



DREPTUL FISCAL ȘI IMPACTUL FISCAL PE TERITORIUL REPUBLICII MOLDOVA

Lilia GULCA,

doctor în drept, conferențiar universitar interimar, Universitatea de Studii Europene din Moldova

REZUMAT

Sistemul fiscal în Republica Moldova necesită a fi suplinit cu norme juridice fiscale care să permită statului laplinirea bugetului de stat fără aplicarea restricțiilor, penalităților și sancțiunilor, în acest sens este necesară cunoașterea deplină a structurii dreptului fiscal și normelor sale, interacțiunea dreptului fiscal cu alte ramuri de drept, precum și principiile ce stau la baza fiscalității care numai prin cunoaștere pot servi la modernizarea acestui sistem. Dreptul fiscal prin normele sale servește la formarea unui complex de norme juridice ce aduc atingere directă sau indirectă altor ramuri de drept și cumulativ și generează formarea unui impact fiscal de proporții care se reflectă în viața cotidiană a fiecărui contribuabil.

Cuvinte cheie: dreptul fiscal, norme fiscale, sistem fiscal, izvor fiscal, legislație fiscală.

TAX LAW AND FISCAL IMPACT ON THE TERRITORY OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA

Lilia GULCA,

doctor in Law, Associate Professor, University of European Studies Moldova

SUMMARY

The tax system in the Republic of Moldova needs to be supplemented with fiscal legal norms that allow the state to fill the state budget without applying restrictions, penalties and penalties, in this sense it is necessary to know the structure of the fiscal law and its semantics, the interaction of the tax law with other Branches of law as well as the principles underlying tax only through knowledge can serve to modernize this system. Fiscal law through its rules serves to form a complex of legal norms that directly or indirectly affect other branches of law and cumulatively generates the formation of a large fiscal impact that is reflected in the everyday life of each taxpayer.

Keywords: tax law, fiscal rules, tax system, fiscal source, tax legislation.

Actualitatea temei rezultă din faptul, că dreptul fiscal ca ramură a sistemului de drept este mai puțin studiată decât alte ramuri, cum ar fi dreptul civil, penal, deși actualitatea acestei ramuri de drept este confirmată zilnic prin aplicarea sistemului de impunere față de contribuabili, persoane fizice și juridice. Izvoarele dreptului fiscal fiind atât specifice acestei ramuri, cât și comune altor ramuri de drept și permit prin studiere de a înțelege importanța ramurii de drept fiscal și legătura sa directă cu bunăstarea societății și dezvoltarea economică a țării.

Materialul de bază. Dreptul fiscal și impactul fiscal este reglementat de:

1. Codul Fiscal al Republicii

Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, nr. ediție specială.

2. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994, în vigoare din 27.08.1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1994, nr.1, art. 1.

3. Șaguna D. D. *Drept fiscal*. Ed. All Beck, București, 2003, pag.6.

4. Vlaicu V., Rotaru A., Boaghi V., Vidaicu D. *Drept fiscal*. Chișinău: CEP USM, 2014, 9 p.

5. Boboș Gh. *Teoria generală a dreptului*. Cluj-Napoca, 1992, p.132-133.

6. Alecu Gh., Stancu R., Stănculescu S. *Drept fiscal și contencios fiscal*. Editura Fundației Ro-

mânia de Măine, București, 2009, p.25.

Organizarea și funcționarea statului a fost orientată spre aplicarea principiilor economiei de piață în anii '90 ai secolului XX, de aceea statul funcționează în primul rând pe baza susținerii lui financiare de către cetățenii care achită periodic la buget impozite și taxe obligatorii.

Transformarea sistemului fiscal în baza principiilor economiei de piață a Republicii Moldova a avut loc prin realizarea a două reforme fiscale, fiecare cuprinzând câteva etape.

Prima etapă începe odată cu crearea bazei legislative în anii 1992-1993, continuând cu a doua parte a anului 1994. Perfecționarea



politicii fiscale pentru anii 1995-1996 s-a înfăptuit în direcția micșorării numărului de plăți fiscale, diminuării cotelor de impozite, stimulării exportului producției favorabile, reducerii sarcinii fiscale. În anii 1996-1997 s-a prevăzut perfecționarea procesului de evaluare a pământului, imobilului, reieșind din: fertilitatea solului și veniturile obținute de la utilizarea lui; costul de piață al clădirilor și construcțiilor; compatibilitatea costului pământului și imobilului; crearea cadastrului fiscal și juridic.

Perfecționarea impozitelor pe consum prevedea lărgirea sferei de utilizare a bazelor pentru servicii, business-ul jocurilor de noroc, serviciile de excursii și alte servicii, trecerea pe etape, pe măsura încheierii acordurilor bilaterale și multilaterale cu țările CSI, la impunerea cu accize a mărfurilor destinate importului și acordarea înlesnirilor fiscale producătorilor care efectuează exportul mărfurilor în străinătatea apropiată și îndepărtată.

Începând cu anul 1998 sistemul fiscal național a fost îmbunătățit considerabil și adaptat la noile condiții de piață, prin realizarea **celeia de a doua reformă** fiscală în Republica Moldova. De rând cu alte măsuri ale politicii fiscale, legislația fiscală, a fost consolidată într-un document unic - Codul fiscal care la acea oră conținea 8 capitole: impozitul pe venit, taxa pe valoare adăugată, accizele, impozitul pe bunurile imobiliare, taxele locale, administrarea fiscală, taxele pentru resurse naturale.

Pe anii 2012 – 2014 s-a menținut sistemul progresiv de impozitare a veniturilor cetățenilor,

fără revederea tranșelor de venit impozabil și cotelor de impozit, concomitent cu majorarea scutirii anuale personale, scutirii personale majore și scutirii pentru persoanele întreținute la rata inflației prognozată pentru 2012 – 2014.

Obiectivele generale ale politicii fiscale pentru anii 2015 - 2017 se bazează în continuare pe: asigurarea echității, stabilității și transparenței fiscale;- optimizarea presiunii fiscale;- sistematizarea legislației fiscale naționale;- îmbunătățirea și simplificarea sistemelor fiscale naționale;- armonizarea legislației fiscale naționale, inclusiv în contextul implementării Acordului de Asociere dintre Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Moldova, pe de altă parte.

Pe termen mediu se preconizează o serie de măsuri de politică fiscală pe principalele tipuri de impozite, astfel în anii 2015-2017 se prevede: menținerea sistemului progresiv de impozitare a veniturilor persoanelor fizice,- concomitent cu majorarea tranșelor de venit impozabil, scutirii anuale personale, scutirii anuale personale majore și a scutirii anuale pentru persoanele întreținute la rata inflației prognozată pentru 2015-2017. Măsura dată are drept scop susținerea persoanelor fizice cu venituri mici și transpunerea treptată a presiunii fiscale asupra populației cu venituri medii și mai sus de medii.

Analizând noțiunea dreptului fiscal, ca ramură a dreptului public, putem constata că este format din totalitatea actelor norma-

tive ce reglementează raporturile juridice fiscale care se nasc, se modifică și se sting în procesul colectării impozitelor și taxelor de la contribuabili[14, pag. 12].

După cum cunoaștem din materia dreptului financiar, colectarea impozitelor și taxelor pentru orice stat sunt necesare în scopul suplinirii veniturilor statului care în fiecare an bugetar formează veniturile bugetare. Necesitatea studierii acestei materii de drept ca ramură aparte a dreptului public este necesară pentru a înțelege pe deplin modalitatea de formare a veniturilor cuprinse în Bugetul Public Național și necesitatea, modul și cuantumul achitării impozitelor și taxelor fiscale.

Ce ține de obiectul dreptului fiscal, acesta cuprinde o serie de reglementări privind administrarea impozitelor și taxelor, modul de urmărire a impozitelor, taxelor și a altor plăți neachitate în bugetul de stat, bugetele locale, etc. Obiectul de studiu al Dreptului fiscal este determinat nu doar de reglementările cuprinse în Codul fiscal și în alte acte legislative și normative, dar și de reglementările din acordurile internaționale de evitare a dublei impuneri, de evitare a evaziunii fiscale, de asistență reciprocă în domeniul fiscal, etc.[15, pag. 25]. Obiectul complex al dreptului fiscal se reflectă numai asupra normelor juridice fiscale, reprezentându-le ca un ansamblu concret și unitar de norme juridice.

Normele dreptului fiscal ca și a altor ramuri de drept sunt instituite în acte normative internaționale și naționale. Multitudinea de acte normative naționale și internațio-



nale ce reglementează raporturile juridice fiscale formează izvoarele dreptului fiscal.

Izvoarele dreptului fiscal național și cel internațional se clasifică în:

- izvoare specifice dreptului fiscal; și

- izvoare comune mai multor ramuri de drept, unde cumulativ cu alte norme juridice fac parte și normele dreptului fiscal.

Din izvoarele naționale ale dreptului fiscal fac parte: Constituția, Legile, Hotărârile Guvernului, Instrucțiunile și Ordinele Ministerului Finanțelor, Instrucțiunile Inspectoratului Fiscal de Stat, Deciziile Administrației publice locale.

Ținând cont de clasificarea prezentată mai sus din categoria –izvoare naționale specifice dreptului fiscal fac parte: Codul Fiscal al Republicii Moldova [5, pag. 12], Legile privind punerea în aplicare a Codului fiscal [11, pag. 13], etc. Din cea de a doua categorie – izvoare comune mai multor ramuri de drept național fac parte: Codul penal al Republicii Moldova [6, pag.3], Codul Contravențional al Republicii Moldova [7, pag.5], etc.

Izvoarele fiscale internaționale la fel se împart în cele două grupe:

- acte internaționale specifice dreptului fiscal;

- acte internaționale comune, unde cumulativ cu alte norme sunt și norme fiscale, de exemplu: Carta Socială Europeană [12, pag.3], art. 16 „ In vederea realizării condițiilor de viață indispensabile dezvoltării depline a familiei, celula fundamentală a societății, părțile

se angajează să promoveze protecția economică, juridică și socială a vieții de familie, în special prin intermediul prestațiilor sociale și familiale, al dispozițiilor fiscale, al încurajării construcției de locuințe adaptate nevoilor familiale, al ajutoarelor pentru tinerele familii sau orice alte măsuri corespunzătoare”, Actul final al Conferinței pentru Securitate și Cooperare în Europa [10, pag.4], Tratatul constitutive ale Uniunii Europene, Acordul general privind comerțul cu servicii (în prezent în lume sunt încheiate peste 400 acte internaționale fiscale).

La rândul său izvoarele internaționale specifice dreptului fiscal se împart în:

- Acorduri fiscale restrânse, al căror criteriu de bază este un impozit concret, identificarea concretă a subiectului supus impozitării, etc., cum ar fi: Acordurile (convențiile) internaționale privind evitarea dublei impuneri;

- Acorduri fiscale generale. Dintre acestea fac parte tratatele internaționale cu caracter de recomandare: Convenția fiscală model al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) privind Impozitele pe Venit și Capital.

Delimitarea dreptului fiscal de alte ramuri, este necesară înțelegerii pe deplin a impactului fiscal sau dreptului fiscal în alte ramuri de drept. Analizând dreptul fiscal și dreptul constituțional: dreptul constituțional este întâlnit în oricare sistem de drept, iar legătura sa cu dreptul fiscal derivă din conceptele sale fundamentale din statutul său de constituționalitate: art. 58 al Constituției “Cetățenii

au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege cetățenilor, autorităților publice etc.

Făcând o analiză a dreptului administrativ și dreptului fiscal, am constatat că dreptul administrativ reglementează relațiile sociale din sfera administrației publice din care fac parte și organele de administrare fiscală, care au o legătură directă cu dreptul fiscal. Dreptul penal în raport cu dreptul fiscal reglementează modul de tragere la răspundere penală a contribuabililor ce încalcă normele dreptului fiscal, prin aplicarea sancțiunilor corespunzătoare. Pe când dreptul muncii față de dreptul fiscal prevede drepturile și obligațiile precum și modul de răspundere juridică materială și disciplinară a persoanelor ce activează în organele de administrare fiscală. Privitor la relația dintre dreptul internațional public și dreptul fiscal, primul stă la baza convențiilor la care a aderat Republica Moldova pentru evitarea dublei impuneri, astfel aceste convenții dovedesc existența unor raporturi financiar-fiscale între state.

Analizând detaliat normele dreptului fiscal, constatăm că sunt la fel ca celelalte norme juridice, regula de conduită fiind instituită de stat, iar aplicarea este asigurată prin conștiința juridică, iar la nevoie - prin forța de constrângere a statului [3, pag.45]. Norma de drept fiscal este o regulă de conduită generală și impersonală care prescrie drepturi și obligații su-



bieților participanți la relațiile fiscale [1, pag. 67].

Studiind normele dreptului fiscal expuse în Codul Fiscal și alte acte normative ajungem la concluzia că aceste norme de drept au un caracter general - prin ce subînțelegem că se aplică în mod egal și continuu fiecărui individ, de exemplu: la două persoane, salariați în cadrul aceleiași întreprinderi, cu aceleași condiții de salarizare, se aplică aceeași cotă a impozitului pe venit; are un caracter impersonal - fiind aplicabile mai multor persoane individualizate prin criteriile de aplicare a acestor norme, de exemplu: calitatea de salariat - la impozitul pe venit, producător și exportator de mărfuri accizate - în cazul accizelor, etc. Un alt caracter al normelor juridice fiscale este aplicabilitatea repetată în timp, ori de câte ori sunt întrunite condițiile vizate de ele.

Structura logico-juridică a normelor dreptului fiscal cuprinde cele trei elemente specifice normelor juridice: ipoteza, dispoziția și sancțiunea. Această construcție corespunde situației logice potrivit căreia orice prescripție pentru a avea semnificația și autoritatea unei norme de drept trebuie să prevadă condițiile în care unele categorii de subiecte vor avea o anumită conduită (ipoteza), care este această conduită (dispoziția) și care sunt consecințele nerespectării sau încălcării acesteia (sancțiunea).

Ipoteza normelor dreptului fiscal prevede condițiile, împrejurările sau faptele în care urmează să se aplice dispozițiile cuprinse în aceste norme juridice, de exemplu: art. 7 alin. 8 al Codului fiscal

[5, pag. 7], „Subdiviziunile amplasate în unitățile administrativ-teritoriale, al căror buget nu constituie parte componentă a bugetului public național, plătesc impozitele și taxele la bugetul unității administrativ-teritoriale unde se află reședința de bază a întreprinderii, instituției, organizației”.

În sens mai restrâns se poate de spus că, dispoziția concretizează drepturile și obligațiile corespunzătoare ale subiecților vizate de norma juridică fiscală. Dispoziția este acea componentă a normei dreptului fiscal care prevede conduita ce trebuie urmată de subiecții de drept vizati în ipoteză, fiind obligați să acționeze într-un anumit fel sau fiindu-le permis să efectueze anumite operațiuni fiscale/să savârșească anumite acte fiscale, ori fiindu-le interzisă comiterea unor acte sau operațiuni de natură fiscală. Din cele prezentate, putem conchide că, dispozițiile cuprinse în normele dreptului fiscal pot fi: operative, permissive și prohibitive.

Dispozițiile operative sunt cele mai multe dintre normele dreptului fiscal. Prin dispoziții operative se reglementează obligațiile fiscale ale persoanelor ce practică activitatea de antreprenariat și ale persoanei fizice, întru exercitarea controlului fiscal etc., de exemplu: art.13, alin.2 al Codului fiscal [5, pag.7] prevede operativ că subiecții impunerii sunt obligați să declare venitul brut obținut din toate sursele.

Unele dintre normele dreptului fiscal cuprind dispoziții permissive, cum ar fi: art.152, alin.1 al Codului fiscal [5, pag.7] prevede că:” Contribuabilul persoană fizică re-

zidentă care nu are datorii la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale anterioare este în drept de a desemna un quantum procentual de 2% din suma impozitului pe venit calculat anual la buget către unul dintre beneficiarii indicați la alin. (4).

În același timp, unele norme ale dreptului fiscal cuprind dispoziții prohibitive, de exemplu: art. 152, alin.5 al Codului fiscal „Mijloacele financiare obținute în urma desemnării procentuale se vor utiliza în scopurile stabilite de legislația în vigoare”.

Sancțiunile cuprinse în normele dreptului fiscal reprezintă urmările nerespectării dispoziției, fiind stabilite și aplicate prin actele normative în vigoare, la data aplicării lor, de către organele de autoritate ale statului. Sancțiunea are funcția reparatorie - de restabilire a echității sociale, prin tragerea la răspundere a subiecților de drept ce au încălcat normele dreptului fiscal; o funcție preventivă - de a preveni săvârșirea, de către subiecții de drept vizati în ipoteză, a unor noi încălcări; o funcție educativă - ce ține de educarea subiecților de drept în spiritul respectării normelor juridice fiscale. Ca sancțiuni specifice dreptului fiscal sunt re-marcate avertismentul și amenda, care sunt nemijlocit indicate în Titlul V al Codului Fiscal [5, pag.7]. Dar pe lângă aceste sancțiuni, ținând cont de încălcarea săvârșită, poate fi aplicată pedeapsa cu închisoarea, privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate [6, pag.3], și amenda contravențională [7, pag.5].

Despre structura logico-juridică a cuprinsului normelor dreptu-



lui fiscal mai este de semnalat că ipoteza, dispoziția și sancțiunea apar arareori în fiecare dintre aceste norme juridice.

Pentru simplificarea și raționalizarea textului actelor normative, de cele mai multe ori ipoteza și dispozițiile sunt contopite în textele normative, iar sancțiunile sunt specificate la sfârșitul actelor normative sau în codurile: penal, contravențional, fiscal.

Totalitatea raporturilor juridice ce apar, se modifică și se sting în procesul de aplicare, percepere, a impozitelor, taxelor, de realizare a controlului fiscal, de contestare a actelor fiscale sau de încălcare a legislației fiscale și sunt considerate raporturi juridice fiscal [4, pag. 45]. Raportul juridic fiscal – este relația publică ce apare ca urmare a realizării normelor dreptului fiscal.

Doctrina juridică identifică acțiunea (inacțiunea), evenimentul ca circumstanță legală care duce la apariția, modificarea sau stingerea unui raport juridic fiscal [16, pag.56].

Ținând cont de legislația fiscală în vigoare pe teritoriul Republicii Moldova, putem distinge câteva tipuri de relații, ce sunt coordonate de dreptul fiscal, dintre care fac parte:

– subiecții administrației de stat, ce se află la diferite nivele de conducere, ce sunt purtători de competențe pentru punerea în aplicare a jurisdicției fiscale și subiecții supuși impozitării;

– organele de stat cu funcții de administrare fiscală și contribuabilii la identificarea bazei impozabile și eficiența economică, pentru fiecare impozit în parte;

– diferite categorii de contribuabili și organe de administrare fiscală la realizarea drepturilor și obligațiilor acestor subiecți ai raporturilor juridice;

– contribuabilii și organele de administrare fiscală, privind definirea termenelor, locurilor și sursei de venit;

- contribuabilii și organele de administrare fiscală privind executarea obligațiilor fiscale;

- organele împuternicite cu efectuarea controlului fiscal și contribuabilii privind desfășurarea controlului fiscal;

- persoanele fizice împuternicite a organelor fiscale și contribuabilii privind contestarea acțiunilor sau inacțiunilor organelor fiscale;

Dat fiind faptul că baza fundamentală a unei ramuri de drept sunt principiile, este cazul să facem o analiză detaliată a principiilor dreptului fiscal. Astfel, principiile dreptului fiscal pe care se bazează impozitele și taxele sunt definite în art. 6, alin. 8 al Codului fiscal [5, pag.7] cu următorul conținut: neutralitatea impunerii, certitudinea impunerii, echitatea fiscală, stabilitatea fiscală, randamentul impozitelor. Dan Drosu în lucrarea sa “Dreptul Fiscal” [14, pag.65] menționează principii asemănătoare: neutralitatea impunerii, certitudinea impunerii, echitatea fiscală, eficiența impunerii, pe când Cozmin Flavius Costaș în lucrarea “Dreptul finanțelor publice. Caiet de sarcini” [8, pag.12] indică cu totul alte principii ale dreptului fiscal, denumindu-le “principii doctrinare”: principiul legalității, principiul egalității în materie fiscală, principiul protecției drepturilor fundamentale ale

cetățenilor, principiul accesului liber la justiție în domeniul fiscal, principiul protecției sistemului fiscal împotriva inițiativei legislative a cetățenilor, principiul neretroactivității legii fiscale.

Ținând cont de faptul că la baza materiei dreptului fiscal se află studiul amplu al impozitelor și taxelor, la fel ca și alți doctrinari [2, pag.23],[9, pag.21], vom lua ca bază a dreptului fiscal principiile menționate în Codul fiscal:

a. Neutralitatea impunerii - asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin;

b. Certitudinea impunerii - existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;

c. Echitatea fiscală - tratarea egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;

d. Stabilitatea fiscală – efectuarea oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea prezentului cod;

e. Randamentul impozitelor – perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili.

Principiile de bază ale fiscalității reprezintă esența multor discuții pe marginea corectitudinii raportului de impunere atât din punct de vedere al relației stat – contribuabil, cât și din punct de vedere



al contribuabililor care compară diferitele reglementări concrete aplicabile fiecăruia în parte.

Acestor principii legale li se mai poate adăuga un principiu formulat de mai mulți teoreticieni, care are în vedere contribuția fiecăruia la sistemul fiscal proporțional cu capacitatea să contribuivă. Aceasta înseamnă consacrară ideii de egalitate prin impunere, preferabilă principiului egalității în fața impunerii [13, pag.78].

Deși există argumente pro și contra pentru susținerea oricăreia dintre aceste două idei, autorii prezentei lucrări se pronunță în favoarea egalității prin impunere, fie și pentru motivul unei echități sociale mai mari decât acela al egalității în fața impozitului. Considerăm că este normal ca un cetățean care are o avere mai mare să contribuie într-o măsură superioară la constituirea fondurilor generale ale societății, decât un cetățean care are o capacitate contributivă inferioară.

În **concluzie**, am putea spune că, impactul fiscal pe teritoriul Republicii Moldova își are originea în dezvoltarea și aplicarea deplină a ramurii dreptului fiscal, având o legătură directă și cu alte ramuri. Cunoașterea noțiunilor generale și complexității normelor duce la aplicarea extinsă și modernizarea normelor fiscale și respectiv la ridicarea valorii fiscalității în țară, fiind un sistem de colaborare, nu de sancționare.

Bibliografie

1. Alecu Gh., Stancu R., Stănculescu S. *Drept fiscal și contencios*

fiscal. Editura Fundației România de Mâine, București, 2009, p.25.

2. Bufan R. *Tratat de drept fiscal*. Vol I, Ed. Lumina Lex, București, 2005, p. 37-80.

3. Boboș Gh. *Teoria generală a dreptului*. Cluj-Napoca, 1992, p.132-133.

4. Cerneavschii P. *Impozitele și dreptul fiscal*. Ed. Chișinău, 2001, art. 6.

5. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, nr. ediție specială*.

6. Codul Penal al Republicii Moldova, nr. 985 din 18.04.2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2009, nr. 72-74, art. nr: 195*.

7. Codul Contravențional al Republicii Moldova, nr. 218 din 24.10.2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2009, nr. 3-6, art. nr. 15*.

8. Costaș C.F. *Dreptul finanțelor publice*. Caiet de sarcini. Editura St. Juridică, Cluj-Napoca, 2006, p. 59.

9. Florescu D.A.P., Coman P., Bălașa G. *Fiscalitatea în România*. Ed. ALL Besk, București, 2005, p.49-61.

10. Actul a fost elaborat la Helsinki la 01.08.1975, în vigoare a intrat de la 13.08.1975. Republica Moldova a aderat la respectivul act prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova "Privind aderarea Republicii Moldova la instrumentele juridice internaționale referitoare la drepturile omului", nr. 707 din 10.09.1991. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1991, nr. 6*.

11. Legea Republicii Moldova pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, nr. 1164 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, nr. ed.spec.*

12. Legea Republicii Moldova "Pentru ratificarea parțială a Cartei sociale europene revizuite", nr. 484 din 28.09.2001. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2001, nr. 130, art. nr: 959*.

13. Minea Șt. M., Costaș C. F. *Dreptul finanțelor publice*. Vol II-Drept Fiscal, Ed. St. juridică, Cluj-Napoca, 2006, p.9-16, 44-62

14. Șaguna D. D., *Drept fiscal*. Ed. All Beck, București, 2003.

15. Vlaicu V., Rotaru A., Boaghi V., Vidaicu D. *Drept fiscal*. Chișinău: CEP USM, 2014, p. 300.

16. Телеев А.А.,Паригин В.А. *Налоговое право*. Москва, 2004, с.233.

Gulca Lilia,
doctor în drept, conferențiar
universitar interimar Universitatea
de Studii Europene din Moldova,
+(373)69287111,
gulcalilia@gmail.com

Gulca Lilia,
Doctor of Law, Associate
Professor University of European
Studies of Moldova, (373)
69287111,
gulcalilia@gmail.com