe.
4. Impozitarea aranjamentelor hibride, directiva definește angajamentele hibride ca fiind angajamentele ce permit deducerea unei cheltuieli într-un stat, simultan cu neimpozitarea venitului corespondent în celălalt stat. Astfel, directiva propune ca, în astfel de cazuri, statul membru să nu acorde dreptul de deducere din punct de vedere fiscal al cheltuielii.
5. Norme generale antiabuz, directiva urmărește crearea unei reguli generale care să se aplice acolo unde legea nu acoperă toate situațiile de evaziune fiscală pentru a permite autorităților fiscale să reclasifice tranzacțiile în funcție de substanța economică.

Conform Comisiei Europene privind impozitarea afacerilor pentru secolul 21, se menționează că contextul politicii UE de impozitare a întreprinderilor s-a schimbat radical după

criza pandemică, coronavirusul și ulterioarele crize precum războiul, criza energetică, etc. au afectat profund societățile și economiile din Europa și la nivel global [34; 52]. Contextul crizelor suprapuse s-au transformat în cea mai drastică criză economică din istoria UE, cu impact social profund și inegalități în creștere. Crizele au produs pe fondul unor tendințe majore în curs, care modelează economiile și societățile, inclusiv îmbătrânirea populației, schimbările climatice, degradarea mediului, globalizarea și transformarea pieței muncii [91; 100; 110; 119; 304; 305]. La fel, au fost accelerate tendințele preexistente de digitalizare, cu un număr tot mai mare de oameni și companii care fac achiziții, lucrează, interacționează și fac afaceri online. Aceste tendințe au un impact major asupra bazelor fiscale existente și necesită o reflecție asupra formei cadrelor normative fiscale eficiente, durabile și echitabile în viitor, inclusiv prin luarea în considerare a mixului fiscal general. Mixul fiscal al UE pe drumul către 2050 se prezintă în Anexa 3. Mai mult, există acum un consens că conceptele fundamentale de rezidență fiscală și sursă pe care s-a bazat sistemul fiscal internațional în ultimul secol sunt depășite. Practicile de afaceri implică acum în mod regulat desfășurarea activității într-un stat fără a menține o prezență fizică, situație căreia regulile actuale sunt inapte să îi facă față, în timp ce digitalizarea economiei a condus și la noi oportunități de manipulare a principiilor existente prin scheme de planificare fiscală [60; 263; 267]. Ca răspuns, guvernele s-au angajat din ce în ce mai mult în adoptarea unui mozaic de măsuri împotriva evaziunii fiscale. Deși acestea au avut succes în abordarea unor probleme specifice, au introdus și mai multă complexitate. Declanșate de multiple scandaluri fiscale, de aplicarea riguroasă a normelor privind ajutoarele de stat și de necesitatea finanțării cheltuielilor publice după criza financiară, discuțiile privind reforma cadrului internațional al impozitului pe profit s-au accelerat la începutul anilor 2010, ducând la eroziunea bazei de calcul și transferul de profit, condus de OCDE și G20. Acest proces și-a dat setul inițial de rezultate în 2015, care au fost implementate în UE, inclusiv prin directivele privind evitarea impozitelor. Contextul politicii UE de impozitare a întreprinderilor s-a schimbat radical în ultimii ani.

În acest context, menționăm că impozitul pe profit, spre deosebire de impozitele indirecte (accize, TVA, taxe vamale), este încă un impozit ale cărui reguli se stabilesc la nivel național, fără o prea mare implicare a Comisiei Europene, motiv pentru care regulile și practicile naționale sunt extrem de diverse în UE.

Discuțiile internaționale progresează acum către o soluție globală de reformare a sistemului internațional de impozitare corporativă învechit, cu acțiuni privind realocarea drepturilor de impozitare și impozitarea minimă efectivă. Conținutul acestor discuții va influența forma agendei UE privind impozitarea afacerilor în viitor, indiferent dacă se ajunge la un acord global concret. În același timp, partenerii internaționali, cum ar fi SUA, au anunțat deja planuri de a-și modela

agenda fiscală pentru anii următori, mergând dincolo sau bazându-se pe discuțiile internaționale. Aceste acțiuni recunosc faptul că veniturile sunt necesare pentru finanțarea investițiilor publice în a reconstrui mai bine și pentru a sprijini și susține o redresare economică favorabilă incluziunii. Alte țări, precum Marea Britanie, au anunțat, de asemenea, măsuri privind impozitarea corporațiilor. În acest context, UE are nevoie de un cadru fiscal solid, eficient și echitabil care să răspundă nevoilor de finanțare publică, sprijinind în același timp redresarea și tranziția verde și digitală prin crearea unui mediu propice unei creșteri și investiții echitabile, durabile și bogate în locuri de muncă [51].

Acțiunile Uniunii Europene privind impozitarea întreprinderilor trebuie integrate într-o agendă fiscală cuprinzătoare, bazată pe principii de echitate, eficiență și simplitate. Impozitarea firmelor trebuie să asigure o distribuție echitabilă a poverii fiscale între întreprinderi și jurisdicții, să mențină sistemul simplu pentru a reduce costurile de conformare și să încurajeze investițiile și creșterea economică, consolidând piața unică. În prezent, disparitățile dintre cele 27 de sisteme fiscale naționale generează costuri suplimentare pentru companii și descurajează investițiile transfrontaliere [88; 210; 246; 270]. Acesta este cazul atât pentru întreprinderile mai mari, dar și pentru IMM-uri, start-up-uri și alte întreprinderi care doresc să crească, să se extindă și să facă comerț transfrontalier, pentru care costurile sunt proporțional mai mari. De asemenea, duce la lacune și complexități care pot lăsa deschise oportunități pentru planificarea fiscală agresivă, împiedicând condițiile de concurență echitabile. Dăunează investițiilor și creșterii, precum și competitivității UE în comparație cu alți parteneri internaționali. Opțiunile de politică în domeniul impozitării afacerilor influențează, de asemenea, în ce măsură sistemul fiscal susține investițiile. În cele din urmă, sistemul fiscal ar trebui să minimizeze distorsiunile neintenționate ale deciziilor de afaceri, de exemplu în ceea ce privește finanțarea prin datorii, mai degrabă decât finanțarea prin capitaluri proprii, sprijinind astfel finanțarea corporativă durabilă și pe termen lung și reechitizarea companiilor care au acumulat un nivel periculos de ridicat de datorie, inclusiv ca ca urmare a crizei COVID-19.

Progresul la nivelul UE ar trebui completat prin sprijinirea acțiunilor naționale în domeniile în care statele membre pot fi cel mai bine plasate pentru a judeca nevoile economiei și societății lor [22; 85; 236]. Aceasta include stabilirea nivelului cotei impozitului pe profit peste nivelurile minime care trebuie convenite la nivel internațional, care va rămâne o competență națională în UE, precum și măsuri interne pentru îmbunătățirea administrației fiscale și facilitarea conformității fiscale. Acolo unde este cazul, poate include măsuri mai direcționate, cum ar fi stimulente fiscale bine concepute și eficiente, pentru a sprijini obiective politice mai largi. În aceste domenii, UE poate avea, de asemenea, un rol de conturare a agendei și de schimb de informații, precum și de a

oferi sprijin financiar pentru reformele și investițiile naționale. Facilitatea de redresare și reziliență [278], care se află în centrul agendei de redresare a UE, și Instrumentul de sprijin tehnic [275] pot oferi finanțare esențială pentru modernizarea și transformarea digitală a administrațiilor fiscale, sprijinind în același timp reforme importante ale politicii fiscale. În cadrul Grupului Cod de conduită [48] „privind impozitarea întreprinderilor, statele membre continuă să își evalueze reciproc regimurile fiscale pentru a se asigura că respectă principiile concurenței fiscale echitabile. În plus, Parlamentul European a fost foarte activ în domeniul impozitării în general și al impozitării întreprinderilor în special” [51]. În iulie 2020, Comisia a adoptat un plan de acțiune ambițios pentru a face impozitarea mai echitabilă, mai simplă și mai adaptată la tehnologiile moderne și Comunicarea privind buna guvernare fiscală în UE și nu numai, care urmărește să continue să care „vizează consolidarea în continuare a promovării de către UE a transparenței și a impozitării echitabile, atât la nivel european, cât și la nivel mondial” [51].

Mandat de G20, Cadrul Incluziv al OCDE [139] lucrează la o soluție globală bazată pe consens pentru a reforma cadrul internațional privind impozitarea corporativă. Discuțiile se concentrează pe două direcții largi de lucru: Pilonul 1 (realocarea parțială a drepturilor de impozitare) și Pilonul 2 (impozitarea efectivă minimă a profiturilor multinaționalelor). Cei doi piloni urmăresc să abordeze probleme diferite, dar conexe legate de globalizarea și digitalizarea în creștere a economiei. Ambii piloni ai acordului global sunt în concordanță cu viziunea Comisiei pentru un cadru de impozitare a întreprinderilor pentru secolul XXI. Obiectivele lor sunt complementare și este necesară o soluție pentru ambii, ca parte a discuțiilor globale. Acestea marchează pași către principiile importante ale repartizării pe formulare (prin utilizarea unei formule de realocare parțială a drepturilor de impozitare în cadrul Pilonului 1) și o definiție comună a bazei de impozitare. Comisia joacă un rol activ în discuțiile internaționale și lucrează cu statele membre pentru a se asigura că problemele de interes comun pentru UE – cum ar fi compatibilitatea cu piața unică și reducerea la minimum a complexității administrative – sunt luate în considerare și că soluțiile sunt benefice pentru UE. În concluziile sale din 25 martie 2021, Consiliul European a reiterat, de asemenea, „preferința și angajamentul său puternic pentru o soluție globală” și a declarat că se va strădui să ajungă la o soluție bazată pe consens în cadrul OCDE. Un consens cu privire la reforma normelor internaționale privind impozitul pe profit va constitui un pas istoric înainte spre modernizarea regulilor globale de impozitare a întreprinderilor [139].

În general, statele membre au competența de a-și concepe propriile sisteme de impozitare a întreprinderilor și de a decide pe cine și ce să impoziteze, când să impoziteze, la ce rată și în ce mod. Cu toate acestea, există cazuri specifice în care statele membre au legiferat cu privire la norme comune la nivelul UE, prin intermediul directivelor UE în materie de impozitare directă.

Aceste cazuri se referă la situații transfrontaliere pentru a asigura prevenirea dublei impunerii, evitarea obligațiilor fiscale și pentru a promova cooperarea administrativă.

Obiectivul general este de a simplifica normele fiscale și de a asigura condiții de concurență echitabile pentru întreprinderile din UE. Cadrul se bazează pe evoluțiile internaționale în domeniul impozitării societăților, cum ar fi abordarea bazată pe doi piloni a Cadrului incluziv al OCDE/G20, și reflectă realitățile economiei moderne. La 12 septembrie 2023, Comisia Europeană a adoptat documentul „Întreprinderile din Europa: Propunerea privind cadrul de impozitare (BEFIT) [4]. BEFIT este o propunere pentru un nou cadru legislativ privind impozitarea societăților în UE. Acesta introduce norme comune pentru calcularea rezultatelor impozabile ale membrilor grupului care își desfășoară activitatea pe piața internă. În prezent, marile grupuri transfrontaliere trebuie să respecte până la 27 de sisteme fiscale naționale diferite în UE, ceea ce face dificilă și costisitoare desfășurarea de activități comerciale pe piața internă. Această complexitate creează condiții de concurență inechitabile și sporește incertitudinea fiscală și costurile de conformare fiscală pentru întreprinderile care își desfășoară activitatea în mai multe state membre. De asemenea, aceasta descurajează investițiile transfrontaliere, punând întreprinderile din UE într-un dezavantaj concurențial în comparație cu întreprinderile care își desfășoară activitatea pe piețe de dimensiuni comparabile din alte părți ale lumii [4].

Deoarece unul din scopurile urmărite de investitori este reducerea impozitelor și taxelor plătite în diferite state, este evidentă preocuparea tuturor statelor europene pentru realizarea unei legislații armonizate, transparente cu privire la impozitul pe venit, care să permită un schimb de informații rapid și eficient. Deci, ce rol poate juca UE pentru a face impozitarea mai echitabilă, mai ușoară și mai eficientă pentru guverne, companii și cetățeni? Prin:

- ✓ asigurarea corectitudinii. În primul rând impozitarea trebuie să fie corectă. Legile fiscale nu ar trebui să ofere întreprinderilor dintr-o țară un avantaj nedrept față de concurenții din alta și legile fiscale ale unei țări nu ar trebui să permită oamenilor să scape de impozite în alta. De aceea, țările UE au convenit asupra mai multor reguli pentru a aborda aceste probleme. Acesta este motivul pentru care în ultimii ani țările UE au cooperat mai strâns pentru a aborda problemele evaziunii fiscale și pentru a asigura corectitudinea sistemelor fiscale;

- ✓ îmbunătățirea funcționării pieței interne. Piața internă europeană, denumită și piața unică, permite oamenilor și întreprinderilor să se deplaseze și să comercializeze liber în cadrul grupului de 28 de națiuni. Cu toate acestea, coexistența diferitelor sisteme fiscale îngreunează în continuare viața companiilor și persoanelor fizice care operează peste granițe. Acordul privind simplificarea anumitor reguli fiscale și eliminarea ineficiențelor ar putea contribui la asigurarea liberei circulații a bunurilor, serviciilor și a capitalului în întreaga UE.

✓ promovarea creșterii. Obiectivul general este de a pune finanțele publice pe o bază mai sigură, de a promova o guvernanță și o disciplină economică mai puternice și de a face reforme structural fundamentale pentru a stimula competitivitatea. Această activitate include, de asemenea, evaluarea modului în care politica fiscală poate ajuta la atingerea acestor obiective (impozitare simplă, echitabilă și eficientă în UE).

Legislația în domeniul impozitului direct (impozitele directe sunt impuse unei persoane, unei companii, sau entități sau proprietăți) se limitează la alinierea diferitor legi din fiecare țară din UE. Acest lucru se poate face numai în măsura în care este necesar pentru a îmbunătăți funcționarea pieței interne a UE și pentru a aborda provocările transfrontaliere comune, cum ar fi evaziunea fiscală. Oamenii, bunurile, capitalul, serviciile și companiile din Europa sunt în mișcare. Rezultă că țările UE nu își pot opera sistemele fiscale izolate unele de altele sau de restul lumii.

La 22 decembrie 2023, Adunarea Generală a ONU a adoptat cu majoritate de voturi rezoluția „Promovarea incluziunii și o cooperare fiscală internațională eficientă la Națiunile Unite”, care solicită dezvoltarea unui plan legal Convenția-cadru obligatorie privind cooperarea fiscală internațională [232]. Un comitet interguvernamental ad-hoc a fost format pentru a elabora un termen de referință pentru negocierea Convenției-cadru, care trebuia să fie finalizat până finele anului 2024 și prezentată Adunării Generale la a șaptezeci și noua sesiune (decembrie 2024). Comitetul are 20 memri în Birou, care include câte patru membri din fiecare dintre cele cinci blocuri regionale - Africa, Asia-Pacific, Europa de Est, America Latină și Caraibe și Europa de Vest și altele. O convenție-cadru este o caracteristică relativ nouă a cooperării internaționale. Este un document umbrelă care conține angajamente politice la nivel înalt privind obiectivele sale generale, regulile procedurale și instituționale aranjamente (inclusiv structura de guvernare). Proiectul TdR este primul pas în dezvoltarea Convenției-cadru, care va schița obiectivele și principiile anticipate. Conține, de asemenea, un limbaj între paranteze despre elementele de fond care ar putea fi încorporate în Convenția-cadru, implicând, de exemplu, angajamente privind „alocarea echitabilă a drepturilor de impozitare, inclusiv impozitarea echitabilă a întreprinderilor multinaționale” (astfel de comentarii sunt între paranteze și ar trebui să fie incluse în Convenția-cadru sau în protocoalele detaliate). Domeniile care trebuie abordate în protocoale sunt: Impozitarea economiei digitalizate și globalizate; Impozitarea veniturilor din serviciile transfrontaliere; Fluxuri financiare ilicite legate de impozite; Prevenirea și soluționarea litigiilor fiscale; și Impozitarea persoanelor fizice cu valoare netă ridicată.

Lipsa de claritate cu privire la luarea deciziilor și rolul consensului a provocat tensiuni între țări și ar trebui urmate în special de companiile multinaționale care au în vedere profitul transfrontalier problemele de alocare sunt identificate ca potențiale protocoale prioritare [285].

Din iunie 2024 ONU a lansat proiectul Termenilor de referință pentru negocierea unei convenții-cadru privind Cooperarea fiscală internațională [277]. La 7 iunie 2024, Organizația Națiunilor Unite (ONU) a publicat un termen de referință „Zero Draft” (ToR) pentru un cadru ONU Convenția privind cooperarea fiscală internațională (Convenția-cadru) pentru consultare publică [283]. Proiectul de termeni de referință identifică anumite domenii prioritare care trebuie abordate în protocoalele inițiale, inclusiv impozitarea economiei digitalizată și globalizată, servicii transfrontaliere și persoane cu valoare netă ridicată.

Deci, în baza preocupărilor la nivel European și internațional cu privire la impozitul pe venit, autorul constată următoarea: una dintre preocupările actuale ale statelor este aceea de a impozita profiturile și veniturile acolo unde acestea sunt realizate.

O analiză în cadrul cercetării teoretice o reprezintă comparația cotelor de impozitare pe țări, care este „dificilă și oarecum subiectivă, deoarece legile fiscale din majoritatea țărilor sunt extrem de complexe, iar sarcina fiscală diferă în funcție de țară și unitate subnațională. Lista se concentrează pe principalele tipuri de impozite: impozitul pe profit al companiilor, taxele pe vânzări, precum taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit al persoanelor fizice și impozitul pe câștiguri de capital, dar nu listează impozitul pe avere sau taxele pe moștenire” [174], (Anexa 4). Tabelul din Anexa 4 nu este exhaustiv și nu reprezintă „o bază de calcul a sarcinii fiscale reale pentru o anumită companie sau o anumită persoană fizică dintr-o țară, întrucât cotele de impozitare afișate sunt marginale și nu țin cont de deduceri, scutiri sau reduceri. Cota efectivă este de obicei mai mică decât cota marginală. În cazul statelor federale (cum ar fi Statele Unite sau Canada), cotele de impozitare variază în funcție de stat sau provincie” [174].

În ce privește RM, poate fi realizată o examinare a evoluției cotelor de impozitare pentru entități și scutirilor persoanelor fizice prezentate în Anexa 5. În rezultatul unei examinări minuțioase se poate constata că atât cotele pentru diferite categorii de entități și persoane fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător nu au fost modificate în ultimii 5 ani pentru perioada 2020 – 2024 ceea ce reprezintă o stabilitate fiscală privind cotele impozabile. Cu privire la scutirile acordate persoanelor fizice sunt stabilite modificări prin abrogarea scutirii pentru soț/soție, creșteri nesemnificative a scutirii personale, dar care nu este pentru fiecare an calendaristic, dar o dată la 2 doi ani și fără modificări în anii 2022-2024 pentru scutirile pentru persoane întreținute și scutirile majorate.

În contextul argumentării importanței cercetării impozitului pe venit se va prezenta, un studiu al Paying Taxes PwC și al Grupului Băncii Mondiale, ce fost publicat anual din 2004 până în 2018, folosind datele din Studiul Doing Business al Grupului Băncii Mondiale. În septembrie 2021, Banca Mondială a anunțat că a întrerupt activitatea Doing Business și, prin urmare, datele

privind plata taxelor nu mai sunt actualizate. Paying Taxes a oferit 15 ani de date și analize comparative cu privire la sistemele fiscale din 190 de economii pentru a ajuta guvernele și întreprinderile să înțeleagă modul în care sistemele lor fiscale se compară la nivel global și pentru a ajuta administrațiile fiscale să învețe de la alții [138; 209; 264; 268]. Datele studiului sunt prezentate în Anexa 6 iar analiza acestora se prezintă în continuare:

a) conform informației cu privire la totalul taxelor și contribuțiilor efectuate în anul 2018: media la nivelul celor 190 țări examinate este 41,7%, în România este de 20% și în Moldova de 38,7%. Ținem să menționăm că RM se situează în apropierea mediei pentru țările examinate, iar ce ține de România conform graficului în 2017 era similar RM, iar pentru 2018 a înregistrat o scădere considerabilă;

b) cu privire la cotele pentru impozitul pe profit (din activitatea de întreprinzător) se constată următoarele: media pentru țările examinate constituie 16,4%, pentru România de 15,6% și Moldova de 8,4%. Deja pentru România se plasează la nivelul mediu, iar pentru RM era o cotă scăzută în anul 2018 față de media țărilor.

c) cu privire la cotele impozitelor și contribuțiilor pentru muncă se constată următoarele: nivelul mediu al țărilor examinate constituie 16,7%, România 3,4% și Moldova 29,9%, cu un procent exagerat de ridicat la impozitarea muncii, care cu părere de rău și în prezent s-a menținut, ceea ce contribuie la o abordare și conformare cu privire la salariile în plic.

d) cu privire la numărul de plăți realizate se constată următoarele: media țărilor examinate pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător este 2,8 număr de plăți, România și Moldova un singur impozit pe profit, cu privire la numărul de impozite și contribuții pentru veniturile salariale se constată următoarele: media țărilor examinate este 9 ca număr, pentru România și Moldova sunt 3 ca număr, și pentru RM sunt impozitul pe venitul salarial, prima de asistență medicală obligatorie (suportate de salariat) și contribuția de asigurări sociale (suportată de angajator).

e) timpul de conformare și plată constituie: media țărilor examinate pentru impozitul pe profitul entităților de 58,9 ore, România 42 ore și Moldova 25 ore fiind cel mai redus timp, practic mai mult de jumătate; pentru impozitele și contribuțiile salariale media pentru țările examinate constituie 84,7 ore, România 86 ore și Moldova 82 ore, unde avem o corespundere.

f) în contextual examinării studiului cu privire la impozite și taxe contribuite se stabilește că Republica Moldova în anul 2018 era plasată pe locul 33 din totalul țărilor examinate de 190, iar România pe locul 32 (informațiile conținute în Anexa 6).

Conform datelor OECD, pentru anul 2021, la nivelul țărilor cu economie emergentă s-au stabilit următoarele ponderi: impozitul pe profit 17,2% și impozitul pe salariu (inclusiv contribuțiile) 26,2% (Anexa 7).

În baza celor prezentate, impozitul pe venit din afaceri și pe muncă dispune de o atenție importantă atât în Republica Moldova, la nivel European, nivel internațional. Modificări în cadrul normativ fiscal cu privire la impozitul pe venit urmează a fi realizate atât pe plan național, European și internațional, fapt ce determină că cadrele evoluează în corespundere cu noile condiții de dezvoltare economică și se bucură de o atenție sporită. Iar toate cele menționate reprezintă necesitatea unui studiu avansat cu privire la determinarea, aplicarea, contabilizarea și raportarea impozitului pe venit/profit.

S-a considerat, că este foarte util să știm și ce pondere o deține impozitul pe venit în constituirea veniturilor bugetare ale statului. În continuarea cercetării se vor prezenta informațiile cu privire la mărimea impozitului pe venit în totalul veniturilor bugetare în RM, prezentate în Anexa 8 și se constată că mărimea impozitului pe venit în RM în totalul venitului bugetar constituie 24% în anul 2019, 23% în anul 2020, 24% în anul 2021 și deja 27% în anul 2022 înregistrând o creștere, și 26% în anul 2023, deci în totalul veniturilor bugetare a patra parte revine impozitului pe venit, iar ca cotă în totalul impozitului pe venit se constată impozitul pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător și impozitul pe venitul reținut din salariu care diferă de la an la an dar fiecare din ele se situează în jur de 40%, apoi la o distanță mare se plasează impozitul pe venitul reținut la sursa de plată și impozitul pe venit reținut din suma dividendelor achitate care în funcție de an variază fiecare de la 6% la 8%.

Cu privire la previziunile macroeconomice, precum și măsurile prevăzute în domeniul fiscal pe perioada 2025 -2027 conform Cadrului bugetar pe termen mediu [122], se prezintă în tabelul 1.3:

Tabelul 1.3. Tabelul sumar al veniturilor

Indicatorii	2022	2023	2024	2025	2026	2027
	efectiv	efectiv	aprobat	proгноzat	proгноzat	proгноzat
	mil.lei					
Total venituri și granturi	91 505	102 299	107 172	115 867	124 474	135 855
Impozite și taxe	57 524	63 006	67 955	73 684	78 580	86 473
Impozit pe venitul persoanelor fizice	5 997	7 233	7 862	8 867	9 700	10 600
Impozit pe venitul persoanelor juridice	8 729	9 422	9 605	9 840	10 784	12 393
	% din PIB					
Total venituri și granturi	33,3%	34,1%	31,3%	32,3%	31,7%	31,7%
Impozite și taxe	21,0%	21,0%	19,9%	20,5%	20,0%	20,2%
Impozit pe venitul persoanelor fizice	2,2%	2,4%	2,3%	2,5%	2,5%	2,5%

Indicatorii	2022	2023	2024	2025	2026	2027
	efectiv	efectiv	aprobat	prognost	prognost	prognost
Impozit pe venitul persoanelor juridice	3,2%	3,1%	2,8%	2,7%	2,7%	2,9%
PIB, informativ (mil.lei)	274 500,0	300 400,0	342 100,0	358 700,0	392 800,0	429 100,0

Sursa: Cadrul bugetar pe termen mediu 2025-2027 [122]

Conform datelor din tabelul 1.3. se constată importanța impozitului pe venitul persoanelor fizice și juridice în totalul impozitelor și taxelor la nivel macroeconomic în % din PIB, constituind pentru anul 2023: 5,5% din 21% sau aproape $\frac{1}{4}$, iar pentru anul 2024 conform informațiilor aprobate 5,1% din 19,9%, menținându-se la fel în jur de $\frac{1}{4}$, tendință în creștere pentru anii viitori și anume pentru 2027 la 5,4% din 20,2%. În ce privește impozitul pe venitul persoanelor fizice în % din PIB se constată o tendință de creștere de la 2,3% aprobată pentru anul 2024 la 2,5% pentru următorii trei ani; cât privește impozitul pe venitul persoanelor juridice tendință este în descreștere și anume de 2,8% din PIB aprobat pentru anul 2024, cu o ușoară decesere la 2,7% pentru 2025 și 2026, după ce cu o creștere la 2,9% pentru 2027.

Doar pentru o comparație cu România în anul 2020 [140, p. 26] ponderea în PIB a impozitului pe profit a constituit 1,51%, a impozitului pe venit pentru entitățile micro de 0,23% (se prezintă în indicatori separați, la noi e unic) și impozitul pe venitul persoanelor fizice de 2,29%.

Conform prevederilor Cadrului bugetar pe termen mediu 2025 – 2027 al RM, măsurile de politică fiscală pe termen mediu care vor asigura atingerea obiectivelor țintite pe impozitul pe venit vor fi axate pe [122]:

- Identificarea instrumentelor suplimentare de menținere a forței de muncă calificate, prin implementarea Planului de stimulare a angajaților “Stock Option Plan”;
- Extinderea dreptului de utilizare a amortizării accelerate;
- Eliminarea scutirii de la plata impozitului pe venit de către instituțiile de învățământ private cu asigurarea impozitării pe principii generale;
- Stimularea investițiilor efectuate de către persoanele fizice rezidente în active financiare sub formă de valori mobiliare de stat, procurate direct de pe platforma Ministerului Finanțelor, prin neimpozitarea venitului obținut sub formă de dobânzi sau creșterea de capital;
- Scutirea prosumatorilor (persoane fizice) de la plata impozitului pe venit pentru remunerarea obținută de la livrarea în rețeaua electrică de distribuție a energiei electrice;
- Majorarea cu 10% a scutirilor personale și scutirilor pentru persoanele întreținute acordate persoanelor fizice, în vederea atenuării impactului inflației asupra veniturilor cetățenilor, precum și asigurării susținerii familiilor cu copii (impact: -183,0 mil.lei);

- Extinderea spectrului de facilități acordate persoanelor fizice la determinarea impozitului pe venit prin acordarea dreptului la deducere a cheltuielilor suportate pentru învățământul persoanelor întreținute.

Obiectivele politicii de administrare fiscală 2025-2027 ale RM vor fi axate pe [122]:

- ✓ Combaterea evaziunii și fraudei fiscale: Implementarea legislației prețurilor de transfer și a regulilor anti-abuz; Implementarea Standardelor minime BEPS ca urmare aderării la cadrul incluziv al OCDE; Extinderea sistemului de monitorizare electronică a vânzărilor; Majorarea eficacității procesului penal; Revizuirea și actualizarea continuă a criteriilor de risc, facilitând selectarea mai eficientă a grupurilor de contribuabili care prezintă risc sporit de evaziune; Dezvoltarea politicii de conformare a contribuabililor mari și persoanelor fizice cu venituri mari; Consolidarea strategiilor de control și majorarea eficienței și eficacității controalelor fiscale; Consolidarea acțiunilor de control în domeniile cu risc sporit de neconformare fiscală; Dezvoltarea programului automatizat de asigurare a disciplinei fiscale.

- ✓ Transpunerea și implementarea reglementărilor UE: Valorificarea și implementarea programului UE "FISCALIS".

- ✓ Implementarea standardelor internaționale în domeniul fiscal: Consolidarea schimbului de informații la solicitare; Implementarea și dezvoltarea schimbului automatizat de informații privind conturile financiare.

- ✓ Asigurarea interoperabilității/interconexiunii cu sistemele UE în domeniul fiscal: Elaborarea Cartei de dezvoltare a sistemului informațional; Aderarea la programul OCDE/PNUD "Inspectori fiscali fără frontiere"; Asigurarea interoperabilității dintre portalul www.mcabinet.gov.md și serviciile oferite de Serviciul Fiscal de Stat; Dezvoltarea continuă a schimbului de date prin intermediul MConnect; Dezvoltarea sistemului automatizat de management al riscurilor de conformare; Dezvoltarea sistemului automatizat de management al recuperării creanțelor; Simplificarea și automatizarea proceselor de restituire a TVA și restituire a accizelor.

Deci, atât pe domeniul fiscal în general, dar și cu privire la impozitul pe venit în particular în următoarele perioade vor exista multiple modificări și schimbări în Republica Moldova.

Pornind de la fundamentarea teoretică a impozitului pe venit, examinată în cadrul prezentului capitol, prin intermediul continuității cercetării științifice dorim să scoatem în evidență, în baza studiului cadrului normativ și al cercetărilor existente, al complexității aplicabilității și al deficiențelor apărute la contabilizarea (determinare, aplicare, raportare) impozitului pe venit în cadrul vieții economice a entităților și a persoanelor fizice.

1.3. Concluzii la capitolul 1

Primul capitol care reprezintă o abordare teoretică a prezentei cercetări, vizează crearea cadrului conceptual și motivațional al cercetării.

Nivelul ridicat al impozitului pe profit și impozitului pe venit afectează direct sursele de finanțare a investițiilor, iar nivelul sporit al impozitului pe venit reținut de la persoane fizice afectează direct cererea de bunuri și servicii din partea acestora. Deaceea, nivelul ridicat și insuportabil al impozitării cu impozit pe venit descurajează entitățile pentru dezvoltarea afacerilor în general, dar mai ales în perioade de tranziție sau critice și cu crize suprapuse, așa cum le parcurge RM în prezent. Acestea conduc direct la reducerea activității și înclinația spre economisire și nu spre dezvoltare și investiții.

În concluzie considerăm că sistemul fiscal trebuie să fie ajustat la cerințele curente ale entităților dar și să răspundă cerințelor strategice și de perspectivă în materie privind impozitul pe venit, care ar contribui la dezvoltare și investiții. Deaceea este necesar ca la nivelul fiecărei țări presiunea impozitului pe venit să fie menținută în limite suportabile pentru toți contribuabilii, atât entități cât și persoane fizice, în condițiile în care acoperirea cheltuielilor bugetare în continuă creștere stabilesc resurse tot mai mari, iar un nivel prea mare nu este agreat de mediul de afaceri dar și asigurarea acoperirii necesităților de bază ale populației. Presiunea fiscală cu impozit pe venit asupra stabilității financiare a entităților și persoanelor fizice este una foarte complicată, iar dacă este mare descurajează entitățile să dezvolte businessul, să economisească și să investească.

Un element de noutate se regăsește în clarificarea conceptelor aferente impozitului pe venit abordate fiscal și contabil, dar și național și european, care marchează prima etapă în cadrul prezentei cercetări. Conform rezultatelor studiului realizat, în prezent cadrul de reglementare național, atât cel contabil cât și cel fiscal utilizează conceptul de impozit pe venit, reieșind din modul de aplicare, dar și din practicile altor țări sunt utilizate două concepte: impozit pe venit și impozit pe profit, conform modului de calcul a impozitului aplicat pe venit sau pe profit. În acest context considerăm necesar utilizarea acestor concepte deoarece induc la modul de aplicare al acestora și venim cu propunerea de a utiliza conceptele în funcție de baza de calcul: pentru entități, persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător și profesionale cu excepția entităților SÎMM utilizarea conceptului impozit pe profit deoarece impozitul se calculează pe profitul impozabil, iar pentru SÎMM și persoane fizice utilizarea termenului de impozit pe venit, deoarece se aplică pe venitul impozabil.

Un alt concept utilizat în cadrul examinării impozitului pe venit conform reglementării contabile internaționale (IAS 12) [95], este profitul impozabil (pierdere fiscală), iar în reglementarea contabilă și fiscală se utilizează conceptul de venit impozabil (pierdere fiscală).

Reieșind din faptul că impozitul se aplică pe rezultat financiar care se prezintă sub formă pe profit/pierdere propunem utilizarea și ajustarea cadrelor naționale (contabil și fiscal) prin înlocuirea termenului de venit impozabil cu profit impozabil, în condițiile activității de întreprinzător.

În rezultatul examinării conceptelor aferente impozitului pe venit se poate constata că cadrul normativ național (contabil și fiscal) conține doar concepte aferente metodei impozitului pe venit curent, iar cadrul normativ contabil internațional conține concepte atât aferente metodei impozitului curent cât și metodei impozitului amânat.

În general, conform opiniei autorului, în contextul responsabilității sociale este necesar găsirea unui echilibru între interesele bugetului în ceea ce privește colectarea impozitului pe venit și interesele entității de a considera impozitarea pe venit mai suportabilă. Menționăm că impozitul pe venit pe cele două domenii: contabilitate și fiscalitate se intersectează în cadrul responsabilității sociale. Responsabilitatea socială a entităților va fi consolidată prin formarea culturii fiscale interactive care nu poate decât să contribuie la îmbunătățirea performanței, oferind în același timp entității o imagine responsabilă din punct de vedere al comportamentului social. În cadrul unei analize complexe, se constată că responsabilitatea socială are un impact semnificativ asupra profesiei contabile prin competențele așteptate de la ei, precum și asupra fiscalității ca urmare a necesității creării resurselor necesare. În baza celor studiate în prezentul capitol, se poate confirma că implicarea profesiei contabile în îmbunătățirea cadrului normativ fiscal cu privire la impozitului pe venit și tratamentul corect al aplicării acestuia la nivel de entitate reprezintă un factor cheie în determinarea, contabilitatea impozitului pe venit și raportării fiscale a acestuia, având un impact pozitiv asupra finanțelor publice și asupra societății în ansamblu.

Cadrul normativ fiscal al RM în general și cel cu privire la impozitul pe venit în particular stabilește necesitatea ținerii cont de ultimele evoluții la nivelul UE, care de altfel se află în continuă perfecționare și ajustare. Iar modificările la nivelul UE din septembrie 2023, prin adoptarea documentului „Întreprinderile din Europa: Propunerea privind cadrul de impozitare (BEFIT), introduce norme comune pentru calcularea rezultatelor impozabile ale membrilor grupului care își desfășoară activitatea pe piața internă. Acțiunile UE privind impozitarea întreprinderilor fiind bazate pe principiile echitate, eficiență și simplitate, astfel pentru a menține sistemul simplu pentru a reduce costurile de conformare și să încurajeze investițiile și creșterea economică.

Impozitarea veniturii/profitului entităților reprezintă o componentă importantă a oricărui sistem fiscal. Deci, în baza preocupărilor la nivel european și internațional cu privire la impozitul pe venit, autorul constată: preocupările actuale ale statelor este de a impozita profiturile și veniturile acolo unde acestea sunt realizate.

2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT DIN ACTIVITATEA DE ÎNȚREPRINZĂTOR ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII REGIMULUI FISCAL GENERAL

Contabilitatea răspunde nevoii de asigurare cu informații pentru toți utilizatorii, inclusiv organului fiscal ca reprezentant al statului. Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre entitatea raportoare [141] aceste informații se referă la resursele entității, la proveniența acestor resurse, la eficiența cu care conducerea firmei și-a îndeplinit responsabilitățile în utilizarea acestor resurse [247; 143; 301]. La rândul său, statul prin politica fiscală acordă un rol important impozitului pe venit, care reprezintă o cheltuială determinată de remunerarea factorului macroeconomic. Cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător a entităților se stabilește o relație de interdependență dintre domeniul contabil și cel fiscal.

Complexitatea economiilor contemporane generează numeroase dificultăți, în gestionarea activităților desfășurate de persoane juridice și/sau fizice în vederea obținerii de venituri [20; 72; 288]. Aceste activități implică nemijlocit aspecte fiscale, care trebuie cunoscute și integrate în procesul decizional. Cunoașterea mediului intern al entității în scopul adaptării acestuia la cerințele pieței se realizează numai printr-un sistem informațional bine organizat. Prin urmare, utilizarea în procesul managerial a informațiilor contabile, precum și a instrumentelor fiscale, reprezintă una din condițiile indispensabile pentru realizarea obiectivelor economice și în același timp constituie un obiectiv specific în procesul decizional ce determină o intersectare dintre contabilitate și fiscalitate. Deși scopul este diferit, iar alegerea trebuie realizată în raport cu obiectivul fundamental al contabilității, de a oferi o imagine fidelă, corectă și credibilă pentru toți utilizatorii, inclusiv statul. O atenție deosebită este acordată contabilității impozitului pe venit datorat de entități deoarece plata lui presupune ieșire de numerar.

2.1. Dificultăți cauzate de tratamentul contabil și fiscal al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător

Relația dintre contabilitate și fiscalitate este un subiect cu o deosebită complexitate care implică un studiu continuu, determinând opinii, concepții și atitudini diferite și care conduc la apariția unor situații complexe și complicate care atrag provocări la nivel de aplicabilitate a reglementărilor. Cu siguranță există multiple cercetări cu privire la relația dintre domeniile contabilitate și fiscalitate, care în diferite perioade au evoluat diferit, uneori prin conectare alteori prin deconectare, iar importanța cercetării este determinată și de faptul că fiscalitatea are o abordare națională în cadrul fiecărui stat.

Problema fundamentală a raporturilor dintre contabilitate și fiscalitate impune permanent conectarea dintre normele, regulile, principiile și reglementările celor două componente ale vieții entității, care de cele mai multe ori nu sunt congruente. În acest context, în Anexa 12 se prezintă cele două domenii: contabilitate și fiscalitate de la general la particular pentru a reda interacțiunea pe impozitul pe venit [152].

Contabilitatea este o sursă privilegiată de informații pentru autoritățile fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor contabile, în acest context impozitarea este la granița dintre domeniul juridic care le reglementează și managementul entității care include contabilitatea. Contabilitatea oferă posibilitatea, în limita legală, de a alege varianta care satisface cel mai bine interesul entității, fără ca acest lucru să afecteze obiectivul obținerii imaginii fidele a patrimoniului (bilanț) și a rezultatelor financiare (situația de profit și pierdere) prezentate de situațiile financiare. Astfel, contabilitatea entității are ca scop armonizarea interesului managerial și cel fiscal, în beneficiul entității, pentru o imagine fidelă și reală care va servi tuturor utilizatorilor. Managementul entităților trebuie să efectueze compromisuri în obligația de a prezenta situațiile financiare respectând cerința imaginii fidele și dorința de a optimiza costul fiscal al activității lor. În acest sens, observăm că metodele și regulile din contabilitate permit alternative de evaluare și de înregistrare în contabilitate, cu un impact diferit asupra rezultatului financiar din activitatea entității. Alegerea unei sau altei metode trebuie făcută în raport cu obiectivul fundamental al contabilității: prezentarea de informații reale, corecte și credibile pentru toți utilizatorii, inclusiv pentru stat.

În prezent, entitățile trec la gestionarea proactivă a modificării legislației fiscale și încearcă să optimizeze impozitarea în loc să o suporte. Optimizarea fiscală este un mod legal pe care contribuabilii îl pot utiliza pentru a reduce povara fiscală, inclusiv și privind impozitul pe venit datorat conform legislației fiscale. Un management optim, care are ca componentă contabilitatea fiscală va permite selectarea celor mai relevante metode și pentru a profita de cele mai avantajoase dispoziții ale cadrului normativ fiscal și contabil în vigoare, fără a încălca limitele acceptate, să gestioneze optimizarea fiscală a impozitului pe venit prin respectarea obligațiilor fiscale legale și menținerea contabilității cu documentarea justificativă corespunzătoare. În acest context se caută mereu un echilibru dintre interesele statului în ceea ce privește colectarea impozitului pe venit și interesele entităților de a considera impozitul pe venit mai suportabil.

Considerăm că optimizarea fiscală este o modalitate legală pe care contribuabilii o pot utiliza în scopul reducerii sarcinii fiscale, respectiv a impozitului pe venit datorat, dar cu respectarea pragului dintre latura permisivă și caracterul legal al mecanismului contabil.

În continuare, conform bazei de date formate de autor (Anexa 7) în baza datelor statistice publicate pe site-ul Biroului Național de Statistică, se prezintă în figura 2.1 Evoluția impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în RM în perioada 2019 – 2024.

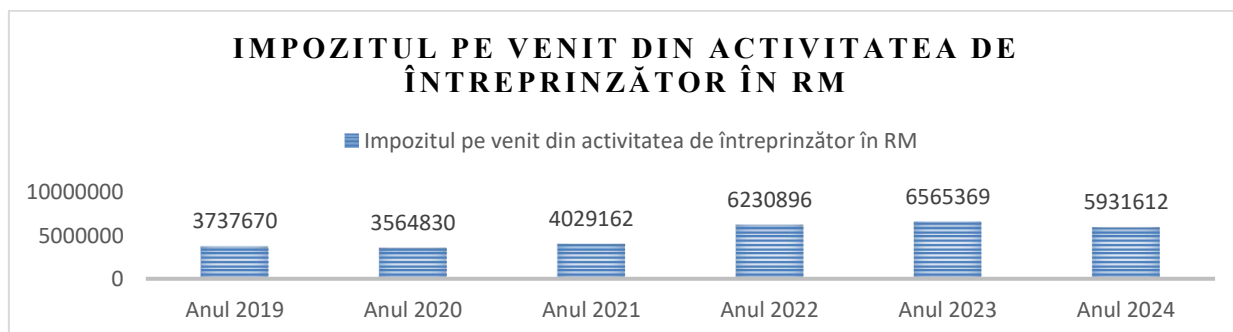


Fig. 2.1. Evoluția impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în RM

Sursa: elaborat de autor conform bazei de date constituite

După cum se observă, la nivel național impozitul pe venit în perioada 2019-2024 este în creștere semnificativă de la 3 737 670 lei în 2019 la 6 565 369 lei în 2023, deci reprezintă o sursă importantă pentru formarea veniturilor bugetare, dar înregistrând o scădere în anul 2024.

În parcursul științific cercetarea se va axa pe interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate cu privire la impozitul pe venit, fiind un impozit perceput de către stat asupra profitului/venitului impozabil al persoanelor juridice și persoanelor fizice, deci cu o largă sferă de cuprindere.

Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător este foarte prezent în literatură și în discuțiile publice. Caracterul spectaculos al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător vine din dificultățile generate de recunoașterea cheltuielilor în scop fiscal, din ambiguitatea recunoașterii unor venituri, din dificultățile în asigurarea conectării veniturilor cu cheltuielile, de complexitatea declarării fiscale a impozitului, etc.

Au fost identificate cercetările existente privind contabilitatea impozitului pe venit utilizând datele IBN și datele furnizate de Google Scholar prezentate în tabelul 2.1.

Tabelul 2.1. Strategia de căutare a articolelor științifice pe direcția “contabilitatea impozitului pe venit”

Sursa de căutare	Instrumentul Bibliometric Național		Google scholar	
Cuvinte cheie	Contabilitatea impozitului pe		income	profit
	venit	profit	tax accounting	
Perioada	2015-2025			
Rezultate	2 articole științifice (autori din țară)	3 articole științifice (autori din țară)	37 300 articole	32 100 articole
Sursa de publicare	Articole în materialele conferințelor și reviste		Articole în reviste	

Source: elaborat de autor în baza Instrumentului Bibliografic Național și Google scholar [135; 219]

Conform informațiilor din tabelul 2.1 se poate constata o diferență impunătoare dintre cercetările privind contabilitatea impozitului pe venit la nivel național constatate de IBN din RM și cercetările

existente la nivel internațional stabilite prin Google Scholar. Perioada supusă identificării cercetărilor fiind 2015-2025, constatarea națională fiind de un număr de pînă la 10 articole științifice iar la nivel internațional fiind de zeci de mii de publicații, ceea ce reprezintă un domeniu puțin cunoscut și cercetat la nivel național și de un interes mare la nivel internațional, acest fapt determină și un interes pentru prezenta cercetare.

Pornind de la contextul național al RM, cercetarea științifică privind analiza tratamentului contabil și fiscal al impozitului pe venit trebuie abordat din două perspective:

- o perspectivă normativă, care vizează analiza raportului în care normele fiscale influențează normele contabile prin raportarea unor tratamente contabile la tratamente fiscale cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător;

- o perspectivă practică care vizează comportamentul contabililor în raport cu practicile fiscale cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.

O importanță deosebită în examinarea relației contabilitate și fiscalitate pentru impozitul pe venit o constituie organele de reglementare a domeniilor vizate care se prezintă în Anexa 10, unde atât domeniul contabil cât și cel fiscal sunt sub autoritatea publică de reglementare națională Ministerul Finanțelor din RM, doar prin direcții diferite.

Abordând raporturile dintre contabilitate și fiscalitate, prin prisma obiectivului fundamental al contabilității și obiectivului fundamental al fiscalității, putem considera că entitatea este supusă unor presiuni și transformări [31, p. 40]. În timp ce obiectivul fundamental al contabilității urmărește obținerea imaginii fidele asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de numerar ale entității prin prisma situațiilor financiare puse la dispoziția utilizatorilor de informații, având drept suport principiile generale contabile, obiectivul fundamental al fiscalității este colectarea veniturilor fiscale și se situează pe partea maximizării veniturilor bugetare prin aplicarea principiilor proprii ale fiscalității.

Deci, un element definitoriu pentru fiecare din domeniile supuse cercetării (contabilitate și fiscalitate) sunt principiile pe care se bazează contabilitatea și principiile pe care se bazează fiscalitatea, care se prezintă în Anexa 11. La examinarea principiilor care stau la baza contabilității și a celor pe care se bazează fiscalitatea se poate constata că contabilitatea trebuie să prezinte imaginea poziției și performanței financiare a entităților, în timp ce fiscalitatea trebuie să prezinte masa impozabilă a veniturilor, profitului, etc. Deci, fiscalitatea urmărește să determine o bază de impozitare, iar contabilitatea caută să prezinte utilizatorilor informații utile pentru luarea deciziilor prin prisma situațiilor financiare.

În continuare se va examina modul de aplicare și recunoaștere a rezultatelor principiilor contabile în fiscalitate. Asigurarea continuității activității face ca stabilirea impozitului pe venit

suportat și/sau plătit de entități să se calculeze conform regulilor obișnuite, mai complicate – la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător sau mai simple – impozitul pe venitul entităților sectorului întreprinderilor mici și mijlocii [140, p. 32].

Conform prevederilor Codului Fiscal [49, art. 44], metodele de evidență contabilă sunt esențiale pentru determinarea corectă a veniturilor și cheltuielilor în scop fiscal, iar în acest scop sunt stabilite aplicarea acestor metode în funcție de tipul contribuabilului și de activitatea desfășurată. Astfel, potrivit art. 44 alin. (1) din Codul Fiscal, se aplică următoarele metode de evidență: pentru persoanele juridice – contabilitatea de angajamente [49]. Deci, principiul contabil în fiscalitate este denumit metodă de evidență a veniturilor și cheltuielilor, în scopul simplificării cadrului normativ fiscal se propune prezentarea spre utilizare a cadrului normativ contabil și conceptelor corespunzătoare.

Ba mai mult, Codul Fiscal [49, art. 44], definește contabilitatea de angajamente ca metodă conform căreia: „a) venitul este raportat la perioada fiscală în care a fost câștigat; b) deducerea se permite în perioada fiscală în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la o altă perioadă fiscală în scopul reflectării corecte a venitului; c) pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerii de preț, discounturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți se raportează și se deduc respectiv în scopuri fiscale în perioada fiscală în care acestea au fost constatate și/sau calculate, și/sau acordate; d) cheltuielile aferente sumei TVA care se exclude din deducere conform art.102 alin.(6) se raportează și se deduc respectiv în scopuri fiscale în perioada fiscală în care acestea au fost raportate la cheltuieli; e) venitul aferent sumei TVA, atribuită anterior la costuri sau la cheltuieli, care se deduce conform art.102 alin.(7) se raportează în scopuri fiscale în perioada fiscală în care aceasta a fost dedusă” [49].

Totodată, conform art.44 alin.(7) din Codul fiscal [49, art. 44] „în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidență financiară bazate pe prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate și IFRS care nu contravin prevederilor titlului II Impozit pe venit”.

În baza celor descrise este necesară aplicarea de către entități a principiului contabilității de angajamente conform cadrului normativ contabil și totodată exact acest principiu fiind definit ca metodă de evidență în scop fiscal cu definiție și descriere separată, deaceia propunerea autorului este mențiunea aplicării la recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în scop fiscal a principiilor contabile, fapt ce ar simplifica cadrul fiscal și ar fi o recunoaștere și conectare de contabilitate.

Criteriile de recunoaștere contabilă a veniturilor și cheltuielilor în baza principiului contabilității de angajamente reprezintă punct de plecare în stabilirea veniturilor impozabile (în

cazul entităților SÎMM) sau în stabilirea profitului impozabil (pierderii fiscale) (în cazul entităților cu regim fiscal general).

Principiul permanenței metodelor este că metodele de evaluare și alte politici contabile trebuie aplicate în mod consecvent de la o perioadă la alta, iar în anumite situații, se pot accepta modificări în politicile contabile. Codul Fiscal [49] nu conține prevederi referitoare pentru schimbările de metode, dar se poate identifica următoarea prevedere: în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidență financiară bazate pe prevederile SNC și IFRS (art. 44 Cod Fiscal), la fel prevederea privind surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale (nu se permite deducerea sumei din reevaluarea și din deprecierea mijloacelor fixe și a altor active -art. 24 Cod Fiscal) [49].

Cu privire la principiul prudenței, toate diferențele nefavorabile de valoare trebuie să fie constatate în contabilitate pe seama cheltuielilor (deprecierile, formarea provizioanelor), iar în calculul profitului impozabil (pierderii fiscale) deprecierile nu sunt recunoscute ca cheltuieli deductibile.

Un element aferent domeniilor contabilității și fiscalității care se referă și la impozitul pe venit este perioada de raportare examinată, prezentată în tabelul 2.2:

Tabelul 2.2. Perioada de gestiune în contabilitate și perioada fiscală privind impozitul pe venit

Perioada de gestiune în contabilitate [Legea contabilității și raportării financiare, art. 24]	Perioada fiscală privind impozitul pe venit [Codul Fiscal, art. 12]
„Perioada de gestiune pentru toate entitățile care întocmesc și prezintă situații financiare este <i>anul calendaristic</i> , care cuprinde perioada de la 1 ianuarie până la 31 decembrie, cu excepția: a) cazurilor de reorganizare și de lichidare a entităților; b) entităților care aplică altă perioadă de gestiune ce coincide cu perioada de raportare financiară a entității-mamă; c) entităților pentru care Ministerul Finanțelor, în funcție de particularitățile activității acestora, stabilește o perioadă de gestiune care nu coincide cu anul calendaristic; d) entităților nou-create pentru care prima perioadă de gestiune cuprinde perioada de la data înregistrării de stat până la data de 31 decembrie a aceluiași an calendaristic sau ultima zi a perioadei de gestiune”.	„(1) Prin perioadă fiscală privind impozitul pe venit se înțelege <i>anul calendaristic</i> la încheierea căruia se determină venitul impozabil și se calculează suma impozitului care trebuie achitată. (2) Pentru întreprinderile nou-create, perioadă fiscală se consideră perioada de la data înregistrării întreprinderii până la finele anului calendaristic. (3) Pentru agentul economic care a adoptat decizia de lichidare pe parcursul anului calendaristic, perioadă fiscală se consideră: a) perioada de la începutul anului calendaristic până la data întocmirii bilanțului provizoriu de lichidare; b) perioada de la începutul anului calendaristic până la data aprobării bilanțului definitiv de lichidare”.
Perioada fiscală menționată se va modifica ulterior doar dacă perioada de gestiune pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare este modificată în corespundere cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare	

Sursa: elaborat de autor în baza Legii contabilității și raportării financiare [161] și Codului Fiscal al Republicii Moldova [49]

Deci, conform informațiilor prezentate în tabelul 2.2, o legătură prezentată în reglementarea fiscală cu privire la impozitul pe venit este perioada fiscală, îndeosebi constatarea prin an calendaristic, iar modificarea perioadei fiscale fiind corelată cu modificarea perioadei de gestiune pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, fapt ce determină o relație strictă ce corespunde și se ține în corelație pe ambele domenii aferente impozitului pe venit: fiscalitate și contabilitate.

Contabilitatea și fiscalitatea se bazează pe reglementări normative, deaceia în continuare se va examina cadrul normativ de reglementare al contabilității și corespunzător fiscal cu privire la impozitul pe venit, prezentat în tabelul 2.3:

Tabelul 2.3. Cadrul normativ de reglementare al impozitului pe venit pe domeniul contabilității și fiscalității

Cadrul normativ contabil aferent impozitului pe venit		Cadrul normativ fiscal aferent impozitului pe venit
Legea contabilității și raportării financiare [161]		Codul Fiscal al Republicii Moldova [49]
Entitățile care organizează contabilitatea în baza SNC	SNC „Capital Propriu și datorii”	Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea Guvernului Nr. 704 din 27.12.2019.
	SNC „Cheltuieli”	Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor
	SNC „Prezentarea situațiilor financiare”	fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018.
	Planul general de conturi contabile	Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor fizice rezidente cetățeni
Entitățile care organizează contabilitatea în baza IFRS	IAS 12 „Impozitul pe profit”	ai Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului Nr. 693 din 11.07.2018.
	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare ”	Regulamentul cu privire la impozitul pe venitul nerezidenților, aprobat prin Hotărârea Guvernului Nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscal aferente impozitului pe
	IFRIC 21 „Taxe”, IFRIC 23 „Incertitudine asupra tratamentelor privind impozitul pe venit”	venit. Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22.08.2014.

*Sursa: elaborat de autor în baza studiului cadrului normativ aferent contabilității și fiscalității
impozitului pe venit*

După cum se observă din cadrul normativ de reglementare al impozitului pe venit, pentru organizarea contabilității entitățile care țin contabilitatea conform SNC se vor conduce de cadrul normativ național, iar entitățile care țin contabilitatea conform IFRS vor respecta prevederile Legii contabilității și raportării financiare și vor aplica cadrul normativ internațional de ținere a contabilității (IAS, IFRS, IFRIC), iar în ce privește cadrul normativ al fiscalității este cel național.

La fel, ținem să menționăm că în cadrul internațional de raportare financiară există standard contabil ce prezintă tratamentul contabil al impozitului pe venit și anume IAS 12 “Impozitul pe profit”, care nu se regăsește în reglementarea contabilă națională.

Din punct de vedere al practicilor contabile și fiscale, analiza situațiilor financiare întocmite de entități a pus în evidență modul în care poziția financiară și performanța unei entități prezentate prin bilanț și situația de profit și pierdere / situația rezultatului global sunt influențate de normele contabile aplicabile, respectiv normele naționale sau reglementările contabile conforme cu IFRS. În acest sens, prezentarea de informații cu privire la impozitul pe venit/profit curent și amânat, după caz.

Chiar dacă pentru domeniul contabilității și domeniul fiscalității privind impozitul pe venit au la bază reglementări separate, totuși există reglementări fiscale care fac referire la contabilitate, iar în reglementările contabile există prevederi care fac referire la fiscalitate. Drept urmare, fiecare domeniu are anumite interese în celălalt, iar interacțiunile dintre acestea fiind de un interes major în general și cu privire la impozitul pe venit în particular. În acest sens, în legislația fiscală sunt efectuate trimiteri la tratamentul contabil aplicat de entitate, iar în reglementarea contabilă la prevederile fiscale. Spre exemplu conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [258], definirea mijloacelor fixe drept „imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile”. Conform prevederilor Codului Fiscal [49, art. 26¹], amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune prin utilizarea metodei liniare de amortizare, prevedere conținută și în SNC “Imobilizări necorporale și corporale”; atribuirea cheltuielilor/costurilor ulterioare aferente reparației sau dezvoltării la cheltuieli curente sau la cheltuieli care urmează a fi capitalizate se efectuează în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate sau ale IFRS [150]. Conform SNC “Cheltuieli” [114; 119] „metoda impozitului pe venit curent prevede determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit prin aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilită în Codul fiscal pentru perioada fiscală respectivă”.

Relația dintre contabilitate și fiscalitate cu privire la impozitul pe venit a constituit și constituie una din cele mai sensibile și controversate probleme tratate în reglementările contabile și fiscale.

În continuarea demersului științific privind dificultățile apărute dintre tratamentul contabil și tratamentul fiscal al impozitului pe venit se va continua cu abordarea politicilor contabile și a politicilor fiscale. Conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [259], „politicile contabile reprezintă principii, baze, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare”. Politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și

se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară. Alegerea politicilor contabile se face în conformitate cu reglementările normative existente, care oferă alternative privind recunoașterea, evaluarea și contabilizarea elementelor contabile (de exemplu, amortizarea activelor, recunoașterea veniturilor, etc.). În lipsa unei reglementări specifice, entitatea poate elabora metode proprii, respectând prevederile Legii contabilității și raportării financiare, SNC și alte acte normative relevante. În selectarea și aplicarea politicilor contabile trebuie respectate principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor financiare. „Politicile contabile trebuie selectate și aplicate în mod consecvent pentru fapte economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum și de la o perioadă de gestiune la alta” [259].

La rândul său, politicile fiscale în RM deseori apar prin termenul politici bugetar - fiscale și vamale elaborate la nivel de stat pentru termene medii sau uneori anual, precum este Cadrul bugetar pe termen mediu 2025-2027 [122], politici fiscale și vamale, așa cum este denumită direcția din cadrul Ministerului Finanțelor al RM. Măsurile de politică fiscală pe termen mediu ținesc de fortificarea creșterii economice, stimularea cererii și ofertei de muncă, diminuarea economiei tenebre și racordarea treptată a sistemului fiscal la prevederile acquis-ului comunitar.

În economie și științe politice, politica fiscală este utilizarea colectării veniturilor bugetare (impozite sau reduceri de impozite) și a cheltuielilor bugetare pentru a influența economia unei țări. Politica fiscală și monetară sunt strategiile cheie utilizate de guvernul țării și de banca centrală pentru a-și avansa obiectivele economice. Combinarea acestor politici permite acestor autorități să țină sub control inflația (care este considerată „sănătoasă” la un nivel de 2% –3%) și să crească ocuparea forței de muncă. În plus, este conceput pentru a încerca să mențină creșterea PIB-ului la 2% –3% și rata șomajului aproape de rata naturală a șomajului de 4% –5%. Aceasta implică faptul că politica fiscală este utilizată pentru stabilizarea economiei pe parcursul ciclului de afaceri. Politica fiscală se ocupă cu impozitarea și cheltuielile guvernamentale; în timp ce politica monetară se ocupă de masa monetară, ratele dobânzilor. Atât politicile fiscale, cât și cele monetare influențează performanțele economice ale unei țări [215].

În plus față de interesul de a colecta impozite și taxe, guvernele statelor urmăresc prin politica fiscală și obiective de dezvoltare economică precum stimularea activității entităților prin acordarea indirectă de resurse de finanțare (spre exemplu, scutirea entităților de la plata impozitului pe venit/profit în cazul în care efectuează investiții în active imobilizate sau în situația în care entitățile dezvoltă investiții în anumite zone care prezintă interes pentru guvern).

Ca parte componentă a Cadrului bugetar pe termen mediu [122], politica fiscală va urmări stimularea proceselor economice și sociale, prin: „creșterea rezilienței persoanelor fizice prin

intermediul instrumentelor fiscale; implementarea mecanismelor fiscale de atragere și menținere a forței de muncă calificate; revizuirea proceselor de calculare și achitare a impozitelor și taxelor în vederea simplificării și clarificării cadrului legislativ; identificarea pârghiilor care ar crea premise pentru diminuarea „salariului în plic”; îmbunătățirea administrării fiscale și vamale prin extinderea spectrului de instrumente disponibile pentru intervenție, în vederea diminuării economiei tenebre și reducerii interacțiunii dintre contribuabil și funcționarul fiscal; continuarea armonizării legislației naționale la prevederile acquis-ul comunitar”.

Conform prevederilor Codului Fiscal al RM [49, art. 152] „sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal”.

Deci, prima deosebire substanțială este că politicile contabile sunt la nivel de entitate și decise de către aceasta, iar politicile fiscale sunt la nivel de țară și decise de către instituțiile de stat. În timp ce politicile contabile urmăresc obținerea unei imagini fidele a entității, politicile fiscale ale statului determină direcția de dezvoltare a unei țări. O altă deosebire necesară de remarcat este faptul că existența politicilor contabile la nivel de entitate este obligatorie stabilită de cadrul normativ contabil, iar politicile fiscale la nivel de entitate nu sunt necesare de elaborat. Ba mai mult, opțiunile aferente tratamentului impozitului pe venit vor fi parte integrantă a politicilor contabile ale entității.

O altă divergență dintre contabilitate și fiscalitate în cadrul tratamentului contabil al impozitului pe venit o constituie valorile aplicate. Deci, valorile elementelor patrimoniale în scopuri contabile și valorile atribuite în scopuri fiscale sunt diferite. Ținem să menționăm că în contabilitate se utilizează în cadrul evaluării la ieșirea din patrimoniu și în scopul raportării financiare valoarea contabilă, iar în reglementarea fiscală se utilizează termenul de „baza fiscală a unui activ sau a unei datorii reprezintă valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale” [95]. În acest context, baza fiscală „va fi deductibilă în scopuri fiscale din orice beneficiu economic impozabil care va fi generat pentru o entitate atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu vor fi impozabile, atunci baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă” [95].

Valoarea contabilă este cea care se obține prin aplicarea cadrului normativ contabil și este valoarea la care se vor raporta în bilanț activele și datoriile entității [260, p. 5].

Valoarea recunoscută în scopuri fiscale apare prin diferite concepte și anume, IAS 12 „Impozitul pe profit” [95] prezintă termenul de bază fiscală, iar Codul Fiscal al RM [49] utilizează termenul de valoare impozabilă, considerem utilizarea conceptului de valoare fiscală deoarece este

valoarea recunoscută în scop fiscal și nemiglocit apropierea de cadrul internațional. Cadrul normativ contabil internațional prezentat de IAS 12 „Impozitul pe profit” [95] conține definirea bazei fiscale pentru active și a bazei fiscale pentru datorii, spre deosebire de cadrul contabil național care nu conține astfel de prevederi și pot fi regăsite doar în cadrul internațional.

Deși regulile contabile și regulile fiscale se bazează pe principii diferite, au obiective diferite și răspund unor nevoi diferite, ambele categorii de politici sunt folosite la evaluarea rezultatelor financiare ale unei entități. Fiscalitatea se bazează pe informațiile oferite de contabilitate, rezultatul financiar fiind un indicator influențat de opțiunile contabile ale entității, este punctul de plecare pentru calcularea bazei de impozitare. Cu certitudine, nu se poate întocmi o declarație fiscală privind impozitul pe venit fără apelarea la informațiile contabile, dar nu înseamnă că, contabilitatea trebuie să fie în slujba fiscalității, doar în anumite etape de realizare a activităților utilizează, aplică și furnizează informațiile între domeniile date. Deși s-a realizat o deconectare a tratamentului contabil de tratament fiscal al unor operațiuni, contabilitatea entităților a rămas punctul de plecare pentru determinarea impozitului pe venit/profit.

Toate faptele economice pe care le efectuează entitățile au un tratament contabil în raport cu reglementările contabile aplicabile și un tratament fiscal în conformitate cu prevederile legale în domeniu. Datorită numeroaselor tipuri de tranzacții ce sunt purtătoare de impozit, entitățile identifică, pentru simplificare, acele reguli fiscale care duc la o armonizare a fiscalității cu contabilitatea (spre exemplu: plafonul valoric pentru mijloace fixe (din fiscal în contabil, metoda liniară de calculare a amortizării mijloacelor fixe (din contabil în fiscal). Referitor la raportările contabile și declarațiile fiscale, acestea sunt diferențiate atât în ceea ce privește destinatarii cât și conținutul și periodicitatea acestora. În principiu, o parte din informațiile din declarațiile fiscale sunt preluate din contabilitate și prelucrate după regulile prevăzute de legislația fiscală.

Conform opiniei autorului, relația dintre contabilitatea și fiscalitatea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător de facto tind să se împreuneze în anumite etape și de iure tind să se divizeze cu noțiuni și tratamente separate, în calitate de confirmare fiind faptul că sistemul informațional contabil reprezintă baza de date de unde sunt extrase și colectate informațiile în scop fiscal, structura și funcționalitatea sistemului informațional contabil fiind orientat pentru satisfacerea unor scopuri fiscale. Mai mult decât atât, serviciul contabil al entității are atribuții și responsabilități atât contabile cât și fiscale, iar la nivel național aceiași autoritate publică Ministerul Finanțelor al RM, emite reglementări atât în domeniul contabilității, cât și al fiscalității, inclusiv privind impozitul pe venit. De asemenea, se poate constata o tendință de aliniere a regulilor contabile și fiscale, în ceea ce privește rezultatul financiar contabil și profitul impozabil (pierdere fiscală), deși în ceea ce privește metoda de calcul există diferențe de reglementare menite să le

diferențieze. Cu toate acestea, contabilitatea rămâne principalul furnizor de informații pentru scopuri fiscale, astfel având loc un proces permanent de relaționare între cele două domenii. Uneori, datorită interesului acordat de către utilizatorii de informații aspectelor de natură fiscală, în multe situații contabilitatea este percepută ca fiind subordonată fiscalității.

Contabilii sunt poziționați pentru a trata mediul fiscal în continuă schimbare în numele contribuabililor, iar domeniul impozitului pe venit, reieșind din complexitatea acestuia, este impus contabilității. Se poate aprecia că între tratamentul contabil și tratamentul fiscal al impozitului pe venit există o relație de interdependență, influențându-se reciproc:

- ✓ contabilitatea este influențată de fiscalitate. În practică, specialiștii din contabilitate vor opta pentru tratamente contabile care să conducă la informații utile pentru scopuri de impozitare, în scopul ușurării muncii lor (spe exemplu plafonul pentru mijloace fixe);

- ✓ contabilitatea influențează fiscalitatea - prin oferirea bazei de calcul a impozitului pe venit.

Entitățile care își desfășoară activitatea pe principii economice urmăresc realizarea de profit și de aceea dezvoltă mecanisme proprii de gestiune fiscală cu ajutorul cărora să poată plăti impozite mai mici, fără a încălca legislația în vigoare.

Chiar dacă contabilitatea și fiscalitatea sunt domenii foarte reglementate, aplicarea practică a normelor contabile și fiscale, multitudinea de tratamente ce pot apărea în activitățile concrete ale entităților, evoluțiile rapide ale tehnologiilor informaționale și ale tehnicilor de afaceri ne obligă să interpretăm normele în scopul aplicării în practică. Totodată, mai ales din punct de vedere contabil, soluțiile la unele probleme nu sunt unice, iar alegerea unei variante din mai multe soluții, în final poate conduce la furnizarea unor informații identice sau foarte apropiate.

Poate că nimic nu exprimă mai bine această relație complexă dintre contabilitate și fiscalitate decât referirile lui Charles Penglau în articolul „Despre incidența doctrinei asupra practicii contabile”, apărut în Revista de economie politică, din mai-iunie 1947: „Fiscalitatea este pentru contabilitate ceea ce snobismul este pentru artă. Nu trebuie să spunem despre fiscalitate cuvinte prea generoase, deoarece ea a făcut mult rău contabilității. Dar nici nu trebuie să o vorbim prea mult de rău, deoarece ea a adus mult bine contabilității” [89, p. 373].

2.2. Analiza practicilor contabile și de raportare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru regimul fiscal general

Cercetarea contabilității, raportării financiare și raportării fiscale a impozitului pe venit este un subiect complex și sensibil, iar rezultatele cercetării au implicații importante pentru entitățile ce trebuie să îl aplice.

În contextul decontărilor cu bugetul statului, principala problemă este reprezentată de modul de determinare a valorilor aferente acestor decontări [239]. De-a lungul timpului în rezultatul dezvoltării afacerilor dar și a plasării capitalurilor în diverse state a apărut necesitatea tot mai acută cu privire la tratamentul contabil al impozitului pe venit. Una din cele mai sensibile probleme privind impozitul pe venit o reprezintă relația și legăturile dintre contabilitate și fiscalitate pe de o parte, iar pe de altă parte o reprezintă tratamentul contabil al impozitului pe venit conform cadrului contabil național (SNC) și a celui internațional (IAS 12 „Impozitul pe profit”), în contextul aplicării ambelor referențiale în RM de diferite categorii de entități.

Prezentul paragraf implică examinarea prevederilor din cadrul reglementărilor contabile naționale dar și celor internaționale prin IAS 12 „Impozitul pe profit”, stabilirea prevederilor comune dar și a deosebirilor, și a modului de influență a acestora asupra indicatorilor prezentați în situațiile financiare. Obiectivul acestui studiu este de a cerceta care este tratamentul contabil al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru entitățile care aplică regimul general de impozitare, conform cadrului normativ contabil național (SNC) și celui internațional (IFRS). După scopul funcțional fiind o cercetare exploratorie care are ca obiectiv de a stabili care sunt asemănările și deosebirile dintre cele două referențiale contabile privind contabilitatea impozitului pe venit, iar din punct de vedere al modului de analiză a informațiilor supuse cercetării fiind o cercetare calitativă atât a cadrului normativ aferent studiului, cât și a cercetărilor existente, fiind utilizată sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica trăsăturile distinctive și deducerea provocărilor.

Contabilitatea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător este compartimentul care se regăsește în cadrul fiecărei entități, care are la bază cadrul normativ fiscal și cadrul normativ contabil. Cu referire la cadrul normativ fiscal din Republica Moldova se aplică de către toate entitățile prevederile Codului Fiscal al RM [49], iar cel contabil are la bază două reglementări: cea națională (SNC) pentru toate entitățile cu excepția entităților de interes public (benevol pot aplica cadrul internațional), și cea internațională (IFRS) pentru entitățile care sunt „de interes public (entitate ale cărei valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; bancă; asigurător (reasigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este întreprindere de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social)” [161, art. 5]. În acest context, sunt aplicate două referențiale de către entitățile din RM: SNC și IFRS. În tabelul 2.4. se prezintă actele normative ce reglementează contabilitatea impozitului pe venit din fiecare referențial:

Tabelul 2.4. Actele normative ce reglementează contabilitatea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător

Cadrul normativ de reglementare al contabilității impozitului pe venit	
Legea contabilității și raportării financiare	
Entitățile care organizează contabilitatea în baza SNC	SNC „Cheltuieli”
	SNC „Capital propriu și datorii”
	SNC „Creanțe și investiții financiare”
	SNC „Prezentarea situațiilor financiare”
	Planul general de conturi contabile
Entitățile care organizează contabilitatea în baza IFRS	IAS 12 „Impozitul pe profit”
	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”
	IFRIC 21 „Taxe”,
	IFRIC 23 „Incertitudine asupra tratamentelor privind impozitul pe venit”

Sursa: elaborat de autor în baza studiului cadrului normativ contabil

În baza informațiilor prezentate în tabelul 2.4. se poate constata că cadrul normativ contabil din Republica Moldova nu conține un standard național de contabilitate pentru impozitul pe venit similar celui internațional IAS 12 „Impozitul pe profit”. Iar evoluția cadrului normativ internațional privind reglementarea contabilității impozitului pe venit prin IAS 12 „Impozitul pe profit” se prezintă în Anexa 13, fiind continuu ajustat și modificat.

Prezentarea imaginii fidele a poziției financiare și a performanței financiare prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare [161] presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor activelor, datoriilor și a elementelor de capitaluri proprii și evaluarea acestora în conformitate cu normele contabile aplicabile. Reieșind din cadrele normative aplicate tratamentului contabil al impozitului pe venit, sunt generate mai multe elemente patrimoniale, iar cunoașterea acestora determină și corectitudinea înregistrărilor contabile. În tabelul 2.5. se prezintă elementele patrimoniale generate de impozitul pe venit cu descrierea acestora.

Tabelul 2.5. Elementele patrimoniale generate de impozitul pe venit

Cadrul normativ contabil			
național		internațional	
Actul normativ	Elementul patrimonial	Actul normativ	Elementul patrimonial
aferent impozitului curent			
SNC „Cheltuieli”	„Cheltuieli privind impozitul pe venit – suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al (a) perioadei de gestiune”.	IAS 12 „Impozitul pe profit”	„Cheltuiala cu impozitul (venit din impozit) reprezintă valoarea agregată privind impozitul curent și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau pierderii pentru o perioadă”.
SNC „Capital propriu și datorii”	„Datoriile față de buget privind impozitul pe venit includ angajamentele entității față de bugetul de stat privind		„Impozitul curent al perioadei curente și al perioadelor anterioare trebuie recunoscut ca datorie, în limita sumei neplătite. Dacă valoarea deja plătită pentru perioada curentă

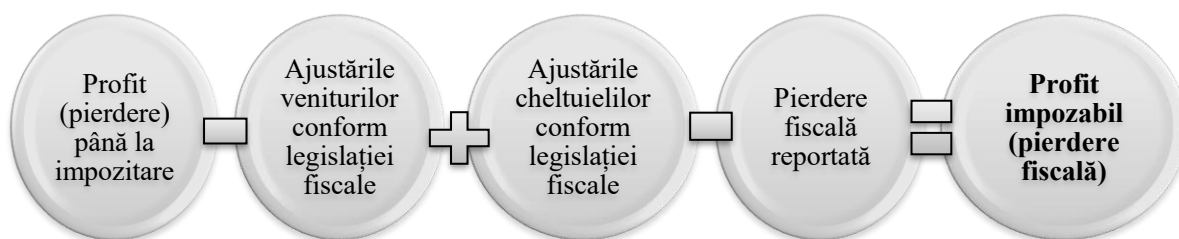
	impozitul pe venit, inclusiv datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației fiscale”.		și perioadele anterioare depășește valoarea datorată pentru perioadele respective, surplusul trebuie recunoscut drept <i>creanță</i> ”.
SNC „Creanțe și investiții financiare”	„ <i>Creanța bugetului privind impozitul pe venit</i> sunt sumele achitate în avans/rate, plătite în plus la buget”.		„Beneficiul aferent unei pierderi fiscale care poate fi transferată într-o perioadă anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare trebuie recunoscut drept <i>creanță</i> ”.
aferent impozitului amânat			
Nu se prezintă în reglementarea națională	IAS 12 „Impozitul pe profit”	„<i>Datoriile privind impozitul amânat</i> sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit plătibile în perioadele viitoare cu privire la diferențele temporare impozabile”. „<i>Creanțele privind impozitul amânat</i> sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit recuperabile în perioadele viitoare cu privire la: diferențele temporare deductibile; raportarea pierderilor fiscale neutilizate; și reportarea creditelor fiscale neutilizate”.	

Sursa: elaborat de autor în baza studiului cadrului normativ contabil

Una din diferențele importante dintre reglementările contabile naționale și IFRS se referă la prezentarea informațiilor privind impozitul amânat în situațiile financiare.

Reglementările contabile conțin prevederi referitoare la modul de determinare a profitului/pierderii contabil(e) și legislația fiscală conține prevederi referitoare la modul de determinare a profitului impozabil /pierderii fiscale. Ținem să menționăm că prevederile Codului Fiscal [49] nu conține noțiunea de profit impozabil în condițiile entităților ce aplică regimul fiscal general ci termenul de venit impozabil, deaceia în capitolul I au fost examinate conceptele și propuse modul corect de aplicare.

Entitățile plătitoare de impozit pe venit din activitatea de întreprinzător ce aplică regimul fiscal general de impozitare întotdeauna constată diferențe dintre rezultatul financiar (profit/pierdere până la impozitare) contabil și profitul impozabil/pierdere fiscală denumit în literatura de specialitate și rezultat fiscal [141, p. 127] sau rezultat financiar impozabil [30]. Relația dintre rezultatul financiar contabil până la impozitare și profitul impozabil (pierdere fiscală) se prezintă prin relația:



Sursa: elaborat de autor în baza [140, p. 215]

Regulile de contabilizare a impozitului pe venit curent sunt simple, se preia profitul (pierdere) până la impozitare calculat contabil (ca diferență dintre veniturile totale și cheltuielile totale înregistrate conform reglementărilor contabile cu excepția cheltuielilor privind impozitul pe venit), se aplică ajustările de venituri și cheltuieli care se reglementează de legislația fiscală și se stabilesc în Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN, și dacă se constată rezultat fiscal pozitiv denumit în legislația fiscală venit impozabil, iar termenul corect ar fi *profit impozabil*, se aplică cota impozitului de 12 % conform prevederilor Codului Fiscal [49, art. 15] fiind determinate cheltuielile privind impozitul pe venit. Dacă rezultatul fiscal este negativ, acesta devine *pierdere fiscală*, iar impozitul pe venit nu se determină, deoarece nu se calculează impozit pe pierdere. Determinarea obiectului impunerii cu impozit pe venit se prezintă în figura 2.2:

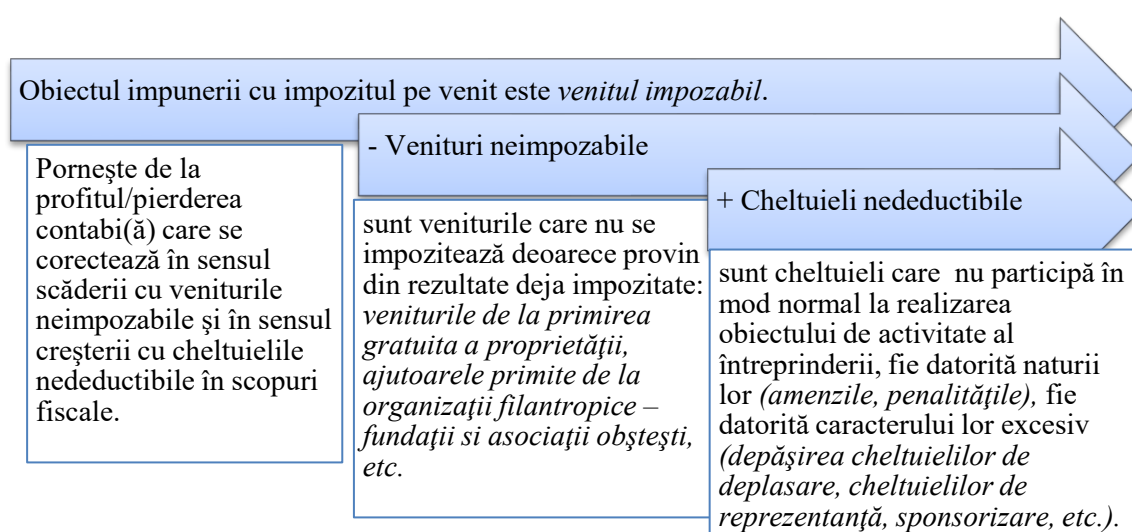


Fig. 2.2. Determinarea obiectului impunerii cu impozit pe venit

Sursa. elaborat de autor în baza Codului Fiscal al RM [49]

Veniturile neimpozabile reprezintă venituri luate în calculul veniturilor totale în contabilitate (înregistrate în clasa 6 „Venituri”) și care urmează să se scadă din profitul (pierdere) până la impozitare reieșind din faptul că reglementarea fiscală „renunță” la impozitarea acestora. Sursele de venit neimpozabile sunt prezentate în articolul 20 al Codului Fiscal al RM. Cheltuielile pentru a fi deductibile în scopuri fiscale trebuie să fie cheltuieli ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, *exclusiv în cadrul activității de întreprinzător* [49, art. 24]. Codul Fiscal prezintă cheltuielile care sunt limitate spre deducere în scopul calculării impozitului pe venit, în art. 24. În rezultatul examinării se poate constata că unele cheltuieli sunt deductibile parțial, altele sunt cheltuieli nedeductibile (Anexa 14). În figura 2.3 se prezintă influența veniturilor și cheltuielilor recunoscute în scop fiscal:

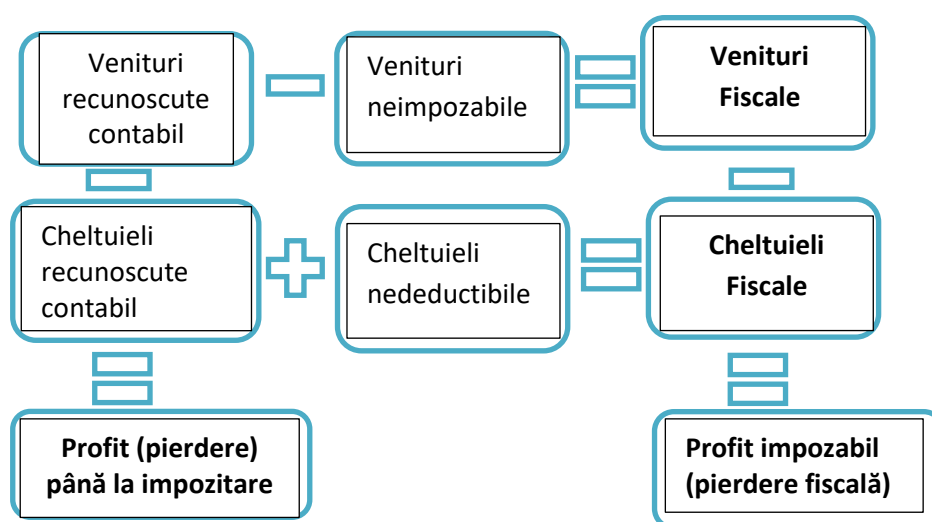


Fig. 2.3. Influența veniturilor și cheltuielilor recunoscute în scop fiscal

Sursa: elaborat de autor în rezultatul studiului realizat

Având în vedere diferențele dintre regulile contabile și cele fiscale în ceea ce privește limitele de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor, contabilitatea organizată de entități conține și evidența analitică în scop fiscal sau evidența fiscală a veniturilor și cheltuielilor unde sunt reflectate cheltuielile parțial deductibile și nedeductibile, veniturile neimpozabile. La fel, entitățile întocmesc un registru cu informația cu privire la pierderea fiscală reportată pe ani de proveniență, fiind necesar și datorită faptului că în diverse perioade au fost stabilite diferite perioade de reportare (3 ani, 5 ani) dar și ca mărime, în mărimi egale, sau mărimi stabilite de entitate [49, art.32] (Anexa 15), iar pierderea fiscală stabilită în Declarația cu privire la impozitul pe venit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi.

În prezenta cercetare ne propunem să cuantificăm și să interpretăm impactul ajustărilor fiscale atât favorabile, cât și nefavorabile asupra impozitului pe venit declarat de entitățile din Lista agenților economici contribuabili mari, în perioada 2020–2023. Analiza are caracter longitudinal și urmărește evoluția ajustărilor fiscale de la an la an, valoarea absolută a impactului (în lei) și ponderea acestuia în impozitul datorat, comparația dintre rata efectivă a impozitului și cota legală de 12%, și identificarea tendințelor de creștere sau scădere și formularea de concluzii specifice fiecărui an. Studiul se bazează pe indicatorii din Situația de profit și pierdere pentru anii 2020–2023, prezentate de 484 contribuabili mari.

Principalele variabile analizate sunt: a) profit (pierdere) până de impozitare) b) cheltuieli privind impozitul pe venit (calculat conform venitului impozabil); c) diferența dintre impozitul pe venit determinat în baza profitului pînă la impozitare (12%) și cheltuielile privind impozitul efectiv calculat. Clasificarea ajustărilor este realizată astfel:

- ajustări favorabile: diferența < 0 (diminuare a impozitului datorat);
- ajustări nefavorabile: diferența > 0 (majorare a impozitului datorat).

Pentru fiecare categorie și an s-au calculat indicatori relevanți: număr de entități, profitul (pierdere) pînă la impozitare, impozitul pe venit determinat în baza profitului pînă la impozitare (12%), cheltuielile privind impozitul pe venit, diferențe absolute și relative (%).

Tabelul 2.6. Impactul ajustărilor la determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit

Perioada	Entitate (unități)	Total profit pînă la impozitare	12% din Profitul pînă la impozitare	Cheltuieli privind impozitul pe venit post ajustare	Abaterea dintre impozitul post ajustare și impozit din profit contabil	Ponderea impozitului post ajustare la cota 12% din profit
1	2	3	4	5	6=5-4	7=6/4
2020	400	10 225 296 495	1 227 035 579	1 395 220 458	+168 184 879	114%
2021	440	15 108 341 970	1 813 001 036	1 946 703 270	+133 702 234	107%
2022	423	18 849 677 700	2 261 961 324	2 350 592 616	+88 631 292	104%
2023	432	19 968 065 147	2 396 167 818	2 550 826 406	+154 658 588	106%
total	1695	64 151 381 312	7 698 165 757	8 243 342 750	+545 176 992	107%

Perioada	Entitate (unități)	Total pierdere pînă la impozitare	12% din pierderea pînă la impozitare	Cheltuieli privind impozitul pe venit post ajustare	Abaterea dintre cota impozitului post ajustare și pierderea contabilă	Ponderea impozitului post ajustare TOTAL la cota 12% din profit
8	9	10	11	12	13 =12-11	14=(5+12)/4
2020	84	(2 632 605 960)	0	9 793 186	+9 793 186	115%
2021	44	(1 407 799 872)	0	2 821 058	+2 821 058	108%
2022	61	(2 347 511 167)	0	12 413 736	+12 413 736	104%
2023	52	(1 907 558 241)	0	96 223 210	+96 223 210	110%
total	241	(8 295 475 240)	0	121 251 190	+121 251 190	109%

Sursa: elaborat de autor în baza informației generalizate din Situația de Profit și pierdere a entităților contribuabil mari <https://depozitar.statistica.md/> <https://sfs.md/ro/catalogul-datelor-deschise/xi-contribuabili-mari>

În baza informației generalizate din tabelul 2.6 stabilim că ajustările (majorarea/micșorarea) veniturilor și cheltuielilor constatate conform datelor contabilității financiare, la prevederile legislației fiscale în procesul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit, distorsionează mărimea cheltuielilor privind impozitul pe venit post ajustare.

Verificînd impactul ajustărilor față de entitățile care au declarat profit pînă la impozitare, stabilim că ajustările veniturilor și cheltuielilor au majorat suma totală a impozitului pe venit ce urma a fi achitat dacă ar fi fost aplicată cota prevăzută de legislație de 12% la profit pînă la impozitare. Astfel, stabilim că ponderea impozitului pe venit post ajustare este semnificativ mai mare comparativ cu valoarea determinată fără aplicarea ajustărilor menționate, și acestea variază între 4-14% anual.

Totodată, analizînd datele sistematizate, stabilim că entitățile care au declarat pierdere pînă la impozitare, urmare a ajustărilor veniturilor și cheltuielilor din contabilitate la prevederile legislației fiscale, au declarat cumulativ pentru fiecare perioadă separat valoare pozitivă la capitolul cheltuieli privind impozitul pe venit. Așa dar, chiar dacă unele entități înregistrează

pierdere până la impozitare, cumulativ per an toate acestea au declarat datorii față de buget privind impozitul pe venit. Din eșantionul entităților examinate de 484 entități, pentru anii 2020-2023, pierdere până la impozitare au declarat de la 44 la 84 entități, totuși aportul cumulativ al acestora în bugetul de stat a variat în total de la 2 821 mii lei la 96 223 mii lei.

Concluzionând, subliniem paradoxul că „entitățile cu pierdere până la impozitare contribuie la buget urmare a ajustări fiscale pe venituri și cheltuieli, ceea ce arată că legislația fiscală corectează discrepanțele dintre tratamentul contabil și fiscal al veniturilor și cheltuielilor”. Chiar dacă ajustările au redus impozitul pe venit în unele cazuri favorabile și au majorat în alte cazuri nefavorabile, per general, potrivit datelor anuale cumulative pentru perioadele examinate, ajustările au o tendință de a majora baza impozabilă și respectiv povara fiscală, adică suma impozitului pe venit aferentă bugetului. Potrivit datelor analizate privind ponderea impozitului pe venit post ajustare și valoarea impozitului determinat pe profitul până la impozitare declarat de către 484 entități contribuabili mari supus studiului, stabilim o valoare pozitivă care variază de la 4% la 15%, sau de la 101 mln. lei la 250,8 mln lei.

Potrivit informației din Anexa 16 s-a supus analizei separate ajustările favorabile (reduceri de impozit pe venit) de ajustările nefavorabile (majorări) pentru entitățile care au declarat la finele perioadei de gestiune profit până la impozitare. Analizînd datele prezentate în Anexa 16, putem conchide vizavi de echilibrul dintre „pierderile” bugetului și „câștigurile” suplimentare urmare a aplicării ajustărilor veniturilor și cheltuielilor din contabilitate la prevederile legislației fiscale, în special pentru entitățile care la finele perioadei de gestiune obțin un profit până la impozitare.

Potrivit informației divizate pe tipuri de ajustări, se constată că ajustările favorabile (reduceri de impozit) se întîlnesc la aproximativ 25% din eșantionul de entități examinate, care variază de la 98 la 133 de entități. Se atestă o creștere de la ~3 mld. lei în 2020 la ~6,2 mld. lei în 2023 a profitului aferent ajustărilor și o creștere a valorii reducerilor de impozit de la 63 mil. lei în 2020 la 229 mil. lei în 2022, respectiv o creștere cu 220%. Pentru perioada examinată se constată procentaj de reducere maxim de 36% în 2021, apoi o scădere treptată spre 27% în 2023. Examinînd tendința ajustărilor favorabile, se constată o creștere a acestora în valoare absolută, dar eficiența lor a scăzut, semnalînd o disciplină fiscală mai strictă sau o limitare a deductibilităților. Cu privire la ajustările nefavorabile, analiza datelor prezentate denotă o creștere a numărului de entități de la 267 în 2020 la 326 în 2023, adică o creștere de aproximativ 70% potrivit eșantionului cercetat. Valoarea profitului până la impozitare în cazul acestui tip de ajustări a crescut semnificativ de la 7,2 mld. lei în 2020 la 13,7 mld. lei în 2023. Totodată, se constată o majorare a cheltuielilor privind impozitul pe venit de la 231 mil. lei în 2020 la 356 mil. lei în 2023. Procentaj suplimentar menținându-se relativ constant între 18% și 27%, totuși cu un vârf de 27% în 2020. Tendința

ajustărilor nefavorabile ca fiind tot mai frecvente și mai mari ca valoare, reflectând o direcție de ajustare a veniturilor și cheltuielilor recunoscute în contabilitate la prevederile legislației fiscale sau posibil o influență a controalelor fiscale mai riguroase.

Studiul comparativ al ajustărilor favorabile vizavi de cele nefavorabile stabilesc că ajustările nefavorabile domină ca valoare absolută cu peste 1,16 miliarde lei suplimentar în 2020-2023, față de 617 mil. lei economii în baza ajustărilor favorabile. Respectiv, ponderea de aproximativ 2/3 din entități care se confruntă cu ajustări nefavorabile, prevalează versus entitățile care se confruntă cu ajustări favorabile, marcând un rezultat cumulativ per an nefavorabil pentru entități dar favorabil pentru bugetul de stat.

Potrivit datelor examinate, prezentăm în figura 2.4 analiza ajustării veniturilor și cheltuielilor din contabilitate la prevederile legislației fiscale și influența ajustărilor favorabile (reduceri de impozit) și nefavorabile (majorări de impozit) față de rezultatul financiar al entităților, respectiv față de bugetul de stat. Analiza ajustărilor fiscale pentru studiul expus, relevă că discrepanțele dintre contabilitatea financiară și normele fiscale au determinat o majorare semnificativă a cheltuielilor cu impozitul pe venit. Ajustările favorabile au generat economii de circa 617 mil. lei, însă au fost depășite de ajustările nefavorabile, care au adus la buget peste 1,16 mld. lei suplimentar, în consecință, povara fiscală efectivă s-a situat cu 4–15% peste cota standard de 12%. Aceste constatări subliniază necesitatea unei politici fiscale mai echilibrate, bazată pe coerență și simplitate, menite să stimuleze conformarea voluntară și atractivitatea investițională.

Menționăm că la determinarea profitului impozabil se aplică cota impozitului și se determină cheltuiala privind impozitul pe venit, iar la obținerea pierderii fiscale este necesară ținerea evidenței acesteia dar și a reportării în perioadele ulterioare sub forma unui registru și înregistrarea în contul extrabilanțier 924 „Pierderi fiscale” destinat generalizării informației privind pierderile fiscale ce urmează a fi raportate în perioadele fiscale viitoare, cu organizarea evidenței analitice pe ani de apariție a pierderii fiscale și redarea înregistrărilor în partidă simplă [190].

Similar cadrului normativ contabil național cu privire la impozitul pe venit conform metodei curente este prezentat și în cel internațional prin IAS 12 „Impozitul pe profit” și anume: „impozitul curent al perioadei curente și al perioadelor anterioare trebuie recunoscut ca datorie, în limita sumei neplătite. Dacă valoarea deja plătită pentru perioada curentă și perioadele anterioare depășește valoarea datorată pentru perioadele respective, surplusul trebuie recunoscut drept creanță” [95].

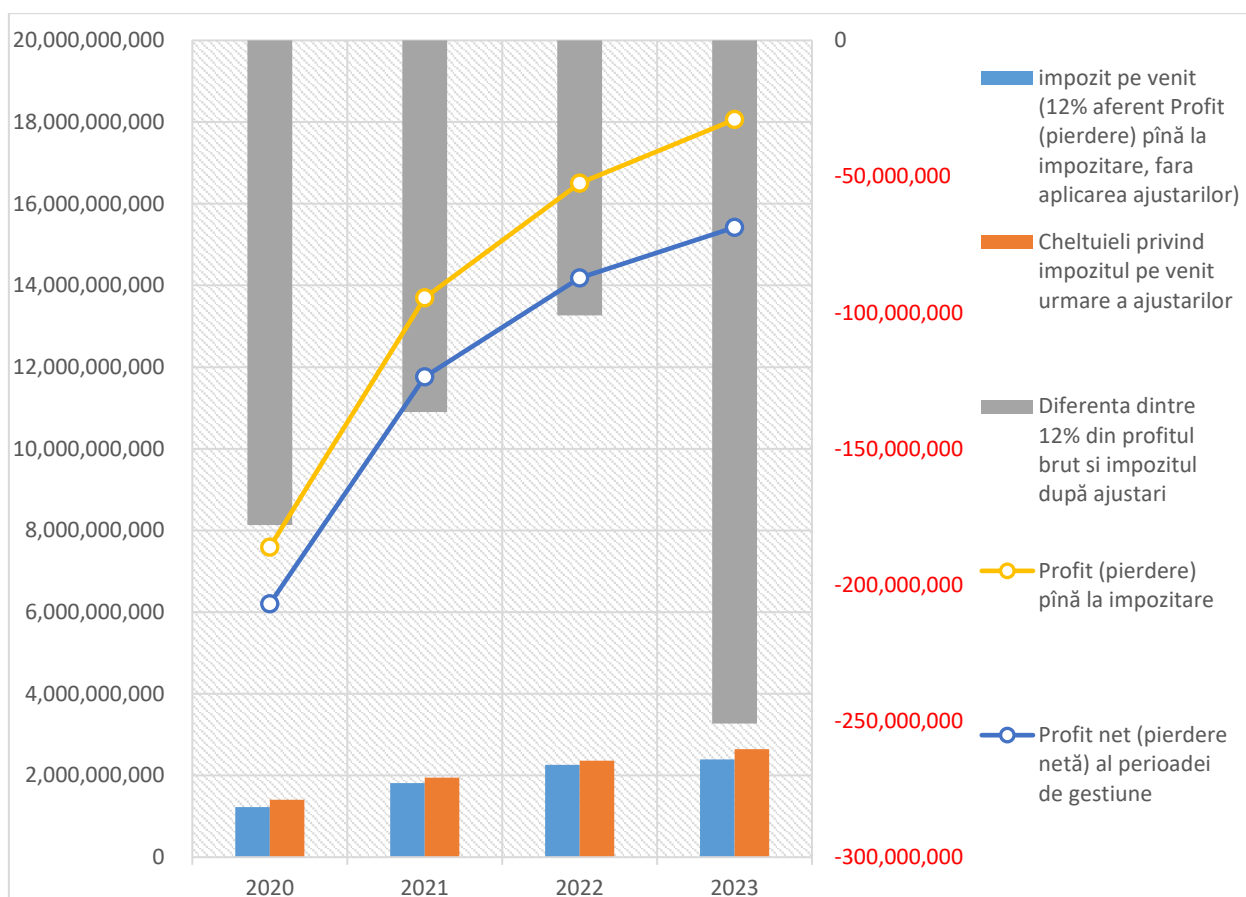


Fig. 2.4. Evoluția ajustărilor fiscale asupra discrepantei dintre profit (pierdere) până la impozitare versus profit net (perdere netă)

Sursa: elaborat de autor în baza informației generalizate din Situația de Profit și pierdere a entităților contribuabil mari <https://depozitar.statistica.md> <https://sfs.md/ro/catalogul-datelor-deschise/xi-contribuabili-mari>

În baza celor prezentate, concluzionăm că pentru impozitul pe venit curent în cadrul contabil național accentul este prezentat pe cheltuiala privind impozitul pe venit curent conform SNC „Cheltuieli” [114; 191] – corespunzător pe elementele performanței financiare, iar cadrul normativ contabil internațional prezentat de IAS 12 „Impozit pe profit” [95] accentul este plasat pe elementele de datorii și creanța privind impozitul pe venit curent – corespunzător pe elementele poziției financiare.

Conform art. 84 al Codului Fiscal [49], agenții economici sunt obligați să achite în avans nu mai târziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie și 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu $\frac{1}{4}$ din: suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit pentru anul respectiv, sau impozitul ce urma să fie plătit pentru anul precedent. Modalitatea aplicată de către entitate pentru plata impozitului pe venit în avans va fi stipulată și în politicile contabile ale entității și trebuie menționată și în Declarația fiscală privind impozitul pe venit (VEN).

Tratamentul contabil al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător ce aplică regimul fiscal general de impozitare se prezintă în mod tradițional prin întocmirea următoarelor înregistrări contabile:

Suma impozitului pe venit, achitat trimestrial (în rate) în cursul anului de gestiune, se înregistrează:

- ✓ achitarea sumei impozitului pe venit achitat trimestrial în rate:

Debit contul 225 „Creanțe ale bugetului”, contul de gradul II 2251 „Creanțe privind impozitul pe venit”

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 „Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

și, concomitent,

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 „Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”

Chiar dacă este o practică aplicată de către entități și prezentată în manualele Contabilitatea întreprinderii [109, p. 537] și Contabilitatea impozitelor [30, p. 537], menționăm că sub aspect metodologic la achitarea în avans a impozitului pe venit trebuie aplicate prevederile SNC “Creanțe și investiții financiare” [37; 189] “Avansurile acordate ... se contabilizează ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului”, deci în acest context propunem la achitarea în avans a impozitului pe venit să fie întocmită direct înregistrarea contabilă, având ca suport documentar ordinul de plată:

Debit contul 225 „Creanțe ale bugetului”, contul de gradul II 2251 „Creanțe privind impozitul pe venit”

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”

- ✓ înregistrarea sumei impozitului pe venit calculat trimestrial în cursul anului de gestiune:

Debit contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit contul 541 „Datorii preliminate”, contul de gradul II „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”

La finele anului, la calcularea impozitului pe venit efectiv se întocmesc înregistrările contabile:

- ✓ se anulează suma totală a impozitului pe venit achitat trimestrial:

Debit contul 541 „Datorii preliminate”, contul de gradul II „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”

Credit contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Sau poate fi întocmită înregistrarea contabilă de stornare:

Debit contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” ()

Credit contul 541 „Datorii preliminate”, contul de gradul II „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul” ()

✓ Concomitent, se înregistrează suma efectivă a impozitului pe venit:

Debit contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 „Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

✓ trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit achitate:

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 „Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

Credit contul 225 „Creanțe ale bugetului”, contul de gradul II 2251 „Creanțe privind impozitul pe venit”

Deci, contabilitatea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru entitățile ce aplică regimul fiscal general prin aplicarea impozitului curent nu prezintă dificultăți decât în cadrul practicii aplicate la achitățile în avans, și propunerea fiind de înregistrare a plății în calitate de avans în componența creanțelor.

După cum s-a menționat anterior, impozitul pe venit reprezintă pârghia statului în susținerea economică a entităților, în generarea impulsului de dezvoltarea a investițiilor, și care sunt aplicate periodic în diferite țări, sub diverse reglementări. În acest context menționăm vacanța fiscală pentru impozitul pe venit în perioada 2023 – 2025 aplicată în RM. În conformitate cu prevederile articolului 87 alin. (1¹) al Codului Fiscal [49] „întreprinderile clasificate ca întreprinderi micro, mici sau mijlocii, conform criteriilor determinate în ultima zi a perioadei fiscale potrivit prevederilor art.5 alin. (1) din Legea nr. 179/2016 cu privire la întreprinderile mici și mijlocii” [165] (menționăm că clasificarea entităților este diferită față de categoriile de entități stabilite de art. 4 al Legii contabilității și raportării financiare [161]) „pot achita impozitul pe venit calculat, până la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost plătite dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote părți, din profitul obținut în perioadele fiscale 2023–2025 inclusiv”. Deci, entitatea va beneficia de prevederea Codului Fiscal atât timp cât nu va repartiza dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, din profitul obținut în perioadele fiscal 2023-2025. Alegerea opțiunii de aplicare a vacanței fiscale se va face la raportarea obligațiilor pentru perioada fiscală respectivă. Astfel, alegerea opțiunii de aplicare a prevederilor art. 87 alin 1¹ pentru anul 2023 s-a realizat la prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12) pentru anul 2022. În acest context apare întrebarea, cum trebuie procedat în scopuri contabile în condițiile aplicării acestor prevederi, impozitul pe venit trebuie calculat și reflectat și în ce modalitate se va înregistra.

Reieșind din faptul că este stabilită vacanța fiscală în perioada 2023 – 2025 și doar cât nu este utilizat profitul, deci pe o perioadă determinată, considerăm necesar aplicarea cerințelor principiului prudenței [161] care stabilește neadmiterea subevaluării datoriilor și a cheltuielilor și corespunzător calculul impozitului pe venit fără a reda necesitatea achitării curente a acestuia. Deoarece cu privire la achitare Codul Fiscal stabilește următoarele: „suma impozitului pe venit spre achitare din impozitul pe venit calculat pentru perioadele fiscale 2023–2025 se determină prin aplicarea proratai față de suma impozitului pe venit calculat pentru perioada fiscală din venitul impozabil aferent perioadei fiscale respective. Prorata se aproximează, conform regulilor matematice, până la două semne după virgulă și se determină prin aplicarea următorului raport:

- a) la numărător se indică valoarea dividendelor distribuite/achitate (înainte de reținerea impozitului pe venit conform art. 90¹ și 91);
- b) la numitor se indică valoarea totală a profitului net reflectat în situațiile financiare pentru perioada fiscală din care se distribuie/achită dividende” [49, art.87 alin 1¹].

Calculul proratai se efectuează aplicând formula:

$$\text{Prorata} = \frac{\text{Dividende distribuite (brut)}}{\text{Profit net conform situațiilor financiare}}$$

Conform opiniei autorului nu este scutire de impozit pe venit ci doar vacanță fiscală sau corect denumit ar fi credit fiscal pentru achitarea acestuia, deaceia impozitul pe venit la finele anului trebuie calculat. Cerințele SNC „Capital propriu și datorii” [257] și SNC „Cheltuieli” [191] nu conțin astfel de prevederi, deaceia respectând principiul prudenței, calculul impozitului pe venit se va înregistra în componența cheltuielilor la contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” și în corespondență cu ce cont trebuie să se efectueze înregistrarea deoarece nu generează o datorie curentă. Autorul vine cu propunerea de aplicare a uneia din următoarele variante:

I. înregistrarea datoriei prin aplicarea contului contabil 428 „Alte datorii pe termen lung”, cu deschiderea contului de gradul II 4281 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”. Înregistrarea în calitate de datorie satisfăcând cerințele pentru recunoașterea datoriilor stabilite de SNC „Capital propriu și datorii” [257]: „1) există certitudinea că în urma stingerii (decontării) unei datorii va avea loc o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice; 2) valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil”.

II. reflectarea prin provizioane cu aplicarea contului contabil 426 „Provizioane pe termen lung”, contul de gradul II 4263 „Provizioane pentru impozite”. Înregistrarea în calitate de provizion la respectarea cerințelor pentru recunoaștere stabilite de SNC „Capital propriu și datorii” [257]: „1) există o obligație generată de un eveniment anterior; 2) este probabil ca o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și 3) poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligației”.

Se propune includerea în datorii sau provizioane pe termen lung deoarece termenul de plată se presupune să fie peste 12 luni. Modalitatea selectată și aplicată de către entitate se va include și în politicile contabile ale entității. În acest context, contabilizarea impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de entități se propune a fi redată în contabilitate prin următoarele înregistrări contabile:

Tabelul 2.7. Algoritmul de înregistrare în contabilitate a impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de către entități

În condițiile înregistrării datoriei	În condițiile înregistrării provizionului
1. la finele perioadei de gestiune în care se aplică vacanța fiscală se va calcula impozitul pe venit prin înregistrarea contabilă: Debit contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”	
Credit contul 428 „Alte datorii pe termen lung”, cu deschiderea contului de gradul II 4281 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”	Credit contul 426 „Provizioane pe termen lung”, contul de gradul II 4263 „Provizioane pentru impozite”
2. la finele anului calendaristic când se cunoaște utilizarea profitului pentru care a fost aplicată vacanța fiscală, în cadrul lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare, se va înregistra cota curentă a datoriei/provizionului, fiind aplicată metoda prorata:	
Debit contul 428 „Alte datorii pe termen lung”, cu deschiderea contului de gradul II 4281 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul” Credit contul 541 „Datorii preliminate”, contul de gradul II 5411 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”	Debit contul 426 „Provizioane pe termen lung”, contul de gradul II 4263 „Provizioane pentru impozite” Credit contul 538 „Provizioane curente”, contul de gradul II 5383 „Provizioane pentru impozite”
3. la luarea deciziei de repartizare a profitului la care s-a aplicat vacanța fiscală:	
Debit contul 541 „Datorii preliminate”, contul de gradul II 5411 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”	Debit contul 538 „Provizioane curente”, contul de gradul II 5383 „Provizioane pentru impozite”
Credit contul 534 „Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 „Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”	

Sursa: elaborat de autor în baza documentării cadrului normativ contabil național și a celui fiscal

În baza celor descrise se propune includerea în SNC „Capital propriu și datorii” a prevederilor de contabilizare a cheltuielilor privind impozitul pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale, care periodic se instituie în RM în calitate de mecanism de stimulare economică de dezvoltare a entităților și a economiei. Importanța contabilizării impozitului pe venit în condițiile vacanței fiscale va fi prin respectarea principiului prudenței dar și a prezentării imaginii fidele a poziției și performanței financiare la raportarea financiară a entității respectând prevederea Legii contabilității și raportării financiare [161].

Menționăm următoarele particularități aferente aplicării vacanței fiscale pentru una din perioadele 2023 – 2025: contribuabilul poate aplica prevederile Codului Fiscal [49, art.87 alin 1¹] pentru una din perioadele fiscale, iar în celelalte poate aplica regimul general stabilit, fiind la discreția contribuabilului alegerea acestei opțiuni. Spre exemplu, entitățile la prezentarea

Declarației privind impozitul pe venit (VEN12), pentru perioada fiscală 2022, nu au avut obligația de a prognoza achitarea impozitului pe venit în rate, fiind admisă reflectarea indicilor zero cât și necompletarea în anexa 8D, în acest context fiind considerate aplicarea vacanței fiscale pentru anul 2023, similar s-a procedat cu Declarația din 2023 cu privire la opțiunea vacanței fiscale din 2024, și pentru 2025. Entitățile care repartizează dividend în avans în 2023, 2024, 2025 din profiturile anilor menționați nu pot utiliza prevederea Codului Fiscal [49, art.87 alin 1¹] cu privire la vacanța fiscală. În cazul contribuabililor care aplică metoda de achitare în avans a impozitului pe venit conform impozitului pentru anul precedent și care, în anul precedent au beneficiat de vacanță fiscală (2023-2025), iar în anul ulterior au decis să nu beneficieze de facilitățile fiscale respective, impozitul pe venit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe venit determinat conform declarației privind impozitul pe venit (VEN) pentru anul precedent, deci calculul și înregistrarea acestuia este necesară de a fi contabilizat.

Reglementările în vigoare, pentru entitățile care organizează contabilitatea conform cadrului normativ contabil național (SNC), indică în mod expres utilizarea metodei impozitului curent, respectiv cel care este calculat și datorat pentru anul de gestiune potrivit normelor fiscale, deci nu se ține seama de efectele generate de diferențele temporare între rezultatul contabil până la impozitare și rezultatul impozabil, care cu siguranță poate influența obținerea imaginii fidele în situațiile financiare, cerință stabilită în Legea contabilității și raportării financiare [161]. Reglementările contabile internaționale în baza IFRS prevăd calcularea și evidențierea în contabilitate a impozitului pe profit amânat, iar utilizarea de către entitățile de interes public a cadrului contabil internațional (IAS 12) prin aplicarea metodei impozitului amânat cu recunoașterea diferențelor temporare, conduce la rezolvarea acestei deficiențe. Impozitul pe profit amânat se recunoaște, în general, în situația în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate și presupune înregistrarea unui impozit pe profit (datorie sau creanță) chiar dacă acesta nu este datorat sau nu poate fi recuperat de la bugetul de stat potrivit normelor fiscale în anul de gestiune. Impozitul pe profit în prevederea IAS 12 [95] include totalitatea impozitelor autohtone și străine pentru profiturile impozabile, inclusiv impozitele reținute la sursă, care sunt de plătit de către o filială sau o entitate asociată.

Includerea în cadrul normativ contabil național (SNC) a posibilității aplicării impozitului pe venit amânat ar conduce la stabilirea rezultatului impozabil, nepermițând o supraevaluare a acestuia. IAS 12 [95] are ca obiectiv tratamentul amplu al consecințelor fiscale curente și viitoare privind impozitul pe profit, precum și prezentarea impozitului pe profit în situațiile financiare și prezentarea informațiilor legate de impozitul pe profit. Cu toate acestea, sporul de informație pe care îl aduc impozitele amânate este mult depășit de dificultatea înțelegerii mecanismelor specifice

și de complexitatea calculelor specifice [141, p.128]. Reglementarea contabilă internațională are în vedere două tipuri de diferențe dintre rezultatul financiar contabil și cel fiscal, care se manifestă sub forma diferențelor permanente și a celor temporare [37]. În sistemul contabil, aceste diferențe se identifică de obicei prin analiza veniturilor și a cheltuielilor, adică prin punerea în evidență a veniturilor neimpozabile, a cheltuielilor nedeductibile, precum și a elementelor asimilate acestor categorii. În figura 2.5 se prezintă relația dintre rezultatul financiar contabil și rezultatul fiscal prin prisma diferențelor permanente și temporare:

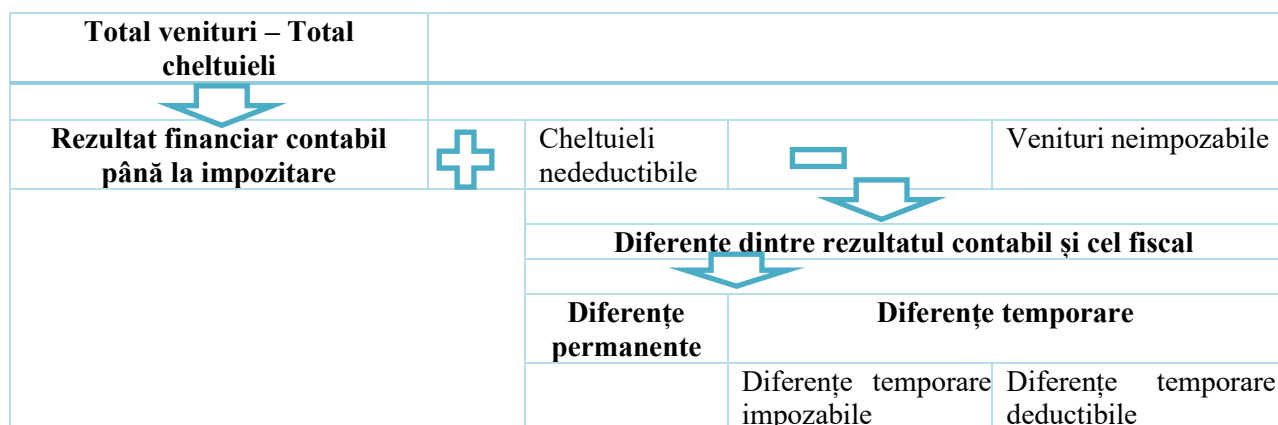


Fig. 2.5. Relația dintre rezultatul financiar contabil și rezultatul fiscal

Sursa: elaborat de autor în baza Codului Fiscal [49] și a IAS 12 [95]

Diferențele permanente sunt cele care antrenează creșteri sau diminuări definitive ale rezultatului fiscal în raport cu rezultatul contabil asupra cărora nu se va reveni în viitor, ele sunt datorate [141, p.129]:

- unor venituri luate în calculul rezultatului contabil, dar excluse de la stabilirea rezultatului fiscal (fiscul renunță la impozitarea lor), prevăzute de art. 20 al Codului Fiscal [49];
- unor cheltuieli a căror nedeductibilitate este definitivă: fiscul refuză să le accepte pentru că nu le consideră necesare pentru activitatea entității sau le găsește exagerate ca mărime: cheltuieli de sponsorizare care depășesc limitele stabilite, descrise în capitolul 3 al Codului Fiscal [49].

Diferențe temporare sunt cele asupra cărora se va reveni în viitor, adică cele care se resorb în cursul unui exercițiu ulterior și provin din decalajul în timp dintre contabilizarea unui element de venit sau de cheltuială și includerea lui în rezultatul fiscal. Astfel spus, diferențele temporare sunt datorate unor venituri/cheltuieli care afectează rezultatul contabil într-un exercițiu și rezultatul fiscal în alt exercițiu. Ele rezultă din [141, p. 129]:

- elemente contabilizate în cursul exercițiului, dar care au fost deja luate în calculul rezultatului fiscal într-un exercițiu precedent;
- elemente cuprinse în rezultatul fiscal al unui exercițiu, dar care au fost contabilizate anterior;
- elemente contabilizate în cursul exercițiului, dar care vor fi incluse în rezultatul fiscal ulterior;

d) elemente incluse în rezultatul fiscal al exercițiului, dar care vor fi contabilizate la venituri sau la cheltuieli ulterior.

Abordarea IAS 12 [95] în ceea ce privește stabilirea diferențelor temporare este una pe bilanț (permite efectuarea calculului pe baza valorilor din bilanț, fără să mai ținem cont neapărat de venituri și de cheltuieli). În acest sens, diferențele temporare nu se stabilesc comparând venituri și cheltuieli contabile cu venituri și cheltuieli recunoscute fiscal, ci comparând valori contabile cu valori fiscale pentru fiecare element de active și de datorii. Dacă valoarea contabilă este diferită de valoarea fiscală, atunci diferența dintre ele este considerată, de regulă, diferență temporară generatoare de impozite amânate [141, p.130].

Din punct de vedere al efectului pe care îl vor avea asupra impozitului viitor pe profit, diferențele temporare se clasifică în (141, p.135):

- ✓ diferențe temporare impozabile (DTI), cele de pe urma apariției cărora plătim acum mai puțin impozit, având obligația de a plăti mai mult într-o perioadă viitoare, la trecerea pe cheltuieli a activului respectiv sau la decontarea creanțelor/datoriilor, aceste DTI generează o datorie de impozit amânat.
- ✓ diferențe temporare deductibile (DTD), cele de pe urmă cărora plătim acum mai mult impozit, având dreptul de a plăti în viitor mai puțin, aceste diferențe generează o creanță de impozit amânat.

Conform opiniei economistului român Istrate [141, p. 137], regulile de identificare a diferențelor temporare sunt generalizate în figura 2.6:

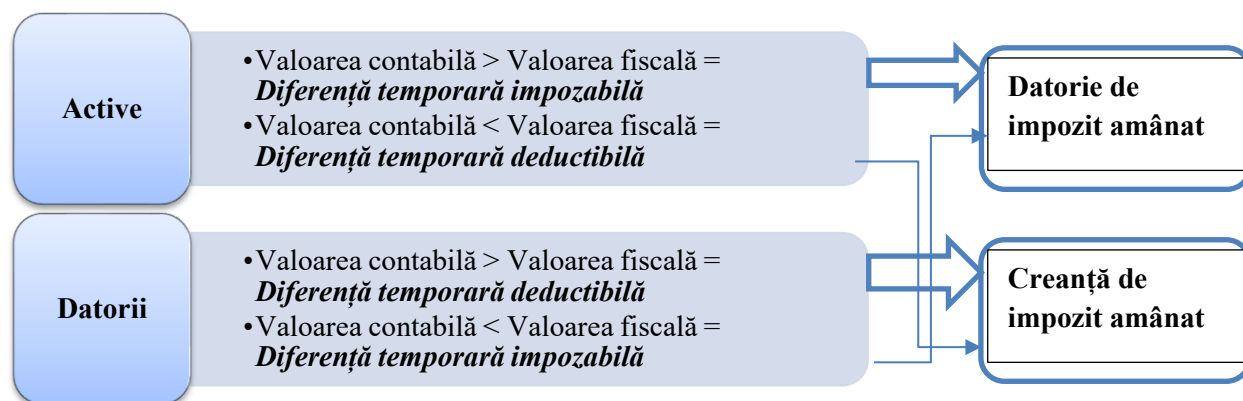


Fig. 2.6. Diferențe temporare deductibile și diferențe temporare impozabile

Sursa: Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate [141]

În contextul celor prezentate, în cazul impozitului pe venit amânat, economistul român Istrate [141, p. 140] stabilește din punct de vedere tehnic următoarele faze în contabilitatea impozitelor amânate prezentate în figura 2.7:

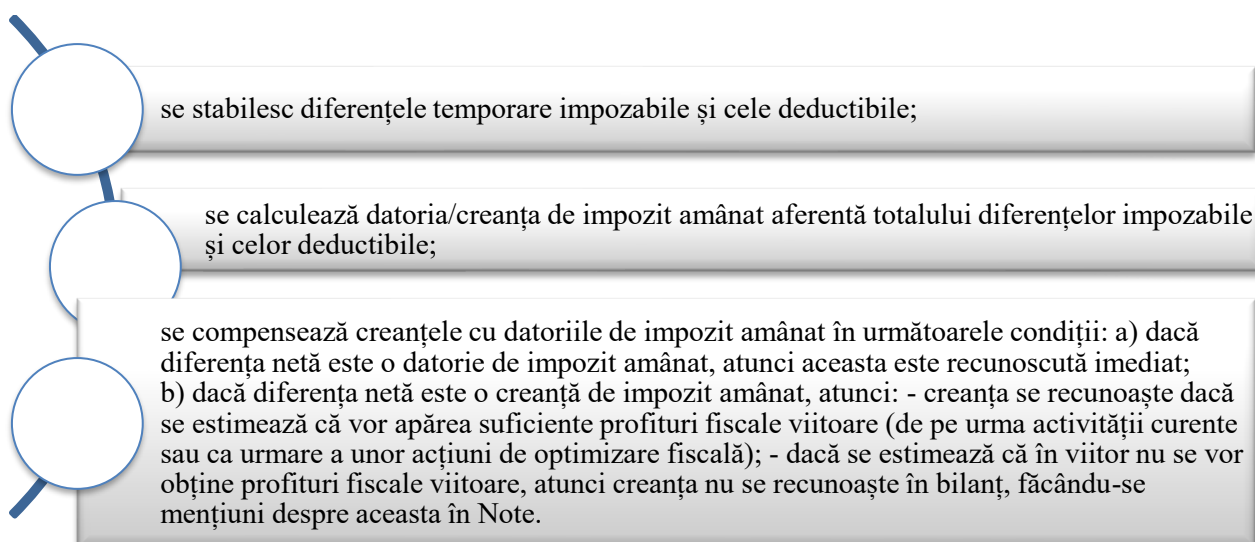


Fig. 2.7. Fazele contabilității impozitului pe profit amânat

Sursa: elaborat în baza sursei Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate [141]

Evidențierea impozitului amânat devine o necesitate în condițiile în care fiscalitatea utilizează baze de evaluare diferite față de cele din contabilitate și valoarea fiscală a activelor și a datoriilor este diferită, în multe situații, de valoarea lor contabilă. Totodată, legislația fiscală prevede situații, în care impozitarea unor venituri evidențiate în contabilitate sau deducerea unor cheltuieli din punct de vedere fiscal este amânată într-o perioadă viitoare (în unele cazuri pentru a fi corelată ieșirea de numerar pentru plata impozitelor cu fluxurile de numerar generate de entitate).

Reglementările contabile naționale nu tratează aspecte referitoare la impozitul amânat, fapt ce poate conduce la neevidențierea unor creanțe sau datorii care pot deveni impozite curente în viitor. Calcularea și evidențierea în contabilitate doar a impozitului curent nu este suficientă, în condițiile în care, datorită politicilor contabile, valoarea fiscală a activelor și a datoriilor este diferită de valoarea lor contabilă. De principiu, profiturile sau câștigurile unei entități trebuie să fie impozitate după cum, pierderile trebuie să fie deduse la impozitare în perioada de gestiune curentă și în perioadele următoare.

În scopul raportării financiare, creanțele și datoriile față de buget (inclusiv aferente impozitului pe venit) se prezintă în bilanț, pe poziții separate față de alte active și datorii. În condițiile aplicării impozitului amânat, creanțele și datoriile privind impozitul amânat se prezintă separat de creanțele și datoriile privind impozitul curent (nu se includ în suma creanțelor și datoriilor față de buget), deci în raportarea poziției financiare prin bilanț sunt generate elemente suplimentare cu privire la creanțe și datorii amânate generate la aplicarea impozitului pe venit amânat. Iar cheltuielile privind impozitul pe venit se prezintă în Situația de profit și pierdere. Problema raportării financiare și fiscale și a relației dintre aceste două domenii de raportare a

existat întotdeauna și s-a dezvoltat continuu de-a lungul timpului. În acest context o importanță deosebită o are relația dintre regulile de calcul a profitului contabil și a profitului impozabil în scopuri fiscale, prezentat în figura 2.8.

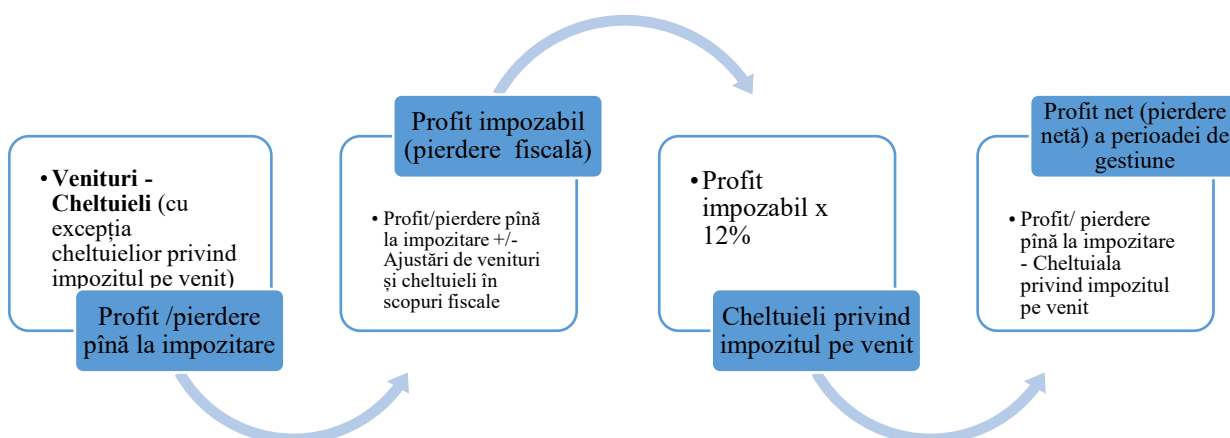


Fig. 2.8. Legătura dintre rezultatul financiar contabil și rezultatul impozabil

Sursa: elaborat de autor în baza studiului realizat

Conform figurii nr. 2.8. se poate constata că baza pentru calculul impozitului pe venit este preluată și recunoscută informația din contabilitate, care ulterior este ajustată la prevederile reglementărilor fiscale. În acest context se poate menționa, că și pierderea pînă la impozitare ajustată în scopuri fiscale poate determina profit impozabil. Iar pentru o imagine fidelă a activității unei entități așa cum prevăd normele contabile, contabilul trebuie să rezolve situațiile apărute dintre tratamentul contabil și tratamentul fiscal al informațiilor cu privire la impozitul pe venit [113].

În cadrul examinării cadrului normativ contabil din referențialele național (SNC) și internațional (IFRS) cu privire la reglementarea contabilității impozitului pe venit s-a stabilit lipsa unui standard național de contabilitate cu privire la impozitul pe venit similar celui existent la nivel internațional IAS 12 „Impozit pe profit” [95], cu toate acestea contabilitatea impozitului pe venit conform SNC se conduce de prevederile SNC „Capital propriu și datorii” [257] în condițiile stabilirii datoriilor privind impozitul pe venit, de SNC „Cheltuieli” [191] în condițiile recunoașterii cheltuielilor privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și de SNC „Creanțe și investiții financiare” [189] la recunoașterea creanțelor privind impozitul pe venit. Cu privire la raportarea financiară a elementelor patrimoniale, inclusiv și a creanțelor, datoriilor și cheltuielilor privind impozitul pe venit la nivel național se reglementează de SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [260] similar celui internațional IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [255]. La fel, reglementarea națională prevede aplicarea doar a metodei impozitului pe venit curent, iar reglementarea internațională prevede atât metoda impozitului pe venit curent cât și metoda impozitului pe venit amânat.

Ținem să menționăm că sub aspectul evoluției contabilității impozitului pe venit în RM, atunci în perioada 1998 – 2015 a fost aplicat SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” elaborat în baza IAS 12, care prevedea metoda impozitului amânat și care este lipsă din 2015 [296].

Continuarea cercetării se va realiza prin stabilirea legăturii dintre raportarea financiară și raportarea fiscală a impozitului pe venit. Se cunoaște că scopul contabilității financiare îl reprezintă întocmirea situațiilor financiare prezentate utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice. La rândul său, contabilitatea este responsabilă de întocmirea și prezentarea declarațiilor fiscale cu privire la impozite și taxe prezentate către Serviciul Fiscal de Stat. În acest context, prin situațiile financiare se urmărește satisfacerea informațională a tuturor utilizatorilor de informații, iar prin declarațiile fiscale doar a unei categorii de utilizatori din cadrul autorităților de stat.

Conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare [161, art. 3], situațiile financiare reprezintă „set de rapoarte care caracterizează poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entității pentru o perioadă de gestiune”. Structurile componente ale situațiilor financiare pe care le definesc și le dezvoltă reglementările contabile se referă și includ: activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, cheltuielile, rezultatele financiare. Conform prevederilor Cadrelui general de raportare financiară [253] „obiectivul raportării financiare cu scop general este oferirea de informații financiare cu privire la entitatea raportare care să fie utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutători și alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la oferirea de resurse entității”.

Conform art. 4 al Legii contabilității și raportării financiare [161, art. 3] sunt stabilite categoriile de entități și grupuri (cu descrierea indicatorilor ce trebuie întruniți), art. 5 prezintă modul de ținere al contabilității și de aplicare a standardelor (cu prezentarea setului de situații financiare necesare de întocmit) și art. 21 stabilește conținutul situațiilor financiare (în funcție de categoria entității și necesitățile informaționale) și formularele pentru fiecare set de situații financiare [161]. În rezultatul examinării cerințelor prezentate de reglementarea contabilă cu privire la raportarea financiară principala condiție este gruparea entităților pe mărimi în funcție de indicatorii: totalul activelor, venitul din vânzări și numărul mediu al salariaților, fapt ce generează întocmirea situațiilor financiare conform SNC (situații financiare prescurtate (entitățile micro); simplificate (entitățile mici); complete (entitățile mijlocii și mari)), situațiilor financiare conform IFRS (entitățile de interes public) și situații financiare conform Indicațiilor metodice (organizațiile necomerciale).

În scopuri fiscale entitățile sunt clasificate în conformitate cu prevederile Codului Fiscal [49, art. 5] în: „a) persoană fizică: 1) cetățean al RM, cetățean străin, apatrid; 2) forma organizatorică cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, inclusiv întreprinzătorul individual, gospodăria

țărească (de fermier); b) persoană juridică – orice societate comercială, cooperativă, întreprindere, instituție, fundație, asociație, inclusiv creată cu participarea unei persoane străine, și alte organizații, cu excepția subdiviziunilor organizațiilor nominalizate ce nu dispun de patrimoniu autonom și a formelor organizatorice cu statut de persoană fizică, potrivit legislației”. La rândul său, în calitate de subiecți ai impunerii cu impozitul pe venit sunt „persoanele juridice și fizice rezidente ale RM, care desfășoară activitate de întreprinzător, persoanele care desfășoară servicii profesionale, precum și persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, care, pe parcursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara RM” [49, art. 13].

O altă direcție necesară de prezentat este stabilirea activității de întreprinzător în scopuri fiscale, care conform prevederilor Codului Fiscal reprezintă „activitate de întreprinzător, afacere (business) – orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit” [49, art. 5]. Reieșind din cele menționate, în cadrul aplicării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător la stabilirea cotelor dar și a formelor de declarații fiscale se ține cont atât de tipul entității cât și de sursa de activitate pentru obținerea venitului impozabil, deaceia în tabelul 2.8 se vor prezenta categoria de entitate și forma declarației fiscale.

Tabelul 2.8. Prezentarea categoriei de entități în scopul impunerii cu impozit pe venit și a declarației fiscale necesare de prezentat

Categoria entității	Descrierea entității	Declarația fiscală cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător
Persoane juridice		
Persoane juridice	„orice societate comercială, cooperativă, întreprindere, instituție, fundație, asociație, inclusiv creată cu participarea unei persoane străine, și alte organizații, cu excepția subdiviziunilor organizațiilor nominalizate ce nu dispun de patrimoniu autonom și a formelor organizatorice cu statut de persoană fizică, potrivit legislației” [49, art. 5].	Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN 12
Rezidenții parcurilor IT	„Rezidenții parcurilor pentru Tehnologia Informației”.	Declarația cu privire la impozitul unic UI 17
Persoane juridice subiecți ai Sectorului întreprinderilor mici și mijlocii	„Subiecți ai impunerii sînt agenții economici care nu sînt înregistrați ca plătitori de TVA, cu excepția gospodăriilor țărănești (de fermier), întreprinzătorilor individuali, precum și agenților economici la care ponderea venitului pentru anul precedent din prestarea de servicii de consultanță pentru afaceri și management este mai mare de 60% din venitul din vânzări”.	Darea de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii SIMM 24
Organizații necomerciale	„persoană juridică a cărei activitate nu are drept scop obținerea venitului și care nu folosește vreo parte din proprietate sau din venit în interesele vreunui membru al organizației, ale unui fondator sau ale unei persoane particulare: Asociația	Declarația privind impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale ONG 17

Categoria entității	Descrierea entității	Declarația fiscală cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător
	obștească; Fundația; Organizația filantropică; Culele religioase și părțile componente ale lor; Partidele politice și organizațiile social-politice; Publicațiile periodice și agențiile de presă; Alte tipuri de organizații necomerciale”.	

Sursa: elaborat de autor în baza cadrului normativ fiscal

Pentru întocmirea ambelor categorii de raportări: financiară și fiscală sunt implicați personalul din contabilitate. La completarea situațiilor financiare servesc informațiile financiare sistematizate din contabilitate cu privire la active, capital propriu, datorii, venituri, cheltuieli, rezultate financiare, la fel și pentru completarea declarațiilor fiscale cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător servesc informațiile din contabilitate cu privire la venituri și cheltuieli, dar și cerințele din domeniul fiscal cu privire la determinarea impozitului pe venit.

În funcție de categoria entității în scopul raportării financiare și modalitatea de impozitare cu impozit pe venit conform legislației fiscale se poate stabili legătura dintre următoarele situații financiare - declarații fiscale prezentate în tabelul 2.9.

Tabelul 2.9. Legătura dintre formularul Situațiilor financiare și Declarația cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în funcție de categoria entității

Categoria entității	Declarația cu privire la impozitul pe venit	Situația de profit și pierdere
Entitate mică, mijlocie, mare (aspect contabil) / persoană juridică (aspect fiscal)	Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN 12	Situația de Profit și Pierdere conform SNC
	Declarația cu privire la impozitul unic UI 17 (rezidenții parcurilor IT)	
Entitate de interes public (aspect contabil) / persoană juridică (aspect fiscal)	Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN 12	Situația rezultatului global conform IFRS
Entitate micro (aspect contabil) / Sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (aspect fiscal)	Darea de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii SIMM 24	Situația de profit și pierdere prescurtată conform SNC
Organizații comerciale	Declarația privind impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale ONG 17	Situația de venituri și cheltuieli

Sursa: elaborat de autor în baza cadrului de reglementare contabil și fiscal

În rezultatul examinării conținutului situațiilor financiare întocmite de entități dar și a declarațiilor fiscale cu privire la impozitul pe venit, se poate stabili legătura dintre Situația de profit și pierdere și Declarația cu privire la impozitul pe venit, după cum se prezintă în figura 2.9.

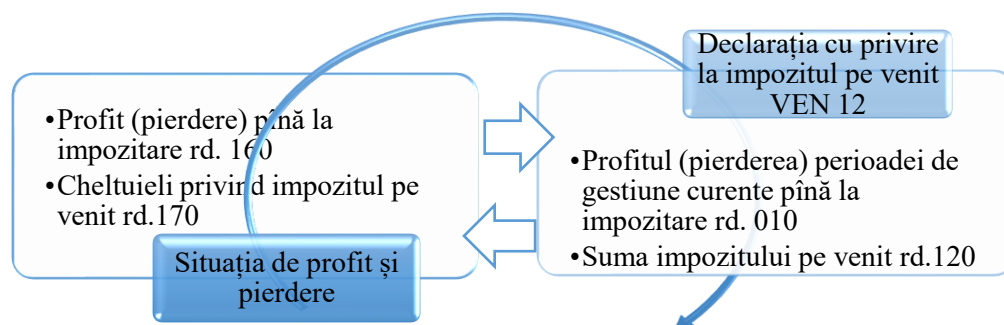


Fig. 2.9. Legătura dintre Situația de Profit și Pierdere și Declarația cu privire la impozitul pe venit

Sursa: elaborat de autor în baza SNC Prezentarea Situațiilor financiare și Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN 12

Deci, relația se bazează pe doi indicatori și anume Profit (pierdere) până la impozitare din Situația de Profit și Pierdere se preia în Declarația cu privire la impozitul pe venit la care se fac ajustări de venituri și cheltuieli impuse de cerințele legislației fiscale, fiind determinat profitul impozabil (pierdere fiscală) care servește drept suport pentru determinarea impozitului pe venit din Declarație, care se preia din Declarație și se înregistrează în contabilitate drept cheltuieli privind impozitul pe venit și se include în Situația de Profit și Pierdere. În continuare se vor supune unei analize de relație și pentru celelalte forme de declarații fiscale, în tabelul 2.10.

Tabelul 2.10. Examinarea legăturii dintre raportarea financiară și declarația fiscală privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător

Categoria entității	Indicatorii din Declarația cu privire la impozitul pe venit	Indicatorii din Situația de Profit și Pierdere
Entitate de interes public (aspect contabil) / persoană juridică (aspect fiscal)	Profitul (pierdere) perioadei de gestiune curente până la impozitare Suma impozitului pe venit	Profit brut Cheltuieli / Venituri din impozitul pe profit curent și amânat
Entitate mijlocie, mare (în aspect contabil) / persoană juridică (aspect fiscal)	Profitul (pierdere) perioadei de gestiune curente până la impozitare Suma impozitului pe venit	Profit (pierdere) până la impozitare Cheltuieli privind impozitul pe venit
Entitate micro (aspect contabil) / Sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (aspect fiscal)	Venituri conform contabilității financiare Impozitul pe venit	Cheltuieli privind impozitul pe venit
Rezidenții parcurilor IT	Total venituri din vânzări	Venituri din vânzări
Organizații comerciale	Excedent (deficit) al perioadei de gestiune curente până la impozitare Total impozitul pe venit spre plată	Excedent (deficit) aferent mijloacelor cu destinație specială Excedent (deficit) aferent altor activități Rezultatul: profit (pierdere) din activitatea economică Cheltuieli privind impozitul pe venit

Sursa: elaborat de autor în baza formularelor Situațiilor de profit și Pierdere și a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit

În rezultatul studiului realizat se poate constata că la baza întocmirii situațiilor financiare de către entitățile din RM stau criterii diferite față de cerințele de întocmire a declarațiilor fiscale cu privire la impozitul pe venit – fapt ce duce la respectarea intereselor fiecărui domeniu corespunzător contabilitate și fiscalitate. Pentru întocmirea situațiilor financiare cerința este gruparea entităților pe mărimi în funcție de indicatorii menționați de Legea contabilității și raportării financiare [161], iar formatele fiind prezentate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [260] și IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” [255]. În ce privește formele de declarații fiscale se ține cont atât de tipul entității cât și de sursa de activitate pentru obținerea venitului impozabil, iar formularul fiind prezentat prin ordinele Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat pentru fiecare formular separat, conținând și descrierea modului de completare. La examinarea conținutului situațiilor financiare întocmite de entități și declarațiilor fiscale cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, s-a stabilit legătura dintre Situația de profit și pierdere și Declarația cu privire la impozitul pe venit pe indicatorii ce trebuie să corespundă: Profit (pierdere) până la impozitare și Cheltuieli privind impozitul pe venit. În baza celor prezentate se stabilește legătură dintre contabilitate și fiscalitate cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.

Reieșind din perioadele de crize suprapuse pe care le traversăm în prezent, se impune necesitatea unor măsuri fiscale în general, dar și în materie de impozit pe venit în particular care să asigure o stimulare a activității economice prin acordarea de scutiri, reduceri, înlesniri încât să se creeze anumite stimulente fiscale care să ajute la redresarea economică a entităților din diferite domenii. Iar aceste abordări de reglementare a impozitului pe venit necesită tratament contabil specific și raportare corespunzătoare. Impozitul pe venit reținut la sursa de plată reprezintă o obligație fiscală pentru angajatori sau plătitorii de venituri, care au responsabilitatea de a calcula, reține și plăti acest impozit autorităților fiscale. Cunoașterea acestui sistem ajută atât angajatorii cât și persoanele fizice ce obțin venituri să respecte legislația fiscală în vigoare și să evite diverse consecințe legale. Reținerea impozitului la sursă reprezintă un instrument eficient de colectare a veniturilor fiscale, asigurându-se că sumele datorate sunt plătite direct autorităților fiscale. Acest sistem reduce riscurile de evaziune fiscală, deoarece impozitul este reținut înainte ca persoana să primească venitul. Reținerea impozitului la sursa de plată este reglementată de Codul Fiscal [49] prezentată în cadrul capitolului 15 “Reținerea impozitului la sursa de plată”, iar contabilitatea la nivel de entitate aplică prevederea și calculează, contabilizează și declară impozitul pe venit reținut la sursa de plată. Sursele de venit din care entitatea este obligată să rețină impozit la sursa de plată se prezintă în Anexa 7. În figura 2.10 se prezintă evoluția impozitului pe venit reținut conform

surselor în perioada 2019 – 2024 pentru a stabili mărimea importantă a sumelor impozitului pe venit reținut în dinamică:

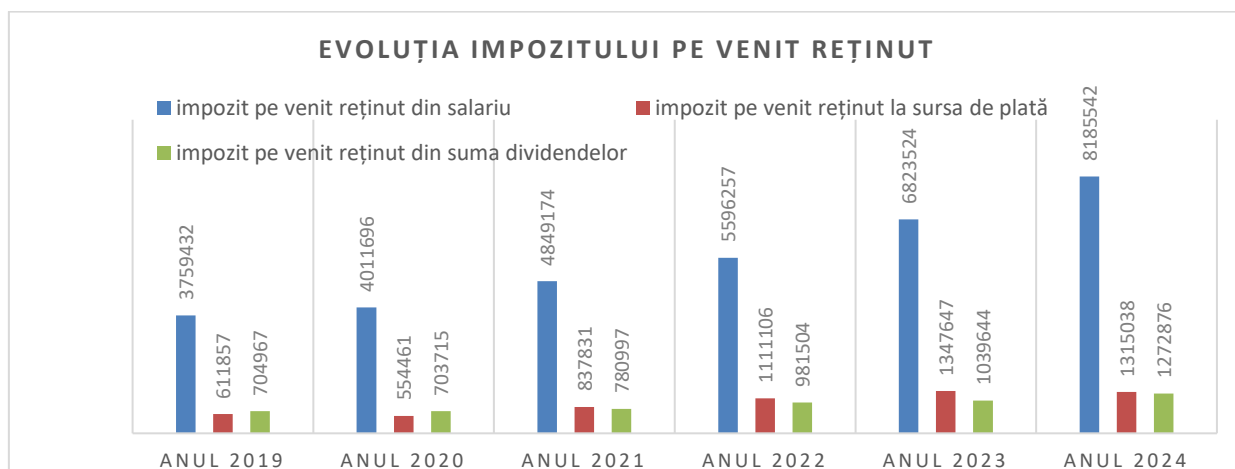


Fig. 2.10. Evoluția impozitului pe venit reținut în perioada 2019 – 2024

Sursa: elaborat de autor conform bazei de date

Impozitul pe venit reținut la sursa de plată poate fi grupat sub aspectul recalculării impozitului și declarării venitului în două categorii [109, p. 538] prezentate în figura 2.11:

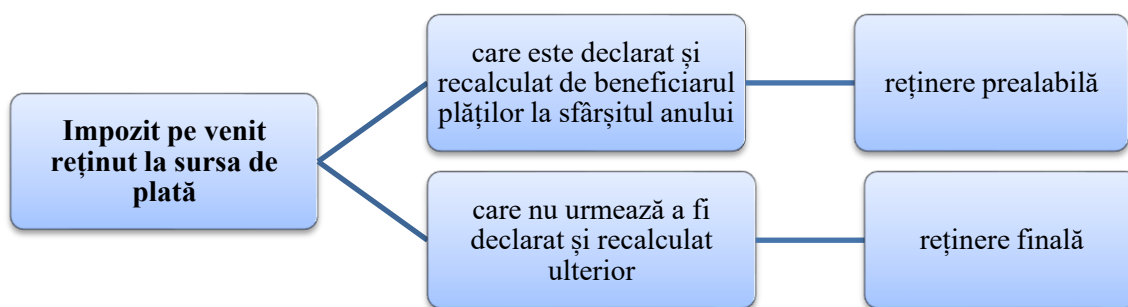


Fig. 2.11. Structura impozitului pe venit reținut la sursa de plată sub aspectul recalculării și declarării

Sursa: elaborate de autor în baza Contabilității întreprinderii [109]

Principalele deosebiri dintre reținerile prealabilă și ce finală sunt examinate în Anexa 17.

Impozitarea prealabilă se referă la reținerea impozitului pe venit în mărime de 12% din salarii și 12% din dobânzi [49, art. 88-89]. Impozitele calculate pe baza salariilor reprezintă cea mai importantă componentă a sarcinii fiscale a entităților, conform datelor prezentate în Anexa 7, la nivel național sarcina fiscală salarială, este în medie cea mai importantă și înregistrează o depășire peste impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. Nu întâmplător studiul PwC și al Grupului Băncii Mondiale prezentat în Anexa 6 se axează pe impozitul pe profit și impozitul și contribuțiile pe salariu. Impozitarea muncii este o sursă importantă de bani pentru bugetul public, iar mediul economic o percepe ca fiind foarte apăsătoare. Această sarcină fiscală poate explica, într-o anumită măsură, nivelul evaziunii fiscale în ceea ce privește impozitul pe salarii și

contribuțiile sociale, în ciuda scăderii cotelor nominale aferente impozitului reținut din salariu, însă paradoxul este că presiunea fiscală asupra muncii este una mare.

Impozitul din salarii, se stabilește aplicând cota 12% la baza de calcul numită venit impozabil. Conform capitolului 4 din Codul Fiscal, salariații pot beneficia de următoarele tipuri de scutiri: scutiri personale, personale majorate majorate, pentru persoane întreținute și pentru persoane întreținute majorate. Evoluția mărimii scutirilor din salariu pentru perioada 2020 -2025 se prezintă în Anexa 5. Scutirile sunt acordate doar la locul de muncă de bază conform cererii de solicitare la care se anexează documentele ce confirmă scutirile solicitate. Cota impozitului din salariu de 12% este valabilă începând cu 2018, o singură cotă (8 ani de stabilitate), iar până în 2018 inclusiv erau prevăzute 2 cote de impozitare în trepte progresive 6% și 18% ce făcea calculul de stabilire mai complicat.

Reținerea impozitului pe venit din salariul îndreptat spre plată se înregistrează tradițional prin diminuarea datoriei față de personal privind retribuirea muncii și majorarea datoriei față de buget cu privire la impozitul pe venit reținut din salariu. Calculele pentru stabilirea impozitului din salariu se fac individual, pentru fiecare angajat în parte. Reieșind din faptul că pot exista diferite situații când impozitul pe venit poate fi reținut mai mare din salariu, ulterior la efectuarea calculului corect este necesar diminuarea acestuia, fiind întocmite sau înregistrare contabilă de stornare sau de corectare inversă. Pentru angajați, cunoașterea impozitului pe venit reținut la sursă ajută la înțelegerea venitului net pe care îl vor primi efectiv.

Impozitul pe venit la sursa de plată se reține, în mod obligatoriu, de către orice [49, art. 90]: „a) persoană (contribuabil) care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor care desfășoară activități independente și activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal; b) nerezident care desfășoară activitate conform art.5 pct.15¹); c) reprezentanță permanentă; d) instituție; e) organizație, inclusiv orice autoritate publică și instituție publică”. Deci, categoriile de entități care achită venituri persoanelor fizice, altele decât salariul sunt obligate să rețină impozit pe venit la sursa de plată. Ținem să menționăm că conform prevederilor capitolului 15 al Codului Fiscal [49], impozitul reținut la sursa de plată depinde de tipul venitului plătit și corespunzător este stabilit sub diferite mărimi procentuale, de la 6%, 7%, 12%, 15% dintr-o gamă diversificată de activități supuse impozitării, care se află în continuă schimbare și modificare, fapt ce generează o consultanță continuă a legislației fiscale, ce stabilește o conectare dintre fiscalitate și contabilitate sub aspectul impunerii și calculării impozitului pe venitul reținut la sursa de plată.

Reținerea finală a impozitului pe venit la sursa de plată se realizează în mărime de diferite cote procentuale prevăzute de Codul Fiscal și sistematizate în Anexa 18 [49, art. 90¹], respectând înregistrarea de diminuare a datoriei corespunzătoare (din suma dobânzii, din valoarea procurării de bunuri de la persoane fizice, serviciile de locațiune de la persoane fizice, din dividende, etc.) și creșterea datoriei față de buget privind impozitul reținut la sursa de plată.

Raportarea fiscală a impozitului pe venit reținut la sursa de plată se realizează:

- ✓ lunar prin forma IPC 21 Darea de seama privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (25 luna următoare perioadei de gestiune);

- ✓ anual prin forma IALS 21 Nota de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (25 a lunii după anul încheiat), forma INR 14 Nota de informare privind impozitul reținut din alte surse de venit decât salariul achitate persoanelor nerezidente (25 a lunii după anul încheiat), forma Informație privind veniturile calculate și achitate în folosul persoanei fizice (juridice) venituri și impozitul pe venit reținut (1 martie după anul încheiat).

Importanța sistemului de reținere la sursă poate fi adaptat și ajustat în funcție de schimbările economice sau politice. De exemplu, în perioade de criză economică, autoritățile fiscale pot modifica ratele impozitelor sau pot introduce deduceri pentru a sprijini persoanele fizice. De asemenea, se poate ajusta ușor și pentru diferite tipuri de venituri (salarii, dividende, dobânzi etc.).

Un alt regim fiscal aprobat și implementat începând cu 1 ianuarie 2020 se referă la activitatea de achiziție a produselor din fitotehnie, horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal. Regimul fiscal respectiv acordă posibilitate persoanelor fizice să-și legalizeze activitățile de achiziționare/comercializare a producției agricole, ceea ce favorizează aducerea în cadrul legal a unei activități care s-a extins accelerat în ultimii ani. În acest sens, Codul Fiscal [49] a fost completat cu capitolul 103 „Regimul fiscal al persoanelor fizice care desfășoară activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal”, care reglementează sfera de aplicare, subiectul regimului, obiectul regimului, metodele de evidență, regimul fiscal aplicat, precum și procedura de înregistrare și evidență a titularilor. Subiecții impunerii regimului menționat sunt persoanele fizice rezidente, denumiți colectori care, fără a constitui o formă organizatorico-juridică pentru desfășurarea activității achiziționează produse de fitotehnie de la cetățeni, în scopul vânzării produselor achiziționate către entități. Modalitatea simplă de înregistrare a persoanelor fizice rezidente care intenționează să desfășoare activitatea respectivă se realizează prin depunerea la SFS a unei cereri privind luarea la evidență fiscală și

SFS eliberează persoanei fizice confirmarea și Borderoul de achiziție a producției din fitotehnie și/sau horticultură și/sau a obiectelor regnului vegetal, cu anexarea cererii și copiei confirmării la dosarul contribuabilului în vederea asigurării evidenței activității acestuia [205; 226, pct.3].

Obiect al impunerii este venitul obținut de către persoana fizică din vânzarea produselor din fitotehnie și/sau horticultură și/sau a obiectelor regnului vegetal către agentul economic. Totodată, menționăm că, prevederile capitolului 103 din Codul Fiscal [49], stipulează că, venitul menționat nu va depăși suma de 1,2 milioane de lei pe parcursul anului calendaristic.

Un aspect important este faptul că, subiecții acestui regim fiscal sunt scutiți de obligația prezentării declarațiilor fiscale aferente veniturilor obținute din această activitate, precum și a prezentării situațiilor financiare și statistice, sunt scutiți de ținerea contabilității, de efectuarea operațiilor de casă și a decontărilor, excepție fiind doar obligația de a documenta cantitatea și locul achiziționării produselor de la persoanele fizice în baza borderoului de achiziție a producției din fitotehnie și/sau horticultură și/sau a obiectelor regnului vegetal [205]. În partea ce ține de modalitatea de calculare a impozitului pe veniturile respective, menționăm că, obligația respectivă îi revine entității care procură de la subiecții menționați produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau obiecte ale regnului vegetal, iar aceasta se face prin reținere finală la sursa de plată a impozitului stabilit în mărime de 5% din plățile efectuate în folosul subiectului. La achiziția mărfurilor respective de la collector, companiile urmează să întocmească un act de achiziție a mărfurilor [226]. Procesul de impozitare pentru regimul cercetat se prezintă în Anexa 19. Conform art.69¹⁸ alin.(3) din Codul Fiscal [49], achitarea la bugetul de stat a impozitului reținut de către agentul economic din plățile efectuate în folosul collectorilor urmează a fi efectuată până la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost efectuate plățile respective.

În concluzie, cunoașterea impozitului pe venit reținut la sursa de plată este importantă pentru asigurarea conformității fiscale de către entități, respectarea și aplicarea legislației fiscale în vigoare, care este în continuă schimbare și evitarea de sancțiuni sau alte consecințe legale.

Cu privire la impozitul pe venit la sursa de plată, în activitatea entităților dificultățile sunt determinate de modificarea surselor, modificarea cotelor de la o perioadă la alta, altele și pe parcursul perioadei, și nu în ultimul rând realizarea declarării impozitului pe venit la sursa de plată unde se face cu indicarea fiecărei persoane fizice și a datelor cu caracter personal de indentificare. Chiar dacă s-a realizat digitalizarea raportării fiscale a impozitului pe venit reținut la sursa de plată, complexitatea surselor și stabilirea diferitor cote a determinat o activitate complexă realizată în acest scop ce necesită atât o informare continuă, o atenție deosebită și aplicare cu maximă vigilență de către contabilitatea entității, fiind supus controalelor fiscale.

2.3. Direcții de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit în condițiile integrării europene

Integrarea europeană implică o adaptare progresivă a cadrului normativ și procedural privind contabilitatea și raportarea impozitelor pe venit, astfel încât să fie asigurată atât conformitatea cu directivele și bunele practici europene, cât și menținerea relevanței și eficienței în raport cu specificul economiei naționale. În Republica Moldova, acest proces de armonizare presupune o abordare complexă, interdisciplinară, la intersecția dintre contabilitate, fiscalitate și politici publice, care să răspundă simultan cerințelor de transparență, acuratețe și sustenabilitate financiară.

Cercetările anterioare au pus în evidență dificultăți majore în corelarea reglementărilor contabile și fiscale aplicabile impozitului pe venit, generate de divergențe de tratament, frecvența modificărilor legislative și diversitatea regimurilor fiscale. Analiza efectuată în teză a subliniat, pe baza indicatorilor statistici aferenți (de exemplu, impozit pe venitul din activitatea de întreprinzător – 2IVAI, impozit reținut din salarii – 2IVRS, impozit pe dividende – 2IVDIV, impozit pe veniturile din activitatea operațională – 2IVAO, alături de TVA – 2TVA, impozitele pe bunuri imobiliare – 1IBI, contribuțiile sociale – 1BASS), faptul că aceste componente au evoluții corelate, dar cu dinamici diferite în funcție de ciclurile economice și de modificările de politică fiscală.

În contextul actual, aprofundarea analizei prin modelul OLS (cele mai mici pătrate) și modelul Alfa devine esențială pentru a cuantifica relațiile cantitative dintre impozitele pe venit și ceilalți determinanți bugetari, identificând direcțiile de influență și elasticitatea acestora. OLS va permite măsurarea impactului marginal al fiecărui tip de impozit pe venit asupra agregatelor bugetare, în timp ce modelul Alfa va surprinde stabilitatea și intensitatea conexiunilor în timp, evidențiind eventualele efecte structurale și sezoniere.

Rezultatele vor fi interpretate și în corelație cu analiza cuartilică a evoluțiilor, evidențiată grafic în datele disponibile, ceea ce va permite segmentarea perioadelor și identificarea momentelor de schimbare structurală. Această abordare va oferi un cadru empiric solid pentru formularea unor recomandări de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit, prin:

- uniformizarea și clarificarea tratamentelor contabile și fiscale;
- integrarea indicatorilor fiscali în modele predictive de tip bugetar;
- corelarea optimă a sistemelor de raportare financiară și fiscală cu standardele europene;
- consolidarea rolului datelor statistice și al analizei econometrice în fundamentarea politicilor contabile.

Astfel, cercetarea își propune să ofere nu doar o analiză descriptivă și diagnostică a situației actuale, ci și un set coerent de propuneri fundamentate empiric, cu aplicabilitate imediată în

îmbunătățirea procesului decizional fiscal-contabil în Republica Moldova, în perspectiva integrării europene.

Obiectivele cercetării sunt următoarele:

O1. Analiza cadrului conceptual și normativ al contabilității și raportării impozitului pe venit, prin identificarea convergențelor și discrepanțelor dintre reglementările naționale și directivele europene, în vederea fundamentării direcțiilor de armonizare legislativă.

O2. Investigarea relațiilor dintre contabilitate și fiscalitate în determinarea, înregistrarea și raportarea impozitului pe venit, cu accent pe impactul diferențelor de tratament contabil și fiscal asupra rezultatelor financiare și fiscale ale entităților.

O3. Corelarea indicatorilor fiscali și bugetari (de exemplu: 2IVAI, 2IVRS, 2IVDIV, 2IVAO, 2TVA, 1IBI, 1BASS) pentru a evidenția interdependențele structurale dintre impozitele pe venit și celelalte surse de venituri ale bugetului public național.

O4. Aplicarea modelului OLS pentru estimarea impactului marginal al diferitelor componente ale impozitului pe venit asupra veniturilor bugetare totale și asupra altor agregate macroeconomice relevante, evaluând semnificația și robustețea parametrilor estimați.

O5. Utilizarea modelului Alfa pentru analiza stabilității și intensității relațiilor dintre impozitele pe venit și ceilalți indicatori bugetari în timp, identificând eventuale schimbări structurale și perioade cu volatilitate ridicată.

O6. Integrarea analizei cuartilice pentru segmentarea evoluțiilor temporale ale impozitelor pe venit și identificarea profilurilor tipice ale perioadelor de creștere, stagnare și scădere, în corelație cu modificările de politică fiscală și ciclurile economice.

O7. Formularea unor propuneri de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit, prin: clarificarea și uniformizarea tratamentelor contabile și fiscale, optimizarea corelării dintre raportarea financiară și cea fiscală, integrarea instrumentelor de analiză econometrică în procesul decizional și consolidarea compatibilității cu standardele europene.

În acest context al cercetării, s-au formulat următoarele ipotezele cercetării:

Ipoteza H1: Impozitele pe venit au o influență semnificativă și măsurabilă asupra veniturilor bugetare totale și asupra principalelor componente ale acestora, iar această influență poate fi cuantificată prin estimări econometrice robuste (model OLS), demonstrând importanța lor structurală în formarea resurselor publice.

Ipoteza H2: Există relații stabile și persistente între dinamica impozitelor pe venit și evoluția altor indicatori bugetari și macroeconomici, iar intensitatea acestor relații poate fi evidențiată prin aplicarea modelului Alfa, identificând perioade de continuitate și schimbări structurale în politicile fiscale.

Ipoteza H3: Evoluția impozitelor pe venit prezintă un comportament diferențiat pe intervale cuartilice, corespunzător fazelor de expansiune, stagnare și contracție economică; aceste diferențe reflectă atât impactul ciclului economic, cât și efectele modificărilor legislative și ale conformării fiscale.

Ipoteza H4: Divergențele dintre tratamentul contabil și cel fiscal al impozitelor pe venit afectează acuratețea raportării și comparabilitatea datelor, iar armonizarea cu standardele europene și integrarea unor proceduri unitare de raportare pot contribui la reducerea acestor distorsiuni.

Ipoteza H5: Includerea instrumentelor econometrice în analiza fiscală (OLS și model Alfa) și utilizarea evaluărilor cuartilice pot fundamenta decizii mai eficiente de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit, îmbunătățind corelarea dintre sistemul fiscal și cel contabil.

Noutatea și originalitatea cercetării rezidă în modul inovator de abordare a problematicii contabilității și raportării impozitului pe venit, depășind cadrul tradițional al unei analize pur normative și descriptive și orientându-se către o integrare complexă între dimensiunea contabilă, fiscală și cea econometrică. Lucrarea aduce în prim-plan un cadru analitic avansat, în care modelele OLS și Alfa sunt utilizate în contextul Republicii Moldova, ca instrumente complementare de investigare a relațiilor dintre impozitul pe venit și ceilalți indicatori bugetari relevanți. Prin această abordare, cercetarea oferă posibilitatea cuantificării precise a impactului impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale, asupra componentelor structurale ale acestora și asupra echilibrelor macroeconomice, depășind limitările interpretărilor strict cantitative sau strict calitative din studiile anterioare.

Originalitatea constă și în integrarea analizei cuartilice în evaluarea comportamentului temporal al impozitelor pe venit, ceea ce permite identificarea fazelor distincte ale evoluției acestora – perioade de expansiune, stagnare sau contracție – și corelarea lor cu schimbările de politică fiscală, ciclurile economice și gradul de conformare voluntară a contribuabililor. Prin combinarea acestei analize cu modelele OLS și Alfa, se obține o perspectivă bidimensională, în care atât impactul marginal, cât și stabilitatea și persistența relațiilor sunt analizate simultan, oferind un tablou complet al interdependențelor fiscale și contabile.

Un element esențial al contribuției științifice îl reprezintă investigarea conexiunilor dintre tratamentele contabile și fiscale ale impozitului pe venit și modul în care aceste diferențe influențează acuratețea raportării și comparabilitatea datelor la nivel național. Cercetarea evidențiază în mod original faptul că neconcordanțele dintre cele două sfere – contabilă și fiscală – nu reprezintă doar o problemă tehnică de interpretare normativă, ci au efecte structurale asupra indicatorilor bugetari și asupra capacității de analiză și prognoză a administrației fiscale.

Lucrarea aduce o contribuție metodologică prin dezvoltarea unui model integrat de analiză a impozitului pe venit, care îmbină rigurozitatea cadrului contabil și fiscal cu forța explicativă a instrumentelor econometrice. Această perspectivă unitară, susținută de corelarea indicatorilor statistici relevanți și de integrarea rezultatelor în analiza comparativă, creează premisele unei fundamentări științifice solide pentru direcțiile de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitului pe venit. În acest fel, cercetarea nu se limitează la o adaptare punctuală a cadrului normativ național, ci propune un model analitic cu aplicabilitate extinsă, capabil să sprijine procesul de convergență cu reglementările europene și să ofere administrației fiscale și mediului de afaceri instrumente de analiză și prognoză mai precise, într-un context economic marcat de schimbare și incertitudine.

Metodologia cercetării este construită pe o abordare integratoare, interdisciplinară, care combină analiza teoretică, investigația aplicativă și instrumentele avansate de modelare econometrică, pentru a surprinde în mod riguros relațiile dintre contabilitatea și raportarea impozitului pe venit și celelalte componente structurale ale veniturilor bugetare, în contextul armonizării cu standardele europene. Metodologia cercetării a fost concepută pentru a permite cuantificarea riguroasă a relațiilor dintre impozitele pe venit și celelalte componente structurale ale veniturilor bugetare, utilizând instrumente statistice și econometrice robuste. Aceasta se fundamentează pe integrarea analizei descriptive, corelaționale și de regresie liniară multiplă (OLS), completată de analiza stabilității parametrilor prin modelul Alfa și de segmentarea seriilor temporale prin analiza cuartilică.

Baza de date a fost constituită pe baza seriilor anuale pentru perioada 2016-2023, cuprinzând indicatori fiscali și bugetari relevanți extrași din rapoartele Biroului Național de Statistică. Variabilele dependente utilizate în modelele econometrice sunt 2IVAI – impozit pe venit din activitatea de întreprinzător; 2IVRS – impozit reținut din salarii; 2IVDIV – impozit din dividende; 2IVAO – impozit pe veniturile din activitatea operațională. Variabilele sunt prezentate pe larg în Tabelul 2.11.

Tabelul 2.11. Analiza regimurilor impozitului pe venit

Simbol	Indicator	Sursa
2IVAI	impozit pe venitul obtinut din activitatea de intreprinzator	Bugetul Public Național administrate de Serviciul Fiscal de Stat; Sursa: https://dataset.gov.md/dataset/5252-date-statistice-privind-incasarile-la-bugetul-public-national-administrate-de-serviciul-fiscal
2IVRS	impozit pe venitul retinut din salariu	
2IVDIV	impozit pe venit retinut din suma dividendelor achitate	
2IVAO	impozitul pe venitul din activitatea operationala	
1IBI	impozitele pe bunurile imobiliare	
2TVA	taxa pe valoarea adăugată	
1ITXMFS	impozite și taxe pe mărfuri și servicii	
1VPROP	venituri din proprietate	
1BASS	Bugetul asigurărilor sociale de stat (total)	

În prelucrarea inițială a datelor, au fost aplicate teste de consistență și completitudine pentru a verifica lipsa valorilor aberante sau a valorilor lipsă, precum și proceduri de normalizare acolo unde distribuțiile prezentau asimetrii excesive. Seriile temporale au fost caracterizate prin indicatori de tendință centrală (media aritmetică, mediana), indicatori de dispersie (abaterea standard, coeficientul de variație), măsuri de asimetrie și curtosis, precum și prin rata medie anuală de creștere. Această analiză a permis identificarea comportamentului general al fiecărui indicator și evidențierea posibilelor schimbări structurale.

Pentru stabilirea gradului de asociere dintre impozitele pe venit și ceilalți indicatori fiscali au fost calculate coeficienți Pearson și Spearman, în funcție de distribuția variabilelor. Semnificația statistică a coeficienților a fost testată la pragurile uzuale de 1%, 5% și 10%. De asemenea, au fost aplicate matrice de corelație pentru a identifica eventuale probleme de multicoliniaritate între variabilele explicative.

Modelarea econometrică prin metoda OLS a estimat relațiile dintre variabilele dependente și indicatorii macroeconomici de colectare fiscală:

1. Modelul 2IVAI

$$2IVAI = 728734.374 + 3.967 \cdot 1IBI + 2.094 \cdot 2TVA - 2.696 \cdot 1ITXMFS + 0.147 \cdot 1VPROP + 0.860 \cdot 1BASS$$

2. Modelul 2IVRS

$$2IVRS = -317494.007 - 1.990 \cdot 1IBI - 1.534 \cdot 2TVA + 1.256 \cdot 1ITXMFS + 3.817 \cdot 1VPROP + 0.250 \cdot 1BASS$$

3. Modelul 2IVDIV

$$2IVDIV = 29682.703 - 0.105 \cdot 1IBI + 0.300 \cdot 2TVA - 0.248 \cdot 1ITXMFS - 1.543 \cdot 1VPROP + 0.099 \cdot 1BASS$$

4. Modelul 2IVAO

$$2IVAO = -84915.303 - 0.107 \cdot 1IBI + 0.098 \cdot 2TVA - 0.054 \cdot 1ITXMFS - 0.550 \cdot 1VPROP + 0.022 \cdot 1BASS$$

Unde:

2IVAI, 2IVRS, 2IVDIV, 2IVAO reprezintă variabilele dependente (componente ale impozitului pe venit (total)).

1IBI, 2TVA, 1ITXMFS, 1VPROP, 1BASS reprezintă variabilele explicative (indicatorii fiscali),

Estimarea parametrilor s-a realizat prin metoda celor mai mici pătrate, iar semnificația lor statistică a fost testată prin testul t-Student, în timp ce semnificația globală a modelului a fost evaluată prin testul F-Snedecor. Gradul de explicare a variației variabilei dependente a fost măsurat prin coeficientul de determinare.

Robustețea estimărilor a fost verificată prin: Testul Durbin-Watson pentru autocorelația reziduurilor, Factorul de inflație a varianței (VIF) pentru multicoliniaritate.

Modelul Alfa a fost aplicat pentru a evalua stabilitatea și persistența relațiilor dintre variabile în timp. Prin acest model, s-a urmărit identificarea eventualelor schimbări structurale și cuantificarea intensității relațiilor în diferite intervale temporale. Interpretarea coeficientului Alfa a permis încadrarea relațiilor în tipologii de stabilitate ridicată, medie sau scăzută, relevante pentru formularea politicilor fiscale pe termen mediu și lung.

Pe baza seriilor temporale, au fost determinate praguri cuartilice (Q1, Q2, Q3) care au permis segmentarea perioadelor analizate în patru clase de performanță fiscală. Această abordare a facilitat evidențierea comportamentului impozitelor pe venit în perioade de vârf, perioade medii și perioade de scădere, corelând aceste faze cu modificările legislative și cu ciclurile economice.

Rezultatele obținute prin OLS, model Alfa și analiza cuartilică au fost interpretate în dublă cheie: contabilă – pentru a surprinde modul de reflectare a impozitelor în raportările financiare, și fiscală – pentru a evalua impactul asupra veniturilor publice și sustenabilitatea acestora. Consistența rezultatelor a fost verificată prin compararea estimărilor obținute cu tendințele istorice și cu literatura de specialitate relevantă.

Prin această construcție metodologică, cercetarea asigură un cadru statistic și econometric riguros, capabil să susțină concluzii fundamentate și să ofere recomandări aplicabile pentru perfecționarea și raționalizarea contabilității și raportării impozitului pe venit, în concordanță cu obiectivele integrării europene.

Tabelul 2.12. Sumarul modelelor

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics			df2	Sig. F Change	Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1			
2IVAI	.967 ^a	0.934	0.77	703004.42	0.934	5.677	5	2	0.157	1.750
2IVRS	.993 ^a	0.986	0.949	278670.06	0.986	27.317	5	2	0.036	2.203
2IVDIV	.993 ^a	0.986	0.95	52550.968	0.986	27.61	5	2	0.035	2.570
2IVAO	.999 ^a	0.998	0.992	7952.9227	0.998	177.949	5	2	0.006	2.284

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Conform datelor din tabelul 2.12, aplicarea modelului OLS asupra celor patru tipuri de impozite pe venit – impozit pe venit din activitatea de întreprinzător (2IVAI), impozit reținut din salarii (2IVRS), impozit din dividende (2IVDIV) și impozit pe veniturile din activitatea operațională (2IVAO) (actualmente SÎMM) – relevă o corelație foarte ridicată între variabilele explicative selectate și variabilele dependente corespunzătoare, confirmând ipoteza conform căreia aceste componente fiscale au un rol determinant în structurarea veniturilor bugetare și, implicit, în arhitectura fiscală națională. Coeficientul de corelație înregistrează valori cuprinse între 0,967 și 0,999, indicând o asociere aproape perfectă între variabile. Această asociere puternică este

confirmată de coeficientul de determinare ajustat, cu valori între 0,934 pentru modelul 2IVAI și 0,998 pentru modelul 2IVAO, ceea ce înseamnă că între 93,4% și 99,8% din variația încasărilor din impozitele pe venit este explicată de predictorii incluși în model. Ajustarea coeficientului de determinare confirmă robustețea modelelor, menținând valori ridicate (0,770–0,992), ceea ce sugerează că rezultatele nu sunt influențate semnificativ de supraîncadrarea modelului. Eroarea standard a estimării variază considerabil între modele, fiind ridicată pentru 2IVAI (703.004,42) și minimă pentru 2IVAO (7.952,92), ceea ce reflectă diferențe în stabilitatea și precizia predicțiilor. Acest aspect poate indica o volatilitate mai ridicată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător comparativ cu cel provenit din activitatea operațională (SÎMM), ceea ce sugerează necesitatea unor ajustări de politici fiscale și contabile pentru a spori predictibilitatea primelor.

Testul Durbin–Watson oferă valori cuprinse între 1,750 și 2,284, ceea ce indică absența autocorelației reziduurilor și confirmă validitatea modelelor sub aspectul independenței erorilor. Această proprietate este esențială pentru aplicabilitatea practică a rezultatelor, deoarece permite utilizarea acestora în fundamentarea prognozelor și scenariilor de politică fiscală fără riscul distorsionării estimărilor din cauza autocorelației.

În contextul integrării europene, aceste rezultate au implicații directe pentru direcțiile de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării impozitelor pe venit. Modelele cu o capacitate explicativă ridicată și cu semnificație statistică solidă (în special pentru 2IVRS, 2IVDIV și 2IVAO) pot fi integrate în sistemele de monitorizare fiscală pentru anticiparea încasărilor, ajustarea procedurilor contabile și optimizarea structurii declarațiilor fiscale conform cerințelor în contextul integrării europene. Pentru modelul 2IVAI, unde semnificația statistică este mai redusă, se impune o analiză suplimentară a factorilor perturbatori, precum modificările legislative frecvente, fluctuațiile economice sectoriale și gradul de conformare fiscală al contribuabililor, pentru a îmbunătăți capacitatea predictivă și a reduce incertitudinea.

Analiza individuală a modelelor evidențiază particularitățile de politică fiscală cu influență asupra contabilității entităților.

Rezultatele pentru modelul 2IVAI (Impozit pe venit din activitatea de întreprinzător) evidențiază un coeficient de corelație $R = 0,967$ și un coeficient de determinare de 0,934, ceea ce indică o asociere foarte puternică între impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și variabilele explicative incluse în model. Aceste valori confirmă, conform ipotezei H1, faptul că impozitul pe venit din această categorie are un impact semnificativ și măsurabil asupra veniturilor bugetare totale. Testul Durbin–Watson (1,750) indică absența autocorelației reziduurilor, confirmând ipoteza H2 în ceea ce privește stabilitatea relației pe termen scurt. Totuși, pentru o

validare deplină a acestei ipoteze, este necesară completarea cu analiza modelului Alfa, care poate evidenția dacă relațiile persistă și în prezența șocurilor structurale.

Analiza cuartilică aferentă 2IVAI relevă variații importante între perioadele cu performanță fiscală ridicată și cele cu performanță scăzută, ceea ce susține ipoteza H3 privind comportamentul diferențiat în funcție de ciclul economic și de schimbările legislative. În acest context, fazele de contracție sunt adesea asociate cu o scădere a conformării voluntare, iar fazele de expansiune cu o creștere relativă a încasărilor, prezentate în figura 2.12. În acest context o influență semnificativă o reprezintă introducerea vacanței fiscale care a determinat scăderea indicatorilor macroeconomici de colectare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător dar în același timp, conform regulilor contabile fiind calculat de entități și reflectat în situațiile financiare fără o achitare efectivă (respectarea principiilor contabilității de angajamente și prudenței).

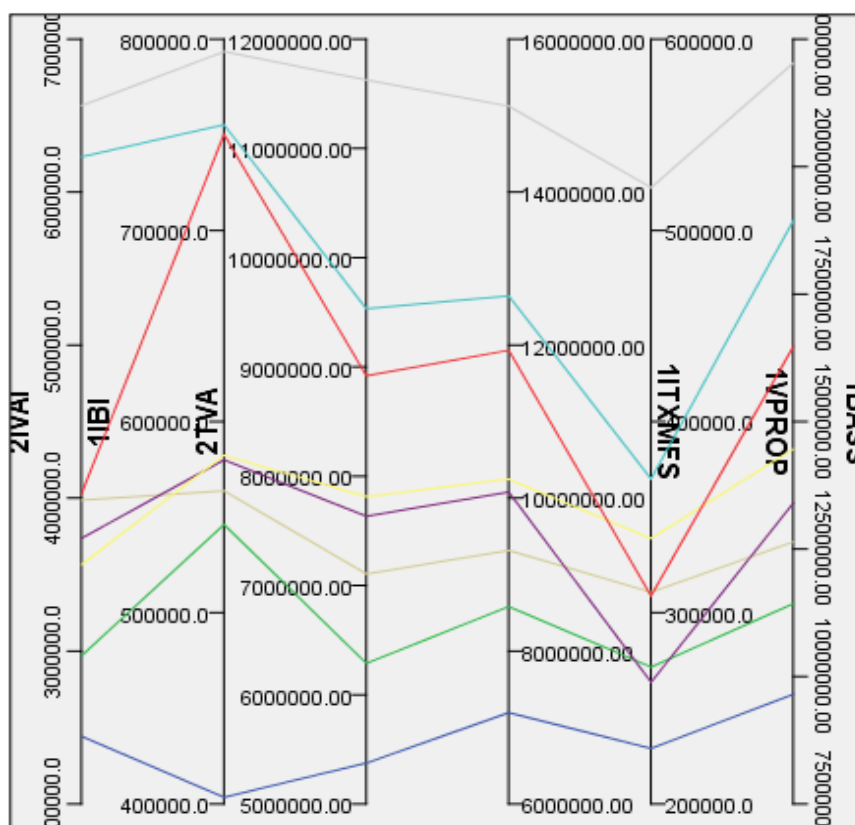


Fig. 2.12. Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVAI

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

În plan contabil, există divergențe între tratamentul fiscal și cel contabil aplicabil acestei categorii de venituri, în special în ceea ce privește recunoașterea veniturilor și deductibilitatea cheltuielilor, ceea ce confirmă ipoteza H4 și indică necesitatea unei armonizări dintre recunoașterea în context contabil și în context fiscal, care poate induce la diminuarea impozitului

pe venit dar și la o simplificare în aplicare și accesibilitate și deschidere în utilizare, ceea ce se urmărește și la nivel european.

Modelul 2IVRS (Impozit pe venitul reținut din salarii) prezintă un coeficient $R = 0,993$ și un coeficient de determinare de ajustat de 0,949, ceea ce demonstrează o relație extrem de puternică și robustă statistic între această categorie de impozit și veniturile bugetare. Semnificația globală a modelului este ridicată (Sig. F Change = 0,036), confirmând fără rezerve ipoteza H1 privind influența majoră și măsurabilă a impozitului pe salarii asupra veniturilor bugetare totale. Testul Durbin–Watson (2,203) arată o independență optimă a reziduurilor, susținând ipoteza H2 cu privire la stabilitatea relației. Prin urmare, acest model poate fi utilizat cu încredere pentru proiecții bugetare și simulări fiscale.

Analiza cuartilică evidențiază faptul că veniturile statului din impozitul pe salarii prezintă o relativă stabilitate între cuartile, dar cu vârfuri în perioadele de creștere economică și o ușoară scădere în perioadele de recesiune, confirmând ipoteza H3. Această stabilitate este explicată prin caracterul recurent al veniturilor salariale și prin sistemul de reținere la sursă, care asigură o colectare eficientă chiar și în perioadele economice dificile, fiind prezentat în figura 2.13.

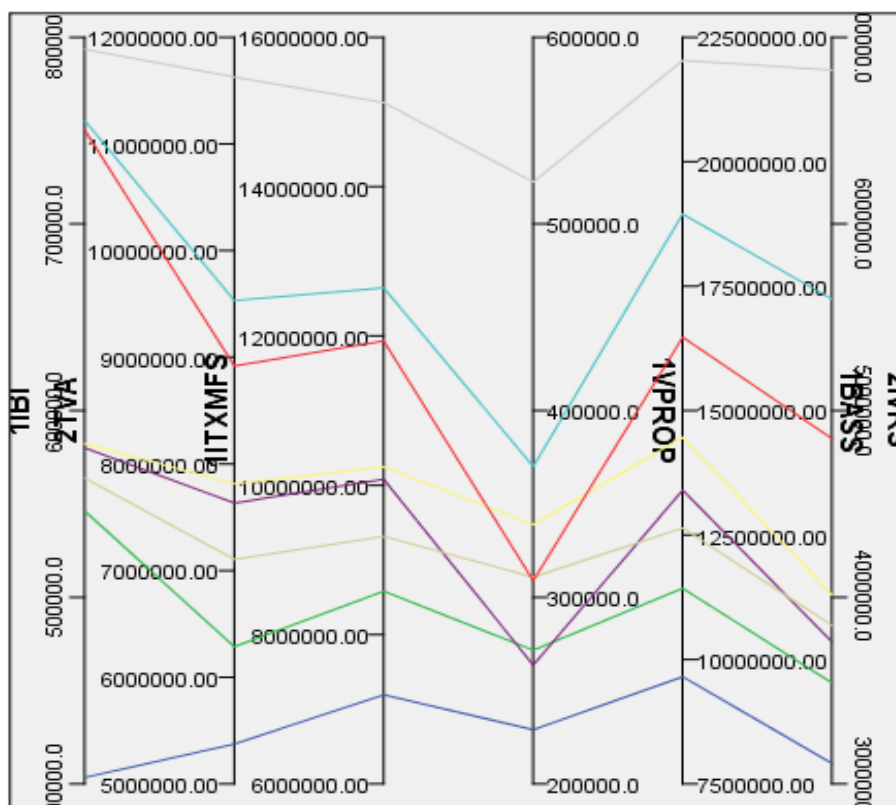


Fig. 2.13. Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVRS

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Din punct de vedere contabil, tratamentul este relativ standardizat, iar diferențele dintre contabilitate și fiscalitate sunt reduse, însă armonizarea cu standardele europene ar putea viza

simplificarea declarațiilor fiscale, ceea ce ar consolida ipoteza H4. Integrarea acestui model cu instrumente predictive avansate poate sprijini în mod direct procesul de raționalizare a raportării fiscale (H5).

Modelul 2IVDIV (Impozit pe venitul din dividende) obține un coeficient $R = 0,993$ și un R^2 ajustat = 0,985, indicând o relație foarte puternică și stabilă cu veniturile bugetare. Semnificația statistică este ridicată (Sig. F Change = 0,035), ceea ce confirmă ipoteza H1 în totalitate. Testul Durbin–Watson (2,570) indică o independență a reziduurilor, ceea ce susține ipoteza H2 privind stabilitatea relației pe termen scurt. În acest caz, este de așteptat ca și modelul Alfa să confirme persistența relației pe termen mediu și lung, în special în contextul politicilor de stimulare a investițiilor interne și externe.

Analiza cuartilică arată un comportament fluctuant al acestui tip de venit, cu valori ridicate în perioadele de distribuire a profitului și valori reduse în perioadele de reinvestire, confirmând ipoteza H3. Aceste fluctuații sunt adesea influențate de deciziile corporative privind politica de dividende și de modificările legislative în materie de impozitare a capitalului, fiind prezentate în figura 2.14. Ținem să menționăm și recente modificări fiscale aplicate cu reținerea a impozitului pe dividend doar pentru persoane fizice nu și pentru cele juridice care a influențat mărimile acestui impozit examinat ca indicator bugetar.

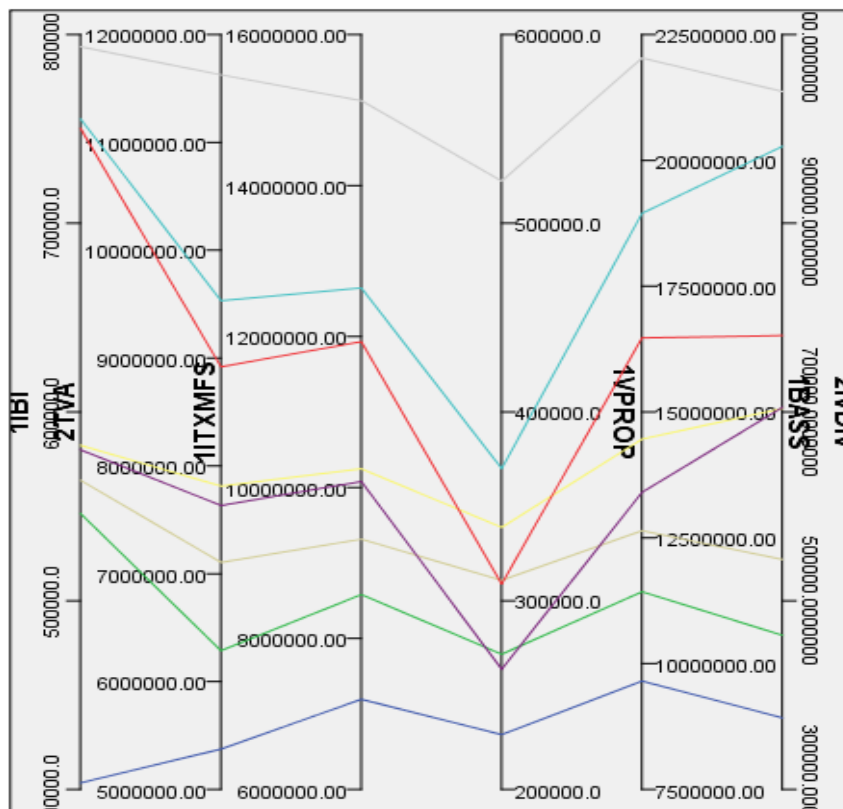


Fig. 2.14. Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVDIV

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Din perspectiva contabilă și fiscală, diferențele de tratament privind recunoașterea dividendelor și momentul impunerii pot genera distorsiuni în declarațiile fiscale de raportare, ceea ce confirmă ipoteza H4. Integrarea analizei econometrice cu observațiile din analiza cuartilică pot conduce la recomandări pentru îmbunătățirea predictibilității acestuia și acurateței aferente raportării fiscale (H5).

Modelul 2IVAO (Impozit pe veniturile din activitatea operațională (SÎMM)) înregistrează cele mai ridicate valori ale corelației și determinării: $R = 0,999$, R^2 ajustat = $0,992$. Semnificația globală este excelentă (Sig. F Change = $0,006$), ceea ce confirmă cu fermitate ipoteza H1, demonstrând că impozitul pe venitul din activitatea operațională este unul dintre cei mai puternici determinanți ai veniturilor bugetare. Valoarea Durbin–Watson ($2,284$) confirmă independența reziduurilor și, implicit, ipoteza H2. Acest rezultat indică o relație stabilă și persistentă, ceea ce îl face un candidat ideal pentru utilizare în modele de proiecție pe termen lung.

Analiza cuartilică arată o consistență remarcabilă între intervale, cu variații reduse între perioadele economice, ceea ce confirmă ipoteza H3 privind comportamentul uniform, independent de ciclurile economice majore. Această stabilitate este explicată prin faptul că activitatea operațională reprezintă o sursă constantă și predictibilă de venituri pentru multe categorii de entități, descrisă în figura 2.15.

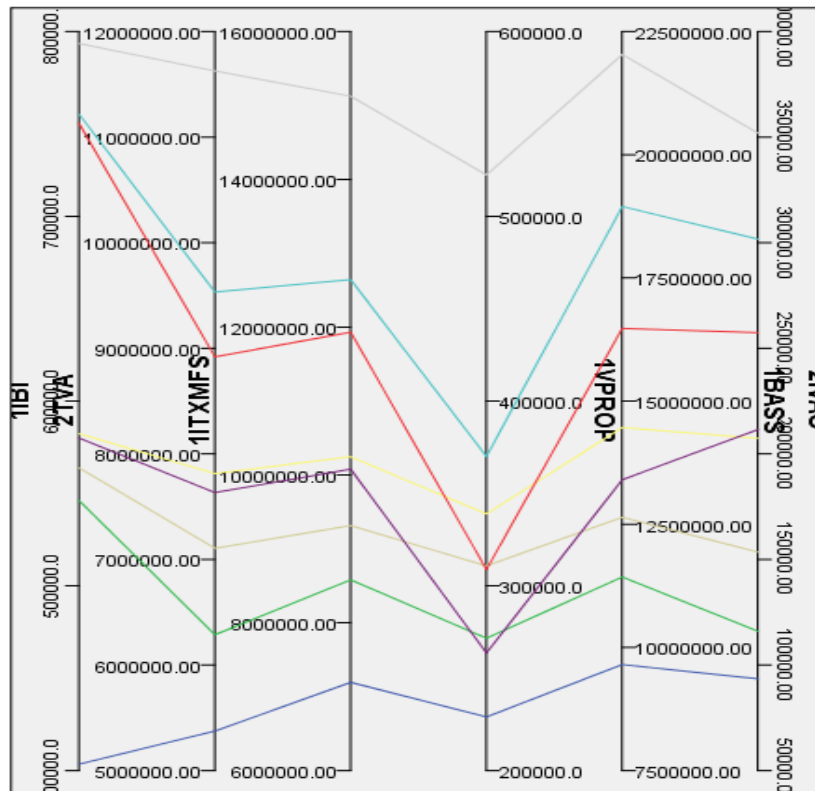


Fig. 2.15. Analiza cuartilică aferentă modelului 2IVAO

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Din punct de vedere contabil, tratamentul acestei categorii este bine definit, simplu de aplicat, iar diferențele față de tratamentul fiscal sunt minime, ceea ce reduce riscul de distorsiuni și confirmă ipoteza H4. Iar aceasta se poate confirma și prin faptul că impozitul dat, redenumit în prezent pentru SÎMM se bazează pe aplicare asupra veniturilor entității recunoscute contabil și nu necesită ajustări în scop fiscal ca în cazul impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Integrarea acestui model în instrumente predictive și corelarea cu analizele de tip cuartilic poate contribui direct la procesul de raționalizare și perfecționare a raportării fiscale (H5).

Tabelul 2.13. Testul ANOVA

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
2IVAI	Regression	1.40277E+13	5	2.80555E+12	5.677	0.157 ^b
	Residual	9.8843E+11	2	4.94215E+11		
	Total	1.50162E+13	7			
2IVRS	Regression	1.06068E+13	5	2.12135E+12	27.317	0.036 ^b
	Residual	1.55314E+11	2	77657003290		
	Total	1.07621E+13	7			
2IVDIV	Regression	3.81237E+11	5	76247379833	27.61	0.035 ^b
	Residual	5523208469	2	2761604235		
	Total	3.8676E+11	7			
2IVAO	Regression	56275574932	5	11255114986	177.949	0.006 ^b
	Residual	126497960.3	2	63248980.13		
	Total	56402072893	7			

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Analiza variației (ANOVA) aplicată celor patru modele (Tabelul 2.13.) oferă o validare suplimentară a semnificației statistice globale a relațiilor identificate prin regresia OLS, evaluând dacă variabilele explicative introduse în model contribuie într-o măsură semnificativă la explicarea variației variabilei dependente. Pentru modelul 2IVAI (impozit pe venit din activitatea de întreprinzător), valoarea statisticii F este 5,677, asociată cu un nivel de semnificație Sig. = 0,157. Aceasta depășește pragul convențional de 0,05, indicând că, în configurația actuală a modelului, predictorii incluși nu reușesc să explice în mod semnificativ variația variabilei dependente dincolo de ceea ce ar putea fi atribuit hazardului. Din perspectiva ipotezei H1, acest rezultat sugerează că influența acestei categorii de impozit asupra veniturilor bugetare totale este mai slabă decât în cazul celorlalte modele și că există factori suplimentari (ex. sezonabilitate economică, grad de conformare voluntară redus) care ar trebui integrați pentru a îmbunătăți capacitatea explicativă.

Pentru modelul 2IVRS (impozit reținut din salarii), valoarea F este 27,317, cu Sig.= 0,036, ceea ce indică o semnificație statistică ridicată. Aceasta confirmă ipoteza H1 pentru această categorie, demonstrând că veniturile din impozitul pe salarii explică în mod robust variația veniturilor bugetare totale. Rezultatul validează și observațiile din OLS, potrivit cărora impozitul pe salarii este una dintre cele mai stabile și predictibile surse de venit bugetar. Pentru modelul

2IVDIV (impozitul pe venitul din dividende), valoarea F este 27,61, cu Sig.= 0,035, confirmând semnificația statistică și consolidând ipoteza H1. Aceasta arată că variația încasărilor pentru impozit reținut din dividende are o contribuție semnificativă la explicația variației veniturilor bugetare, chiar dacă, așa cum s-a observat și în OLS, există o volatilitate specifică asociată ciclurilor de distribuire a profitului. Pentru modelul 2IVAO (impozit pe veniturile din activitatea operațională), valoarea F este 177,949, cu Sig.= 0,006, indicând cea mai puternică semnificație statistică dintre toate modelele testate. Acest rezultat confirmă fără echivoc ipoteza H1 și arată că această categorie de venituri reprezintă un determinant structural major al veniturilor bugetare totale.

Analiza ANOVA confirmă că, în afara modelului 2IVAI, toate celelalte modele prezintă o semnificație statistică ridicată, ceea ce le recomandă pentru utilizarea în prognoze și pentru fundamentarea politicilor fiscale (Figura 2.16).

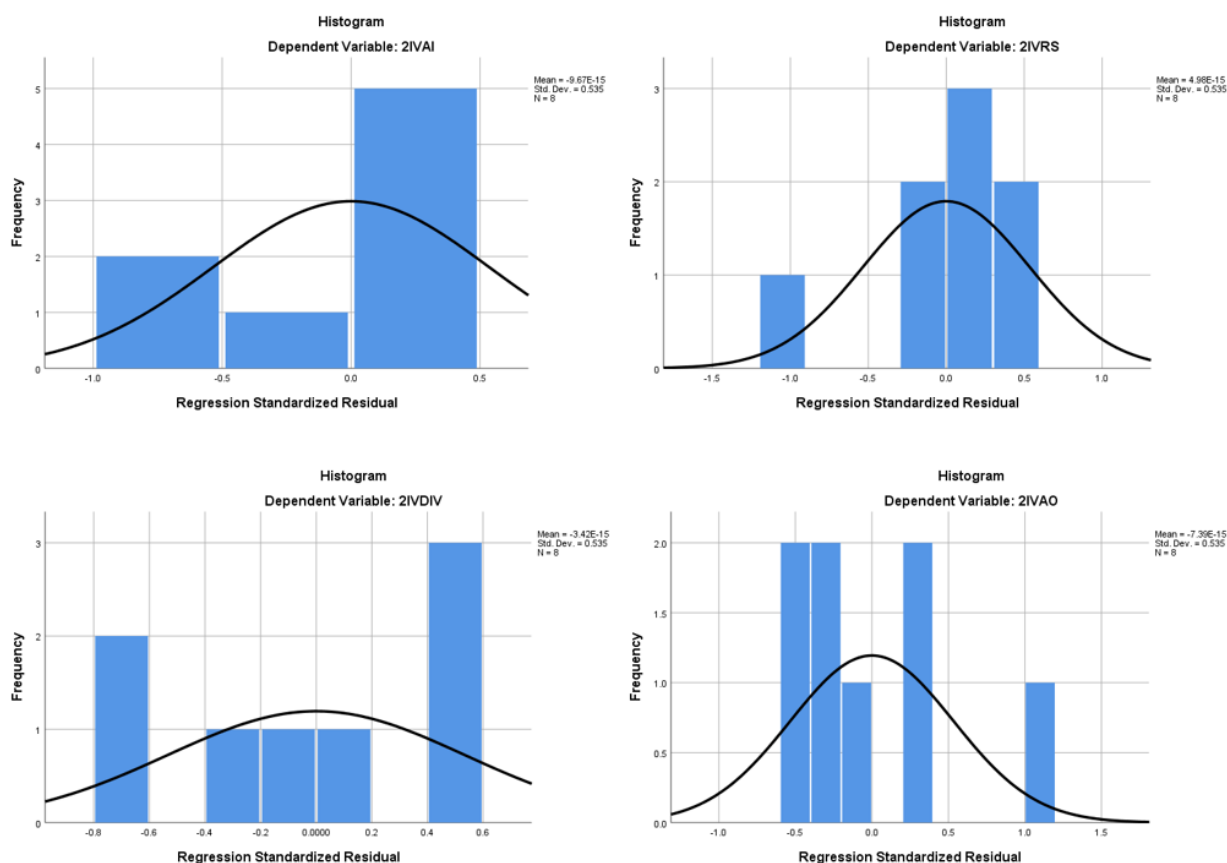


Fig. 2.16. Testele de normalitate a reziduurilor modelelor OLS

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Diferențele constatate între modele subliniază importanța analizei diferențiate pe categorii de venituri fiscale și sprijină concluzia că direcțiile de perfecționare și raționalizare trebuie să fie adaptate specificului fiecărui tip de impozit.

Proiectarea diagramelor Normal P–P Plot a reziduurilor standardizate a regresiiilor pentru cele patru modele OLS prezintă influențe sezoniere care evidențiază impactul crizelor economice și al pandemiei COVID-19 asupra colectării impozitelor pe venit.

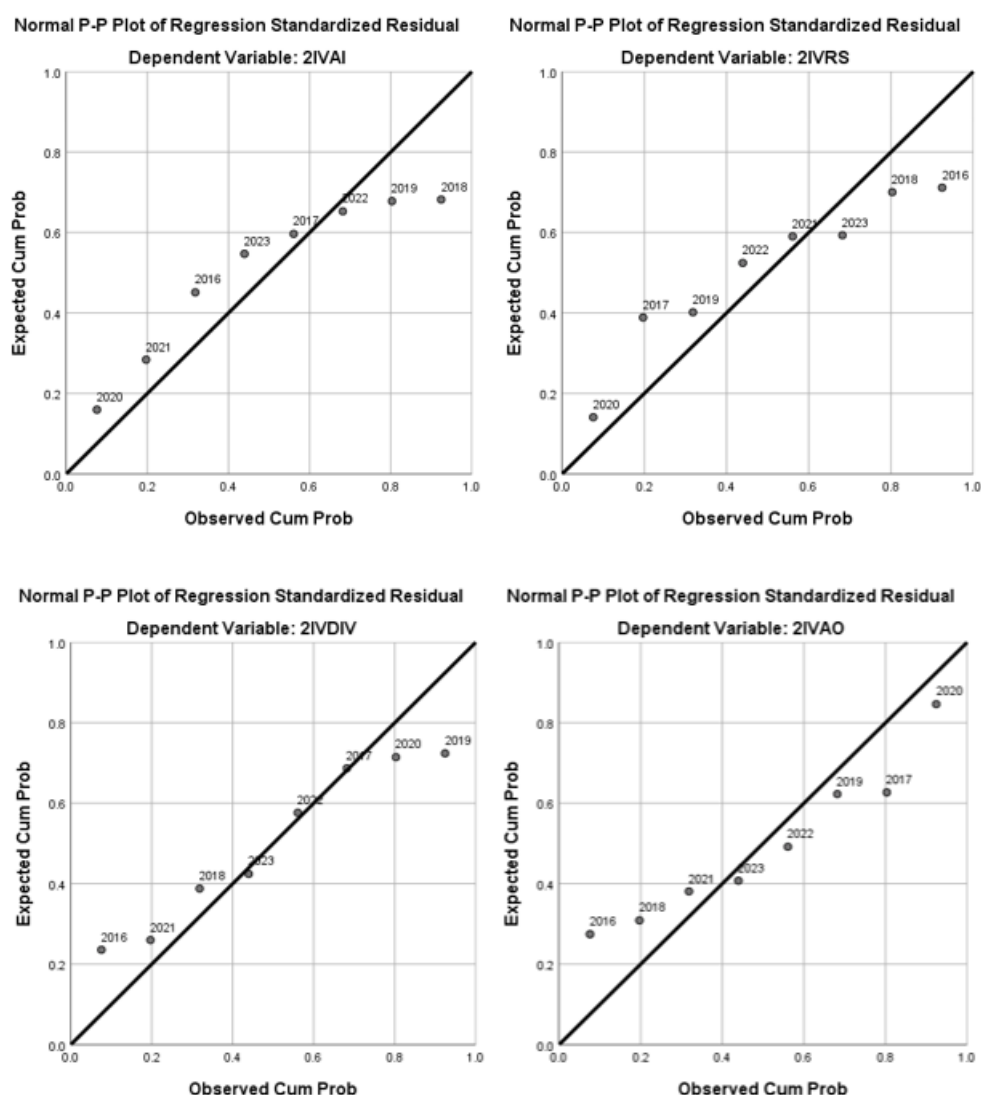


Fig. 2.17. Diagramele Normal P–P Plot a reziduurilor standardizate a regresiiilor

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

În toate cele patru modele (2IVAI, 2IVRS, 2IVDIV, 2IVAO), punctele se aliniază relativ aproape de diagonala de referință, ceea ce indică faptul că distribuția reziduurilor standardizate urmează o aproximativă normalitate, îndeplinind ipoteza fundamentală a regresiei liniare OLS. Totuși, în anumite perioade-cheie, punctele se abat vizibil de la linia ideală, reflectând anii cu șocuri economice semnificative.

În cazul modelului 2IVAI, abaterile vizibile pentru anii 2020–2023 indică un impact puternic al pandemiei COVID-19 și al perioadei post-pandemice asupra veniturilor din această categorie. În 2020, restricțiile impuse activităților economice au generat o scădere abruptă a încasărilor din

impozitele aferente întreprinzătorilor individuali, ceea ce explică poziționarea punctului sub linia teoretică. În anii 2021–2023, recuperarea a fost parțială și inegală, iar incertitudinile macroeconomice, inflația ridicată și creșterea costurilor de producție au contribuit la deviații suplimentare față de distribuția normală. În caz modelului 2IVRS, deviațiile majore apar în 2020 și 2023. În 2020, impactul pandemiei s-a resimțit prin scăderea numărului de contracte active și reducerea temporară a veniturilor salariale, în special în sectoarele afectate direct de restricții (turism, horeca, transport). În 2023, abaterea ușor mai pronunțată poate fi pusă pe seama dezechilibrelor inflaționiste și a ajustărilor salariale neuniforme în economie, ceea ce a afectat stabilitatea colectării. În rest, reziduurile sunt bine aliniate, confirmând reziliența relativă a acestei surse de venit fiscal.

Analiza impozitului pe venitul din dividende (modelul 2IVDIV) evidențiază disparități sezoniere în anii 2019–2020, care se disting prin abateri mai vizibile față de linia de referință. În 2019, distribuirea profiturilor anterioare și eventualele ajustări legislative au condus la valori mai mari decât cele prognozate de model, în timp ce în 2020, companiile au redus semnificativ distribuțiile de dividende pentru a conserva lichiditățile în contextul incertitudinilor generate de pandemie. Această fluctuație este tipică veniturilor din capital și confirmă caracterul lor pro-ciclic, sensibil la șocurile macroeconomice.

În modelul 2IVAO, anul 2020 se evidențiază printr-o deviație semnificativă, explicată prin reducerea volumului de activitate economică și scăderea productivității în multiple sectoare ca urmare a restricțiilor pandemice. Anii 2017 și 2019 prezintă, de asemenea, ușoare abateri, asociate cu schimbări structurale în economie și cu modificări legislative. După 2021, alinierea punctelor la linia teoretică sugerează o revenire graduală și o stabilizare a colectării.

Aceste deviații punctuale confirmă ipoteza H3, potrivit căreia evoluția impozitelor pe venit este influențată de fazele de expansiune, stagnare și contracție economică, reflectând impactul direct al crizelor și pandemiei asupra colectării. Totodată, acestea justifică integrarea în analiză a modelului Alfa pentru verificarea stabilității relațiilor în timp (H2) și a segmentării pe quartile pentru surprinderea diferențelor de comportament între perioade (H5).

Analiza de fiabilitate, exprimată prin coeficientul Cronbach's Alpha, indică pentru setul de patru variabile fiscale testate (2IVAI, 2IVRS, 2IVDIV, 2IVAO) o valoare de 0,771. Acest rezultat depășește pragul minim acceptat de 0,7, ceea ce demonstrează un nivel bun de consistență internă a variabilelor. Cu alte cuvinte, structura veniturilor din impozitele pe venit prezintă o coerență statistică suficient de solidă pentru a fi utilizată în analize econometrice predictive și în fundamentarea deciziilor fiscale.

Analiza modelului Alpha. Valoarea Cronbach's Alpha bazată pe itemi standardizați este 0,986, ceea ce reflectă o corelare extrem de ridicată între indicatori atunci când aceștia sunt aduși pe aceeași scară de măsurare. Aceasta confirmă că variațiile relative ale diferitelor tipuri de impozite pe venit se mișcă în aceeași direcție și cu intensități proporționale, ceea ce indică o stabilitate structurală pronunțată a relațiilor fiscale.

Tabelul 2.14. Fiabilitatea statistică a modelului Alpha

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0.771	0.986	4

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Rezultatele obținute în tabelul 2.14 validează ipoteza H2, conform căreia există relații stabile și persistente între dinamica impozitelor pe venit și evoluția altor indicatori bugetari. Această stabilitate are implicații majore în procesul de perfecționare și raționalizare a contabilității și raportării fiscale: demonstrează că sistemul actual de raportare pentru impozitele pe venit reflectă în mod coerent realitățile economice și poate fi standardizat; confirmă că modelele predictive pot fi integrate cu un grad ridicat de încredere în instrumentele informatice de raportare fiscală; susține adoptarea unor proceduri unitare de raportare și monitorizare a impozitelor pe venit, în acord cu bunele practici europene.

Stabilitatea structurală evidențiată de modelul Alfa oferă argumente solide pentru: digitalizarea completă a raportării impozitelor pe venit prin interconectarea sistemelor contabile și fiscale, utilizând seturi standardizate de indicatori; uniformizarea tratamentului contabil și fiscal al diferitelor tipuri de venituri impozabile, reducând discrepanțele și sporind comparabilitatea datelor la nivel național. Integrarea instrumentelor econometrice (OLS și model Alfa) în platformele de raportare fiscală, pentru a oferi în timp real proiecții și analize de sensibilitate asupra veniturilor bugetare. Crearea unui sistem de alertă timpurie bazat pe variațiile indicatorilor standardizați, pentru a identifica devierile semnificative față de tendințele normale și pentru a interveni rapid prin ajustări de politică fiscală.

Tabelul 2.15. Matricea corelațiilor între itemi

	2IVAI	2IVRS	2IVDIV	2IVAO
2IVAI	1.000	0.950	0.934	0.921
2IVRS	0.950	1.000	0.931	0.946
2IVDIV	0.934	0.931	1.000	0.993
2IVAO	0.921	0.946	0.993	1.000

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Matricea de corelație inter-item evidențiază legături extrem de puternice între toate cele patru categorii de impozite pe venit analizate: 2IVAI (impozit pe venit din activitatea de întreprinzător), 2IVRS (impozit pe venit reținut din salarii), 2IVDIV (impozit din dividende) și

2IVAO (impozit pe veniturile din activitatea operațională). Coeficienții de corelație se situează între 0,921 și 0,993, ceea ce confirmă o asociere foarte strânsă și directă între aceste tipuri de venituri fiscale. Aceste rezultate au o semnificație metodologică și aplicativă majoră. Corelațiile foarte ridicate arată că evoluțiile acestor categorii de impozite sunt profund interdependente, fiind influențate de aceiași factori macroeconomici și fiscali: creșterea economică, nivelul ocupării forței de muncă, politicile fiscale, gradul de conformare voluntară și climatul investițional.

Această coerență statistică confirmă constatările din modelul Alfa (Cronbach's Alpha bazat pe itemi standardizați = 0,986) și validează ipoteza H2, potrivit căreia există relații stabile și persistente între dinamica diferitelor tipuri de impozite pe venit. Din perspectivă aplicativă, acest lucru sugerează că perfecționarea contabilității și raportării pentru un tip de impozit va avea efecte pozitive și asupra celorlalte tipuri, datorită interdependenței lor structurale.

Astfel, în planul raționalizării declarațiilor fiscale, aceste corelații ridicate susțin adoptarea unor formate unificate de raportare și a unor proceduri integrate de prelucrare a datelor pentru toate categoriile de impozite pe venit, în locul tratării lor ca segmente complet separate. Un sistem de raportare unitar și interoperabil, compatibil cu standardele europene, ar permite nu doar o mai bună comparabilitate a datelor, ci și o mai rapidă identificare a abaterilor de la tendințele normale, sprijinind sistemele de alertă timpurie și optimizarea colectării. Forța corelațiilor inter-item confirmă că direcțiile de perfecționare trebuie să vizeze simultan toate formele de impozitare a veniturilor, folosind un cadru metodologic integrat care să valorifice interdependența lor pentru predictibilitate fiscală sporită, raportare standardizată și aliniere deplină la cerințele integrării europene.

Tabelul 2.16. ANOVA cu testul Tukey pentru nonaditivitate

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Between People			15534423576495.000	7	2219203368070.710		
Within People	Between Items		120466573752461.190 ^a	3	40155524584153.700	22.044	0.000
	Residual	Nonadditivity	9661973542191.043 ^b	1	9661973542191.040	188.525	0.000
		Balance	1025009353189.720	20	51250467659.486		
		Total	10686982895380.800	21	508903947399.084		
	Total		131153556647842.000	24	5464731526993.420		
Total			146687980224337.000	31	4731870329817.320		
Grand Mean = 2385946.432053125							
a. Kendall's coefficient of concordance W = .821.							
b. Tukey's estimate of power to which observations must be raised to achieve additivity = .030.							

Sursa: realizat de autor cu ajutorul programului SPSS versiunea 26

Rezultatele obținute din analiza ANOVA cu testul de non-aditivitate Tukey evidențiază faptul că structura relațiilor dintre cele patru tipuri de impozite pe venit nu poate fi descrisă în întregime printr-un model liniar aditiv, fiind prezente interacțiuni și efecte neliniare relevante din punct de vedere statistic. Valoarea ridicată a coeficientului de concordanță Kendall ($W = 0,821$) arată un grad foarte bun de corelare între variabile, confirmând coerența structurală a acestor tipuri de venituri fiscale și justificând adoptarea unei abordări integrate în raportarea lor. Totuși, semnificația ridicată a diferențelor între tipurile de impozite ($F = 22,044$, $\text{Sig.} = 0,000$) sugerează că, în ciuda corelațiilor puternice, fiecare categorie prezintă particularități proprii care trebuie recunoscute și tratate distinct în procesul de perfecționare a contabilității și raportării. Componenta de non-aditivitate ($F = 188,525$, $\text{Sig.} = 0,000$) indică prezența unor efecte suplimentare generate de interacțiunea dintre aceste tipuri de impozite, efecte care depășesc simpla sumă a influențelor individuale și care pot modifica sensibil nivelul total al veniturilor bugetare. Estimarea puterii conform lui Tukey ($0,030$) confirmă această deviație de la aditivitate, ceea ce subliniază necesitatea luării în considerare a acestor interacțiuni în elaborarea de modele predictive și în conceperea unor proceduri de raportare unitară și flexibilă. În acest cadru, integrarea acestor constatări în procesul decizional fiscal-contabil devine esențială pentru atingerea obiectivelor de standardizare, comparabilitate și conformare la cerințele europene, asigurând astfel un sistem de raportare a impozitului pe venit mai precis, mai adaptabil și mai capabil să surprindă complexitatea reală a dinamicii fiscale.

Rezultatele cercetării evidențiază în mod clar că perfecționarea și raționalizarea contabilității și raportării impozitelor pe venit trebuie să se bazeze pe un cadru metodologic unitar, capabil să valorifice interdependența structurală și stabilitatea acestor venituri fiscale. Standardizarea și unificarea formatelor de declarații pentru toate categoriile de impozite pe venit devin esențiale, nu doar pentru a simplifica procedurile și a asigura o coerență internă a datelor, ci și pentru a facilita integrarea într-un sistem fiscal național interoperabil. Integrarea modelelor econometrice avansate în platformele de raportare fiscală oferă posibilitatea realizării unor prognoze și simulări fundamentate pe comportamente reale, depășind limitările analizelor bazate exclusiv pe serii istorice brute și permițând o anticipare mai precisă a evoluțiilor fiscale. În același timp, monitorizarea permanentă a interacțiunilor și a efectelor neliniare dintre tipurile de venituri este necesară pentru ca ajustările legislative să fie fundamentate pe modele predictive complexe, capabile să surprindă dinamica reală a sistemului fiscal. Compatibilizarea metodologiilor naționale cu standardele europene apare ca o condiție indispensabilă pentru comparabilitatea datelor și interoperabilitatea sistemelor informatice fiscale. Analiza stabilității, interdependenței și non-aditivității impozitelor pe venit demonstrează că un sistem modern de contabilitate și raportare

fiscală trebuie să fie integrat, multidimensional și predictiv, în care instrumentele statistice și econometrice să constituie un suport direct pentru luarea deciziilor strategice, asigurând atât conformarea la exigențele integrării europene, cât și creșterea eficienței și transparenței administrării fiscale.

2.4. Concluzii la capitolul 2

În capitolul doi s-a combinat aspectele teoretice cu cercetarea aplicativă aferentă impozitului pe venit aplicat în cadrul regimului fiscal general. Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător este prezent în literatură și în discuțiile publice, dar dispune de caracteristici specifice la nivel de fiecare țară. Caracterul spectaculos al impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător vine din dificultățile generate de recunoașterea cheltuielilor în scop fiscal, din ambiguitatea recunoașterii unor venituri, din dificultățile în asigurarea conectării veniturilor cu cheltuielile, de complexitatea declarării fiscale a impozitului pe venit, etc.

În rezultatul studiului a fost posibilă stabilirea următoarelor concluzii: la examinarea principiilor care stau la baza contabilității și a celor pe care se bazează fiscalitatea se poate constata că contabilitatea trebuie să prezinte imaginea poziției și performanței financiare a entității, în timp ce fiscalitatea trebuie să prezinte masa impozabilă a veniturilor – deci principiile care guvernează domeniile contabilității și fiscalității au diferite obiective; o legătură de convergență prezentată în reglementarea fiscală cu privire la impozitul pe venit este perioada fiscală, îndeosebi constatarea prin an calendaristic, iar modificarea perioadei fiscale fiind corelată cu modificarea perioadei de gestiune pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, fapt ce determină o relație strictă ce corespunde și se ține în cadrul ambelor domenii aferente impozitului pe venit: fiscalitate și contabilitate; cu privire la cadrul normativ de reglementare al impozitului pe venit, în organizarea contabilității entitățile care țin contabilitatea conform SNC se conduc de cadrul normativ național, iar entitățile care țin contabilitatea conform standardelor internaționale de raportare financiară aplică cadrul normativ internațional de ținere a contabilității (IAS, IFRS, IFRIC), iar în ce privește cadrul normativ al fiscalității este cel național prezentat de Codul Fiscal; la fel, ținem să menționăm că în cadrul internațional de raportare financiară există standard contabil ce prezintă tratamentul contabil al impozitului pe venit, care nu se regăsește similar în reglementarea contabilă națională; la fel a fost prezentată legătura dintre raportarea financiară a impozitului pe venit în cadrul situațiilor financiare și declarațiile fiscale cu privire la impozitul pe venit, iar în acest context menționăm lipsa informației separate cu privire la impozitul pe venit în poziția financiară și necesitatea dezvăluirii acestora în Nota explicativă la situațiile financiare.

În rezultatul studiului realizat a fost identificată o relație de conexiune cu privire la impozitul pe venit dintre contabilitate și fiscalitate, iar gradul de conexiune este dat de dependența bilaterală în care fiecare domeniu depinzând de celălalt și fiecare având interese în celălalt pentru atingerea propriului obiectiv.

În baza cercetării realizate putem afirma că, atât în prezent cât și în viitor, contabilitatea reprezintă și va reprezenta sursa de date pentru stabilirea și raportarea impozitului pe venit pentru toate categoriile de entități din diverse domenii de activitate și persoane fizice, asigurând suportul informațional în cadrul entității pentru management, utilizatorii de informații prin indicatorii situațiilor financiare pentru luarea deciziilor cât și administrațiile fiscale (SFS) prin declarațiile fiscale ale raportării impozitului pe venit. Deci, sistemul informațional fiscal se bazează pe datele oferite de contabilitate. La fel cert este faptul că informațiile contabile influențează semnificativ calitatea raportărilor fiscale cu privire la impozitul pe venit, dar și indicatorii corespunzători acumulați la nivel național.

O altă constatare desprinsă în cadrul cercetării realizate este faptul că ne confruntăm cu intenția de reducere a influenței mediului cultural de afaceri național și punerea bazei unei internaționalizări a contabilității. În susținerea celor afirmate vine și sintagma din cadrul fiecărui SNC, care se conține „Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS și sau IFRS (în funcție de fiecare standard)”, realizat și implementat din 2020. Ceea ce nu se poate afirma și pentru sistemul fiscal din RM în general, și cu privire la impozitul pe venit în particular, unde abea în anul 2023 a fost elaborat Conceptul de modernizare a Codului Fiscal, ce vizează armonizarea cadrului legislativ fiscal național la prevederile directivelor UE și perfecționarea cadrului existent în perioada 2023-2026.

În cadrul prezentului capitol a fost prezentat și argumentat algoritmul de contabilizare al impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de către entități.

În prezent pentru sistemul contabil și fiscal din RM putem constata o deconectare a contabilității de la fiscalitate, chiar dacă în evidența analitică sunt realizate pe parcursul anului mențiuni pentru veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile pentru calculul profitului impozabil (pierderii fiscale). Nu în ultimul rând poate fi menționată recunoașterea metodei liniare de amortizare a mijloacelor fixe calculată de contabilitate în scopuri fiscale.

Analiza impactului ajustărilor fiscale pentru perioada 2020–2023, realizate pe baza datelor raportate de 484 de contribuabili mari din RM, relevă că diferențele dintre contabilitatea financiară și reglementările fiscale cu privire la tratamentul veniturilor și cheltuielilor, au determinat, în ansamblu, o majorare a cheltuielilor privind impozitul pe venit. Deși unele entități au beneficiat punctual de reduceri, tendința generală indică o povară fiscală efectivă cu 4–15% mai mare decât

cea calculată la cota standard de 12% din profitul până la impozitare. Aceste rezultate subliniază necesitatea unei politici fiscale mai echilibrate, care să reducă discrepanțele dintre contabilitate și fiscalitate, să asigure simplitate în aplicarea ajustărilor veniturilor și cheltuielilor din contabilitatea financiară și să ofere contribuabililor o sarcină fiscală mai previzibilă și sustenabilă, cu efecte pozitive asupra conformării voluntare și atractivității investiționale a economiei naționale. Cu un impact direct asupra stabilității financiare, cheltuielile privind impozitul pe venit au o importanță deosebită în viața economică a entității. Examinarea relațiilor dintre impozitul pe venit și indicatorii bugetari relevanți prin cuantificarea impactului impozitelor pe venit asupra veniturilor bugetare totale și asupra componentelor structurale ale acestora a determinat o influență semnificativă la nivel național.

Sistemul de reținere la sursă poate fi adaptat și ajustat în funcție de schimbările economice sau politice. De exemplu, în perioade de criză economică, autoritățile fiscale pot modifica ratele impozitelor sau pot introduce deduceri pentru a sprijini persoanele fizice. De asemenea, se poate ajusta ușor și pentru diferite tipuri de venituri (salarii, dividende, dobânzi etc.). Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată este un mecanism esențial pentru un sistem fiscal eficient și echitabil, fiind realizat prin intermediul contabilității atât la realizare, determinare dar și declarare fiscală.

Standardizarea și unificarea formatelor de declarații pentru toate categoriile de impozite pe venit devin esențiale, nu doar pentru a simplifica procedurile și a asigura o coerență internă a datelor, ci și pentru a facilita integrarea într-un sistem fiscal național interoperabil.

Cercetarea întreprinsă, bazată pe model econometric, a demonstrat că perfecționarea contabilității și a raportării impozitelor pe venit necesită un cadru metodologic unitar, care să valorifice interdependența și stabilitatea veniturilor fiscale. Prin urmare, standardizarea și unificarea formularelor de declarații fiscale sunt esențiale pentru a simplifica procedurile și a asigura coerența internă a datelor, facilitând integrarea acestora într-un sistem fiscal național interoperabil. Integrarea modelelor econometrice avansate în platformele de raportare fiscală este esențială pentru a realiza prognoze și simulări bazate pe comportamente reale, depășind astfel limitările analizelor care utilizează exclusiv serii istorice. O astfel de abordare permite o anticipare mai precisă a evoluțiilor fiscale. Utilizarea instrumentelor statistice și econometrice devine un suport direct pentru luarea deciziilor strategice, contribuind la conformarea cu cerințele integrării europene și la creșterea eficienței și transparenței administrației fiscale.

3. PROVOCĂRI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII ALTOR REGIMURI FISCALE

3.1. Problematici ale contabilității și raportării impozitului pe venit al subiecților sectorului IMM și adaptarea la cele mai bune practici

Sistemul de impozite și taxe reprezintă unul dintre pilonii fundamentali ai economiilor moderne, având un rol esențial în modelarea dezvoltării economice și sociale a unui stat. În particular, impozitul pe venit este un instrument vital de politică fiscală, fiind utilizat nu doar pentru generarea de venituri bugetare, dar și pentru influențarea comportamentului entităților și reducerea inegalităților sociale. În contextul RM, sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (SÎMM) reprezintă o componentă crucială a economiei naționale, contribuind semnificativ la crearea de locuri de muncă și la dezvoltarea regională. Astfel, particularitățile contabilității și raportării impozitului pe venit pentru acest sector sunt de o importanță deosebită, având implicații directe asupra sustenabilității economice și a conformării fiscale.

În RM, sistemul de impozitare a IMM a evoluat semnificativ în ultimele decenii, în efortul de a răspunde provocărilor economice și de a stimula dezvoltarea acestui sector vital. Începând cu anul 2012, odată cu introducerea unui regim fiscal special destinat IMM, legislația fiscală din RM a fost ajustată periodic pentru a se adapta la necesitățile în schimbare ale economiei și ale întreprinzătorilor. Regimul fiscal alternativ introdus a permis acestor entități să beneficieze de o impozitare simplificată, având drept scop încurajarea conformării voluntare și reducerea poverii administrative asociate conformării fiscale.

În comparație cu alte state, RM a implementat un model de impozitare pentru IMM care îmbină atât caracteristici ale impozitării directe, cât și elemente de simplificare administrativă. În multe țări din Uniunea Europeană, cum ar fi România, regimurile fiscale destinate IMM sunt elaborate pentru a echilibra nevoia de venituri bugetare cu necesitatea de a susține dezvoltarea sectorului privat. De exemplu, România aplică cote reduse de impozitare pentru microîntreprinderi, bazate pe venituri, ceea ce contribuie la reducerea poverii fiscale pentru afacerile mici [111]. La nivelul Uniunii Europene, inițiativele legislative recente, cum ar fi propunerea de instituire a unui sistem unitar de impozitare bazat pe principiul „Head Office Taxation” (HOT), reflectă tendințele de uniformizare a regimurilor fiscale pentru IMM în statele membre, facilitând astfel extinderea transfrontalieră a acestor întreprinderi.

Din perspectivă internațională, abordările privind impozitarea IMM variază considerabil. În țări precum Statele Unite ale Americii și Canada, impozitarea acestui sector este structurată astfel

încât să ofere stimulente fiscale considerabile pentru inovare și creștere. De asemenea, în Japonia și Coreea de Sud, regimurile fiscale pentru IMM sunt concepute pentru a sprijini exporturile și dezvoltarea tehnologică, reflectând prioritățile economice naționale. Aceste exemple subliniază importanța adaptării politicilor fiscale la contextul național specific și la obiectivele economice pe termen lung [179].

Prezenta cercetare se concentrează pe analiza detaliată a particularităților contabilității și raportării impozitului pe venit în cazul IMM din RM. Studiul își propune să identifice provocările și oportunitățile asociate acestui regim fiscal, oferind o perspectivă comparativă cu practicile internaționale și formulând recomandări pentru optimizarea sistemului fiscal din RM. Metodologia utilizată îmbină analiza cadrului normativ cu studii de caz și date statistice, oferind astfel o imagine cuprinzătoare a impactului regimului fiscal asupra sectorului IMM.

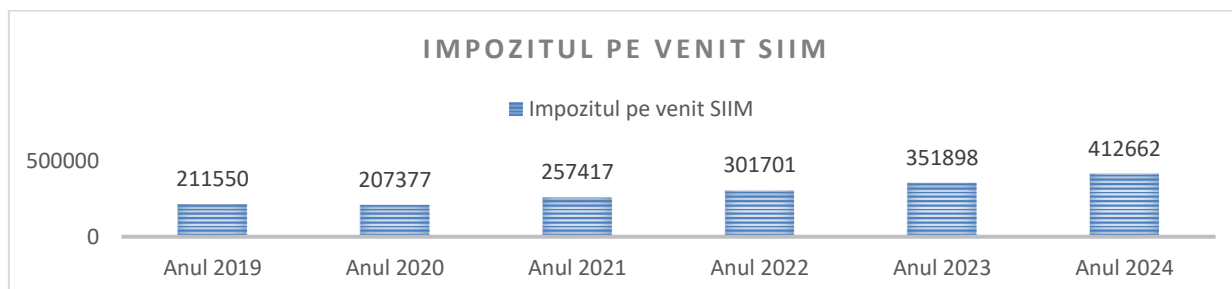


Fig. 3.1. Evoluția impozitului pe venit pentru SÎMM în Republica Moldova (lei)

Sursa: elaborat de autor în conformitate cu datele din Anexa 7.

Conform datelor figurii 3.1, evoluția colectării impozitului pe venit în SÎMM este în creștere constantă în perioada 2019 – 2024 de la 211 550 lei la 412 662 lei, fiind practic în dublare.

În concluzie, importanța acestui studiu derivă din nevoia de a înțelege mai bine cum poate fi structurat un regim fiscal care să susțină dezvoltarea IMM, asigurând în același timp o conformare fiscală eficientă și o distribuție echitabilă a poverii fiscale. Având în vedere contextul dinamic al economiei globale și aspirațiile RM de integrare europeană, este esențial ca politicile fiscale naționale să fie aliniate cu cele mai bune practici internaționale, promovând astfel competitivitatea și sustenabilitatea pe termen lung a SÎMM.

SÎMM este reglementat prin Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii nr. 179 din 21.07.2016 [165], care stabilește că sub incidența acesteia intră întreprinderile micro, mici și mijlocii, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare. Aceste întreprinderi, în ansamblul lor, constituie SÎMM și trebuie să îndeplinească cumulativ criteriile stipulate la art. 4, cu excepția persoanelor fizice care activează în baza patentei de întreprinzător și a persoanelor juridice de drept public. Conform legii menționate, se definesc ca fiind întreprinderi mici și mijlocii acele entități care îndeplinesc următoarele condiții [165]: a) un număr mediu anual de

salariați (numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune) de până la 249; b) realizează o cifră anuală de afaceri (venituri din vânzări) de până la 100 de milioane de lei sau dețin active totale (active imobilizate și active circulante) de până la 100 de milioane de lei, conform ultimei situații financiare aprobate. Aceste criterii sunt esențiale pentru delimitarea clară a SÎMM, asigurând astfel aplicarea corectă a regimurilor fiscale și de sprijin destinate acestor categorii de entități. Iar modificările aferentei legii menționate aplicabile din 01.01.2026 deja ajustate cu cerințele UE rămân aceleași pentru numărul de salariați iar următorii indicatori deja sunt stabiliți de cifra de afaceri anuală netă ce nu depășește 25 de milioane de euro, echivalent în lei moldovenești, sau deține active totale ce nu depășesc 21,5 milioane de euro, echivalent în lei moldovenești [165].

Conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, articolul 4 [161] sunt stabilite criteriile pentru clasificarea diferitelor categorii de entități, esențiale pentru determinarea cerințelor de raportare financiară și de organizare a contabilității specifice fiecărei categorii. Aceste caracteristici includ criterii precum numărul mediu de salariați, venitul din vânzări și totalul activelor, care determină încadrarea entităților în categoria micro, mică sau mijlocie.

În Anexa 20 se prezintă informația sistematizată cu privire la caracteristicile aferente fiecărei categorii de entități prezentate de Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii [165] și Legea contabilității și raportării financiare [161]. Ambele acte normative examinează indicatori: număr de salariați, cifra de afaceri versus venitul din vânzări și totalul activelor. Dacă e să examinăm cerințele aferente valorilor stabilite atunci identice sunt cele pentru numărul de salariați, iar pentru totalul activelor și veniturilor din vânzări se stabilește o diferență enormă pentru valorile corespunzătoare stabilite de actele legislative menționate. Conform informațiilor prezentate în Anexa 20 se pot constata următoarele divergențe:

- ✓ dintre conceptele utilizate în cadrul normativ prin utilizarea conceptului de *întreprindere* și cadrul contabil prin utilizarea termenului de *entitate*, care nu va crea dificultăți în abordare;
- ✓ în formularea indicatorilor utilizați la clasificarea în grupe a întreprinderilor/ entităților;
- ✓ dintre mărimile stabilite pentru indicatori în scopul atribuirii entității la o anumită grupă, menționăm că anume această deosebire poate cauza dificultăți în ce privește impozitarea, deoarece cadrul fiscal utilizează în scopul impozitării Legea întreprinderilor mici și mijlocii, iar contabilitatea are ca fundament Legea contabilității și raportării financiare. În acest context menționăm necesitatea uniformizării cadrului normativ național în scopul stabilirii unei viziuni armonizate cu privire la mărimile pentru indicatorii utilizați în scopul clasificării categoriilor de entități.

ÎMM reprezintă o coloană vertebrală a economiei RM, contribuind la creșterea economică, ocuparea forței de muncă și stabilitatea socială. Ele joacă un rol esențial în consolidarea unui mediu economic diversificat și dinamic, necesar pentru dezvoltarea pe termen lung a țării. Aceste afirmații pot fi confirmate analizând datele statistice din tabelul 3.1.

Tabelul 3.1. Evoluția entităților SÎMM și ponderea indicatorilor deținuți

Anii	Nr. de întreprinderi, mii			Nr. mediu anual de salariați, mii			Venituri din vânzări, mild. lei		
	Total	ÎMM	Ponderea ÎMM în total, %	Total	ÎMM	Ponderea ÎMM în total, %	Total	ÎMM	Ponderea ÎMM în total, %
2023	63,8	63,3	99,2	539,0	352,1	65,3	636,1	285,9	45,0
2022	62,6	62,1	99,2	529,3	347,3	65,6	612,0	274,8	44,9
2021	60,3	59,8	99,1	532,5	342,1	64,2	488,0	225,0	46,1
2020	58,1	57,2	98,6	526,7	316,8	60,1	381,9	150,1	39,3
2019	56,7	55,9	98,6	544,8	335,8	61,6	397,9	157,3	39,5
2018	56,5	55,7	98,7	540,3	328,0	60,7	356,7	144,2	40,4
2017	54,3	53,6	98,6	528,6	323,3	61,2	331,0	137,5	41,5
2016	52,3	51,6	98,7	512,5	313,5	61,2	300,7	125,0	41,5

Sursa: Activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în anul 2023 [2] și Activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în Republica Moldova în anul 2020 [3]

Analiza datelor evidențiază nu doar importanța SÎMM, ci și tendința de creștere semnificativă a ponderii acestui sector în economia națională. Creșterea ponderii ÎMM în totalul întreprinderilor de la 98,7% în 2016 la 99,2% în 2023, alături de majorarea ponderii numărului mediu anual de salariați de la 61,2% la 65,3% în aceeași perioadă, și de creșterea ponderii veniturilor din vânzări de la 41,5% la 45%, reprezintă indicatori fundamentali care confirmă stabilitatea și expansiunea continuă a acestui sector. Aceste tendințe subliniază rolul tot mai pronunțat al ÎMM în structura economică și dezvoltarea sustenabilă a economiei naționale.

Sectorul ÎMM constituie un pilon fundamental al economiei RM, având un impact semnificativ asupra produsului intern brut, creării de locuri de muncă, precum și asupra stimulării inovației și competitivității. Autoritățile RM, conștiente de importanța strategică a acestui sector, au elaborat și implementat un cadru fiscal favorabil, care să susțină dezvoltarea ÎMM, prin adaptarea regimului fiscal la nevoile și caracteristicile specifice ale acestora. În acest context, a fost introdus regimul fiscal special destinat agenților economici din SÎMM, cu scopul de a facilita conformarea fiscală și de a stimula creșterea și durabilitatea acestui sector vital [49, art. 54/1].

O analiză detaliată a Legii contabilității și raportării financiare [161] și a Codului Fiscal [49] relevă o interdependență semnificativă între aceste două acte normative în reglementarea ÎMM: legea stabilește criteriile pentru clasificarea entităților, bazându-se pe indicatori economici, pentru organizarea contabilității și întocmirea situațiilor financiare, în timp ce Codul Fiscal aplică clasificările de întreprinderi din Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii pentru a defini regimurile fiscale corespunzătoare, fiind introdus un cadru specific pentru ÎMM neplătitoare de

TVA, oferind regim fiscal simplificat pentru a ușura povara administrativă asupra acestor entități. Deși aceste două acte normative abordează aspecte distincte, ele au un scop comun: sprijinirea dezvoltării IMM prin adaptarea reglementărilor la specificul și dimensiunea acestor entități. Atât în ceea ce privește raportarea financiară, cât și regimul fiscal, ele recunosc necesitatea unei abordări diferențiate pentru a facilita conformitatea și pentru a încuraja creșterea SÎMM. În continuare, va fi realizată o analiză comparativă care să evidențieze diferențele și asemănările dintre aceste două acte normative și impactul lor asupra regimului fiscal aplicabil IMM.

Tabelul 3.2. Analiză comparativă a reglementărilor aferente IMM conform Legii contabilității și raportării financiare și Codului Fiscal

Criteriu	Legea contabilității și raportării financiare	Codul Fiscal (Capitolul 7 ¹)	Diferențe	Asemănări
Definirea întreprinderilor Mici și Mijlocii (IMM)	definește IMM pe baza numărului de salariați, veniturilor din vânzări și totalului activelor.	definește IMM ca agenți economici care nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA, cu excepții specifice.	Legea folosește indicatori economici (salariați, active, venit din vânzări), Codul Fiscal se bazează pe statutul TVA și natura activităților economice.	Ambele acte vizează reglementarea IMM și oferă un cadru adaptat nevoilor și specificului acestora.
Criterii de clasificare	Microentități, Entități mici, Entități mijlocii	IMM sunt definite prin excluderea statutului de plătitor de TVA, cu excepția gospodăriilor țărănești și întreprinzătorilor individuali.		Ambele acte recunosc necesitatea unei reglementări specifice pentru IMM și ajustează cadrul normativ în funcție de caracteristicile acestora.
Obligații de raportare	Cerințe detaliate de raportare financiară pentru fiecare categorie de entitate, inclusiv IMM.	IMM beneficiază de regimuri fiscale simplificate, cu raportare fiscală adaptată (impozit pe venit simplificat).	Legea impune un cadru simplificat de raportare financiară, iar Codul Fiscal oferă facilități de simplificare a regimului fiscal pentru IMM.	Ambele acte recunosc importanța simplificării proceselor pentru IMM, oferind reguli de raportare adaptate nevoilor specifice.
Impact asupra regimului fiscal	Clasificarea stabilită de Lege influențează regimul fiscal aplicabil IMM, determinând eligibilitatea pentru regimuri simplificate.	Codul Fiscal aplică regimuri fiscale simplificate bazate pe criteriile stabilite de Legea întreprinderilor mici și mijlocii.	Legea se concentrează pe clasificarea și raportarea financiară, în timp ce Codul Fiscal folosește aceste clasificări pentru a adapta regimul fiscal.	Ambele acte sunt interconectate, contribuind la un cadru normativ care sprijină dezvoltarea și funcționarea eficientă a IMM în RM.

Sursa: elaborat în baza Legii contabilității și raportării financiare [161] și Codului Fiscal [49]

Legea contabilității și raportării financiare [161] și Codul Fiscal [49] sunt complementare în reglementarea IMM. În timp ce prima stabilește indicatori economici pentru clasificarea entităților, influențând raportarea financiară, Codul Fiscal adaptează regimul fiscal pe baza clasificării conform Legii cu privire la întreprinderile mici și mijlocii [165]. Studiarea interacțiunii dintre aceste norme este crucială pentru a înțelege reglementarea comprehensivă a IMM. Analiza comparativă subliniază modul în care criteriile de clasificare influențează regimul fiscal și obligațiile de raportare ale IMM. Reglementarea adaptată a IMM contribuie la sprijinirea acestora în a deveni actori cheie în economia națională, printr-un cadru legislativ și fiscal favorabil. Important pentru cercetare este să se analizeze interacțiunea dintre aceste două legi pentru a înțelege pe deplin cum este reglementat SÎMM în RM, având în vedere atât organizarea contabilității, cerințele de raportare financiară, cât și regimul fiscal aplicabil.

Evoluția cadrului normativ fiscal destinat IMM a fost marcat de introducerea unui regim fiscal preferențial în 2012, care a vizat simplificarea obligațiilor fiscale și reducerea sarcinii administrative pentru aceste întreprinderi. Potrivit articolului 54.3 din Codul Fiscal [49], IMM pot opta pentru un regim de impozitare simplificat, care presupune aplicarea unei cote de 4% asupra venitului impozabil, comparativ cu cota standard de 12% asupra profitului impozabil aplicat categoriilor de contribuabili din regim fiscal general. Această măsură a fost menită să încurajeze conformarea voluntară și să reducă barierele administrative care pot descuraja antreprenoriatul în SÎMM, și nu în ultimul rând simplificarea impunerii fiscale cu impozit pe venit.

Legislația fiscală a RM s-a aliniat treptat la tendințele europene și internaționale, recunoscând necesitatea unei impozitări echitabile și eficiente care să susțină creșterea economică și să atragă investiții străine. În acest sens, cadrul normativ fiscal aplicabil IMM a fost revizuit periodic, aducând modificări esențiale în ceea ce privește criteriile de eligibilitate pentru regimul fiscal preferențial, metodologia de calcul a impozitului pe venit și procedurile de raportare fiscală.

În primul an fiscal de la implementarea acestui regim, calitatea de subiect al impunerii cu impozit pe venit pentru IMM a fost atribuită agenților economici care nu erau înregistrați ca plătitori de TVA pe parcursul perioadei fiscale respective. Excepții de la această reglementare au fost gospodăriile țărănești (de fermier) și întreprinzătorii individuali, precum și acele entități care au înregistrat venituri din vânzări pentru perioada precedentă sub plafonul stabilit de legislație, conform prevederilor din articolul 54.3 alin. (3) și (4) din Codul Fiscal [49]. Pe măsură ce regimul fiscal s-a adaptat la schimbările economice și la nevoile entităților, cadrul legal a fost extins pentru a include și alte categorii de contribuabili eligibili pentru acest regim. De la prima sa introducere în 2012 și până la versiunea actualizată din 2025, noțiunea de subiect al impunerii cu impozit pe venit al SÎMM a suferit multiple modificări și actualizări, reflectând evoluția legislației fiscale și

necesitatea de a asigura un cadru fiscal echitabil și eficient pentru ÎMM. Aceste actualizări au fost esențiale pentru a răspunde provocărilor economice emergente pentru ÎMM.

De-a lungul procesului de ajustare a regimului fiscal pentru SÎMM, au fost modificate și criteriile pentru organizarea contabilității: partida simplă sau partida dublă. Pe măsură ce regimul fiscal a evoluat, criteriile au devenit mai stricte, iar partida dublă a fost impusă obligatoriu pentru ÎMM cu venituri mai mari sau care desfășurau activități complexe, precum cele legate de TVA. Astfel, în paralel cu ajustările fiscale, a fost creat un cadru contabil care să reflecte nevoile entităților în funcție de dimensiunea și complexitatea lor, păstrând o distincție clară între microentități, entități mici și mijlocii. Aceste modificări succesive au fost menite să optimizeze regimul fiscal aplicabil, reflectând necesitatea de a adapta cadrul legislativ la evoluțiile economice și cerințele actuale ale mediului de afaceri, așa cum este prezentat în Anexa 21.

La punerea în vigoare din 2018 a modificărilor la legislația fiscală, a fost introdusă o excepție specifică în categoria subiecților impozitării pentru agenții economici care prestează servicii de consultanță în afaceri și management, conform punctului 70.22 din Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei [45], ce prevede că contribuabilii respectivi pot beneficia de regimul fiscal aplicabil SÎMM numai dacă ponderea veniturilor din activitatea de consultanță în totalul veniturilor din vânzări pentru anul precedent nu depășește 60%.

Începând cu 1 ianuarie 2020, legislația fiscală a fost ajustată prin eliminarea din definiția veniturilor supuse impozitării a sintagmei „din activitatea operațională” [159], ce a generat implicații semnificative asupra regimului fiscal aplicabil SÎMM. Necesitatea acestei ajustări legislative a fost motivată de obiectivul clarificării și simplificării regimului de impozitare, în vederea alinierii la cerințele practice ale contribuabililor. Adaptarea regimului fiscal în acest sens a urmărit optimizarea aplicării legislației fiscale și reducerea ambiguităților, contribuind astfel la o mai bună conformare fiscală și la facilitarea activităților economice desfășurate de ÎMM.

Necesitatea acestei cercetări rezultă din complexitatea și dinamismul reglementărilor fiscale și contabile aplicabile ÎMM, care au fost supuse unor modificări și ajustări continue de la implementarea regimului fiscal specific în 2012. Pe parcursul acestei perioade, au fost identificate cinci etape distincte de modificări și completări legislative, fiecare având ca scop optimizarea și extinderea aplicabilității regimului fiscal pentru a reflecta mai fidel condițiile economice în care ÎMM operează. Etapele esențiale de evoluție legislativă prezentate și analizate detaliat în cadrul Anexei 21, evidențiază transformările majore care au modelat regimul fiscal aplicat.

În continuare, prezentăm o analiză detaliată a formelor organizatorico-juridice care, fiind clasificate drept microentități, entități mici sau mijlocii, pot alege să fie subiecți ai impunerii cu impozit pe venit potrivit Regimului fiscal al SÎMM.

Tabelul 3.3. Analiza formelor de organizare eligibile pentru regimul simplificat de ÎMM

Forma juridică de organizare	Descriere și acte legislative normative	Regimul de impozitare/ cotele impozitului	Darea de seamă fiscală	Actul aprobării declarației fiscale
Societate cu Răspundere Limitată (SRL)	Societate comercială cu capital social împărțit în părți sociale, răspunderea fiind limitată la aportul asociatului. Reglementată prin Legea nr. 135/2007 privind societățile cu răspundere limitată.	- Regimul General, 12% (art. 15) - Regimul Simplificat pentru ÎMM, 4% (art. 54/1)	Declarația cu privire la impozitul pe venit (VEN12)	Ordinul MF nr. 153/2017
Cooperativă de Producție (CP)	Asociere voluntară pentru desfășurarea activităților de producție și comercializare. Reglementată prin Legea nr. 73/2001 privind cooperativele de producție.		- Declarația (SÎMM24) pentru ÎMM neplătitoare de TVA	Ordinul MF nr. 143/2024
Cooperativă de Consum (CC)	Cooperativă ce procură și distribuie mărfuri pentru membrii săi, satisfăcând necesitățile de consum. Reglementată prin Legea nr. 1252-XV/2000 privind cooperativele de consum.			

Sursa: elaborat de autor în baza cadrului normativ fiscal și de contabilitate [49; 159; 161; 162; 164; 165; 171; 172]

În rezultatul analizei formelor de organizare eligibile pentru regimul simplificat aplicat ÎMM, se observă atât asemănări, cât și deosebiri semnificative între acestea în ceea ce privește regimul de impozitare aplicat:

Deosebiri: deși toate formele de organizare au acces la regimuri fiscale similare, ele diferă semnificativ în forma organizatorico-juridică. SRL au un caracter comercial accentuat, cu capital social și răspundere limitată, pe când cooperativele sunt orientate mai mult către colaborare între membrii pentru atingerea unor scopuri comune (producție sau consum).

Asemănări:

- ✓ regimul de impozitare: toate formele de organizare prezentate (SRL, Cooperativa de Producție și Cooperativa de Consum) au acces atât la regimul general de impozitare, cât și la regimul simplificat destinat ÎMM, aceasta indică o flexibilitate legislativă care permite acestor entități să aleagă regimul fiscal care corespunde cel mai bine nevoilor lor economice și capacităților administrative.
- ✓ cotele de impozitare: în cadrul regimului general, cota de impozit pe venit aplicată este de 12% asupra profitului impozabil, conform art. 15 din Codul Fiscal [49]. În cazul în care optează pentru regimul simplificat destinat ÎMM, cota de impozitare scade la 4% din venitul conform contabilității financiare, conform articolului 54¹ din Codul Fiscal [49].
- ✓ darea de seamă fiscală: toate entitățile prezentate utilizează aceleași tipuri de declarații fiscale (forma VEN12 pentru regimul general și forma SÎMM24 pentru regimul simplificat), ce contribuie la o simplificare administrativă și la uniformizarea proceselor de raportare fiscală.

Conform prevederilor Capitolului 7¹ din Codul Fiscal [49], subiecții impunerii care optează pentru regimul fiscal specific SÎMM trebuie să includă această opțiune în Politicile contabile ale

entității. Perioada fiscală aferentă regimului SÎMM este definită în Codul Fiscal [49] ca fiind anul calendaristic în care se determină venitul impozabil. Totuși, pentru întreprinderile nou-create, lichidate sau reorganizate, Codul Fiscal [49] prevede excepții specifice, care corespund prevederilor examinate în paragraful 2.1 al prezentei teze.

Începând cu 1 ianuarie 2012, după patru ani de aplicare a cotei de 0% la impozitul pe venit din activitatea de antreprenoriat, a fost reintrodusă cota de 12%. Această modificare a determinat necesitatea instituirii unor regimuri fiscale preferențiale, orientate spre echitate și flexibilitate, oferind contribuabililor posibilitatea de a opta pentru varianta cea mai adecvată activității lor.

Codul Fiscal [49] stabilește expres categoriile de contribuabili obligați să aplice anumite regimuri, precum și pe cei care pot alege între regimul general și cel destinat SÎMM. Cota impozitului pe venit aferentă acestui regim, reglementată la art. 54³, a suferit modificări în timp și este ilustrată în figura 3.2.

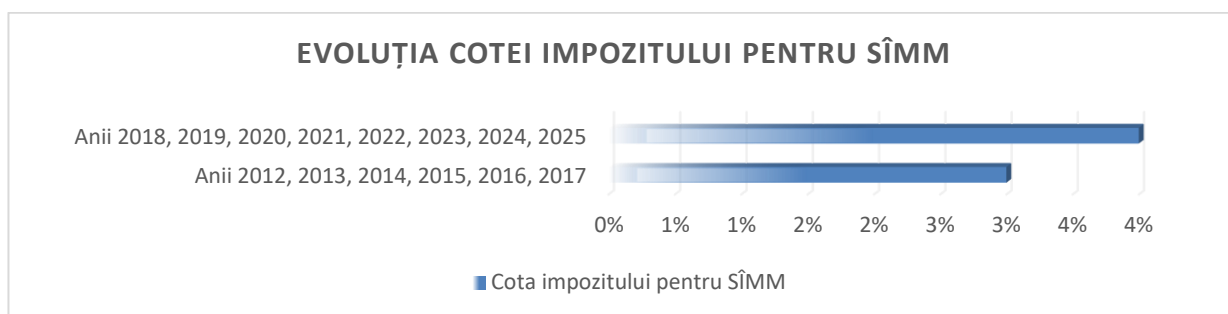


Fig. 3.2. Evoluția cotei impozitului pe venit pentru SÎMM

Sursa: elaborat în baza Codului Fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997 [49]

Analiza informației prezentate în figura 3.2, reflectă o evoluție constantă a cotei de impozit aplicabile IMM. Aplicabilitatea cotelor de impozitare a fost motivată atât de cerințele privind conformarea fiscală, cât și de obiectivele autorităților de a stimula creșterea economică prin sprijinirea IMM. Ajustarea cotei de impozit au fost adoptate cu scopul de a răspunde provocărilor economice și de a îmbunătăți atractivitatea regimului fiscal pentru IMM. Adaptările legislative, care au fost implementate în diverse perioade fiscale, au permis autorităților să sprijine SÎMM prin reducerea poverii fiscale și stimularea conformării voluntare a contribuabililor. Aceste modificări arată o tendință generală a statului de a crea un mediu fiscal mai flexibil și favorabil pentru SÎMM, fapt care poate contribui la dezvoltarea și extinderea acestora. Regimul fiscal destinat IMM reflectă un echilibru între nevoia de generare de venituri bugetare și stimularea dezvoltării economice.

Dacă examinăm în România această cotă este constantă în perioada 2017 – 2023 fiind de 1% la microîntreprinderile cu salariați și 3% la microîntreprinderile fără salariați [140, p. 204]. Cu excepția unei părți din anul 2010, când s-a suspendat aplicarea acestui impozit, impozitul pe venitul microîntreprinderilor s-a aplicat și se aplică în continuare, în condiții similar de la o

perioadă la alta, cu unele ajustări/schimbări, în funcție de interesele fiscale. Numărul de firme plătitoare ale acestui impozit a evoluat spectaculos, mai ales în funcție de plafonul maxim al veniturilor până la care firmele puteau sau erau obligate să fie microîntreprinderi, din punct de vedere fiscal [140, p. 205].

Sistemul contabil și fiscal aplicabil IMM este reglementat de un cadru normativ bazat pe Standardele Naționale de Contabilitate [257-260], Codul Fiscal [49] și Planul general de conturi contabile [203], toate acestea având rolul de a asigura raportarea financiară și conformitatea fiscală. Deci, în RM nu există un cadru de reglementare contabil doar pentru entitățile mici și mijlocii, ci un cadru unitar de SNC aplicabil tuturor entităților. Deci, în scopul simplificării ținerii contabilității poate fi implementat un cadrul contabil pentru entitățile mici și mijlocii similar celui internațional precum IFRS for Small and Medium Entities. Particularitățile contabilității impozitului pe venit pentru IMM constau în faptul că aceste întreprinderi sunt obligate să mențină un sistem contabil capabil să reflecte tranzacțiile economice în mod transparent și complet, în conformitate cu legislația în vigoare. Legea contabilității și raportării financiare [161] stabilește IMM să își organizeze contabilitatea încât să poată furniza informațiile necesare pentru raportarea poziției și performanței financiare și luarea deciziilor economice. Conformarea fiscală este, astfel, esențială pentru viabilitatea și sustenabilitatea IMM, și implică o serie de proceduri precise: înregistrarea fiscală, menținerea unui sistem contabil corespunzător, raportarea periodică și achitarea obligațiilor fiscale.

Regimul de impozitare al entităților subiecți ai SÎMM stabilește drept obiect al impunerii, venitul determinat conform contabilității financiare (clasa 6 „Venituri” din cadrul Planului general de conturi contabile), obținut în perioada fiscală de declarare [49, art. 54²]. În acest context, se stabilește legătura și interdependența fiscalității și contabilității financiare, de aceea este necesar examinarea recunoașterii, evaluării și înregistrării veniturilor în contabilitate. Totodată, important este faptul că, contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe anumite principii generale, cu referire la recunoașterea și evaluarea veniturilor și anume: contabilitatea de angajamente, necompensării și prudența. Corespunzător, totalul veniturilor conform contabilității financiare se ajustează cu: veniturile neimpozabile (veniturile prevăzute de art. 20 al Codului Fiscal), valoarea returului de marfă, valoarea discountului, veniturile rezultate din diferența de curs valutar.

Dacă examinăm în comparație cu România, atunci cota impozitului pe venit de 1% se aplică asupra totalului veniturilor din orice sursă, din care se exclud unele poziții, precum: veniturile aferente costului stocurilor produse și producției în curs, veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale, veniturile din subvenții, veniturile din provizioane, din ajustări pentru depreciere sau din pierderi de valoare, veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi

și/sau penalități de întârziere care au fost cheltuieli nedeductibile, veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii, veniturile din diferențe de curs valutar și cele asimilate lor, valoarea reducerilor acordate ulterior facturării, veniturile din dividende primite de la o persoană juridică română, dar și de la o filială a microîntreprinderii în UE dacă se îndeplinesc anumite condiții [140, p. 206]. Deci, din venituri sunt excluse unele categorii.

Conform SNC „Venituri” [98], veniturile reprezintă beneficiile economice obținute sau de obținut de entitate în nume propriu, evaluate la valoarea justă a contraprestației, diminuată cu bonusurile, reducerile de preț și alte facilități comerciale acordate de vânzător. Recunoașterea veniturilor depinde de natura sursei: vânzarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor sau utilizarea de către terți a activelor entității generatoare de dobânzi, redevențe și dividende.

Astfel, în cazul vânzărilor, venitul se recunoaște atunci când au fost transferate riscurile și beneficiile economice ale proprietății, vânzătorul nu mai deține controlul asupra bunurilor, venitul și costurile tranzacției pot fi evaluate credibil, iar beneficiile economice aferente revin entității. Pentru prestarea serviciilor, standardul impune condiții similare, accentuând necesitatea evaluării fiabile a venitului, a beneficiilor economice și a stadiului de execuție, precum și a costurilor aferente. Totodată, atunci când aceste elemente nu pot fi determinate cu certitudine, veniturile se recunosc doar în limita cheltuielilor suportate ce urmează a fi recuperate de la beneficiari.

În ceea ce privește veniturile obținute din utilizarea de către terți a activelor entității, sub formă de dobânzi, redevențe și dividende, recunoașterea lor are loc doar dacă există probabilitatea obținerii beneficiilor economice și dacă venitul poate fi evaluat în mod credibil.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind impozitul pe venit pentru entitățile care aplică regimul fiscal pentru SÎMM nu diferă de modalitatea de reflectare în cazul aplicării regimului general de impozitare. Astfel, conform prevederilor SNC „Cheltuieli” [191], urmează de aplicat metoda impozitului pe venit curent, care stabilește că determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit are loc prin aplicarea cotei prevăzute de Codul Fiscal [49] pentru perioada de raportare la suma venitului impozabil. Cheltuielile privind impozitul pe venitul entităților subiecți ai SÎMM se contabilizează ca majorare în același timp a cheltuielilor și a datoriilor curente.

Prevederile art.54⁴ din Codul Fiscal [49] stipulează că, calcularea impozitului se efectuează anual, iar achitarea impozitului la buget se efectuează pînă la data de 25 a lunii următoare trimestrului corespunzător. Astfel, suma impozitului pe venit, calculat și achitat se reflectă prin înregistrările contabile [203]:

- înregistrarea sumei impozitului pe venit calculat în cursul anului de gestiune:

Debit contul 731, „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit contul 534 „Datorii față de buget” contul de gradul II 5341 “Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”.

-achitarea datoriei privind impozitul pe venit se reflectă prin următoarea înregistrare contabilă:

Debit contul 534 “Datorii față de buget”, contul de gradul II 5341 “Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

Credit contul 242 “Conturi curente în monedă națională”

Suma cheltuielilor privind impozitul pe venit se reflectă în Situația de profit și pierdere prescurtată prevăzută pentru completarea de către entitățile micro în rândul 130 “Cheltuieli privind impozitul pe venit”, iar entitățile mici care întocmesc situații financiare simplificate și entitățile mijlocii care întocmesc situații financiare complete vor include în rândul 170 “Cheltuieli privind impozitul pe venit” al Situației de profit și pierdere [200; 260].

Legea contabilității și raportării financiare [161] și Codul Fiscal [49], impun cerințe riguroase de raportare menite să asigure corectitudinea calculării și plății impozitelor. Aceste cerințe nu doar sprijină conformitatea fiscală, ci și permit autorităților să monitorizeze și să evalueze performanța financiară a ÎMM, servind astfel ca un mecanism de control eficient.

Entitățile subiecți ai SÎMM declară obligația fiscală față de bugetul de stat privind impozitul pe venit prin depunerea unei dări de seamă fiscale la SFS. Începând cu anul fiscal 2020, depun Darea de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai SÎMM (forma SIMM) formularul fiind modificat în anul 2024, care se prezintă nu mai târziu de 25 martie a anului următor perioadei fiscale de declarare. Formularul și modul de completare a dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici SÎMM a fost aprobat de Ministerul Finanțelor [199]. Anterior, începând cu prima perioadă fiscală de la introducerea regimului fiscal examinat, darea de seamă fiscală aprobată pentru declararea obligației fiscale privind impozitul pe venit avea denumirea de Darea de seamă privind impozitul pe venitul din activitatea operațională (forma IVAO) [197], fiind urmată de actualul formular (forma SIMM) [199]. Deci, sub aspectul raportării fiscale a impozitului pe venit pentru SÎMM evoluează atât ca conținut cât și ca denumire al raportărilor realizate în scop fiscal.

Entitate micro (aspect contabil) / Sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (aspect fiscal)	Darea de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii SIMM 24	Situația de profit și pierdere prescurtată conform SNC
	Venituri conform contabilității financiare Impozitul pe venit	Cheltuieli privind impozitul pe venit

Utilizarea formularului SÎMM24 [199] prezintă atât oportunități, cât și provocări pentru ÎMM, reflectând complexitatea peisajului fiscal și necesitatea unui management fiscal adaptat la specificul fiecărei entități. Dacă e să ne axăm pe oportunitățile oferite, atunci putem afirma cu

certitudine că formularul SÎMM24 a fost conceput pentru a simplifica procesul de raportare fiscală pentru IMM, oferind o serie de avantaje esențiale care contribuie la reducerea poverii administrative și a riscurilor asociate erorilor de raportare. Formularul SÎMM24 este mai puțin complex decât alte declarații fiscale, necesitând raportarea doar a veniturilor. Această simplificare permite IMM să aloce mai multe resurse activităților operaționale și strategice, simplificând gestionarea obligațiilor fiscale. De asemenea, SÎMM24 minimizează riscul de erori în raportare, care pot duce la sancțiuni sau penalități din partea autorităților fiscale. Prin faptul că acest formular este mai simplu de completat, IMM pot asigura o conformitate mai ușoară și pot evita complicațiile administrative care ar putea apărea din cauza erorilor de calcul sau interpretare a cerințelor fiscale. Reieșind că SÎMM24 se aplică începând cu anul 2025, în comparație cu formularul SÎMM20, sunt în vedere simplificării celui nou, deci, în continuare se ajustează în scopul simplificării raportării fiscale. Formularele SÎMM20 și SÎMM24 se prezintă comparativ în Anexa 22.

Astfel, simplificarea aplicării cadrului fiscal și a legislației contabile și introducerea unor măsuri de sprijin specializat, precum instruirea în utilizarea platformelor digitale și clarificarea normelor contabile, ar fi esențiale pentru a reduce povara administrativă și pentru a sprijini conformarea IMM. De asemenea, accesul la consultanță contabilă ar trebui facilitat, astfel încât întreprinderile mici să poată gestiona contabilitatea și raportarea financiară și să își concentreze resursele pe creșterea și dezvoltarea afacerilor. Aceste măsuri ar contribui la îmbunătățirea capacității IMM de a se adapta la un mediu fiscal și contabil în continuă schimbare și la creșterea competitivității lor pe piața internă și internațională [263].

Un progres notabil în Moldova a fost digitalizarea proceselor fiscale, cum ar fi introducerea platformei de raportare online și dezvoltarea aplicațiilor mobile pentru depunerea declarațiilor fiscale. Aceste măsuri au simplificat semnificativ raportarea fiscală pentru IMM. Cu toate acestea, implementarea nu a fost uniformă, iar lacunele în accesibilitatea tehnologică continuă să fie o provocare pentru multe IMM. În alte state cu economii emergente, cum ar fi Georgia și Ucraina, s-au implementat măsuri similare de simplificare a procesului fiscal prin digitalizare. Aceste țări au înregistrat succese notabile în reducerea timpului necesar pentru raportare, însă s-au confruntat și ele cu provocări similare legate de infrastructura tehnologică și costurile ridicate ale conformării. În Georgia, de exemplu, reforma fiscală a inclus nu doar simplificarea procedurilor, ci și un suport tehnic extins pentru IMM, ceea ce a redus semnificativ rata de neconformitate [27].

Nu în ultimul rând menționăm extinderea accesului la suport fiscal specializat, pentru a sprijini conformitatea fiscală a IMM, în special a celor din zonele rurale, este esențial să se asigure accesul gratuit sau la costuri reduse la servicii de consultanță fiscală. Acest tip de suport ar contribui la îmbunătățirea capacității IMM de a naviga în complexitatea reglementărilor fiscale și

ar reduce riscul de penalități datorate neconformității. Oferirea de consultanță specializată ar putea include atât asistență tehnică, cât și educație fiscală continuă, abordând astfel nevoile specifice ale IMM și sporind eficiența generală a procesului de raportare.

Pe lângă obiectivul de determinare, contabilizare și raportare a impozitului pe venit al entităților SÎMM, cercetarea evidențiază faptul că statul, prin diversificarea regimurilor fiscale, nu doar justifică necesitatea impozitelor și taxelor, ci asigură și un anumit grad de echitate fiscală, stimulează conformarea benevolă a contribuabililor și sprijină continuitatea activității antreprenoriale. Tendința de perfecționare a sistemului de impunere prin diversificare și-a demonstrat eficiența economică, ceea ce confirmă oportunitatea continuării acestei practici, inclusiv prin armonizarea și adaptarea cadrului fiscal la standardele europene.

În Republica Moldova, impozitul pe venit aferent SÎMM a fost introdus în anul 2012, fiind ulterior supus mai multor ajustări atât în privința entităților eligibile, cât și a modului de raportare. Sarcinile fiscale ale contabilului, în special în cazul microîntreprinderilor, necesită actualizarea permanentă a cunoștințelor, având în vedere caracterul frecvent al modificărilor legislative, mai accentuat decât în domeniul contabil. În acest context, evidențele suplimentare, calculul impozitului, precum și întocmirea și depunerea declarațiilor fiscale devin atribuții absolut necesare, aspecte detaliate în cercetare prin analiza modului de calcul, contabilizare și raportare a impozitului pe venit pentru SÎMM, dar și prin prezentarea evoluției acestuia [140].

Cercetând practica altor state cu o experiență mai bogată în gestionarea IMM, pentru îmbunătățirea legislației fiscale și contabile din RM, ar putea fi oportune următoarele experiențe:

- introducerea unui regim fiscal progresiv pentru IMM: inspirându-se din modele aplicate în țări precum Germania și Franța, se poate introduce un sistem de impozitare progresivă pentru IMM, care să ofere stimulente suplimentare pentru reinvestirea profitului în companie și pentru activitățile de cercetare-dezvoltare. Acest lucru ar încuraja creșterea durabilă a IMM și ar contribui la inovarea economică. Ambele țări, Germania și Franța, sunt recunoscute pentru regimurile fiscale progresive aplicate IMM. În Germania, „Mittelstand” (segmentul IMM) este considerat coloana vertebrală a economiei și beneficiază de politici fiscale favorabile care susțin atât stabilitatea financiară, cât și inovarea. De exemplu, Germania a implementat politici care sprijină investițiile în dezvoltare durabilă și inovație în cadrul IMM, oferind stimulente fiscale specifice. Franța, pe de altă parte, a implementat diverse măsuri de sprijin fiscal pentru IMM, inclusiv scutiri de taxe și reduceri de contribuții sociale pentru companiile mici implicate în activități inovatoare [252].

- simplificarea procedurilor de organizare a contabilității pentru cooperative reprezintă o măsură necesară pentru reducerea poverii administrative fără a compromite acuratețea și transparența raportării financiare. Cooperativele, în special cele din domeniile producției și

consumului, ar putea beneficia semnificativ de la implementarea unor reguli contabile simplificate. În multe state europene, precum Danemarca și Suedia, au fost adoptate cu succes modele simplificate de contabilitate pentru cooperative și IMM. Aceste modele au fost elaborate pentru a facilita conformarea la reglementările fiscale și contabile, reducând astfel costurile administrative fără a compromite transparența financiară. De exemplu, în Suedia, IMM și cooperativele pot utiliza un sistem simplificat de raportare financiară, care permite reducerea volumului de documente și a timpului necesar pentru întocmirea rapoartelor, contribuind totodată la respectarea cerințelor legale și fiscale [121]. Implementarea unui sistem similar în RM ar permite cooperativelor și IMM să-și alinieze practicile contabile la cele internaționale, contribuind astfel la creșterea competitivității acestora pe piața europeană. Modelele aplicate în Scandinavia ar putea servi drept exemplu pentru adaptarea regulilor contabile la specificul economiei RM, reducând în același timp barierele administrative și îmbunătățind accesul la piețele internaționale.

- crearea unui sistem unificat de declarare fiscală: În vederea reducerii erorilor de raportare, se poate implementa un sistem unificat de declarare fiscală, care să permită entităților să depună o singură declarație ce acoperă toate obligațiile fiscale. Acest sistem ar putea fi modelat după cel utilizat în Estonia, aceasta fiind renumită pentru digitalizarea completă a sistemului fiscal, ceea ce permite IMM să depună o singură declarație fiscală unificată, acoperind toate obligațiile fiscale. Acest sistem reduce considerabil birocrăția și erorile de raportare, oferind IMM un acces facil la serviciile fiscale online, o eficiență sporită și o reducere semnificativă a costurilor de conformare pentru IMM [76].

Aceste propuneri au potențialul de a aduce beneficii substanțiale economiei naționale prin simplificarea proceselor administrative și fiscale, creșterea competitivității IMM și stimularea dezvoltării durabile. Implementarea lor ar alinia RM la standardele internaționale de bune practici în domeniul contabil și fiscal pentru IMM.

Fiscalitatea și contabilitatea sunt domenii strict reglementate, iar aplicarea normelor, diversitatea situațiilor practice și ritmul accelerat al schimbărilor tehnologice impun adesea interpretarea prevederilor și o cunoaștere aprofundată a acestora. Odată cu introducerea Capitolului 71 „Regimul fiscal al agenților economici subiecți ai SÎMM” a fost inițiat procesul de diversificare a regimurilor fiscale privind impozitarea veniturilor unor categorii de contribuabili [49]. Actualmente, Codul Fiscal prevede regimuri distincte pentru anumite grupuri, precum: persoanele care desfășoară activitate profesională în justiție și sănătate, persoanele fizice cu activități independente, persoanele implicate în achiziții din fitotehnie, horticultură și regnul vegetal, precum și rezidenții parcurilor IT.

3.2. Direcții și perspective ale impozitului pe venit în condițiile aplicării altor regimuri fiscale

Diversificarea regimurilor fiscale și adaptarea acestora la nevoile economiei moderne reprezintă o direcție strategică pentru dezvoltarea economiei naționale. În continuare, examinează aspectele specifice ale contabilității și raportării impozitului pe venit al persoanelor fizice care desfășoară activități de întreprinzător, precum și a celor care obțin alte tipuri de venituri impozabile. În contextul actual, importanța adaptării sistemului fiscal la nevoile contribuabililor este esențială pentru susținerea unei dezvoltări economice durabile și pentru menținerea unui echilibru între veniturile bugetare și povara fiscală.

Regimul de impozitare al rezidenților parcurilor IT din RM se caracterizează printr-o serie de avantaje fiscale menite să sprijine dezvoltarea industriei IT și să atragă investiții în acest domeniu. În baza art. 368 din Codul Fiscal [49] și a Legii cu privire la parcurile pentru tehnologia informației [166], regimul fiscal aplicabil rezidenților MITP este unul preferențial, fiind accesibil atât persoanelor juridice, cât și persoanelor fizice care îndeplinesc următoarele condiții:

1. Persoane juridice sau fizice înregistrate în RM, subiecții impunerii cu impozitul unic sunt orice persoane juridice și fizice care sunt:

- înregistrate în Republica Moldova ca subiecți ai activității de întreprinzător.
- rezidenți ai parcurilor pentru tehnologia informației.

2. Condiții cumulative pentru aplicarea regimului fiscal, pentru a beneficia de regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT, o entitate trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- înregistrare în Registrul rezidenților parcului: entitatea trebuie să fie inclusă în Registrul de evidență a rezidenților parcului pentru tehnologia informației.
- activitatea principală: entitatea trebuie să desfășoare activități prevăzute în art. 8 din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, sunt activități permise în cadrul parcurilor IT și includ dezvoltarea de software, testarea și întreținerea software-ului; activități de consultanță în IT; procesarea datelor și servicii conexe; alte servicii specifice tehnologiei informației [166].
- ponderea veniturilor din activitățile principale: conform art. 368 alin. (2) din Codul Fiscal [49], entitatea trebuie să obțină cel puțin 70% din veniturile sale din vânzări din activitățile permise în parc, precum dezvoltarea de software, servicii IT etc. Acest raport se calculează lunar, cu total cumulativ de la începutul anului sau de la începutul activității în parc.

Începând cu data de 10 iunie 2016, odată cu publicarea Legii cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, legiuitorul a creat premisele necesare pentru dezvoltarea activităților în domeniul tehnologiei informației [166]. Potrivit art.2 din al legii, subiecți ai regimului fiscal al rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației pot fi persoane juridice și fizice care sunt înregistrate în Moldova, îndeplinesc condițiile legale de activitate, generează cel puțin 70% din

veniturile din activități IT și sunt incluse în Registrul rezidenților parcurilor IT. Activitățile principale desfășurate în parc de către rezidentul parcului sunt specificate la art.8 din legea menționată, în conformitate cu Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei – 2 (CAEM rev.2) și Clasificatorul statistic al produselor (bunurilor și serviciilor) al RM (CSPM), și țin de activități din domeniul tehnologiei informației. Totodată, la data de 4 august 2017 a fost publicată modificarea la Codul Fiscal [49], prin care a fost introdus Titlul X Alte regimuri fiscale, Capitolul 1 Regimul fiscal al rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației. Potrivit căroră, în legislația fiscală a fost introdusă noțiunea de impozit unic, fiind definită drept sumă datorată lunar la buget de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației conform art.15 din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației [166]. Totodată, conform art.368 din Codul Fiscal [49], este stabilit că subiecți ai impunerii cu impozitul unic sînt orice persoane juridice și fizice înregistrate în RM în calitate de subiecți ai activității de întreprinzător și care întrunesc cumulativ condițiile specificate în legislația cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Rezidenții parcurilor IT beneficiază de un regim fiscal preferențial, care implică un impozit unic de 7% din venitul obținut din vânzări. Deci, obiectul impunerii cu impozit unic îl reprezintă venitul din vânzări. Acest impozit unic înlocuiește alte impozite și contribuții sociale, simplificând sarcinile fiscale ale rezidenților parcurilor IT. Sub aspectul avantajelor oferite de acest regim de impozitare, este de menționat că oferă avantaje considerabile companiilor IT prin reducerea costurilor fiscale, stimulând astfel dezvoltarea industriei tehnologice și atragerea de noi investiții. Regimul fiscal preferențial este conceput să ofere o soluție fiscală simplificată, care să încurajeze atât entitățile locale, cât și investitorii străini să își desfășoare activitățile IT în RM, contribuind astfel la creșterea economică a țării.

Considerăm necesar de menționat că acest regim este limitat la activitățile din sectorul IT, iar pentru a beneficia de aceste avantaje, companiile trebuie să respecte strict cerințele de eligibilitate și să fie transparente în raportarea veniturilor. În pofida celor menționate, regimul fiscal aplicabil rezidenților parcurilor IT reprezintă o oportunitate majoră pentru dezvoltarea industriei tehnologice, oferind o combinație unică de simplificare fiscală și reducerea sarcinilor financiare.

Dacă e să facem o comparație între regimul de impozitare general aplicat în RM și cel preferențial al rezidenților parcurilor IT, se poate constata că principala diferență este legată de complexitatea și povara fiscală impusă contribuabililor. În regimul general de impozitare, persoanele juridice și fizice sunt supuse unor impozite și contribuții care acoperă o gamă largă de obligații fiscale, incluzând: impozitul pe venitul din activitatea de întreprinzător de 12%, contribuabilii sunt obligați să plătească contribuții sociale de 24% din salarii, prime de asistență

medicală obligatorii reținute din salariu în mărime de 9%, precum și taxele locale. În total, aceste obligații fiscale duc la o povară fiscală substanțială, mai ales în cazul entităților mici și mijlocii, care trebuie să gestioneze mai multe categorii de impozite, taxe și contribuții sociale și prime medicale. De asemenea, gestionarea acestor impozite implică un efort mai mare, deoarece fiecare categorie de obligație fiscală trebuie calculată, raportată și achitată în funcție de termenele stabilite.

Analizând diferențele între cele două regimuri fiscale se poate menționa următoarele:

- cota de impozitare, pentru regimul general este stabilită de 12% din profitul impozabil, în timp ce regimul IT are cota de 7% din venitul din vânzări, în care sînt incluse și obligațiile fiscale prevăzute la art. 372 alin.(1) din Codul fiscal [49]: a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; b) impozitul pe venit din salariu; c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajatori; d) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați; e) taxele locale; f) impozitul pe bunurile imobiliare; g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

- baza de calcul a impozitului fiind diferită, respectiv în regimul general, baza de calcul pentru fiecare tip de impozit și taxă din lista celor incluse în componența impozitului unic este diferită, pe cînd în regimul parcurilor IT, impozitul de 7% se aplică veniturilor din vânzări, simplificând mult procesul de calcul.

- perioada de raportare și modul de achitare este la fel un aspect foarte important. În regimul general, entitățile trebuie să raporteze și să achite impozitele, contribuțiile și taxele menționate la art. 372 alin.(1) din Codul Fiscal [49] pe categorii distincte. În regimul IT, toate obligațiile fiscale (impozite, taxe și contribuții) incluse în componența impozitului unic sunt cuprinse într-un singur impozit, ceea ce reduce numărul de rapoarte fiscale și facilitează conformarea.

- sarcina administrativă are și ea o pondere considerabilă. Regimul general de impozitare presupune o complexitate administrativă ridicată, întrucât entitățile trebuie să gestioneze, să raporteze diverse impozite. În schimb, regimul de impozitare al rezidenților parcurilor IT simplifică sarcinile administrative, deoarece impozitul unic acoperă toate obligațiile fiscale incluse în componența acestuia.

- un alt beneficiu al acestui regim este transparența fiscală. Având un impozit unic, sarcinile fiscale devin mai previzibile, iar companiile IT pot estima mai ușor impozitul pe care trebuie să îl achite, iar aceasta le oferă o mai mare claritate în planificarea financiară și un control mai bun asupra costurilor.

Cu toate acestea, regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT prezintă și unele dezavantaje. În primul rând, există limitări stricte privind tipurile de activități care se califică pentru acest regim. Doar entitățile care îndeplinesc criteriile stabilite de Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia

informației [166], pot beneficia de aceste avantaje fiscale, iar aceasta exclude alte sectoare care ar putea dori să beneficieze de condițiile fiscale favorabile. La fel, regimul impune o dependență de veniturile IT, în sensul că cel puțin 70% din veniturile unei entități trebuie să provină din activități IT. Aceasta poate limita flexibilitatea companiei în diversificarea surselor de venit, în special pentru acele entități care ar dori să exploreze alte domenii conexe.

Așa dar, regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT este mai avantajos pentru contribuabilii care desfășoară activități în domeniul tehnologiei informației, comparativ cu regimul general de impozitare. Acest regim simplifică semnificativ procesele de raportare și reduce povara fiscală, făcându-l extrem de atractiv pentru companiile din sectorul IT. Totuși, limitările privind activitățile eligibile și cerințele privind ponderea veniturilor din activități IT pot reprezenta provocări pentru anumite entități care doresc mai multă flexibilitate în structura veniturilor.

Dacă examinăm comparativ regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT versus regimul fiscal aplicabil SÎMM din RM, stabilim că diferența dintre acestea constă în mai multe aspecte esențiale, care sînt prezentate în tabelul 3.4:

Tabelul 3.4. Comparația dintre regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT și SÎMM

Criteriu	Rezidenți ai parcului IT	SÎMM
<i>Cota de impozitare</i>	7% din veniturile obținute din vânzări, include toate impozitele	4% din veniturile contabilității financiare
<i>Taxe, contribuții și prime de asigurare</i>	Incluse în impozitul unic de 7% (art. 372 alin.(1) din Codul Fiscal)	Se calculează, raportează și achită
<i>Eligibilitate</i>	Cel puțin 70% din venituri din activități IT, înregistrare în registrul rezidenților IT	Număr limitat de angajați, plafon de venituri
<i>Baza de calcul</i>	Venituri obținute din activități IT	Venituri contabilității financiare
<i>Simplitatea administrativă</i>	Foarte simplificată: un singur impozit care include toate obligațiile fiscale	Mai complex: impozit pe venit și celelalte taxe, contribuții și prime de asigurare gestionate separat
<i>Flexibilitatea activităților</i>	Strict activități IT	Flexibil, nu este limitat la activități IT

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor Codului Fiscal al RM [49]

Examinând regimurile fiscale, putem conchide că regimul fiscal al rezidenților parcurilor IT este mai avantajos pentru entitățile care desfășoară activități exclusiv sau preponderent în sectorul tehnologiei informației. Acest regim oferă o simplitate considerabilă în raportare și o povară fiscală redusă, fiind atractiv pentru contribuabilii care operează în domeniul IT.

Pe de altă parte, pentru contribuabilii care nu desfășoară activități predominante IT sau care își doresc o diversificare mai mare a veniturilor, regimul fiscal aplicabil SÎMM poate fi o alegere mai potrivită. Deși acest regim implică o povară fiscală mai mare din cauza obligațiilor separate legate de impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale și primele de asistență medicală obligatorie, dar oferă o mai mare flexibilitate în ceea ce privește tipurile de activități economice desfășurate, fiind accesibil pentru o gamă largă de domenii ce pot aplica.

Impozitul unic se determină lunar, iar calculul și raportarea acestuia se efectuează de către rezidenții parcurilor până la data de 25 a lunii următoare lunii de gestiune prin prezentarea către SFS a Declarației cu privire la impozitul unic (Forma IU) [181]. Totodată, rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației cu statut de persoană fizică nu vor include în declarația anuală a persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit obținut din activitatea desfășurată în parc.

Regimul fiscal preferențial pentru industria IT din RM a favorizat o creștere rapidă pentru acest domeniu dar și un interes, reconfirmându-și potențialul de dezvoltare, în special datorită politicilor publice de susținere prin regimul fiscal aplicabil parcurilor IT. Acesta, fiind un parc IT virtual unic în Moldova, a atras peste 800 de entități rezidente până în 2020, majoritatea fiind cu capital local, dar și din alte 34 de țări, inclusiv SUA, România și Germania [183]. La fel, salariul mediu în acest sector a atins 28 015 lei lunar, fiind de aproape trei ori mai mare decât salariul mediu pe economie [186]. În anul 2022, rezidenții parcurilor IT au înregistrat o creștere semnificativă, consolidându-și poziția ca unul dintre cei mai importanți factori de creștere economică ai RM. Venitul total realizat de companiile rezidente a atins 10,18 miliarde MDL, ceea ce reprezintă o creștere de 48% comparativ cu anul precedent, confirmând tendința de dezvoltare accelerată a sectorului IT din țară [184]. Rezidenții care s-au alăturat parcului în acest an au contribuit cu 357,2 milioane lei la buget [185]. Aceste măsuri ar putea contribui la creșterea economică și la atragerea investițiilor externe, consolidând astfel poziția RM ca un hub tehnologic emergent în Europa de Est. Totodată, o flexibilitate mai mare în aplicarea regimului preferențial ar putea deschide noi oportunități pentru antreprenorii din diverse sectoare, sprijinind astfel diversificarea economiei și dezvoltarea inovației.

Impozitul pe venit al persoanelor fizice reprezintă una dintre cele mai importante componente ale politicii fiscale în Republica Moldova, având un rol crucial în susținerea bugetului național, dar și în asigurarea unei distribuții echitabile a poverii fiscale între contribuabili. În special, persoanele fizice care desfășoară activități de întreprinzător se confruntă cu un regim fiscal distinct, care implică obligații contabile și fiscale clare, dar adesea complexe. Regimul fiscal al acestora se diferențiază de cel aplicat altor categorii de contribuabili, datorită caracteristicilor specifice activităților economice desfășurate și a modului de raportare.

Contabilitatea nu este doar un mecanism de înregistrare a tranzacțiilor economice, ci și un instrument esențial în determinarea corectă a bazei impozabile pentru persoanele fizice ce desfășoară activități economice. Astfel, întreprinzătorii individuali și alte persoane fizice care obțin venituri impozabile trebuie să țină o evidență corectă și precisă a veniturilor și cheltuielilor, fie prin partidă simplă, fie prin partidă dublă, în funcție de specificul și volumul activităților lor economice.

În majoritatea statelor, inclusiv în RM, regimul contabil aplicat persoanelor fizice ce desfășoară activități de întreprinzător este unul simplificat, dar adaptabil în funcție de dimensiunea activității și plafonul veniturilor. De exemplu, în RM, persoanele fizice care desfășoară activități de întreprinzător și au venituri sub anumite plafoane stabilite de legislația fiscală pot utiliza contabilitatea în partidă simplă, care facilitează gestionarea activităților economice mai mici și simplifică procedurile de raportare. Pe de altă parte, pentru cei care depășesc aceste plafoane, contabilitatea în partidă dublă este obligatorie, asigurând o mai mare transparență și o raportare mai detaliată a tranzacțiilor economice.

Pe lângă contabilitate, raportarea fiscală joacă un rol crucial în conformarea fiscală. Persoanele fizice sunt obligate să completeze și să depună declarația de venit și alte documente fiscale necesare, în conformitate cu prevederile Codului Fiscal [49] și reglementările specifice emise de SFS. Aceste rapoarte fiscale trebuie să reflecte exact veniturile obținute și cheltuielile deductibile, asigurând astfel corectitudinea în stabilirea obligațiilor fiscale.

Cercetarea are ca scop principal investigarea modului în care regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități economice și cel al persoanelor fizice care obțin alte venituri impozabile interacționează cu sistemul de contabilitate și raportare fiscală.

Diversificarea regimurilor de impozitare joacă un rol esențial în asigurarea echității fiscale, permițând contribuabililor să își aleagă regimul fiscal adecvat în funcție de natura activităților economice desfășurate. De asemenea, stabilitatea fiscală și echitatea fiscală sunt principii fundamentale care determină legiuitorul să adopte măsuri de impozitare diferențiată a veniturilor, în funcție de capacitatea contributivă a contribuabilului. Acest aspect este deosebit de important în contextul modernizării sistemului de impunere, în direcția diversificării regimurilor fiscale și a facilitării conformării fiscale pentru diverse categorii de contribuabili. Cercetarea abordată este actuală, având în vedere tendința de armonizare a sistemului fiscal național cu directivele europene și cu realitățile economice ale RM.

Cercetarea își propune să abordeze categoriile relevante de contribuabili – de la persoanele fizice ce desfășoară activități de întreprinzător, activități profesionale, și persoane fizice ce obțin venituri din activități independente. Cercetările în domeniu arată că modernizarea sistemelor fiscale prin digitalizare și prin introducerea unor regimuri flexibile de impozitare poate reduce semnificativ povara administrativă pentru contribuabili și poate spori conformarea fiscală.

Una dintre principalele provocări cu care se confruntă contribuabilii din RM este înțelegerea și aplicarea corectă a reglementărilor contabile și fiscale. Persoanele fizice care desfășoară activități de întreprinzător trebuie să organizeze contabilitatea și să onoreze obligațiile fiscale. Conform legislației fiscale a RM, veniturile obținute de aceste persoane sunt supuse unor reguli

speciale de impozitare, în funcție de natura activităților desfășurate. Astfel, este necesară o analiză detaliată a particularităților contabile care influențează modul de evidență a veniturilor și a cheltuielilor, pentru a înțelege mai bine impactul asupra determinării corecte a venitului impozabil. Regimul fiscal al persoanelor fizice care desfășoară activități de întreprinzător implică un set de obligații specifice, iar neîndeplinirea acestora atrage sancțiuni severe.

În RM, reglementările fiscale și contabile aplicabile persoanelor fizice care desfășoară activități de întreprinzător au un impact esențial asupra conformării fiscale și asupra modului în care aceste persoane își desfășoară activitatea economică. Aceste reglementări au evoluat în timp, în încercarea de a simplifica și eficientiza procesul de raportare fiscală, dar și pentru a asigura colectarea corectă a impozitelor la bugetul de stat.

Reglementarea contabilă care prevede modul de organizare al contabilității persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător este stabilită de „Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător” [134], ce „se extind asupra gospodăriilor țărănești (de fermieri), întreprinzătorilor individuali și altor persoane fizice care desfășoară activitate de întreprinzător (în continuare – persoane fizice-întreprinzători), aplică contabilitatea de casă, nu sînt plătitori ai taxei pe valoarea adăugată sau titulari ai patentei de întreprinzător”.

Contribuabilii înregistrați cu diferite forme organizatorico-juridice și regimuri specifice de impozitare a veniturilor obținute din activitățile desfășurate sînt prezentate în Raportul de activitate al SFS pentru anul 2023 [224]. Datele prezentate în raport stabilesc numărul de contribuabili după forma de organizare și dinamica înregistrării și lichidării.

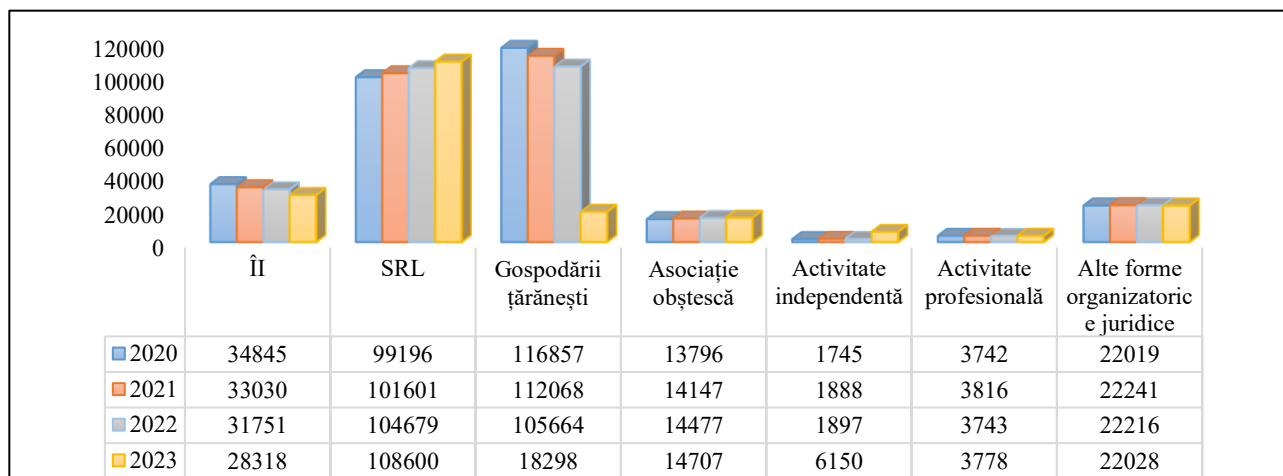


Fig. 3.3. Dinamica contribuabililor pe forme organizatorico-juridice

Sursa: Raportul de activitate al Serviciului Fiscal de Stat pentru anul 2023 [224]

Analiza datelor din figura 3.3. reflectă dinamica numărului de contribuabili înregistrați pe diferite forme organizatorico-juridice în perioada 2020-2023, iar tendințele semnificative:

- Întreprinderi Individuale (ÎI) - numărul acestora a scăzut constant, în 2020 erau 34 845, iar până în 2023 numărul lor a scăzut la 28 318, ce indică o tranziție a contribuabililor către alte forme de organizare sau chiar închiderea acestora.
- Gospodării Țărănești (GȚ) - a existat o scădere semnificativă de la 116 857 în 2020 la doar 18 298 în 2023. Scăderea drastică a numărului de GȚ, este cauzată în principal de radierea agenților economici inactivi, inclusiv a gospodăriilor care nu mai desfășurau activități agricole active. Mai exact, gospodăriile care nu și-au îndeplinit obligațiile de raportare sau nu au prezentat activitate au fost automat radiate din registrele oficiale.
- Activitate Independentă - numărul contribuabililor care desfășoară activități independente a crescut de la 1 745 în 2020 la 6 150 în 2023, ce sugerează o popularizare a acestei forme de organizare, inclusiv datorită flexibilității și simplității regimului fiscal aplicabil.
- Activitate Profesională - numărul contribuabililor care desfășoară activitate profesională a rămas relativ stabil în această perioadă, oscilând între 3 742 în 2020 și 3 778 în 2023, aceasta indică o stabilitate în activitățile desfășurate de profesioniști (avocați, notari, medici, etc.).

Menționăm că, potrivit pct.26 din Legea privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali [172], persoanele juridice inactive și întreprinzătorii individuali inactivi sunt radiați din oficiu dacă nu au datorii la bugetul public, nu dețin mașini de casă și de control, nu sunt fondatori ai altor persoane juridice și nu au filiale sau reprezentanțe. Organul de înregistrare inițiază procedura de radiere automat, pe baza informațiilor furnizate de SFS prin platforma de interoperabilitate a Guvernului, verificând situația datoriilor prin sistemul „Contul curent al contribuabilului” [172].

Conform Legii contabilității și raportării „persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, pînă la înregistrarea acestora în calitate de plătitori ai taxei pe valoare adăugată, persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și birourile înființate de acestea precum și cabinetele individuale ale medicilor de familie țin contabilitatea în partidă simplă fără întocmirea situațiilor financiare, conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor” [161, art. 5].

Persoanele fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, potrivit art. 44 alin. (1) din Codul Fiscal [49], aplică următoarele metode de evidență: „a) pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător – contabilitatea de casă; b) pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător – contabilitatea de casă sau contabilitatea de angajamente; c) pentru persoanele juridice – contabilitatea de angajamente”. Conform alin. (2) din articolul menționat, prin contabilitate de casă se înțelege metoda conform căreia „a) venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în mijloace bănești sau sub formă de proprietate materială; b) deducerea

se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor când aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului”.

În scopul reflectării corecte a venitului din activitatea de întreprinzător, SFS este în drept să ceară persoanei care practică afaceri de proporții folosirea contabilității de angajamente.

În cazul în care cheltuielile întreprinzătorului individual includ atât cheltuieli aferente activității de întreprinzător, cât și cheltuieli personale ale proprietarului, în contabilitate se înregistrează doar partea cheltuielilor destinate activității de întreprinzător care depășește cheltuielile personale, și doar în măsura în care acestea se referă la activitatea economică desfășurată [134, pct. 22]. Întreprinderile individuale care depășesc pragul pentru înregistrarea ca plătitori de TVA sau care optează voluntar pentru acest regim sunt obligate să treacă la contabilitatea în partidă dublă și să aplice SNC.

Întreprinzătorii individuali sunt supuși impozitului pe venit conform regulilor generale, cu o cotă de 12%, aplicabilă venitului impozabil net, care se calculează ca diferența între veniturile totale și cheltuielile deductibile [49, art. 15 lit.a)]. Obligația întreprinzătorilor individuali de a raporta fiscal este reglementată de art. 83 alin. (2) lit. d) din Codul Fiscal, care stipulează că persoanele fizice ce desfășoară activități de întreprinzător, indiferent dacă au sau nu obligația de a achita impozitul, trebuie să depună declarația cu privire la impozitul pe venit. Astfel, întreprinzătorii individuali au responsabilitatea de a prezenta această declarație pentru veniturile realizate în anul fiscal precedent.

Întreprinderile individuale cu un număr mediu anual de salariați de până la 3 și care nu sunt plătitoare de TVA pot opta pentru depunerea unei dări de seamă fiscale unificate, care simplifică procesul de raportare [49, art. 83]. Darea de seamă fiscală unificată și Modul de completare al acesteia (Formularul UNIF21), au fost aprobate de către SFS [181]. În alte cazuri decât cele menționate, întreprinderile individuale sînt obligate să prezinte Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12).

Legislația RM prevede o formă juridică cu statut de persoană fizică, cu drepturi similare întreprinderii individuale, doar că avînd un scop bine determinat, și anume desfășurarea activității individuale de întreprinzător în agricultură. Potrivit Legii privind gospodăriile țărănești (de fermier) [171], gospodăria țărănească este „o întreprindere individuală, bazată pe proprietate privată asupra terenurilor și asupra altor bunuri, pe munca personală a membrilor unei familii (membri ai gospodăriei țărănești), avînd ca scop obținerea de produse agricole, prelucrarea lor primară, comercializarea cu preponderență a propriei producții agricole” [171, art. 2].

SFS a elaborat în anul 2023 Ghidul privind regimul fiscal aferent Gospodăriilor țărănești (de fermier), scopul fiind de a explica modul de constituire și înregistrare a gospodăriilor țărănești (de

fermier) și aplicarea legislației fiscale pentru impozitarea veniturilor obținute de aceștia, întru familiarizarea cu regimul fiscal specific acestui segment de contribuabili [99]. Contabilitatea GȚ, care nu este plătitoare de TVA, poate opta pentru ținerea contabilității în partidă simplă conform Codului Fiscal și Indicațiilor metodice pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător [171]. Responsabilitatea de organizare a contabilității și prezentarea declarațiilor fiscale conform legislației revine administratorului. Modul de ținere a contabilității și raportării fiscale pentru gospodăriile țărănești, la fel ca și pentru întreprinderile individuale, sunt prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare [161], Indicațiile metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător” [134] și Codul Fiscal [49]. Documentele primare legate de venituri și cheltuieli se întocmesc în momentul efectuării operațiunii sau, dacă acest lucru nu este posibil, imediat după, folosind formulare tipizate sau formulare proprii, care trebuie să conțină elementele obligatorii prevăzute de art. 11 alin. (7) din Legea contabilității și raportării financiare [161], totodată, potrivit art. 12, gospodăria este obligată să utilizeze documente primare cu regim special în cazurile stabilite. Deși majoritatea GȚ optează pentru contabilitatea în partidă simplă, aceasta fiind mai simplificată și adecvată pentru activități mici, legislația permite trecerea la partidă dublă, în special dacă activitatea devine mai complexă sau dacă GȚ alege.

Conținutul Indicațiilor metodice pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător [134] au drept scop de a stabili reguli clare pentru ținerea contabilității de către persoanele fizice care desfășoară activități de întreprinzător, inclusiv GȚ (de fermier) și ÎI. Aceste indicații metodice oferă un cadru simplificat pentru reflectarea activităților economice prin contabilitatea de casă și în partidă simplă. Registrele contabile se întocmesc în conformitate cu Indicațiile menționate, iar înscrierea datelor poate fi realizată fie manual, fie în format electronic. Specific GȚ sînt aspectele fiscale, și aici menționăm cota impozitului pe venit, care potrivit art.15 din Codul fiscal, constituie 7% din venitul impozabil care reprezintă diferența dintre veniturile brute și cheltuielile deductibile, unde în venitul brut se includ toate veniturile obținute din activitățile agricole din care se scad cheltuielile care sunt permise ca deductibile conform legislației fiscale. În cazul dat, cheltuielile trebuie să fie documentate corespunzător și legate direct de activitatea gospodăriei.

Pentru ÎI, similar și pentru GȚ, care nu sunt plătitoare de TVA și au un număr mediu anual de salariați de până la 3, pot opta pentru prezentarea dării de seamă fiscale unificate (formularul UNIF21), pentru celelalte cazuri se va prezenta obligatoriu Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12) [49, art. 83]. De la 1 ianuarie 2023, toate dările de seamă fiscale se depun

online, astfel că, după înregistrarea GT, contribuabilul trebuie să obțină o semnătură electronică [160].

Legislația fiscală a încercat să ofere un cadru legal accesibil și transparent pentru întreprinzătorii persoane fizice care activează în mod independent, în special în domeniul comerțului cu amănuntul. Codul Fiscal reglementează impozitarea veniturilor obținute de persoanele fizice care desfășoară activități de întreprinzător, prin intermediul articolului 69⁶, care se concentrează în special pe activitățile desfășurate în domeniul comerțului cu amănuntul (cu excepția mărfurilor supuse accizelor). Acest regim fiscal a fost introdus cu scopul de a simplifica procedurile fiscale pentru contribuabilii care desfășoară activități independente, fără a constitui o formă organizatorico-juridică de entitate, și urmărește simplificarea obligațiilor fiscale și asigurarea conformității cu cadrul legal [49, art. 69⁶-69¹³].

În contextul celor expuse, menționăm că SFS a elaborat, în anul 2018, Ghidul privind înregistrarea/încetarea activității independente și onorarea obligațiilor fiscale [97], ce oferă îndrumări detaliate pentru persoanele fizice care desfășoară sau intenționează să desfășoare activități independente în domeniul comerțului cu amănuntul, fără a constitui o formă organizatorico-juridică. Ghidul explică procedurile de înregistrare și încetare a activității, precum și obligațiile fiscale asociate, inclusiv modul de calcul și achitare a impozitului pe venit, utilizarea echipamentelor de casă și control, și cerințele de raportare la SFS [97]. Redacția prevederilor actuale ale legislației stabilesc că subiecții impunerii sunt persoane fizice rezidente care desfășoară activități comerciale în spații de maximum 50 m², cu venituri anuale de până la 1.200.000 lei. Persoanele fizice care desfășoară astfel de activități vor aplica metoda contabilității de casă, ce presupune recunoașterea veniturilor în momentul în care sunt efectiv încasate și deducerea cheltuielilor atunci când acestea sunt efectiv achitate, fiind o soluție simplificată față de contabilitatea de angajamente, care poate impune o sarcină administrativă mai mare. Contribuabilii sunt obligați să documenteze toate veniturile și cheltuielile prin documente primare. Regimul contabil aplicabil acestor contribuabili reduce costurile de conformare fiscală. În plus, aceștia trebuie să întocmească Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei fizice care desfășoară activitate independentă (formularul AI17), prin care declară impozitul pe venit de 1% din veniturile obținute, dar nu mai puțin de 3.000 lei anual. Această declarație simplifică procesul de raportare pentru contribuabili, însă, în practică, generează neclarități, în special în ceea ce privește cheltuielile deductibile [204].

Deși regimul de contabilitate în partidă simplă și metoda de casă simplifică organizarea contabilității și raportarea fiscală pentru persoanele fizice ce desfășoară activități independente, există și provocări legate de aplicarea corectă a acestora. Una dintre cele mai frecvente probleme

întâmpinate de contribuabili este documentarea insuficientă a cheltuielilor și veniturilor, ceea ce duce la erori în raportare. În acest context, modificările din anul 2022 au impus utilizarea echipamentelor de casă și de control conectate la Sistemul informațional automatizat (SIA) „Monitorizarea electronică a vânzărilor” (MEV) [123]. Această cerință are scopul de a asigura o mai bună transparență a tranzacțiilor comerciale și de a reduce evaziunea fiscală. Totuși, implementarea acestor echipamente a generat dificultăți pentru contribuabilii care activează în zone rurale sau care nu au acces la infrastructura necesară. Deși modificările legislative urmăresc îmbunătățirea conformării fiscale, reprezintă o povară suplimentară pentru unii contribuabili. Aceștea trebuie să țină evidența în registre stabilite de SFS și să utilizeze echipament de casă conectat la sistemul de monitorizare electronică a vânzărilor. SIA MEV este o parte componentă a Sistemului Informațional al SFS, fiind o resursă unică, asigură recepționarea și evidența informației despre tranzacțiile efectuate prin intermediul echipamentelor de casă și de control și poate fi accesat pe adresa <https://mev.sfs.md/>.

De asemenea, s-a introdus un nou mecanism de plată a impozitului pe venit, prin intermediul avizelor de plată trimestriale emise de SFS, ce oferă contribuabililor informații clare despre sumele datorate, reducând riscul de calculare eronată a impozitului, dar presupun și o responsabilitate suplimentară în ceea ce privește urmărirea termenelor de plată.

În contextul modernizării și digitalizării proceselor fiscale în RM, implementarea tehnologiei joacă un rol esențial în simplificarea raportării fiscale și în asigurarea conformării voluntare a contribuabililor. Una dintre cele mai importante inovații în administrarea fiscală este introducerea SIA MEV, ce asigură recepționarea și monitorizarea în timp real a datelor privind tranzacțiile efectuate de contribuabili prin intermediul echipamentelor de casă și control, având ca obiectiv reducerea evaziunii fiscale și optimizarea procesului de colectare a impozitelor [123]. Prin intermediul echipamentelor de casă și control conectate la acest sistem, tranzacțiile sunt raportate automat către autoritățile fiscale, eliminând necesitatea unei raportări suplimentare, ceea ce reduce semnificativ riscul de erori în raportarea fiscală.

Conform Raportului de activitate al SFS pentru anul 2023, până la data de 31 decembrie 2023, peste 5 860 de echipamente de casă și control au fost conectate la SIA MEV de către contribuabilii persoane fizice care desfășoară activități independente, ce au permis transmiterea în timp real a datelor despre tranzacțiile comerciale, asigurând o mai bună monitorizare a vânzărilor și reducând neconformitățile în declararea veniturilor [224]. Pe lângă eficiența oferită, SIA MEV asigură o reducere semnificativă a riscurilor legate de comiterea erorilor mecanice în procesul de declarare și calculare a impozitelor. Astfel, implementarea SIA MEV nu doar că simplifică procesul de raportare pentru contribuabili, dar contribuie și la eficientizarea colectării veniturilor

bugetare, oferind autorităților fiscale un mecanism mai rapid și mai sigur de monitorizare și analiză a tranzacțiilor economice. Anexa 24 ilustrează interacțiunea actorilor principali cu SIA MEV, incluzând contribuabilii, echipamentele de casă și control, consumatorii finali și autoritățile de administrare fiscală, cum sunt SFS și Centrul de Informatică și Evidență a Contabilității în Comerț.

Implementarea SIA MEV a fost însoțit de o serie de reforme fiscale menite să simplifice procesul de conformare fiscală pentru contribuabilii care desfășoară activități independente. Modificările legislative introduse au adus îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește pragurile de impozitare și condițiile de operare pentru contribuabili, după cum urmează: creșterea plafonului maxim al veniturilor din activitățile independente de la 600.000 lei la 1.200.000 lei, oferind astfel o mai mare flexibilitate pentru întreprinzători, introducerea limitei suprafeței comerciale de până la 50 m² pentru unitățile de comerț, cu scopul de a sprijini activitățile independente de pe piața locală. Aceste modificări reflectă dorința legiuitorului de a adapta regimul fiscal la realitățile economice actuale, oferind persoanelor fizice mai multă flexibilitate în gestionarea activităților independente, dar și simplificând obligațiile fiscale.

Deși implementarea SIA MEV și a reformelor fiscale recente a avut un impact pozitiv asupra eficienței colectării impozitelor și asupra conformării fiscale, există următoarele provocări: costurile de achiziție și implementare a echipamentelor de casă și control, care pot reprezenta o povară financiară pentru contribuabilii mici, dificultăți tehnice și de operare a sistemului în anumite regiuni, unde conectarea în timp real la sistem poate fi perturbată din cauza conexiunilor de internet slabe sau a lipsei de suport tehnic adecvat. Aceste provocări impun necesitatea unor măsuri de sprijin, cum ar fi oferirea de subvenții sau facilități financiare pentru contribuabilii afectați, precum și îmbunătățirea infrastructurii tehnice în regiunile mai puțin dezvoltate ale țării.

Implementarea SIA MEV și a reformelor fiscale recente în RM reprezintă un pas important spre digitalizarea și eficientizarea proceselor fiscale. Prin îmbunătățirea infrastructurii și furnizarea unui suport tehnic adecvat, SIA MEV poate deveni un model de succes pentru digitalizarea fiscală în regiune, contribuind la consolidarea unui sistem fiscal transparent și eficient.

Reglementările contabile și fiscale aplicabile persoanelor fizice ce desfășoară activități independente au fost concepute pentru a simplifica procesele de raportare și impozitare, oferind un cadru legal accesibil și flexibil. În special, implementarea sistemului de contabilitate de casă și a partidei simple oferă întreprinzătorilor un instrument eficient de gestionare a veniturilor și cheltuielilor. Totuși, aplicarea reglementărilor și inovațiilor fiscale, precum SIA MEV, deși a adus beneficii considerabile, prezintă și o serie de provocări.

Cu privire la **activitățile profesionale** din RM, în prezent, acestea pot fi regăsite în Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei, (CAEM-2) [45], care reprezintă baza de

colectare și acordare a unui larg spectru de date statistice pe tipuri de activități economice în sfera statisticii. Astfel, conform CAEM, activitățile profesionale în RM, aranjate după diviziune și grupă, sunt prezentate în Anexa 23. Clasificatorul nu face distincții în funcție de forma de proprietate, forma juridică și caracterul activității, deoarece astfel de criterii nu au legătură cu caracteristicile activității. Astfel, aspectul cu privire la clasificarea după forma de proprietate privată sau publică, după forma de organizare: persoană fizică sau juridică nu constituie obiectul Clasificatorului respectiv.

Totodată, legislația în vigoare a RM stabilește și alte acte legislative care reglementează bazele juridice, organizatorice, economice și sociale privind constituirea, reorganizarea și lichidarea formelor organizatorico-juridice cu statut de activitate profesională, precum: Legea cu privire la avocatură [163], Legea privind procedura notarială [173], Legea privind executorii judecătorești [170], Legea cu privire la statutul, autorizarea și organizarea activității de interpret și traducător în sectorul justiției [168], Legea ocrotirii sănătății [169] și alte acte legislative.

În partea ce ține de aspectele impozitării, prevederile Codului Fiscal [49], stabilesc câteva regimuri fiscale cu privire la anumite activitățile independente și profesionale desfășurate de către persoana fizică. Astfel, conform prevederilor Capitolului 10¹ din Codul Fiscal [49] este reglementată impozitarea persoanelor care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății. Potrivit art.69¹ și 69² din Codul Fiscal [49], subiecți ai impunerii sînt persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, iar obiect al impunerii este venitul impozabil obținut de subiectul impunerii din desfășurarea activității profesionale în domeniul respectiv în perioada fiscală de declarare. Contribuabilii persoane fizice aplică în cazul dat contabilitatea de casă în conformitate cu art.44 alin.(2) din Codul Fiscal [49].

Persoanele fizice ce desfășoară activități profesionale organizează contabilitatea în baza Indicațiilor metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției [134] și Indicațiilor metodice privind contabilitatea în cabinetele individuale ale medicilor de familie [134], sunt prevederi de reglementare aplicate corespunzător din 2019 și 2020, fapt ce confirmă implementarea unui cadru contabil recent pentru aceste activități profesionale. Aceste reglementări contabile stabilesc pentru activitățile profesionale aplicarea contabilității în partidă simplă conform principiului contabilității de casă, fără aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare.

Persoanelor la desfășurarea activității profesionale în sectoarele menționate le este permisă deducerea cheltuielilor aferente activității profesionale, achitate sau suportate pe parcursul perioadei fiscale, în conformitate cu prevederile cap. 3 din Titlul II al Codului Fiscal [49]. De asemenea, persoanele ce desfășoară activitate profesională în sectorul justiției beneficiază de

dreptul la scutiri și alte deduceri conform prevederilor cap. 4 din Titlul II al Codului Fiscal [49]. Calcularea impozitului pe venit se efectuează prin aplicarea cotei impozitului de 12% asupra venitului impozabil obținut din desfășurarea activității profesionale respective, care se calculează anual și se achită în rate, trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului corespunzător. Pentru aceste două tipuri de activități profesionale au fost aprobate următoarele formulare de declarații fiscale: Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (formularul DAJ) [202] și Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în domeniul sănătății (formularul DASS) [201].

Conform bazei de date din Anexa 7 se prezintă în figura 3.4 evoluția impozitului pe venit din activitățile profesionale colectat la bugetul public național:

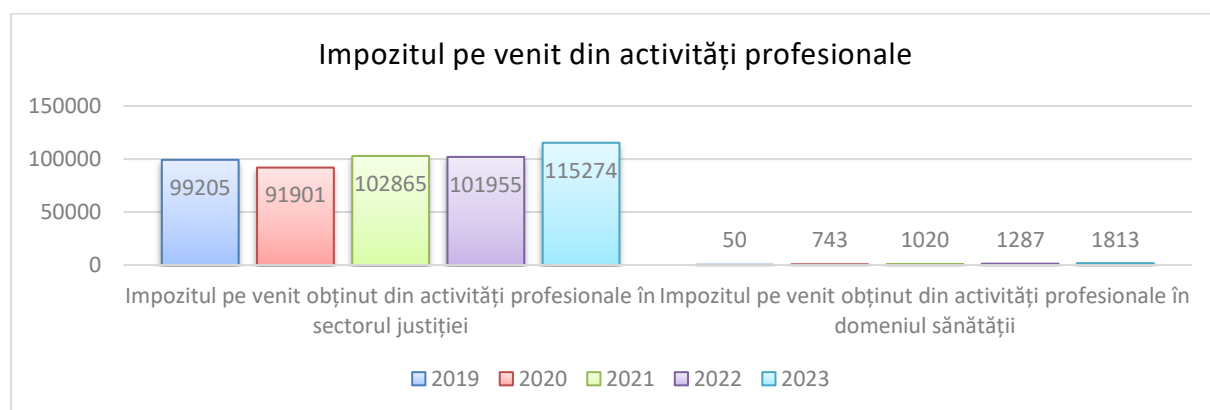


Fig. 3.4. Evoluția impozitului pe venit din activitățile profesionale

Sursa: elaborat de autor în baza datelor Anexei 7.

Conform datelor prezentate impozitul pe venit din activități profesionale în sectorul justiției înregistrează sume mari datorită diversității activității în acest domeniu, iar pentru domeniul sănătății ținem să menționăm că este un domeniu la început de cale, care la fel înregistrează creșteri, ceea ce justifică reglementarea fiscală specifică pentru activitățile profesionale din RM.

Impozitarea veniturilor persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător constituie un pilon important al politicii fiscale din RM. Aceste venituri joacă un rol crucial în generarea resurselor bugetare necesare pentru susținerea serviciilor publice și a investițiilor statului. Conform art. 5 din Codul Fiscal, persoanele fizice sunt definite ca fiind contribuabili care obțin venituri din surse aflate atât în interiorul țării, cât și din surse internaționale [49, art. 5] Conform legislației în vigoare, aceste persoane au obligația de a declara și plăti impozitele aferente veniturilor obținute, fie că este vorba de salarii, chirii, dividende, dobânzi sau alte surse de venit. Totodată, legislația definește clar categoriile de venituri impozabile și neimpozabile, precum și metodele de impozitare aplicabile persoanelor fizice. De asemenea, Codul Fiscal stipulează

regimul fiscal al persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător, profesionale sau independente, detaliind obligațiile de reținere și raportare a veniturilor în baza reținerii la sursa de plată și a declarării voluntare.

În RM, sistemul fiscal aplicabil persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător este relativ complex, iar impozitarea veniturilor din surse multiple poate prezenta provocări semnificative pentru contribuabili.

O provocare pentru cetățenii RM care obțin venituri din surse internaționale, cum ar fi remiterile, dividendele sau veniturile din investiții, este impozitarea transfrontalieră. Deși RM a semnat până în prezent 51 de Acorduri și Convenții internaționale pentru evitarea dublei impuneri, aplicarea acestora rămâne uneori dificilă pentru contribuabili [281], și sunt esențiale pentru prevenirea dublei impuneri, permițând contribuabililor să deducă sau să excludă impozitele plătite în străinătate din cele datorate în RM, reducând astfel povara fiscală și stimulând investițiile internaționale. Totuși, dificultățile apar frecvent din cauza complexității procedurilor de aplicare a acestor tratate și a lipsei de cunoștințe privind reglementările fiscale. Declararea veniturilor din surse externe implică o înțelegere profundă a mecanismelor de deducere și excludere prevăzute în tratate, ceea ce poate genera confuzii în rândul contribuabililor. Un aspect important al acestor tratate bilaterale este reglementarea impozitelor directe și mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale. Dificultățile în aplicarea practică a acestor tratate se datorează adesea lipsei de educație fiscală și a provocărilor tehnice legate de procesul de declarare transfrontalieră. Totodată, promovarea educației fiscale este vitală pentru a oferi contribuabililor cunoștințele necesare pentru a naviga reglementările fiscale internaționale și naționale. Aceste măsuri ar contribui la creșterea transparenței și la îmbunătățirea conformării voluntare, facilitând colectarea mai eficientă a impozitelor pe termen lung. Exemplul României, unde platforma Spațiul Privat Virtual simplifică procedurile fiscale și oferă suport tehnic contribuabililor, este una din succesele obținute în această direcție [7]. Beneficiile acestor reforme nu se vor reflecta doar asupra contribuabililor, care vor avea un acces mai simplu la informații și procese, ci și asupra autorităților fiscale, prin reducerea complexității administrative și creșterea veniturilor fiscale colectate.

RM, în cadrul procesului de armonizare legislativă cu UE, urmărește alinierea la o serie de directive care vizează creșterea transparenței fiscale și facilitarea schimbului automat de informații, aspecte esențiale în contextul raportării impozitului pe venit al persoanelor fizice. Acest demers este esențial atât pentru persoanele fizice ce desfășoară activități de întreprinzător, cât și pentru cele care obțin alte venituri impozabile, deoarece contribuie la consolidarea unui cadru fiscal coerent, capabil să răspundă cerințelor internaționale și să faciliteze aplicarea corectă a regimurilor fiscale. Directivele la care Republica Moldova tinde să se alinieze:

1. Directiva 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal - această directivă reglementează cooperarea între autoritățile fiscale din statele membre ale UE, facilitând schimbul de informații necesare pentru a identifica și raporta corect veniturile persoanelor fizice, inclusiv ale celor care desfășoară activități de întreprinzător. Implementarea acestei directive în RM va asigura o mai bună gestionare și raportare a veniturilor impozabile, va facilita, prevenirea evaziunii fiscale prin activități nedeclarate sau externalizate [80].

2. Directiva 2014/107/UE privind schimbul automat de informații între autoritățile fiscale - această directivă extinde aplicarea Directivei 2011/16/UE, introducând schimbul automat de informații referitoare la conturile financiare ale persoanelor fizice [82]. În acest sens, în baza Ordinului ministrului finanțelor nr. 102 din 6 noiembrie 2023, de transpunere parțială a Directivei a fost aprobat Regulamentul cu privire la schimbul automat de informații privind conturile financiare. Pentru persoanele fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, acest aspect este crucial deoarece poate îmbunătăți precizia raportării veniturilor și va facilita detectarea oricăror încercări de nedeclarare a veniturilor realizate prin conturi externe.

În activitățile de armonizare legislativă cu UE, RM depune eforturi considerabile să adopte directivele menite să sporească transparența fiscală și să faciliteze schimbul automat de informații, aspecte critice în contextul raportării impozitului pe venit al persoanelor fizice. Cu toate acestea, pentru a implementa cu succes aceste măsuri, statul se confruntă cu provocări precum dezvoltarea infrastructurii digitale pentru a susține schimbul automat de informații și educarea contribuabililor cu privire la cerințele de raportare.

Alinierea la care tindem ca stat european oferă un șir de beneficii semnificative în domeniul fiscal, în special în ceea ce privește gestionarea și raportarea veniturilor. În primul rând, creșterea transparenței fiscale va fi facilitată prin schimbul automat de informații între autoritățile fiscale din statele membre ale UE și RM. Această măsură va contribui la reducerea evaziunii fiscale, deoarece autoritățile vor putea monitoriza și verifica veniturile obținute de contribuabili din surse internaționale, prevenind astfel neconformitățile fiscale. În al doilea rând, îmbunătățirea colectării impozitelor va deveni o realitate printr-o monitorizare mai eficientă a veniturilor transfrontaliere. Discrepanțele în raportarea veniturilor, în special cele provenite din surse externe, vor fi minimizate, permițând o colectare mai precisă și echitabilă a impozitelor, ceea ce va spori veniturile bugetare. Nu în ultimul rând, simplificarea procedurilor de raportare fiscală va reduce povara administrativă asupra contribuabililor, prin standardizarea normelor internaționale. Acest proces va permite o conformare mai ușoară și accesibilă pentru persoanele fizice, inclusiv pentru cele care desfășoară activități de întreprinzător, eliminând astfel complexitatea și ambiguitățile din

raportarea veniturilor. Standardizarea și unificarea acestor proceduri reprezintă un pas important către modernizarea și eficientizarea sistemului fiscal al RM.

Importanța studierii modalității de impozitare a veniturilor persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător este dată de numărul considerabil de contribuabili care au obligația de a determina, declara și achita impozitul pe venit în RM. În plus, tendința de armonizare a sistemului fiscal cu practicile internaționale, alături de adaptarea la realitățile economice interne, determină modificări și ajustări continue în legislația fiscală.

Potrivit art. 13 din Codul Fiscal, persoana fizică ce nu desfășoară activitate de întreprinzător este supusă impozitului pe venit dacă obține, pe parcursul perioadei fiscale, venituri impozabile din surse aflate atât în Republica Moldova, cât și în afara acesteia; venituri din investiții și activități financiare din străinătate; sau venituri reglementate de Capitolul 11 privind impozitarea nerezidenților și tratatele internaționale [49].

De asemenea, legislația fiscală delimitează explicit categoriile de venituri impozabile (art. 18) și cele neimpozabile (art. 20). Așa dar, art. 20 din Codul Fiscal stabilește sursele de venit care sunt neimpozabile, ce pot fi clasificate în funcție de impactul lor asupra economiei și asupra diferitelor categorii de contribuabili după cum urmează:

a) venituri sociale (pensiile din sistemul public de asigurări sociale, indemnizațiile pentru șomaj, bursele studenților); b) despăgubiri și indemnizații pentru pierderi și riscuri (indemnizațiile pentru accidente de muncă, boli profesionale și alte despăgubiri de asigurare); c) plăți compensatorii pentru angajați (cheltuieli legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu, inclusiv pentru funcționari publici și militari); d) venituri din donații și moșteniri (donațiile primite de persoane fizice, moștenirile și donațiile către case de copii); e) venituri legate de activități filantropice și ajutoare financiare (ajutoare materiale și financiare oferite de organizații filantropice, în special pentru categoriile vulnerabile) [49].

Dacă este să facem o claritate în aceste venituri scutite de impozitare, menționăm că cele mai importante contribuții și roluri pe care aceste surse le au, sunt: protecție socială și redistribuirea echitabilă a resurselor ce contribuie la menținerea unui sistem de protecție socială eficient; reducerea poverii fiscale și stimularea economiei și permite menținerea unui echilibru între veniturile obținute și obligațiile fiscale, oferind suport pentru cheltuielile necesare de zi cu zi; susținerea sistemului de sănătate și asigurărilor sociale prin veniturile neimpozabile din compensațiile legate de sănătate și indemnizații de asigurare; stimularea filantropiei și a activităților de binefacere; promovarea educației și dezvoltarea capitalului uman; stabilitatea și securitatea economiei în situații de criză; flexibilitate și protecție pentru forța de muncă.

Un element specific al impozitării veniturilor persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător constă în divizarea acestora în două categorii: venituri impozabile supuse reținerii la sursa de plată și venituri declarate de sine stătător de către contribuabil.

Conform art. 83 din Codul Fiscal, toți contribuabilii au dreptul de a depune declarația privind impozitul pe venit, iar obligația revine anumitor categorii: persoanele fizice (cetățeni ai RM, străini, apatrizi, inclusiv membri ai societăților și acționari ai fondurilor de investiții) care datorează impozit; rezidenții care au beneficiat de scutirea personală și au obținut venituri anuale impozabile ce depășesc 360 000 lei, cu excepțiile prevăzute la art. 90¹; precum și nerezidenții care obțin venituri conform art. 74 [49].

Conform prevederilor art. 74 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Codul Fiscal, veniturile nerezidenților obținute în RM de la persoane, altele decât cele menționate la art.90, urmează a fi impuse cu impozit pe venit la cota specificată la art.91 din Codul Fiscal (6%, 12% sau 15%, în dependență de tipul plăților direcționate spre achitare) sau la cotele prevăzute la art.15 lit.a) (în mărime de 12% din venitul anual impozabil), pentru veniturile specificate la art.71 lit.n) „veniturile obținute din activitatea desfășurată conform contractului (acordului) de muncă sau din cea desfășurată în baza altor contracte cu caracter civil, inclusiv onorariile conducătorilor, fondatorilor sau membrilor consiliului de administrație și/sau alte plăți primite de membrii organelor de conducere ale persoanei juridice rezidente, indiferent de locul exercitării efective a obligațiilor administrative încredințate acestor persoane” și lit.o) al aceluiași articol „veniturile sub formă de facilități, specificate la articolul 19, acordate de angajator (beneficiar) persoanelor fizice nerezidente”, fără dreptul la deduceri și/sau scutiri aferente acestor venituri.

Astfel, depunerea Declarației persoanei fizice privind impozitul pe venit (formularul CET18) este determinată de obligația legală de a achita impozitul pe venit. În conformitate cu legislația în vigoare, spre deosebire de situația în care impozitul pe venit este reținut definitiv la sursă, în cazul în care impozitul pe venit a fost reținut parțial sau nu a fost reținut deloc, iar venitul provine dintr-o sursă impozabilă, beneficiarul veniturilor este obligat să calculeze suma impozitului datorat. Dacă există obligații fiscale neachitate, contribuabilul trebuie să depună Declarația persoanei fizice privind impozitul pe venit și să achite diferența impozitului neplătit către bugetul de stat.

Conform prevederilor legislației în vigoare, alte venituri obținute de persoanele fizice, care sunt impozabile și trebuie declarate de către beneficiarii acestora, cu excepția celor deja menționate, includ veniturile impozabile prevăzute la art. 18 din Codul Fiscal, facilitățile acordate de angajator conform art. 19, precum și veniturile din investiții și cele financiare obținute în străinătate de către persoanele fizice rezidente, cetățeni ai RM (dividende, dobânzi, royalty, sau venituri din înstrăinarea activelor de capital) [49]. Diferența dintre veniturile care trebuie declarate

de către persoana fizică și veniturile din care se reține impozitul pe venit la sursa de plată, constă în faptul că determinarea și declararea impozitului pe venit reprezintă o obligație exclusivă a beneficiarului veniturilor. În continuare este prezentată informația cu privire la numărul declarațiilor persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit depuse și suma veniturilor declarate.

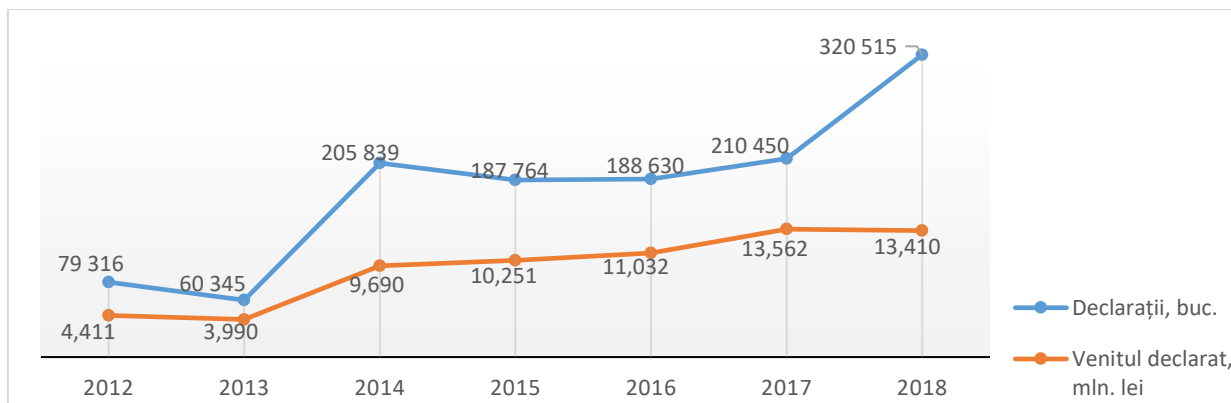


Fig.3.5. Evoluția declarațiilor depuse și impozitul pe venit declarat de persoane fizice

Sursa: elaborat de autor în baza informației Portalului Guvernamental al Datelor Deschise [62-68]

Informațiile prezentate în figura 3.5 indică o creștere constantă a numărului persoanelor fizice care depun Declarația cu privire la impozitul pe venit (formularul CET18), precum și o creștere a sumei veniturilor declarate. În perioada 2012-2018, numărul declarațiilor depuse a înregistrat o creștere de 304%, ceea ce reprezintă o medie anuală de 51%. În aceeași perioadă, suma veniturilor declarate de persoanele fizice a crescut cu 204%, reprezentând o medie anuală de 34%.

Generalizând cele menționate, persoana fizică care nu desfășoară activități de întreprinzător poate fi beneficiară a unor venituri pentru care declararea și achitarea impozitului diferă în funcție de modul de obținere a acestora. În primul caz, impozitul pe venit se reține la sursa de plată și este declarat de plătitor, iar în al doilea caz, persoana fizică trebuie să determine, să declare și să achite individual impozitul pe veniturile proprii. Este evident că suma totală a impozitului achitat la buget din reținerile efectuate la sursa de plată este considerabil mai mare decât suma impozitului achitat de persoanele fizice din veniturile declarate personal.

Referitor la aspectele menționate, studiul a identificat atât discrepanțe, cât și similitudini semnificative în ceea ce privește declararea și achitarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător, cum ar fi:

- reținerea impozitului pe venit la sursa de plată implică achitarea impozitului de către beneficiarul veniturilor imediat ce acestea sunt primite, în schimb, în cazul veniturilor declarate de sine stătător de persoanele fizice, impozitul trebuie determinat și achitat până la depunerea Declarației cu privire la impozitul pe venit (CET18), termenul limită fiind 30 aprilie a anului următor perioadei fiscale de gestiune;

- obligația de achitare a impozitului pe veniturile persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător revine plătitorului în cazul reținerii la sursa de plată, în timp ce, pentru celelalte tipuri de venituri, obligația este transferată beneficiarului, care trebuie să declare și să achite impozitul individual.

- termenul limită pentru plata impozitului reținut la sursa de plată este, de obicei, data de 25 a lunii următoare celei în care au fost efectuate plățile, în timp ce pentru veniturile declarate voluntar de persoanele fizice, termenul limită de declarare și plată este 30 aprilie a anului următor perioadei fiscale.

În contextul diferențelor privind determinarea, declararea și achitarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice care nu practică activități de întreprinzător, se remarcă necesitatea unei administrări fiscale eficiente și corecte pentru a asigura transparența și echitatea fiscală. De asemenea, armonizarea termenelor de plată și introducerea unor mecanisme digitale de monitorizare și asistență ar contribui la o mai bună conformare fiscală și la creșterea colectării impozitelor la bugetul de stat. Totodată, este de menționat că reformele fiscale recente au fost menite să simplifice procesul de conformare fiscală și să asigure o colectare mai eficientă a impozitelor. Un aspect cheie fiind extinderea utilizării platformelor digitale pentru a facilita declararea și plata impozitelor. Platforme precum Declarație rapidă permit contribuabililor să depună declarațiile online, eliminând necesitatea deplasărilor la ghișeele SFS.

Pentru îmbunătățirea conformării fiscale, educația fiscală și asigurarea unui suport tehnic adecvat sunt esențiale. Implementarea unui program național de educație contabilă și fiscală ar avea ca scop creșterea gradului de conștientizare și înțelegere a reglementărilor contabile și fiscale în rândul contribuabililor persoane fizice, facilitând conformarea voluntară și reducerea erorilor în procesul de declarare și plată a impozitului pe venit.

În concluzia finală a cercetării științifice privind regimul fiscal aplicabil persoanelor fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător, este cadrul legal bine definit, bazat pe prevederi clare referitoare la sursele de venit impozabile, obligațiile de raportare și modalitățile de calcul și plată a impozitelor. Cu toate acestea, cercetarea a evidențiat o serie de provocări practice și anume complexitatea reglementărilor fiscale, precum și utilizarea limitată a soluțiilor digitale, care împiedică procesul de raportare și plată eficientă a impozitelor. Un program național de educație fiscală pentru persoane fizice, combinat cu suport tehnic accesibil, ar oferi contribuabililor resursele necesare pentru a înțelege și respecta obligațiile fiscale, contribuind astfel la creșterea conformării voluntare. Pe termen lung, aceste măsuri vor aduce multiple beneficii, printre care o îmbunătățire semnificativă a transparenței fiscale, o colectare mai eficientă a impozitelor și o

predictibilitate mai mare a veniturilor la bugetul de stat, aspecte esențiale pentru planificarea și implementarea corectă a politicilor publice.

Generalizînd cele menționate, stabilim că regimul fiscal pentru persoanele fizice care nu desfășoară activități de întreprinzător este unul bine structurat, dar necesită ajustări strategice pentru a face față provocărilor practice actuale. Prin adoptarea soluțiilor digitale, clarificarea legislației și promovarea educației fiscale, RM poate crea un sistem fiscal mai eficient și mai echitabil, contribuind astfel la consolidarea bugetului de stat și la îmbunătățirea conformării fiscale pe termen lung.

3.3. Concluzii la capitolul 3

Regimul fiscal aplicabil ÎMM nu doar că influențează direct profitabilitatea acestora, dar are și un impact semnificativ asupra deciziilor de investiție, competitivității și capacității de extindere a întreprinderilor. În RM, simplificarea procedurilor fiscale și reducerea cotelor de impozitare pentru ÎMM au fost concepute pentru a stimula dezvoltarea acestui sector vital al economiei.

Datele statistice actuale arată că, în perioada 2012-2023, numărul ÎMM din RM a crescut cu aproximativ 18%, în mare parte datorită măsurilor fiscale favorabile adoptate. Aceste măsuri au fost asociate și cu o creștere a conformității fiscale, ceea ce a condus la o creștere a veniturilor bugetare din impozitele pe venit colectate de la ÎMM. Republica Moldova trebuie să continue să învețe din experiențele altor state și să adapteze cele mai bune practici la contextul național. Prin implementarea unor reglementări fiscale și contabile care să fie atât echitabile, cât și eficiente, țara poate să creeze un mediu propice pentru dezvoltarea ÎMM, atragerea investițiilor și integrarea economică în Uniunea Europeană. Raportarea fiscală pentru ÎMM este reglementată de un cadru legislativ și procedural simplificat, care urmărește asigurarea conformității fiscale și a transparenței financiare. Divergența dintre clasificarea entităților în Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii (utilizată de Codul Fiscal) și Legea contabilității și raportării financiare utilizată pentru organizarea contabilității și realizarea raportării financiare, atât ca mărimi cât și ca denumiri de indicatori constituie o necesitate. La fel, utilizarea de către toate entitățile a SNC reprezintă o complexitate pentru SÎMM și necesită implementarea unui cadru contabil specific acestora, precum cel internațional prin IFRS for SMEs. În ciuda progreselor în digitalizarea și simplificarea procedurilor de raportare, ÎMM continuă să se confrunte cu dificultăți semnificative, legate de complexitatea reglementărilor, costurile ridicate de conformare și provocările tehnologice. În acest context, este esențial ca autoritățile fiscale să continue eforturile de extindere a suportului pentru contribuabili, astfel încât ÎMM să poată îndeplini obligațiile fiscale într-un mod eficient și sustenabil.

Republica Moldova trebuie să continue să învețe din experiențele altor state și să adapteze cele mai bune practici la contextul național, prin implementarea unor reglementări fiscale și contabile care să fie atât echitabile, cât și eficiente, țara poate să creeze un mediu propice pentru dezvoltarea IMM, atragerea investițiilor și integrarea economică în Uniunea Europeană.

Tendința permanentă de a stimula dezvoltarea activităților profesionale și independente prin crearea diverselor programe de sprijin specializate, axate în primul rând pe oameni capabili să se realizeze în domeniul afacerilor se evidențiază în ultimii ani în multe state. Măsurile legislative adoptate în legătură cu persoanele fizice ce desfășoară activități profesionale și independente vizează în esență creșterea colectării impozitelor. Totodată, experiența altor state în reglementarea activităților așa numitor “lucrători independenți” indică faptul că colectările de impozite directe nu prezintă o tendință de creștere, cu toate acestea, problema șomajului este rezolvată și, în consecință, piața muncii se dezvoltă [312].

Principalele dificultăți țin de documentarea corespunzătoare a veniturilor și cheltuielilor, înțelegerea complexității reglementărilor și adaptarea contribuabililor la noile tehnologii fiscale. În special, persoanele fizice ce desfășoară activități independente pot întâmpina probleme cu costurile de implementare a echipamentelor de casă și control, precum și cu accesul la suport tehnic adecvat. Deși sistemul SIA MEV contribuie la reducerea erorilor de raportare și îmbunătățește transparența fiscală, pentru o aplicare eficientă, este esențială oferirea de sprijin adecvat și resurse educative contribuabililor.

Totodată, este important să evidențiem abordarea fiscală în programele de sprijin, prin prisma regimurilor fiscale, facilităților, scutirilor și altor instrumente fiscale oferite persoanelor fizice la desfășurarea activităților profesionale și independente, inclusiv din punct de vedere al motivării contribuabilului să activeze în cadrul legal și cu perspective favorabile de dezvoltare a activității în domeniu dat.

În contextul situației de pandemie, când o parte a societății s-a ciocnit cu anumite dificultăți de a activa de la distanță, iar o parte din angajați au dat dovadă de ingeniozitate în direcția dezvoltării domeniului liberului profesionist, așa numit “freelancer”, a unor activități mai mult sau mai puțin profesionale efectuate la domiciliu, apare o tot mai mare necesitate de a completa legislația fiscală cu noi regimuri fiscale pentru a proteja o gamă largă de activități profesionale și individuale din așa numitul domeniu al liberului profesionist.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Teza elaborată cu titlul „Problematici ale contabilității și raportării impozitului pe venit” reprezintă o cercetare integrată, complexă, interdisciplinară.

Prezenta cercetare reprezintă o radiografie a aplicării impozitului pe venit de către entități și persoane fizice în scopul organizării contabilității și raportării corecte a acestuia.

În centrul atenției cercetării realizate a stat contabilitatea și raportarea impozitului pe venit ca parte a întregului, fiind analizat prin partea individuală aplicată diferitor regimuri fiscale (regim general, regim aplicat SÎMM, domeniului IT, persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător și activități profesionale în sectorul justiției și domeniul sănătății, activități independente) și categorii de entități, persoane fizice și domenii de activitate. Or, e necesar să se ia în considerare individual persoana juridică, persoana fizică și domeniul de activitate în ansamblul său, în scopul aplicării contabilității și raportării impozitului pe venit. O altă provocare stabilită prin prezenta cercetare este realizarea raportării aferente indicatorilor impozitului pe venit prin prisma situațiilor financiare și în scopuri fiscale – ambele fiind realizate de către contabilitatea entităților, dar prin diferite abordări și reglementări: contabilă și fiscală. Aceste aspecte au reprezentat o provocare pentru realizarea cercetării pe tema dată.

Sintetizând principalele rezultate ale cercetării, conchidem următoarele constatări:

1. Utilizarea în gestiunea entității a informației contabile, precum și a instrumentelor fiscale reprezintă o condiție pentru realizarea obiectivelor economice și în același timp constituie un obiectiv în procesul decizional.

2. În timp ce contabilitatea urmărește culegerea de date și prelucrarea acestora în scopul obținerii și furnizării de informații utilizatorilor interni și externi, obiectivul fundamental al fiscalității este de a asigura mobilizarea de resurse financiare la nivelul bugetului de stat, în vederea finanțării cheltuielilor bugetare.

3. Problema impozitului pe venit este actuală pentru RM în contextul modernizării Codului Fiscal și al ajustării cadrului normativ la acquis-ul comunitar, pentru UE la constituirea unui cadru fiscal bazat pe principii de echitate, eficiență și simplitate pentru a asigura o distribuție echitabilă a poverii fiscale între întreprinderi și jurisdicții, la nivel internațional pentru identificarea unui cadru internațional privind impozitarea corporativă (Pilonul 1 - realocarea parțială a drepturilor de impozitare, Pilonul 2 – impozitarea efectivă minimă a profiturilor multinaționalelor).

4. Complexitatea cadrului normativ de reglementare fiscală a impozitului pe venit în RM, prezent prin diverse conținuturi în capitolele Codului Fiscal (Anexa 1), modificarea continuă a

reglementării fiscale, dar și includerea de noi tipuri de impozitări care pot genera diverse dileme în selectarea cadrului optim pentru entitate dar și corectitudinea aplicării.

5. S-a stabilit că impozitul pe venit (pe categorii) are o influență semnificativă în indicatorii bugetari și un impact direct asupra veniturilor bugetare totale.

6. O altă constatare desprinsă în cadrul cercetării realizate este faptul că ne confruntăm cu intenția de reducere a influenței mediului cultural de afaceri național și punerea bazei unei internaționalizări a contabilității care își are originile în intențiile de convergență și armonizare internațională a principiilor contabile, normelor și practicilor contabile, totul fiind realizat în favoarea unei globalizări în domeniul contabilității și raportării financiare. Elaborarea SNC în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS și IFRS confirmă aceasta. Ceea ce nu se poate afirma și pentru sistemul fiscal din RM în general, și cu privire la impozitul pe venit în particular, unde abea în anul 2023 a fost elaborat Conceptul de modernizare a Codului Fiscal, ce reprezintă un document strategic ce vizează armonizarea cadrului legislativ fiscal național la prevederile directivelor Uniunii Europene și perfecționarea cadrului legislativ fiscal existent în perioada 2023-2026, deci sunt întreprinși primii pași, dar oarecum sunt cu menținerea interesului național.

7. Implicarea profesiei contabile în îmbunătățirea cadrului normativ fiscal cu privire la impozitul pe venit și tratamentul corect al aplicării acestuia la nivel de entitate reprezintă un factor cheie în consultarea fiscală, determinarea, contabilitatea impozitului pe venit și raportării fiscale a acestuia, având un impact pozitiv asupra finanțelor publice și asupra societății în ansamblu.

8. Multitudinea regimurilor fiscale aplicate impozitului pe venit pentru entități (regim fiscal general, pentru SÎMM, pentru MTIP, etc.), pentru persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător (GȚ, II), ce desfășoară activități profesionale în domeniul justiției și medical, ce desfășoară activități independente conform CAEM, și nu în ultimul rând privind impozitul pe venit reținut la sursă de plată fiind determinat atât de multitudinea surselor dar și de diferite mărimi ale cotelor aplicate.

9. Cu privire la cadrul normativ contabil de reglementare a impozitului pe venit este aplicat atât cel național prin SNC cât și cel internațional prin IFRS (pentru entitățile de interes public). Existența și aplicarea în RM a două cadre normative de reglementare contabilă a stabilit că pentru entitățile care țin contabilitatea și întocmesc situații conform SNC, cadrul de reglementare contabil nu conține un standard separat care tratează impozitul pe venit așa cum există pentru entitățile ce țin contabilitatea și întocmesc situații financiare conform IFRS: IAS 12 “Impozitul pe profit”, care poate provoca diverse tratamente contabile și dificultăți pentru entitățile autohtone.

10. Utilizarea unui singur concept de impozit pe venit pentru toate categoriile de impozite aplicate atât pe profitul entităților, cât și pe venitul entităților și persoanelor fizice, generează dificultăți pentru înțelegerea și aplicarea corectă a regimurilor de impozitare.

11. Diversitatea conceptelor aplicate în cadrul normativ fiscal și cel contabil, ce necesită o uniformizare la nivel național.

12. Lipsa în cadrul reglementărilor contabile naționale (Legea contabilității și raportării financiare și SNC) a prevederilor cu privire la dezvăluirea informațiilor în Nota explicativă cu privire la elementele contabile privind impozitul pe venit: datoria privind impozitul pe venit, creanța privind impozitul pe venit; mențiunea regimului fiscal aplicat cu privire la impozitul pe venit; aplicarea vacanței fiscale.

13. Diferențele dintre recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea financiară și ajustarea acestora conform reglementărilor fiscale în scopul determinării impozitului pe venit conform regimului fiscal general, determină o majorare a cheltuielilor privind impozitul pe venit la nivel de entitate și o creștere a veniturilor bugetare.

14. În baza cercetării s-a constatat că integrarea instrumentelor moderne de analiză econometrică în procesul de raportare poate îmbunătăți semnificativ acuratețea, coerența și caracterul predictiv al datelor fiscale, sprijinind astfel raționalizarea și perfecționarea contabilității.

15. Impozitul pe venit pentru SÎMM reglementat de Codul Fiscal se bazează pe clasificarea entităților din Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii, care diferă ca mărimi de indicatori pentru clasificarea entităților conform Legii contabilității și raportării financiare. Sub aspectul organizării impozitării SÎMM, cadrul normativ fiscal prevede o simplificare atât ca tratament cât și ca declarare fiscală (versus regimul general), iar cadrul normativ contabil stabilește aplicarea SNC și o simplificare doar pentru raportarea financiară. Reglementarea fiscală preia veniturile recunoscute în contabilitatea financiară în scopul determinării impozitului pe venit pentru SÎMM.

16. Cercetarea a evidențiat că formele alternative de activitate economică desfășurate de persoane fizice: întreprinzători individuali, regim de activitate independentă, activități profesionale dispun reglementări contabile separate prin Indicații metodice și de regimuri fiscale conturate separat, ce necesită cunoașterea specificului pentru fiecare activitate dar și a modului corect de aplicare.

17. Contabilitatea reprezintă sursa de date pentru stabilirea și raportarea impozitului pe venit pentru toate categoriile de entități și persoane fizice, asigurând suportul informațional în cadrul entității pentru management, utilizatorii de informații prin indicatorii situațiilor financiare pentru luarea deciziilor cât și administrațiile fiscale prin declarațiile fiscale ale raportării impozitului pe venit și stabilirii veniturilor bugetare la nivel național. Deci, sistemul informațional fiscal se

bazează pe informațiile furnizate de contabilitate. La fel, cert este faptul că informațiile contabile influențează semnificativ calitatea raportărilor fiscale cu privire la impozitul pe venit.

Problemele științifice importante, soluționate în teză, se concretizează în contribuții proprii de identificare a incertitudinilor și propunerea de metodologii aferente aplicării pentru soluționarea problematicilor contabilității impozitului pe venit din perspectiva științifică, metodologică și aplicativă, fapt care conduce la abordarea provocărilor specifice și diferențelor contabile conform SNC și IFRS pentru înregistrarea și raportarea impozitului pe venit pentru entități și persoane fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, activități profesionale, activități independente, cu scopul de a facilita aplicarea reglementării fiscale și a standardelor contabile, asigurând interconexiunea dintre raportarea financiară și raportarea fiscală.

Sinteza cercetărilor realizate contribuie la formularea următoarelor recomandări:

1. În baza constatărilor din cadrul cercetării realizate se argumentează propunerea de utilizare a conceptelor de definire în cadrul aplicării impozitului pe venit în funcție de baza de aplicare:
 - a) Impozit pe profit – pentru entitățile ce aplică regimul fiscal general de impozitare și pentru persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător și profesionale, la care baza de calcul a impozitului pornește de la profitul (pierdere) contabil ajustată în scopuri fiscale;
 - b) Impozit pe venit – pentru entitățile din sectorul IMM și persoane fizice.
 - c) Profit impozabil (pierdere fiscală) – prin înlocuirea conceptelor actuale de venit impozabil (pierdere fiscală) pentru regimul fiscal general.
 - d) Aplicarea definițiilor din contabilitate cu referire la principiile contabile fără o definire suplimentară în scop fiscal, ceea ce generează doar confuzii în aplicare (contabilitatea de angajamente).
2. În contextul ajustării cadrului normativ fiscal aferent impozitului pe venit aplicarea principiilor de echitate, eficiență și simplitate stabilite la nivelul UE și menținerea unui sistem simplu pentru a reduce costurile de conformare și încurajarea investițiilor în creșterea economică.
3. Prezentarea responsabilității sociale a profesiei contabile în domeniul fiscal și integrarea fiscalității în responsabilitatea socială cu privire la consultarea și aplicarea impozitului pe venit.
4. Dezvoltarea Politicilor contabile ale entității prin includerea regimului fiscal aplicat pentru impozitul pe venit (existența mai multor regimuri fiscale), iar în condițiile când legislația fiscală prevede, iar entitatea decide să aplice se va menționa aplicarea vacanței fiscale.
5. Prezentarea algoritmului de contabilizare a impozitului pe venit în condițiile aplicării vacanței fiscale de către entități.
6. Completarea cadrului normativ contabil național: Legea contabilității și raportării financiare, SNC “Creanțe și investiții financiare” și SNC “Capital propriu și datorii” cu privire la necesitatea

dezvăluirii în Nota explicativă a situațiilor financiare a informației cu privire la impozitul pe venit, pentru informații nonfinanciare: mențiunea regimului fiscal aplicat, a vacanței fiscale aplicate în anul de raportare (preluat din Politicile contabile), pentru informații financiare prezentarea valorii creanței curente privind impozitul pe venit, datoriei curente privind impozitul pe venit, iar în condițiile aplicării vacanței fiscale a datoriei preliminate pe termen lung și curente ceea ce va contribui la creșterea responsabilității sociale pentru domeniul contabil și fiscal privind importanța și valorificarea informației privind impozitul pe venit.

7. Ajustarea conformității de clasificare a întreprinderilor mici și mijlocii atât ca indicatori cât și ca mărimi din cadrele normative: Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii (utilizată în Codul Fiscal pentru impozitarea SÎMM) și Legea contabilității și raportării financiare. Evidențierea aplicării regimului fiscal special pentru SÎMM adaptat, și lipsa unui cadru normativ contabil pentru organizarea contabilității în aceste entități, fundamentează necesitatea elaborării unui cadru contabil simplificat, cu cerințe ajustate specificului ÎMM, precum cel internațional IFRS for SMEs, care să permită organizarea contabilității accesibilă, precum și o conectare eficientă între indicatorii contabili și cei fiscali privind impozitul pe venit.

8. Necesitatea unei educații contabile cu privire la documentarea faptelor economice, evidența veniturilor și cheltuielilor în condițiile aplicării contabilității de casă pentru persoane fizice ce desfășoară activități de întreprinzător, activități independente, activități profesionale și a educației fiscale în contextul determinării și raportării digitalizate a impozitului pe venit.

Limitele cercetării. Prezenta cercetare are anumite limite determinate complexitatea interdisciplinară a domeniului cercetat și de tratamentul contabil și fiscal al datelor cu privire la impozitul pe venit. Autorul a întâmpinat anumite limite pentru accesul la conținutul declarațiilor cu privire la impozitul pe venit generalizate fiind consultate doar la nivel de entitate pe un eșantion nesemnificativ, ce poate afecta granularitatea analizei în scopul stabilirii strategiilor fiscale. O cercetare bazată pe un cadru normativ existent la un moment dat poate deveni parțial irelevantă pe termen mediu și lung. Prin urmare, concluziile sunt valabile pentru o perioadă de timp, fiind necesare actualizări periodice. În ciuda eforturilor de armonizare, contabilitatea (axată pe imaginea fidelă și profit real) și fiscalitatea (orientată spre colectarea veniturilor bugetare) funcționează pe baze conceptuale distincte, iar cercetarea se limitează la a descrie și a analiza aceste diferențe, fără a putea oferi o unificare totală a celor două sisteme.

Direcții viitoare ale cercetării. Conform limitelor identificate, sunt stabilite următoarele direcții viitoare de cercetare cu privire la contabilitate și raportarea impozitului pe venit: cercetarea impozitului pe venit după ajustarea cadrului normativ fiscal al RM la cel al Uniunii Europene; cercetarea contabilității și raportării impozitului pe venit pentru agenții economici rezidenți ai

zonelor economice libere, instituțiile de învățământ publice și private, organizațiile necomerciale, întreprinderile create de societățile orbilor, surzilor și invalizilor, asociațiile de economii și împrumut, organizațiile sindicale și patronale, organizațiile internaționale și personalul acestora.

Datorită faptului că domeniul de cercetare este foarte vast și dinamic, surprinzând o întrepătrundere în cadrul cercetării interdisciplinare, lucrarea de față este un punct de continuare pentru cercetările ulterioare a impozitului pe venit.

BIBLIOGRAFIE

1. Accounting services in Romania. In: *Romanian Accountants*. 2025. Disponibil: <https://romanian-accountants.com/> [accesat 2025-04-15].
2. Activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în anul 2023. In: *Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova*. Disponibil: https://statistica.gov.md/ro/activitatea-intreprinderilor-mici-si-mijlocii-in-anul-2023-9557_61414.html [accesat 2025-05-17].
3. Activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în Republica Moldova în anul 2020. In: *Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova*. Disponibil: https://statistica.gov.md/ro/activitatea-intreprinderilor-mici-si-mijlocii-in-republica-moldova-in-anul-9557_50055.html [accesat 2024-03-06].
4. Afaceri în Europa: Cadrul de impozitare a profitului (BEFIT). In: *European Commission*. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en?prefLang=ro&etrans=ro [accesat 2025-02-01].
5. AGGARWAL, Shalini; Suzan DSOUZA; Mahesh JOSHI; Roger ANTOUN and Duc Hong THI PHAN. Environmental, social and governance investing: systematic literature review using ADO model. *Journal of Accounting Literature*. 2025, January 06. <https://doi.org/10.1108/JAL-11-2024-0319>. Disponibil: <https://www.emerald.com/jal/article-abstract/doi/10.1108/JAL-11-2024-0319/1255855/Environmental-social-and-governance-investing?redirectedFrom=fulltext> [accesat 2025-04-12].
6. AHMAD, Farhan; Anu BASK; Sini LAARI and Craig V. ROBINSON. Business management perspectives on the circular economy: Present state and future directions. *Technological Forecasting and Social Change*. 2023, Volume 187, February, 122182. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.122182>. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S004016252200703X?via%3Dihub> [accesat 2024-01-03].
7. ANAF. Tutorial - Spațiul Privat Virtual. 2015. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Tutorial_SPV_10feb2015v2.pdf [accesat 2024-04-01].
8. ANDERSSON, Malin; Petra KÖHLER-ULBRICH and Carolin NERLICH. Green investment needs in the EU and their funding. *ECB Economic Bulletin*. 2025, no. 1. Disponibil: https://www.ecb.europa.eu/press/economic-bulletin/articles/2025/html/ecb.ebart202501_03~90ade39a4a.en.html [accesat 2025-07-10].
9. ANDREI, Jean Vasile; Luminița CHIVU; Valeriu IOAN-FRANC și Violeta SIMA. *Practici și exigențe în scrierea lucrărilor științifice*. București: Editura Expert, 2020. 204 p. ISBN 978-

- 973-618-432-1. Disponibil: <http://www.cide.ro/BT%20Practici%20si%20exigente.pdf> [accesat 2025-01-22].
10. Annual Report on Taxation 2025. In: *European Commision*. 2025, June 23. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation_en [accesat 2025-08-01].
11. APOSTOL, Ciprian. Impactul politicii fiscale asupra dezvoltării societății românești. In: *Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală = Accounting and accounting education in the digital society*: Conferința Științifică Internațională, Ed. a 8-a, 4-5 aprilie 2019. Chișinău, 2019, pp. 167-176. ISBN 978-9975-127-67-7. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_05.04.19.pdf [accesat 2024-01-05].
12. Aspecte privind determinarea obligațiilor fiscale aferente anului 2020 pentru persoanele fizice cetățeni. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2021, 3 martie. Disponibil: https://sfs.md/ro/documente?tax_type%5B%5D=7 [accesat 2024-02-01].
13. Aspecte privind determinarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit aferente anului 2021 pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2022, 7 martie. Disponibil: https://sfs.md/ro/documente?tax_type%5B%5D=7 [accesat 2024-02-01].
14. Aspecte privind prezentarea Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală 2021 de către persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2022, 7 martie. Disponibil: https://sfs.md/ro/documente?tax_type%5B%5D=7 [accesat 2024-02-01].
15. BACHAS, Pierre; Anders JENSEN and Lucie GADENNE. Tax Equity in Low- and Middle-Income Countries. *Journal of Economic Perspectives*. 2024, vol. 38, no. 1, pp. 55-80. ISSN 1944-7965 (Online). Disponibil: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.38.1.55> [accesat 2024-12-05].
16. BAJAN, Maia și Liliana LAZARI. Relația dintre contabilitate și fiscalitate: conectare și deconectare. In: *International Scientific Conference on Accounting – ISCA 2020*: Conferința Științifică Internațională, 2-3 Aprilie 2020. Chișinău, 2020, pp. 30-35. ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegeri_conferinta_aprilie_2020F.pdf [accesat 2024-01-09].
17. BAKHSH, Satar; Wei ZHANG; Kishwar ALI and Judit OLÁH. Strategy towards sustainable energy transition: The effect of environmental governance, economic complexity and geopolitics. *Energy Strategy Reviews*. 2024, Volume 52, March, 101330. ISSN 2211-467X. <https://doi.org/10.1016/j.esr.2024.101330> Disponibil:

- <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2211467X24000373?via%3Dihub> [accesat 2024-11-02].
18. BALAN, Aliona. Aspecte ale politicii fiscale în Republica Moldova. In: *Modern paradigms in the development of the national and world economy*. Ed. 1, 2-3 noiembrie 2018, Chisinau. Chişinău: Institutul Patrimoniului Cultural, 2018, pp. 124-128. ISBN 978-9975-142-57-1. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/124-128_8.pdf [accesat 2024-01-15].
 19. BALASOIU, Narciz; Iulian CHIFU and Marian OANCEA. Impact of Direct Taxation on Economic Growth: Empirical Evidence Based on Panel Data Regression Analysis at the Level of EU Countries. *Sustainability*. 2023, 15(9), 7146. <https://doi.org/10.3390/su15097146> Disponibil: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/9/7146> [accesat 2024-03-09].
 20. BALLAND, P.A.; T. BROEKEL; D. DIODATO; E. GIULIANI; R. HAUSMANN and N. O'CLERY et al. The new paradigm of economic complexity. *Research Policy*. 2022, Volume 51, Issue 3, April, 104450. ISSN 0048-7333. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0048733321002420#sec0012> [accesat 2024-02-12].
 21. BARKER, Richard. Corporate sustainability reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2025, Volume 49, January-February, 107280. ISSN 0278-4254 <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2024.107280> Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425424001030?via%3Dihub> [accesat 2025-04-05].
 22. BĂNICĂ, A.; R. ȚIGĂNAȘU; P. NIJKAMP and K. KOURTIT. Institutional Quality in Green and Digital Transition of EU Regions – A Recovery and Resilience Analysis. *Global Challenges*. 2024 Aug 20, 8(9). Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/gch2.202400031> [accesat 2024-12-08].
 23. BEGOÑA, Giner and Mercedes LUQUE-VÍLCHEZ. A commentary on the “new” institutional actors in sustainability reporting standard-setting: a European perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022, 13 (6), pp. 1284-1309. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-06-2021-0222> ; <https://www.emerald.com/sampj/article-abstract/13/6/1284/338152/A-commentary-on-the-new-institutional-actors-in?redirectedFrom=fulltext> [accesat 2024-09-07].
 24. BELDIMAN, Camelia Madalina. Accounting of the Operations Regarding the Calculation and Recording of Tax on Profit. *EuroEconomica*. 2020. Special Issue 2(39), pp. 48-56. ISSN:

- 1582-8859. Disponibil: <https://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/11159/6238/1/290-Article%20Text-2281-1-10-20201023.pdf> [accesat 2024-02-02].
25. BELNAP Andrew; Jeffrey L. HOOPES and Jaron H. WILDE. Who really matters in corporate tax?. *Journal of Accounting and Economics*. 2024, Volume 77, Issue 1, February, 101609. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410123000332> [accesat 2024-11-04].
26. BENITEZ, Juan Carlos; Mario MANSOUR; Miguel PECHO and Charles VELLUTINI. Building Tax Capacity in Developing Countries. In: *Staff Discussion Notes*. 2023, Volume 2023, Issue 006. ISBN 9798400246098. ISSN 2617-6750. 32 p. <https://doi.org/10.5089/9798400246098.006> Disponibil: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/006/2023/006/006.2023.issue-006-en.xml?cid=535449-com-dsp-crossref> [accesat 2024-02-05].
27. BHARDWAJ, S. Data Analytics in Small and Medium Enterprises (SME): A Systematic Review and Future Research Directions. *Information Resources Management Journal (IRMJ)*. 2022, 35(2), pp. 1-18. Disponibil: <http://doi.org/10.4018/IRMJ.291691> [accesat 2024-02-11].
28. BOADWAY, Robin and Frank FLATTERS. The Taxation of Natural Resources: Principles and Policy Issues. In: *Taxing Choices for Managing Natural Resources, the Environment, and Global Climate Change. Fiscal Systems Reform Perspectives*. 2023. ISBN 978-3-031-22605-2. Chapter First Online: 22 February 2023, pp. 17-81. Disponibil: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-031-22606-9_2 [accesat 2025-05-12].
29. BRÎNZILA, Liuba. Aspecte problematice în contabilitatea impozitului pe profit. In: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic*. Chișinău, Republica Moldova, 2016, vol. 4, pp. 116-120. ISBN 978-9975-75-834-5. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/61709 [accesat 2024-09-02].
30. BUCUR, V. și A. GRAUR. *Contabilitatea impozitelor: teorie și practică*. Manual. Chișinău, ASEM, 2016. 618 p. ISBN 978-9975-75-830-7
31. BURADA, Corneliu. *Armonizarea dintre contabilitate și fiscalitate*. Pitești: Editura Independența economică, 2002. ISBN 973-8112-41-9.
32. BURLEA, Ecaterina și Igor BALAN. Analiza aportului impozitului pe venit la formarea veniturilor bugetului public național în Republica Moldova. In: *Conferința Științifică Internațională Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare = Accounting and auditing in the globalized conditions: realities and prospects for development*. Ed. a 7-a, 19-20 aprilie 2018. Chișinău: Tipogr. „Arva Color”, 2018, pp. 217-222. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_20.04.18.pdf [accesat 2024-10-09].

33. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). In: *European Commission*. 2023. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en [accesat 2024-12-05].
34. Business Taxation for the 21st Century. 29. Communication from the commission to the european parliament and the council empty. In: *European Commission*. 2021. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0251&from=EN> [accesat 2024-12-05].
35. Catalogul mijloacelor fixe, Hotărârea Guvernului nr. 941 din 22-12-2020. In: *LEGIS*. 2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124765&lang=ro [accesat 2024-04-11].
36. CĂPĂȚINĂ-VERDEȘ, Neli și Ioan-Bogdan ROBU. Impactul prețurilor de transfer asupra impozitului pe profit al firmelor cotate: metoda marjei nete. In: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*. Ediția 6. Chișinău, 2017, pp. 380-385. ISBN 978-9975-127-50-9. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/150987 [accesat 2025-01-29].
37. CERNUȘCA, Lucian. Abordări teoretice și practice privind contabilizarea datoriilor și creanțelor de impozit amânat – partea I. In: *Expertiza și auditul afacerilor*. 2017, nr.32-33, 22.08-04.09.2017. Disponibil: <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/abordari-teoretice-si-practice-privind-contabilizarea-datoriilor-si-creantelor-de-impozit-amanat-partea-i-a2428/> [accesat 2023-11-04].
38. CHAUHAN, Chetna; Vinit PARIDA and Amandeep DHIR. Linking circular economy and digitalisation technologies: A systematic literature review of past achievements and future promises. *Technological Forecasting and Social Change*. 2022, Volume 177, April 2022, 121508. ISSN 0040-1625. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121508> Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0040162522000403?via%3Dihub> [accesat 2024-08-12].
39. CHILAREZ, Dănuț și George-Sebastian ENE. Armonizare și Competiție Fiscală la nivelul Uniunii Europene. *Strategii Manageriale*. 2014, nr.1, pp. 94-105. ISSN 1844-668X. Disponibil: http://www.strategiimanageriale.ro/images/images_site/articole/article_3a5744edeef192e0d12f8e9a8446293c.pdf [accesat 2024-02-06].
40. CHIRCOP, Justin ; Patrizia MALASPINA and Antonio PARBONETTI. Anti-Mafia Police Actions, Criminal Firms, and Peer Firm Tax Avoidance. *Journal of Accounting Research*. 2023, vol. 61, no. 1, pp. 243-277. Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1475-679X.12455> [accesat 2024-05-25].

41. CIOBANU, V. Contabilizarea impozitului pe venit amânat aferent aplicării art.87 alin.(1/1) din Codul fiscal. Explicațiile organului abilitat de stat. In: *Contabilsef.md*. 2024. Disponibil: [https://www.contabilsef.md/contabilizarea-impozitului-pe-venit-amanat-aferent-aplicarii-ar87-ali\(-din-codul-fisca-explicatiile-organului-abilitat-de-stat](https://www.contabilsef.md/contabilizarea-impozitului-pe-venit-amanat-aferent-aplicarii-ar87-ali(-din-codul-fisca-explicatiile-organului-abilitat-de-stat) [accesat 2025-01-09].
42. CIOCA, Ionela Cornelia. Accounting and Tax Specifics Regarding Cryptocurrency Trading at National and European Level. “Ovidius” University Annals, *Economic Sciences Series*. 2023, Volume XXIII, Issue 1, pp. 896-901. ISSN 2393-3127 (Online). ISSN 2393-3119 (CD-ROM). ISSN-L 2393-3119. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2023-i1/Section%205/5.pdf> [accesat 2025-01-10].
43. CITRIN, Daniel and Ashok LAHIRI. *Policy Experiences and Issues in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*. USA: International Monetary Fund, 1995. 135 p. ISBN 9781557755186. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781557755186.084>. Disponibil: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557755186/9781557755186.xml> [accesat 2024-10-03].
44. CIUMAG, Marin and Anca CIUMAG. Fiscal and accounting aspects regarding the profit tax. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*. 2021, Issue 6, pp. 62-68. ISSN 2344-3685. ISSN-L 1844-7007. Disponibil: https://www.utgiu.ro/revista/ec/pdf/2021-06/08_Ciumag.pdf [accesat 2024-12-17].
45. Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei. ORDIN Nr. 28 din 07-06-2019. Biroul Național de Statistică. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114680&lang=ro [accesat 2023-12-22].
46. Clasificatorul statistic al produselor (bunurilor și serviciilor). Ordinul Biroului Național de Statistică nr. 09 din 30 ianuarie 2024. In: *Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova*. 2024. Disponibil: <https://statistica.gov.md/ro/clasificari-si-nomenclatoare-9881.html> [accesat 2024-06-14].
47. Code général des impôts. In: *Legifrance*. 2025. Disponibil: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577 [accesat 2025-08-25].
48. Code of Conduct Group (Business Taxation). In: *European Council*. 2022. Disponibil: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/> [accesat 2024-12-05].
49. Codul Fiscal al Republicii Moldova. In: *LEGIS*. 2022. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=133844&lang=ro# [accesat 2024-10-14].

50. Codul Fiscal al României. In: *ANAF*. 2023. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2023.htm [accesat 2025-03-09].
51. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Business Taxation for the 21st Century. In: *European Commission*. 2021. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf [accesat 2023-12-18].
52. Communication on Business Taxation for the 21st Century. In: *European Commission*. 2021. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century_en [accesat 2023-12-18].
53. Comunicat de presă al Ministerului Dezvoltării Economice și Digitalizării. Reforma impozitului pe venit: rezultate și impactul asupra economiei. In: *Ministerul Dezvoltării Economice și Digitalizării*. 2024. Disponibil: <https://mded.gov.md/reforma-impozitului-pe-venit-rezultate-si-impactul-asupra-economiei/> [accesat 2025-05-09].
54. Comunicatul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova Nr. 3447 din 20-06-2001 cu privire la restituirea sumelor achitate în plus la impozitul pe venit din plățile salariale în baza Declarațiilor depuse de persoanele fizice-cetățeni. In: *LEGIS*. 2001. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=3951&lang=ro [accesat 2024-04-01].
55. Concept de rescriere a codului fiscal și a codului vamal. Document strategic ce vizează armonizarea cadrului legislativ național la prevederile directivelor Uniunii Europene și perfecționarea cadrului legislativ existent în perioada 2017-2020. Elaborat de Direcția Politici Fiscale și Vamale (actualizat la data de 30.03.2018). In: *Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova*. 2018. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Concept%20ACTUALIZAT%20.pdf> [accesat 2024-12-01].
56. Conceptul de modernizare a Codului Fiscal. Document strategic ce vizează armonizarea cadrului legislativ național la prevederile directivelor Uniunii Europene și perfecționarea cadrului legislativ existent în perioada 2023-2026. In: *Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova*. 2023. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/proiectul-conceptului-de-modernizare-codului-fiscal> [accesat 2025-01-15].
57. CONSTANTIN, Sergiu-Bogdan. *Contabilitatea și fiscalitatea asocierilor în participație*. Academia de Studii Economice din București. București: Editura ASE, 2015. 170 p. ISBN 978-606-505-896-5.
58. Convenție între Republica Moldova și Bosnia și Herțegovina pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe proprietate. In: *Serviciul*

- Fiscal de Stat*. 2004. Disponibil: <https://sfs.md/ro/tratate-internationale?categories%5B%5D=3> [accesat 2024-09-17].
59. CORNEGIE, Garry; Lee PARKER and TSAHURIDU, Eva. It,s 2020: What is Accounting Today?. *Australian Accounting Review*. 2021, Volume 31, Issue 1, pp. 65-73. Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/auar.12325> [accesat 2024-03-09].
 60. Corporate Tax, Digitalization and Globalization. In: *World Economic Forum*. 2019. Disponibil: <https://www.weforum.org/publications/corporate-tax-digitalization-and-globalization/> [accesat 2024-10-01].
 61. CURJOS, Elena. Rolul impozitelor și taxelor în activitatea economică a statului. In: *Conferința Tehnico-Științifică a Colaboratorilor, Doctoranzilor și Studenților, Universitatea Tehnică a Moldovei, 1-14 decembrie, 2016*. Chișinău, 2017, vol. 2, pp. 361-362. ISBN 978-9975-45-500-8. ISBN 978-9975-45-502-2 (Vol.2). Disponibil: http://repository.utm.md/bitstream/handle/5014/2023/Conf_UTM_2016_II_pg361_362.pdf?sequence=1&isAllowed=y [accesat 2025-05-04].
 62. Date Deschise. Portal guvernamental. Site web. Disponibil: <https://date.gov.md/ckan/ru/dataset/5277-date-statistice-privind-evolutia-depunerii-declaratiei-cu-privire-la-impozitul-pe-venit> [accesat 2024-04-23].
 63. Date informative privind cotele impozitului pe venit. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2013-2025. Disponibil: <https://dataset.gov.md/dataset/5248-date-informative-privind-cotele-impozitului-pe-venit> [accesat 2025-08-03].
 64. Date informative privind scutirile la impozitul pe venit. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2012-2024. Disponibil: <https://dataset.live.egov.md/ru/dataset/5295-date-informative-privind-venitul-si-impozitul-pe-venit-al-persoanelor-cu-venit-mai-mare-de-1-mi> [accesat 2025-06-01].
 65. Date informative privind venitul și impozitul pe venit al persoanelor cu venit mai mare de 1 mil. lei. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2023. Disponibil: <https://dataset.gov.md/ro/dataset/5295-date-informative-privind-venitul-si-impozitul-pe-venit-al-persoanelor-cu-venit-mai-mare-de-1-mi/resource/238161e2-1868-4c9d-89c6-8524f6043550> [accesat 2025-02-08].
 66. Date statistice cu privire la declararea impozitului pe venit al persoanelor fizice (cetățeni). In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2012-2024. Disponibil: <https://date.gov.md/ckan/ru/dataset/5268-date-statistice-cu-privire-la-declararea-impozitului-pe-venit-al-persoanelor-fizice-cetateni> [accesat 2025-07-29].
 67. Date statistice privind evoluția depunerii declarației cu privire la impozitul pe venit. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2013-2024. Disponibil: <https://dataset.gov.md/dataset/5277-date->

- [statistice-privind-evolutia-depunerii-declaratiei-cu-privire-la-impozitul-pe-venit](#) [accesat 2025-05-11].
68. Date statistice privind numărul materialelor remise pe cazuri de evaziune fiscală organelor de drept pentru inițierea urmăririi penale. In: *Serviciul Fiscal de Stat*. 2016-2022. Disponibil: <https://dataset.gov.md/dataset/15501-date-statistice-privind-numarul-materialelor-remise-pe-cazuri-de-evaziune-fiscala-organelor-de> [accesat 2025-03-09].
 69. DAYIOĞLU ERUL, Rana. Socio-Economic Determinants of Tax Evasion: Evidence from the European Union. *İzmir Journal of Economics*. 2021, Cilt:36, Sayı:1, pp. 155-170. ISSN:1308-8173. Disponibil: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1069559> [accesat 2024-11-15].
 70. DEACONU, Sorin-Constantin. *Contabilitate și gestiune fiscală*. București: Editura C. H. Beck, 2021. 179 p. ISBN 978-606-18-1055-0.
 71. Definiții pentru fiscalitate. In: *Dex.md. Dicționare ale limbii române*. Disponibil: <https://www.dex.md/definitie/fiscalitate> [accesat 2024-03-12].
 72. DELECHAT, C.; G. MELINA; M. NEWIAK; C. PAPAGEORGIOU; K. WANG and N. SPATAFORA. Economic Diversification in Developing Countries: Lessons from Country Experiences with Broad-Based and Industrial Policies. *Departmental Papers*, 2024 (006). ISBN 9798400240201. ISSN 2616-5333. 54 p. Disponibil: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/087/2024/006/087.2024.issue-006-en.xml?cid=532135-com-dsp-crossref> [accesat 2024-09-07].
 73. DIANOV, Sergey; Lyudmila KOROLEVA; Natalia POKROVSKAIA; Natalia VICTOROVA and Andrey ZAYTSEV. The Influence of Taxation on Income Inequality: Analysis of the Practice in the EU Countries. *Sustainability*. 2022, 14 (15), 9066. <https://doi.org/10.3390/su14159066>. Disponibil: <https://www.mdpi.com/2071-1050/14/15/9066> [accesat 2024-01-10].
 74. Digital Taxation around the World. In: *TAX FOUNDATION*. 2024. Disponibil: <https://taxfoundation.org/research/all/global/digital-taxation/> [accesat 2024-06-10].
 75. Digital taxation. In: *Council of the European Union*. Disponibil: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/> [accesat 2025-04-07].
 76. Digitising taxation secures Estonia's #1 position in Tax Competitiveness Index. In: *e-Estonia*. 2023. Disponibil: <https://e-estonia.com/digitising-taxation-secures-estonias-nr-1-position-in-tax-competitiveness-index/> [accesat 2024-03-03].
 77. Directiva (UE) 2016/1164 A CONSILIULUI din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării

- pieței interne. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. 2016. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32016L1164> [accesat 2024-02-08].
78. Directiva (UE) 2017/1852 A CONSILIULUI din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. 2017. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1852&from=ES> [accesat 2024-02-08].
79. Directiva (UE) 2021/2101 a Parlamentului European și a Consiliului din 24 noiembrie 2021 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea, de către anumite întreprinderi și sucursale, de informații privind impozitul pe profit. In: *EUR-Lex*. 2021. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32021L2101> [accesat 2024-01-05].
80. Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE. In: *EUR-Lex*. 2011. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32011L0016> [accesat 2024-01-05].
81. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. 2013, L. 182/19 din 29.06.2013. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=PL> [accesat 2024-02-01].
82. Directiva 2014/107/UE privind schimbul automat de informații între autoritățile fiscale. *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*. 2014. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32014L0107> [accesat 2024-01-05].
83. Directiva a Consiliului de instituire a unui sistem de impunere în funcție de sediul central pentru microîntreprinderi și întreprinderi mici și mijlocii și de modificare a Directivei 2011/16/UE, Strasbourg, 12.9.2023 COM(2023) 528 final 2023/0320(CNS). In: *EUR-Lex*. 2023. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:52023PC0528> [accesat 2025-03-01].
84. DOĞAN, Bahadır Sazak and İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ. The Evolution of Tax Morale in Turkey. *Journal of Economy Culture and Society*. 2020, nr. 62, pp. 145-166. ISSN 2602-2656. E-ISSN 2645-8772. Disponibil: https://dergipark.org.tr/en/pub/jecs/issue/58626/827462#article_cite [accesat 2024-05-01].

85. Driving Policy Coherence for Sustainable Development. In: *OECD*. 2023. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/driving-policy-coherence-for-sustainable-development_a6cb4aa1-en.html [accesat 2025-02-05].
86. Einkommensteuergesetz (EStG) = Legea privind impozitul pe venit al Germaniei. In: *Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz*. Disponibil: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/> [accesat 2024-08-24].
87. ELERT, Niklas; Magnus HENREKSON and Mark SANDERS. Taxation and Entrepreneurship. In: *The Entrepreneurial Society. International Studies in Entrepreneurship*. Berlin: Springer, 2019, vol. 43, pp. 35-51. Disponibil: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-662-59586-2_3 [accesat 2024-09-09].
88. European business calls for deepening the EU Single Market and renewing the dynamic of European integration. In: *Accountancy Europe*. 2024. Disponibil: <https://accountancyeurope.eu/news/european-business-calls-for-deepening-the-eu-single-market-and-renewing-the-dynamic-of-european-integration/> [accesat 2024-09-04].
89. FELEAGĂ, N. *Contabilitate aprofundată*. București: Editura Economică, 1996. ISBN 973-9198-36-8.
90. FENG, C. International Tax Incentives, Cross-Border Research and Development, and Corporate Innovation Performance. *Finance research letters*. 2024, vol. 66. ISSN 1544-6123 Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1544612324006767> [accesat 2025-03-23].
91. FLETCHER, C.; W. J. RIPPLE; T. NEWSOME; P. BARNARD; K. BEAMER; A. BEHL et al. Earth at risk: An urgent call to end the age of destruction and forge a just and sustainable future. *PNAS Nexus*. 2024, vol. 3, no. 4. Disponibil: <https://academic.oup.com/pnasnexus/article/3/4/pgae106/7638480> [accesat 2024-06-23].
92. *France: Selected issues*. Washington: International Monetary Fund, 2024. 34 p. (IMF Staff Country Reports, no. 217. ISSN 1934-7685). ISBN 9798400281488. Disponibil: <https://doi.org/10.5089/9798400281488.002;>
<https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2024/217/002.2024.issue-217-en.xml?cid=551777-com-dsp-crossref> [accesat 2024-08-22].
93. GELEPITHIS, Margarita and Martin HEARSON. The politics of taxing multinational firms in a digital age. *Journal of European Public Policy*. 2021, vol. 29, no. 5, pp. 708-727. Disponibil: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13501763.2021.1992488> [accesat 2024-06-23].

94. GHEDROVICI, Olesea. Ajustarea legislației fiscale la prevederile Directivelor Uniunii Europene. In: *Conferința Științifică Internațională Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Chișinău, Moldova, 5-6 Aprilie 2017. Chișinău, 2017, Ediția 6, pp. 70-72. ISBN 978-9975-127-50-9. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2017.pdf [accesat 2024-08-22].
95. *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. IAS 12 Impozitul pe profit*. București: CECCAR, 2004. ISBN 973-8478-24-3.
96. Ghid privind achitarea impozitului pe venit. In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2020. Disponibil: https://sfs.md/ro/documente?tax_type%5B%5D=7 [accesat 2024-01-21].
97. Ghid privind înregistrarea/încetarea activității independente și onorarea obligațiilor fiscale. In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2025. Disponibil: <https://sfs.md/uploads/document/252/document/ghid-ai-versiunea-nouapdf-683441cd64f760.95235203.pdf> [accesat 2025-06-23].
98. Ghidul de informare pentru persoanele fizice ce nu desfășoară activitate de întreprinzător privind veniturile sub formă de creștere/pierdere de capital. In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2020. Disponibil: https://sfs.md/ro/documente?tax_type%5B%5D=7 [accesat 2024-03-25].
99. Ghidul privind regimul fiscal aferent Gospodăriilor țărănești (de fermier). In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2023. Disponibil: <https://sfs.md/uploads/document/227/document/ghidul-privind-regimul-fiscal-afere-65853021defee.pdf> [accesat 2025-06-23].
100. Global Risks Report 2024. In: *World Economic Forum* 2024. Disponibil: <https://www.weforum.org/publications/global-risks-report-2024/> [accesat 2025-06-20].
101. GÖRLITZ, Anna and Michael DOBLER. Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence. *Management Review*. 2023, vol. 73, pp. 113–165. Disponibil: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11301-021-00233-w> [accesat 2024-07-23].
102. GRAHAM, John; Jana RAEDY and Douglas SHACKELFORD. Research in accounting for income taxes. *NBER Working Paper Series*. 2010, no. 15665. Disponibil: www.nber.org/system/files/working_papers/w15665/w15665.pdf [accesat 2024-08-08].
103. GRAUR, A. and C. BUGAN. Aspecte problematice privind contabilitatea și impozitarea reducerilor de preț. In: *Conferința științifică internațională Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Chișinău, Moldova, 2 aprilie 2015.

- Chișinău: ASEM, 2015, pp. 135-139. ISBN 978-997575-755-3. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf [accesat 2024-09-12].
104. GRAUR, A. Delimitări privind tratamentul contabil și fiscal al tranzacțiilor cu nerezidenți. *Analele ASEM*. 2014, ed. 12, vol. 1, pp. 329-334. ISSN 1857-1433.
105. GRAUR, A. și R. HAREA. Creativitate și conformitate în relația performanță financiară – fiscalitate. In: *Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a XXV-a aniversări ASEM „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic”*, 23-24 septembrie 2016. Chișinău: ASEM, 2016, vol. 4, pp. 56-60, ISBN 978-9975-75-8383. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.16_vol4.pdf [accesat 2024-03-05].
106. GRAUR, A., HAREA, R. Modernizarea sistemelor de impozitare în condițiile actuale: factori și tendințe. In: *Conferința științifică internațională de contabilitate, ISCA 2022*, 1-2 aprilie 2022. Chișinău: ASEM, 2022, pp. 44-53. ISBN 978-9975-155-92-2 https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/ISCA2022_CZU_DOI.pdf [accesat 2024-01-10].
107. Green Budgeting in OECD Countries 2024. In: *OECD*. 2024. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/green-budgeting-in-oecd-countries-2024_9aea61f0-en.html [accesat 2024-09-13].
108. Green Fiscal Reforms : Part Two of Strengthening Inclusion and Facilitating the Green Transition (Înglêș). In: *World Bank Group*. 2022. Disponibil: <https://documents.worldbank.org/pt/publication/documents-reports/documentdetail/099210004132242573/p174922043ab8602d09ef10d86a66786dda> [accesat 2024-08-10].
109. GRIGOROI, L.; L. LAZARI; A. BÎRCĂ; L. ȚURCANU; N. BALTEȘ; L. ERHAN; S. MIHAILA; S. CARAMAN; A. GRAUR; M. BAJAN; G. BADICU și R. CUȘMĂUNȘĂ. *Contabilitatea întreprinderii*. Chișinău: CARTIER, 2021, 800 p. ISBN 978-9975-86-456-5.
110. GRININ, L.; A. GRININ and A. KOROTAYEV. Global Trends and Forecasts of the 21st Century. *World Futures*. 2021, no. 77(5), pp. 335-370. Disponibil: <https://doi.org/10.1080/02604027.2021.1949939>; <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/02604027.2021.1949939> [accesat 2024-07-20].
111. GUPTA, Sanjeev; Michael KEEN; Alpa SHAH and Genevieve VERDIER. *Digital Revolutions in Public Finance*. Washington: International Monetary Fund, 2017. 362 p. ISBN 9781484315224. Disponibil: <https://doi.org/10.5089/9781484315224.071>; <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/9781484315224.xml> [accesat 2024-04-24].

112. GURĂU, Mariana and Maria Zenovia GRIGORE. Study about the Relationship between Accounting and Taxation. Proposals for Disconnection. *Global Economic Observer*. 2015. vol. 3, no. 1, pp. 96-100. Disponibil: http://www.globeco.ro/wp-content/uploads/vol/split/vol_3_no_1/geo_2015_vol3_no1_art_011.pdf [accesat 2024-04-24].
113. GURĂU, Mariana. Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal. *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*. 2017, nr. 7-8, pp. 49-60. Disponibil: https://mfinante.gov.ro/documents/35673/250949/articol_rfpc_nr7-8_mariana-gurau.pdf [accesat 2024-04-28].
114. GUȚAN, Viorica. Contabilitatea impozitului pe profit în viziunea SNC „Cheltuieli”. In: *Aspecte ale dezvoltării potențialului economico-managerial în contextul asigurării securității naționale*. Bălți, Moldova, 6-7 iulie 2015. Bălți: Tipografia din Bălți, 2015, secț. 4-6, pp. 22-26. ISBN 978-9975-132-35-0. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/136608 [accesat 2024-05-21].
115. GUȚAN, Viorica. Contabilitatea impozitului pe profit: reglementări naționale și internaționale. In: *Conferința Științifică Internațională Asigurarea Viabilității Economico-Manageriale pentru Dezvoltarea Durabilă a Economiei Regionale în Condițiile Integrării în UE*. Bălți, Moldova, 15-17 septembrie 2017. Bălți, 2018, pp. 292-296. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/292-296_14.pdf [accesat 2024-07-21].
116. Guvernele vor avea date tot mai detaliate despre taxele companiilor, iar impozitul minim pe profit se apropie cu pași repezi. Cum va evolua fiscalitatea în 2023 și ce impact va avea pentru companii? In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. 2023. Disponibil: <https://blog.pwc.ro/2023/03/09/guvernele-vor-avea-date-tot-mai-detaliat-despre-taxele-companiilor-iar-impozitul-minim-pe-profit-se-apropie-cu-pasi-repezi-cum-va-evolua-fiscalitatea-in-2023-si-ce-impact-va-avea-pentru-companii/> [accesat 2024-06-22].
117. HAKELBERG, Lukas. Forced exit from the joint-decision trap: US power and the harmonisation of company taxation in the EU. *Journal of European Public Policy*. 2024, vol. 32, no. 6, pp. 1414-1438. Disponibil: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13501763.2024.2336111> [accesat 2024-05-21].
118. HAMZA, Kamel Qawqzeh. The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: evidence from the ailing economics. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2023. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0122> ; <https://www.emerald.com/jfra/article-abstract/doi/10.1108/JFRA-03-2023-0122/1253606/The-effect-of-ownership-structure-on-tax-avoidance?redirectedFrom=fulltext> [accesat 2024-05-21].

119. HARIRAM, N. P.; K. B. MEKHA; V. SUGANTHAN and K. SUDHAKAR. Sustainability: An Integrated Socio-Economic-Environmental Model to Address Sustainable Development and Sustainability. *Sustainability*. 2023, vol. 15, no. 13. Disponibil: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/13/10682> [accesat 2024-03-22].
120. HLACIUC, E.; D. MATEȘ; R. PETRIȘ; D. COTLEȚ și M. AVRAM. *Normalizarea informației contabile în România*. Chișinău: Cartier, 2008. 108 p. ISBN 978-997579-482-4.
121. HOLMSTRÖM, Jörgen and Lars NILSSON. Taxation and Corporate Governance in Scandinavia: a Comparative Study. *Scandinavian Journal of Management*. 2019, vol. 35, pp. 74-76. Disponibil: <https://library.oapen.org/bitstream/id/d764cc52-cf32-4be5-93b6-d9ffc1b6ff3b/9780429643446.pdf> [accesat 2024-01-05].
122. Hotărârea Guvernului Cu privire la aprobarea Cadrului Bugetar pe termen mediu 2025-2027 din 07.08.2024. In: *LEGIS*. 2024. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=144721&lang=ro [accesat 2024-10-02].
123. Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Conceptului tehnic al Sistemului informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor”: nr. 55 din 05.02.2020. In: *LEGIS*. 2020 Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120392&lang=ro [accesat 2024-09-18].
124. Hotărârea Guvernului cu privire la crearea parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT park”: nr. 1144 din 20.12.2017. In: *LEGIS*. 2017 Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128139&lang=ro# [accesat 2024-09-18].
125. HUMMEL, Albert Jan. Tax curvature. *Journal of Public Economics*. 2023, Volume 224, August, 104921. ELSEVIER. ISSN 0047-2727. Disponibil: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272723001032?ref=pdf_download&f=r=RR-2&rr=8011065e8cb82498 [accesat 2024-05-08].
126. IFRIC 23. Uncertainty over Income Tax Treatments. In: *IFRS Foundation*. 2017. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf> [accesat 2024-09-19].
127. Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor. In: *Fișe descriptive despre Uniunea Europeană*. 2023. Disponibil: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_2.6.10.pdf [accesat 2024-07-09].
128. Impozitarea întreprinderilor. Totul despre impozitarea întreprinderilor în UE. In: *Comisia Europeană*. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation_en?prefLang=ro&etrans=ro [accesat 2024-07-05].

129. Impozitarea persoanelor fizice. In: *Comisia Europeană*. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/personal-taxation_en?prefLang=ro&etrans=ro [accesat 2024-07-05].
130. *Impozitarea. Să înțelegem Politicile Uniunii Europene*. Luxemburg: Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, 2015. 12 p. ISBN 978-92-79-45270-3. Disponibil: <https://codfiscal.net/media/2015/03/UE-explicata-impozitarea.pdf> [accesat 2024-07-29].
131. Impozitele directe în Uniunea Europeană. In: *LegeAZ.net - Legislație românească actualizată la zi*. Disponibil: <https://legeaz.net/dictionar-juridic/impozite-directe-ue-spatiu-comunitar> [accesat 2024-08-06].
132. Impozitele în maxime, cugetări, aforisme, citate, cuvinte înțelepte. In: *Uniunea Ziaristilor Profesioniști din România*. 2022. Disponibil: <https://uzpr.ro/28/07/2022/impozitele-in-maxime-cugetari-aforisme-citate-cuvinte-intelepte/> [accesat 2024-08-05].
133. Income tax. In: *Wikipedia*. Disponibil: https://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax [accesat 2024-06-09].
134. Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143755&lang=ro# Indicații metodice privind contabilitatea în cabinetele individuale ale medicilor de familie. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143757&lang=ro# [accesat 2024-09-03].
135. *Instrumentul Bibliometric Național*. Site web. 2012-. Disponibil: <https://ibn.idsi.md/ro> [accesat 2024-05-07].
136. Interactive tax data explorer. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html> [accesat 2025-01-13].
137. International Accounting Education Standards Boards. *Manualul de reglementări internaționale de educație*. New York: IFAC, 2019. 215 p. ISBN 978-606.580-125-7. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf> [accesat 2025-07-16].

138. International Tax News. 2020, Edition 93. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. 2020. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/international-tax-services/assets/pwc-international-tax-news-decemeber-2020.pdf> [accesat 2024-03-07].
139. International tax reform: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS taking further steps on the implementation of the Two-Pillar Solution. In: *OECD*. 2024. Disponibil: <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/06/international-tax-reform-oecdg20-inclusive-framework-on-beps-taking-further-steps-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.html> [accesat 2024-06-09].
140. ISTRATE, Costel. *Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii*. București: Pro Universitaria, 2022. ISBN 978-606-26-1615-1.
141. ISTRATE, Costel. *Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate*. Iași, Polirom, 2016. ISBN 978-973-46-6249-4.
142. JIRÁSKOVÁ, Simona and Jan MOLÍN. IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes: An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries. *Procedia Economics and Finance*. 2015, vol. 25, pp. 53-58. Disponibil: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115007121?ref=pdf_download&r=RR-2&rr=801100171ff32498 [accesat 2024-11-19].
143. KAAWAAS, T. K.; C. NAIRUBA; B. AKANKUNDA and J. BANANUKA. Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions. *Asian Journal of Accounting Research*. 2021, vol. 6, no. 3, pp. 348–366. Disponibil: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/ajar-11-2020-0117/full/html> [accesat 2024-05-15].
144. KALININA, Olga. An Innovative Approach to the Formation of a Progressive Taxation Probabilistic Model on Personal Incomes. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016, no. 6(3), pp. 995-1002. ISSN 2146-4138. Disponibil: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/364825> [accesat 2024-05-05].
145. KIRAL, Ersin and Can MAVRUK. Mathematical analysis of tax payment types for corporate taxpayer. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2017, vol. 26, no. 3, pp. 214-229. Disponibil: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/393985> [accesat 2024-03-25].
146. KLOFSTEN, Magnus; Wisdom KANDA; Nancy BOCKEN; Sarfraz MIAN and Wadid LAMINE. Start-ups within entrepreneurial ecosystems: Transition towards a circular economy. *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*. 2024, vol. 42, no. 4. Disponibil: <https://doi.org/10.1177/02662426241227520>; <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/02662426241227520> [accesat 2024-03-25].

147. KOUAM, Jean C. and Simplicie A. ASONGU. Effects of taxation on social innovation and implications for achieving sustainable development goals in developing countries: a literature review. *International Journal of Innovation Studies*. 2022, vol. 6, no. 4, pp. 259-275. ISSN 2589-2975. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2096248722000339?via%3Dihub> [accesat 2024-01-24].
148. KRYEZIU, Refik. Role of Tax Regulations in the Republic of Kosovo, Countries of the Balkans and the European Union, in determining Tax Policy. *Journal of Economics, Finance and Accounting*. 2019, vol. 6, no. 2, pp. 63-71. ISSN 2148-6697. Disponibil: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/747394> [accesat 2024-03-24].
149. KUDRLE, Robert T. Moves and counter moves in the digitization challenges to international taxation. *Technology in Society*. 2021, vol. 64. ISSN 1879-3274 Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.techsoc.2020.101453>; <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0160791X20312562?via%3Dihub> [accesat 2024-11-2].
150. LAZARI, Liliana and **Roman VIERU**. Accounting Treatment of tax on income according to NAS and IFRS. *Analele Universității Ovidius. Seria Științe Economice*. 2023, nr. 2, pp. 733-739. ISSN 2393-3127, ISSN-L 2393-3119. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/wp-content/uploads/2024/02/17-3.pdf> [accesat 2024-01-21].
151. LAZARI, Liliana and **Roman VIERU**. Conceptual delimitations regarding income tax: accounting and taxation. In: *The Current State and Development Perspectives of Science and Technologies during the Fourth Industrial Revolution: International Scientific-Practical Conference, Dedicated to the 101st anniversary of the National Leader Heydar Aliyev*, Ganja, May 6-7, 2024. Ganja, 2024, pp. 369-371. Disponibil: <https://atu.edu.az/storage/konfrans/3271717441087.pdf>
152. LAZARI, Liliana and **Roman VIERU**. Income tax: the relationship between accounting and taxation. *Eastern European Journal of Regional Studies*. 2023, vol. 10, no. 2, pp. 192-203. ISSN 2537-6179, ISSN 1857-436X. Disponibil: https://csei.ase.md/journal/files/issue_92/EEJRS_Issue_9.2_final.pdf [accesat 2024-07-03].
153. LAZARI, Liliana and **Roman VIERU**. Quantitative analysis of scientific publications on income tax in the Republic of Moldova: taxation and accounting. In: *8th International scientific and practical conference „Accounting, Analysis, Audit, Taxation, and Financial Monitoring in the Context of Globalization Changes”*, Kyiv, December 8, 2022. Kyiv: KHEY, 2022, pp. 92-

95. ISBN 978-966-926-426-8. Disponibil: https://oef.kneu.edu.ua/ua/news_oef/konfe_2022/ [accesat 2024-11-09].
154. LAZARI, Liliana and **Roman VIERU**. Tax on income obtained from cryptocurrency transactions. *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*. 2023, vol. 10, no. 1(19), pp. 112–123. ISSN 2345-1424, E-ISSN 2345-1483. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/112-123_0.pdf [accesat 2024-12-09].
155. LAZARI, Liliana și **Roman VIERU**. Abordări conceptuale și evoluția impozitului pe venit. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*: conf. șt. intern. Culegere de articole științifice, Ed. a 3-a, 15 martie 2019. Chișinău: ASEM, 2019, pp. 23-29. ISBN 978-9975-75-950-2. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.19.pdf [accesat 2024-08-02].
156. LAZARI, Liliana și **Roman VIERU**. Link between financial and tax reporting of income tax on entrepreneurial activity. *Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu-Jiu. Seria Economie*. 2024, nr. 3, pp. 54-62. ISSN 2344-3685, ISSN-L 1844-7007. Disponibil: https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2024-03/05_Lazari.pdf; <https://www.utgjiu.ro/revista/?page=anterioare> [accesat 2025-03-03].
157. LAZARI, Liliana și **Roman VIERU**. Tratatamentul contabil și fiscal al amortizării mijloacelor fixe. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*: conf. șt. intern. Culegere de articole științifice. Ed. a 2-a, 15 martie 2018. Chișinău: ASEM, 2018, pp. 14-22. ISBN 978-9975-75-923-6. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.18.pdf [accesat 2025-01-22].
158. LAZARI, Liliana. Contabilitatea și fiscalitatea: un conflict nestins, dar o conviețuire eternă. In: *Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice*: conf. șt. intern., 23-24 septembrie 2011. Chișinău: ASEM, 2011, vol. 2, pp. 300-303. ISBN 978-9975-75-588-7.
159. Lege cu privire la modificarea unor acte legislative: nr. 171 din 19.12.2019. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121329&lang=ro [accesat 2024-12-17].
160. Lege privind identificarea electronică și serviciile de încredere: nr. 124 din 19.05.2022. In: *LEGIS*. 2022. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=142444&lang=ro [accesat 2024-12-17].
161. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15.12.2017. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136356&lang=ro [accesat 2025-03-03].

162. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi: nr. 845 din 03-01-1992. In: *LEGIS*. 1994. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=138560&lang=ro [accesat 2024-10-29].
163. Legea cu privire la avocatură: nr. 1260 din 19.07.2002. In: *LEGIS*. 2010. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143893&lang=ro [accesat 2024-10-30].
164. Legea cu privire la comerțul interior: nr. 231 din 23.09.2010. In: *LEGIS*. 2021. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141239&lang=ro [accesat 2025-03-19].
165. Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii: nr. 179 din 21.07.2016. In: *LEGIS*. 2016. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=137022&lang=ro [accesat 2025-03-06].
166. Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației: nr. 77 din 21-04-2016. In: *LEGIS*. 2016. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143443&lang=ro [accesat 2024-08-04].
167. Legea cu privire la patenta de întreprinzător: nr. 93 din 15.09.1998. In: *LEGIS*. 1998. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=140854&lang=ro [accesat 2025-03-06].
168. Legea cu privire la statutul, autorizarea și organizarea activității de interpret și traducător în sectorul justiției: nr. 264 din 11.12.2008. In: *LEGIS*. 2009. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143900&lang=ro [accesat 2024-08-04].
169. Legea ocrotirii sănătății: nr. 411 din 28.03.1995. In: *LEGIS*. 1995. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=144110&lang=ro [accesat 2024-10-10].
170. Legea privind executorii judecătorești: nr. 113 din 17.06.2010. In: *LEGIS*. 2024. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143903&lang=ro [accesat 2025-01-04].
171. Legea privind gospodăriile țărănești (de fermier): nr. 1353 din 03.11.2000. In: *LEGIS*. 2001. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135665&lang=ro [accesat 2025-04-21].
172. Legea privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali: nr. 220 din 19.10.2007. In: *LEGIS*. 2007. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=144421&lang=ro [accesat 2024-08-04].
173. Legea privind procedura notarială: nr. 246 din 15.11.2018. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=143673&lang=ro [accesat 2025-01-04].
174. Lista țărilor în funcție de nivelul de taxe. In: *Wikipedia*. Disponibil: https://ro.wikipedia.org/wiki/Lista_%C8%9B%C4%83rilor_%C3%AE_n_func%C8%9Bie_de_nivelul_de_taxe [accesat 2025-01-03].

175. LIU, Yanlong and Xu LIAN. The spatial spillover effect of digital economy on regional tax Revenue: An empirical study based on the decay boundary and spillover path. *International Review of Economics & Finance*. 2025, vol. 102. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.iref.2025.104352>; <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1059056025005155?via%3Dihub> [accesat 2025-03-03].
176. MAHMOOD, Nasir; Yingjun ZHAO; Qinqin LOU and Jinzhou GENG. Role of environmental regulations and eco-innovation in energy structure transition for green growth: Evidence from OECD. *Technological Forecasting and Social Change*. 2022, vol. 183. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121890>; <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0040162522004139?via%3Dihub> [accesat 2025-03-03].
177. MAXWELL, Chukwudi Udeagha and Edwin MUCHAPONDWA. Striving for the United Nations (UN) sustainable development goals (SDGs) in BRICS economies: The role of green finance, fintech, and natural resource rent. *Sustainable Development*. 2023, vol. 31, no. 5, pp. 3657-3672. Disponibil: <https://doi.org/10.1002/sd.2618>; <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sd.2618> [accesat 2024-02-30].
178. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Site web. 2025-. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro> [accesat 2025-03-25].
179. Modificări ale politicilor fiscale pe termen lung pentru asigurarea unei redresări economice sustenabile. Document de discuție. *Accountancy Europe*. 2021, nr. 4. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/05/Long-term-tax-policy-changes-RO.pdf> [accesat 2024-03-08].
180. Modificări fiscale pe termen scurt: sprijinirea întreprinderilor pe perioada coronacrizei. Document de discuție. *Accountancy Europe*. 2021, nr. 4. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/05/Short-term-tax-measures-RO.pdf> [accesat 2024-03-08].
181. Modul de completare a dării de seamă fiscale unificate (Declarație) (Forma UNIF21). Anexa nr. 2 la Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 370 din 24.07.2020, Modificat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 140 din 16.03.2021. In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2021. Disponibil: <https://sfs.md/uploads/blank/145/document/instructiupdf-605dc45c3f25a.pdf> [accesat 2025-05-02].
182. Modul de completare a declarației cu privire la impozitul pe venit. Anexa nr.2 la Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 153 din 22 decembrie 2017 (modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 5 din 10 ianuarie 2020). In: *Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova*. 2020.

- Disponibil: <https://sfs.md/uploads/blank/4/document/instructiunepdf-5ffd3d03469af.pdf>
[accesat 2025-05-02].
183. Moldova IT Park – motorul de dezvoltare a industriei IT din Republica Moldova. In: *Ministerul Dezvoltării economice și Digitalizării*. 2021. Disponibil: <https://mded.gov.md/moldova-it-park-motorul-de-dezvoltare-a-industriei-it-din-republica-moldova/> [accesat 2024-02-03].
184. Moldova IT Park almost halved its turnover in 2022, exceeding 10 billion lei. In: *Infotag*. 2023. Disponibil: <https://www.infotag.md/finances-en/305416/> [accesat 2024-04-13].
185. Moldova IT Park is going to increase revenues by a third in 2022. In: *Infotag*. 2022. Disponibil: <https://www.infotag.md/economics-en/299928/> [accesat 2024-04-23].
186. Moldova IT Park în cifre. *Monitorul Fiscal FISC.md*. 2021. Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/editorial/moldova-it-park-in-cifre.html/> [accesat 2024-04-13].
187. My Life in Germany. Self-employed in Germany - A Comprehensive Guide. In: *My Life in Germany*. 2024. Disponibil: <https://www.mylifeingermany.com> [accesat 2025-04-23].
188. NEDERIȚA, A. Comentarii privind conținutul modificărilor de bază operate în SNC „Capital propriu și datorii” și modul de aplicare a acestora. *Contabilitate și audit*. 2019, nr. 12. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2019/> [accesat 2025-04-23].
189. NEDERIȚA, A. Comentarii privind conținutul și modul de implementare a modificărilor de bază operate în SNC. *Contabilitate și Audit*. 2019 nr. 7. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2019/> [accesat 2025-01-23].
190. NEDERIȚA, A. Comentarii privind modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile. *Contabilitate și Audit*. 2019, nr. 7. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2019/> [accesat 2025-01-23].
191. NEDERIȚA, A. Corespondența conturilor privind contabilitatea cheltuielilor. *Contabilitate și Audit*. 2018, nr. 7. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2018/> [accesat 2025-01-23].
192. NEDERIȚA, A. Corespondența conturilor privind contabilitatea datoriilor curente. *Contabilitate și Audit*. 2017, nr. 10-12. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2017/> [accesat 2025-04-23].
193. NEGRESCU, Dragoș și Anton COMĂNESCU. *Tendințe de armonizare fiscală la nivelul Uniunii Europene. Provocări pentru România*. București: Institutul European din România, 2007. ISBN 978-973-7736-68-0. Disponibil: http://ier.gov.ro/wp-content/uploads/publicatii/Spos2007_studiu_5_ro.pdf [accesat 2025-01-23].

194. NEWELL, Peter; Freddie DALEY; Olga MIKHEEVA and Iva PEŠA. Mind the gap: The global governance of just transitions. *Global Policy*. 2023, vol. 14, no. 3, pp. 425-437. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/1758-5899.13236> ;
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1758-5899.13236> [accesat 2025-04-23].
195. NIȘULESCU-ASHRAFZADEH, Ileana. *Sisteme contabile și fiscale comparate*. Ed. a 2-a rev. și adăug. București: Editura ASE, 2019. 216 p. ISBN 978-606-34-0288-3.
196. Noul regim fiscal pentru persoanele fizice care colectează produse agricole și/sau obiecte ale regnului vegetal și le comercializează agenților economici. *Monitorul Fiscal FISC.md*. 2020. Disponibil: https://monitorul.fisc.md/documents_comments/noul-regim-fiscal-pentru-persoanele-fizice-care-colecteaza-produse-agricole-si-sau-obiecte-ale-regnului-vegetal-si-le-comercializeaza-agentilor-economici.html/ [accesat 2025-01-23].
197. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la aprobarea formularului tipizat al Dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii: nr. 40 din 09.03.2020. In: *LEGIS*. 2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132197&lang=ro# [accesat 2025-02-23].
198. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru agenții economici: nr. 153 din 22.12.2017. In: *LEGIS*. 2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119968&lang=ro [accesat 2024-03-23].
199. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat al Declarației privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii SÎMM24: nr. 134 din 27.11.2024. In: *LEGIS*. 2024. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146028&lang=ro [accesat 2025-03-25].
200. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare consolidate și de modificare a Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare consolidate”: nr. 155 din 09.12.2020. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2020, nr. 360-371, art. 1390. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124688&lang=ro [accesat 2024-03-25].
201. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului DASS - Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în domeniul sănătății: nr. 146 din 04.11.2019. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118622&lang=ro# [accesat 2025-03-25].
202. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul

- justiției: nr. 09 din 15.01.2018. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119973&lang=ro [accesat 2025-03-25].
203. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea Planului general de conturi contabile: nr. 119 din 06.08.2013. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro [accesat 2025-04-23].
204. Ordinul Ministrului Finanțelor privind aprobarea unor formulare tipizate aferente activității persoanelor fizice care desfășoară activitate independentă: nr. 2 din 09.01.2017. In: *LEGIS*. 2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97331&lang=ro# [accesat 2024-03-23].
205. Ordinul Serviciului Fiscal de Stat cu privire la aprobarea Regulamentului privind luarea la evidență fiscală/încetarea activității în domeniul achizițiilor produselor agricole din horticultură și fitotehnie și a obiectelor regnului vegetal, desfășurate de persoanele fizice rezidente: nr. 623 din 31.12.2019. In: *LEGIS*. 2020. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120034&lang=ro [accesat 2025-03-25].
206. PAIS, Cláudio and Cláudia Afecto DIAS. The implications of book-tax conformity and tax change for the earnings management of Portuguese micro firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2022, Volume 46, 100448. ELSEVIER. ISSN 1061-9518. Disponibil: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951822000039?ref=pdf_download&fr=RR-2&rr=8011129d3d1c2498 [accesat 2024-11-02].
207. PARK, Stephen Kim and Norman D. BISHARA. Climate Change and a Just Transition to the Future of Work. *American Business Law Journal*. 2023, vol. 60, no. 4, pp. 701-748. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/ablj.12235>; <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ablj.12235> [accesat 2024-04-23].
208. PARTHASARATHI, Shome. *Taxation History, Theory, Law and Administration*. Cham: Springer, 2021. 504 p. ISBN 978-3-030-68214-9. Disponibil: <https://doi.org/10.1007/978-3-030-68214-9>; <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-68214-9> [accesat 2024-04-23].
209. Paying Taxes 2020. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf> [accesat 2024-04-23].
210. PELKMANS, Jacques. Empowering the single market. In: *Centre for European Policy Studies (CEPS)*. 2024. Disponibil: <https://www.ceps.eu/ceps-publications/empowering-the-single-market/> [accesat 2024-04-23].

211. PETRACHE, Andreea. Impozitul minim pe profit la nivel global – ce poate aduce nou pentru România? In: *Totul despre asigurări lasig.ro*. 2022. Disponibil: <https://www.lasig.ro/Impozitul-minim-pe-profit-la-nivel-global-ce-poate-aduce-nou-pentru-Romania-articol-102-69490.htm> [accesat 2024-07-20].
212. PETROIA, A. și I. AGACHI. Impozitul pe venit al persoanelor juridice - între necesitate și instrument de educație fiscală. *Economica*. 2011, nr. 2(76). ISSN 1810-9136. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ru/vizualizare_articol/3565 [accesat 2024-04-13].
213. PIKETTY, Thomas and Emmanuel SAEZ. Optimal labor income taxation. In: *NBER Working Paper Series*. 2012, no. 18521. Disponibil: www.nber.org/system/files/working_papers/w18521/w18521.pdf [accesat 2024-04-23].
214. PIZZI, Simone; Mara DEL BALDO; Fabio CAPUTO and Andrea VENTURELLI. Voluntary disclosure of Sustainable Development Goals in mandatory non-financial reports: The moderating role of cultural dimension. *Journal of International Financial Management & Accounting*. 2022, vol. 33, no. 1, pp. 83-106. Disponibil: <https://doi.org/10.1111/jifm.12139>; <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jifm.12139> [accesat 2024-04-23].
215. Politica fiscală. In: *Wikipedia*. Disponibil: https://ro.wikipedia.org/wiki/Politica_fiscal%C4%83 [accesat 2024-04-23].
216. PRIANTO, Budi Saptono; Gustofan MAHMUD; Intan PRATIWI; Dwi PURWANTO; Ismail KHOZEN; Lambang Wiji IMANTORO and Maria Eurelia WAYAN. Book-Tax Differences during the Crisis: Does Corporate Social Responsibility Matter? *Sustainability*. 2024, vol. 16, no. 17. Disponibil: <https://www.mdpi.com/2071-1050/16/17/7271> [accesat 2024-07-23].
217. PRISĂCARU, Ion; Galina ȘPAC; Petru GRICIUC et al. *Enciclopedia plătitorului de impozite: (Codul fiscal în redacția existentă pînă la 31.12.2009 și la situația 01.01.2010) = Энциклопедия налогоплательщика: (Налоговый кодекс в редакции, действующей до 31.12.2009 года и по состоянию на 01.01.2010 года)*. Chișinău, 2010 (Biblioteca revistei „Fin-Consultant”, ISSN 1857-0216).
218. Profesia contabilă și fiscalitatea: abordarea corectă. Document de poziție. In: *Federation of European Accountants (FEE)*. 2015. Disponibil: https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2018/06/1510_The_accountancy_profession_and_taxation-RO.pdf [accesat 2024-05-23].
219. Profit tax accounting. In: *Google Scholar*. Disponibil: https://scholar.google.com/scholar?hl=ro&as_sdt=0%2C5&as_ylo=2015&as_yhi=2024&q=profit+tax+accounting&oq=profit+tax+acc [accesat 2025-04-21].

220. PURINA, Marina. Tax Accounting in the Russian Federation. *Procedia Economics and Finance*. 2015, vol. 25, pp. 127-133. Disponibil: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115007194?ref=pdf_download&r=RR-2&rr=8010f1a2ae3077bb [accesat 2025-04-23].
221. RAHMAN, Hasanur; Tipon TANCHANGYA; Junaid RAHMAN; Asikha AKTAR and Shapan Chandra MAJUMDER. Corporate social responsibility and green financing behavior in Bangladesh: *Innovation and Green Development*. 2024, vol. 3, no. 3. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2949753124000109> [accesat 2024-12-23].
222. RAHMAN, Mominur. Impact of taxes on the 2030 agenda for sustainable development: Evidence from Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) countries. *Regional Sustainability*. 2023, vol. 4, no. 3, pp. 235-248. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2666660X23000373?via%3Dihub> [accesat 2024-08-23].
223. Raportarea publică a informațiilor referitoare la impozitul pe profit, pentru jurisdicții, transpusă în legislația locală. In: *KPMG*. 2022. Disponibil: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ro/pdf/2022/Public-reporting-of-information-related-to-Corporate-income-Tax-ro.pdf> [accesat 2024-04-03].
224. Raportul de activitate al Serviciului Fiscal de Stat pentru anul 2023. *Monitorul Fiscal FISC.md*. 2024. Disponibil: <https://sfs.md/ro/stiri/raportul-de-activitate-al-serviciului-fiscal-de-stat-pentru-anul-2023> [accesat 2024-11-23].
225. Reforma impozitului pe venit: rezultate și impactul asupra economiei. In: *Contabil Sef*. 2024. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/reforma-impozitului-pe-veni-rezultate-si-impactul-asupra-economiei> [accesat 2024-04-03].
226. Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului: nr. 693 din 11.07.2018. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=137374&lang=ro# [accesat 2024-05-16].
227. Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului: nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscal aferente impozitului pe venit. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122995&lang=ro [accesat 2024-07-21].
228. Regulamentul cu privire la impozitul pe venitul nerezidenților, aprobat prin Hotărârea Guvernului: nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscal aferente

- impozitului pe venit. In: *LEGIS*. 2018. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122995&lang=ro [accesat 2024-09-19].
229. Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări, aprobat prin Hotărârea Guvernului: nr. 697 din 22.08.2014. In: *LEGIS*. 2014. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=137354&lang=ro# [accesat 2025-04-26].
230. Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea Guvernului: nr. 704 din 27.12.2019. In: *LEGIS*. 2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119735&lang=ro [accesat 2024-03-27].
231. Regulamentul privind prețurile de transfer, Modelul informației privind prețurile de transfer și instrucțiunea de completare a informației privind prețurile de transfer, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor: al RM: nr. 9 din 26.01.2024 In: *LEGIS*. 2024. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=141759&lang=ro [accesat 2024-12-23].
232. Resolution adopted by the General Assembly on 22 December 2023. In: *United Nations*. 2023. Disponibil: <https://docs.un.org/en/A/RES/78/230> [accesat 2024-04-24].
233. ROLAND, Aanor and Indra RÖMGENS. Policy Change in Times of Politicization: The Case of Corporate Taxation in the European Union. *Journal Common Market Studies JCMS*. 2021, vol. 60, no. 2. pp. 355-373. Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jcms.13229> [accesat 2024-11-19].
234. Rolul profesioniștilor contabili în domeniul fiscal. In: *Accountancy Europe*. Disponibil: https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2019/01/doing-the-right-thing-2017_in-template-RO-consilier.pdf [accesat 2024-03-25].
235. RUS, Adrian și Raluca POPA. Directiva europeană pentru impozitul minim global sau reforma fiscală pe repede înainte. In: *HotNews.ro*. 2021. Disponibil: https://www.ey.com/ro_ro/tax/directiva-european-pentru-impozitul-minim-global- [accesat 2025-03-12].
236. SANDMANN, L.; E. BÜLBÜL, Castaño-Rosa RAÚL; F. HANKE; Katrin GROßMANN, R. GUYET, et al. The European Green Deal and its translation into action: Multilevel governance perspectives on just transition. *Energy Research & Social Science*. 2024, vol. 115. ISSN 2214-6296. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2214629624002500?via%3Dihub> [accesat 2024-04-17].

237. SARMENTO, Joaquim Miranda. *Taxation in Finance and Accounting*. Cham: Springer, 2023. 301 p. ISBN 978-3-031-22097-5. Disponibil: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-031-22097-5> [accesat 2024-02-14].
238. SAS, Ionuț. Tehnologia fiscală a viitorului și viitorul fiscalității. In: *Cursdeguvernare.ro*. 2018 Disponibil: <https://cdn.cursdeguvernare.ro/wp-content/uploads/2018/09/Ionu%C8%9B-SAS-eveniment-CursDeGuvernare-19-sept.pdf> [accesat 2024-12-29].
239. SĂCĂRIN, Marian; Ștefan BUNEA și Flavius Andrei GUINEA. *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările europene*. Volumul 2. București: ASE, 2021. ISBN 978-606-34-0378-1.
240. SCARPA, Francesco and Silvana SIGNORI. Understanding corporate tax responsibility: a systematic literature review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2023, vol. 14, no. 7, pp. 179–201. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2022-0200>; <https://www.emerald.com/sampj/article/14/7/179/340374/Understanding-corporate-tax-responsibility-a> [accesat 2024-02-14].
241. Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr.15/2-06/167 din 15.07.2024. In: *ContabilSef*. 2024. Disponibil: [https://contabilsef.md/privind-contabilizarea-impozitului-pe-venit-amanat-aferent-aplicarii-ar87-ali\(-din-codul-fiscal-](https://contabilsef.md/privind-contabilizarea-impozitului-pe-venit-amanat-aferent-aplicarii-ar87-ali(-din-codul-fiscal-) [accesat 2024-10-17].
242. *Serviciul Fiscal de Stat al Republica Moldova*. Site web. 1990-. Disponibil: <https://sfs.md/ro> [accesat 2025-04-25].
243. SHAIK, Aqueeb Sohail; Safiya Mukhtar ALSHIBANI; Girish JAIN; Bhumika GUPTA, and Ankit MEHROTRA. Artificial intelligence (AI)-driven strategic business model innovations in small- and medium-sized enterprises. Insights on technological and strategic enablers for carbon neutral businesses. *Business Strategy and the Environment*. 2024, vol. 33, no. 4, pp. 2731-2751. Disponibil: <https://doi.org/10.1002/bse.3617> <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/bse.3617> [accesat 2025-01-15].
244. SIKKA, Prem and Hugh WILLMOTT. The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*. 2010, vol. 21, no. 4, pp. 342-356. ISSN 1045-2354. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235410000481> [accesat 2024-07-18].
245. SIKOROVÁ, Eva; Lucie MEIXNEROVÁ; Michal MENŠÍK and Vít PÁSZTO. Descriptive Analysis and Spatial Projection of Performance among the Small and Middle Enterprises in the Olomouc Region in the Czech Republic in the Context of Accounting and Tax Legislation. *Procedia Economics and Finance*. 2015, vol. 34, pp. 528-534. ISSN 2212-5671. Disponibil:

- https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016640?ref=pdf_download&fr=RR-2&rr=8010bf9ead812307 [accesat 2024-09-20].
246. Simpler tax rules to cut red tape for cross-border businesses in the EU. In: *European Commission*. 2023. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/simpler-tax-rules-cut-red-tape-cross-border-businesses-eu-2023-10-02_en [accesat 2024-09-19].
247. SISAYE, S. The organizational ecological resource framework of sustainability reporting: implications for corporate social reporting (CSR). *Journal of Business and Socio-economic Development*. 2022, vol. 2, no. 2, pp. 99-116. Disponibil: <https://www.emerald.com/jbsed/article/2/2/99/206318/The-organizational-ecological-resource-framework> [accesat 2024-01-29].
248. Sistemul fiscal român. In: *Wikipedia*. Disponibil: https://ro.wikipedia.org/wiki/Sistemul_fiscal_rom%C3%A2n [accesat 2024-12-29].
249. SME Policy Index: Eastern Partner Countries. Report 2024. In: *OECD*. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/sme-policy-index-eastern-partner-countries-2024_3197420e-en.html [accesat 2024-06-14].
250. SMITH, Adam. *Avuția Națiunilor*. București: Publica, 2011. ISBN 978-973-1931-78-4. Disponibil: http://carriere.ro/uploads/simplex/docslide.us_adam-smith-avutia-natiunilorpdf.pdf [accesat 2024-07-13].
251. Special Report 27/2024: Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance – The EU has established a first line of defence, but there are shortcomings in the way measures are implemented and monitored. In: *European Court of Auditors*. 2024. Disponibil: <https://www.eca.europa.eu/en/publications?ref=SR-2024-27> [accesat 2025-01-26].
252. SPENGEL, Christoph; Pierre HAUSEMER; Sören BERGNER; Rainer BRÄUTIGAM; Maria Theresia EVERS, Simone PLANCES and Frank STREIF. *SME Taxation in Europe: an Empirical Study of Applied Corporate Income Taxation for SMEs Compared to Large Enterprises*. ZEW Expertises - Leibniz Centre for European Economic Research. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. 154 p. ISBN 978-92-79-44335-0. <https://econpapers.repec.org/bookchap/zbwzewexp/123313.htm> [accesat 2025-01-09].
253. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Cadrul general conceptual de raportare financiară 2017 (Red Book). In: *Ministerul Finanțelor*. 2018. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> [accesat 2024-02-08].

254. Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2017. In: *Ministerul Finanțelor*. 2018. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> [accesat 2024-08-02].
255. Standardul Internațional de Contabilitate 1 Prezentarea situațiilor financiare. In: *Ministerul Finanțelor*. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> [accesat 2024-11-21].
256. Standardul Internațional de Contabilitate 12 Impozitul pe profit. In: *Ministerul Finanțelor*. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book> [accesat 2024-06-25].
257. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii”. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [accesat 2024-09-18].
258. Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale” din 16.08.2013 cu modificările ulterioare. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [accesat 2024-11-27].
259. Standardul Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” din 16.08.2013 cu modificările ulterioare. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [accesat 2025-07-23].
260. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” din 16.08.2013 cu modificările ulterioare. In: *LEGIS*. 2013. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [accesat 2024-07-22].
261. Strengthening FDI and SME Linkages in Poland. Report. In: *OECD*. 2025. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/strengthening-fdi-and-sme-linkages-in-poland_cb08eb93-en.html [accesat 2025-04-15].
262. ȘOVA, Robert-Aurelian și Adriana Florina POPA. Digitalizarea afacerilor, o provocare pentru fiscalitate. *CECCAR Business magazine*. 2021, nr. 42. ISSN 2601-8985. Disponibil: <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/digitalizarea-afacerilor-o-provocare-pentru-fiscalitate-a8647/> [accesat 2024-07-27].
263. Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives. Report 2025. In: *OECD*. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-digitalisation-and-digital-transformation-initiatives_c076d776-en/full-report/component-6.html [accesat 2024-05-18].

264. Tax administration. Report 2025. In: *OECD*. Disponibil: <https://www.oecd.org/tax/administration/compliance-costs-smes.htm> [accesat 2024-06-25].
265. Tax and sustainability. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/esg-tax.html> [accesat 2024-12-23].
266. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Report 2020. In: *OECD*. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment_0e3cc2d4-en.html [accesat 2024-11-22].
267. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Report 2021. In: *OECD*. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html [accesat 2024-07-19].
268. Tax Code of Conduct for the Global PwC Network. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-tax-code-of-conduct-2023.pdf> [accesat 2024-08-21].
269. Tax code, regulations and official guidance. In: *Internal Revenue Service (IRS)*. Disponibil: <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance> [accesat 2024-07-10].
270. Tax compliance costs in the EU: Striking the right balance. In: *European Parliament*. 2024. Disponibil: <https://epthinktank.eu/2024/10/15/tax-compliance-costs-in-the-eu-striking-the-right-balance/> [accesat 2024-10-24].
271. Tax Morale, What Drives People and Businesses to Pay Tax? Report 2019. In: *OECD*. Disponibil: https://www.oecd.org/en/publications/tax-morale_f3d8ea10-en.html [accesat 2024-11-28].
272. Tax policies in the European Union. In: *European Union*. 2020. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf
<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-> [accesat 2024-11-22].
273. *Taxation. Towards simple, fair and efficient taxation in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. ISBN 978-92-79-45247-5. Disponibil: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_internal_market_en.pdf [accesat 2024-06-25].
274. TĂNASE, Loredana Cristina; Valentin RADU; Alina Iuliana TĂBÎRCĂ; Violeta STATE; Florin RADU; Laura MARCU și Cristina Maria VOINEA. Measuring CSR with Accounting Information Systems Through a Managerial Model for Sustainable Economic Development.

- Sustainability*. 2025, no. 17(10). Disponibil: <https://doi.org/10.3390/su17104712>; <https://www.mdpi.com/2071-1050/17/10/4712> [accesat 2024-10-17].
275. Technical Support Instrument (TSI). In: *European Commission*. Disponibil: https://commission.europa.eu/funding-tenders/find-funding/eu-funding-programmes/technical-support-instrument/technical-support-instrument-tsi_en [accesat 2024-05-14].
276. TELEMBEI, Doru. Impozitul – instrument al politicii fiscale. *Analele Universității Libere Internaționale din Moldova. Seria Economie*. 2014, nr. 15, pp. 136-141. ISSN 1857-1468. Disponibil: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/48359 [accesat 2024-10-12].
277. Terms of reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. In: *United Nations*. 2025. Disponibil: <https://docs.un.org/en/A/AC.298/2> [accesat 2024-02-11].
278. The Recovery and Resilience Facility. In: *European Commission*. 2024. Disponibil: https://commission.europa.eu/business-economy-euro/economic-recovery/recovery-and-resilience-facility_en [accesat 2024-06-21].
279. TOMA, Constantin. *Contabilitate Financiară*. Iași: Tipo Moldova, 2016. ISBN 978-973-168-488-8.
280. TØRSLØV, Thomas R.; Ludvig S. WIER and Gabriel ZUCMAN. The missing profits of nations. *NBER Working Paper Series*. 2018, no. 24701. Disponibil: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf [accesat 2024-02-10].
281. Tratat pentru evitarea dublei impuneri. In: *Ministerul Finanțelor*. 2022. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/acorduriconven%C8%9Bii-pentru-evitarea-dublei-impuneri-la-situa%C8%9Bia-din-20062022> [accesat 2024-07-12].
282. ULLMAN, Amanda N. and Noah KITTNER. Are global efforts coordinated for a Just Transition? A review of civil society, financial, government, and academic Just Transition frameworks. *Energy Research & Social Science*. 2024, vol. 108. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.erss.2023.103371>; <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S2214629623004310?via%3Dihub> [accesat 2024-11-21].
283. UN Ad Hoc Committee advances Terms of Reference for a Framework Convention on International Tax Cooperation. *Ernst & Young Global Limited (EY)*. 2024. Disponibil: https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/un-ad-hoc-committee-advances-terms-of-reference-for-a-framework-convention-on-international-tax-cooperation [accesat 2024-10-17].

284. Un cadru european pentru impozitul reținut la sursă. Rezoluția Parlamentului European din 10 martie 2022 referitoare la un cadru european pentru impozitul reținut la sursă. In: *Parlamentul European*. 2022. Disponibil: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0075_RO.pdf [accesat 2024-01-11].
285. UN releases draft Terms of Reference for negotiating a Framework Convention on International Tax Cooperation. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. 2024. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-un-releases-draft-tor-for-negotiating-a-framework-convention.pdf> [accesat 2024-12-17].
286. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Tax Incentives: From an Investment, Tax, and Sustainable Development Perspective. In: *Handbook of International Investment Law and Policy*. Singapore: Springer, 2021, pp. 2013-2033. ISBN 978-981-13-3615-7. Disponibil: https://link.springer.com/rwe/10.1007/978-981-13-3615-7_31 [accesat 2024-04-09].
287. VĂCĂREL, Iulian. *Sistemul impozitelor și taxelor în Uniunea Europeană și în România*. In: *Centrul de Informare și Documentare Economica Academia Română*. Disponibil: http://www.cide.ro/caiet_8.pdf [accesat 2024-11-15].
288. VERÍSSIMO, C.; L. PEREIRA; A. FERNANDES and R. MARTINHO. Complex problem solving as a source of competitive advantage. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. 2024, no. 10(2). Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2199853124000520?via%3Dihub> [accesat 2024-10-12].
289. VIERU, Roman and Liliana LAZARI. Difficulties of the imposition mechanism of wealth tax. *European Journal of Accounting, Finance&Business*. 2020, no. 24. ISSN 2344-102X. Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=24&year=2020> [accesat 2024-06-15].
290. VIERU, Roman and Liliana LAZARI. Fiscal aspects regarding the income tax from professional and independent activity. In: *Development through research and innovation – 2020: The 1st International Scientific Conference, Chișinău, Moldova, August 28th, 2020*. Chișinău: ASEM, 2021, pp. 166-175. ISBN 978-9975-155-03-8 (PDF). Disponibil: <https://ase.md/wp-content/uploads/2021/04/Conference-Proceedings-28-AUGUST-2020.pdf> [accesat 2024-08-13].
291. VIERU, Roman and Liliana LAZARI. Reporting of income taxes of individuals in the Republic of Moldova. *American International Journal of Business Management*. 2021, vol. 4,

- no. 11, pp. 66-75. E-ISSN 2379-106X. Disponibil: <https://www.aijbm.com/wp-content/uploads/2021/11/E4116675.pdf> [accesat 2025-02-11].
- 292. VIERU, Roman** and Liliana LAZARI. The evolution and the accounting of the corporate income tax in the Republic of Moldova. *Ecoforum Journal*. 2022, vol. 11, no. 1 (27). ISSN 2344-2174. Disponibil: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/issue/current>; <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1340/796> [accesat 2024-11-14].
- 293. VIERU, Roman** și Liliana LAZARI. Aspecte ale impozitului pe venit al subiecților ce desfășoară activități independente. In: *International Scientific Conference on Accounting - ISCA 2024*, Chisinau, Moldova, 5-6 aprilie, 2024. Chișinău: ASEM, 2024, pp. 182-187. ISBN 978-9975-167-61-1. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/3466>; https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/Culegere_ISCA_2024.pdf [accesat 2024-04-22].
- 294. VIERU, Roman** și Liliana LAZARI. Aspectele fiscale privind impozitul pe veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. In: *International Scientific Conference on Accounting – ISCA 2020*, Chișinău, Moldova, April 2-3, 2020. Chișinău: ASEM, 2020, pp. 240-247. ISBN 978-9975-75-989-2. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegeri_conferinta_aprilie_2020F.pdf [accesat 2024-09-25].
- 295. VIERU, Roman** și Liliana LAZARI. Contabilitatea și raportarea impozitului pe venit în contextul vacantei fiscale. In: *International Scientific Conference on Accounting - ISCA 2025*, Chisinau, Moldova, 4-5 aprilie, 2025. Chișinău: ASEM, 2025, pp. 158-164. ISBN 978-9975-168-34-2 (PDF). Disponibil: https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/Culegere_ISCA_2025.pdf [accesat 2025-09-05].
- 296. VIERU, Roman** și Liliana LAZARI. Determinarea și contabilitatea impozitului pe venit al entităților subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. In: *International Scientific Conference on Accounting - ISCA 2024*, Chisinau, Moldova, 4-5 aprilie, 2023. Chișinău: ASEM, 2023, pp. 73-81. ISBN 978-9975-167-00-0 (PDF). Disponibil: <https://doi.org/10.5281/zenodo.8227307>; https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/Culegere_ISCA_2023.pdf [accesat 2025-01-15].
- 297. VIERU, Roman.** Impozitul pe venit în Republica Moldova: evoluție și aplicare. *IN-EXTENSO. Științe Economice*. 2019, vol. 1, nr. 6, pp. 119-126. ISSN 2360-0675, ISSN-L 2360-0675.
- 298. VIERU, Roman.** Noi tendințe privind impozitarea diferențiată a veniturilor persoanelor fizice vizavi de impozitarea uniformă. *IN-EXTENSO. Științe Economice*. 2020, vol. 1, nr. 7, pp. 195-203. ISSN 2360-0675, ISSN-L 2360-0675.

299. VOKSHI, Nexhmie Berisha. The Connection between Accounting and Taxation from the Perspective of Preparing the Financial Statements. *International Journal of Economics and Business Administration*. 2018, vol. 4, no. 4, pp. 34-47. Disponibil: <https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/123456789/43931/1/The%20Connection%20between%20Accounting%20and%20Taxation%20from%20the%20Perspective%20of%20Preparing%20the%20Financial%20Statements.pdf> [accesat 2024-06-14].
300. WASSEEM, Waguih Alexan Rizkallah. The impact of fiscal policy on economic happiness: evidence from the countries of the MENA region Open Access. *Review of Economics and Political Science*. 2023, no. 8, pp. 271–289. Disponibil: <https://doi.org/10.1108/REPS-07-2020-0086> ; <https://www.emerald.com/reps/article/8/4/271/369058/The-impact-of-fiscal-policy-on-economic-happiness> [accesat 2024-02-10].
301. WERNER, M.; M. WIESE and A. MAAS. Embedding process mining into financial statement audits. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2021, vol. 41. ISSN 1467-0895. Disponibil: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100514>; <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1467089521000166?via%3Dihub> [accesat 2024-05-18].
302. WILKINSON, Brett R. and Amy M. HAGEMAN. The role of political elites in income tax system design and tax fairness. *The British Accounting Review*. 2023, vol. 55, no. 3. ISSN 0890-8389. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838922001123?via%3Dihub> [accesat 2024-02-10].
303. WIRBA, A. V. Corporate Social Responsibility (CSR): the Role of Government in Promoting CSR. *Journal of the Knowledge Economy*. 2023, vol. 15, pp. 7428-7454. Disponibil: <https://link.springer.com/article/10.1007/s13132-023-01185-0> [accesat 2024-12-13].
304. World Employment and Social Outlook: Trends 2023. In: *International Labour Organization*. Disponibil: <https://www.ilo.org/publications/flagship-reports/world-employment-and-social-outlook-trends-2023> [accesat 2024-10-25].
305. World Employment and Social Outlook: Trends 2025. In: *International Labour Organization*. 2025. Disponibil: <https://www.ilo.org/publications/flagship-reports/world-employment-and-social-outlook-trends-2025> [accesat 2025-02-13].
306. Worldwide Tax Summaries. Corporate and individual tax information at your fingertips. In: *Pricewaterhouse Coopers (PwC)*. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html> [accesat 2024-05-13].

307. XUE, Yujia. Does an abnormal change in deferred tax assets interfere with analysts' earnings forecasts? *China Journal of Accounting Research*. 2022, vol. 15, no. 3. ISSN 1755-3091. Disponibil: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309122000351?ref=pdf_download&fr=RR-2&rr=80110e239f7a2498 [accesat 2024-07-10].
308. ZAMFIR, Claudiu. Impozitarea uniformă a corporațiilor în Uniunea Europeană. In: *STARTUP CAFE*. 2021. Disponibil: <https://www.startupcafe.ro/taxe/impozitare-corporatii-uniunea-europeana.htm> [accesat 2024-11-03].
309. ДЕМЧЕНКО, В. А. Сравнительный анализ подоходного налогообложения в странах ЕАЭС и ЕС. *Налоги и налогообложение*. 2017, nr. 6, pp. 15-20. ISSN 1812-8688. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-podohodnogo-nalogooblozheniya-v-stranah-eaes-i-es> [accesat 2024-01-08].
310. ЕГОРОВ, А. И. Прогрессивное налогообложение: за и против. *Финансы и кредит*. 2013, № 30, сс. 23–26. ISSN 2071-4688. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/progressivnoe-nalogooblozhenie-za-i-protiv> [accesat 2024-03-05].
311. ЖУКОВА, Н. И. Цифровизация налоговой отчетности: мировой опыт и российская практика. *Финансы и кредит*. 2018, № 17, сс. 14–20. ISSN 2071-4688. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-nalogovoy-otchetnosti-mirovoy-opyt-i-rossiyskaya-praktika> [accesat 2024-05-05].
312. ЗАЙНУЛЛИНА, С. Ф.; А. П. ПАНЧЕНКО и Д. В. ГРИШИНА. Самозанятость населения: плюсы и минусы. *Аллея науки*. 2019, № 2, сс. 551-555. ISSN 2587-6244.
313. ЗИМИНА, М. Ю. Методы анализа налоговой нагрузки. *Экономика. Налоги. Право*. 2018, № 4, сс. 62-66. ISSN 2411-1408. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-analiza-nalogovoy-nagruzki> [accesat 2024-12-07].
314. ИВАНОВА, Л. В. Формирование эффективной налоговой системы в условиях цифровизации. *Экономика. Налоги. Право*. 2020, №2, сс. 78–83. ISSN: 2411-1408. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-effektivnoy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovizatsii> [accesat 2024-02-05].
315. КАРПОВА, А. В. Эволюция подходов к налогообложению физических лиц. *Экономика и предпринимательство*. 2016, № 6, сс. 111–114. ISSN 2072-2060. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-podhodov-k-nalogooblozheniyu-fizicheskikh-lits> [accesat 2024-01-15].

316. КИРЕЕНКО, А. П. и С. К. СОДНОМОВА. Адаптация подоходного налогообложения к изменениям рынка труда. *Известия Байкальского государственного университета*. 2021, т. 31(2), сс. 167–178. ISSN 2304-1225. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptatsiya-podohodnogo-nalogooblozheniya-k-izmeneniyam-rynka-truda> [accesat 2025-03-11].
317. КОЛЕСНИКОВА, И. А. Налогообложение доходов: проблемы и пути решения. *Актуальные проблемы экономики и права*. 2014, т. 8(1), сс. 142–148. ISSN: 1993-047X. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-dohodov-problemy-i-puti-resheniya> [accesat 2024-07-14].
318. КРЫЛОВ, Е. А. и Н. А. САВЕЛЬЕВА. Налоговая нагрузка на бизнес: проблемы и направления совершенствования. *Региональная экономика: теория и практика*. 2020, т. 18(10), сс. 1760–1775. ISSN 1993-6129. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-nagruzka-na-biznes-problemy-i-napravleniya-sovershenstvovaniya> [accesat 2024-11-6].
319. КУЗЬМИНА, Н. И. Формирование налоговой дисциплины в условиях цифровой экономики. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2020, № 12, сс. 70–74. ISSN 2073-8497. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-nalogovoy-distipliny-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki> [accesat 2024-02-14].
320. НЕДЕРИЦА, А. Комментарии к изменениям в НСБУ „Собственный капитал и обязательства”. *Contabilitate și audit*. 2020, nr. 3. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://contabilitate.md/ro/archive/2020/> [accesat 2025-02-23].
321. НЕСТЕРОВА, И. В. Налогообложение цифровых доходов: вызовы и перспективы. *Экономика. Налоги. Право*. 2020, № 6, сс. 34-40. ISSN 2411-1408. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-tsifrovyyh-dohodov-vyzovy-i-perspektivy> [accesat 2024-02-23].
322. СИНЕНКО, О. А. и Е. В. ЧУНАРЕВА. Аналитический обзор практики обложения доходов физических лиц в зарубежных странах. *Journal of Economy and Business*. 2018, vol. 11. Disponibil: <https://doi.org/10.24411/2411-0450-2018-10156>; <https://cyberleninka.ru/article/n/analiticheskiy-obzor-praktiki-oblozheniya-dohodov-fizicheskikh-lits-v-zarubezhnyh-stranah> [accesat 2024-05-23].
323. СМИРНОВ, Д. К. Автоматизация налогового учета и отчетности. *Экономика. Налоги. Право*. 2021, № 1, сс. 33–38. ISSN 2411-1408. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/avtomatizatsiya-nalogovogo-ucheta-i-otchetnosti> [accesat 2024-10-17].

324. СОКОЛОВА, А. А. Риски налоговой отчетности в цифровой среде. *Экономика и предпринимательство*. 2017, № 10, сс. 133–137. ISSN 2072-2060. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/riski-nalogovoy-otchetnosti-v-tsifrovoy-srede> [accesat 2025-04-30].
325. СЫСОЕВА, Г.; И. МАЛЕЦКАЯ и Е. АБДУЛОВА. *Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности*. Учебник для вузов. Москва : Юрайт, 2020, 308 с. ISBN 978-5-534-11480-5.
326. ТЕМРИН, Сергей; Юрий ЛИКИЙ и Петру ГРИЧУК. *Секреты налоговой кухни*. Универсальный справочник для бухгалтеров и налоговых служащих. Chişinău, 2008. 414 р. ISBN 978-9975-901-84-0.
327. ЧЕРНИК, Д. Г. К вопросу о прогрессивном или пропорциональном налогообложении доходов физических лиц. *Журнал: Налоги и Налогообложение*. 2018, №11(3), сс. 114-120. 2018. DOI: 10.26794/1999-849X. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-progressivnom-ili-proportsionalnom-nalogooblozhenii-dohodov-fizicheskikh-lits> [accesat 2024-11-15].

ANEXE

Anexa 1.

Prezentarea cadrului normativ fiscal privind reglementarea impozitului pe venit

Capitolul Codului Fiscal, număr de articole	Articolele conținute
Capitolul 1. Dispoziții generale, conține 10 articole	Articolul 12. Noțiuni Articolul 12 ¹ . Perioada fiscală privind impozitul pe venit Articolul 13. Subiecții impunerii Articolul 14. Obiectul impunerii Articolul 14 ¹ . Norme speciale aplicabile rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației și angajaților acestora Articolul 15. Cotele de impozit Articolul 15 ¹ . Modul de determinare a obligațiilor fiscale Articolul 15 ² . Desemnarea procentuală Articolul 16. Trecerea în cont a impozitelor Articolul 17. Impozitarea venitului proprietarului decedat
Capitolul 2 Compoziția venitului, conține 4 articole	Articolul 18. Sursele de venit impozabile Articolul 19. Facilități acordate de angajator Articolul 20. Sursele de venit neimpozabile Articolul 21. Reguli speciale referitoare la venit Articolul 22. Nerecunoașterea venitului în cazul pierderii forțate a proprietății
Capitolul 3 Deducerile aferente activității de întreprinzător, conține 10 articole	Articolul 23. Regula generală Articolul 24. Deducerea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător Articolul 25. Deducerea dobânzilor aferente creditelor și împrumuturilor Articolul 26 ¹ . Deducerea amortizării mijloacelor fixe Articolul 27 ¹ . Norme speciale aplicabile rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației pentru deducerea cheltuielilor privind amortizarea și reparația mijloacelor fixe Articolul 28. Deducerea amortizării imobilizărilor necorporale Articolul 29. Deducerea cheltuielilor legate de extracția resurselor naturale irecuperabile Articolul 30. Restricțiile privind deducerea impozitelor și amenzilor Articolul 31. Limitarea altor deduceri Articolul 32. Reportarea pierderilor în viitor
Capitolul 4 Scutiri și alte deduceri, conține 5 articole	Articolul 33. Scutiri personale Articolul 34. Scutiri acordate soției (soțului) Articolul 35. Scutiri pentru persoanele întreținute Articolul 35 ¹ . Restricții privind aplicarea scutirilor Articolul 36. Alte deduceri
Capitolul 5 Creșterea și pierderea de capital, conține 6 articole	Articolul 37. Subiecții creșterii sau pierderii de capital Articolul 38. Domeniul de aplicare Articolul 39. Activele de capital Articolul 40. Determinarea creșterii sau pierderii de capital Articolul 41. Restricțiile privind deducerea pierderilor de capital Articolul 42. Baza valorică a activelor de capital

Capitolul 6 Reguli de evidență, conține 4 articole	Articolul 44. Metodele de evidență și aplicarea lor Articolul 45. Metoda procentajului îndeplinit Articolul 47. Evidența venitului rezultat din proprietatea comună Articolul 48. Evidența deducerilor recuperate
Capitolul 7 Impozitarea unor categorii de contribuabili, conține 10 articole	Articolul 49. Agenții economici rezidenți ai zonelor economice libere Articolul 50. Activitatea de asigurare/reasigurare Articolul 51. Autoritățile publice și instituțiile publice scutite de impozit Articolul 51 ² . Administrația zonei economice libere Articolul 51 ³ . Instituțiile de învățământ publice și private Articolul 52. Organizațiile necomerciale Articolul 53 ¹ . Întreprinderile create de societățile orbilor, surzilor și invalizilor Articolul 53 ² . Asociațiile de economii și împrumut Articolul 53 ³ . Organizațiile sindicale și patronale Articolul 54. Organizațiile statelor străine, organizațiile internaționale și personalul acestora
Capitolul 7 ¹ Regimul fiscal al agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, conține 5 articole	Articolul 54 ¹ . Subiecții impunerii Articolul 54 ¹ /1. Perioada fiscală Articolul 54 ² . Obiectul impunerii Articolul 54 ³ . Cota de impozit Articolul 54 ⁴ . Modul de calculare, achitare și declarare
Capitolul 7 ² Regimul fiscal în cazul aplicării Perioadei fiscale de tranziție privind impozitul pe venit, conține 5 articole	Articolul 54 ⁵ . Subiecții impunerii Articolul 54 ⁶ . Perioada fiscală de tranziție Articolul 54 ⁷ . Obiectul impunerii Articolul 54 ⁸ . Cota de impozit Articolul 54 ⁹ . Modul de calculare, achitare și declarare
Capitolul 8 Regimul fiscal în cazul organizării, lichidării și reorganizării agenților economici, conține 4 articole	Articolul 55. Contribuțiile la capital Articolul 56. Plățile efectuate de agenții economici Articolul 58. Reorganizarea agentului economic Articolul 59. Regulile în cazul lichidării sau reorganizării agentului economic
Capitolul 9 Reguli cu privire la organismele de plasament colectiv în valori mobiliare, conține 1 articol	Articolul 63. Organismele de plasament colectiv în valori mobiliare
Capitolul 10 Impozitarea fondurilor nestatale de pensii, conține 5 articole	Articolul 64. Fondurile nestatale de pensii Articolul 66. Deducerea vărsămintelor Articolul 67. Restricțiile privind deducerea vărsămintelor Articolul 68. Impozitarea venitului fondului nestatal de pensii Articolul 69. Fondul nestatal calificat de pensii instituit în străinătate

Capitolul 10 ¹ Impozitarea persoanelor care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, 4 articole	Articolul 69 ¹ . Subiecții impunerii Articolul 69 ² . Obiectul impunerii Articolul 69 ³ . Deducerile aferente activității profesionale în sectorul justiției și în domeniul sănătății Articolul 69 ⁵ . Modul de calculare, achitare și declarare
Capitolul 10 ² Regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități independente, conține 8 articole	Articolul 69 ⁶ . Sfera aplicării Articolul 69 ⁷ . Subiecții impunerii Articolul 69 ⁸ . Metode de evidență și aplicarea acestora Articolul 69 ⁹ . Perioada fiscală Articolul 69 ¹⁰ . Obiectul impunerii Articolul 69 ¹¹ . Cota de impozit Articolul 69 ¹² . Modul de calculare, achitare și declarare Articolul 69 ¹³ . Evidența persoanelor fizice ce desfășoară activități independente
Capitolul 10 ³ Regimul fiscal al persoanelor fizice care desfășoară activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal, conține 6 articole	Articolul 69 ¹⁴ . Sfera aplicării Articolul 69 ¹⁵ . Subiecții impunerii Articolul 69 ¹⁶ . Metode de evidență și aplicarea acestora Articolul 69 ¹⁷ . Obiectul impunerii Articolul 69 ¹⁸ . Cota de impozit Articolul 69 ¹⁹ . Evidența subiectului
Capitolul 11 Impozitarea nerezidenților. Prevederi speciale pentru tratatele Internaționale, conține 11 articole	Articolul 70. Dispoziții generale privind divizarea surselor de venit ale nerezidenților Articolul 71. Venitul nerezidenților obținut în Republica Moldova Articolul 72. Venitul obținut peste hotarele Republicii Moldova Articolul 73. Reguli de impozitare a veniturilor nerezidenților care nu desfășoară activitate în Republica Moldova printr-o reprezentanță permanentă Articolul 74. Reguli de impozitare a veniturilor nerezidenților obținute de la alte persoane rezidente Articolul 75. Reguli de impozitare a nerezidenților care desfășoară activitate în Republica Moldova printr-o reprezentanță permanentă Articolul 76. Reguli pentru nerezidenți care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova conform art.5 pct.15 ¹) Articolul 77. Reguli pentru nerezidenți care exercită activitate pe șantierul de construcție Articolul 78. Venitul persoanei fizice care încetează a mai fi rezidentă sau care obține statut de rezident Articolul 79. Trecerea în cont a impozitelor Articolul 79 ³ . Prevederi speciale privind tratatele internaționale

Capitolul 12 Regimul fiscal pentru dividend, conține 2 articole	Articolul 80. Impozitarea dividendelor Articolul 80 ¹ . Achitarea prealabilă a impozitului în cazul repartizării dividendelor
Capitolul 13 Trecerea în cont a impozitelor, conține 2 articole	Articolul 81. Trecerea în cont a impozitelor calculate și reținute Articolul 82. Trecerea în cont a impozitului achitat în străinătate
Capitolul 14 Prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit. Utilizarea Codului Fiscal, conține 5 articole	Articolul 83. Prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit Articolul 84. Achitarea impozitului în rate Articolul 85. Semnarea declarațiilor și altor documente Articolul 86. Utilizarea codului fiscal Articolul 87. Termenele, modul, forma și locul achitării impozitului
Capitolul 15 Reținerea impozitului la sursa de plată, conține 7 articole	Articolul 88. Reținerea impozitului din salariu Articolul 88 ¹ . Impozitarea plăților salariale ale angajaților din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi Articolul 89. Reținerea impozitului din dobânzi Articolul 90. Reținerile în prealabil din alte plăți efectuate în folosul rezidentului Articolul 90 ¹ . Reținerea finală a impozitului din unele tipuri de venit Articolul 91. Reținerile din veniturile nerezidentului Articolul 92. Achitarea impozitelor reținute la sursa de plată și prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat și contribuabili a documentelor privind plățile și/sau impozitele, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate la sursa de plată

Notă: articolele abrogate fiind eliminate, deaceia poate fi numerotarea modificată

Sursa: elaborat de autor în baza Codului Fiscal al Republicii Moldova [49]

Retrospectiva legislației fiscale naționale privind impozitul pe venit

Astfel, în anul 1992, Parlamentul adoptă Legea privind bazele sistemului fiscal, Legea cu privire la Serviciul Fiscal de Stat și Legea privind impozitul pe beneficiul întreprinderilor și Legea cu privire la impozitul funciar și modalitatea de impozitare – deci din totalitatea impozitelor primele reglementări au fost privind impozitul pe venit (fiind de primă importanță în cadrul normativ fiscal la constituirea RM ca stat independent) și impozitul funciar.

Codul Fiscal actual al Republicii Moldova [49] își are propria istorie. Primele sale pagini datează din 24.04.1997, când acesta includea doar două titluri: I „Dispoziții generale” și II „Impozitul pe venit” – iarăși reglementarea fiscală pune în evidență inițial impozitul pe venit, care îi conferă o importanță deosebită în cadrul sistemului fiscal de impozitare. Ulterior au fost adoptate: Titlul III „Taxa pe valoarea adăugată”, intrat în vigoare la 01.07.1998; Titlul IV „Accizele”, intrat în vigoare la 01.01.2001; Titlul V „Administrarea fiscală”, intrat în vigoare la 01.07.2002; Titlul VI „Impozitul pe bunurile imobiliare”, intrat în vigoare la 01.01.2001; Titlul VI¹ „Impozitul pe avere”, pus în aplicare la 01.01.2016; Titlul VII „Taxele locale”, intrat în vigoare la 01.01.2005; Titlul VIII „Taxele pentru resursele naturale”, intrat în vigoare la 01.01.2006; Titlul IX „Taxele rutiere”, intrat în vigoare la 01.01.2007; Titlul X „Alte regimuri fiscale”, intrat în vigoare la 04.08.2017

Sursa: Conceptul de modernizare a Codului Fiscal [56].

Mixul fiscal al UE pe drumul către 2050

Sistemele fiscale vor trebui modernizate pentru a reflecta mai bine evoluțiile economice și sociale actuale și viitoare. Bugetele statelor membre se bazează în mare măsură pe impozitele pe muncă, inclusiv pe contribuțiile sociale, care asigură mai mult de 50% din veniturile fiscale totale în UE-27. TVA-ul reprezintă mai mult de 15% din veniturile fiscale totale, în timp ce alte baze de impozitare, cum ar fi impozitele de mediu (~6%), impozitele pe proprietate (~5%) sau impozitele pe profit (~7%) contribuie relativ puțin. Deși compoziția generală a veniturilor fiscale în UE a rămas relativ stabilă în ultimele două decenii, megatendențele precum schimbările climatice și transformarea digitală a pieței muncii vor avea probabil un impact asupra mixului fiscal viitor din statele membre ale UE.

Îmbătrânirea populației și o creștere a muncii anormale pot reduce capacitatea impozitării muncii de a genera aceleași venituri ca în prezent. Bazându-se pe Cartea verde privind îmbătrânirea și Raportul privind îmbătrânirea din 2021, acest lucru ne va cere să regândim modul în care este impozitată munca și implicațiile pentru alte baze de impozitare, ținând cont de necesitatea unor venituri sustenabile și de corectitudine intergenerațională și să contribuim la sustenabilitatea sistemelor de protecție socială. Povara fiscală a forței de muncă în mod tradițional ridicată în UE, de asemenea, în comparație cu alte economii avansate, va trebui redusă și mai mult pentru a sprijini competitivitatea, ocuparea forței de muncă și crearea de locuri de muncă după criză.

În același timp, cotele de impozitare a consumului sunt deja la un maxim istoric, întrucât cotele de TVA au fost majorate în anii de după criza financiară. Ar trebui să se acorde prioritate limitării utilizării ineficiente a cotelor reduse de TVA și a scutirilor, care adesea nu reușesc să își atingă presupusul obiectiv politic.

Taxele comportamentale, cum ar fi taxele de mediu și de sănătate, continuă să aibă o importanță tot mai mare pentru politicile fiscale ale UE. Taxele de mediu bine concepute ajută la sprijinirea tranziției ecologice prin transmiterea semnalelor corecte de preț, precum și prin implementarea principiului „poluatorul plătește”. Ele generează, de asemenea, venituri care ar putea compensa unele dintre reducerile de impozite pe muncă necesare. În mod similar, taxele de sănătate, de exemplu pentru tutun sau alcool, pot îmbunătăți sănătatea publică și pot salva vieți, reducând în același timp presiunea asupra sistemelor de sănătate publică.

În cele din urmă, un mix fiscal pe viitor va necesita impozitarea corectă și eficientă a veniturilor din capital, atât de la persoane fizice, cât și de la corporații. În același timp, vor fi necesare simplificări și alte măsuri de reducere a complexității administrative. În plus, impozitele recurente asupra proprietăților imobile pot fi o modalitate relativ eficientă de creștere a veniturilor fiscale. Cu toate acestea, provocările distribuționale și administrative legate de evaluarea proprietății trebuie abordate în mod corespunzător.

Pe baza acestor considerații, Comisia va lansa o reflecție mai amplă, care ar trebui să se încheie într-un simpozion fiscal privind „mixul fiscal al UE pe drumul către 2050” în 2022. Această reflecție va ține cont de principiile enunțate mai sus, deoarece precum și impactul distribuțional al posibilelor modificări ale mixului fiscal, inclusiv efectul acestora asupra veniturilor gospodăriilor.

Sursa: COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL. Business Taxation for the 21st Century [34; 51]

Anexa 4.

Cotele impozitului pe venit în țările lumii

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Aruba	25% ^[3]	7% ^[3]	58,95% ^[3]	
 Afganistan	20% ^[4]	0% ^[5]	20% ^[5]	
 Angola	30% ^[8]	0% ^[8]	17% ^[8]	10%
 Anguilla	0% ^[9]	0% ^[9]		
 Albania	15% ^[10]	0% ^[11]	23% ^[11]	15%
 Andorra	10% ^[13]	0% ^[14]	10% ^[14]	
 Emiratele Arabe Unite	9% (pentru companiile continentale cu un profit anual net de peste 375.000 AED) ^[16] 0% (pentru companiile din zona liberă ^[17] și companiile cu un profit anual mai mic de 375.000 AED ^[16])	0% ^[18]		0% ^[19]
 Argentina	30% (pentru rezidenți) 15% (pentru nerezidenți) ^[20]	9% ^[20]	35% ^[20]	15%
 Armenia	18% ^[21]	22% ^[21]	22% ^[21]	10-20%
 Samoa Americană	34% ^[10]	4% ^{[22][23]}	6% ^[23]	
 Antigua și Barbuda	25% ^[25]	0% ^[26]		
 Australia	30% (cotă standard) 25% (pentru companiile cu o cifră de afaceri anuală de sub 2 milioane USD) ^[28]	0% ^[28]	45% ^{[29][n.1]}	0-45% ^[n.1]
 Austria	25% ^[30]	0% ^[30]	55% ^[30]	27,5%
 Azerbaidjan	20% ^[31]	14% ^[31]	25% ^[31]	25%
 Azore	16,8% (impozit general) 13,6% (pentru întreprinderile mici și mijlocii cu un profit impozabil mai mic de 15.000 EUR) ^[32]	0% (pentru venit lunar de până la 654 EUR) +taxe de asigurări sociale ^[33]	36,2% (pentru venit lunar de peste 25.200 EUR) +taxe de asigurări sociale ^[34]	
 Burundi ^[36]	35%	0%	35%	
 Belgia ^[37]	25% ^[38]	55% (persoane necăsătorite/divorțate) 50% (persoane căsătorite)	79,5% [20,5% (contribuție asigurări sociale) +50% (impozit federal) ^[39] +3-9% (impozit municipal)] 30-89 EUR (impozit regional) ^[40]	
 Benin	35%	10%	35%	
 Burkina Faso	27,5%	0%	25%	
 Bangladesh ^[37]	32,5% ^[41]	0%	25%	
 Bulgaria	10% [+5% (impozit pe dividende)]	10%	10% [+18% (contribuție asigurări sociale)]	
 Bahrain	0% ^[42]	0%		
 Bahamas ^[43]	0% ^[44]	0%	0% [+8,8% (contribuție asigurări sociale)]	
 Bosnia și Herțegovina	10% ^[46]	10%		

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Saint Barthélemy	0%	0%	0%	
 Belarus ^[47]	20%	48% [12% (impozit pe venit) +1% (asigurare obligatorie) +35% (asigurări sociale)]		
 Belize	19% (cotă maximă) 0,75% (cotă minimă)	0%	25%	0% (cu excepția unor cazuri specifice)
 Insulele Bermude	0% ^[48]	0%		
 Bolivia	29%	0%	25%	
 Brazilia ^[37]	40% (pentru instituții financiare, companii de asigurare și capitalizare) [15% +10% pentru profit peste 20.000 BR\$ ^[49] +15% (contribuție asigurări sociale) ^[50] 34% (cotă maximă) [15% +10% pentru profit peste 20.000 BR\$ +9% (contribuție asigurări sociale)] 24% (cotă minimă) [15% +9% (contribuție asigurări sociale)]	0% ^[51]	47,5% [27,5% (impozit pe venit anual peste 55.976,15 BR\$) ^[52] +20% (cotă maximă a contribuției de asigurări sociale pentru lucrătorii independenți) ^[53]	22,5%
 Barbados	5,5% (pentru profit sub 1 milion BBD\$) 3,0% (pentru profit între 1 milion și 20 milioane BBD\$) 2,5% (pentru profit între 20 milioane și 30 milioane BBD\$) 1,0% (pentru profit peste 30 milioane BBD\$) ^[55]	25%	38%	
 Brunei	18,5% (cotă standard) ^[56] 1% (societăți individuale și parteneriate)	0%		
 Bhutan	26%	0%	25% ^[58]	
 Botswana	22%	0%	25%	25%
 Republica Centrafricană	30% ^[59]	N/A	50% ^[59]	
 Canada	26,5-31% (cotă maximă) 9-13% (cotă minimă) ^[60]	19% [15% (impozit federal) +4% (impozit provincial) în Nunavut] ^[61] până la 27,53% [12,53% (impozit federal) +15% (impozit provincial) în Quebec] ^{[62][63][64]}	54% [33% (impozit federal) +21% (impozit provincial) în Nova Scotia] până la 44,5% [33% (impozit federal) +11,5% (impozit provincial) în Nunavut] ^{[61][64]}	27%
 Elveția ^[47]	17,92% ^[66]	0%	59,7% [10,6% (contribuții obligatorii la asigurările sociale) ^[67] +11,5% (impozit federal) ^[68] +28,025% (impozit cantonal, Geneva) ^[69] +9,69% (impozit comunal, Avully și Chancy , Geneva) ^[69] 3,04% [impozit bisericesc (romano-catolic și protestant) în Geneva] ^[69]	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Chile ^[70]	27% ^[71]	0% (pentru venit impozabil lunar sub 950 USD)	35% (pentru venit impozabil lunar de peste 8.400 USD) ^[72]	
 China ^[37]	25% (cotă standard) 15% (rată de concesiune pentru companiile de înaltă tehnologie) ^[73]	0%	45% ^[74]	20%
 Coasta de Fildeș	25%	N/A	N/A	
 Camerun ^[47]	31,5%	10%	35%	
 Republica Democrată Congo	35%	0%	40%	
 Congo	30% ^[75]	N/A	N/A	
 Insulele Cook	30% (cotă maximă) 20% (cotă minimă)	18,5%	30%	
 Columbia ^[47]	35% ^[77]	0% ^[78]	39% (venituri din muncă) 35% (venituri non-muncă) ^[78]	20% (loterie, jocuri de noroc sau activități similare) 10% (cotă standard) ^[79]
 Comore	35%	N/A	N/A	
 Capul Verde	25%	16,5%	27,5%	
 Costa Rica	30%	0%	25%	
 Cuba ^[81]	30%	15%	50%	
 Curaçao	22%	9,75%	46,5%	
 Insulele Cayman	0% ^[82]	0% ^[82]		
 Cipru ^[37]	12,5%	0%	35%	20%
 Cehia ^{[84][85]}	19% ^[86]	20,1% [15% (taxă deductibilă) + contribuții de asigurări de sănătate și asigurări sociale pentru angajați] 22,5% (pentru activități independente) ^[87]	45,7% (cotă maximă pentru venit anual brut de 90.000 USD sau mai mult) 39% (pentru venit anual brut de 45.000 USD sau mai mult)	15%
 Germania	29,65% ^[66]	14% 0% (pentru venit anual sub 9.169 EUR)	47,475% [45% (impozit pe venit) + taxă de solidaritate]	25%
 Djibouti	25%	N/A	N/A	
 Dominica	25% ^[89]	0%	35%	
 Danemarca ^[90]	22-25% (în funcție de tipul afacerii)	39,8596% [34,63% (contribuție la fondul de șomaj); primii 46.000 DKK / 7.245 USD / 6.172 EUR pe an sunt deductibili] ^{[91][92]}	8%+(100%-8%)*(12,09%+26,3%+15%)=57,11% ^{[93][94]}	42%
 Republica Dominicană	27%	0%	25%	
 Algeria	26% (cotă maximă) 19% (cotă minimă) ^[95]	0 ^[96]	35% ^[96]	20% (pentru non-rezidenți) 15% (pentru rezidenți)
 Ecuador	25% ^[98]	0%	35%	35%
 Egipt ^[99]	22,5% (profituri corporative impozabile) [+5% (impozit pe dividende)]	0%	22,5%	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Eritrea	34%	N/A	N/A	
 Spania ^[37]	25% (partea continentală) 4% (Insulele Canare)	0% (primii 5.550 EUR pe an sunt scutiți de taxe)	47% (impozit național) 45-54% (impozit regional) 30,4% (contribuția angajatorului la asigurările sociale) 6,45% (contribuția angajatului la asigurările sociale)	26% ^[100]
 Estonia ^[101]	0% [+20% (impozit pe dividende) sau +14% (dacă profitul distribuit este mai mic decât media ultimilor trei ani)]	55,4% [20% (impozit pe venit) +33% (contribuție asigurări sociale) +1,6% (contribuție la fondul de șomaj) +0,8% (contribuția angajatorului la fondul de șomaj) +0% (impozit pe dividende)]	58,4% [33% (contribuție asigurări sociale) +1,6% (contribuție la fondul de șomaj) +0,8% (contribuția angajatorului la fondul de șomaj) +2% (contribuție la fondul de pensii) +14% (impozit pe dividende) sau +7% (impozit pe dividende din intervalul de impozitare mai mic)]	20%
 Etiopia	30% ^[102]	0%	35%	
 Finlanda	20% ^[103]	0% [+8,40% (contribuție asigurări sociale) ^[104] (+20% contribuție la fondul de șomaj)]	66,75% [în Halsua pentru membrii Bisericii Ortodoxe din Finlanda 31,25% (impozit național) +23,5% (impozit municipal) +9,9% (contribuție asigurări sociale) +2.1% (impozit bisericesc)] ^[105]	34%
 Fiji	20% ^[106]	0%	20%	
 Insulele Falkland	26%	0%	26%	15%
 Franța	26,5% (impozit pe profit anual de peste 38.120 EUR) 15% (impozit pe profit anual de până la 38.120 EUR inclusiv)	0%	49 [(45% +4% (impozit pe venituri anuale de peste 500.000 EUR)] ^[107]	30% (+4% pentru venituri mari)
 Statele Federate ale Microneziei	21%	N/A	N/A	
 Gabon	35%	5%	35%	
 Regatul Unit ^[108]	25% ^[109]	32% [20% (impozit pe venit) +12% Class I NI) (0% impozit pe venit pentru primele 12,570 GBP) ^[110]	45% (pentru venituri de peste 125.140 GBP) 40% (pentru venituri între 50.270 GBP și 125.140 GBP) 20% (pentru venituri între 12.570 GBP și 50.270 GBP) 0% (pentru venituri de până la 12.570 GBP) ^[110]	28% (câștiguri din proprietatea rezidențială) 20% (alte active impozabile) ^[112]
 Georgia ^[113]	0% [+15% (impozit pe dividende)]	20% [+5% (impozit pe dividende, dobânzi și redevențe)]		
 Guernsey	0% ^[114]	0% (impozit pentru venit lunar sub 658,67 GBP) ^[115]	20% [+6,6-11,3% (contribuție asigurări sociale)] ^[115]	
 Ghana	25%	25%	N/A	
 Gibraltar	10%	17%	40%	
 Guineea	25%	N/A	N/A	
 Gambia	31%	0%	30%	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Guinea-Bissau	35%	N/A	N/A	
 Guineea Ecuatorială	35%	0%	35%	
 Grecia	22%	9% (impozit pentru venit anual de peste 8.633,33 EUR)	44%	15%
 Grenada	28%	N/A	N/A	
 Guatemala ^[47]	25%	5%	7%	
 Guyana	30%	28% (impozit pe venit anual de până la 1.560.000 GYD) ^[116]	40% (impozit pe venit anual de peste 1.560.000 GYD) ^[116]	
 Hong Kong ^[117]	16,5% (impozit pe profit de peste 2 milioane HK\$) 8,25% (impozit pe profit sub 2 milioane HK\$)	0%	15%	
 Honduras	25%	N/A	N/A	
 Croatia ^[47]	18% (impozit pe profit de peste 3 milioane kn) 12% (impozit pe profit sub 3 milioane kn)	12%	40%	10%
 Haiti	30% ^[119]	0%	30% ^[120]	
 Ungaria	9%	15% [+18% (contribuție asigurări sociale)]		15%
 Indonezia	22%	5%	35%	
 Insula Man	0%	10%	20%	
 India	22% (cotă maximă) 15% (cotă minimă) [excl. suprataxa și taxele suplimentare] ^[121]	Schema I (cu deduceri) 0% (0 - 250.000 ₹) 5% (250.001 - 500.000 ₹) 20% (500.001 - 1.000.000 ₹) Schema II (fără deduceri) 0% (0 - 500.000 ₹) 10% (500.001 - 750.000 ₹) 15% (750.001 - 1.000.000 ₹) 20% (1.000.001 - 1.250.000 ₹) 25% (1.250.001 - 1.500.000 ₹)	Schema I (cu deduceri) 30% (peste 1.000.001 ₹) Schema II (fără deduceri) 30% (peste 1.500.001 ₹) [+4% (taxă suplimentară) 25% (suprataxă) cota efectivă de impozitare poate ajunge la 39%]	15%
 Irlanda	12,5%	20% (primii 1.650 EUR pe an sunt deductibili)	52% (40% impozit pe venit +12% contribuție asigurări sociale pentru venit de peste 70.000 EUR)	33%
 Iran	25%	0%	35%	
 Irak	15% ^[124]	3% ^[125]	15%	
 Islanda ^[47]	20%	0% (impozit pe venit de până la 152.807 ISK) ^[127]	46%	22%
 Israel	23% ^[128]	0% (pentru venit lunar sub 6.330 ₪)	50%	25%
 Italia	27,9% [24% (impozit pe profit) +3,9% (impozit municipal)]	23% (primii 8.500 EUR pe an sunt deductibili)	47% [43% (impozit pe venit) +4% (taxă specială)]	26%
 Jamaica	33,3% (cotă standard) 25% (cotă redusă pentru întreprinderi mici)	0%	25% (impozit pe venit de peste 1.500.000 J\$)	
 Jersey ^[37]	0%	0%	20% ^[129]	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Iordania ^[47]	20%	0%	25% ^[131]	
 Japonia ^[132]	29,74% ^[133]	15,105% [5,105% (impozit național) +10% (impozit local)]	55% [45% (impozit național) +10% (impozit local)]	20,315%
 Kazahstan ^[47]	20% ^{[66][4]}	10%	15% (non-rezidenți) 10% (rezidenți)	
 Kenya	30 ^[66]	10%	35% (pentru cetățeni străini) 30% (pentru cetățeni autohtoni)	
 Kârgâzstan	10% ^[134]	10%		
 Cambodgia	20%	0%	20%	
 Kiribati	35%	N/A	N/A	
 Sfântul Cristofor și Nevis	33% ^[135]	0%		
 Coreea de Sud ^[47]	24,2% ^[66]	6% +1,8% ^[136]	42% ^[137] +11,4% ^[136]	
 Kuweit	16% (cotă maximă) 15% (cotă standard) 7,5% (cotă minimă) [pentru regiunile aflate sub control saudit +1% (taxă Zakat)] ^[138]	0%		
 Laos	35%	N/A	N/A	
 Liban ^[47]	17%	2%	25%	
 Liberia	25% ^[139]	N/A	N/A	
 Libia	24,5% [20% (impozit pe profit) +4% (taxa "Jehad") +0,5% (impozit pe venitul corporativ pentru plata taxelor de timbru)] ^[140]	N/A	N/A	
 Sfânta Lucia	30%	N/A	N/A	
 Liechtenstein ^{[141][142]}	12,5%	3% ^[143]	22,4% ^[144]	24% (bunuri imobiliare) 0% (vânzarea de acțiuni)
 Sri Lanka ^[37]	30% (cotă maximă) 15% (cotă minimă) ^[66]	0%	15% (impozit pentru venit anual de peste 2,5 milioane LKR)	
 Lesotho	25%	N/A	N/A	
 Lituania	15% ^[146]	31,2%	42,77%	15%
 Luxemburg	28,69% [17% (impozit pe venit) +1,19% (contribuție la fondul de șomaj) +6,0-10,5% (taxă municipală de comerț)]	8%	45,78% [42% ^[147] +3,78% (suprataxă pentru fondul de șomaj)] ^[148]	
 Letonia	0% [+20% (impozit pe dividende)] ^[149]	20% ^[150]	31,4%	20% ^[152]
 Macao ^[37]	12%	0%	12%	
 Madeira	20% (impozit general) 13% (pentru întreprinderi mici și mijlocii până la un profit impozabil de 15.000 EUR) 5% (pentru companiile licențiate de	0% (pentru venit lunar de până la 659 EUR) + contribuții asigurări sociale ^[34]	45,1% (pentru venit lunar de peste 25.275 EUR) + contribuții asigurări sociale ^[34]	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
	Centrul Internațional de Afaceri din Madeira)			
 Saint-Martin	20% 10% (pentru contribuabilii mici, cu venituri într-un anumit an fiscal care nu depășesc echivalentul a 40.000 EUR)	N/A	N/A	
 Maroc	31% (cotă maximă) 10% (cotă minimă) ^{[66][154]}	0%	38% ^[154]	
 Monaco	25% (pentru companiile care generează mai mult de 25% din cifra de afaceri în afara Monaco) 0% ^[156]	0% ^[157]		
 Republica Moldova ^[37]	12% 7% (pentru fermieri) 6% (pentru rezidenții Zonelor Economice Libere) 3% (pentru rezidenții Portului Internațional Giurgiulești) ^[159]	12% ^[160] [+6% (impozit pe dividende)]	12%	
 Madagascar	20%	N/A	N/A	
 Maldive ^[161]	15% (cotă maximă) 8% (cotă minimă) ^[162]	0%	15% (pentru cetățeni autohtoni) 0% (pentru cetățeni străini)	
 Mexic ^[37]	30% ^[164]	1,92%	35% + reducerea deducerilor	
 Insulele Marshall	3% (cotă maximă) 0,8% (cotă minimă)	0%	12% ^[165]	
 Macedonia de Nord ^[37]	10%	10%	18%	
 Mali	30%	N/A	N/A	
 Malta	35% 30% (cotă redusă)	0%	35%	
 Myanmar	22%	N/A	N/A	
 Muntenegru	9% ^{[166][167]}	9% (pentru primii 720 EUR) ^[167]	12,65% [11% (impozit național) +15% (suprataxă municipală la impozitul pe venit)] ^[167] 15% (pentru antreprenori pe venitul lor la nivel mondial) ^[168]	
 Mongolia	10%	10%		
 Mozambic	32%	N/A	N/A	
 Mauritania	25%	N/A	N/A	
 Montserrat	20%	N/A	N/A	
 Mauritius	15%	10%	15%	
 Malawi	30%	N/A	N/A	
 Malaysia ^[37]	24% (cotă maximă) 18% (cotă minimă)	0%	30% ^[170] [+11% pentru Fondul de asigurare pentru angajați (EPF) ^[171] +0,5% pentru Legea privind securitatea socială a angajaților din 1969 (SOCISO) ^[172]]	
 Namibia	32% ^[173]	0% ^[173]	37% ^[173]	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Noua Caledonie ^[174]	30%	0%	40% 25% (impozit pe venitul local al nerezidenților) ^[175]	
 Niger	30% ^[176]	N/A	N/A	
 Insula Norfolk	0%	N/A	N/A	
 Nigeria	30%	7%	24%	
 Nicaragua	30%	N/A	N/A	
 Niue	0%	N/A	N/A	
 Țările de Jos	25% (impozit pe profit peste 245.001 EUR) 15% ^[177] (impozit pe profit de până la 245.000 EUR)	0% (primii 8.700 EUR pe an sunt scutiți de taxe)	49,50% ^[178]	25%
 Norvegia ^[179]	23% ^[180]	0% (impozit pe venit anual sub 70.000 NOK)	46,4% [22% +8,2% (contribuții asigurări sociale) +1,8%-16,2% (impozit progresiv) - deduceri] ^[180]	22%
 Nepal	30% (cotă maximă pentru companiile financiare) 25% (cotă standard) 20% (cotă redusă pentru companiile producătoare) [+5% (impozit pe dividende) +10% (bonus obligatoriu pentru angajați)]	0% +1% (contribuții asigurări sociale)	36% [inclusiv 20% (taxă suplimentară)] ^[181]	
 Nauru	25%	N/A	N/A	
 Noua Zeelandă	28%	10,5% ^[184]	39% ^[185]	
 Oman	15% ^{[186][187]}	0%		
 Pakistan	29% ^[188] 0% (pentru anumite companii start-up cu bază tehnologică și alte restricții financiare) ^[189]	0% (impozit pe venit anual sub 600.000 PKR)	35%	
 Panama	25%	0%	27%	
 Peru ^[47]	30%	0%	30%	
 Philippines	30%	0%	35%	
 Insulele Pitcairn	0%	0% ^[190]		
 Palau	0%	N/A	N/A	
 Papua Noua Guinee	30%	N/A	N/A	
 Polonia ^[191]	19% 9% (pentru contribuabili mici cu venituri într-un anumit an fiscal care nu depășesc echivalentul a 1,2 milioane EUR) ^[191]	9% (pentru venit anual sub 30.000 złotych) [0% (impozit pe venit) ^[192] +9% (contribuție asigurări de sănătate)] ^[193]	45% sau 41% [32% (impozit pe venit) +9% (contribuție asigurări de sănătate) +4% (taxă de solidaritate pentru venit anual de peste 1.000.000 złotych)] ^[194] Liber profesioniști 27,9% sau 23,9% (nedeductibil pentru primii 30.000 złotych) [19% (impozit unic pe venit) +4,9% (contribuție asigurări de sănătate) +4% (taxă de solidaritate pentru venit de peste 1 milion złotych)]	19%

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Puerto Rico	20% ^[195]	0% (16% impozit propus)	33,34%	
 Coreea de Nord ^[196]	25%	0%	20%	
 Portugalia ^[37]	21% (partea continentală)	14,5%	64% [48% (impozit pe venit) +5% (taxă de solidaritate) +11% (contribuții asigurări sociale)]	28% ^[197]
 Paraguay	10%	8%	10%	
 Palestina	15%	5%	15%	
 Polinezia Franceză	25%	N/A	N/A	
 Qatar ^[37]	10%	0%		
 România	16% 3% (impozit pe cifra de afaceri pentru microîntreprinderile fără angajați) 1% (impozit pe cifra de afaceri pentru microîntreprinderile cu cel puțin un angajat) ^[198]	35% [25% (contribuție asigurări sociale CAS) +10% (contribuție asigurări de sănătate CASS)] 0% (impozit pe venit pentru lucrători IT, persoane cu dizabilități) ^[198]	45% [25% (contribuție asigurări sociale CAS) +10% (contribuție asigurări de sănătate CASS) +10% (impozit pe venit după plata CAS și CASS)] Persoane fizice autorizate (PFA): 45% [25% CAS (pentru venit anual mai mare de 12 salarii minime) +10% CASS (sumă impozabilă plafonată la 12 salarii minime pe an, de ex. se plătesc maxim 2280 lei contribuție CASS în 2018 pentru un venit anual de peste 22800 lei) +10% (impozit pe venit) ^[198]	10%
 Rusia ^[37]	20% ^[4]	13%	35% (pentru nerezidenți) 15% (impozit pe venit anual mai mare de 5 milioane ruble) ^[199]	
 Rwanda	30%	0%	30%	
 Sark	0% ^[200]	0%	0% ^[n.4]	
 Arabia Saudită	15% (pentru acțiuni deținute de nerezidenți) 2-15% (impozit la rata Zakat pentru acțiuni deținute de rezidenți) 2% (pentru companii deținute în totalitate de rezidenți)	0%		
 Sudan	15% 5% (pentru anumite companii) ^[201]			
 Senegal ^[47]	25%	0%	50%	
 Singapore	17% ^[202]	0%	22% [+20% (contribuție la fondul de pensii)]	
 Insulele Solomon	30%	N/A	N/A	
 Sierra Leone	25%	N/A	N/A	
 El Salvador	30%	0%	30%	
 San Marino	17%	9%	35%	
 Somalia	0% (nu există un sistem fiscal) ^[203]	0%	0%	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
 Saint Pierre și Miquelon	33,3% 15% (pentru contribuabili mici cu venituri într-un anumit an fiscal care nu depășesc echivalentul a 600.000 EUR)	N/A	N/A	
 Serbia ^[204]	15% ^[205] [+10% (impozit pe dividende)]	10%	25% (contribuții suplimentare pentru fondurile de stat pentru sănătate, pensii și șomaj)	15%
 Sudanul de Sud	30%	N/A	N/A	
 São Tomé și Príncipe	25%	N/A	N/A	
 Surinam	36% ^[208]	8% (primii 2.646 SRD pe an sunt deductibili)	38% ^[209]	
 Slovacia	21% (impozit pe profit de peste 100.000 EUR) 15% (impozit pe profit sub 100.000 EUR)	21%	25% ^[210]	25%
 Slovenia ^[37]	19%	16%	50%	27,5%
 Suedia	20,6% ^[211]	32% (primii 1.930 USD pe an sunt deductibili)	52% (32% impozit municipal pe venit mediu +20% impozit pe venit) ^{[212][213]}	30%
 Eswatini (Swaziland)	27,5%	33%		
 Sint Maarten	34,5%	12,50%	47,50%	
 Seychelles	33% ^[10]	15%		
 Siria ^[37]	22%	5%	15%	
 Insulele Turks și Caicos	0%	N/A	N/A	
 Ciad	20%	N/A	N/A	
 Togo	27%	N/A	N/A	
 Thailanda	20%	0%	35%	
 Tadjikistan ^[215]	25% (pentru nerezidenți) 13%	5%	25% (pentru nerezidenți) 13%	
 Tokelau	0%	N/A	N/A	
 Turkmenistan	8%	N/A	N/A	
 Timorul de Est	10%	N/A	N/A	
 Tonga	25%	N/A	N/A	
 Trinidad și Tobago	30%	0%	30%	
 Tunisia ^[47]	30%	0%	35%	
 Turcia ^[37]	25%	15%	40%	
 Tuvalu	30%	N/A	N/A	
 Taiwan ^[37]	20% ^[216]	5%	40%	
 Tanzania	30%	15%	30%	
 Uganda	30% ^[218]	N/A	N/A	
 Ucraina	18% ^[220]	0% ^[221]	20% (pentru unele activități) 18% (cotă standard)	

Țară/Teritoriu	Impozit pe profit (excl. impozit pe dividende)	Impozit pe venit		Impozit pe câștiguri de capital ^[2]
		Cotă minimă	Cotă maximă	
			[+22% (contribuție asigurări sociale)] ^[222]	
 Uruguay ^[47]	25%	0%	30%	
 Statele Unite	21% (impozit federal) până la 21% (cu credit de taxe plătite către alte țări)	10% [10% (impozit federal) +0–3,07% (impozit statal) +0–3,8398% (impozit local)] (deducere federală standard de 12.550 USD pentru contribuabili unici)	51,6% în Portland, Oregon [37% (impozit federal) ^[223] +9,9% (impozit statal) ^[224] +4,7% (impozit municipal) ^[225]	20%
 Uzbekistan ^[47]	20% (bănci și operatori de comunicații mobile) 12% (cotă standard)	12%		
 Sfântul Vicențiu și Grenadine	30%	N/A	N/A	
 Venezuela ^[47]	34%	0%	34%	
 Insulele Virgine Britanice	0% ^[226]	0%		
 Insulele Virgine Americane	21–38,50 ^[227]			
 Vietnam ^[37]	20%	5%	35% ^[228]	
 Vanuatu	0%	0%	0%	
 Wallis și Futuna	0%	0%	0%	
 Samoa	27%	N/A	N/A	
 Kosovo ^[229]	10% (cotă maximă) 0% (cotă minimă)	0%	10%	
 Yemen	20% ^[230]	10%	15%	
 Africa de Sud	28% ^[231]	0%	45%	18%
 Zambia	30% ^[233]	10%	30%	
 Zimbabwe	25%	0%	45%	

Sursa: [174]

Anexa 5.

Evoluția cotelor impozitului pe venit în funcție de categoria entității și scutirile persoanelor fizice în perioada 2020 – 2025 în RM

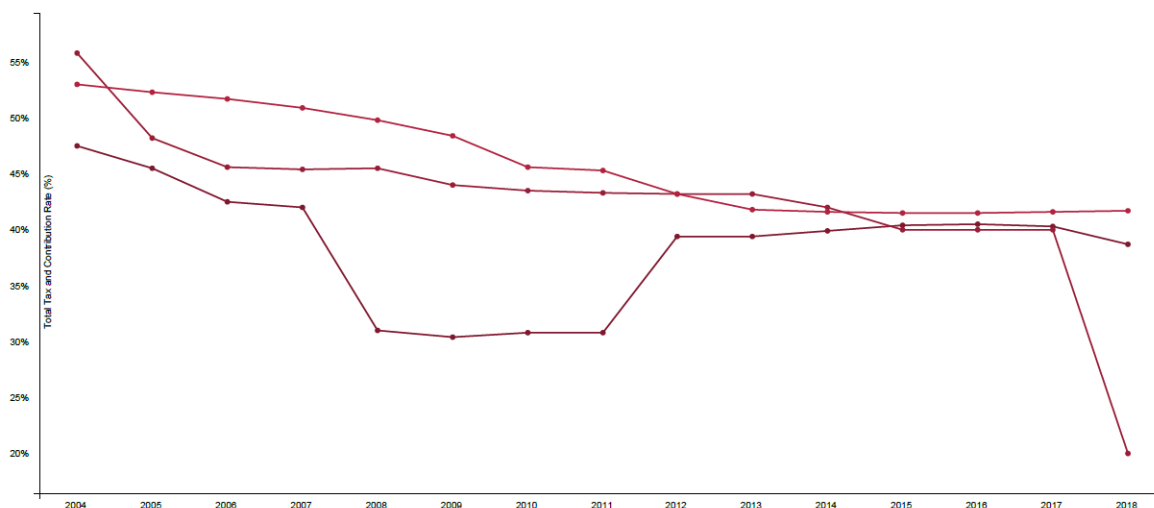
[illegible]

Din 01.01.2023 pentru persoanele care exercită activități necalificate cu caracter ocazional (zilieri)	Art. 15 lit. a ¹)	-	-	-	12% din venitul impozabil, fără aplicarea scutirilor prevăzute la capitolul 4 din titlul II	12% din venitul impozabil, fără aplicarea scutirilor prevăzute la capitolul 4 din titlul II	12% din venitul impozabil, fără aplicarea scutirilor prevăzute la capitolul 4 din titlul II
Scutiri							
Personală (scutirea acordată soțului/soției)	Art. 33 alin (1), art. 34 alin (1)	Personală 24000 lei	Personală 24000 lei	Personală 25200 lei	Personală 27000 lei	Personală 27000 lei	Personală 29700 lei
		Scutirea acordată soțului/soției – 11280 lei	- Abrogată	- Abrogată	- Abrogată	- Abrogată	- Abrogată
Pentru persoane întreținute	Art. 35 alin (1)	3000 lei	4500 lei	9000 lei	9000 lei	9000 lei	9900
Scutire majorată	Art. 33 alin. (2)	30000 de lei	30000 de lei	31500 de lei	31500 de lei	31500 de lei	34620

Sursa: elaborat de autor în baza Codului Fiscal al RM [49]

Rezultatele studiului PwC și al Grupului Băncii Mondiale cu privire la impozite și contribuții

Total Tax & Contribution Rate



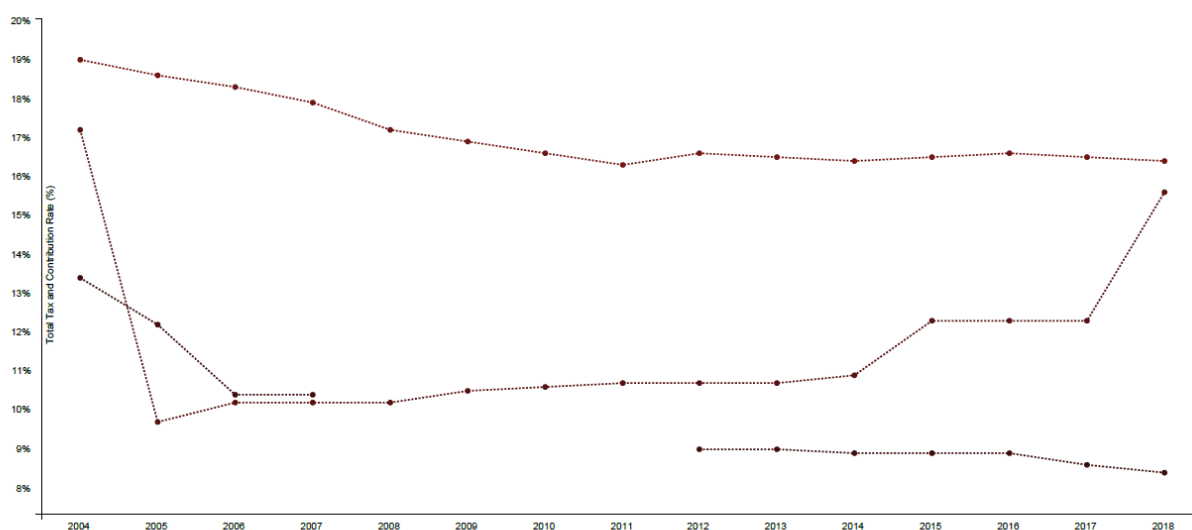
2018 Data

World Average (TTCR)	41.7%
Moldova (TTCR)	38.7%
Romania (TTCR)	20.0%

Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Total Tax & Contribution Rate



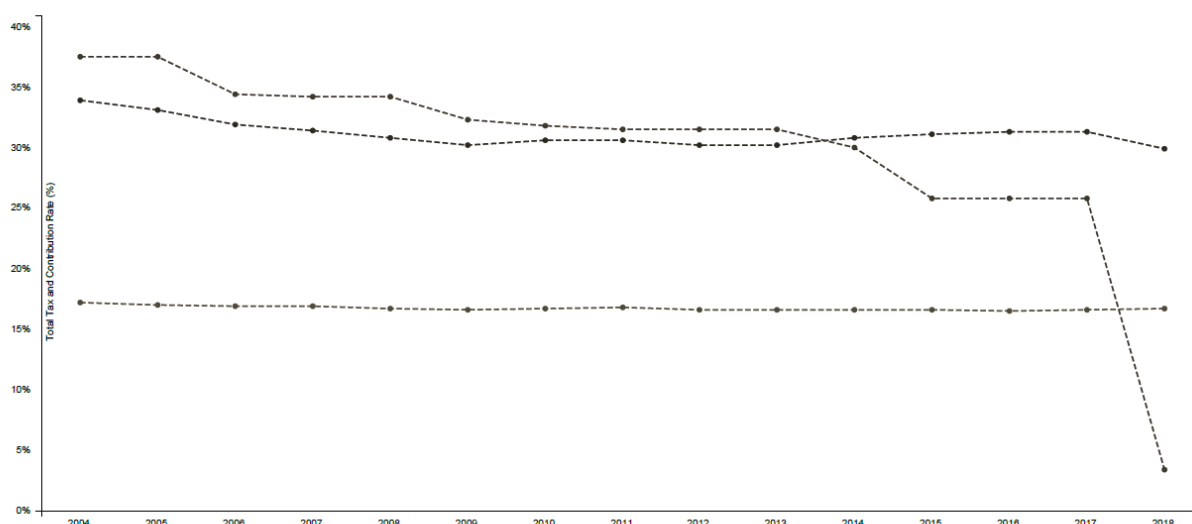
2018 Data

World Average (Profit TCR)	16.4%
Romania (Profit TCR)	15.6%
Moldova (Profit TCR)	8.4%

Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Total Tax & Contribution Rate



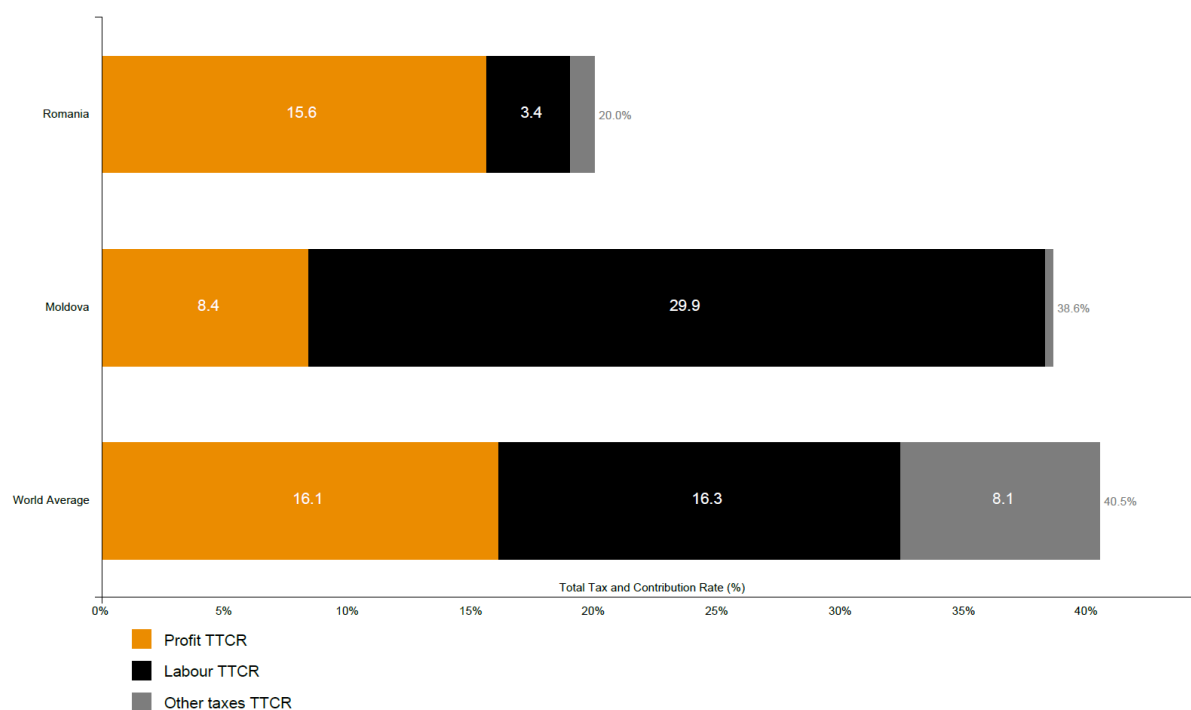
2018 Data

Moldova (Labour TCR)	29.9%
World Average (Labour TCR)	16.7%
Romania (Labour TCR)	3.4%

Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

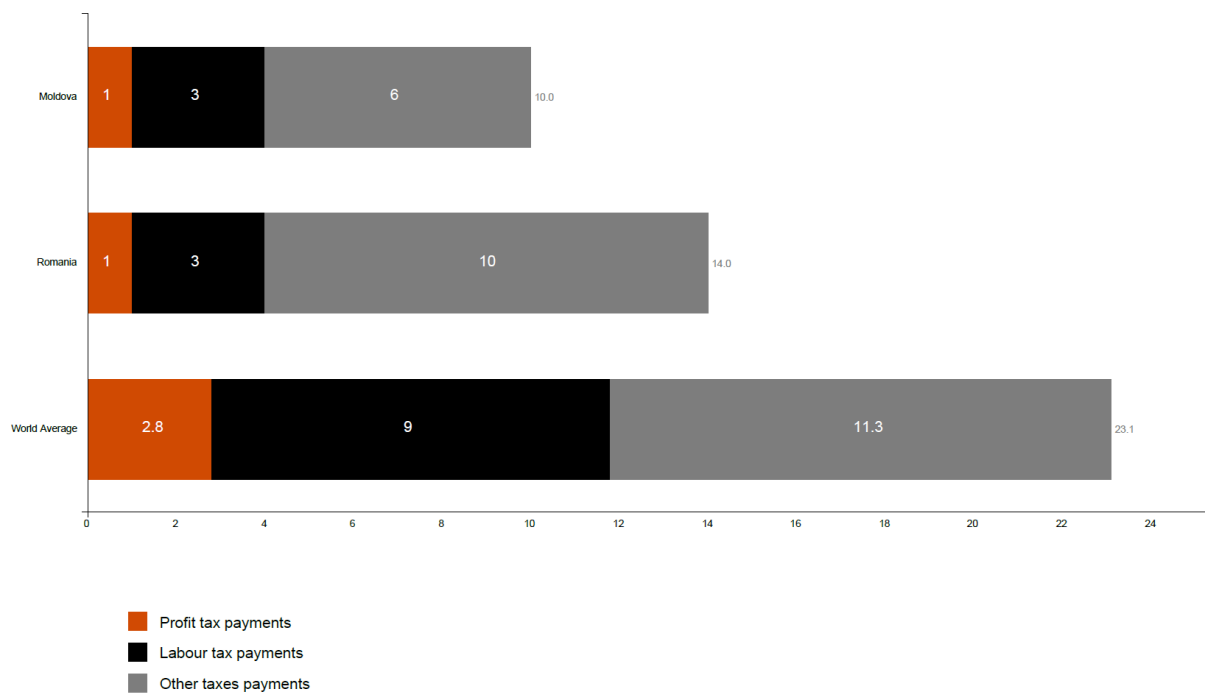
Total Tax & Contribution Rate 2018



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

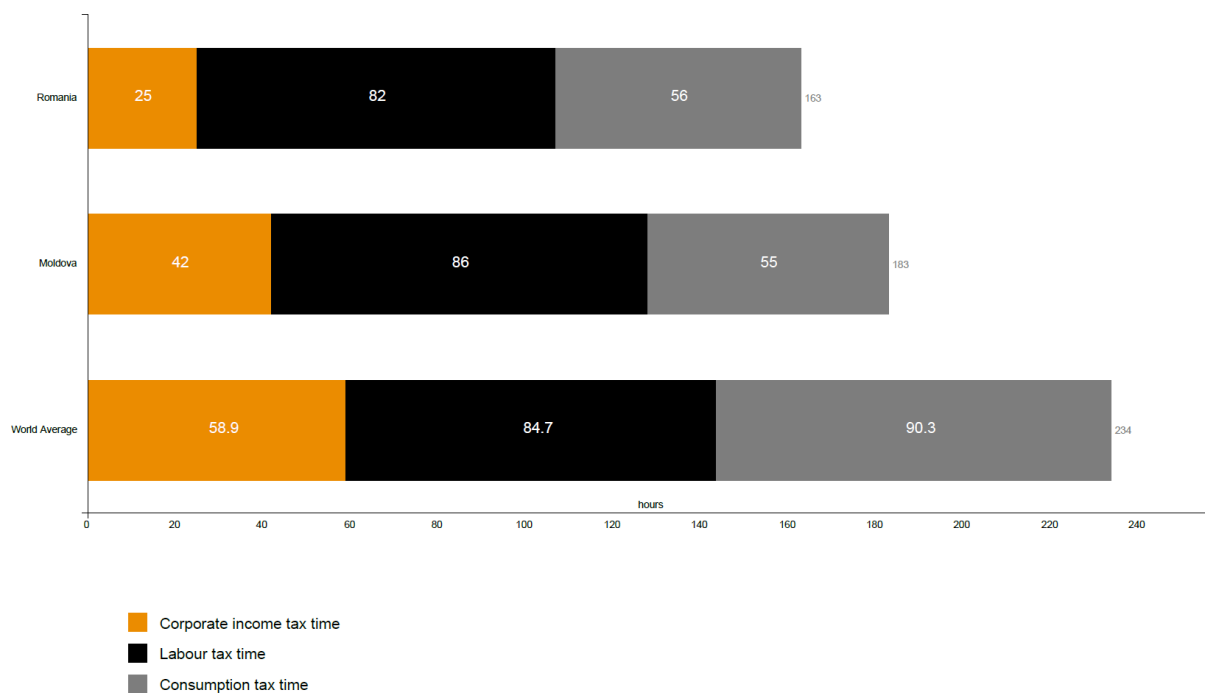
Number of payments 2018



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Time to comply 2018



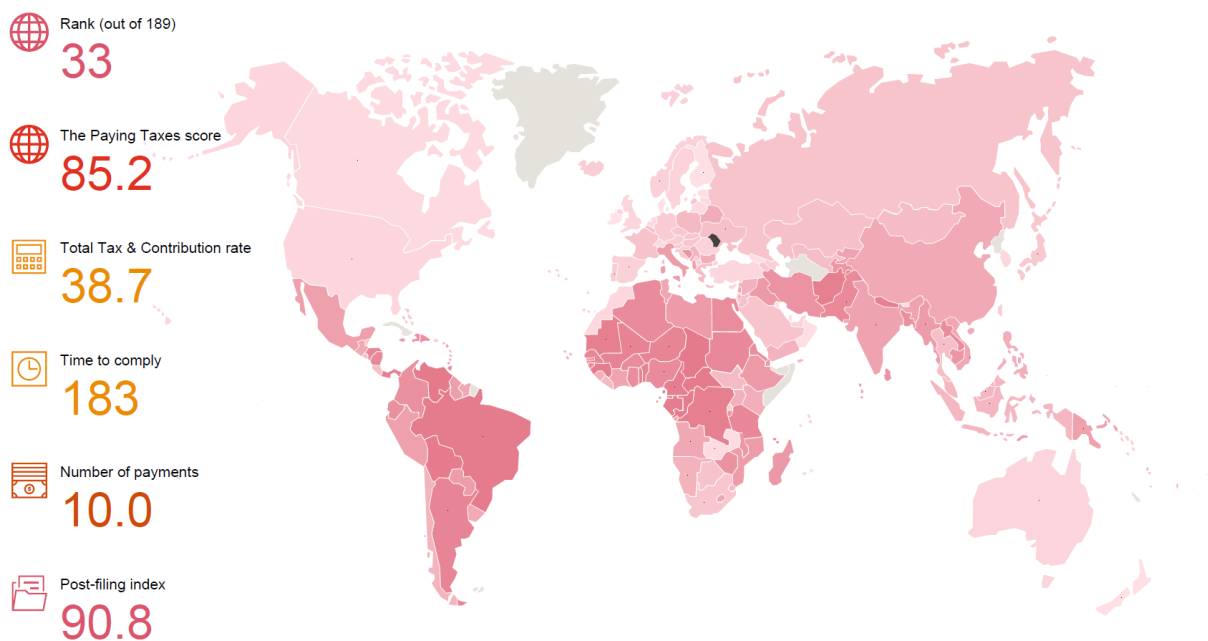
Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Overall

Moldova – 2018



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Overall

Romania – 2018

Rank (out of 189)
32

The Paying Taxes score
85.2

Total Tax & Contribution rate
20

Time to comply
163

Number of payments
14.0

Post-filing index
76.8

Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.

© 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Moldova	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
The Paying Taxes score	85.2	84.7													
Total Tax & Contribution Rate (%)	38.7	40.3	40.5	40.4	39.9	39.4	39.4	30.8	30.8	30.4	31.0	42.0	42.5	45.5	47.5
Profit TCR	8.4	8.6	8.9	8.9	8.9	9.0	9.0	0.0	0.0	0.0	0.0	10.4	10.4	12.2	13.4
Labour TCR	29.9	31.3	31.3	31.1	30.8	30.2	30.2	30.6	30.6	30.2	30.8	31.4	31.9	33.1	33.9
Other taxes TCR	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Time to comply (hours)	183	181	181	181	186	185	181	220	228	228	228	234	234	232	234
Corporate income tax time	42	42	42	42	42	42	42	72	80	80	80	86	86	86	86
Labour tax time	86	84	84	84	89	88	94	94	88	88	88	88	88	88	88
Consumption tax time	55	55	55	55	55	55	45	54	60	60	60	60	60	60	60
Number of payments	10.0	10.0	10.0	10.0	21.0	21.0	32.0	49.0	49.0	49.0	49.0	53.0	53.0	53.0	53.0
Profit tax payments	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	5.0	5.0	5.0	5.0
Labour tax payments	3.0	3.0	3.0	3.0	14.0	14.0	25.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0
Other taxes payments	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Post-filing index	90.8	90.8													
Rank (out of 189)															

Collapse years

Sursa: Studiul al PwC și al Grupului Băncii Mondiale [136]

Anexa 7.

Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare pentru perioada 01.01 - 31.12.2016 (adm SFS), mii lei

Codul clasificăției	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	3 109 336,4	1 371 128,0	1 738 208,4
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plată/achitat	112 021,9	43 129,7	68 892,1
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	5 415,1	2 615,5	2 799,6
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	2 441 745,1	2 383 498,6	58 246,5
111220	impozit pe venitul reținut la sursa de plată	451 607,9	443 711,6	7 896,3
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate și veniturilor îndreptate fondatorilor - întreprinzătorilor individuali	375 867,5	373 092,7	2 774,8
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	93 435,2	91 504,6	1 930,6
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	6 589 429,0	4 708 680,7	1 880 748,3
113110	impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă cu excepția gospodăriile țărănești (de fermier)	98 508,0		98 508,0
113120	impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă de la gospodăriile țărănești (de fermier)	50 935,4		50 935,4
113130	impozitul funciar pe terenurile cu altă destinație decât cea agricolă	9 219,8		9 219,8
113140	impozitul funciar încasat de la persoane fizice	18 231,6		18 231,6
113150	impozitul funciar pe pasuni și finete	7 644,0		7 644,0
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	13 034,7		13 034,7
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	8 509,1		8 509,1
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător din valoarea estimate (de piață) a bunurilor imobiliare	49 657,6		49 657,6
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele fizice - cetățeni din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	108 437,1		108 437,1
113311	impozit privat încasat în bugetul de stat	3 127,6	3 127,6	
113312	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul II	761,3		761,3
113313	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul I	608,0		608,0
113611	impozitul pe avere încasat în bugetul de stat	34 813,3	34 813,3	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	403 487,7	37 941,0	365 546,8

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2017 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificației	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul retinut din salariu	3 540 693,4	1 558 860,5	1 981 832,9
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plata/achitat	143 910,0	55 311,2	88 598,8
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfasoara activitati indepedente in domeniul comertului	185,3		185,3
111130	impozit pe venitul aferent operatiunilor de predare in posesie si/sau folosinta a proprietatii imobiliare	11 106,4	5 429,5	5 676,9
111210	impozit pe venitul obtinut din activitatea de intreprinzator	2 969 613,5	2 882 807,7	86 805,8
111220	impozit pe venitul retinut la sursa de plata	491 677,9	480 927,0	10 750,9
111230	impozit pe venit retinut din suma dividendelor achitate si veniturilor indreptate fondatorilor - intreprinzatorilor individuali	463 332,1	458 137,4	5 194,6
111240	impozitul pe venitul din activitatea operationala	108 958,9	106 866,9	2 092,0
111250	impozit pe venit obtinut din activitati independente			
111261	impozit pe venitul obtinut din activitati profesionale in sectorul justitiei	40 307,0	40 080,1	227,0
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	7 769 784,5	5 588 420,3	2 181 364,2
113110	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola cu exceptia gospodariile taranesti (de fermier)	100 235,1		100 235,1
113120	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola de la gospodariile taranesti (de fermier)	49 098,2		49 098,2
113130	impozitul funciar pe terenurile cu alta destinatie decit cea agricola	10 567,4		10 567,4
113140	impozitul funciar incasat de la persoane fizice	25 880,2		25 880,2
113150	impozitul funciar pe pasuni si finete	7 760,9		7 760,9
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	20 868,0		20 868,0
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	9 759,3		9 759,3
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de catre persoanele juridice si fizice inregistrate in calitate de intreprinzator din valoarea estimata(de piata) a bunurilor imobiliare	141 475,7		141 475,7
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitat de catre persoanele fizice - cetateni din valoarea estimata (de piata) a bunurilor imobiliare	133 885,4		133 885,4
113311	impozit privat incasat in bugetul de stat	1 791,3	1 791,3	
113312	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul II	362,7		362,7
113313	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul I	929,1		929,1
113611	impozitul pe avere incasat in bugetul de stat	43 550,8	43 550,8	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	546 164,2	45 342,1	500 822,1

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2018 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificației	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul retinut din salariu	3 847 931,0	1 636 799,0	2 211 132,0
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plata/achitat	176 009,9	67 240,4	108 769,6
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfasoara activitati indepedente in domeniul comertului	2 098,9		2 098,9
111130	impozit pe venitul aferent operatiunilor de predare in posesie si/sau folosinta a proprietatii imobiliare	16 419,3	7 945,2	8 474,1
111210	impozit pe venitul obtinut din activitatea de intreprinzator	3 986 305,0	3 866 167,3	120 137,7
111220	impozit pe venitul retinut la sursa de plata	574 632,1	564 120,0	10 512,1
111230	impozit pe venit retinut din suma dividendelor achitate si veniturilor indreptate fondatorilor - intreprinzatorilor individuali	543 686,4	537 649,1	6 037,2
111240	impozitul pe venitul din activitatea operationala	148 374,6	144 914,4	3 460,2
111261	impozit pe venitul obtinut din activitati profesionale in sectorul justitiei	103 724,4	101 568,5	2 155,9
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	9 399 181,6	6 926 404,0	2 472 777,7
113110	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola cu exceptia gospodariile taranesti (de fermier)	104 798,2		104 798,2
113120	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola de la gospodariile taranesti (de fermier)	43 544,4		43 544,4
113130	impozitul funciar pe terenurile cu alta destinatie decit cea agricola	9 272,0		9 272,0
113140	impozitul funciar incasat de la persoane fizice	20 510,0		20 510,0
113150	impozitul funciar pe pasuni si finete	7 517,2		7 517,2
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	26 000,7		26 000,7
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	10 457,4		10 457,4
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de catre persoanele juridice si fizice inregistrate in calitate de intreprinzator din valoarea estimata(de piata) a bunurilor imobiliare	148 918,2		148 918,2
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitat de catre persoanele fizice - cetateni din valoarea estimata (de piata) a bunurilor imobiliare	142 458,6		142 458,6
113311	impozit privat incasat in bugetul de stat	8 126,7	8 126,7	
113312	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul II	314,9		314,9
113313	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul I	436,7		436,7
113611	impozitul pe avere incasat in bugetul de stat	41 448,7	41 448,7	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	563 803,7	49 575,3	514 228,4

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2019 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificației	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul retinut din salariu	3.759.431,8	1.562.806,6	2.196.625,2
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plata/achitat	226.167,5	90.077,5	136.090,0
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfasoara activitati indepedente in domeniul comertului	3.432,9		3.432,9
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice in domeniul transprtului rutier de persoane in regim de taxi	21.002,7	9.958,1	11.044,6
111130	impozit pe venitul aferent operatiunilor de predare in posesie si/sau folosinta a proprietatii imobiliare	22.709,8	10.930,8	11.779,1
111210	impozit pe venitul obtinut din activitatea de intreprinzator	3.737.670,3	3.643.970,1	93.700,3
111220	impozit pe venitul retinut la sursa de plata	611.856,9	601.031,9	10.824,9
111230	impozit pe venit retinut din suma dividendelor achitate	704.966,6	699.695,7	5.270,9
111240	impozitul pe venitul din activitatea operationala	211.550,2	207.001,7	4.548,5
111261	impozit pe venitul obtinut din activitati profesionale in sectorul justitiei	99.204,9	97.638,5	1.566,4
111262	impozit pe venitul din activitati profesionale in domeniul sanataii	50,2	50,2	
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	9.398.043,9	6.923.161,0	2.474.882,9
113110	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola cu exceptia gospodariile taranesti (de fermier)	114.757,2		114.757,2
113120	impozitul funciar pe terenurile cu destinatie agricola de la gospodariile taranesti (de fermier)	32.906,3		32.906,3
113130	impozitul funciar pe terenurile cu alta destinatie decit cea agricola	10.673,7		10.673,7
113140	impozitul funciar incasat de la persoane fizice	19.589,7		19.589,7
113150	impozitul funciar pe pasuni si finete	7.039,1		7.039,1
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	32.180,8		32.180,8
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	10.752,8		10.752,8
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de catre persoanele juridice si fizice inregistrate in calitate de intreprinzator din valoarea estimata(de piata) a bunurilor imobiliare	149.627,1		149.627,1
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitat de catre persoanele fizice - cetateni din valoarea estimata (de piata) a bunurilor imobiliare	150.693,0		150.693,0
113311	impozit privat incasat in bugetul de stat	9.730,3	9.730,3	
113312	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul II	217,3		217,3
113313	impozit privat incasat in bugetul local de nivelul I	686,4		686,4
113611	impozitul pe avere incasat in bugetul de stat	41.090,0	41.090,0	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	579.943,7	50.820,3	529.123,4

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2020 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificației	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	4.011.695,8	1.445.847,7	2.565.848,0
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plata/achitat	173.007,5	57.416,3	115.591,2
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități independente în domeniul comerțului	3.479,7		3.479,7
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice în domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi	16.812,5	6.831,5	9.981,0
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	25.810,9	11.466,0	14.344,8
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	3.564.830,1	3.475.086,4	89.743,7
111220	impozit pe venitul reținut la sursă de plată	554.461,1	545.115,0	9.346,1
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate	703.715,1	698.292,9	5.422,2
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	207.376,8	202.902,2	4.474,6
111261	impozit pe venitul obținut din activități profesionale în sectorul justiției	91.900,6	90.596,3	1.304,3
111262	impozit pe venitul din activități profesionale în domeniul sănătății	743,0	743,0	
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	9.353.833,1	6.534.297,4	2.819.535,7
113110	impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă cu excepția gospodăriile țărănești (de fermier)			
113120	impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă de la gospodăriile țărănești (de fermier)			
113130	impozitul funciar pe terenurile cu altă destinație decât cea agricolă			
113140	impozitul funciar încasat de la persoane fizice			
113150	impozitul funciar pe pășuni și finete			
113161	impozitul funciar al persoanelor juridice și fizice, înregistrate în calitate de întreprinzător	114.074,6		114.074,6
113171	impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	64.495,8		64.495,8
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	24.157,0		24.157,0
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	11.187,2		11.187,2
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	153.652,3		153.652,3
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele fizice - cetățeni din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	168.173,1		168.173,1
113311	impozit privat încasat în bugetul de stat	3.737,2	3.737,2	
113312	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul II	518,7		518,7
113313	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul I	488,7		488,7
113611	impozitul pe avere încasat în bugetul de stat	41.844,6	41.844,6	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	582.329,2	45.581,8	536.747,4

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2021 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificației	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	4.849.173,5	1.742.493,4	3.106.680,1
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plată/achitat	296.655,0	105.318,5	191.336,4
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități independente în domeniul comerțului	4.505,0		4.505,0
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice în domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi	19.755,2	7.762,7	11.992,5
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	33.704,2	14.786,0	18.918,2
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	4.029.162,4	3.945.517,2	83.645,2
111220	impozit pe venitul reținut la sursa de plată	837.830,5	821.054,8	16.775,7
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate	780.997,2	774.112,1	6.885,1
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	257.416,6	251.627,4	5.789,2
111261	impozit pe venitul obținut din activități profesionale în sectorul justiției	102.865,2	101.334,7	1.530,5
111262	impozit pe venitul din activități profesionale în domeniul sănătății	1.019,6	1.019,6	
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	11.213.084,3	7.765.026,4	3.448.057,9
113161	impozitul funciar al persoanelor juridice și fizice, înregistrate în calitate de întreprinzător	135.156,8		135.156,8
113171	impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	73.703,8		73.703,8
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	25.303,9		25.303,9
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	14.050,2		14.050,2
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător din valoarea estimată(de piață) a bunurilor imobiliare	179.160,7		179.160,7
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele fizice - cetățeni din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	274.639,5		274.639,5
113311	impozit privat încasat în bugetul de stat	655,7	655,7	
113312	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul II	790,9		790,9
113313	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul I	971,6		971,6
113611	impozitul pe avere încasat în bugetul de stat	45.790,4	45.790,4	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	750.223,6	46.446,1	703.777,5

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2022 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificație i	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	5,596,256.6	2,010,333.1	3,585,923.5
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plată/achitat	417,057.7	138,066.7	278,991.0
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități independente în domeniul comerțului	4,951.2		4,951.2
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice în domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi	16,961.6	6,521.0	10,440.6
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	41,889.3	18,571.8	23,317.4
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	6,230,895.6	6,076,512.7	154,382.8
111220	impozit pe venitul reținut la sursa de plată	1,111,105.9	1,094,544.5	16,561.5
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate	981,603.5	968,151.3	13,452.2
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	301,700.6	294,222.7	7,477.8
111261	impozit pe venitul obținut din activități profesionale în sectorul justiției	101,954.9	100,531.3	1,423.6
111262	impozit pe venitul din activități profesionale în domeniul sănătății	1,287.1	1,287.1	
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	14,805,663.9	10,708,742.3	4,096,921.7
113161	impozitul funciar al persoanelor juridice și fizice, înregistrate în calitate de întreprinzător	129,620.0		129,620.0
113171	impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	67,984.4		67,984.4
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	36,047.8		36,047.8
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	15,364.0		15,364.0
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	183,344.4		183,344.4
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitat de către persoanele fizice - cetățeni din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	272,084.9		272,084.9
113311	impozit privat încasat în bugetul de stat	10.9	10.9	
113312	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul II	2,109.9		2,109.9
113313	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul I	830.8		830.8
113611	impozitul pe avere încasat în bugetul de stat	47,862.6	47,862.6	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	755,259.7	47,873.5	707,386.2

**Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare
pentru perioada 01.01 - 31.12.2023 (adm SFS), mii lei**

Codul clasificație i	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN	inclusiv la	
			BS (2)	BUAT (3)
1	2	6	7	8
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	6,823,523.9	2,433,649.2	4,389,874.6
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plată/achitat	426,743.7	136,608.5	290,135.2
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități indepedente în domeniul comerțului	9,793.5		9,793.5
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice în domeniul transprtului rutier de persoane în regim de taxi	16,313.1	6,455.3	9,857.8
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	57,603.5	25,820.4	31,783.1
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	6,565,368.6	6,370,266.6	195,102.0
111220	impozit pe venitul reținut la sursa de plată	1,347,647.0	1,330,377.4	17,269.6
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate	1,039,643.7	1,026,794.8	12,848.9
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	351,897.6	343,251.4	8,646.2
111261	impozit pe venitul obținut din activități profesionale în sectorul justiției	115,273.7	113,582.8	1,690.9
111262	impozit pe venitul din activități profesionale în domeniul sănătății	1,813.4	1,813.4	
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	16,755,621.7	11,788,619.7	4,967,002.0
113161	impozitul funciar al persoanelor juridice și fizice, înregistrate în calitate de întreprinzător	152,979.3		152,979.3
113171	impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	72,715.9		72,715.9
113210	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	30,709.4		30,709.4
113220	impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	18,909.3		18,909.3
113230	impozitul pe bunurile imobiliare achitate de către persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător din valoarea estimată(de piață) a bunurilor imobiliare	195,420.7		195,420.7
113240	impozitul pe bunurile imobiliare achitat de către persoanele fizice - cetățeni din valoarea estimată (de piață) a bunurilor imobiliare	283,016.1		283,016.1
113311	impozit privat încasat în bugetul de stat	14.0	14.0	
113312	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul II	3,435.0		3,435.0
113313	impozit privat încasat în bugetul local de nivelul I	2,055.9		2,055.9
113611	impozitul pe avere încasat în bugetul de stat	34,253.1	34,253.1	
113	IMPOZITELE PE BUNURILE IMOBILIARE	793,508.6	34,267.1	759,241.6

Informația privind încasările la BPN corespunzător clasificăției veniturilor bugetare pentru perioada 01.01 - 31.12.2024 (adm SFS), mii lei

Codul clasificăției	DENUMIREA VENITURILOR	La BPN
		2024
1	2	3
111110	impozit pe venitul reținut din salariu	8,185,541.70
111121	impozit pe venitul persoanelor fizice spre plată/achitat	505,545.40
111124	impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități indepedente în domeniul comerțului	19,345.00
111125	impozitul pe venitul persoanelor fizice în domeniul transprtului rutier de persoane în regim de taxi	18,979.90
111130	impozit pe venitul aferent operațiunilor de predare în posesie și/sau folosință a proprietății imobiliare	74,935.90
111210	impozit pe venitul obținut din activitatea de întreprinzător	5,931,612.30
111220	impozit pe venitul reținut la sursa de plată	1,315,037.60
111230	impozit pe venit reținut din suma dividendelor achitate	1,272,876.30
111240	impozitul pe venitul din activitatea operațională	412,661.60
111261	impozit pe venitul obținut din activități profesionale în sectorul justiției	131,147.30
111262	impozit pe venitul din activități profesionale în domeniul sănătății	1,602.00
111	IMPOZITELE PE VENIT (TOTAL)	17,869,284.90

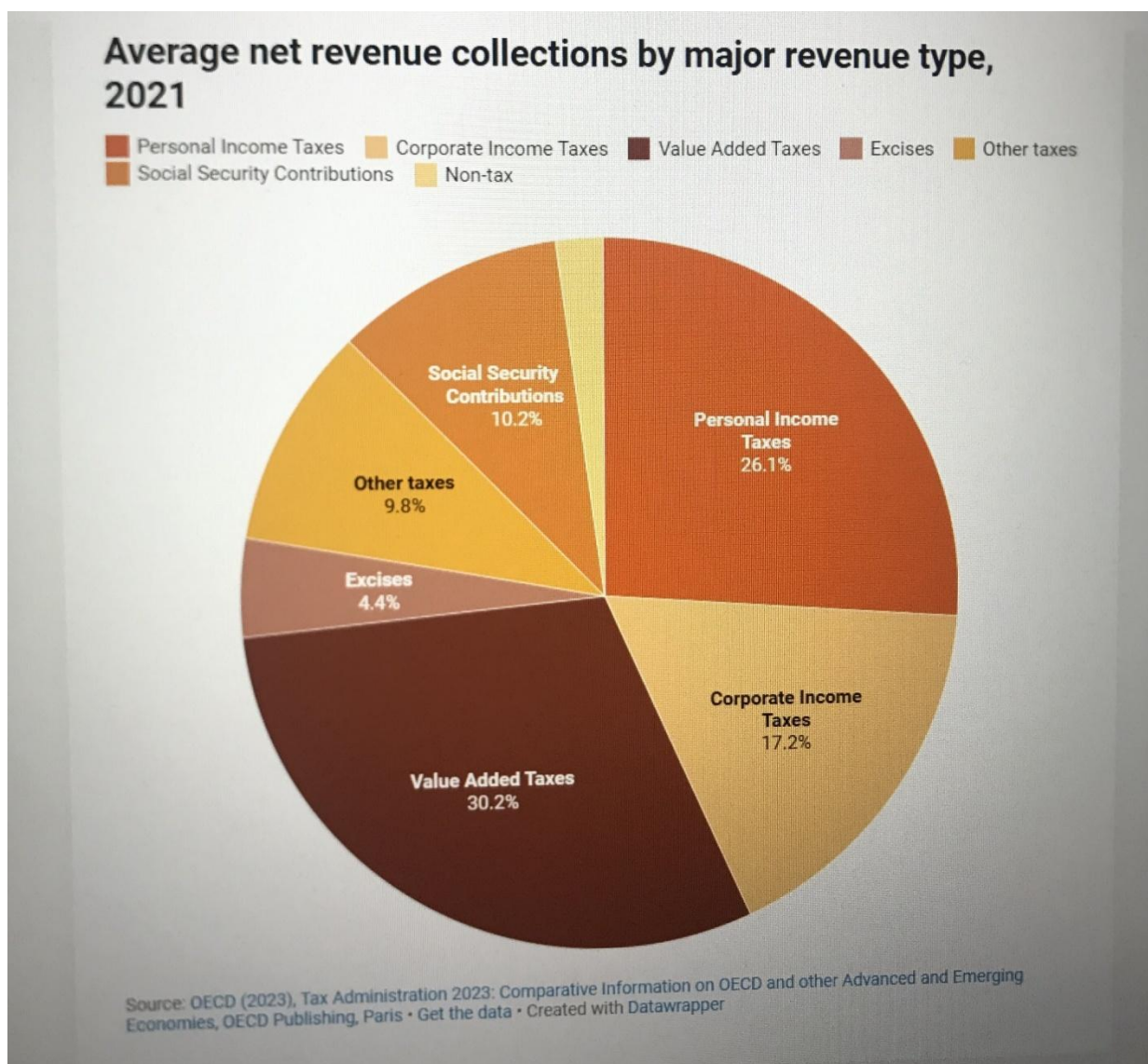
Anexa 8.

Mărimea impozitului pe venit în veniturile bugetare în RM în perioada 2019 – 2024

Indicatorii	Anul 2019		Anul 2020		Anul 2021		Anul 2022		Anul 2023		Anul 2024	
	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %
Venit bugetar	39 135 053	100%	40 517 523	100%	47 285 414	100%	55 017 044	100%	63 992 879	100%	66 980 400	100%
Impozit pe venit, total	9 398 044	24%	9 353 833	23%	11 213 084	24%	14 805 664	27%	16 755 622	26%	17 869 285	26,68%
Inclusiv:		100%		100%		100%		100%		100%		100%
<i>impozit pe venitul obtinut din activitatea de intreprinzator</i>	3 737 670	39,771	3 564 830	38,111	4 029 162	35,933	6 230 896	42,085	6 565 369	39,183	5 931 612	33,19
<i>impozit pe venitul retinut din salariu</i>	3 759 432	40,002	4 011 696	42,888	4 849 174	43,246	5 596 257	37,798	6 823 524	40,724	8 185 541	45,81
<i>impozit pe venitul retinut la sursa de plata</i>	611 857	6,510	554 461	5,928	837 831	7,472	1 111 106	7,505	1 347 647	8,043	1 315 037	7,36
<i>impozit pe venit retinut din suma dividendelor achitate</i>	704 967	7,501	703 715	7,523	780 997	6,965	981 604	6,630	1 039 644	6,205	1 272 876	7,12
<i>impozit pe venitul persoanelor fizice spre plata/achitat</i>	226 168	2,407	173 008	1,850	296 655	2,646	417 058	2,817	426 744	2,547	505 545	2,83
<i>impozitul pe venitul din activitatea operationala</i>	211 550	2,251	207 377	2,217	257 417	2,296	301 701	2,038	351 898	2,100	412 661	2,31
<i>impozit pe venitul obtinut din activitati profesionale in sectorul justitiei</i>	99 205	1,056	91 901	0,982	102 865	0,917	101 955	0,689	115 274	0,688	131 147	0,73
<i>impozit pe venitul aferent operatiunilor de predare in posesie si/sau folosinta a proprietatii imobiliare</i>	22 710	0,242	25 811	0,276	33 704	0,301	41 889	0,283	57 604	0,344	74 936	0,42
<i>impozitul pe venitul persoanelor fizice in domeniul transprtului rutier de persoane in regim de taxi</i>	21 003	0,223	16 813	0,180	19 755	0,176	16 962	0,115	16 313	0,097	18 980	0,11
<i>impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfasoara activitati indepedente in domeniul comertului</i>	3 433	0,037	3 480	0,037	4 505	0,040	4 951	0,033	9 794	0,058	19 345	0,11
<i>impozit pe venitul din activitati profesionale in domeniul sanatatii</i>	50	0,001	743	0,008	1 020	0,009	1 287	0,009	1 813	0,011	1 602	0,01

Sursa: elaborat de autor conform bazei de date formate de pe platforma statistica.gov.md (Anexa 1.7) [62-68]

Încasări medii ale veniturilor nete pe tipul major de venit, 2021



Sursa: preluat https://www.datawrapper.de/_/thrS9/

<https://www.oecd.org/en/topics/tax-administration.html>

Organele de reglementare a contabilității și fiscalității

Organele de reglementare a contabilității și fiscalității în Republica Moldova	
Domeniul contabilității și raportării financiare	Domeniul fiscalității
Autoritatea Publică: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova (mf.gov.md)	
Direcția Politici contabile și audit în sectorul corporativ din cadrul Ministerului Finanțelor	Direcția Generală Politici Fiscale și Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Direcția impozite directe și reglementări internaționale
Consiliul de Contabilitate și Raportare Financiară de pe lângă Ministerul Finanțelor	Serviciul Fiscal de Stat din Republica Moldova

Sursa: elaborat de autor în baza studiului informației Ministerului Finanțelor al RM

Principiile contabilității și principiile impozitelor și taxelor

Contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale (Legea contabilității și raportării financiare, art. 6):	Impozitele și taxele se bazează pe următoarele principii (Codul Fiscal, art. 6):
10 principii a) <i>continuitatea activității</i> – presupune că entitatea își va continua în mod normal funcționarea pe o perioadă de cel puțin 12 luni din data raportării, fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea; b) <i>contabilitatea de angajamente</i> – prevede recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă; c) <i>permanența metodelor</i> – constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea; d) <i>prudența</i> – prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor; e) <i>intangibilitatea</i> – presupune că totalul bilanțului la începutul perioadei de gestiune curente trebuie să corespundă cu totalul bilanțului la sfârșitul perioadei de gestiune precedente; f) <i>separarea patrimoniului și datoriilor</i> – prevede prezentarea în situațiile financiare doar a informațiilor despre patrimoniul și datoriile entității, care trebuie contabilizate separat de patrimoniul și datoriile proprietarilor și ale altor entități; g) <i>necompensarea</i> – prevede contabilizarea și prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor. Compensarea reciprocă a activelor și datoriilor sau a veniturilor și cheltuielilor nu se admite, cu excepția cazurilor prevăzute de prezenta lege și de standardele de contabilitate; h) <i>prioritatea conținutului asupra formei</i> – presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte mai curând esența și conținutul faptelor economice, decât forma juridică a acestora; i) <i>evaluarea la cost de intrare</i> – prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sînt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate; j) <i>importanța relativă</i> – prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor aferente acestora atunci cînd efectele îndeplinirii cerințelor respective sînt nesemnificative.	5 principii a) <i>neutralitatea impunerii</i> – asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin; b) <i>certitudinea impunerii</i> – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițînd acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale; c) <i>echitatea fiscală</i> – tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale; d) <i>stabilitatea fiscală</i> – efectuarea oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea Codului Fiscal; e) <i>randamentul impozitelor</i> – perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cît mai acceptabile pentru contribuabili.
Principiile generale contribuie la obținerea imaginii fidele	Principiile impozitării servesc interesul fiscal

Sursa: elaborat de autor în baza Legii contabilității și raportării financiare [161] și Codului Fiscal al Republicii Moldova [49]

**Examinarea relației dintre contabilitate și fiscalitate de la general la particular pentru a
reda interacțiunea pe impozitul pe venit.**

Impozitul pe venit interacțiunea dintre contabilitate și fiscalitate

Contabilitate sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare și de prezentare a informațiilor privind elementele contabile [161, art. 3]	Domenii separate	Fiscalitate Sistem de percepere a impozitelor și taxelor
		
Contabilitate financiară sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și generalizare a informației privind existența și mișcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor pentru întocmirea situațiilor financiare [161, art. 3]		Sistem fiscal reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor [49, art. 2]
		
Contabilitatea impozitelor și raportarea fiscală/Contabilitate fiscală Sistem de calcul, înregistrare, prelucrare, generalizare a informației cu privire la impozite și taxe pentru întocmirea raportărilor fiscale și situațiilor financiare. Parte componentă a contabilității financiare.	 Interconec-tare	Impozite și taxe [49, art. 6] <i>Impozitul</i> 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 funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată. <i>Taxa</i> este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit.
		
Contabilitatea și raportarea impozitelor de stat Sistem de calcul, înregistrare, prelucrare, generalizare a informației cu privire la impozitele directe pentru întocmirea raportărilor fiscale aferente acestora și a situațiilor financiare.		Impozite de stat sunt impozitele stabilite de art. 6, alin 5 al Coduli Fiscal al RM fiind în gestiuna bugetului de stat [49, art. 6]
		
Contabilitatea și raportarea fiscală a impozitului pe venit Sistem de calcul, înregistrare, prelucrare, generalizare a		Impozit pe venit este un impozit perceput de către stat asupra venitului persoanelor fizice și persoanelor juridice.

informației cu privire la impozitul pe venit pentru întocmirea raportărilor fiscale și a situațiilor financiare.		
		
Contabilitatea și raportarea impozitului pe venit		Subiecții impunerii cu impozit pe venit
• din activitatea de întreprinzător • din activitatea profesională • din activități independente • impozitului reținut la sursa de plată		a) persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova, care desfășoară activitate de întreprinzător, persoanele care desfășoară servicii profesionale, precum și persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, care, pe parcursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; b) persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și pe parcursul perioadei fiscale obțin venituri impozabile din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova; c) persoanele fizice rezidente care desfășoară activități independente și pe parcursul perioadei fiscale obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova; persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și obțin venit din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; d) persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova și obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; e) persoanele fizice nerezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova și pe parcursul perioadei fiscale obțin venituri conform capitolului 11 din titlu 2 al Codului Fiscal.

Sursa: elaborat de autor

**Evoluția cadrului normativ internațional privind reglementarea contabilității impozitului
pe venit IAS 12 Impozitul pe profit**

Anul	Standardul, aprobarea/revizuirea	Comentarii
1979	IAS 12 Contabilitatea impozitului pe profit	
1994	IAS 12 Contabilitatea impozitului pe profit <i>reformulat</i>	
1996	IAS 12 Impozitul pe profit <i>revizuit</i>	Intrat în vigoare de la 01.01.1998
	Modificarea punctelor 52A, 52B, 65A, 81 litera j, 82A, 87A, 87B, 87C și eliminarea punctelor 3 și 50	Din 01.01.2001
	IAS 1 (revizuit 20007) a modificat punctele 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 și 81, a eliminat punctul 61 și a adăugat punctele 61A, 62A și 77A.	Din 01.01.2009
	IFRS 3 (revizuit în 2008) a modificat punctele 21 și 67 și a adăugat punctele 32A și 81 literele j și k	
Decembrie 2010	Punctul 52 a fost renumerotat în 51A, punctul 10 și exemplele ulterioare punctului 51A au fost modificate, iar punctele 51B și 51C și exemplul următor, precum și punctele 51D, 51E și 99 au fost adăugate de documentul <i>Impozitul amânat: recuperarea activelor de bază</i> .	Din 01.01.2012
Mai 2011	IFRS 11 Angajamente comune, a modificat punctele 2, 15, 18 litera e, 24, 38, 39, 43-45, 81 litera f, 87 și 87C	
Iunie 2011	Documentul <i>Prezentarea altor elemente ale rezultatului global</i> (amendamente la IAS 1) a modificat punctul 77 și a eliminat punctul 77A	Din momentul aplicării IAS 1 modificat
Octombrie 2012	Documentul <i>Entități de investiții</i> (amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27) a modificat punctele 58 și 68C	Din 01.01.2014
Mai 2014	IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții a modificat punctul 59	Din momentul aplicării IFRS 15
Iulie 2014	IFRS 9 a modificat punctul 20 și a eliminat punctele 96, 97 și 98D	Din momentul aplicării IFRS 9
Ianuarie 2016	IFRS 16 a modificat punctul 20	Din momentul aplicării IFRS 16
Ianuarie 2016	Documentul <i>Recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat pentru pierderile nerealizate</i> (amendamentele la IAS 12) a modificat punctul 29 și a adăugat punctele 27A, 29A și exemplul din punctul 26	Din 01.01.2017

Sursa: elaborat de autor în baza IAS 12 Impozitul pe profit [95; 256]

Anexa 14.

Repartizarea cheltuielilor în funcție de recunoașterea fiscală în scopul determinării impozitului pe venit

Cheltuieli deductibile	Cheltuieli deductibile parțial	Cheltuieli nedeductibile
Se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.	În cazul în care cheltuielile suportate de contribuabil cuprind cheltuielile aferente activității de întreprinzător și cheltuielile personale, deducerea se permite numai atunci când cheltuielile aferente activității de întreprinzător le depășesc pe cele personale și numai pentru acea parte a cheltuielilor care se referă nemijlocit la desfășurarea activității de întreprinzător.	Nu se permite deducerea sumelor plătite la procurarea proprietății pe care se calculează amortizarea și față de care se aplică prevederile art.261, 28 și 29 ale Codului Fiscal
Se permite deducerea sumelor achitate ca impozite și taxe de către subdiviziunile situate în unitățile administrativ-teritoriale, al căror buget nu constituie parte componentă a bugetului public național.	Deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern	Nu se permite deducerea compensațiilor, remunerațiilor, dobânzilor, plății pentru închirieri de bunuri și altor cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al unei persoane cu funcție de răspundere sau al unui conducător de agent economic, al unui membru al societății sau al altei persoane interdependente, dacă nu există justificarea plății unei astfel de sume.
Se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, pentru procurările care au fost achitate prin intermediul cardului de plată de afaceri (business).	Se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.	Nu se permite deducerea pierderilor în urma vânzării sau schimbului proprietății, îndeplinirii lucrărilor și prestării serviciilor, efectuate, în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente. În sensul prezentului alineat, pierderea reprezintă diferența dintre suma anuală a costului vânzărilor și suma anuală a venitului din vânzări, înregistrată în evidența contabilă pentru întreaga perioadă fiscală, în relație cu o persoană interdependentă. Prevederile prezentului alineat nu se aplică relațiilor între membrii aceleiași cooperative sau aceleiași grup de producători agricoli, precum și relațiilor dintre cooperativa sau grupul de producători agricoli și membrii săi.
Se permite deducerea cheltuielilor aferente transmiterii gratuite a proprietății conform deciziei Guvernului sau a autorităților	Deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor, dar fără a depăși limitele stabilite de către	Nu se permite deducerea cheltuielilor legate de obținerea venitului scutit de impozitare.

competente ale administrației publice locale.	Ministerul Sănătății pentru produsele din tutun de la pozițiile tarifare 240210000, 240220, 240290000, 2403, 2404 și limitele stabilite de Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare pentru produsele din alcool etilic de la pozițiile tarifare 2207 și 2208, precum și limitele stabilite de Ministerul Infrastructurii și Dezvoltării Regionale pentru produsele petroliere.	
Se permite deducerea cheltuielilor suportate de contribuabili sub formă de taxe de aderare și cotizații de membru destinate activității asociațiilor utilizatorilor de apă pentru irigații.	Se permite deducerea cheltuielilor achitate de contribuabili în decursul perioadei fiscale sub formă de taxe de aderare și cotizații de membru destinate activității patronatelor, fundațiilor și altor asociații de reprezentare a activității de întreprinzător. Plafonul de deductibilitate a acestor cheltuieli constituie 0,15% din fondul de retribuire a muncii.	Nu se permite deducerea sumelor achitate sau suportate în folosul titularului patentei de întreprinzător și/sau în folosul persoanelor fizice ce desfășoară activități independente conform cap. 10 ² Cod Fiscal
Se permite deducerea cheltuielilor suportate de întreprinderile agricole pentru întreținerea obiectivelor de menire social-culturală aflate în gestiune, conform normelor (cheltuielilor medii) stabilite pentru întreținerea instituțiilor similare finanțate de la bugetele locale.	Se permite deducerea cheltuielilor efectuate de contribuabili în decursul perioadei fiscale sub formă de alocații financiare destinate activității sindicatelor pentru utilizarea lor în scopurile stabilite în contractul colectiv de muncă. Plafonul de deductibilitate a acestor cheltuieli constituie 0,15% din fondul de retribuire a muncii.	Nu se permite deducerea plăților pentru eliminările supranormative de substanțe poluante în mediul înconjurător și folosirea supralimită a resurselor naturale.
Se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru transportul, hrana și studiile profesionale ale angajatului, inclusiv a cheltuielilor legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, conform modului stabilit de Guvern.	Societăților de audit și auditorilor întreprinzători individuali li se permite deducerea cheltuielilor, în mărime de 15% din venitul vânzărilor în perioada fiscală de gestiune aferente auditului situațiilor financiare anuale și/sau situațiilor financiare anuale consolidate, atât pentru formarea provizioanelor aferente riscului de audit, cât și pentru primele de asigurare conform contractelor de asigurare de răspundere civilă profesională, încheiate potrivit legislației în vigoare pentru asigurarea riscului de audit.	Nu se permite deducerea sumei din reevaluarea și din deprecierea mijloacelor fixe și a altor active.
Se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru acordarea tichetelor de masă în mărimea prevăzută la art.4 alin.(1) din Legea nr.166/2017 cu privire la tichetele de masă,	Se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator, în folosul salariatului, pentru: a) cadouri în natură, inclusiv vouchere, oferite salariaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia zilelor de sărbătoare nelucrătoare conform Codului	Nu se permite deducerea impozitului pe venit, a penalităților și a amenzilor aferente lui, precum și a amenzilor și penalităților aferente altor impozite, taxe și plăți obligatorii la buget, a amenzilor și

precum și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente tichetelor de masă.	muncii și a zilelor de naștere ale salariaților, în modul prevăzut de contractul individual de muncă sau de regulamentul intern; b) perfecționarea salariaților, alta decât cea prevăzută la alin.(19), precum și pentru activitățile aferente consolidării culturii corporative și a spiritului de echipă, în modul stabilit de Guvern; c) abonamente pentru utilizarea facilităților sportive în vederea practicării sportului și educației fizice cu scop de întreținere, profilactic sau terapeutic, oferite de furnizori ale căror activități sunt încadrate la codurile 93.11, 93.12 sau 93.13 ale Clasificatorului activităților din economia Moldovei, în mărime de până la 50% din salariul mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat fiecărui salariat; d) contractarea serviciilor medicale în cuantumul unui salariu mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat fiecărui salariat. Plafonul de deductibilitate a plăților efectuate în favoarea salariaților, prevăzute la prezentul alineat, constituie 15% din valoarea calculată ca diferență dintre fondul de retribuire a muncii total pe întreprindere, determinat pentru anul curent, și fondul de retribuire a muncii persoanelor specificate la grupele minore 112 și 121 din Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova. Toate cheltuielile trebuie să fie confirmate prin documentele primare emise pe numele angajatorului.	penalităților aplicate pentru încălcarea actelor normative. Nu se permite deducerea impozitelor achitate în numele unei persoane, alta decât contribuabilul.
Se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru orice plăți efectuate în folosul angajatului, în raport cu care au fost calculate contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și/sau au fost reținute primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și	Se permite deducerea cheltuielilor anuale suportate de angajator pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale salariatului în cuantumul unui salariu mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat de Guvern pentru anul pentru care a fost acordat fiecărui salariat.	

impozitul pe venit din salariu, datorate de angajator și angajat.		
Se permite deducerea cheltuielilor suportate pentru transportul și hrana studenților stagiați și/sau elevilor în baza raporturilor reglementate de Codul educației și/sau Legea nr.110/2022 cu privire la învățământul dual, conform modului stabilit de Guvern.	Se permite deducerea cheltuielilor suportate de agentul economic în legătură cu lichidarea sa, cu excepția cheltuielilor/pierderilor ce țin de reevaluarea activelor, de casarea activelor care nu pot fi lichidate, precum și de casarea creanțelor care nu pot fi recuperate.	
Se permite deducerea cheltuielilor suportate pentru acordarea burselor private, în modul stabilit de Guvern.	Se permite deducerea cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru plățile efectuate, în folosul salariatului, în scopul compensării costurilor pentru serviciile alternative de îngrijire a copiilor cu vârsta de până la 3 ani în mărime ce nu depășește valoarea de 2500 de lei lunar pentru fiecare copil al salariatului. Limita maximă de deducere constituie 5% din fondul de retribuire a muncii determinat pentru anul curent.	
Se permite deducerea cheltuielilor suportate de către partenerul privat pentru obiectele construite și transmise gratuit partenerului public conform contractului de parteneriat public privat.		
Se permite deducerea cheltuielilor suportate de către beneficiarii de lucrări pentru transportarea și hrana salariaților zilieri, conform modului stabilit de Guvern.		
Se permite deducerea cheltuielilor suportate de angajator pentru testarea salariaților în vederea depistării prezenței virusului SARS-CoV-2 și pentru vaccinarea salariaților împotriva SARS-CoV-2.		
Se permite deducerea dobânzilor aferente creditelor și împrumuturilor		

Mărimea deducerii amortizării calculate a mijloacelor fixe se determină începînd cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune prin utilizarea metodei liniare de amortizare. Prin derogare de la prevederile menționate, întreprinderile mari, altele decât cele clasificate în conformitate cu art.5 alin. (1) din Legea nr. 179/2016 cu privire la întreprinderile mici și mijlocii, pot utiliza metoda amortizării accelerate pentru primul an de punere în funcțiune a mijlocului fix.	În cazul finanțării parțiale a procurărilor mijloacelor fixe din surse ce constituie venituri neimpozabile, amortizarea se va calcula pentru partea suportată de către întreprindere.	Nu se permite deducerea amortizării mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit, cu excepția cazurilor în care valoarea acestora a fost inclusă în venitul impozabil al contribuabilului.
Se permite deducerea amortizării fiecărei unități de imobilizare necorporală amortizabilă (brevete de invenție, drept de autor și drepturi conexe, desene și modele industriale, contracte, drepturi speciale etc.) cu termen de utilizare limitat, calculînd perioada ei de utilizare prin aplicarea metodei liniare.		Nu se permite deducerea provizioanelor, cu excepția reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, pentru bănci, efectuate conform alin.(3), și pentru pierderi la împrumuturi și dobînzile aferente (provizioane), pentru organizațiile de creditare nebancară, efectuate conform alin.(4).
Se permite deducerea oricărei datorii compromise, conform legislației, dacă această datorie s-a format în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.		
Băncilor li se permite deducerea reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale, calculate conform IFRS.		
Organizațiilor de creditare nebancară li se permite deducerea provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea creditelor nebancare și neachitarea dobînzilor aferente și acoperirii creanțelor ce țin de nerecuperarea ratelor și a dobînzilor de leasing financiar în limita provizioanelor calculate conform		

regulamentelor Băncii Naționale a Moldovei.		
Băncilor admise și obligate de Banca Națională a Moldovei să participe la formarea mijloacelor Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar li se permite de a efectua deduceri ale vărsămîntului obligatoriu anual, contribuțiilor inițiale, contribuțiilor trimestriale și contribuțiilor speciale ale băncilor în fondul menționat, stabilite prin Legea nr.160/2023 cu privire la garantarea depozitelor în bănci.		
Producătorilor de produse vitivinicole, obligați să contribuie la formarea mijloacelor Fondului Viei și Vinului, li se permite să efectueze deduceri ale contribuțiilor în fondul menționat, stabilite prin Legea viei și vinului nr.57-XVI din 10 martie 2006.		

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor art. 24-31 Cod Fiscal [49]

Registru cu privire la evidența pierderii fiscale reportată pe ani de proveniență

Anul suportării pierderii fiscale	Suma pierderii fiscale	Perioade fiscale, în care se permit pentru reportarea pierderilor fiscale ale anilor precedenți /suma pierderii fiscale reportate pe ani					
		2021	2022	2023	2024	2025	2026
2020	suma	x	x	x	x	x	x
2021	suma	2022	2023	2024	2026	2026	2027
		x	x	x	x	x	x
2023	suma	2024	2025	2026	2027	2028	2029
		x	x	x	x	x	x
2024	suma	2025	2026	2027	2028	2029	2030
		x	x	x	x	x	x

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor art. 32 Cod Fiscal [49]

Prevederile Codului Fiscal al RM: Articolul 32. Reportarea pierderilor în viitor

(1) Dacă, pe parcursul perioadei fiscale, cheltuielile aferente activității de întreprinzător depășesc venitul brut al contribuabilului în perioada fiscală curentă, suma pierderilor rezultate din această activitate va fi reportată eşalonat pe următoarele cinci perioade fiscale.

(2) Suma reportată pe una din perioadele fiscale următoare celei în care s-au înregistrat pierderile este egală cu suma totală a pierderilor, redusă cu suma totală permisă spre deducere în fiecare din următoarele patru perioade fiscale.

(3) Dacă contribuabilul a suportat pierderi pe parcursul a mai mult de o perioadă fiscală, prevederile prezentului articol se aplică față de aceste pierderi în ordinea în care au apărut.

Impactul ajustărilor pentru entitățile care au obținut profit până la impozitare

Perioada	Entitate (unități)	Total profit până la impozitare	12% din Profitul până la impozitare	Cheltuieli privind impozitul pe venit (post ajustare)	Abaterea (reducere/majorare) cheltuielilor privind impozitul pe venit față de 12% din profitul până la impozitare	Abaterea procentuală (reducere/majorare) cheltuielilor privind impozitul pe venit față de 12% din profitul până la impozitare
1	2	3	4	5	6=4-5 (5-4)	7=6/4
ajustările favorabile (reduceri de impozit pe venit)						
2020	133	2 966 856 558	356 022 787	292 915 067	63 107 720	18%
2021	105	2 891 511 524	346 981 383	223 087 216	123 894 167	36%
2022	98	5 737 444 588	688 493 351	460 046 933	228 446 418	33%
2023	106	6 211 718 096	745 406 172	543 767 447	201 638 724	27%
total	442	17 807 530 766	2 136 903 692	1 519 816 663	617 087 029	29%
ajustările nefavorabile (majorări de impozit pe venit)						
2020	267	7 258 439 937	871 012 792	1 102 305 391	231 292 599	27%
2021	335	12 216 830 446	1 466 019 654	1 723 616 054	257 596 400	18%
2022	325	13 112 233 112	1 573 467 973	1 890 545 683	317 077 710	20%
2023	326	13 756 347 051	1 650 761 646	2 007 058 959	356 297 312	22%
total	1253	46 343 850 546	5 561 262 066	6 723 526 087	1 162 264 021	21%

Sursa: elaborat de autor în baza informației generalizate din Situația de Profit și pierdere a entităților contribuabil mari <https://depozitar.statistica.md/>
<https://sfs.md/ro/catalogul-datelor-deschise/xi-contribuabili-mari>

Analiza regimurilor de reținere a impozitului pe venit la sursa de plată

Aspect	Reținerea prealabilă	Reținerea finală
Momentul aplicării	Pe parcursul anului fiscal, la fiecare plată efectuată	La momentul plății venitului către beneficiar
Scopul reținerii	Colectarea în prealabil a impozitului pe venit care poate fi parțială sau definitivă	Stabilirea și achitarea definitivă a obligației fiscale
Exemple	Salarii, onorarii, dobânzi, alte venituri reglementate de Codul Fiscal	Dividende, royalty, venituri din câștigurile de la jocurile de noroc, veniturile din chirii, alte tipuri de venit reglementate de Codul Fiscal
Ajustare ulterioară de către beneficiarul plății	Ajustarea poate include corecții în cazul veniturilor cumulate din mai multe surse (de exemplu, mai multe angajări), unde se aplică deduceri personale sau alte facilități fiscale. Sumele reținute pot fi ajustate în baza declarației anuale a persoanei fizice	Nu necesită ajustări suplimentare; suma reținută este finală
Obligații ulterioare a persoanei fizice	Veniturile trebuie declarate în declarația anuală de venit, cu excepția cazurilor când aceasta nu este obligatorie	Veniturile nu mai necesită declarare suplimentară
Rata de impozitare	Conform cotelor fixe stabilite în Codul Fiscal (cum ar fi 12% pentru salarii sau alte venituri)	Cotă fixă, stabilită pentru fiecare tip de venit (de exemplu, 6% pentru dividende, 12% pentru royalty, 7% pentru locațiune)
Cine reține	Angajatorul sau plătitorul de venit	Plătitorul de venit din suma brută

Sursa: elaborat de autor în baza generalizării informațiilor studiate

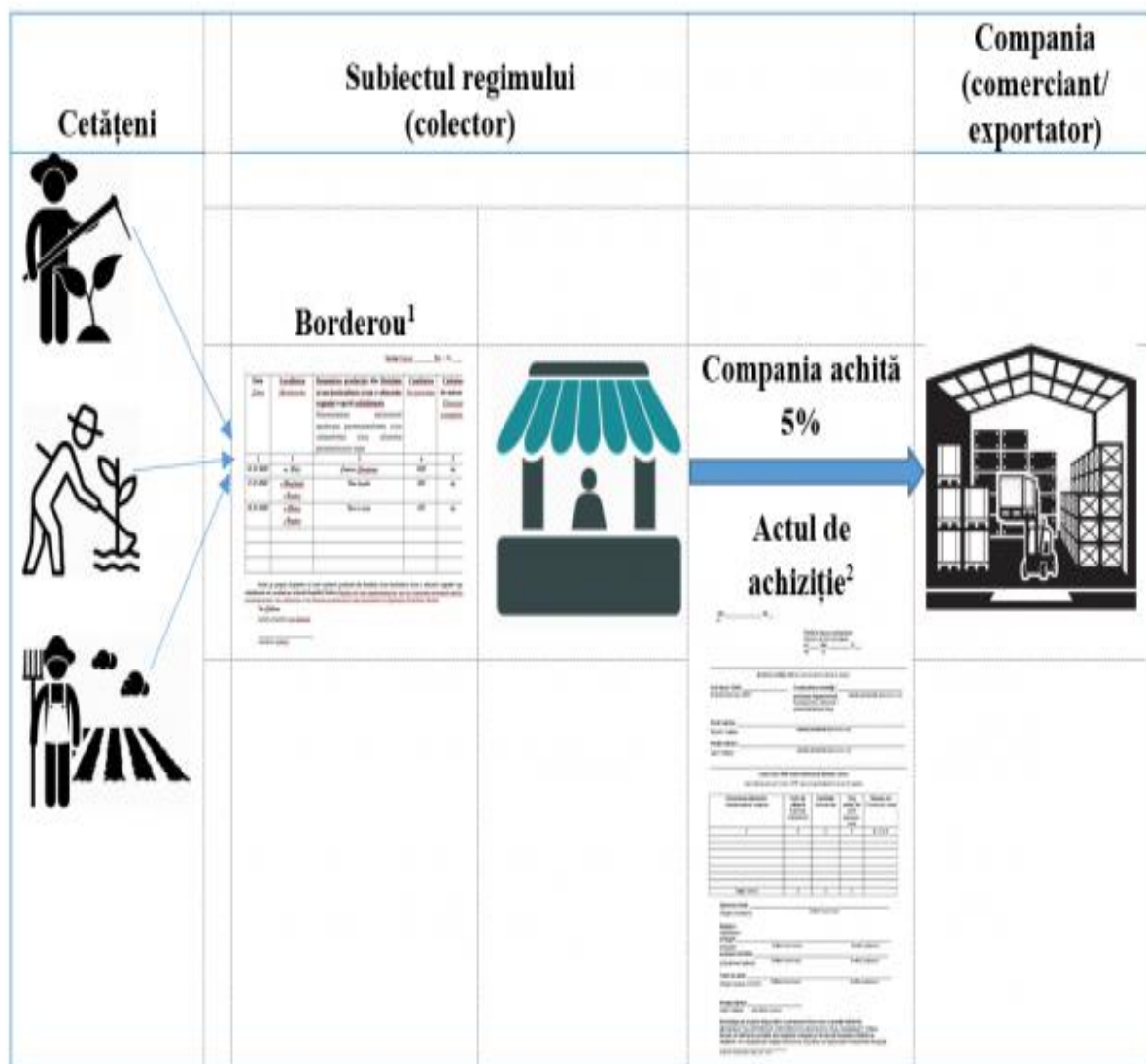
Venitul din care se reține impozit la sursa de plată

Tipul impozitului reținut la sursa de plată	Caracteristica impozitului reținut
Impozitul reținut din salariu	Fiecare angajator care plătește salariului salarriu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern. Veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, obținute din prestarea serviciilor și/sau lucrărilor, precum și veniturile membrilor consiliului sau comisiei de cenzori a întreprinderilor sînt considerate drept salariu din care se reține impozitul conform cotei prevăzute
Impozitarea plăților salariale ale angajaților din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi	Angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salarriu (inclusiv primele și facilitățile acordate) sînt obligați să calculeze și să achite la buget un impozit pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru fiecare angajat din venitul ce nu depășește 10000 de lei pe lună. Suma venitului lunar ce depășește limita stabilită se supune impozitării, prin aplicarea regimului fiscal general cu impozit reținut la sursa de plată
Impozitul reținut din dobânzi	Fiecare plătitor de dobânzi în folosul persoanelor fizice, cu excepția celor efectuate în folosul întreprinzătorilor individuali și al gospodăriilor țărănești (de fermier), este obligat să rețină din fiecare dobîndă și să achite ca parte a impozitului o sumă egală cu 12% din plată.
Impozitul reținut din plăți efectuate în folosul rezidentului	Impozitul se reține din plățile efectuate în folosul persoanei fizice, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător, a întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier) Nu se reține impozitul din: a) plățile efectuate în folosul persoanei fizice pe veniturile obținute de către aceasta; b) înstrăinarea mijloacelor de transport rutier; c) înstrăinarea activelor de capital prevăzute la art. 39 alin. (1) lit. a) Cod Fiscal; d) suma arendei terenurilor agricole și/sau înstrăinării activelor de capital ale persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova conform contractelor de leasing, lease-back, gaj, ipotecă și/sau în cazurile de înstrăinare forțată a activelor de capital; e) plățile la lichidare în formă nemonetară, în cazul lichidării agentului economic. în cazul plăților la lichidare, impozitul pe venit se reține din diferența dintre suma îndreptată spre achitare și valoarea de depunere a cotei de participare în capitalul social al agentului economic aflat în proces de lichidare.
Reținerea finală a impozitului pe unele tipuri de venituri de către persoana (contribuabil) care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor care desfășoară activități independente și activități în domeniul achizițiilor de produse	rețin un impozit în mărime de 12% din veniturile obținute de către persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, de la transmiterea în posesie și/sau folosință (locațiune,arendă, uzufruct, suprafață) a proprietății mobiliare și imobiliare, cu excepția arendei terenurilor agricole. rețin și achită la buget un impozit în mărime de: - 6% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, achitate în folosul persoanelor fizice rezidente, cu excepția celor aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008–2011 inclusiv; - 15% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008–2011 inclusiv; - 15% din suma retrasă din capitalul social aferentă majorării capitalului social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu între acționari (asociați) în perioadele fiscale 2010–2011 inclusiv, în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social; - 12% din royalty achitate în folosul persoanelor fizice;

din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal	– 6% din mărimea sumei mijloacelor bănești donate persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. Fiecare plătitor de câștiguri urmează să rețină și să verse la buget un impozit în mărime de: – 18% din câștigurile de la jocurile de noroc, cu excepția câștigurilor de la loterii și/sau pariuri sportive în partea în care valoarea fiecărui câștig nu depășește 1% din scutirea personală; – 12% din câștigurile de la campaniile promoționale în partea în care valoarea fiecărui câștig depășește mărimea scutirii personale. rețin un impozit în mărime de 6% din plățile efectuate în folosul persoanei fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali, a gospodăriilor țărănești (de fermier) și a persoanelor fizice care desfășoară activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal, pe veniturile obținute de către acestea aferente livrării producției din fitotehnie și horticultură în formă naturală, inclusiv a nucilor și a produselor derivate din nuci, și a producției din zootehnie în formă naturală, în masă vie și sacrificată, cu excepția laptelui natural.
Fiecare comisionar	reține un impozit în mărime de 12% din plățile efectuate în folosul persoanei fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier), pe veniturile obținute de către acestea aferente desfacerii prin unitățile comerțului de consignatie a mărfurilor.
Subiecții impunerii persoane fizice, care nu desfășoară activitate de întreprinzător	și transmit în posesie și/sau în folosință (locațiune, arendă, uzufruct, suprafață) proprietate imobiliară, achită impozit în mărime de 7% din valoarea lunară a contractului.
Băncile, asociațiile de economii și împrumut, furnizorii de servicii de finanțare participativă, precum și emitenții de titluri de creanță și obligațiuni	rețin un impozit în mărime de 6% din dobânzile achitate în folosul persoanelor fizice rezidente.
Reținerile din veniturile nerezidentului	-12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente veniturilor de la art.71, cu excepția celor specificate la art. 71 alin. (1) lit. a), precum și a celor specificate la liniuțele a doua, a treia și a patra din prezentul alineat; - 15% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008–2011 inclusiv; - 15% din sumele specificate la art.90¹ alin.(3¹) liniuța a treia; - 6% din dividendele specificate la art. 71 alin. (1) lit. e). nu se aplică: a) veniturilor nerezidentului ce țin de activitatea reprezentanței permanente a acestora în Republica Moldova; b) veniturilor specificate la art. 71 alin. (1) lit. n) și o) din care se efectuează rețineri conform art.88.

Sursa: elaborat de autor în baza capitolului 15 al Codului Fiscal [49]

Procesul de impozitare a veniturilor activitatea de achiziție a produselor din fitotehnie, horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal



Sursa: Publicația periodică „Monitorul Fiscal FISC.MD” [196]

Caracteristicile categoriilor de întreprinderi/entități mici și mijlocii

Criteriu	Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii	Legea contabilității și raportării financiare	Diferențe	Asemănări
Scop	Reglementează măsurile de susținere, stimulare și dezvoltare a întreprinderilor mici și mijlocii (ÎMM)	Reglementează cerințele de contabilitate și raportare financiară pentru toate entitățile economice, inclusiv ÎMM	Scop diferit: Legea nr. 179/2016 este orientată către susținere și dezvoltare, iar Legea nr. 287/2017 către contabilitate și raportare.	Ambele legi vizează întreprinderile mici și mijlocii, deși din perspective diferite.
Definiția Întreprinderilor Mici și Mijlocii (ÎMM)	ÎMM sunt definite în funcție de numărul de angajați, cifra de afaceri anuală și totalul activelor	Clasifică entitățile în microentități, mici, mijlocii și mari, în funcție de criterii similare	Legea nr. 179/2016 are o abordare mai detaliată a măsurilor de susținere, pe când Legea nr. 287/2017 clasifică entitățile pentru scopuri contabile.	Ambele acte utilizează criterii similare pentru definirea și clasificarea ÎMM-urilor, cum ar fi numărul de angajați și cifra de afaceri.
Criterii de Clasificare	- Microîntreprinderi: < 9 angajați, cifră de afaceri sau total active < 18 milioane lei Din 2026: 2 milioane de euro, echivalent în lei moldovenești. - Întreprinderi mici: < 49 angajați, cifră de afaceri sau total active < 50 milioane lei. Din 2026: 10 milioane de euro, echivalent în lei moldovenești, - Întreprinderi mijlocii: < 249 angajați, cifră de afaceri sau total active < 100 milioane lei. Din 2026: o cifră de afaceri anuală netă ce nu depășește 25 de milioane de euro, sau deține active totale ce nu depășesc 21,5 milioane de euro,	- Microentități: < 10 angajați, veniturile din vânzări < 11 200 000 lei sau totalul activelor < 5 600 000 lei - Entități mici: < 50 angajați, venituri din vânzări < 127 200 000 lei sau totalul activelor < 63 600 000 lei - Entități mijlocii: < 250 angajați, venituri din vânzări < 636 milioane de lei sau totalul activelor < 318 milioane lei	Legea nr. 287/2017 are praguri ușor diferite pentru clasificarea microentităților și entităților mici.	Ambele legi clasifică entitățile pe baza numărului de angajați și a valorilor financiare (cifră de afaceri, total active).

	echivalent în lei moldovenești			
Obligații de Raportare	Nu specifică obligații contabile detaliate, fiind axată pe măsuri de suport și dezvoltare	Stabilește cerințe de raportare financiară detaliate pentru fiecare categorie de entitate	Legea nr. 287/2017 impune obligații contabile și de raportare strict definite, spre deosebire de Legea nr. 179/2016 care nu se concentrează pe acest aspect.	Ambele recunosc necesitatea unei reglementări diferențiate în funcție de dimensiunea entității.
Suport și Facilități	Prevede măsuri specifice de suport pentru IMM, cum ar fi facilități fiscale, programe de finanțare, consultanță	Nu prevede facilități directe, dar implică cerințe de raportare simplificate și pentru microentități	Legea nr. 179/2016 oferă un cadru de suport activ pentru IMM-uri, în timp ce Legea nr. 287/2017 se axează pe reguli contabile.	Ambele legi recunosc importanța adaptării reglementărilor în funcție de dimensiunea entității.
Ajustări și Revizuri	Legea este supusă ajustărilor periodice pentru a reflecta schimbările economice și nevoile IMM	Legea include cerințe periodice de revizuire a pragurilor de clasificare pentru a se alinia la realitățile economice	Ambele legi pot fi revizuite pentru a se adapta schimbărilor economice și a menține relevanța lor.	Ambele legi includ mecanisme pentru ajustarea criteriilor și reglementărilor în funcție de evoluția economiei.

Sursa: elaborat de către autor în baza Legii întreprinderilor mici și mijlocii [165] și Legii contabilității și raportării financiare [161]

Evoluția regimului fiscal și a sistemului de contabilitate aplicabil SÎMM

Perioada de raportare	Tipul regimului fiscal	Subiecți ai sectorului ÎMM (Capitolul 7 ¹ din Codul Fiscal)	Mod de organizare al contabilității și raportării financiare
2012-2014	<i>obligatoriu</i>	ÎMM care, la 31 decembrie a perioadei fiscale precedente, au obținut venituri din activități operaționale de până la 100.000 lei.	Partidă dublă (obligatoriu pentru microîntreprinderi) cu venituri sub 100.000 lei; Partidă dublă pentru restul ÎMM.
	<i>facultativ</i>	ÎMM care, la 31 decembrie a perioadei fiscale precedente, au obținut venituri din activități operaționale între 100.000 și 600.000 lei.	Partidă dublă întocmind situații financiare.
2015-2016	<i>facultativ</i>	ÎMM care, la 31 decembrie a perioadei fiscale precedente, au obținut venituri din activități operaționale scutite de TVA sau din livrări mixte (scutite și impozabile cu TVA) în valoare de până la 600.000 lei.	Partidă dublă cu raportare financiară simplificată
2017	<i>facultativ</i>	a) ÎMM care, la 31 decembrie a perioadei fiscale precedente, au obținut venituri din activități scutite de TVA sau din livrări scutite și impozabile cu TVA, în sumă de până la 600.000 lei; b) ÎMM care nu au obținut venit din activitatea operațională la 31 decembrie; c) ÎMM care s-au înregistrat pe parcursul perioadei fiscale de declarare.	
2018-2019	<i>facultativ</i>	ÎMM cu venituri din activități scutite și impozabile cu TVA de până la 1,2 milioane lei, cu condiția ca livrările scutite de TVA să depășească 50% din cele impozabile.	Partida dublă cu raportare financiară prescurtată (microentități) sau simplificată (entități mici) din 2019-prezent
2020-2024	<i>facultativ</i>	ÎMM cu venituri din livrări scutite de TVA fără drept de deducere de până la 1,2 milioane lei.	

Sursa: elaborat în baza Codului Fiscal [49], Legea contabilității și raportării financiare [161]

Formularele de raportare fiscală în sectorul ÎMM aplicate SÎMM20 și SÎMM24

Anexa nr. 1 la Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 40 din 09 martie 2020
(modificat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 34 din 22 februarie 2021)

Forma SÎMM20
Форма

DAREA DE SEAMĂ privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii ОТЧЕТ по налогу на доход хозяйствующих субъектов – субъектов сектора малых и средних предприятий

Codul fiscal	Denumirea contribuabilului
Фискальный код	Наименование налогоплательщика
Serviciul Fiscal de Stat	Период фискал
Государственная налоговая инспекция	Налоговый период
Codul localității (CUATM)	Data prezentării
Код административно-территориальной единицы	Дата представления
Genul principal de activitate	Cod (CAEM)
Основной вид деятельности	Код (КЭДМ)

Indicatori Показатели	Suma / Сумма
1	2
1. Venituri conform contabilității financiare – total <i>Датумы, согласно финансовому учету - всего</i>	
2. Venituri ce nu se includ în componența obiectului impunerii, inclusiv: <i>(rînd 2.1 + rînd 2.2 + rînd 2.3 + rînd 2.4 + rînd 2.5 + rînd 2.6 + rînd 2.7 + rînd 2.8)</i> <i>Датумы, не входящие в объект налогообложения</i>	
2.1 Veniturile din subvenții sau granturile prevăzute la art.20 lit a) și z) din Codul fiscal) <i>Датумы от субсидий или грантов, предусмотренных п. 2) и з) ст. 20 Налогового кодекса</i>	
2.2 Veniturile din securizarea preferențiale naționale <i>Датумы от возмещения национального ущерба</i>	
2.3 Veniturile din plusurile de active imobilizate și circulante, constatate la inventariere <i>Датумы от излишков долгосрочных и оборотных активов, установленных при инвентаризации</i>	
2.4 Veniturile din decontarea datorilor cu termen de prescripție expirat față de persoanele interdependente <i>Датумы от безвзымчивых расчетов задолженностей с истекшим сроком давности в отношении с взаимозависимыми лицами</i>	
2.5 Veniturile din dividende <i>Датумы от дивидендов</i>	
2.6 Veniturile din compensarea pierderilor în urma calamităților și altor evenimente excepționale <i>Датумы от возмещения убытков в результате бедствий и других чрезвычайных событий</i>	
2.7 Veniturile rezultate din restituirea sau amânarea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere <i>Датумы, полученные от возмещения или списания процентов и/или пеней, предоставленных собой расходи, не подлежающие вычету при исчислении налогооблагаемого дохода в период применения общего режима</i>	
2.8 Veniturile rezultate din diferența de curs valutar <i>Датумы, полученные от курсовой разницы</i>	
3. Valoarea returului de marfă <i>Стоимость возврата товара</i>	
4. Valoarea discountului (reducerii) <i>Стоимость дисконта (скидки)</i>	
5. Venit impozabil (rînd 1 – rînd 2 – rînd 3 – rînd 4) <i>Налогооблагаемый доход</i>	
6. Cota impozitului pe venit <i>Ставка подоходного налога</i>	
7. Impozitul pe venit conform cotei în vigoare (rînd 5 x rînd 6) <i>Подоходный налог согласно действующей ставки</i>	
8. Trezoreria în cont a impozitului pe venit achitat în afara Republicii Moldova <i>Зачет сумм подоходного налога уплаченного за пределами Республики Молдова</i>	
9. Impozitul pe venit (rînd 7 – rînd 8) <i>Подоходный налог</i>	

Suma de control/ Контрольная сумма
(Indicatorul rînd 9 равен сумме стр. 9)

Declarăm că informația din darea de seamă este veridică și purtăm răspundere conform legislației în vigoare, în cazul includerii informației false sau care creează incertitudini. Заявляем, что информация данного отчета является достоверной и несем ответственность, предусмотренную действующим законодательством, в случае включения ложной или вводящей в заблуждение информации.

Conducător/ Руководитель Л. Ș.

(semnătură/подпись)

Contabil-șef/ Главный бухгалтер

(semnătură/подпись)

Anexa nr. 1
la Ordinul Ministrului finanțelor
nr. _____ din _____ 2024

Forma SÎMM24

DECLARAȚIA privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii

Codul fiscal		Denumirea contribuabilului	
Serviciul Fiscal de Stat		Perioada fiscală	
Codul localității (CUATM)		Data prezentării	
Genul principal de activitate		Cod (CAEM)	

Indicatori 1	Suma 2
1. Venituri conform contabilității financiare	
2. Venituri neimpozabile prevăzute la art. 20 din Codul fiscal	
3. Valoarea returului de marfă	
4. Valoarea discountului (reducerii)	
5. Venituri rezultate din diferența de curs valutar	
6. Venit impozabil (rînd 1 – rînd 2 – rînd 3 – rînd 4 – rînd 5)	
7. Cota impozitului pe venit	
8. Impozitul pe venit (rînd 6 * rînd 7)	

Declarăm că informația din darea de seamă este veridică și purtăm răspundere conform legislației în vigoare, în cazul includerii informației false sau care creează incertitudini.

Conducător _____

Contabil-șef _____

Activitățile profesionale, științifice și tehnice

Diviziunea	Grupa	Denumire
69		Activități juridice și de contabilitate
	69.1	Activități juridice
	69.2	Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal
70		Activități ale direcțiilor administrative centralizate; activități de management și de consultanță în management
	70.1	Activități ale direcțiilor administrative centralizate
	70.2	Activități de consultanță în management
71		Activități de arhitectură și inginerie; activități de testări și analiză tehnică
	71.1	Activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică legate de acestea
	71.2	Activități de testare și analize tehnice
72		Cercetare-dezvoltare
	72.1	Cercetare-dezvoltare în științe naturale și inginerie
	72.2	Cercetare-dezvoltare în științe sociale și umaniste
73		Publicitate și activități de studiere a pieței
	73.1	Publicitate
	73.2	Activități de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice
74		Alte activități profesionale, științifice și tehnice
	74.1	Activități de design specializat
	74.2	Activități fotografice
	74.3	Activități de traducere scrisă și orală (interpreți)
	74.9	Alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a.
75		Activități veterinare

Sursa: Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei [45]

Prezentarea interacțiunii actorilor cu sistemul SIA MEV



Sursa: Hotărârea Guvernului nr.55/2020 [123]

ACT de implementare a rezultatelor științifice SRL "Confezioni Andrea MDV"



**ACT de implementare a rezultatelor științifice
prezentate de către DI VIERU Roman
în teza de doctor în științe economice cu tema "PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII
ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT"**

Prin prezentul act confirmăm, implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, în special cu privire la modul de organizare a evidenței analitice a cheltuielilor pentru identificarea și înregistrarea pe parcursul anului de gestiune a cheltuielilor deductibile în scopul determinării profitului impozabil/ pierderii fiscale, a cheltuielilor parțial deductibile și a cheltuielilor nedeductibile.

Cunoscut este faptul că la determinarea profitului impozabil/pierderii fiscale la profitul/ pierderea pînă la impozitarea sunt efectuate ajustări la compartimentul de venituri și cheltuieli în funcție de reglementarea fiscală. Cele mai multe ajustări țin de cheltuielile în cadrul acceptării în scopuri fiscale. În baza tratamentului fiscal au fost identificate trei categorii de cheltuieli sub aspectul recunoașterii în scop fiscal: cheltuieli deductibile, cheltuieli parțial deductibile și cheltuieli nedeductibile.

Apreciem ca fiind pozitivă modalitatea propusă de organizare a evidenței analitice a cheltuielilor prin înregistrarea în evidența analitică direct la compartimentul corespunzător în funcție de recunoașterea în conformitate cu cadrul normativ fiscal, metodologia dată fiind testată și aplicată în cadrul SRL "Confezioni Andrea MDV" pe parcursul anului 2023 și a servit ca suport la întocmirea Declarației privind impozitul pe venit (VEN12) pentru anul 2023 prezentată conform reglementărilor fiscale.

Aplicarea de către entități a modalității de evidență analitică a cheltuielilor în funcție de recunoașterea și deductibilitatea în scopuri fiscale va permite economisirea timpului la întocmirea Declarației cu privire la impozitul pe venit, dar și corectitudinea determinării profitului impozabil/pierderii fiscale. Constatările doctorandului sunt relevante pentru aplicare în evidența analitică a cheltuielilor pentru entitățile ce aplică regimul fiscal general de impozitare.



Director
Contabil șef

Martiniuc Oxana
Tincu Taisa

05 Martie 2024

ACT de implementare a rezultatelor științifice SRL "SUM AGRO SERVICE"

ACT de implementare a investigațiilor cercetărilor științifice realizate de către Domnul VIERU ROMAN în teza de doctorat cu tema

"PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT"

Conform documentului analizat, recomandările din teza de doctorat în științe economice intitulată "Problematici ale contabilității și raportării impozitului pe venit" elaborată de Vieru Roman oferă o abordare modernă și relevantă privind aspectele de contabilizare a impozitului pe venit. Aceste recomandări includ detalii despre metoda de achitare în avans a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și dezvăluirea informațiilor relevante în Nota explicativă la Situațiile Financiare. Entitatea noastră a implementat aceste orientări în raportarea financiară pentru anul 2024, aplicându-le totodată și în politicile contabile pentru anul 2025, evidențiind astfel aplicabilitatea practică și impactul direct al acestor recomandări asupra proceselor de raportare financiară și fiscală.

Cunoscut este faptul că organizarea contabilității entității pe o perioadă de gestiune pornește de la conținutul Politicilor contabile și se finalizează cu întocmirea situațiilor financiare.

Atât în cadrul cercetărilor teoretice, cât și în practica contabilității la nivel de entitate, Politicile contabile reprezintă un cadru normativ și aplicativ esențial pentru gestionarea contabilității. Structura și organizarea acestora sunt definite de conținutul lor specific, care stabilește regulile și procedurile de înregistrare contabilă. Încorporarea metodei de achitare în avans a impozitului pe venit, așa cum este prevăzută în reglementările fiscale, va facilita o înțelegere clară și aplicabilă a modului de

Dezvăluirea informațiilor referitoare la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător nu este reglementată în mod explicit de Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Cheltuieli”, decât în situația în care aceste impozite constituie o categorie semnificativă de cheltuieli recunoscute în SNC „Capital propriu și datorii” nu prevede în mod specific dezvăluirea impozitului pe venit, cu excepția cazurilor referitoare la provizioanele pentru impozite. În acest context, includerea unei descrieri detaliate a impozitului pe venit, fie că este vorba despre metoda de achitare sau aplicarea vacanței fiscale, reprezintă o informație valoroasă pentru utilizatorii situațiilor financiare. Totodată, legislația contabilității și raportării financiare impune dezvăluirea informațiilor privind impozitul pe venit doar pentru entitățile mijlocii, mari și de interes public, prin prezentarea soldurilor și modificărilor activelor și datoriilor legate de impozitul pe venit amânat, în cazul aplicării acestei metode, fără a extinde aceste cerințe asupra impozitului pe venit curent.

Rezultatele și recomandările privind structura Politicilor Contabile referitoare la impozitul pe venit, precum și dezvăluirea informațiilor aferente acestuia în Nota explicativă la situațiile financiare, se reflectă concret în practicile contabile ale entității „SUM AGRO SERVICE” SRL. Aceste implementări au condus la o îmbunătățire semnificativă a organizării evidenței impozitului pe venit, contribuind, de asemenea, la optimizarea comunicării economico-financiare cu utilizatorii de informații, asigurând astfel o transparență sporită și o mai bună înțelegere a situațiilor financiare.

Contabil șef / director financiar



Ianuarie 2024

Act de implementare a rezultatelor științifice SRL “Prest Energy”



**Certificat de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice
efectuate de către Drd VIERU Roman în teza de doctor cu tema
“Problematici ale contabilității și raportării impozitului pe venit”**

Prezentul certificat confirmă implementarea recomandărilor bazate pe cercetările științifice în cadrul recunoașterii impozitului pe venit, aplicării înregistrărilor contabile și raportării corecte în condițiile aplicării vacanței fiscale pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în cadrul regimului fiscal general de impozitare prevăzut de Codul Fiscal al Republicii Moldova pentru perioada 2023 - 2025.

Sunt apreciate metodologiile de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor privind impozitul pe venit la aplicarea vacanței fiscale pentru perioadele 2023 – 2025 propuse de drd. Vieru Roman, prin reflectarea datoriei preliminate sau metodei provizionului, și confirmăm implementarea în cadrul SRL “PREST ENERGY” pentru perioada 2023 la aplicarea vacanței fiscale a înregistrărilor contabile prevăzute prin metoda de recunoaștere a cheltuielilor privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător prin metoda datoriei preliminate și a modului de efectuare a înregistrărilor contabile corespunzătoare.

În rezultatul aplicării înregistrării impozitului pe venit în perioada vacanței fiscale aplicată pentru anul 2023 prin metoda datoriei pe termen lung preliminate proiectată de Drd Vieru Roman, a fost respectat principiul prudenței la stabilirea cheltuielilor dar și de determinare corectă a rezultatului financiar al anului 2023.

Rezultatele cercetărilor științifice ale doctorandului Vieru Roman sunt importante în contextul modificărilor Codului Fiscal cu includerea vacanței fiscale în perioada 2023 – 2025 prin articolul 87 alin 1¹. Aplicarea înregistrărilor contabile de recunoaștere a cheltuielilor privind impozitul pe venit în condițiile vacanței fiscale descrie pe deplin situația prevăzută de Codul Fiscal dar și asigură stabilirea corectă a rezultatului financiar și a corectitudinii situațiilor financiare.

Director *Borh Marian*
Contabil șef *Borh Marian*



13 Martie 2024

**Certificat de implementare a rezultatelor științifice Revista practico-aplicativă
Contabilitate și Audit**

Publicația periodică
«CONTABILITATE ȘI AUDIT» S.R.L.
MD 2005, Chișinău, str. Căpriana, 50,
Academia de Studii Economice, bloc "C", bir. 518,
tel. 22-53-90, 24-12-70
BC "Moldova Agroindbank" S.A., Chișinău,
c/d 22510010146717, c/b AGRNMD2X,
c/f 1003600126494



Периодическое издание
«CONTABILITATE ȘI AUDIT» O.O.O.
MD 2005, Кишинэу, ул. Кэприана, 50,
Экономическая Академия, корпус "С", каб. 518,
тел. 22-53-90, 24-12-70
BC "Moldova Agroindbank" S.A., Chișinău,
p/c 22510010146717, к/б AGRNMD2X,
ф/к 1003600126494

**CERTIFICAT
de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice
efectuate în cadrul tezei de doctorat
"PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII
ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT",
autor VIERU Roman**

Prin prezentul confirmăm aplicabilitatea rezultatelor obținute în cadrul tezei de doctorat pe tema "PROBLEMATICI ALE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT", autor VIERU Roman, și relevanța acestora pentru contabilitatea entităților din Republica Moldova.

Pe parcursul perioadei realizării studiilor de doctorat Vieru Roman a fost implicat constant în activități de consultanță prezentate prin articole practico-aplicative publicate în cadrul revistei Contabilitate și Audit, ce dispune de un larg auditoriu de consultanță și se bucură de o deosebită popularitate în cadrul contabililor practicieni. Printre publicațiile prezentate de către Vieru Roman, bazate pe cercetările științifice pe impozitul pe venit se pot enumera:

- VIERU Roman. Consecințele fiscale în cazul declarării întârziate a demolării unui bun imobil, Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2024, nr. 08 (348), p. 53. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/10193?cHash=2674a2a5dacc66f3b4974561c3309ae4>
- VIERU Roman. Cum se impozitează venitul din vânzarea autoturismului importat de către persoana fizică. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2021, nr. 08 (312), p. 35-36. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/668?cHash=793b50757241428865720b7218747fc3>
- VIERU Roman. Tratatamentul fiscal al veniturilor din tranzacțiile cu monede virtuale (criptomonede). Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2021, nr. 06 (310), p. 64-68. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/513?cHash=1a8fda3792efd4ab40c922b725a462b9>
- VIERU Roman. Care sunt consecințele transmiterii în locațiune a unui mijloc fix persoanei interdependente. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2021, nr. 05 (309), p. 34-36. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/406?cHash=6ae9986b47b1cc7826a358692720a0bd>
- VIERU Roman. Cum se impozitează veniturile din prestarea serviciilor de către o persoană fizică cu dublă cetățenie. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2020, nr. 12 (304), p. 50-51. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/3089?cHash=a1cb693837e92da403869e7aac4847ce>

- VIERU Roman. Rezidentul parcului IT a primit în locațiune un autoturism: care sunt obligațiile fiscale ale acestuia. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2020, nr. 10 (302), p. 56-57. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/992?cHash=1ccae1b6aeb259ca504aa906f59109e>
- VIERU Roman. Care sunt obligațiile fiscale ale rezidentului parcului IT la anularea datoriei angajatului. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2020, nr. 10 (302), p. 57-58. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/996?cHash=a9b8391f1906bd98e44fca5f380764a0>
- VIERU Roman. Compensațiile pentru diminuarea impactului calamităților naturale asupra recoltei anului 2020. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2020, nr. 08 (300), p. 37-40. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/525?cHash=0f3a41a9176a0b328fc5fce3c2195b1f>
- VIERU Roman. Privind obligațiile fiscale aferente cesionării contractului de leasing operațional. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2020, nr. 07 (299), p. 26-27. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/434?cHash=b7b074817c92dae82b03451a8a0754f6>
- VIERU Roman, GRICIUC Petru. Sancțiunile fiscale aplicabile ca urmare a instituirii postului fiscal. Contabilitate și audit (contabilitate.md) 2017, nr. 11 (267), pp. 48-52. ISSN 1813-4408
<https://contabilitate.md/article/2346?cHash=33f305c97932ae1bd8890941c53ce948>

La fel, Vieru Roman a fost implicat pe activități de recenzare a articolelor prezentate de către autorii revistei Contabilitate și audit. Ținem să menționăm implicarea în cadrul consultanțelor fiscale cu privire la impozitul pe venit al persoanelor fizice și juridice din Republica Moldova în funcție de regimul fiscal aplicat acordate pentru revista Contabilitate și audit.

Implementarea concluziilor și rezultatelor cercetărilor prin studii practico-aplicative în cadrul revistei Contabilitate și Audit confirmă aplicabilitatea și recunoașterea aspectului practic al acestora, dar și promovarea reformelor continui în sistemul fiscal cu privire la impozitul pe venit al persoanelor fizice și persoanelor fizice din Republica Moldova. Aceasta include, dar nu se limitează la contabilizarea impozitului pe venit și la raportarea financiară a acestuia, dar și raportarea fiscală realizată prin mai multe tipuri de declarații fiscale.

Pavel Tostogan,
doctor, conferențiar universitar,
redactor-șef al revistei Contabilitate și audit

Digitally signed by Tostogan Pavel
Date: 2024.10.18 14:53:50 EEST
Reason: MoldSign Signature
Location: Moldova
MOLDOVA EUROPEANĂ



Octombrie 2024

**Certificat de implementare a rezultatelor științifice în Revista practico-aplicativă
MONITORUL FISCAL FISC.md**

**CERTIFICAT de implementare
a rezultatelor cercetărilor științifice efectuate în cadrul tezei de doctorat
“PROBLEMATICELE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE
VENIT”, autor VIERU Roman**

Prezentul Certificat confirmă implementarea și aplicarea în practică a rezultatelor obținute în cadrul tezei de doctorat pe tema “PROBLEMATICELE CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII IMPOZITULUI PE VENIT”, autor VIERU Roman, și relevanța acestora pentru entitățile din Republica Moldova în contextul corectei impozitări cu impozit pe venit.

În activitatea sa, Dl VIERU Roman a fost implicat constant în activități de consultanță prezentate prin articole practico-aplicative publicate în cadrul revistei Monitorul Fiscal FISC.MD, ce dispune de un larg auditoriu de consultanță și se bucură de o deosebită popularitate în cadrul conducerii entităților din Republica Moldova și contabililor practicieni, pentru entități de diferite mărimi și forme organizatorico-juridice și diverse domenii de activitate.

Articolele practico-aplicative dar și cele de consultanță pe diferite tematici de aplicare a impozitului pe venit cu situații practice prezentate de către VIERU Roman, bazate pe cercetările științifice pe impozitul pe venit se publică atât sub formă de tălmăcire a modului de aplicare a reglementării fiscale dar și sub formă de situații concrete și mod de tratare sub aspect de aplicare.

Ținem să menționăm implicarea în cadrul consultanțelor fiscale cu privire la impozitul pe venit al persoanelor fizice și juridice din Republica Moldova în funcție de regimul fiscal aplicat acordate pentru revista Monitorul Fiscal FISC.MD. Dl VIERU Roman a publicat constant în revistă începând cu anul 2016 până în prezent, fiind publicate 66 de articole practico-aplicative, care sunt solicitate și apreciate de cititorii revistei.

Implementarea concluziilor și rezultatelor cercetărilor prin studii practico-aplicative în cadrul revistei Monitorul Fiscal FISC.MD confirmă aplicabilitatea și recunoașterea aspectului practic al acestora, dar și promovarea reformelor continue în sistemul fiscal cu privire la impozitul pe venit al persoanelor juridice și persoanelor fizice din Republica Moldova. Aceasta include, dar nu se limitează la contabilizarea impozitului pe venit și la raportarea financiară a acestuia, dar și raportarea fiscală realizată prin mai multe tipuri de declarații fiscale.

**directoare al Publicației Periodice
„Monitorul Fiscal FISC.md”
Rodica MUSTEAȚA- STACI**

Digitally signed by Musteața-Staci Rodica
Date: 2024.10.18 12:30:50 EEST
Reason: MoldSign Signature
Location: Moldova
MOLDOVA EUROPEANĂ



Octombrie 2024

Diploma Medalia de Aur la Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic
EXCELLENT IDEA – 2024



DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Prin prezenta declarăm pe propria răspundere personală că:

1. materialele prezentate în teza de doctor și rezumatele tezei sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice;
2. teza de doctor și rezumatele tezei, plasate pe site-ul ANACEC, concid cu versiunea pe hârtie ce urmează să fie depuse la ANACEC împreună cu dosarul pentru confirmarea titlului științific.

În contextul celor expuse, conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

VIERU Roman



CURRICULUM VITAE al autorului

INFORMAȚII PERSONALE



Vieru Roman

📍 Prieteniei, 36, or. Orhei, MD-3503, RM

☎ 068780066 📠

✉ vieruroma1987@gmail.com

💬 vieruroma (Yahoo, skype etc.)

Sexul masculin | Data nașterii 05/12/1987 | Naționalitatea moldovean

PROFILUL PERSONAL

Specialist în impozitare

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

februarie 2007 – ianuarie 2009	-contabil la SA “Biroul Principal Specializat în Proiectări”, mun. Chișinău, str. Uzinelor, 21
februarie 2009 - iunie 2011	-contabil șef la SA “Biroul Principal Specializat în Proiectări”, mun. Chișinău, str. Uzinelor, 21
iulie 2011- octombrie 2012	-inspector fiscal de stat superior în secția control fiscal nr.5 din cadrul direcției generale control fiscal pe mun. Chișinău a Inspectoratului Fiscal de Stat
noiembrie 2012	-inspector superior al secției control fiscal nr.2 a Direcției planificare, control și asistență juridică din cadrul Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău
noiembrie 2012 – martie 2014	-inspector superior al Direcției operative și recontroale fiscale în cadrul Direcției conformare fiscală a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat
aprilie 2014 – noiembrie 2014	-inspector superior al direcției planificare, organizare și analiza controalelor fiscale în cadrul Direcției generale conformare fiscală a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat
decembrie 2014 – februarie 2017	-inspector principal al Direcției examinarea cazurilor de încălcare fiscală de către marii contribuabili și recontrol a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat
martie 2017 – noiembrie 2018	-inspector principal al Direcției control fiscal nr.1 în cadrul Direcției generale administrarea contribuabililor mari a Serviciului Fiscal de Stat
decembrie 2018 – martie 2021	-inspector principal de stat al Secției nr.3 al Direcției control și constatare infracțiuni, căpitan al Serviciului Fiscal de Stat
aprilie 2021 – decembrie 2023	-inspector principal, ofițer de urmărire penală al Direcției nr.2 din cadrul Direcției generale administrare fiscală antifraudă, căpitan al Serviciului Fiscal de Stat
ianuarie 2024 – prezent	inspector principal al Direcției control fiscal nr.2 al Direcției control contribuabili mari nr.2 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

2006-2009	Academia de Studii Economice din Moldova, programul Contabilitate (licența)
2009-2011	Academia de Studii Economice din Moldova, programul Contabilitate și Audit (master)
2011-2016	Universitatea de Stat din Moldova, programul Drept (licența)
2019-2021	Academia de Studii Economice din Moldova, programul Drept Financiar-Fiscal (master)
2018-2025	Academia de Studii Economice din Moldova, specialitatea științifică Contabilitate; audit; analiză economică (doctorat)

COMPETENTE PERSONALE

Limba(i) maternă(e)

Limba română

Alte limbi străine cunoscute

Specificați limba străină

INTELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	
		engleza	franceza	rusa
• noiembrie-decembrie 2014 (48 ore) – curs de limbă engleză la Studium Plus, elementary				
• mai-iunie 2015 (48 ore) – curs de limbă engleză la Oxford Prim. pre-intermediate A1.2.				
• noiembrie-decembrie 2016 (48 ore) – curs de limbă engleză la Studium Plus, A.1				

• iunie-noiembrie 2019 (90 ore) - curs de limbă engleză, A.2

Niveluri: A1/A2: Utilizator elementar - B1/B2: Utilizator independent - C1/C2: Utilizator experimentat
Cadrul european comun de referință pentru limbi străine

Competențe de comunicare ▪ responsabil, punctual, comunicabil, energic

Competențe organizaționale/manageriale ▪ abilități manageriale, capacitatea de colaborare, abilități de negociere,
 ▪ abilitatea de a analiza și capacitate decizională

Competențe dobândite la locul de muncă ▪ abilități de lucru în echipă, spirit de inițiativă

Competență digitală

AUTOEVALUARE				
Procesarea informației	Comunicare	Creare de conținut	Securitate	Rezolvare a de probleme
Utilizator independent	Utilizator independent	Utilizator independent	Utilizator independent	Utilizator independent

Niveluri: Utilizator elementar - Utilizator independent - Utilizator experimentat
Competențele digitale - Grilă de auto-evaluare

Scrieți denumirea certificatului.

Microsoft Word, Excel, Access, Power Point, 1-C Contabilitate 7.7/8.1 – nivel înalt;

Alte competențe Responsabil, sărguincios, capacități remarcabile în vederea soluționării situațiilor dificile

Permis de conducere categoria permisului de conducere: B și C

INFORMATII SUPLIMENTARE

Publicații practico-aplicative publicația periodică (revista) "Monitorul fiscal FISC.MD" (peste 66 articole);
 publicația periodică (revista) "Contabilitate și Audit" (peste 37 articole)

Cursuri curs „Managementul schimbării”
 curs “Optimizarea proceselor- Proces de Management”
 curs “Planificarea strategică și planificarea operațională, modelarea organizațională”.

Certificări ▪ Certificat nr.041013/598C „1-C Contabilitate 7.7/8.1”.

Publicații științifice la tema tezei de doctorat: Total 18 publicații științifice cu un volum de peste 10 c.a., inclusiv:

Articole în reviste științifice din străinătate recunoscute – 5;
 Articole în reviste din Registrul Național de profil – 2;
 Articole în culegeri științifice internaționale și naționale - circa 9;
 Teze în culegeri științifice internaționale (peste hotare) – 2;

Participare în proiecte de cercetare-dezvoltare, inovare și transfer tehnologic

Membru al Proiectului 19.00059.06.15F/ MS din cadrul direcției strategice 5: 16.06 și 08.07: Patrimoniul național și dezvoltarea societății, înscris în Registrul de stat al proiectelor din sfera științei și inovării cu cifrul 19.00059.06.15F/ MS prin Hotărârea Consiliului Suprem nr. 02 din 14 decembrie 2019, câștigat în cadrul concursului proiectelor pentru Organizarea Manifestărilor Științifice Internaționale finanțate de la bugetul de stat pentru anul 2019
https://ancd.gov.md/sites/default/files/document/attachments/ordin%20de%20finantare%20manifestari%202019%20-%20Anexa%20modif_0.pdf

<https://caae.ase.md/proiecte-de-cercetare/>

Membru al Proiectului «Stratégies d'amélioration de la qualité des études dans le cadre de la faculté de Comptabilité, AEEM », Projet régional l'AUF en Europe centrale et orientale (AUF-ECO) en collaboration avec l'Institut de la Francophonie pour la Gouvernance Universitaire

(AUF-IFGU) «Assurance qualité et gouvernance universitaire» <https://caae.ase.md/proiecte-de-cercetare/> <https://caae.ase.md/files/caae/conf/GSA.agenda.finala.pdf>