

# Tax adjustment in dynamic global development

*Ion Maxim*

Competition Council, Chisinau, Republic of Moldova  
ionmaxim@yandex.com

*Elena Fuior*

Trade Co-operative University of Moldova, Chisinau, Republic of Moldova  
fuiorelena@gmail.com

*Dumitru Gârdea*

Trade Co-operative University of Moldova, Chisinau, Republic of Moldova  
d.girdea@gmail.com

**Abstract.** Statele lumii cu economiile naționale dezvoltate sunt orientate spre organizarea eficientă a întregului proces economic în vederea obținerii celor mai bune rezultate cu costuri minime, fapt care implică implementarea unor reguli stricte cu atingerea indicatorilor de performanță eficienți inclusiv în domeniul fiscal. Dat fiind faptul că Republica Moldova a semnat Acordul de Asociere cu Uniunea Europeană această situație presupune modificarea legislației naționale în domeniul fiscal, și în mod particular implementarea legislației comunitare din domeniul ajutorului de stat. Evaluarea ajutoarelor de stat se bazează pe criteriile care decurg din aplicarea normelor în materie de concurență aplicabile în comunitatea europeană, în special a articolului 107 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, și a instrumentelor de interpretare adoptate de instituțiile Uniunii Europene. Astfel, în contextul punerii în aplicare a prevederilor comunitare în domeniul fiscal pe partea ajutorului de stat, legislația națională urmează a fi modificată fapt care în sine implică respectarea tendinței mondiale de ajustare a domeniului fiscal.

*Cuvinte cheie:* ajutor de stat, facilități fiscale, aliniere

## 1. Introducere

Articolul respectiv este concentrat pe examinarea subiectului privind acordarea facilităților fiscale sub formă de ajutor de stat și alinierea acestor facilități la prevederile acquis-ului comunitar.

Actualitatea problemei examinate rezidă din tendințele mondiale de eficientizare a cheltuielilor statului prin raționalizarea utilizării banului public și orientarea concomitentă a resurselor financiare spre sectoarele economice cu valoare adăugată mai mare. Scopul lucrării este de a evidenția cele mai importante dificultăți existente în procesul de utilizare a resurselor financiare publice, punând accentul pe facilitățile fiscale sub forma ajutoarelor de stat acordate în Republica Moldova. În baza acestui studiu, în contextul general politic de armonizare a legislației naționale la prevederile acquis-ului comunitar, se ține de a propune unele soluții de remediere a situației în vederea depășirii disconcordanțelor din punct de vedere economic și financiar.

Studiul respectiv este divizat în trei capitole. Primul capitol este orientat spre descrierea subiectului privind facilitățile fiscale acordate în Republica Moldova din punct de vedere a ajutorului de stat. În capitolul doi sunt descrise problemele cu care se confruntă Republica Moldova și cu care s-au confruntat țările membre în perioada de pre-aderare în procesul de aducere în concordanță a legislației fiscale în domeniul ajutorului de stat potrivit prevederilor

legislației comunității europene. În capitolul trei sunt propuse soluțiile în vederea depășirii subiectelor problematice în procesul complex de aliniere a legislației fiscale din domeniul ajutorului de stat.

## **2. Problemele reglementării facilităților fiscale din punct de vedere a ajutorului de stat în Republica Moldova**

La etapa actuală, strategia economică a țării trebuie să fie elaborată și implementată în comun cu politica fiscală, parte a căreia sunt măsurile privind stimularea activității antreprenoriale. Din punct de vedere conceptual, politica fiscală a statului trebuie să fie unică pentru toate formele de proprietate, acordând și combinând facilitățile fiscale, mai ales sub forma ajutorului de stat, astfel încât să contribuie la o creștere economică durabilă.

Din aceste considerente facilitățile fiscale reprezintă componenta obligatorie a politicii fiscale, fiind concomitent și un mecanism de reglementare a activității întreprinderii. Astfel, din punct de vedere teoretico-practic, la examinarea politicii fiscale și problemelor privind facilitățile acordate, o importanță deosebită le revine întrebărilor ce țin de impactul fiscalității asupra procesului de reproducție, iar reforma impunerii trebuie să reglementeze aceste facilități, asigurând concordanța lor cu politica economică a statului și, totodată, să proiecteze o diminuare a cuantumului de facilități fiscale, ar în componența lor a celor ce se atribuie la facilitățile fiscale sub forma ajutorului de stat.

După cum arată practica, facilitățile fiscale sunt oportune atunci în cazul când există un mecanism fiscal bine gândit și reglementat, care să cuprindă un număr limitat de facilități, deoarece acestea apar concomitent în dubla ipostază: ca element al impunerii, adică a structurii impozitului și instrument al politicii fiscale. Din aceasta cauză, politica fiscală trebuie să fie îndreptată spre micșorarea numărului de facilități, care ar fi orientate spre stimularea producătorilor, acordând totodată cele mai mari înlesniri pentru implementarea tehnologiilor moderne, inovații, cercetări științifice etc. Totodată, ținem să menționăm că, ar fi util de a acorda antreprenorilor dreptul de alegere a formelor de facilități fiscale folosite.

Necesitatea reducerii tipurilor de facilități fiscale este cauzată de două motive: primul, pentru a compensa pierderile bugetului în legătură cu micșorarea cotei de impunere, iar al doilea ține de amplificarea influenței școlii liberal-monetariste, care au argumentat necesitatea micșorării rolului statului în economie, acordându-se prioritate relațiilor de piață.

Potrivit art. 2 din Codul fiscal al Republicii Moldova sistemul fiscal reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anularea acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor.

De asemenea, conform articolul 6 alineatul (8) lit. g), facilitățile (înlesnirile) fiscale ca elemente de care se ține seama la estimarea obiectului impozabil, la determinarea cuantumului impozitului sau taxei, precum și la încasarea acestuia, sub formă de: scutire parțială sau totală de impozit sau taxă; scutire parțială sau totală de plata impozitelor sau taxelor; cote reduse ale impozitelor sau taxelor; reducerea obiectului impozabil; amânări ale termenului de achitare a impozitelor sau taxelor; eşalonări ale obligației fiscale, care teoretic pot fi divizate în trei grupe mari, și anume: scutiri, deduceri și creditul fiscal [2].

Facilitățile fiscale pot fi examinate în sens larg și în sens restrâns. În sens larg ele includ toate facilitățile fiscale: amnistia fiscală, returnarea sumei impozitelor achitate anterior, vacanța fiscală, micșorarea cotei impozitelor, credite fiscale etc. În sens restrâns înlesnirile fiscale includ deducerile fiscale și creditele fiscale.

Privitor la scutiri fiscale menționăm că ele prevăd eliberarea contribuabilului de la achitarea unor plăți obligatorii la buget. În cadrul ei se evidențiază: amnistia fiscală, facilități sub forma eliberării totale de la achitarea impozitului, returnarea impozitelor achitate anterior, includ plățile în avans, surplusul ce depășește suma impozitului achitat în legătură cu greșelile tehnice de calcul, vacanța fiscală, micșorarea cotei de impunere etc. Ca modalitate de

acordare a facilităților fiscale, pe larg aplicată în țările dezvoltate, se atribuie primei fiscale pentru investiții, care se acordă întreprinderilor la momentul începerii investițiilor. Această măsură este corelată cu întregul sistem de măsuri privind reglementarea transferului de capital [4].

Un interes deosebit prezintă deducerile fiscale, întrucât acestea sunt facilități care permit micșorarea bazei impozabile cu cheltuielile permise de legislație și unele categorii de venituri, în scopul stimulării acestora. Acestea au un grad de complicitate mai mare și prevăd diferite condiții necesare de respectat.

În același timp precizăm că cel mai complicat element al sistemului de înlesniri fiscale este creditul fiscal. Spre deosebire de alte facilități, creditul fiscal se legalizează printr-un acord creditar încheiat între întreprindere și fisc. Este necesar de deosebit categoria de credit fiscal de categoria creditului ca formă de transfer a capitalului împrumutat. La creditele fiscale trebuie să fie atribuite următoarele categorii de facilități: amânarea achitării impozitelor, trecerea în cont a impozitului, creditul fiscal cu destinație specială, creditul fiscal investițional. Acesta este destinat stimulării activității investiționale și inovaționale a întreprinderii.

Creditul fiscal se acordă pe o anumită perioadă și oferă întreprinderilor posibilitatea de a beneficia de reduce sumele aferente impozitul pe venit cu achitarea ulterioară în rate a sumei creditului plus o anumită dobândă, corespunzătoare ratei de refinanțare a BNM. Dar, aceste înlesniri au un caracter mai puțin stimulator, motiv pentru care amânarea achitărilor trebuie să fie strict reglementată. Caracteristic este că, creditul fiscal reprezintă un categorie de facilități îndreptate spre micșorarea obligațiilor fiscale, în scopul stimulării contribuabililor în vederea dezvoltării producerii și susținerii sociale și, de asemenea, în scopul evitării impozitării duble.

Popularitatea acestuia în țările dezvoltate este determinată de oportunitățile acordate de creditul fiscal comparativ cu alte categorii de facilități, întrucât presupune micșorarea directă a obligațiilor fiscale a contribuabilului, care este combinată cu amânarea plății impozitului. În cazul aplicării corecte a înlesnirilor date, acestea devin avantajoase atât contribuabilului, cât și statului, fiindcă, în cazul orientării lor spre dezvoltarea sectorului productiv, ele contribuie la creșterea venitului întreprinderii și, prin urmare, la majorarea decontărilor în buget pe viitor.

Merită să reținem că, creditului fiscal este mai ușor de prognozat în cazul planificării bugetare. În al doilea rând, la acordarea acestui credit o atenție sporită se atrage situației patrimoniale a contribuabilului comparativ cu alte tipuri de facilități. Dar, caracteristic este faptul că, creditul fiscal poate fi acordat subiecților care au nevoie stringentă de resurse.

Concomitent, structurile antreprenoriale pot opta pentru obținerea creditului fiscal cu destinație specială este o facilitate fiscală ce presupune înlocuirea achitării impozitelor cu executarea de către contribuabil a unor servicii sau lucrări la comanda autorităților publice. Pentru a putea obține înlesnirea dată este necesar ca întreprinderea să încheie un contract cu organul de administrare publică împuternicit. Acestea pot fi acordate contribuabilului în legătură cu activitatea economică a acestuia sau în dependență de genul de activitate, în scopul promovării tehnologiilor moderne sau susținerii sociale. Valoarea creditului se determină fie ca cotă față de prețul utilajului achiziționat, fie în dependență de negocierile cu organele fiscale teritoriale.

Facilitățile fiscale inclusiv cele aferente ajutorului de stat acordate contribuabililor în legătură cu aplicarea diferitor impozite depind de specificul lor. După scop facilitățile fiscale pot fi grupate în înlesniri destinate stimulării activității de antreprenariat, acestea preponderent se referă la impunerea venitului, iar a doua ține de soluționarea problemelor sociale, acestea în mare măsură țin de impozitele indirecte, care în ultima instanță sunt achitate de consumatori.

Potrivit pct. 1 din Programul național în domeniul concurenței și ajutorului de stat pentru anii 2017–2020 Republica Moldova, odată cu proclamarea independenței la 27 august 1991, a trecut la implementarea unui model economic nou, bazat pe mecanismul cererii și ofertei,

proprietatea privată, libertatea și inițiativa întreprinzătorului, competiția între agenții economici [13]. La rândul său, în Constituția Republicii Moldova, la art. 9 alin. (3) este menționată faptul că piața, libera inițiativă economică, concurența loială sunt factorii de bază ai economiei, iar potrivit art. 126 alin. (2) lit. b), libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurenței loiale și crearea unui cadru favorabil necesar valorificării tuturor factorilor de producție sânt asigurate de stat.[1]

Caracteristic este că Republica Moldova, printr-o serie de inițiative politice, a aderat la mai multe acorduri internaționale și a adoptat legi, acte normative care au avut ca scop accelerarea procesului de transformare a sistemului economic într-o economie de piață funcțională. Aici se poate de menționat în special Legea nr. 166/2012 pentru aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare „Moldova 2020”, precum și Acordul de Asociere dintre 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 Parlamentul Republicii Moldova prin Legea nr. 112/2014. [14, 11]

Prin urmare, în vederea implementării prevederilor cu privire la concurență din Strategia națională de dezvoltare „Moldova 2020”, a fost elaborat Programul național în domeniul concurenței și ajutorului de stat pentru anii 2017–2020. Elaborarea acestui Program are ca obiectiv asigurarea aplicării mai coerente a Legii concurenței nr. 183/2012 și a Legii nr. 139/2012 cu privire la ajutorul de stat, în conformitate cu prevederile capitolului 10 „Concurență” din titlul V al Acordului de Asociere. [13]

Din punct de vedere economic, elaborarea și implementarea acestui document decurge din necesitatea deschiderii sectoarelor economice către concurență, a sporirii nivelului de transparență și de accesibilitate a piețelor, a utilizării eficiente a resurselor publice pentru creșterea bunăstării consumatorilor. Obiectivul general al Programului îl reprezintă dezvoltarea mediului concurențial loial prin deschiderea sectoarelor economice către concurență și monitorizarea eficientă a ajutorului de stat.

Sub aspect conceptual, ajutorul de stat este un instrument important al politicii statului în domeniul concurenței, determinând semnificativ comportamentul agenților economici, contribuind la crearea premiselor unui echilibru între respectarea regulilor de concurență și exercitarea de către stat a funcțiilor sale. Controlul și monitorizarea permanentă a ajutoarelor de stat contribuie la excluderea denaturării nejustificative a concurenței, direcționând mai eficient măsurile de sprijin, contribuind astfel la dezvoltarea întregii economii.

Noțiunea de ajutor de stat "cuprinde nu numai beneficii pozitive, ci și măsuri care, sub diverse forme, diminuează taxele care sunt incluse în mod normal în bugetul unei întreprinderi și măsuri care, fără a fi subvenții în sensul strict al cuvântului, sunt similare în caracter". Un exemplu tipic de măsură care nu este o subvenție în sensul strict, dar care oferă un avantaj unei întreprinderi ar fi măsuri legate de impozitare care reduc impozitele pentru anumite întreprinderi.

Analiza legislației Republicii Moldova denotă faptul că reglementarea facilităților fiscale poartă un caracter fragmentar în special nu este reglementată procedura acordării facilităților fiscale de către autoritățile publice locale fiind necesar de a reforma sistemul de acordare a facilităților fiscale prin creșterea transparenței, minimizând impactul negativ a acestora asupra concurenței și a comerțului.

Facilitățile oferite de către stat prin politica fiscală, sunt un stimulator pentru investiții, întrucât se acordă șansa de a obține surse suplimentare pentru extinderea activității. Înlesnirile pot fi eficiente în cazul existenței unui mecanism de impunere rațional și reglementat, cu un număr limitat de facilități [4].

La etapa actuală foarte acut se pune problema eficientizării procesului de utilizare a resurselor de stat acordate sub formă de facilități fiscale, inclusiv a facilităților fiscale sub formă de ajutor de stat, acestea având un impact semnificativ asupra economiei naționale.

Potrivit Raportului Curții de Conturi privind auditul de conformitate asociat auditului de performanță al sistemului facilităților fiscale și vamale adoptat prin Hotărârea nr.34 din 29.07.2016, reieșind din semnificația valorii și impactului facilităților fiscale și vamale asupra veniturilor bugetului public național, se menționează că circa 50 tipuri de facilități fiscale, printre care și vamale sânt aplicate constant pentru o perioadă mai mare de 19 ani, fără a fi operate modificări, revizui sau ajustări de rigoare. Totodată, ca pondere în produsul intern brut, facilitățile fiscale și vamale constituie 12,1% și, respectiv, 37,1% în bugetul public național, iar în bugetul de stat și bugetele unităților-administrativ teritoriale – circa 50,9%. [15]

Creșterea continuă a volumului facilităților fiscale și vamale în ultimii 5 ani se datorează extinderii spectrului facilităților acordate, care, la finele anului 2015, au constituit 105 tipuri de scutiri de taxe și impozite. În același timp, numărul facilităților fiscale și vamale prevăzute în legislația națională din 2018 constituie este de circa 110. Astfel, în ultimii ani numărul facilităților a sporit, fiind înregistrată și tendința de majorare a volumului total al acestora.

De asemenea, ca problemă esențială se evidențiază că instituțiile abilitate cu dreptul de administrare a facilităților fiscale și vamale nu monitorizează conform procesului de executare a facilităților respective, iar funcționalitatea controalelor acestora este limitată de neaplicarea în deplină măsură a tuturor instrumentelor legale de care dispun. Lipsa unor instrumente pentru identificarea deplină, corectă și operativă a beneficiarilor de facilități fiscale, precum și a volumului acestora a condiționat neraportarea de către Serviciul Fiscal de Stat. Instrumentele de care dispun Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat nu oferă o garanție cu privire la respectarea de către beneficiari a condițiilor necesare de beneficiere de facilități fiscale și vamale.

Pornind de la faptul că facilitățile fiscale și vamale au un impact semnificativ asupra veniturilor statului, nu există încă planuri de monitorizare și de îndeplinire a obiectivelor facilităților propriu-zise stabilite la data aprobării legale a acestora. Nici o autoritate centrală nu are ca sarcină exhaustiv determinată privind evaluarea impactului economico-social al facilităților fiscale și vamale. Concomitent, Ministerul Finanțelor, fiind responsabil de elaborarea și asigurarea implementării politicii bugetar-fiscale, nu dispune de un cadru metodologic (inclusiv de ordin instituțional), care ar stabili modalitatea de planificare și aprobare a facilităților fiscale și vamale în corespundere cu bunele practici. În același timp, fiind responsabil de monitorizarea facilităților fiscale și vamale, nu a efectuat analiza impactului/rezultatului acordării facilităților respective, ci s-a limitat doar la generalizarea și sistematizarea informațiilor la nivel de costurile acestora.

Privitor la existența justificărilor sau fundamentării necesităților acordării facilităților fiscale și vamale menționăm că, la elaborarea măsurilor de politică fiscală și vamală, ca parte componentă a Cadrului Bugetar pe Termen Mediu, în majoritatea cazurilor, nu s-a efectuat expertiza, justificarea sau analiza economică privitor la oportunitatea includerii facilităților noi, sau menținerii facilităților fiscale și vamale existente. Din acest punct de vedere, în scopul asigurării eficienței gestiunii facilităților fiscale, vamale și, mai ales, a facilităților fiscale sub formă de ajutor de stat trebuie să fie stabilite principiile care ar reglementa:

- justificarea și motivarea solicitării acordării facilităților fiscale;
- baza de calcul a cotelor facilităților fiscale, inclusiv a celor aferente ajutorului de stat și a celor vamale;
- cuantificarea mărimii costurilor acordării facilităților fiscale și a rezultatului așteptat ca urmare a aplicării lor;
- stabilirea dimensiunii pierderilor de resurse financiare publice, din impozite și taxe, ca urmare a acordării facilităților fiscale în perioada curentă și pe viitor.

Cât privește ajutoarele de stat acordate sub formă de facilități fiscale, se menționează faptul că în anul 2016, în Republica Moldova valoarea ajutorului de stat raportat sub formă de renunțări la veniturile bugetare a constituit 87.91% din valoarea totală a ajutorului de stat raportată.

Valoarea ajutoarelor de stat raportate sub formă de cheltuieli bugetare a fost mai mică în raport cu cea de la renunțări la venituri bugetare. În anul de raportare, valoarea indicatorului nominalizat a fost de 12.09% din valoarea totală a ajutorului de stat raportat, menținându-se tendința din anii anteriori. Valoarea ajutorului de stat raportat sub formă de cheltuieli bugetare s-a micșorat semnificativ în anul 2016 comparativ cu anii 2015 și 2014.

Se remarcă faptul că, valoarea indicatorului menționat în anul 2016 s-a micșorat cu 43.26% față de anul 2015 și cu 61.74% față de anul 2014. Această diminuare a fost influențată, inclusiv, de micșorarea în anul 2016 a ajutoarelor de stat acordate sub formă de subvenții și/sau subsidii.

Deși în perioada 2014–2016 ponderea ajutorului de stat în PIB a înregistrat un trend oscilant, nivelul atins este încă mare. Pentru preluarea celor mai bune practici în domeniul ajutorului de stat, valoarea indicatorului nominalizat trebuie să fie micșorată până la 1% din PIB, fără a compromite scopul măsurilor de sprijin, și anume corectarea eșecurilor pieței [16].

În Republica Moldova, în structura repartiției ajutorului de stat, conform formelor de acordare, ponderea cea mai mare a fost deținută de facilitățile fiscale, acestea fiind de circa 75-80% din valoarea totală a ajutorului de stat raportat.

Valoarea ajutorului de stat din perspectiva cheltuielilor și renunțărilor bugetare înregistrate în perioada 2014-2016, este prezentată în tabelul nr.1.

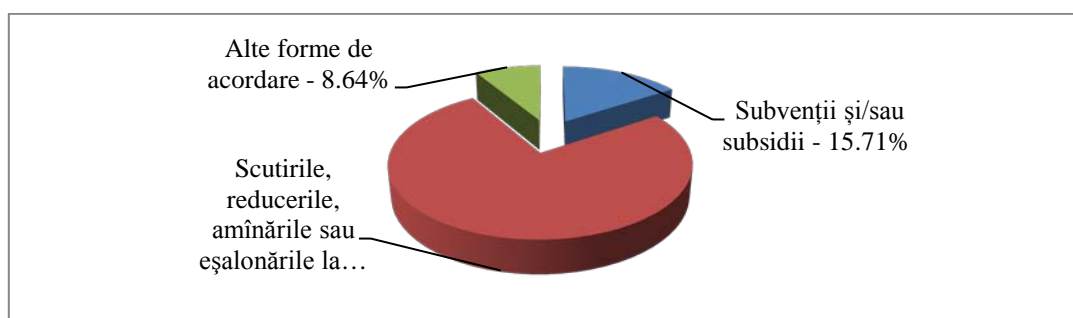
**Tabelul nr.1** Valoarea și structura ajutorului de stat raportat, (inclusiv SIEG), din perspectiva cheltuielilor/renunțărilor bugetare înregistrate în perioada 2014-2016

Nr.	Categoría	2014		2015		2016	
		mii lei	%	mii lei	%	mii lei	%
1.	Renunțare la venituri bugetare	3 574 728	79.71	5 259 879	88.78	2 330 898	87.27
2.	Cheltuieli bugetare	910 204	20.29	664 606	11.22	339 899	12.73
	Total	<b>4 484 932</b>	<b>100</b>	<b>5 924 485</b>	<b>100</b>	<b>2 670 798</b>	<b>100</b>

*Sursa:* Raportul privind ajutoarele de stat acordate în Republica Moldova pentru anul 2016.

Cea mai mare pondere din ajutorul de stat raportat pentru perioada 2014-2016 a fost acordat sub formă de scutiri, reduceri, amânări sau eșalonări la plata impozitelor și taxelor, alcătuind 75.65 % din valoarea totală a ajutorului de stat raportat. Deși, în anul 2016 s-a înregistrat modificări în valoarea ajutorului de stat raportat sub diverse forme, structura acestuia a continuat să rămână aceeași ca și în anii precedenți.

În figura nr.1 este prezentată structura ajutorului de stat raportat în perioada 2014-2016, în dependență de forma de acordare.



**Figura nr.1** Structura ajutorului de stat raportat în perioada 2014-2016, în funcție de forma de acordare

*Sursa:* Raportul privind ajutoarele de stat acordate în Republica Moldova pentru anul 2016.

În anul 2016, valoarea ajutorului de stat raportat sub forma de scutiri, reduceri, amânări sau eşalonări la plata impozitelor și taxelor s-a micșorat cu 38.50% față de anul 2015 și s-a majorat cu 4.85% în raport cu anul 2014. Măsurile date de sprijin constituie ajutoare existente și prin urmare acestea nu au fost notificate la Consiliul Concurenței și nu au fost examinate prin prisma prevederilor Legii cu privire la ajutorul de stat nr. 139 din 15.06.2012.

Ponderea semnificativă a ajutorului de stat de natura renunțării la venituri bugetare, înregistrată în anul 2016, s-a datorat în special valorii ridicate a ajutoarelor de stat raportate sub forma scutirilor, reducerilor, amânărilor sau eşalonărilor la plata impozitelor și taxelor generale de stat.

În contextul celor expuse mai sus și potrivit Planului de acțiuni al Guvernului pentru anii 2016-2018, se planifică că, până în Trimestrul III anul 2018 urmează a fi armonizată legislația fiscală și vamală, prin elaborarea și adoptarea legislației noi (Codul fiscal și Codul vamal), care să asigure predictibilitatea, transparența, siguranța, echitatea și claritatea politicilor fiscale și vamale.[19]

### **3. Problemele alinierii facilităților fiscale la prevederile acquis-ului Uniunii Europene din domeniul ajutorului de stat, Republica Moldova și țările membre pre-aderente**

În prezent, nu poate fi trecut cu vederea faptul că, lipsa disciplinei fiscale este un fenomen care este specific unui număr relativ mare de țări ale lumii. Excedentele bugetare au ajuns să reprezinte mai degrabă un fenomen singular, în timp ce deficitele bugetare par a fi ceva obișnuit. Recent, criza datoriei suverane din statele membre ale Uniunii Europene (UE) sugerează că lucrurile nu ar trebui dezvoltate în așa fel. Lecția învățată din criză este că în toate statele este necesar să se pună în aplicare sustenabilitatea pe termen lung a finanțelor publice.

Se remarcă faptul că, experiența țărilor membre UE atestă că ajutorul de stat de natura renunțării la venituri bugetare (scutiri și reduceri de la plata taxelor și impozitelor, anulare a penalităților și majorărilor de întârziere la plata obligațiilor către stat etc.) sunt, de regulă, mai nocive pentru economia de piață decât cele sub forma cheltuielilor bugetare (subvenții, subsidii, etc.). Ajutoarele de stat din categoriile cheltuielilor bugetare (subsidii, subvenții, etc.) sunt considerate mai puțin dăunătoare pentru concurență și totodată, mai transparente și mai simplu de cuantificat în cazul schemelor de ajutor de stat sau ajutoarelor individuale.

Principalele aspecte, privitor la criteriile fiscale, au fost formulate prin Tratatul de la Maastricht, cunoscut și sub denumirea de Tratatul asupra Uniunii Europene, care a creat o nouă etapă în procesul formării Uniunii Europene, bazată pe comunitatea economică și întregită prin noi forme de cooperare. Conform tratatului, aceasta este fondată pe Comunitățile Europene completate de politici și de forme de cooperare stabilite prin tratat.

Printre principalele măsuri care sunt stipulate în acest Tratat se evidențiază:

- promovarea progresului economic și social echilibrat și durabil prin crearea unui spațiu fără frontiere interioare prin stabilirea unei Uniunii Economice și Monetare care comportă o monedă unică;
- menținerea integrală a legislației comunitare și dezvoltarea acesteia în scopul examinării măsurii în care politica și formele de cooperare instituite prin Tratat vor trebui revizuite pentru a asigura eficacitatea mecanismelor și instituțiilor comunitare etc.

Concomitent, în Tratat sunt formulate acțiunile din domeniul economic, principalele fiind:

- eliminarea între statele membre a taxelor vamale și a restricțiilor cantitative la intrarea și ieșirea mărfurilor;
- o operațiune internă caracterizată prin abolirea între statele membre a unui obstacol între statele membre a unui obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor, persoanelor, serviciilor și capitalurilor;

- apropierea legislațiilor naționale într-o măsură, necesară funcționării pieței Comune etc. [9].

Pentru a atinge atare obiectiv, statele membre ale UE recent au întreprins reforme prin care se prevede trecerea de la politica fiscală națională pe termen scurt la obiectivele durabile pe termen lung. Cele mai importante reguli fiscale aplicate în statele membre ale UE, sunt bine-cunoscutele criterii fiscale de la Maastricht, ele fiind formulate în Tratatul de la Maastricht. În cadrul acestuia sunt specificate următoarele reguli:

1. Regula de datorie care limitează ponderea datoriei publice la PIB la 60%;
2. Regula deficitului bugetar la PIB la 3%.

Deși aceste reguli bugetare au fost stabilite mai mult de două decenii în urmă, conformitatea s-a dovedit a fi o provocare pentru multe țări europene. Cu toate acestea, studiile arată că regulile au fost prea lejer și că răspunsurile politicii fiscale la fluctuațiile economice s-au dovedit prociclice mai degrabă decât anticiclice (cu excedent bugetar în perioade de expansiune și deficite bugetare în timpul recesiunilor), ceea ce a dus în mod inevitabil la deficite excesive în perioada crizei economice mondiale. O politică fiscală expansionistă stimulează cererea agregată și, prin urmare, conduce la creștere, dar utilizarea excesivă în perioade de expansiune economică poate duce la diminuarea spațiului fiscal atât de necesar pentru stimularea economiei în momentul în care recesiunea lovește [3]

Piața comună "nu poate fi menținută decât prin prevenirea acordurilor ocluzive între întreprinderi, a abuzurilor de poziție dominantă, prin asigurarea unor structuri competitive de piață prin controlul concentrărilor și prin eliminarea ajutorului de stat nejustificat care denaturează concurența prin menținerea artificială a întreprinderilor neviabile pe piață" [5].

Luând în vedere vectorul politic adoptat de Republica Moldova privind integrarea țării în Uniunea Europeană, în data de 27 iunie 2014 a fost semnat 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. Acordul de Asociere RM-UE stabilește un nou cadru juridic pentru avansarea relațiilor dintre RM și UE spre o treaptă superioară, cea a asocierii politice și integrării economice cu UE. Acordul de Asociere conține prevederi cu caracter obligatoriu, norme regulatorii și aranjamente de cooperare mai extinse, în toate sectoarele de interes. O atenție sporită se acordă implementării și aplicării prevederilor Acordului de Asociere, inclusive prin stipulare a termenelor clare și stabilirea unui cadru instituțional și administrative adecvat, creând astfel premisele necesare pentru o implementare eficientă.

Unele dintre obiectivele fundamentale ale Uniunii Europene, astfel cum se prevede în articolul 3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, sunt creșterea economică, prosperitatea, competitivitatea, protecția socială, ocuparea integrală a forței de muncă, progresul social și coeziunea între statele membre. Pentru îndeplinirea acestor sarcini, același articol prevede stabilirea pieței comune, a uniunii monetare și a aplicării politicilor comune, dintre care una este politica în domeniul concurenței [10].

Procesul de armonizare a legislației și politicii fiscale a statelor din afara UE urmează a fi ghidat de cerințe-cheie legale și instituționale cu privire la țările candidate în membru al UE, dat fiind faptul că acestea stabilesc puncte de reper pentru etapa mai avansată a procesului de integrare în UE.

În contextul armonizării legislației și politicii fiscale din Moldova, este important de subliniat că acesta este un proces complex și pe termen mediu, care implică armonizarea politicilor, armonizarea/transpunerea corectă a legilor relevante, în cazul în care actualizarea acestora este potrivită, crearea și oferirea resurselor (prin intermediul organizațiilor noi sau prin alte metode) a structurilor instituționale necesare și urmărirea implementării și executării credibile și verificabile din punct de vedere al obiectivelor [20].



În ajunul aderării din 2003, numai Cipru a fost evaluat ca stat ce a îndeplinit criteriile aferente angajamentelor asumate și care a respectat cerințele de impunere stabilite în timpul negocierilor. În celelalte state angajamentele au fost evaluate ca îndeplinite "în esență" sau "în cea mai mare parte". Au existat și câteva excepții. Spre exemplu, Republica Cehă a fost evaluată privitor la îndeplinirea cerințelor, ca fiind "în esență", cu excepția taxelor duty-free magazinele aflate la granițele terestre.

De reținut că, Malta a îndeplinit pe deplin cerințele privind impozitarea directă, dar numai parțial cea indirectă, atunci când Polonia întrunind "în esență" cerințele privind impozitarea directă, dar numai parțial în ceea ce privește TVA și accizele. Slovenia a fost evaluată ca îndeplinit "în esență" cerințele privind TVA și accizele dar numai parțial în ceea ce privește impozitarea directă.

Din acest punct de vedere, toți candidații noi au obținut perioade de tranziție diferite pentru alinierea și unele derogări de la *acquis*. Tuturor țărilor li s-au acordat derogări privind scutirea de TVA și pragul de înregistrare pentru întreprinderile mici, mijlocii și scutire în cazul transportului internațional de călători. Majoritatea țărilor au obținut diverse perioade de tranziție, în mare parte până la sfârșitul anului 2007, dar până în 2011, în ceea ce privește cotele și procedurile de TVA, precum și scutițiile și ratele la accize.

Au fost evaluate abilitățile noilor state membre de a implementa *acquis*-ul în momentul aderării fiind atribuit calificativul de "ar trebui să fie capabil să pună în aplicare" pentru astfel de țări precum Cipru, Estonia, Letonia, calificativul de "ar trebui să fie în măsură să aplice" pentru Lituania, "se așteaptă să fie capabili să pună în aplicare" Republica Cehă, Ungaria, Malta, Polonia, Slovacia și "se așteaptă să fie în situația de a pune în aplicare" Slovenia.

Țărilor respective li s-a permis să adere la Uniunea Europeană, deși majoritatea acestora nu și-au împlinit complet cerințele de aderare. În plus, chiar și după aderare, ei nu au fost în totalitate în măsură să pună în aplicare *acquis*-ul [7].

Potrivit Raportului privind ajutoarele de stat acordate în România în perioada 2006-2008 totalul ajutorului național de stat (cu excepția agriculturii, pescuitului, transporturilor, SIEG și ajutoarelor de minimis, adică a ajutoarelor care nu depășesc un prag estimat a fi nedăunător mediului concurențial) exprimat în prețuri curente prezintă o tendință generală descrescătoare, de la 1.749 miliarde lei în 2006 la 0.947 miliarde Lei în 2008, înregistrând o scădere bruscă de 0,845 miliarde lei în 2007. Ponderea PIB-ului a avut o tendință continuă de scădere, de la 0,51% în 2006 la 0,20% în 2007 și 0,19% în 2008. Scăderea ajutorului național de stat între 2006 și 2008 se datorează, în principal, reducerii considerabile a ajutoarelor acordate pentru salvarea și restructurarea întreprinderilor aflate în dificultate. În ceea ce privește analiza bazată pe obiectivele ajutoarelor de stat acordate în România între anii 2006 și 2008, se poate observa că în 2008 cea mai mare pondere în ajutorul național de stat total (cu excepția agriculturii, pescuitului, transporturilor, SIEG și ajutoare de minimis) a fost deținută de ajutoare de stat având obiective orizontale, respectiv 44,82%, această valoare fiind, de asemenea, apropiată de cea înregistrată în 2007. [15].

În ceea ce privește repartizarea ajutorului național de stat între instrumentele financiare utilizate, structura acestuia este următoarea:

- 96,60% "Cheltuieli bugetare" în 2008, care constau în subvenții, alocații, prime, dobânzi subvenționate, sumele, precum și participațiile la capitaluri proprii și conversiile datoriei; ponderea cheltuielilor bugetare în ajutorul de stat național (cu excepția agriculturii, pescuitului, transporturilor, SIEG și ajutoarelor de minimis) a înregistrat o tendință ascendentă în perioada analizată (de la 68,03% în 2006 și 85,61% în 2007).
- 3,40% "Renunțarea la venituri" în 2008, care constă în scutiri și indemnizații pentru plata obligațiilor fiscale față de stat, scutiri și indemnizații de la plata cheltuielilor suplimentare pentru întârzierea plății, garanții de stat; (cu excepția agriculturii, pescuitului, transporturilor, SIEG și ajutoarelor de minimis) a înregistrat o tendință descrescătoare în perioada 2006-2008 (de la 31,97% în 2006 și 14,39% în 2007).

Această situație este în concordanță cu cerințele Comisiei Europene de reducere a ajutoarelor de stat fiscale, deoarece aceste ajutoare ar putea afecta comerțul din cadrul comunității. Tendința descendentă a ajutoarelor fiscale reflectă, în același timp, aplicarea corectă a acquis-ului comunitar, România completându-se complet cu politicile comunitare din domeniul ajutorului de stat. [16]

Alinierea României la politicile și practicile comunitare în domeniul ajutorului de stat a fost posibilă prin elaborarea politicilor vizând acordarea de ajutoare mai puțin distorsionate și mai bine orientate, un control eficient și eficient al ajutoarelor de stat și implementarea legislației comunitare în domeniul ajutorului de stat încă din perioada de preaderare. Aplicarea, înainte de aderare, a acquis-ului comunitar în domeniul concurenței și al ajutorului de stat a fost necesară pentru ca societățile românești să se adapteze noilor reguli și să fie pregătite să facă față forțelor concurențiale piața unică europeană. Adaptarea la piața unică europeană sa intensificat începând cu 1 ianuarie 2007, odată cu aderarea României la Uniunea Europeană, dată în care normele comunitare au început să se aplice direct în domeniul ajutorului de stat. Rezultatele acestui proces intens de adaptare la piața unică nu au eșuat să apară. Astfel, anii 2006, 2007 și 2008 se caracterizează prin două trăsături:

- reducerea ponderii ajutorului național de stat ca pondere în PIB
- diminuarea ajutoarelor de stat sub formă de facilități fiscale care ar putea denatura concurența și ar afecta comerțul dintre România și statele membre.

Menționăm faptul că nerespectarea legislației naționale în domeniul ajutorului de stat determină inițierea procesului de returnare a ajutorului de stat acordat în mod ilegal sau care a fost utilizat abuziv. Potrivit art. 3 alin. (1) din Legea nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat ajutorul ilegal reprezintă orice ajutor de stat, altul decât ajutorul existent sau cel exceptat de la obligația notificării, care a fost acordat fără a fi autorizat de Consiliul Concurenței sau a fost acordat în condițiile în care Consiliul Concurenței a fost notificat însă nu a adoptat în termen legal o decizie referitoare la acesta. De asemenea potrivit Legii nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat ajutorul utilizat abuziv reprezintă ajutorul de stat folosit de beneficiar cu încălcarea deciziei Consiliului Concurenței. [12]

Conform art. 13 alin. (3) din Legea cu privire la ajutorul de stat în cazul în care Consiliul Concurenței emite o decizie negativă, furnizorul și/sau inițiatorul trebuie să întreprindă măsurile necesare pentru modificarea/anularea actului în baza căruia s-a acordat ajutorul de stat, respectiv pentru recuperarea ori rambursarea ajutorului deja acordat, inclusiv a dobânzii aferente sumei acestuia.

Neaplicarea corespunzătoare a legislației Uniunii Europene în domeniul ajutorului de stat este însoțită, de cele mai multe ori, de sancționare. În acest sens menționăm Comisia Europeană care a sancționat întreprinderile beneficiare de ajutor de stat fiscal acordat cu încălcarea prevederilor legislației comunitare, fiind remarcate cazuri precum:

- Belgia. Comisia Europeană a concluzionat că sistemul fiscal belgian aplicabil „profitului excedentar” este ilegal astfel încât aproximativ 700 de milioane EUR trebuie recuperate de la 35 de societăți multinaționale
- Irlanda. Comisia Europeană a ajuns la concluzia că Irlanda a acordat Apple avantaje fiscale necuvenite în valoare de până la 13 miliarde EUR. Fapt care este ilegal din perspectiva normelor UE privind ajutoarele de stat deoarece permite Apple să plătească impozite substanțial mai mici decât alte întreprinderi. Acum, Irlanda trebuie să recupereze ajutoarele ilegale.
- Luxemburg și Țările de Jos. Comisia Europeană a decis că avantajele fiscale selective acordate întreprinderii Fiat în Luxemburg și întreprinderii Starbucks în Țările de Jos sunt ilegale în temeiul normelor UE privind ajutoarele de stat. Valoarea ajutorului de stat se estimează la circa 20-30 de milioane EUR atât pentru Fiat, cât și pentru Starbucks.

Astfel, acordarea facilităților fiscale în general și a facilităților fiscale sub forma ajutorului de stat, constituie un instrument de stimulare a activității economice a agenților economici, care

contribuie la realizarea obiectivelor economice și financiare a întreprinderii. Cu toate acestea, datorită netransparenței acordării lor se creează un mediu favorizat pentru activitatea economică a unor entități, fapt care reduce motivația pentru alții.

Din aceste considerente la acordarea facilităților fiscale e necesar de a respecta principiile de echitate fiscală și mecanismului de asigurare a transparenței, întrucât nerespectarea acestora influențează negativ procesul decizional, funcționarea mecanismului pieții. Concomitent, să denatureze concurența, apar conflicte comerciale ceea ce atrage după sine utilizarea ineficientă a resurselor, precum și la reducerea bunăstării sociale.

În același timp, analiza legislației Republicii Moldova denotă faptul că reglementarea facilităților fiscale poartă un caracter fragmentar și lipsesc normele juridice necesare pentru soluționarea problemelor marcate. În special nu este reglementată procedura acordării facilităților fiscale de către autoritățile publice locale. În acest scop este necesar de a reforma sistemul de acordare a facilităților fiscale prin creșterea transparenței, minimizând impactul negativ a acestora asupra concurenței și a comerțului.

#### **4. Concluzii**

Cu referire la cele expuse și întru preluarea celor mai bune practici internaționale în domeniul acordării facilităților fiscale, mai ales a facilităților fiscale sub forma ajutorului de stat se propune întreprinderea următoarelor:

1. facilitățile oferite de către stat prin politica fiscală, sunt un stimulator pentru investiții, întrucât se acordă șansa de a căpăta surse suplimentare pentru extinderea activității;
2. facilitățile fiscale pot fi eficiente în cazul existenței unui mecanism de impunere bine gândit și reglementat, cu un număr limitat de facilități, deoarece acestea, pe de o parte, sunt element al fiscului iar, pe de altă parte, instrument al politicii fiscale;
3. redistribuirea modalităților de acordare a ajutorului de stat și anume prin micșorarea treptată a valorii ajutoarelor de stat acordate sub formă de renunțări la venituri bugetare și majorarea celor acordate sub formă de cheltuieli bugetare, considerate mai transparente, mai ușor de cuantificat și mai puțin dăunătoare pentru mediul concurențial;
4. în Republica Moldova este binevenită, organizarea unui sistem optim de funcționare a facilităților fiscale în vederea obținerii unei stabilități, în dezvoltarea economiei naționale, stimulării activității investiționale și activității tehnico-științifice, oferind posibilitatea influențării asupra unor sfere ale economiei;
5. analiza legislației Republicii Moldova denotă faptul că reglementarea facilităților fiscale poartă un caracter fragmentar și lipsesc normele juridice necesare pentru soluționarea problemelor marcate. În special, nu este reglementată procedura acordării facilităților fiscale de către autoritățile publice locale. În acest scop, este necesar de a reforma sistemul de acordare a facilităților fiscale prin creșterea transparenței, minimizând impactul negativ a acestora asupra concurenței.
6. examinarea facilităților fiscale incluse în Registrul ajutoarelor de stat acordate în perioada anilor 2011-2013, perioadă în baza căreia a fost creat inventarul ajutoarelor de stat care au fost acordate până la intrarea în vigoare a Legii nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat, în vederea depistării măsurilor de sprijin care nu reprezintă ajutoare de stat;
7. întreprinderea eforturilor în vederea alinierii schemelor de ajutor de stat instituite înainte de 16.08.2013 la acquis-ul UE în materie de ajutor de stat, în termen de 8 ani de la data intrării în vigoare a Acordului de Asociere. Excepție constituie schemele de ajutoare de stat instituite în temeiul Legii nr. 440 din 27.07.2001 cu privire la zonele economice libere pentru care perioada a fost prelungită până la 10 ani de la data intrării în vigoare a Acordului de Asociere (limitarea în timp a schemelor de ajutoare de stat, reducerea volumului ajutoarelor de stat ca procent din valoarea costurilor eligibile);

8. orientarea ajutoarelor de stat spre obiective orizontale (de ex. Acordarea ajutoarelor pentru domeniul de cercetare, dezvoltare, inovare; Susținerea întreprinderilor mici și mijlocii; Acordarea ajutoarelor de stat pentru mediul înconjurător, etc.);
9. acordarea ajutoarelor de stat sub formă de scheme de ajutor de stat și mai puțin acordarea resurselor de stat spre susținerea individuală a întreprinderilor;
10. efectuarea analizelor impactului/rezultatului acordării facilităților respective;
11. implementarea unui mecanism de evidență per întreprindere referitor la beneficiarii ajutoarelor de stat sub formă de facilități fiscale;
12. monitorizarea procesului de executare a facilităților fiscale;
13. excluderea măsurilor de ajutor de stat incompatibile cu acquis-ul comunitar.

## Bibliografie

- [1] Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994 // Monitorul Oficial al R.Moldova nr.1 din 12.08.1994.
- [2] Codul Fiscal nr. 1163 din 24.04.1997 // Monitorul Oficial al R.Moldova nr.62/522 din 18.09.1997 cu modificările ulterioare.
- [3] Covalschi T., Lazar S., (2016), *The sustainability of public finances in Republic of Moldova under EU fiscal rules*, din <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/saeb.2016.63.issue-2/saeb-2016-0112/saeb-2016-0112.pdf>
- [4] Fuior E., Maxim I. (2013) *Facilități fiscale: probleme, oportunități/Fiscal facilities: issue, opportunities*. International Scientific and Practical Conference VIII – th edition “Economic growth in conditions of global Lotion”, Chișinău: INCE, p. 63-69, ISBN 978-9975-4185-0-8.
- [5] Nicolaidis, Kekelekis, Kleis, (2008) *State Aid Policy in the European Community, Principles and Practice*, Second Edition, Kluwer Law International, p. 2.
- [6] Ogresta E. (2017) *The notion of advantage in EU state aid law and its recent development*, Faculty of Law Jean Monnet Chair of European Public Law, Zagreb din [https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/DIPLOMSKI\\_Edita\\_Ogresta.pdf](https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/DIPLOMSKI_Edita_Ogresta.pdf)
- [7] Ott K. *The tax alignment process in the new European Union member states: how might Croatia fare?* (2008) din <https://bib.irb.hr/datoteka/364868.ott.pdf>
- [8] Stuart E. (2010) *Legislația și politica fiscală, Armonizarea legislației Republicii Moldova cu standardele UE*, Editura: IBF International Consulting în consorțiu cu DMI, IRZ, Nomisma, INCOM și Institutul de Politici Publice, Chișinău.
- [9] Tratatul de la Maastricht (1992) din <https://www.scribd.com/doc/121770914/Tratatul-de-la-Maastricht>
- [10] Consolidated version of the Treaty on European Union (2012), OJ C 326, 26.10.2012, p. 13–390, Article 3 din [http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0001.02/DOC\\_1&format=PDF](http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0001.02/DOC_1&format=PDF)
- [11] Legea nr. 112 din 02.07.2014 pentru ratificarea Acordului 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 // Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 185-199 din 18.07.2014 din <http://lex.justice.md/md/353829/>
- [12] Legea nr. 139 din 15.06.2012 cu privire la ajutorul de stat // Monitorul Oficial al R.Moldova nr. 166-169a din 16.08.2012 din <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=344389&lang=1>
- [13] Legea nr.169 din 20.07.2017 pentru aprobarea Programului național în domeniul concurenței și ajutorului de stat pentru anii 2017–2020 //Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 301-315 din 18.08.2017 din <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=371237>
- [14] Legea nr. 166 din 11.07.2012 pentru aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare „Moldova 2020”, // Monitorul Oficial al R.Moldova nr. 245-247 din 30.11.2012 din <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=345635>
- [15] Consiliul Concurenței din România, Summary report on state aids granted in Romania between 2006 and 2008, din [http://www.renascu.eu/documente/Rezumat%20Raport%202006-2008%20Engleza\\_18757en\\_643en.pdf](http://www.renascu.eu/documente/Rezumat%20Raport%202006-2008%20Engleza_18757en_643en.pdf)

- [16] Consiliul Concurenței din Republica Moldova, Raportul privind ajutoarele de stat acordate în Republica Moldova pentru anul 2016, din <https://competition.md/public/files/Raport-ajutorul-de-stat-acordat-in-anul-201641db4.pdf>
- [17] Comisia Europeană, Case C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, (2001) ECR I-08365, ECLI:EU:C:2001:598, para 38.
- [18] Comisia Europeană, Case C-173/73 *Italy v Commission*, (1974) ECR 00709, ECLI:EU:C:1974:71.
- [19] Planul de acțiuni al Guvernului pentru anii 2016-2018, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 890 din 20.07.2016 // Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 217-229 din 22.07.2016 din <http://lex.justice.md/md/365929/>
- [20] Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, *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 2017-2019 din [http://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/concept\\_fiscal\\_vamal\\_0.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/concept_fiscal_vamal_0.pdf)
- [21] Curtea de Conturi, Hotărârea nr. 34 din 29.07.2016 privind Raportul auditului de conformitate asociat auditului de performanță al sistemului facilităților fiscale și vamale // Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 379-386 din 04.11.2016, din <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=367369>