



ACADEMIA ROMÂNĂ
Grupul de reflecție
Evaluarea Stării Economiei Naționale

ESEN - 2: Un proiect deschis
PROBLEME ALE INTEGRĂRII ROMÂNIEI ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ
Cerințe și evaluări

SISTEMUL IMPOZITELOR ȘI TAXELOR ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ ȘI ÎN ROMÂNIA

Acad. Iulian Văcărel

Secția de Științe Economice, Juridice și Sociologie a Academiei Române

Institutul Național de Cercetări Economice
Centrul de Informare și Documentare Economică



ACADEMIA ROMÂNĂ
Grupul de reflecție
Evaluarea Stării Economiei Naționale

Coordonare generală:
Academician Eugen SIMION
Președintele Academiei Române

Coordonare executivă:
Prof. dr. Aurel IANCU
membru corespondent al Academiei Române

Consiliul de orientare și evaluare științifică:

Secția de Științe Economice, Juridice și Sociologie a Academiei Române

Acad. Tudorel POSTOLACHE, președintele Secției;
Prof.dr. Constantin BĂRBULESCU, m.c.; Acad. Mircea Paul COSMOVICI;
Acad. Emilian DOBRESCU; Acad. Ion FILIPESCU;
Prof.dr. Aurel IANCU, m.c.; Prof.dr. Constantin IONETE, membru de
onoare al Academiei Române; Prof.dr. Mugur C. ISĂRESCU, m.c.;
Prof.dr. Vasile STĂNESCU, membru de onoare al Academiei Române;
Acad. Iulian VĂCĂREL; Prof.dr. Gheorghe ZAMAN, m.c.;
Prof.dr. Cătălin ZAMFIR, m.c.

Institutul Național de Cercetări Economice

Prof.dr. Mircea CIUMARA, director general
Prof.dr. Valeriu IOAN-FRANC, director general adjunct
Prof.dr. Gheorghe DOLGU

Directoratul și secretariatul științific

Prof.dr. Valeriu IOAN-FRANC; Prof.dr. Sorica SAVA;
Prof.dr. Emilian M. DOBRESCU; Mircea FĂȚĂ; Drd. Aida SARCHIZIAN;
Dan OLTEANU

CUPRINS

1. Obiective urmărite de Uniunea Europeană.....	5
2. Comparații între structurile sistemelor fiscale din Uniunea Europeană și România. Niveluri și tendințe. Concurență sau armonizare fiscală între țările comunitare	9
3. Armonizarea legislației române cu cea comunitară privind taxa pe valoarea adăugată	19
4. Armonizarea legislației privind accizele	37
5. Armonizarea unor prevederi din legislația română cu cele comunitare privind impozitele directe	51
Lista tabelor	61
Anexă: tabelele 1-17	63

SISTEMUL IMPOZITELOR ȘI TAXELOR ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ ȘI ÎN ROMÂNIA

1. Obiective urmărite de Uniunea Europeană

După cum se știe, Comunitatea Economică Europeană și-a propus, încă de la constituire, ca prin crearea unei piețe comune și prin apropierea progresivă a politicilor economice ale statelor membre, să promoveze o dezvoltare armonioasă a activității economice în întreaga Comunitate, o dezvoltare continuă și echitabilă, o stabilitate sporită, o creștere rapidă a nivelului de trai și relații mai strânse între statele membre.¹

Crearea pieței comune a făcut necesare eliminarea între statele membre a taxelor vamale și a restricțiilor cantitative la intrarea și ieșirea mărfurilor, precum și a altor măsuri cu efect echivalent; stabilirea unui tarif vamal comun și a unei politici comerciale comune față de statele terțe; abolirea între statele membre a obstacolelor la circulația liberă a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor; apropierea legislațiilor naționale în măsura necesară funcționării pieței comune.

După realizarea pieței comune, Comunitatea și-a propus să facă un nou și important pas înainte, și anume să creeze o piață internă, unică, adică un spațiu fără frontiere interioare, în care să circule liber mărfurile, persoanele, serviciile și capitalurile.²

În conformitate cu această orientare, Tratatul de la Maastricht a prevăzut, ca prim obiectiv al Uniunii Europene, promovarea unui progres economic și social echilibrat și durabil, în special prin crearea unui spațiu fără frontiere, prin consolidarea coeziunii economice și sociale și prin crearea unei Uniuni Economice și Monetare, care comportă, în perspectivă, o monedă unică.³

În acest scop, statele membre și Comunitatea sunt chemate să instaureze o politică bazată pe coordonarea strictă a politicilor economice ale statelor respective, pe piața internă, și pe definirea obiectivelor comune și să acționeze în conformitate cu principiul economiei de piață deschise, în care concurența este liberă.

Pentru reușita obiectivelor urmărite, au fost delimitate competențele Comunității de cele ale statelor membre, concomitent cu departajarea atribuțiilor instituțiilor comunitare.

Politicile promovate de statele membre în domeniile aflate în competența lor exclusivă nu trebuie să aducă atingere intereselor Comunității, dar nici

¹ *Traité instituant la Communauté économique européenne*, art. 2.

² Article ajouté par l'Act unique européenne, article 13 care a fost inserat în *Traité instituant la Communauté économique européenne* și a devenit art. 8A1.

³ *Traité sur l'Union Européenne*, signé à Maastricht le 7 février 1992, article B.

Comunitatea nu trebuie să intervină în treburile interne ale statelor membre decât în limitele și cu respectarea procedurilor stabilite. Așa cum s-a statuat la Maastricht, departajarea atribuțiilor Comunității de cele ale statelor membre se face potrivit *principiului subsidiarității*.⁴ Aceasta înseamnă că în domeniile care nu țin de competența sa exclusivă, Comunitatea nu intervine decât dacă și în măsura în care obiectivele acțiunii anvizajate nu pot să fie realizate de o manieră satisfăcătoare de către statele membre, ci în funcție de dimensiunile sau de efectele scontate, acestea pot să fie mai bine realizate la nivel comunitar.

În scopul evitării concurenței neloiale între statele comunitare, în Tratatul privind Uniunea Europeană sunt cuprinse dispoziții referitoare la regimul de impunere a mărfurilor inspirate de prevederile Acordului General pentru Tarife Vamale și Comerț.⁵

Astfel, nici un stat membru nu supune direct sau indirect produsele altor state membre la impozite interne de orice fel superioare celor care se aplică produselor naționale similare; produsele exportate în alte state membre nu pot beneficia de nici o restituire de impozite interne superioară impozitelor la care acestea sunt supuse în mod direct sau indirect.

Edificarea și buna funcționare a pieței interne presupun armonizarea legislației în domeniile adiacente, inclusiv a legislației referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, accize și alte impozite indirecte. În acest scop, prin Tratatul de la Maastricht, Consiliul a fost împuternicit să emită directive pentru apropierea dispozițiilor legislative, regulamentare și administrative ale statelor membre care au o incidență directă asupra creării sau funcționării pieței comune. Asemenea decizii se iau de către Consiliu cu unanimitate de voturi, pe baza propunerii Comisiei și după consultarea prealabilă a Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social.⁶

Prevederi identice se regăsesc și în versiunea consolidată a Tratatului privind Uniunea Europeană, adoptată la Amsterdam.⁷

Dispozițiile de mai sus, referitoare la impozitele indirecte, vizează nu numai statele membre ale Uniunii Europene, dar și pe cele care doresc să se alăture acesteia.

Consiliul european, reunit la Copenhaga (în iunie 1993), a convenit că țările asociate din Europa centrală și de est care doresc să adere la Uniunea Europeană, pot să o facă și să devină astfel membre ale respectivei Organizații. Aderarea urmează să aibă loc de îndată ce țara asociată în cauză va fi capabilă

⁴ *Traité sur l'Union Européenne*, art. 3B.

⁵ *Version consolidée du Traité instituant la Communauté européenne*, cu modificările adoptate la Amsterdam, art. 90 și 91. Aceste prevederi nu au fost modificate prin Tratatul de la Nisa (2001/C80/01).

⁶ *Ibidem*, art. 99 și 100.

⁷ Versiunea consolidată a *Tratatului privind Uniunea Europeană* adoptată la Amsterdam, art. 5, 93 și 94.

să-și asume obligațiile ce decurg din actul aderării, adică să îndeplinească condițiile economice și politice cerute.

Pregătirea în vederea aderării urmează a se face potrivit strategiei elaborate în acest scop și aprobate de Consiliul european întrunit la Essen (în decembrie 1993).

Din Raportul asupra strategiei de pregătire a aderării țărilor asociate la Uniunea Europeană de la Essen rezultă că în centrul preocupărilor țărilor candidate la aderare trebuie să stea problemele pieței interne comunitare. "Imediat după aderare, - se spune în documentul menționat -, noile țări care au aderat vor face parte din piața internă. Pregătirea pieței interne trebuie deci să fie în centrul strategiei înainte de aderare. Această strategie va ajuta țările asociate să-și asume obligațiile care decurg din calitatea de membru al Uniunii și să-și întărească capacitatea de a face față concurenței și forțelor pieței în cadrul Uniunii. În cursul anilor următori, integrarea în piața internă se va face printr-un proces complex de apropiere a legislațiilor și normelor".⁸

Dorința țării noastre de a se integra în Uniunea Europeană a fost adusă la cunoștința autorităților comunitare în iunie 1995, când acestora le-a fost prezentată *Strategia națională de aderare a României la Uniunea Europeană*. În decembrie 1999, Consiliul european întrunit la Helsinki a aprobat începerea negocierilor cu autoritățile de la București în anul 2000. În momentul luării acestei hotărâri istorice, în fața autorităților publice ale țării noastre se aflau două imperative majore, și anume: să încheie în cel mai scurt timp tranziția spre economia de piață și să elaboreze strategia națională de dezvoltare economică a României pe termen mediu.

În forma consensualizată, *Strategia* a fost supusă atenției liderilor tuturor partidelor reprezentate în Parlament. Concluziile acestora au fost consemnate în *Declarația* din 16 martie 2000, în care se spune între altele: "Semnatarii prezentei Declarații constată cu satisfacție că elaborarea Strategiei naționale de dezvoltare economică a României - care va fi înaintată Comisiei europene la Bruxelles pe 20 martie a.c. - reprezintă rezultatul unei confruntări libere, aprofundate și constructive de opinii între participanții la Comisia de fundamentare a strategiei, formată din reprezentanți ai Guvernului, experți desemnați de partidele din coaliția de guvernare și din opoziție, de sindicate, patronate, precum și grupul de evaluare economică al Academiei Române și alte grupuri de specialiști, ceea ce este de natură să-i confere caracterul unui autentic proiect deschis și consensual.

În miezul acestui proiect este situată crearea unei *economii de piață funcționale, compatibile cu principiile, normele, mecanismele, instituțiile și politicile Uniunii Europene*".⁹

⁸ *Raport asupra strategiei de pregătire a aderării țărilor asociate din Europa centrală și de est*, adoptat la Consiliul european de la Essen, în decembrie 1993, Cap. III.

⁹ *Declarație*, București, martie 2000, p. 5.

Întărirea capacității țării noastre de a face față concurenței și forțelor pieței în cadrul Uniunii Europene presupune, între altele, luarea unor măsuri referitoare la regimul impozitelor. Este vorba de armonizarea legislației noastre fiscale cu cea comunitară, pentru ca la admiterea României în Uniune ca membru cu drepturi depline, să nu existe distorsiuni între nivelul impozitelor indirecte percepute în țara noastră și al celor practicate în țările comunitare care să perturbe circulația mărfurilor și a serviciilor între statele membre.

În acest sens, în *Strategia națională de dezvoltare economică a României pe termen mediu* din martie 2000 se precizează: "Impozitele indirecte - taxa pe valoarea adăugată și accizele - se vor alinia la exigențele participării la Piața unică. Pe măsura creșterii gradului de colectare, cotele impozitării, în primul rând, pentru taxa pe valoarea adăugată, dar și pentru accize, vor fi reduse la niveluri compatibile cu obiectivele integrării".

2. Comparații între structurile sistemelor fiscale din Uniunea Europeană și România. Niveluri și tendințe. Concurență sau armonizare fiscală între țările comunitare

Înainte de a ne referi la *acquis*-ul comunitar în materie de impozite, se impune prezentarea succintă a sistemelor fiscale din Uniunea Europeană și România. Aceasta pentru a vedea unde ne aflăm în prezent față de reperatele comunitare obligatorii în materie și ce anume trebuie întreprins pentru a putea face față exigențelor pieței comune, unice, pe care urmează să acționeze, în condiții de concurență dură, operatori din peste 30 de țări, mari și mici, puternic dezvoltate ori mai puțin dezvoltate, cu standarde de viață ale populației foarte diferite.

În anul 1997, sistemele fiscale ale celor 15 țări membre ale Uniunii Europene asigurau redistribuirea produsului intern brut în proporție de 41,5%. În spatele acestei cifre medii neponderate se ascund variațiuni deloc neglijabile, care merg de la circa o treime (Irlanda 32,8%, Spania 33,7%, Grecia 33,7% și Portugalia 34,2%) și până la aproape și chiar mai mult de jumătate din produsul intern brut (Suedia 51,9%, Danemarca 49,5%, Finlanda 46,5% și Luxemburg 46,5%). (A se vedea tabelul 1 din Anexă.)

Între țările având poziții marginale - Irlanda și Suedia - decalajul este de 19,1 puncte procentuale.

Din analiza corelației existente între cuantumul veniturilor fiscale și cel al produsului intern brut se poate observa că cu cât o țară este mai dezvoltată din punct de vedere economic, cu atât mai mari sunt posibilitățile acesteia de redistribuire a resurselor financiare publice (provenind din impozite, taxe și contribuții) pentru satisfacerea nevoilor generale ale societății.

Această corelație, deși corectă, ea nu se respectă în toate cazurile. Statele, care nu-și asumă rolul de *pater familias* în relația cu cetățenii lor, lasă o bună parte din efortul finanțării bunei funcționări a învățământului, a ocrotirii sănătății, a dezvoltării culturii, a asigurării protecției sociale etc. în seama beneficiarilor prestațiilor respective, a diferitelor fundații și așezăminte fără scop lucrativ, a cultelor religioase etc. În asemenea cazuri, prin sistemul bugetar tranzitează o parte mult mai mică din produsul intern brut decât atunci când nevoile generale ale societății ar fi satisfăcute în proporție covârșitoare pe seama impozitelor, taxelor și a contribuțiilor.

Cu titlu ilustrativ, arătăm că, în anul 1997, proporția redistribuirii produsului intern brut prin sistemele fiscale ale unor țări puternic industrializate a fost inferioară celei realizate în Irlanda, Spania sau Grecia, situate pe ultimele locuri ale acestui proces în Uniunea Europeană (Japonia 28,8%, SUA 29,7% și Austria 29,8%).

În schimb, țări aflate în tranziție, candidate la aderarea la Uniunea Europeană, având un PIB pe locuitor sensibil mai redus decât al țărilor comunitare cu cele mai modeste performanțe pe linia dezvoltării economice, citate mai sus, au înregistrat ponderi ale redistribuirii produsului intern brut prin impozite, taxe și contribuții apropiate de media neponderată a celor 15 (Polonia 41,2%, Ungaria 39,4%, Republica Cehă 38,6%).

Așadar, cele două variabile - gradul de dezvoltare economică a țărilor și politicile promovate de autoritățile publice ale acestora - diferențiază procesul redistribuirii produsului intern brut prin impozite, taxe și contribuții.

Cu o pondere a veniturilor fiscale în PIB de 30% - 31% (31,4% în 1999, 29,5% în 2000 și 31% în 2001), România se situează cu 10-11 puncte procentuale sub media neponderată a Uniunii Europene (în 1997) și cu 2-3 pp în urma Irlandei, Spaniei și Greciei (Tabelul 16 din Anexă).

Explicația acestei stări de lucruri constă în modicitatea produsului intern brut pe locuitor, conjugată cu multitudinea nevoilor sociale, economice, de apărare și de altă natură de satisfăcut în perioada tranziției spre economie de piață care apasă greu pe umerii statului.

Indicatorul la care ne-am referit până aici - raportul dintre totalul impozitelor, taxelor și contribuțiilor și produsul intern brut - arată *gradul de fiscalitate generală* al unei țări.

O fiscalitate generală de 30%-31%, într-o țară dezvoltată economic, este considerată pe drept cuvânt moderată, în comparație cu alta la fel de dezvoltată, dar cu o fiscalitate de 45%-50%.

În condițiile actuale ale României, o fiscalitate generală de 30%-31% este de-a dreptul apăsătoare pentru marea masă a contribuabililor persoane fizice și juridice.

Pe termen lung (1965-1997), în toate țările comunitare s-a manifestat o tendință de creștere a gradului de redistribuire a produsului intern brut prin impozite, taxe și contribuții. Față de creșterea medie neponderată înregistrată pe ansamblul Uniunii Europene (de 13,7 puncte procentuale), cele mai însemnate creșteri s-au realizat în Danemarca (19,6 pp), Spania (19,0), Italia (18,9), Luxemburg (18,8) și Portugalia (18,4), iar cele mai reduse în Regatul Unit (5,0 pp), Germania (5,6) și Irlanda (7,9). (Tabelul 1 din Anexă.)

Pe perioade mai scurte de timp, comparabile cu cele pentru care dispunem de date referitoare la România în tranziție, analiza retrospectivă evidențiază evoluții nu numai diferite de la o țară la alta, dar adesea contradictorii.

Astfel, în intervalul de 12 ani (1985-1997), ponderea veniturilor fiscale în PIB a sporit, pe total Uniune Europeană, cu 1,7 puncte procentuale. Din cele 15 țări comunitare, în 9 s-au înregistrat creșteri, iar în 6 reduceri. Creșteri mai importante s-au produs în Italia (9,9 pp), Portugalia (7,0) și Finlanda (5,7), iar

creșteri modice în Franța (0,6), Danemarca (0,6) Suedia (1,9) și Austria (1,9). Reduceri au avut loc în Irlanda (3,6), Olanda (2,2), Regatul Unit (2,1), Luxemburg (1,2), Belgia (0,9) și Germania (0,9). În România, într-un interval tot de 12 ani (1990-2001), s-a înregistrat o diminuare a ponderii veniturilor fiscale în PIB de 4,5 puncte procentuale.

Este important de evidențiat faptul că reducerea gradului de fiscalitate în cele 6 țări comunitare menționate mai sus s-a produs ca urmare a reconsiderării politicilor în materie de impozite promovate de autoritățile publice, iar nu ca efect al declinului producției și al prăbușirii produsului intern brut, ca la noi.

Cât de mare este decalajul dintre țările comunitare și România se poate aprecia și pe baza datelor referitoare la veniturile fiscale ce revin în medie pe un locuitor. Față de o medie neponderată de ordinul a 10 000 de dolari SUA (în 1996-1997) în Uniunea Europeană, România a realizat venituri fiscale în jur de 500 de dolari pe locuitor, adică de 20 de ori mai mici. (A se vedea tabelele 15 și 16 din Anexă.)

O analiză retrospectivă arată că veniturile fiscale medii pe locuitor în Uniunea Europeană au crescut de la 477,8 dolari în 1965 la 9803,1 dolari în 1997, adică de 20,5 ori. În ultimii 12 ani pentru care dispunem de date (1985-1997) veniturile fiscale ce au revenit pe un locuitor, ca medie neponderată pe Uniunea Europeană, s-au multiplicat de 2,9 ori. (Tabelul 15 din Anexă.)

În România, în intervalul 1990-1992, veniturile fiscale medii pe un locuitor s-au redus de la 585 la 288 de dolari, adică la mai puțin de jumătate, după care au urmat o evoluție sinuoasă, ajunând la 483 de dolari în 2000 și la 526 dolari prevederi cuprinse în programul pe 2001). Quantumul veniturilor fiscale medii pe locuitor este cu 10% sub cel înregistrat cu 12 ani în urmă. (A se vedea tabelul 16 din Anexă.)

Așadar, în condiții politice și social-economice total diferite de cele din Uniunea Europeană, fiscalitatea la noi a înregistrat evoluții la fel de diferite.

La totalul veniturilor fiscale realizate pe ansamblul Uniunii Europene, în 1997, impozitele directe participau cu 68,6%, iar cele indirecte cu 31,4%. Dintre impozitele directe cele mai mari ponderi aveau impozitele pe venit și cele pe profit (34,5% din totalul veniturilor fiscale) și contribuțiile la securitatea socială (28,6%), iar dintre impozitele indirecte - cele percepute pe bunuri și servicii (30,9%). Celelalte impozite aveau ponderi insignifiante. (Tabelul 2 din Anexă.)

În toate cele 15 țări comunitare, impozitele directe sunt precumpănitoare, cele mai mari ponderi având Suedia (77,5%), Italia (74,1%), Belgia (73,3%) și Olanda (71,5%), iar cele mai mici - Portugalia (57,3%), Grecia (59,0%) și Irlanda (60,3%). (Tabelul 2 din Anexă.)

Pe feluri de impozite, de la o țară la alta apar disparități deloc neglijabile. Astfel, la impozitele pe venit și pe profit poziții marginale ocupă Danemarca (cu 59,9% din totalul veniturilor fiscale) și Franța (cu 19,9%); la contribuțiile pentru

securitate socială - Germania (cu 41,6%) și Danemarca (cu 3,2%); la impozitul pe avere (patrimoniu) - Regatul Unit (cu 10,8%) și Austria (cu 1,3%), iar la impozitele pe bunuri și servicii - Grecia (cu 41,0%) și Italia (cu 25,9%). (A se vedea tabelul 2 din Anexă).

Și în România impozitele directe sunt precumpănitoare: în anul 2000 ele au procurat 60,4% din totalul veniturilor fiscale, față de 39,6% cele indirecte. (Tabelul 17 din Anexă.)

Urmărind mutațiile intervenite în structura veniturilor fiscale în România, observăm o creștere a ponderii impozitelor directe în primii trei ani ai tranziției (de la 64,0% în 1990 la 74,7% în 1992), după care a urmat o descreștere sistematică a acesteia (până la 60,4% în anul 2000). Această evoluție reflectă orientarea politicii fiscale spre majorarea impozitelor indirecte - în principal taxa pe valoarea adăugată și accize -, care sunt mai comode decât cele directe, în ceea ce privește așezarea și perceperea lor.

În favoarea sporirii mai rapide a impozitelor indirecte a fost adus ca argument și faptul că țările dezvoltate ar fi adoptat o asemenea politică (intitulată "noua orientare", "noua filosofie" sau altfel denumită) în materie de resurse financiare.

Pentru a elucida această problemă, ne vom referi, în cele ce urmează, la evoluția principalelor impozite percepute în Uniunea Europeană în decurs de 32 de ani.

Astfel, ponderea impozitelor pe veniturile persoanelor fizice în totalul veniturilor fiscale a sporit de la 23,9% în 1965 la 29,0% în 1980, după care aceasta s-a redus treptat până la 25,5% în 1997. (Tabelul 4 din Anexă.) Ponderea impozitelor pe profiturile societăților a scăzut de la 6,7% în 1965 la 5,9% în 1980, după care aceasta a sporit până la 8,5% în 1997. (Tabelul 6 din Anexă.)

Contribuțiile salariaților la securitatea socială au crescut sistematic, ca pondere în totalul veniturilor fiscale, de la 7,8% în 1965 la 10,2% în 1997. În schimb, contribuțiile angajatorilor și-au sporit participarea la totalul veniturilor fiscale de la 12,7% în 1965 la 18,9% în 1980, după care au scăzut treptat până la 15,9% în 1997. (Tabelele 7 și 8 din Anexă.)

În ceea ce privește impozitele pe bunuri și servicii, acestea și-au diminuat ponderea de la 38,2% în 1965 la 31,0% în 1980, stabilizându-se aproximativ la acest nivel până în 1997. (Tabelul 11 din Anexă.)

Așadar, aserțiunea potrivit căreia în țările dezvoltate impozitele indirecte și-ar fi majorat contribuția la totalul veniturilor fiscale, pe ansamblul țărilor comunitare, nu se verifică.

Continuând analiza la nivelul țărilor membre ale Uniunii Europene, remarcăm faptul că, în intervalul 1965-1980, a avut loc o reducere deloc

neglijabilă a ponderii impozitelor pe bunuri și servicii în totalul veniturilor fiscale ale acestora. În perioada 1980-1997, în 11 țări membre ponderea impozitelor pe bunuri și servicii a continuat să scadă, iar în 4 aceasta a înregistrat creșteri. (În Luxemburg ponderea impozitelor pe bunuri și servicii a sporit de la 21,1% în 1980 la 27,0% în 1997; în Olanda - de la 25,2% la 28,0%, în Regatul Unit - de la 29,1% la 35,0%, iar în Spania - de la 20,7 la 28,9%). (Tabelul 11 din Anexă.)

Așadar, majorarea ponderii impozitelor pe bunuri și servicii a avut o aplicabilitate limitată la numai câteva țări comunitare. Chiar dacă aceasta ar fi constituit un fenomen general, ea nu ar fi trebuit (și nu trebuie) să constituie un argument pentru noi să procedăm la lărgirea sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și a accizelor și la majorarea cotelor acestora. După cum se știe, majorarea impozitelor pe bunuri și servicii diminuează cererea de consum a populației și-i afectează nivelul de trai; în plus induce efecte inflaționiste greu de ținut sub control. Or, lupta împotriva sărăciei și a inflației constituie obiective prioritare ale strategiei de dezvoltare economică a României pe termen mediu.

Mai sus am evidențiat faptul că impozitele directe dețin ponderea covârșitoare în totalul veniturilor fiscale ale țărilor comunitare. În legătură cu acest tip de impozite, se pune următoarea întrebare: cum se împarte povara impozitelor directe între contribuabilii persoane fizice și contribuabilii persoane juridice? Altfel spus, cine participă mai mult la formarea acestor venituri fiscale: salariații, liber-profesioniștii, fermierii, pensionarii, deținătorii de hârtii de valoare și de depozite bancare sau societățile comerciale, bancare, de asigurări și reasigurări, agricole, instituțiile publice etc.?

Pentru a răspunde la această întrebare, am luat în considerare impozitele pe veniturile persoanelor fizice și contribuțiile asiguraților la securitatea socială (salariați, liber-profesioniști, fermieri etc.), respectiv impozitele pe profit, impozitele pe salarii sau pe forța de muncă datorate de societăți, precum și contribuțiile la securitatea socială datorate de angajatori. (A se vedea tabelul 9 din Anexă.)

Din calcul am omis în mod deliberat impozitele pe avere (patrimoniu), precum și alte impozite directe centrale, regionale (provinciale) sau locale, datorate atât de persoanele fizice cât și de cele juridice.

Pe ansamblul Uniunii Europene, persoanele fizice au participat, în anul 1997, cu impozite și contribuții directe reprezentând 17,6% din produsul intern brut, iar persoanele juridice cu 8,1% din PIB. Din comparația acestor două cifre, rezultă că persoanele fizice au avut o contribuție de 2,2 ori mai mare decât cele juridice.

Cifrele medii neponderate pe ansamblul Uniunii Europene ascund mari distorsiuni între țările membre. Astfel, raportul dintre gradul de participare a persoanelor fizice și a celor juridice cu impozite și contribuții a înregistrat cele mai mari valori în Danemarca (6,4/1), Finlanda (4,3/1), Suedia (4,1/1) și Spania (3,5/1), iar cele mai mici valori în Luxemburg (1,1/1), Grecia (1,1/1), Austria (1,5/1), Portugalia (1,6/1) și Germania (1,7/1). Într-o singură țară - Olanda - persoanele fizice au avut o participare mai mică decât cele juridice (0,6/1). (Tabelul 9 din Anexă.)

Față de diversitatea soluțiilor întâlnite în politica fiscală a țărilor comunitare, este greu de spus care este raportul optim dintre cele două mărimi. Personal consider mai rezonabilă situația existentă în țările în care cele două categorii de contribuabili participă într-o proporție echilibrată la suportarea impozitelor directe. Aceasta cu atât mai mult cu cât persoanele fizice mai suportă, pe lângă impozitele directe deloc neglijabile, și un volum apreciabil de impozite pe bunuri și servicii.

Impozitele pe venit și cele pe profit în vigoare în țările comunitare au asietate apropiate ca concepție, dar niveluri diferite.

Impozitul pe venit este datorat de persoanele fizice; este conceput ca un impozit pe venitul global, provenit din surse interne și nu arareori și din surse externe. Veniturile exceptate de la impunere (datorită provenienței sau modicității lor), natura cheltuielilor deductibile din venitul brut, scăzămintele din veniturile impozabile și nivelul cotelor de impunere diferă de la o țară la alta, în funcție de politica promovată de autoritățile publice, de obiectivele urmărite de acestea.

Impozitul pe profit este datorat de societăți (persoane juridice) și se calculează asupra totalității profitului realizat potrivit reglementărilor naționale. Și în acest caz, regimul impunerilor, al cheltuielilor deductibile, al reducerilor și scutirilor, numărul și nivelul cotelor, precum și sancțiunile aplicate în caz de încălcare a prevederilor legale de către contribuabili diferă de la o țară la alta.

Alături de cele două impozite menționate, se mai percepe un impozit pe câștigul din capital, a cărei reglementare este, ca și în cazurile anterioare, tot de competența autorităților publice ale țărilor membre.

Impozitele pe avere, pe proprietate sau pe patrimoniu constituie o altă componentă a sistemului impozitelor directe, datorate atât de persoanele fizice cât și de cele juridice. Este vorba de impozitele periodice pe proprietatea imobiliară, denumite adesea impozite funciare, și care vizează terenurile construite și cele virane, clădirile de locuit sau cu altă destinație; impozitele pe activul net al întreprinderilor, denumite și impozite pe capital, impozitele pe mutațiile patrimoniale (pe succesiuni și donațiuni, pe tranzacțiile mobiliare și imobiliare), impozitele pe plusvaloarea imobiliară ș.a.

Sfera de cuprindere a acestor impozite, modul de dimensionare a obiectivului impozabil, ca și nivelul impunerii diferă de la o țară la alta. În comparație cu impozitele pe venit, pe avere și pe câștigul din capital, impozitele pe avere, patrimoniu sau pe capital ocupă un loc modest în cadrul impozitelor directe. Pentru ilustrare, arătăm că, în anul 1997, randamentul impozitelor la care ne referim a reprezentat 12,8% din cel al impozitelor pe venit, pe profit și pe câștigul din capital, realizate pe ansamblul Uniunii Europene. Niveluri sensibil mai mari decât media neponderată s-au înregistrat în Regatul Unit (29,3%), Franța (27,0%), Luxemburg (19,9%) și Spania (19,5%), iar valori modeste - în Austria (4,7%), Danemarca (5,6%), Finlanda (5,7%) și Belgia (7,5%).

În legătură cu impozitele și taxele pe proprietate merită să fie menționate două aspecte: a) nu se calculează, de regulă, la valoarea reală a bunurilor care

fac obiectul impunerii, ci la valori inferioare acestora, stabilite după anumite criterii (norme) și care se revizuiesc periodic; b) alimentează, integral sau parțial, bugetele regionale (provinciale) și pe cele locale.

Cu contribuții (cotizații) la bugetul (bugetele) securității sociale (asigurări sociale de stat, asigurări de sănătate, fondul de șomaj etc.) participă salariații, angajatorii și persoanele care desfășoară activități independente.

Proporția în care cele trei categorii de contribuabili participă la formarea fondurilor securității sociale diferă (adesea în limite largi) de la o țară la alta. În anul 1997 bunăoară, contribuția angajatorilor a fost, în 12 țări comunitare, mai mare decât aceea a salariaților și, respectiv, a persoanelor independente. Printre țările în care angajatorii au avut cea mai ridicată cotă de participare s-au numărat: Suedia (angajatorii 81,4%, salariații 17,0% și independenții (1,6%); Finlanda (78,9%; 17,0% și 4,1%); Italia (70,2%; 19,8% și 10,0%) și Spania (70,1%; 16,0% și 13,9%). În trei țări salariații au avut o contribuție precumpănitoare. Este vorba de: Danemarca (în care salariații au participat cu 77,7% din total, angajatorii cu 22,3% și independenții cu zero); Olanda (64,7%; 15,1% și 20,2%) și Grecia (54,5%; 45,4% și 0,1%). (Tabelul 14 anexă.)

În categoria impozitelor pe bunuri și servicii sunt cuprinse impozitele generale asupra consumului care vizează toate bunurile și serviciile fără excepție, impozitele specifice care se percep numai la vânzarea anumitor bunuri și la prestarea unor servicii, precum și taxele pentru executarea anumitor activități.

În toate țările comunitare, impozitele cu caracter general îmbracă forma taxei pe valoarea adăugată, care este reglementată prin Directive ale Consiliului Uniunii Europene.

Impozitele generale dețin cele mai mari ponderi în încasările din impozitele pe bunuri și servicii. În anul 1997, spre exemplu, cele mai ridicate ponderi s-au înregistrat în Austria (66,0%), Franța (64,0%), Germania (63,7%), Suedia (61,0%) și Danemarca (60,0%), iar cele mai reduse în Italia (48,6%), Luxemburg (50,1%), Irlanda (54,9%), Portugalia (55,4%) și Regatul Unit (55,9%). (Tabelul 14 din Anexă.)

Cu impozite specifice (accize) sunt taxate următoarele grupe de produse : uleiurile minerale (produsele petroliere), tutunul și produsele din tutun, precum și alcoolul și băuturile alcoolice, al căror regim fiscal este reglementat prin Directive ale Consiliului Uniunii Europene. Accize se mai percep și la vânzarea altor produse, cum ar fi: ceai, cafea, cacao, banane, zahăr și produse edulcorante, băuturi nealcoolice, ulei de măsline, energie electrică, chibrituri și pietre de brichete, fire din bumbac, produse forestiere și altele, a căror reglementare este dată în competența autorităților naționale.

În anul de referință - 1997 -, cele mai mari ponderi în încasările din impozitele pe bunuri și servicii au avut impozitele specifice din Luxemburg (47,1%), Portugalia (43,2%), Irlanda (40,5%) și Regatul Unit (39,8%), iar cele mai

reduse - cele realizate în Austria (29,2%), Belgia (31,4%), Franța (31,7%) și Germania (32,4%). (Tabelul 14 din Anexă.)

Din categoria impozitelor percepute pentru obținerea dreptului de a exercita anumite activități, cităm: taxele de drumuri, taxele pe vehiculele cu motor, ambarcațiuni și aeroplane, taxele pentru obținerea permiselor de vânatoare și pescuit, taxele de licență pentru vânzarea de bunuri alcoolice, taxele pentru deținerea și fabricarea de arme, taxele pe câini ș.a.

Impozitele pentru efectuarea de activități au contribuții sensibil mai mici decât cele două grupe anterior prezentate la încasările din impozite pe bunuri și servicii. Cele mai mari ponderi, în 1997, s-au înregistrat în Belgia (11,8%), Olanda (8,9%) și Spania (7,7%), iar cele mai reduse în Portugalia (1,4%). Finlanda (2,4%), Luxemburg (2,8%), Danemarca (2,9%) și Suedia (3,0%). (Tabelul 14 din Anexă.)

O analiză retrospectivă arată că ponderea impozitelor generale asupra consumului în PIB manifestă tendință de creștere, în timp ce ponderea impozitelor specifice este în regres. Așa de exemplu, pe ansamblul Uniunii Europene ponderea impozitelor generale în PIB a sporit de la 3,8% în 1965 la 7,3% în 1997, în timp ce ponderea impozitelor specifice s-a redus, în același interval de timp, de la 6,0% la 4,6%.

Din cele arătate până aici cu privire la sistemele fiscale ale țărilor comunitare, rezultă că acestea prezintă unele trăsături comune decurgând din caracterul economiei de piață și din obiectivele urmărite de Uniunea Europeană.

Crearea unei pieței comune funcționale, care să favorizeze dezvoltarea relațiilor comerciale intracomunitare, progresul social-economic și prosperitatea în toate țările membre, a făcut posibilă și necesară adoptarea la nivel comunitar a unor reglementări menite să favorizeze libera concurență, să asigure circulația bunurilor, serviciilor, persoanelor și capitalurilor, să înlăture obstacolele care stânjineau desfășurarea schimburilor comerciale și cooperarea economică între țările membre. În acest context Consiliul european a adoptat o multitudine de directive în materie fiscală, cu deosebire vizând impozitele pe bunuri și servicii.

Alături de reglementările comunitare, au fost adoptate acte normative în domeniile impozitelor și taxelor aflate în competența autorităților naționale. Întrucât țările membre au niveluri de dezvoltare economică diferite și promovează politici fiscale diferite, s-a ajuns ca structurile și nivelurile sistemelor fiscale ale acestor țări să prezinte particularități deloc neglijabile.

În aceste împrejurări, România, în calitate de țară candidată la aderarea la Uniunea Europeană, are obligația să-și însușească *acquis*-ul comunitar, implementând reglementările comunitare obligatorii în propria sa legislație. În același timp, ea are dreptul și datoria de a-și elabora și promova politica sa fiscală corespunzătoare condițiilor și intereselor sale din actuala etapă de dezvoltare.

Adoptarea monedei unice și crearea zonei euro au urmărit întărirea capacității concurențiale a țărilor membre ale Uniunii Europene luate în mod

individual și a Comunității primate în ansamblu. Folosirea propriilor monede în relațiile internaționale putea să avantajeze unele țări și să dezavantajeze pe altele, în măsura în care investițiile străine directe de capital se efectuează în moneda țării beneficiare. Din momentul în care țările comunitare operează cu o singură monedă - euro - investițiile străine directe nu mai sunt influențate de factorul monetar, toate țările beneficiare fiind puse pe picior de egalitate.

După generalizarea utilizării monedei unice europene rămâne de aplatizat distorsiunile induse de factorul fiscal în relațiile dintre țările membre, ca și cele dintre acestea și țările extracomunitare exportatoare de capital (SUA, Japonia, Canada ș.a.).

Companiile străine au de câștigat în măsura în care vor face investiții directe în țările unde impozitul pe profit datorat, respectiv contribuțiile la securitatea socială aflate în sarcina angajatorului, se află sub media pe Uniunea Europeană.

În anul 1997 - ultimul pentru care dispunem de date - ponderea medie a impozitului pe profit în produsul intern brut pe Uniunea Europeană a fost de 3,5%. Valori sub medie au înregistrat Germania (1,5%), Austria (2,1%), Grecia (2,1%), Danemarca (2,6%), Franța (2,6%), Spania (2,6%), Suedia (3,2%), Irlanda (3,3%) și Belgia (3,4%). Peste medie s-au situat Luxemburg (8,6%), Olanda (4,4%), Regatul Unit (4,3%), Italia (4,2%), Finlanda (3,8%) și Portugalia (3,7%).

Așadar, investitorii care își plasează capitalurile disponibile în țări cu un impozit pe profit sub media Comunității au de câștigat din economia la impozit între 2,0 puncte procentuale din PIB, dacă se orientează către Germania, și 0,1 pp dacă aleg ca destinație Belgia. În schimb, exportatorii de capital care preferă să facă investiții directe în țări cu impozit pe profit peste media comunitară au de suportat influențe negative variind între 5,1 pp din PIB, în cazul Luxemburgului, și 0,2 pp în cel al Portugaliei.

Influențe și mai mari pot apărea pe linia contribuției la securitatea socială datorată de angajatori. Din acest punct de vedere, vor fi avantajați exportatorii de capital care fac investiții directe în întreprinderi ce datorează contribuții la securitatea socială sub media comunitară (de 4,2% din PIB). În această situație, se află Danemarca (1,2%), Irlanda (1,3%), Spania (1,9%), Finlanda (2,0%), Suedia (2,6%), Regatul Unit (2,7%), Italia (2,9%) și Portugalia (3,3%). În schimb, cei care vor face investiții directe în țări cu contribuții la securitatea socială situată peste media comunitară vor înregistra influențe nefavorabile. Acesta este cazul Olandei (în care ponderea contribuției în PIB este de (11,1%), al Germaniei (6,7%), Austriei (6,3%), Greciei (5,8%), Franței (5,5%), Luxemburgului (4,9%) și al Belgiei (4,4%).

Luând în considerare totalul obligațiilor cu titlu de impozit pe profit, contribuții la securitatea socială și impozit pe salarii sau forța de muncă, datorate în unele țări de întreprinzători, vom observa că țările cu o pondere a acestor trei impozite în PIB sub media comunitară (de 8,1%) vor prezenta o mai mare atractivitate din punct de vedere fiscal. Într-o asemenea situație avantajoasă se

află Danemarca (4,1%), Spania (4,5%), Irlanda (5,1%) și Finlanda (5,8%). Într-o situație diametral opusă se află țările cu o fiscalitate superioară mediei comunitare: Olanda (15,5%), Luxemburg (13,5%), Austria (11,2%) și Franța (9,2%). În prima situație avantajele fiscale vor varia între 4,0 și 2,3 pp din PIB, iar în cel de-al doilea, influențele fiscale nefavorabile vor oscila între 5,4 și 1,1 pp din PIB.

În ipoteza în care competențe în adoptarea legislației referitoare la impozitele directe vor continua să aibă autoritățile naționale ale statelor membre, factorul fiscal ar putea să capete valențe concurențiale.

Pentru evitarea concurenței fiscale între statele membre autoritățile comunitare ar putea să adopte o politică comună, menită să armonizeze reglementările fiscale naționale. Această opțiune ar presupune emiterea unei directive care să statueze ca efortul fiscal al societăților (companiilor) să se situeze la nivelul mediei comunitare înregistrat în anul de referință.

Drept urmare, statele membre care practică cote ridicate la impozitul pe profit și/sau la contribuțiile la securitatea socială ar trebui să-și diminueze prelevările fiscale, astfel încât să se încadreze în ponderile Directivei Consiliului european. O asemenea măsură nu ar putea fi pusă în aplicare de azi pe mâine, ci ar necesita o anumită perioadă de pregătire. Aceasta, deoarece modificarea nivelului fiscalității se reflectă nu numai în reducerea volumului resurselor financiare publice, dar afectează și quantumul cheltuielilor publice care, în lipsa altor resurse financiare, se va diminua în mod corespunzător.

Întrebarea care se pune este următoarea: ce soluție ar fi mai avantajoasă pentru Uniunea Europeană - una care să admită concurența fiscală între statele membre ca pe un rău necesar (sau chiar ca pe un factor care ar stimula competiția între factorii de producție) sau cealaltă care să anvizajeze armonizarea fiscală intracomunitară?

Cea de a doua soluție presupune nu numai stabilirea unor standarde fiscale europene, la care să se alinieze toate statele membre, dar și asumarea unor prerogative la nivel comunitar în materie de cheltuieli publice, respectiv trecerea unor componente importante ale politicii bugetare din competența statelor în aceea a autorităților supranaționale.

Sunt oare pregătite statele membre ale Uniunii Europene să edifice, alături de Uniunea Monetară, o Uniune Bugetară, să renunțe la bugetele aflate în competența autorităților naționale în favoarea unui sistem bugetar de tip federal? Greu de dat răspunsuri tranșante la întrebări care s-au pus și continuă să se pună de la adoptarea Tratatului de la Maastricht.

Privind lucrurile din perspectiva României, un lucru este clar: în perioada de preaderare țara noastră nu trebuie să-și stabilească obiective care ar obliga-o să recurgă la politici fiscale ce ar dezavantaja-o în raport cu celelalte state candidate la aderare și care ar îndepărta-o de poziția mediană, prudentă și responsabilă a statelor membre ale Uniunii Europene.

3. Armonizarea legislației române cu cea comunitară privind taxa pe valoarea adăugată

Reglementarea comunitară cu privire la taxa pe valoarea adăugată își are sediul în Directiva a VI-a a Consiliului Comunităților Europene din 17 mai 1977 cu modificările și completările ulterioare.¹⁰

Prin adoptarea unei reglementări unitare aplicabile în toate statele membre ale Comunității Europene s-a urmărit atingerea mai multor obiective, și anume:

- asigurarea unei baze uniforme pentru determinarea veniturilor din taxa pe valoarea adăugată care alimentează bugetul general al Uniunii Europene;
- asigurarea unui sistem unic al taxei pe valoarea adăugată care să nu permită discriminări concurențiale;
- asigurarea unor cote apropiate între statele membre;
- simplificarea legislațiilor naționale care să garanteze un tratament echivalent în toate statele membre;
- stabilirea regulilor fiscale comunitare;
- evitarea evaziunii fiscale și a fraudei.

Directiva a VI-a a Consiliului Comunităților Europene, cu modificările și

¹⁰ *Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE) (JO L 145 du 13.06.1977 et rectificatif JO L 149 du 17.06.1977), modifiée par les directives du Conseil:*

- 80/368/CEE (onzième directive) du 26 mars 1980 - exclusion des départements français d'outre mer du champ d'application de la 6^{ème} directive (JO L 90 du 03.04.80);
- 84/386/CEE (dixième directive) du 31 juillet 1984 - application de la TVA aux locations de biens meubles corporels (JO L 208 du 03.08.84);
- 89/465/CEE (dix-huitième directive) du 18 juillet 1989 - suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28. par. 3, de la 6^{ème} directive (JO L 226 du 03.08.1989);
- 91/680/CEE du 16 décembre 1991 (régime transitoire) - abolition des frontières fiscales (JO L 376 du 31.12.1991 et rectificatif JO L 272 du 17.09.1992);
- 92/77/CEE du 19 octobre 1992 - rapprochement des taux de TVA (JO L 316 du 31.10.1992);
- 92/111/CEE du 14 décembre 1992 - Première directive de simplification (JO L 384 du 30.12.1992 et rectificatif JO L 197 du 06.08.1993);
- 94/4/CE du 14 février 1994 - augmentation des franchises voyageurs (JO L 60 du 03.03.1994);
- 94/5/CE du 14 février 1994 (septième directive) - régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (JO L 60 du 03.03.1994);
- 94/76/CE du 22 décembre 1994 - mesures de transition applicables dans le cadre de l'adhésion de l'Autriche, de la Finlande, et de la Suède dans l'Union Européenne (JO L 365 du 31.12.1994);
- 95/7/CE du 10 avril 1995 - deuxième directive de simplification (JO L 102 du 05.05.1995);
- 96/95/CE et 98/80/CE.

completările sale ulterioare, precizează: sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată; teritoriul fiecărui stat membru care cade sub incidența respectivelor reglementări; persoanele impozabile; operațiunile supuse taxei pe valoarea adăugată; faptul generator și exigibilitatea taxei; locul impozitării; baza impozabilă; regimul cotelor de impunere; operațiunile scutite de taxă și cele la care se pot aplica cote reduse; regimul deducerilor; obligațiile plătitorilor de taxă, precum și reglementările speciale de impozitare aplicabile întreprinderilor mici, producătorilor agricoli, agenților de turism, bunurilor de ocazie, obiectelor de artă, de colecție și antichităților.

Potrivit Directivei comunitare, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros în interiorul țării de către o persoană impozabilă, precum și importurile de bunuri.

În baza Directivei a VI-a, statele membre ale Comunităților Europene au avut obligația să transpună prevederile acesteia în legislația națională până la 1 ianuarie 1978, data intrării în vigoare a respectivei Directive. Măsura abolirii granițelor fiscale în interiorul Comunității, pusă în aplicare la 1 ianuarie 1993, a făcut necesară operarea a numeroase modificări legislative. Pentru adaptarea corespunzătoare a reglementărilor naționale la noile condiții de derulare a schimburilor comerciale dintre statele membre s-a stabilit o perioadă de tranziție până la 1 ianuarie 1996. După această dată, legislația comunitară în materie de TVA a suferit puține modificări și completări.

Cele arătate până aici cu privire la legislația comunitară prezintă interes nu numai pentru statele membre ale Uniunii Europene, dar și pentru cele care doresc să i se alăture, din rândul cărora face parte și România.

Prin Acordul de asociere a României la Comunitățile Europene (din 1993) țara noastră s-a angajat să-și armonizeze legislația cu cea comunitară, în perspectiva integrării acesteia în Comunitate.

În Acordul European (la art. 69) se menționează: "Părțile recunosc că o condiție importantă a integrării economice a României în Comunitate este armonizarea legislației prezente și viitoare a României cu cea a Comunității. România se va strădui să asigure ca legislația sa să devină, gradual, compatibilă cu cea a Comunității".¹¹

Între domeniile care prezintă un interes special în ceea ce privește armonizarea legislației, Acordul European menționează (la art. 70): legea vamală, legea societăților, legea bancară, conturile și taxele societăților, serviciile financiare, regulile de concurență, impozitarea indirectă ș.a.

Traducerea în viață a angajamentului asumat de țara noastră prin Acordul European de asociere cu privire la armonizarea impozitelor indirecte s-a

¹¹ *Acord European instituind o asociere între România, pe de o parte, Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de altă parte*, semnat la Bruxelles la 1 februarie 1993, ratificat prin Legea nr. 20 din 6 aprilie 1993, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 73/1993.

materializat în înlocuirea impozitului pe circulația mărfurilor cu taxa pe valoarea adăugată la 1 iulie 1993.¹² Inspirată din prevederile Directivei a VI-a, reglementarea română referitoare la taxa pe valoarea adăugată a fost în repetate rânduri amendată și completată.

Referindu-se la solicitarea României de aderare la Uniunea Europeană, Comisia Comunităților Europene preciza, în 1997, ce anume se așteaptă din partea autorităților române în domeniul impozitelor indirecte și care este stadiul îndeplinirii angajamentelor luate de acestea.

“În privința impozitării indirecte - se precizează în documentul comunitar - *acquis*-ul constă în primul rând în armonizarea legislației privitoare la taxa pe valoarea adăugată și la accize. Aceasta include aplicarea unui impozit general necumulativ (TVA) în fiecare stadiu al producției și distribuției de bunuri și servicii și implică egalitatea de tratament fiscal al tranzacțiilor interne și externe (de import). *Acquis*-ul în materie de TVA conține, de asemenea, dispoziții tranzitorii aplicabile la impozitarea tranzacțiilor între persoanele juridice din interiorul Uniunii Europene. În domeniul accizelor, *acquis*-ul include armonizarea structurilor fiscale și cote minime ale accizelor, împreună cu reglementări comune privind deținerea și circulația bunurilor la care sunt aplicabile accizele respective (incluzând și folosirea depozitelor fiscale). În ianuarie 1993, în urma introducerii pieței unice, toate controalele fiscale la frontierele interne ale Comunității au fost abolite.

Asistența reciprocă între autoritățile fiscale ale statelor membre este o componentă importantă a cooperării administrative în cadrul pieței interne; Directiva respectivă se referă atât la impozitele directe, cât și la cele indirecte”.¹³

Stadiul armonizării legislației referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în anul 1997, era evaluat de Comisia de la Bruxelles în felul următor: “Sistemul actual al TVA din România este bazat pe principiile esențiale ale legislației comunitare privind TVA-ul. Cu toate acestea, aplicarea sa este destul de generală și inconsecventă.

Scutirile de TVA sunt mult mai numeroase decât cele permise de Comunitate. De asemenea, în absența reglementărilor care să permită rambursarea TVA-ului către persoanele străine neînregistrate, această taxă le creează costuri suplimentare.

Aderarea României la Uniunea Europeană va necesita o substanțială adaptare a legislației privitoare la TVA, pentru a o aduce în acord cu cerințele *acquis*-ului comunitar, atât în ceea ce privește dispozițiile generale, cât și referitor la sistemul de impozitare într-o comunitate fără controale la frontierele interioare”.¹⁴

În vederea adaptării legislației noastre fiscale la *acquis*-ul comunitar, în

¹² *Ordonanța Guvernului privind taxa pe valoarea adăugată*, nr. 3 din 37 iulie 1992, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 200 din 17 august 1992.

¹³ *Agenda 2000. Puncte de vedere ale Comisiei în legătură cu solicitarea României de aderare la Uniunea Europeană*, București, 1997, p. 59.

¹⁴ *Ibidem*, p. 61.

perioada 1997-2000 au fost emise mai multe acte normative vizând restrângerea numărului produselor și prestărilor de servicii scutite de TVA, precum și a celor taxate cu cote reduse; de asemenea, au fost operate modificări ale cotelor de impozitare etc. În prezent (mai 2001) taxa pe valoarea adăugată în România este reglementată printr-o Ordonanță de Urgență (nr. 17/2000), o Hotărâre a Guvernului (nr. 401/2000) și câteva Ordine ale ministrului finanțelor.¹⁵

În ceea ce privește dispozițiile generale, prevederile celei de a VI-a Directive comunitare, cu modificările și completările sale ulterioare, au fost transpuse în cea mai mare parte în legislația română referitoare la taxa pe valoarea adăugată. Dintre deosebirile care mai persistă între cele două reglementări în materie - română și comunitară - menționăm operațiunile scutite de TVA și cotele de impozitare.

Astfel, în România, sunt scutite în plus, față de statele membre ale Uniunii Europene, următoarele operațiuni¹⁶:

- protezele de orice fel, accesoriile acestora, precum și produsele ortopedice;
- uniforme pentru copiii din învățământul preșcolar și primar;
- articolele de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru copiii în vârstă de până la un an;
- transportul fluvial al localnicilor în Delta Dunării și pe relațiile Orșova-Moldova Nouă, Brăila-Hârșova, Galați-Grindu;
- activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile în sumă de până la 50 milioane de lei anual;
- lucrările de construcții, amenajări, reparații și întreținere, executate pentru monumentele comemorative ale combatanților, eroilor, victimelor de război și ale Revoluției din decembrie 1989;
- încasările din taxele de intrare la castele, muzee, târguri și expoziții, grădini zoologice și botanice, biblioteci;
- activitatea de taximetrie desfășurată de persoane fizice autorizate, precum și operațiunile care intră în sfera de aplicare a impozitelor pe spectacole;
- editarea, tipărirea și/sau vânzarea de manuale școlare și/sau de cărți; realizarea și difuzarea programelor radio și televiziune; producția de filme.

¹⁵ Ordonanță de urgență privind taxa pe valoarea adăugată, nr. 17 din 14 martie 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 113 din 15 martie 2000;

Hotărâre a Guvernului pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, nr. 401 din 19 mai 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 231 din 26 mai 2000.

¹⁶ Ordonanța de urgență privind taxa pe valoarea adăugată, nr. 17 din 14 martie 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 113 din 15 martie 2000, art. 6, lit. K1-11.

Manualele școlare, cărțile, programele de radio și televiziune și filmele având caracter de reclamă și publicitate nu beneficiază de scutire de TVA.

Se bucură de scutire, cu drept de deducere, construcția de locuințe, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor existente, precum și pentru construirea de lăcașuri de cult religios.

Se are în vedere restrângerea treptată a operațiunilor exonerate de taxa pe valoarea adăugată peste cele agreeate de reglementările comunitare.

Realizarea obiectivelor urmărite de Comunitatea Europeană - mișcarea liberă a bunurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor - reclamă crearea unei piețe interne unice care să înglobeze întreg spațiul statelor membre. O asemenea piață presupune eliminarea frontierelor fiscale între statele membre, inclusiv desființarea definitivă a taxelor percepute asupra importurilor și reducerea taxelor la exporturi în cadrul schimburilor comerciale dintre acestea.

O dată cu dispariția frontierelor fiscale devine inutilă efectuarea de controale cu caracter fiscal asupra bunurilor originare dintr-un stat membru la intrarea acestora pe teritoriul altui stat membru și, respectiv, încetarea efectuării de controale asupra bunurilor care părăsesc teritoriul unui stat membru pentru a ajunge la destinația situată pe teritoriul altui stat membru. Ca urmare, Consiliul european a hotărât desființarea controalelor interne începând de la 1 ianuarie 1993 pentru toate tranzacțiile între statele membre.

După această dată, perceperea de taxe la import și reducerea taxelor la export s-a prevăzut să se aplice numai asupra schimburilor comerciale efectuate de statele membre cu teritoriile din afara Comunității.

Pentru perioada de tranziție - 1 ianuarie-1993, 31 decembrie 1995 - Consiliul a aprobat aplicarea unui regim de impozitare cu caracter tranzitoriu, potrivit căruia bunurile originare dintr-un stat membru al Comunității se impun în statul membru de destinație (în care se consumă); în schimb, bunurile respective nu se impun în statul în care au fost produse și pe care l-au părăsit pentru o destinație aflată într-un alt stat membru.

Consiliul european a dispus ca statele membre să încheie convenții pe perioada tranziției, valabile până la 31 decembrie 1996. Dacă sistemul definitiv de impozitare a comerțului dintre statele membre nu va fi aprobat, perioada de aplicare a convențiilor tranzitorii se prelungește în mod automat până la data intrării în vigoare a sistemului definitiv și în orice caz până când Consiliul va decide asupra sistemului definitiv.¹⁷

Potrivit Directivei Consiliului cu privire la desființarea frontierelor fiscale, sistemul definitiv de impozitare a comerțului dintre statele membre se va baza în

¹⁷ *Directiva Consiliului din 16 decembrie 1991 în completarea sistemului comun al TVA și îmbunătățirea Directivei 77/388/CEE cu privire la desființarea frontierelor fiscale (91/680/CEE, publicată în Jurnalul Oficial nr. L 376 din 31.XII.1991. Aceste dispoziții au fost introduse în art. 28¹³, referitor la perioada de aplicare, din Directiva a VI-a (77/388/CEE).*

principiu pe impozitarea în statul membru de origine a bunurilor livrate și a serviciilor prestate, iar nu în statul de destinație a acestora ca în perioada de tranziție.¹⁸

În orice caz, introducerea sistemului de impozitare descris mai sus prezintă interes atât pentru statele membre, cât și pentru cele aflate în stadiul negocierilor în vederea aderării la Uniunea Europeană.

Aceasta din mai multe motive.

1. În condițiile aplicării noului sistem de impozitare nu se abdică de la principiul *compensării la frontiere*, potrivit căruia bunurile și serviciile care fac obiectul schimburilor comerciale internaționale nu se impun în țara de origine (exportatoare), ci în țara de destinație (importatoare). Dar acest regim nu se aplică la fiecare operațiune comercială în parte, ci cumulativ pentru toate operațiunile efectuate în perioada considerată (trimestru, an), când se stabilește soldul dintre taxele încasate de un stat și cele cuvenite acestuia. Soldul rezultat se varsă la bugetul unui stat sau al celuilalt, după cum acesta este favorabil sau nefavorabil.

2. Acest sistem de impozitare generează un volum mai mare de muncă, deoarece se desfășoară în două etape: a) vărsarea taxei la bugetul statului de origine a bunurilor și serviciilor și b) regularizarea diferențelor între bugetele statelor participante la schimburile comerciale.

3. Există riscul ca în procesul aplicării acestui sistem de impozitare să apară neconcordanțe între cifrele comunicate de statele membre aflate în relații comerciale. Nedescoperite la timp, erorile sau fraudele pot să aducă prejudicii unuia sau celuilalt stat membru.

4. Noul sistem de impozitare distorsionează concurența. Pe piața unui stat membru de obicei se desfac atât bunuri ale industriei autohtone, cât și bunuri provenind din alte state membre. La performanțe tehnico-economice identice sau asemănătoare, bunurile respective ar trebui să aibă aceleași prețuri sau prețuri foarte apropiate, în măsura în care toate sunt taxate cu aceeași cotă de TVA. Dacă cotele diferă însă de la un stat la altul în limite largi, avantajate în lupta de concurență vor fi produsele care suportă cele mai joase cote de TVA, deoarece la condiții de calitate identice sau asemănătoare cumpărătorii le vor prefera pe cele mai ieftine.

Pentru a îngrădi distorsionarea concurenței pe calea taxei pe valoarea adăugată, Consiliul european a fixat limitele sub care statele membre nu au voie să stabilească cote ale taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, într-o Directivă a Consiliului din 14 decembrie 1992 se precizează: "Cota standard (normală) a taxei pe valoarea adăugată se fixează de fiecare stat membru ca un procent din valoarea impozabilă și este aceeași pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii. De la 1 ianuarie 1993 și până la 31 decembrie 1996 acest procent nu poate fi mai mic de 15%... Statele membre pot

¹⁸ *Ibidem.*

de asemenea să aplice una sau două cote reduse. Aceste cote se fixează ca un procent din valoarea impozabilă și care nu poate să fie mai mic de 5% și se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii specificate în Anexa H¹⁹.

Preocupat de consecințele negative pentru populație ale majorării cotei normale a taxei pe valoarea adăugată de către statele membre care aplicau o cotă normală mai mică de 15%, Consiliul european a aprobat ca "statele membre care, sub incidența art. 12 paragraful 3, vor fi obligate să majoreze cu mai mult de 2 puncte procentuale cota normală în vigoare la 1 ianuarie 1991, pot aplica o cotă redusă inferioară minimului fixat la art. 12 paragraful 3 în ceea ce privește cota redusă aplicabilă la livrările de bunuri și prestările de servicii specificate în Anexa H. În plus, acele state membre pot să aplice o asemenea taxă la reparații, la hainele și încălțăminte pentru copii și la locuințe".²⁰

În afara cotei standard (normale) și a cotei (cotelor) reduse autorizate de Consiliu în limitele arătate mai sus, statele membre pot stabili, pentru unele bunuri și servicii, cote mai ridicate. Nivelul acestora din urmă nu este limitat de Consiliu.

Din categoria livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care pot face obiectul cotelor reduse de TVA, cuprinse în Anexa H, cităm:

1. produsele alimentare (inclusiv băuturile, cu excepția celor alcoolice) destinate consumului uman și celui animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele folosite la prepararea produselor alimentare...;

2. furnizarea de apă;

3. produsele farmaceutice folosite în mod curent pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și tratamentul în scopuri medicale și veterinare...;

4. echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate uzului personal și exclusiv al handicapaților...;

5. transportul persoanelor și bagajelor însoțitoare;

6. furnizarea, inclusiv împrumutul, de către librării, de cărți, ziare și periodice, cu excepția materialului consacrat în totalitate sau într-o măsură precumpănitoare publicității;

7. admiterea la spectacole, teatre, circ, târguri, parcuri de distracție, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografice, expoziții, manifestări și evenimente culturale similare; recepția serviciilor de radiodifuziune și televiziune;

¹⁹ Directiva Consiliului 92/111/CEE din 14 decembrie 1992 care modifică Directiva 77/388/CEE și care introduce măsurile de simplificare necesare cu privire la taxa pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial nr. L 384, din 30.XI.1992. Prevederile citate modifică art. 12 paragraful 3 din Directiva 77/388/CEE.

²⁰ Directiva Consiliului 92/77/92 din octombrie 1992 de completare a sistemului comun al TVA și cu amendarea Directivei 77/388/CEE, publicată în Jurnalul Oficial nr. L316 din 31 octombrie 1992. Prevederile citate modifică art. 28 paragraful 2 lit. c din Directiva 77/388/CEE.

8. serviciile furnizate de scriitori, compozitori și interpreți și drepturile de autor care li se cuvin;

9. livrarea, construirea, renovarea și transformarea de locuințe, realizate în cadrul politicii sociale;

10. livrările de bunuri și prestările de servicii de un anumit tip destinate în mod normal să fie utilizate în producția agricolă, cu excepția echipamentelor, cum ar fi mașinile sau clădirile;

11. cazarea în hoteluri și stabilimente similare, inclusiv cazarea oferită în perioada de vacanță și închirierea de spații pentru organizarea de camping și parcări pentru caravane;

12. intrarea la manifestări sportive;

13. folosirea instalațiilor sportive;

14. prestarea de servicii și livrarea de bunuri de către organisme recunoscute ca având un caracter social de către statele membre și angajate în opere de caritate și de securitate socială...;

15. serviciile prestate de întreprinderile de pompe funebre și crematorii...;

16. asigurarea de tratament medical și dentar, precum și de tratament termal...;

17. serviciile prestate în legătură cu curățarea străzii, colectarea gunoaielor menajere și tratarea deșeurilor... .

În România, potrivit reglementărilor în vigoare de la 15 martie 2000²¹ ființează două cote, și anume: o cotă de 19% și cota zero.

Cota de 19% se aplică la operațiunile privind livrările de bunuri mobile și transferurile proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, prestările de servicii, precum și importul de bunuri, cu excepția bunurilor și serviciilor la care se aplică cota zero.

Cota zero se aplică la:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de BNR. De cota zero beneficiază și exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;

b) transportul internațional de persoane în și din străinătate, efectuat de contribuabili autorizați prin curse regulate, precum și prestările de servicii legate direct de acesta;

²¹ *Ordonanța de urgență privind taxa pe valoarea adăugată*, nr. 17 din 14 martie 2001, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 113 din 15 martie 2000, art. 16 și 17.

c) transportul de marfă și de persoane în și din porturile și aeroporturile din România, cu nave și aeronave sub pavilion românesc, comandate de beneficiari din străinătate;

d) trecerea mijloacelor de transport de mărfuri și de călători cu mijloace de transport fluvial specializate, între România și statele vecine;

e) transportul și prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern până la punctul de vămuire și întocmire a declarației vamale;

f) livrările de carburanți și/sau de alte bunuri destinate utilizării sau încorporării în nave și aeronave care prestează transporturi internaționale de persoane și de mărfuri;

g) prestările de servicii efectuate în aeroporturi, aferente aeronavelor în trafic internațional, precum și prestările de servicii efectuate în porturi, aferente navelor de comerț maritim, și pe fluvii internaționale, facturate direct armatorilor sau agenților de nave, marfă și/sau containere, care îi reprezintă pe armatori;

h) reparațiile la mijloacele de transport, contractate cu beneficiari din străinătate;

i) alte prestări de servicii efectuate de contribuabili cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de BNR;

j) materialele, accesoriile și alte bunuri care sunt introduse în teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităților de export;

k) bunurile și serviciile în favoarea directă a misiunilor diplomatice, a oficiilor consulare și a reprezentanțelor internaționale interguvernamentale acreditate în România și a personalului acestora, pe bază de reciprocitate;

l) bunurile cumpărate din expozițiile organizate în România, precum și din rețeaua comercială, expediate sau transportate în străinătate de către cumpărătorul care nu are domiciliul sau sediul în România;

m) bunurile și serviciile finanțate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice;

n) construcția de locuințe, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor existente;

o) construcția de lăcașuri de cult religios.

Operațiunilor de la literele a-m li se aplică cota zero (adică nu se taxează, dar li se dă dreptul la deducerea TVA plătite în amonte), deoarece sunt asimilate

exportului de bunuri și prestărilor de servicii. Operațiunile de la literele n și o, deși nu au legătură cu exportul, nu se taxează, dar beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată suportată în amonte. Aceasta ca o măsură de stimulare a construcțiilor și reparațiilor de locuințe, biserici și alte lăcașuri de cult religios.

După cum se știe, din legislația țării noastre a dispărut cota redusă de TVA cu ocazia unificării cotei normale (de 22%) cu cota redusă (de 11%) la nivelul de 19%.

Utilitatea și oportunitatea existenței unei cote reduse de TVA nu mai trebuie demonstrate. Acestea rezultă limpede din reglementările comunitare ca și din cele ale statelor membre care, în marea lor majoritate, aplică cote reduse la bunurile și prestările de servicii de primă necesitate pentru populație.

Pentru a corecta eroarea comisă de guvernul anterior, executivul de la București, format în urma alegerilor legislative din noiembrie 2000, s-a angajat să îmbunătățească legislația privind taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea unei cote de TVA reduse la 9%, pentru unele bunuri și servicii de strictă necesitate pentru populație, în perioada 2002-2004.²²

În practică se întâlnesc nu puține situații în care regimul general privind așezarea și perceperea taxei pe valoarea adăugată nu se poate aplica unor categorii de plătitori. Aceasta datorită faptului că evidența operațiunilor impozabile și perceperea unor sume mărunte de la numeroși plătitori reclamă un volum mare de muncă și, deci, cheltuieli exagerate atât pentru contribuabili, cât și pentru organele fiscale. În această situație se găsesc micile întreprinderi, micii producători agricoli ș.a.

În conformitate cu prevederile Directivei a VI-a comunitare (art. 24, paragraful 1), statele membre care întâmpină dificultăți în impozitarea micilor întreprinderi potrivit regimului normal - din cauza activității pe care acestea o desfășoară sau a structurii lor - au latitudinea să aplice metode simplificate de impozitare și de percepere a taxei, fără ca pe această cale să se ajungă la diminuarea sarcinii fiscale.

Adoptarea unor metode simplificate de impozitare și percepere a taxei pe valoarea adăugată constituie un drept, iar nu o obligație pentru autoritățile naționale și pentru plătitorii de TVA. Aceștia din urmă au libertatea să opteze fie pentru regimul normal de aplicare a taxei, fie pentru aplicarea unei metode simplificate.

O prevedere importantă conține Directiva a VI-a comunitară (la art. 25, paragraful 1) în ceea ce privește producătorii agricoli. Statele membre care întâmpină dificultăți la impozitarea producătorilor agricoli după regimul normal al taxei pe valoarea adăugată sau după regimul simplificat (menționat la art. 24) au

²² *Plan de acțiune al Programului de guvernare pe perioada 2001-2004*, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 455 din 9 mai 2001, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 267 din 23 mai 2001.

dreptul să le aplice un regim forfetar care să compenseze taxa plătită de aceștia la achizițiile de bunuri și servicii. În acest caz, statele membre stabilesc procente forfetare de compensare a taxei plătite în amonte de către agricultorii care au optat pentru regimul forfetar. În nici un caz, sumele rambursate agricultorilor forfetari nu trebuie să fie mai mari decât taxa pe valoarea adăugată suportată de aceștia la achizițiile efectuate în amonte (echipamente, îngrășăminte, carburanți, semințe, substanțe chimice pentru combaterea dăunătorilor etc.). Procentele forfetare pot fi diferențiate pe subramuri ale agriculturii, silvicultură și pescuit.

Procentele forfetare se aplică la prețurile încasate de agricultorii forfetari pentru produsele livrate de aceștia clienților lor (alții decât agricultorii forfetari) și pentru serviciile agricole prestate de ei beneficiarilor (alții decât agricultorii forfetari).

Autoritățile naționale au latitudinea să prevadă că vărsarea compensației forfetare se efectuează:

- a) fie de cumpărătorul produselor agricole sau de beneficiarul serviciilor agricole efectuate, plătitor de TVA;
- b) fie de către autoritățile publice.

În primul caz, cumpărătorul produselor (serviciilor) agricole este autorizat să deducă din taxa pe valoarea adăugată datorată statului suma forfetară pe care i-a rambursat-o agricultorului forfetar.

De precizat că agricultorii forfetari, ca și micile întreprinderi, au dreptul să opteze fie pentru aplicarea regimului normal al taxei pe valoarea adăugată, fie pentru regimul simplificat (prevăzut la art. 24, paragraful 1).

În virtutea libertății de care se bucură statele membre de a aplica metode simplificate de stabilire a taxei pe valoarea adăugată întreprinderile mici și de dreptul de opțiune al acestora, soluțiile adoptate în Uniunea Europeană sunt variate.

În mod frecvent criteriul în funcție de care se clasifică întreprinderile în unități plătitoare de TVA potrivit regimului normal și unități neplătitoare sau unități cărora li se aplică regimul simplificat îl constituie cuantumul cifrei de afaceri realizate în anul precedent sau media acesteia din ultimii 2-3 ani. Pragul ales diferă de la o țară la alta.

Spre exemplu, în Franța micile întreprinderi furnizoare de bunuri, cu o cifră de afaceri anuală inferioară sumei de 500 000 de franci sau 150 000 cele prestatoare de servicii, sunt în mod normal supuse regimului forfetar. În Belgia, micile întreprinderi care se situează de regulă în comerțul cu amănuntul, sunt impozitate cu o sumă totală în sistemul forfetar. În Germania, micile întreprinderi a căror cifră de afaceri nu depășește 250 000 DM pot calcula taxa pe valoarea adăugată în funcție de încasările realizate.

În Italia, micile întreprinderi sunt plătitoare de TVA dacă operațiunile lor totale nu depășesc 360 mln de lire în anul civil precedent celui de referință. Micile

întreprinderi beneficiază de formalități simplificate pentru emiterea facturilor și ținerea registrelor. Întreprinderile foarte mici (ale căror operațiuni totale nu depășesc 18 mln de lire în anul civil precedent) pot opta pentru plata taxei pe valoarea adăugată, în baza unei cote determinate, aplicate asupra operațiunilor impozabile.

În unele țări comunitare, întreprinderile mici și foarte mici sunt scutite de plata TVA, în timp ce în altele acestora li se aplică scheme simplificate de taxare. În Danemarca, întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mică de 1500 de dolari (în echivalent) nu sunt plătitoare de TVA; în Luxemburg cifra respectivă este de 200 000 franci luxemburghezi, în Austria de 40 000 de shilingi etc. De vreme ce micile întreprinderi din Austria nu sunt plătitoare de TVA, ele nu pot recupera taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii. În aceeași situație se găsesc și micile întreprinderi din Grecia (ale căror venituri nu depășesc un milion de drahme): ele nu sunt obligate să facă declarații pentru plata TVA; nu deduc taxa plătită în amonte și nici nu pot înscrie TVA în facturile emise.

În Portugalia, sunt considerate întreprinderi mici, cele ale căror achiziții nu depășesc 7,5 mln escudos. La acestea, taxa pe valoarea adăugată se calculează asupra a 25% din achizițiile lor totale. Taxa din facturile micilor întreprinderi nu este recuperabilă. În Spania, micile întreprinderi care execută unele activități specifice și ale căror vânzări în anul precedent sunt sub 50 mln de pesetas, pot opta pentru o procedură simplificată de facturare și percepere a taxei.

Producătorii agricoli din țările comunitare beneficiază, de asemenea, de un tratament diferențiat de impozitare la TVA.

Astfel, în Franța, exploatațiile agricole cu un venit anual mediu realizat în doi ani consecutivi în sumă de peste 300 000 de franci sunt supuse în mod obligatoriu la TVA. Exploatațiile care nu sunt plătitoare de TVA beneficiază de o rambursare forfetară menită să compenseze taxa nedeductibilă suportată în amonte la bunurile și serviciile achiziționate de acestea. Rambursarea se face odată pe an și se suportă din fondurile statului.

În Belgia, producătorii agricoli nu sunt supuși la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor furnizate de ei. În schimb, agenții economici care furnizează agricultorilor bunuri și servicii le rambursează acestora taxa inclusă în prețul facturat.

În Germania, există reglementări specifice pentru domeniile agricol și silvic, care conțin prevederi ce dau dreptul la deducerea, într-un anumit procent, a taxei pe valoarea adăugată plătite în amonte, precum și alte înlesniri.

În Grecia, agricultorii beneficiază de restituirea taxei plătite de ei cu prilejul aprovizionării cu bunuri și servicii. Quantumul restituirii se calculează prin aplicarea unei cote forfetare asupra prețului produselor agricole livrate și al serviciilor executate de agricultori.

În Irlanda, agricultorii și veterinarul nu sunt obligați să se înregistreze ca plătitori de TVA, dar o pot face pe cale de opțiune. Agricultorii care nu se înregistrează

ca plătitori de TVA pot deduce taxa care le grevează cumpărăturile în medie cu o cotă forfetară de 2,3% aplicată la prețul la care ei vând produsele sau execută servicii. Aceștia pot cere o deducere de 2,3%, calculată la prețul plătit.

În Italia, livrarea unor produse agricole de către producătorii lor este supusă unui regim particular, în sensul că taxa pe valoarea adăugată plătită în amonte este astfel calculată încât în toate cazurile să fie egală cu taxa facturată clienților. Producătorii agricoli ale căror operațiuni totale nu depășesc 10 mln de lire, sunt degrevați de toate formalitățile TVA, cu excepția păstrării facturilor primite.

În Luxemburg, exploatațiile agricole și silvice, care sunt excluse total de la plata taxei pe valoarea adăugată, nu au dreptul la deducerea taxei plătite în amonte.

În Olanda, exploatațiile agricole și silvice sunt total excluse de la plata taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește operațiunile agricole propriu-zise; ele nu au dreptul la deducerea taxei plătite în amonte. Cei care cumpără produse sau servicii agricole de la exploatațiile agricole sau silvice recunoscute ca atare, pot să deducă, cu titlu de taxă din amonte, o cotă forfetară de 4,9% din suma plătită.

În Spania, producătorii care desfășoară activități agricole, se ocupă cu creșterea animalelor sau cu pescuitul au dreptul la o indemnizație pentru taxa plătită aferentă achizițiilor lor sub forma unei cote de 4% aplicată asupra prețului încasat la vânzarea produselor. Această indemnizație se achită de cei cărora le sunt livrate produsele și poate fi dedusă din taxa datorată statului.

Din cele de mai sus, rezultă că majoritatea țărilor comunitare au adoptat regimuri simplificate pentru întreprinderile mici și pentru micile exploatații agricole în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată. Unele dintre acestea au mers până la scutirea de TVA a operațiunilor impozabile executate de întreprinderile foarte mici.

Legislația în materie din țara noastră prevede că activitatea contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile, declarate sau realizate, de până la 50 milioane de lei, sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată.²³ Contribuabilii care efectuează operațiuni scutite de TVA pot opta pentru plata acestei taxe, pentru întreaga activitate sau numai pentru o parte a acesteia.

Faptul că agricultura din țara noastră este extrem de fărâmițată, se realizează cu mijloace neadecvate și înregistrează producții scăzute la hectar sau pe cap de animal face ca un număr mare de producători agricoli abia să-și acopere nevoile proprii de consum și numai în rare cazuri să-și vândă surplusul la piață.

Obligarea acestora să țină evidența operațiunilor impozabile ar reclama un volum de muncă prea mare, iar perceperea taxei aferente în sume mici și foarte mici, ar încărca în mod nejustificat activitatea organelor fiscale.

²³ *Ordonanța de urgență privind taxa pe valoarea adăugată*, nr. 17 din 14 martie 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 113 din 15 martie 2000, art. 6, lit. k)11.

În aceste condiții, scutirea veniturilor din operațiuni impozabile realizate de producătorii agricoli în anumite limite, după opinia noastră, este pe deplin justificată. Cu timpul, pragul actual de 50 milioane de lei va trebui modificat în funcție de evoluția activității din agricultură și a puterii de cumpărare a leului.

Una din problemele tehnice cu care se confruntă organele fiscale și plătitorii de taxă pe valoarea adăugată se referă la baza de impozitare: cum se determină valoarea la care se calculează acest impozit indirect?²⁴

Aceasta diferă după cum este vorba de:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;

b) transferul proprietății bunurilor imobile între contribuabili;

c) importul de bunuri;

d) servicii efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate.

Valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate (exclusiv taxa pe valoarea adăugată) se stabilește pe baza:

a) a prețurilor negociate între vânzător și cumpărător și a altor cheltuieli datorate de client și necuprinse în preț;

b) a tarifelor negociate pentru prestările de servicii;

c) a comisionului sau a sumei convenite între parteneri pentru operațiunile de intermediere;

d) a prețurilor de piață sau a costurilor de producție ale bunurilor preluate din activele societății de către contribuabili pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de aceștia;

e) a valorii în vamă, la care se adaugă taxa vamală, alte taxe și accizele datorate statului de importator;

f) a prețurilor de piață sau a costurilor aferente serviciilor prestate de contribuabili în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de aceștia sau pentru alte persoane fizice ori juridice în mod gratuit;

g) a prețurilor vânzărilor efectuate din depozitele vămii sau prețurile stabilite prin licitații.

Deoarece unele bunuri de mare valoare supuse taxei pe valoarea adăugată prezintă asemănări și deosebiri în ceea ce privește înfățișarea, modul de

²⁴ În statele membre ale Uniunii Europene baza de impozitare se stabilește în baza prevederilor celei de a VI-a Directive a Consiliului din 17 mai 1977 cu modificările și completările ulterioare 77/388/CEE), art. 11, iar în România în conformitate cu *Ordonanța de urgență privind taxa pe valoarea adăugată*, nr. 17 din 14 martie 2000, art. 13-15.

producere, cantitatea, vechimea etc. cu altele având o valoare mult mai mică, apare necesitatea stabilirii unor criterii precise de evaluare a respectivelor bunuri și a adaptării bazei lor de impozitare specificului acestora. Între acestea se numără: obiectele de artă, obiectele de colecție și antichitățile.

Printr-o directivă comunitară Consiliul european definește aceste categorii de bunuri, stabilește baza de impozitare și cuprinde prevederi referitoare la nivelul cotei aplicabile.²⁵

În statele membre ale Uniunii Europene, taxa pe valoarea adăugată aplicabilă la obiectele de artă, de colecție și antichități este datorată de comercianții (*dealerii*) care cumpără sau primesc în scopul antrepoziției sau importă în vederea revânzării unor asemenea bunuri.

La livrările de obiecte de artă, de colecție și antichități, baza impozabilă o constituie marja de profit a agentului economic care comercializează asemenea obiecte (din care s-a scăzut taxa pe valoarea adăugată aferentă profitului). Marja de profit reprezintă diferența dintre prețul de vânzare încasat de comerciantul impozabil și prețul de achiziție plătit de acesta.

Cu privire la nivelul taxei pe valoarea adăugată aplicabile la obiectele de

²⁵ *Directiva Consiliului 94/5/CE din 14 februarie 1994 în completarea sistemului comun al TVA și îmbunătățirea Directivei 77/388/CEE. Înțelegerile speciale aplicabile obiectelor de artă, de colecție și antichităților*, publicată în Jurnalul Oficial nr. L060 din 3.III.1994.

În Anexa I la susmenționata directivă, cele trei categorii de bunuri sunt definite după cum urmează:

a) prin obiecte de artă se va înțelege:

- tablouri, colaje și plăci decorative similare, picturi și desene, executate de mână de către artist, altele decât planurile arhitecturale, inginerești, industriale, comerciale, topografice sau în scopuri similare, decorațiuni manual fabricate, articol, decoruri pentru teatru, haine de figurație sau canvas-uri pictate (CN cod 9701);
- gravuri originale, tipărituri și litografieri, imprimate la producere în număr limitat, executate în întregime de mână de către artist, fără a ține seama de metoda sau materialul folosit de el, dar să nu conțină procese mecanice sau fotomecanice de orice tip (CN cod 9702 00 00);
- sculpturi sau statui originale din orice material, dovedit a fi executate în întregime de artist; mulaje ale sculpturilor a căror producție este limitată la 8 copii... (CN cod 9703 00 00);
- tapiserii (CN cod 5805 00 00) și textile de perete (CN cod 6304 00 00) făcute de mână după designul original realizat de artiști, cu condiția să nu fie mai mult de 8 copii de fiecare;
- piese individuale de ceramică efectuate în întregime de artist și semnate de el;
- emailări cu aramă, executate în întregime de mână, limitate la 8 copii, purtând semnătura artistului sau studioului, exclusiv articolele de bijuterie și mărfurile aurite sau argintate;
- fotografiile efectuate de artist, editate de el sau sub avizarea lui, semnate, numerotate și limitate la 30 de copii. (sursa: Anexa 1 la Directiva Consiliului 94/5/CE din 14 februarie 1994, lit. a).

b) prin "obiecte de colecție" se va înțelege:

- timbre poștale sau fiscale, ștampile ale poștei, coperti, hârtie preștanțată și altele similare, scutite sau nescutite de taxe poștale (CN cod 9704 00 00);
- colecții sau piese de colecție de interes zoologic, botanic, mineralogic, anatomic, istoric, arheologic, paleontologic, etnografic sau numismatic (CN 9705 00 00).

c) prin "antichități" se va înțelege obiecte altele decât cele de artă sau de colecție, care au mai mult de 100 de ani vechime (CN cod 9706 00 00).

artă, colecție și antichități, Directiva comunitară prevede următoarele: "statele membre pot să prevadă că cota redusă sau una din cotele reduse pe care ele o aplică potrivit reglementărilor legale se aplică și la importul de obiecte de artă, de colecție sau de antichitate...

Atunci când se face uz de această facultate, statele membre pot să aplice această cotă redusă și la livrările de obiecte de artă..."²⁶

Prevederile referitoare la baza de impozitare, cuprinse în Directiva comunitară mai sus menționată, ar putea fi avute în vedere de organele abilitate din țara noastră la completarea regulamentului privind taxa pe valoarea adăugată.

Una dintre măsurile menite să contribuie la liberalizarea efectivă a circulației persoanelor, bunurilor și serviciilor în spațiul comunitar constă în rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri mobile sau prestărilor de servicii efectuate într-un stat membru de către cumpărători care nu-și au domiciliul în acel stat.

În cazul în care nu s-ar asigura rambursarea taxei în statul în care s-a efectuat operațiunea impozabilă, s-ar ajunge la o dublă impozitare, și anume: o dată în statul de origine a bunurilor/serviciilor și a doua oară în statul de destinație a acestora.

Pentru a evita asemenea fenomene contraproductive, Consiliul european a emis o directivă, care prevede următoarele: "Fiecare stat membru rambursează oricărui subiect care nu este stabilit în interiorul țării, dar care este stabilit într-un alt stat membru... taxa pe valoarea adăugată care a grevat serviciile ce i-au fost aduse sau bunurile mobile ce i-au fost livrate în interiorul țării de către alți subiecți sau a grevat importul de bunuri în țară, în măsura în care aceste bunuri sau servicii sunt utilizate pentru nevoile operațiilor prevăzute în art. 17, paragraful 3, lit. a) și b) al Directivei 77/388/CEE sau prestările prevăzute în art. 1, lit. b)".²⁷

Rambursarea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea anumitor obligațiuni prevăzute de directiva susmenționată de către cumpărător, cum ar fi: depunerea unei cereri de rambursare, întocmirea unei declarații etc.

Pentru a asigura dezvoltarea armonioasă a relațiilor comerciale ale Comunității cu țările terțe, printr-o altă directivă²⁸ Consiliul european a extins dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată și la cumpărătorii care nu au pe teritoriul Comunității nici sediul activității lor, nici o bază stabilă de unde să efectueze operațiuni și nici domiciliul sau reședința obișnuită.

²⁶ *Directiva Consiliului 94/5/CE din 14 februarie 1994.* Textul citat a fost inclus în cea de a VI-a Directivă a Consiliului din 17 mai 1977 (77/388/CEE) în art. 12 paragraful 3 lit. c.

²⁷ *A opta Directivă a Consiliului din 6 decembrie 1971 în domeniul armonizării legislațiilor statelor membre referitoare la taxele pe cifra de afaceri. Modalități de rambursare a taxei pe valoarea adăugată subiecților nestabiliți în interiorul țării.* (79/1072/CEE), art. 2.

²⁸ *Cea de a treisprezecea Directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 în domeniul armonizării legislațiilor statelor membre referitoare la taxele pe cifra de afaceri. Modalități de rambursare a taxei pe valoarea adăugată subiecților nerezidenți pe teritoriul Comunității* (86/560/CEE).

Potrivit acestei directive, fiecare stat membru rambursează oricărui subiect care nu este stabilit pe teritoriul Comunității... taxa pe valoarea adăugată ce grevează deja serviciile care i-au fost aduse sau bunurile mobile care i-au fost livrate în interiorul țării de către alți subiecți sau care grevează importul de bunuri în țară... Statele membre pot subordona rambursarea taxei pe valoarea adăugată de acordarea unor avantaje comparabile de către statele terțe în domeniul impozitelor pe cifra de afaceri (art. 2).

Rambursarea se acordă la cererea subiectului. Statele membre determină modalitatea de introducere a acestei cereri, inclusiv termenele, perioada în care pot fi aduse, serviciul competent în a le primi și sumele minime pentru care poate fi cerută rambursarea. Ele determină de asemenea modalitățile de rambursare, inclusiv termenele. Ele impun solicitantului dovezile necesare pentru aprecierea îndeplinirii cererii și evitarea fraudei și în special dovada că îndeplinește o activitate economică conform art. 4 paragraful 1 al Directivei 77/388/CEE.

Rambursarea nu poate fi acordată în condiții mai favorabile decât cele care sunt aplicabile subiecților din Comunitate (art. 3).

Pe linia armonizării legislației române cu cea comunitară în materie de TVA, se înscrie și măsura luată de autoritățile de la București referitoare la restituirea taxei pe valoarea adăugată cumpărătorilor, persoane fizice, care nu au domiciliul în România.

Astfel, Ordonanța de urgență nr. 17/2000 prevede (la art. 17 BI) că bunurile cumpărate din expozițiile organizate în România, precum și din rețeaua comercială, expediate sau transportate în străinătate de către cumpărătorul care nu are domiciliul sau sediul în țara noastră, se impun la taxa pe valoarea adăugată cu cota zero. Acest regim de impozitare le dă dreptul la restituirea taxei aferente bunurilor cumpărate.

Restituirea la care ne referim poate fi efectuată în cazul în care se îndeplinesc, cumulativ, următoarele condiții:²⁹

- bunurile să nu fie prohibite sau restricționate la scoaterea din țară, potrivit reglementărilor legale;

- unitatea comercială care vinde să fie autorizată să efectueze operațiuni care conferă cumpărătorilor străini dreptul de a cere restituirea taxei pe valoarea adăugată;

- între data cumpărării bunurilor și data scoaterii din țară sau data expedierii în străinătate a acestora să nu fi trecut mai mult de 90 de zile;

- perioada dintre data expedierii sau a transportării în străinătate și data solicitării restituirii taxei pe valoarea adăugată să nu fie mai mare de 90 de zile;

²⁹ *Norme privind restituirea taxei pe valoarea adăugată cumpărătorilor, persoane fizice, care nu au domiciliul în România*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1346 din 11 octombrie 2000, publicat în *Monitorul Oficial, Partea I*, nr. 8 din 9 ianuarie 2001.

- dreptul de restituire a taxei să fie limitat la bunurile achiziționate din același magazin și a căror valoare globală, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, conform facturii fiscale, să fie superioară sumei de 4 milioane de lei.

Cumpărătorul străin poate solicita restituirea taxei pe valoarea adăugată aferente mai multor facturi, dacă suma globală a fiecăreia dintre ele este superioară sumei de mai sus și dacă scoaterea din țară a bunurilor s-a efectuat prin birourile vamale care funcționează în incinta aeroporturilor internaționale.

Așadar, directiva comunitară a fost transpusă aproape integral în legislația română. Nu se impun derogări sau perioade de tranziție.

4. Armonizarea legislației privind accizele

Așa cum s-a arătat mai sus, în virtutea prevederilor Tratatului Uniunii Europene (art. 93) Consiliul este competent să dea dispoziții obligatorii statelor membre menite să asigure armonizarea legislațiilor referitoare la impozitele indirecte. Astfel, regimul general, deținerea, circulația și controlul produselor supuse accizelor au fost reglementate prin Directiva Consiliului nr. 92/12³⁰, cu modificările ulterioare³¹.

Prin această directivă a fost reglementat regimul accizelor numai pentru trei grupe de produse, și anume:

- uleiuri minerale (produse petroliere);
- alcool și băuturi alcoolice și
- produse din tutun.

Regimul accizelor aplicat altor produse se stabilește de către autoritățile competente ale țărilor comunitare, cu condiția ca impozitarea acestora să nu necesite efectuarea unui control la frontieră. Respectivul autorități sunt în drept să instituie taxe (altele decât taxa pe valoarea adăugată) și asupra prestărilor de servicii.

Produsele care fac obiectul Directivei nr. 92/12 sunt supuse accizelor atunci când producerea lor s-a realizat pe teritoriul Comunității (astfel cum a fost el definit prin respectivul act normativ) sau când au fost importate în acel teritoriu. Acciza devine exigibilă la trecerea în consum a produsului supus taxării sau atunci când la acesta se constată lipsuri provocate de anumite cauze.

Se consideră trecere în consum a unui produs supus accizelor:

- orice ieșire (inclusiv neregulamentară) dintr-un regim suspensiv;³²
- orice fabricație (inclusiv neregulamentară) a unui asemenea produs în afara unui regim suspensiv;

³⁰ Directive 92/12/CEE din Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, Journal officiel des Communautés européennes nr. L 76/1 du 23.3.92.

³¹ Directive 94/74/CE du Conseil du 22 décembre 1994 modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, la directive 92/81/CEE concernant l'harmonisation des structures, des droits d'accise sur les huiles minérales ainsi que la directive 92/82/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales, Journal officiel des Communautés européennes nr. L 365/46 du 31.12.94.

³² Prin regim suspensiv se înțelege regimul fiscal aplicabil producției, transformării, deținerii și circulației produselor cu suspendarea plății accizelor aferente.

- orice import (inclusiv neregular) atunci când un astfel de produs se află într-un regim suspensiv.

În cazul în care produse supuse accizelor, trecute în consum într-un stat membru, sunt deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru, accizele aferente se percep în acest din urmă stat membru. Accizele achitate în primul stat membru sunt supuse rambursării.

Pentru produsele achiziționate de particulari, pentru nevoile lor proprii, și transportate de ei-înșiși, accizele aferente se percep în statul membru în care respectivele produse sunt achiziționate. Accizele în cauză devin exigibile atunci când produsele trecute în consum într-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru.

Între criteriile avute în vedere atunci când se stabilește dacă produsele taxabile cu accize sunt deținute într-un alt stat membru în scopuri comerciale figurează, între altele, cantitatea acestora.

Astfel, la produsele din tutun, cantitatea indicativă nu poate să fie mai mică de: 800 bucăți țigarete, 400 țigări de foi (țigarilos), 200 țigări și 1 kg de tutun de fumat, iar la băuturile alcoolice: 10 l băuturi spirtoase, 20 l produse intermediare, 90 l de vin (din care maximum 60 l de vin spumos) și 110 l de bere.

Produsele supuse accizelor, cumpărate de persoane care nu au calitatea de antrepozitar agreat³³, operator înregistrat³⁴, sau operat neînregistrat³⁵ și care sunt expediate sau transportate direct sau indirect de către vânzător sau în contul acestuia sunt supuse accizelor în statul membru de destinație. Dacă accizele aferente au fost vărsate la buget în statul membru în care produsele supuse accizelor au fost trecute în consum, acestea se rambursează pentru a fi încasate în statul membru de destinație.

Atâta vreme cât un produs supus accizelor se află într-un antrepozit fiscal,³⁶ antrepozitarul agreat beneficiază de suspendarea plății accizelor aferente.

³³ *Antrepozitar agreat* este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente ale unui stat membru, în exercitarea profesiei sale, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse supuse accizelor în regim de suspendare a plății accizei aferente, într-un antrepozit fiscal.

³⁴ *Operator înregistrat* este persoana fizică sau juridică, care nu are calitatea de antrepozitar agreat și deci nu are dreptul să producă, să dețină și să expedieze produse cu suspendarea plății accizelor aferente.

³⁵ *Operator neînregistrat* este persoana fizică sau juridică, care nu are calitatea de antrepozitar agreat, autorizată să producă, să dețină și să expedieze produse supuse accizelor cu suspendarea plății acestora. Înainte de expedierea unei mărfi supuse accizelor, operatorii neînregistrați sunt obligați să garanteze plata accizelor aferente autorităților fiscale ale statului membru de destinație.

³⁶ *Antrepozit fiscal* reprezintă locul în care sunt produse, transformate, deținute, primite și expediate de antrepozitarul agreat, în executarea profesiei sale, în regim de suspendare a plății accizelor aferente mărfurilor accizabile.

Între antrepozite fiscale, produsele supuse accizelor circulă în regim suspensiv. Riscurile inerente circulației intracomunitare sunt acoperite printr-o garanție constituită de antrepozitarul agreat expeditor sau printr-o garanție solidară între expeditor și transportator. În caz de nevoie statele membre pot solicita o garanție destinatarului.

Orice produs supus accizelor, care circulă în regim suspensiv între teritoriile diferitelor state membre, trebuie să fie însoțit de un document administrativ sau de unul comercial. În cazul în care pe parcursul circulației s-a constatat o iregularitate sau o infracțiune care atrage după sine exigibilitatea accizei, aceasta este datorată statului membru în care aceasta s-a comis de către persoana fizică sau juridică care a garantat plata accizei.

Produsele supuse accizelor și trecute în consum pot să facă obiectul unei rambursări de accize de către autoritățile fiscale ale statului membru în care are loc trecerea în consum, atunci când acestea nu sunt destinate a fi consumate în acel stat membru. Potrivit directivei comunitare (92/12 a Consiliului), produsele supuse accizelor sunt exonerate de plata accizelor atunci când acestea sunt destinate:

- să fie livrate în cadrul relațiilor diplomatice sau consulare;
- organismelor internaționale recunoscute ca atare de către autoritățile publice ale statului membru gazdă, precum și membrilor respectivelor organisme, în limitele și în condițiile stabilite prin convențiile privind instituirea acelor organisme sau prin acorduri referitoare la sediu;
- forțelor oricărui stat membru al Pactului Atlanticului de Nord altul decât statul membru în interesul căruia acciza este exigibilă, precum și forțelor armate vizate de decizia 90/840/CEE (art. 1);
- să fie consumate în cadrul unui acord încheiat cu țări terțe sau cu organisme internaționale, în măsura în care acel acord a fost admis sau autorizat să beneficieze de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Consiliul Uniunii Europene poate să autorizeze, cu unanimitate de voturi, orice stat membru să încheie, cu o țară terță sau cu un organism internațional, un acord care să prevadă exonerări de accize.

Pe lângă Comisie funcționează un *comitet de accize*, compus din reprezentanți ai statelor membre, prezidat de un reprezentant al Comisiei.

Statele membre pot să dispenseze pe micii producători de vin, de obligațiile referitoare la producția, transformarea și deținerea de produse supuse accizelor, precum și de cele vizând circulația și controlul respectivelor produse prevăzute de Directiva 92/12, titlurile II și III).

Sunt considerați mici producători de vin persoanele care produc în medie mai puțin de 1000 hl de vin pe an.

În România regimul produselor supuse accizelor este reglementat prin Ordonanța Guvernului nr. 27/2000³⁷, care a fost modificată și completată prin mai multe Ordonanțe de urgență ale Guvernului.³⁸

Prevederile Directivei Consiliului Comunităților Europene nr. 92/12, cu modificările și completările sale ulterioare, au fost parțial transpuse în reglementările țării noastre.

Potrivit legislației române, accizele - ca taxe speciale de consumație - sunt datorate bugetului de stat pentru:

- a) alcoolul brut, alcoolul etilic rafinat, băuturile alcoolice și orice alte produse destinate industriei alimentare sau consumului, care conțin alcool etilic;
- b) produsele din tutun și
- c) produsele petroliere, la care se adaugă
- d) alte produse și grupe de produse, prevăzute în mod expres în lege.

Primele trei grupe de produse supuse accizelor din legislația noastră sunt aceleași ca și în directivele comunitare; există însă unele deosebiri de structură a grupelor respective, de terminologie utilizată, de mod de dimensionare și de nivel al accizelor.

În cele ce urmează, prezentăm principalele deosebiri dintre reglementările comunitară și română, pe grupe de produse și produse supuse accizelor.

Alcool și băuturi alcoolice

În Uniunea Europeană se percep accize la următoarele produse:³⁹

³⁷ Ordonanța Guvernului privind regimul produselor supuse accizelor, nr. 27 din 30 ianuarie 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 42 din 31 ianuarie 2000.

³⁸ Ordonanța de urgență nr. 134 din 14 septembrie 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 476 din 30 septembrie 2000;

Ordonanța de urgență nr. 187 din 6 noiembrie 2000 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 561 din 13 noiembrie 2000;

Ordonanța de urgență nr. 209 din 15 noiembrie 2000 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial nr. 585 din 21 noiembrie 2000;

Ordonanța de urgență nr. 252 din 7 decembrie 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 641 din 8 decembrie 2000.

Ordonanța de urgență nr. 44 din 23 martie 2001 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 151 din 28 martie 2001.

³⁹ Directive 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, Journal Officiel des Communes européennes NR. L316/21 du 31.10.92.

1. *Bere* (cod NC 2203 și 2206), cu o concentrație alcoolică de peste 0,5% în volum; acciza se stabilește în funcție de hl/1 grad Plato sau hl/1 grad alcoolic al produsului finit;

2. *Vinuri*

2a. *vin liniștit* (cod NC 2204 și 2205), cu o concentrație alcoolică în volum cuprinsă între 1,2% și 15%; acciza se stabilește pe hl de produs finit în funcție de concentrația în alcool;

2b. *vin spumos* (cod NC 220410, 2204 21 10; 2204 29 10 și 2205 cu unele excepții, cu o concentrație alcoolică în volum cuprinsă între 15% și 18% prezentat în sticle astupate cu un dop tip șampanie; cu o presiune egală sau mai mare de 3 bari; acciza se stabilește pe hl în funcție de concentrația în alcool;

3. *băuturi fermentate altele decât vinul sau berea;*

3a. *băuturi fermentate nespumoase* (cod NC 2204 și 2205; 2206 - cu unele excepții), cu o tărie alcoolică în volum cuprinsă între 1,2% și 10%, respectiv între 10% și 15%; acciza se stabilește pe hl de produs finit, în funcție de concentrația în alcool;

3b. *băuturi fermentate spumoase* (cod NC 2206 0091, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 și 2205 - cu unele excepții), prezentat în sticle astupate cu dop tip "șampanie", cu o concentrație alcoolică în volum cuprinsă între 1,2% și 13% și respectiv între 13% și 15%, cu o presiune egală sau mai mare de 3 bari; acciza se stabilește în hl de produs finit, în funcție de concentrația în alcool.

4. *produse intermediare* (cod NC 2204, 2205 și 2206 cu unele excepții), în care intră toate produsele cu o concentrație alcoolică în volum cuprinsă între 1,2% și 22%; acciza se stabilește pe hl de produs finit.

5. *alcool etilic* (cod NC 2207 și 2208) cu o concentrație alcoolică în volum ce depășește 1,2% și respectiv (cod NC 2204; 2205 și 2206), cu o concentrație alcoolică ce depășește 22%; precum și țuica; acciza se stabilește pe hl de alcool pur la temperatura de 20°C.

În România se aplică accize următoarelor produse cuprinse în grupa alcool brut, alcool etilic rafinat, băuturi alcoolice și orice alte băuturi destinate industriei alimentare sau consumului care conțin alcool etilic:

1. *alcool brut, alcool etilic rafinat, produsele obținute pe bază de alcool etilic rafinat și băuturi obținute din distilate de cereale*. Este vorba de alcool brut, alcool etilic rafinat, vodcă, rom, lichioruri, rachiuri pe bază de alcool rafinat, whisky, gin, rom și rachiuri din trestie de zahăr, alte băuturi alcoolice spirtoase, precum și orice alte produse care conțin alcool etilic, destinate industriei alimentare sau consumului, care au o concentrație alcoolică mai mare de 0,5% în volum.

2. *băuturi alcoolice naturale*, în care sunt cuprinse: țuica și rachiurile naturale obținute prin distilarea (redistilarea) lichidelor zaharoase fermentate din

fructe, a drojdiei de vin, a tescovinei de struguri și a vinului. Aici intră și distilatul din vin și orice alte distilate din fructe, destinate fabricării băuturilor alcoolice naturale.

3. *vinurile și produsele pe bază de vin* cuprind: vinurile spumoase, vinurile nespumoase și alte produse pe bază de vin.

3a. *vinurile spumoase* au un conținut de dioxid de carbon de origine exogenă, care dezolvată în sticlele în care sunt îmbuteliate, ca produs finit, o presiune de minimum 2,5 bari la temperatura de 20°C.

3b. *vinurile nespumoase* sunt vinuri de consum curent și vinuri de calitate, altele decât cele cuprinse în categoria vinurilor spumoase. Aici intră și vinurile care dezvoltă în sticlele în care sunt îmbuteliate, ca produs finit, o presiune de minimum 1 bar la temperatura de 20°C.

3c. *alte produse pe bază de vin* includ: vermuturile și alte vinuri din struguri, aromate cu plante sau cu substanțe aromatizante, cu o concentrație alcoolică de până la 22° în volum, alte băuturi fermentate din sucuri de fructe și hidromel, precum și amestecuri de băuturi fermentate și băuturi nealcoolice.

4. *bera* cuprinde toate sortimentele de bere, precum și sortimentele de bere realizate în amestec cu băuturi alcoolice sau nealcoolice, cu o concentrație alcoolică în volum cuprinsă între 0,5% și 10%.

Plătitori de accize pentru produsele la care ne-am referit până aici (alcool și băuturi alcoolice) sunt agenții economici care produc sau importă astfel de produse, agenții economici care cumpără de la producătorii individuali persoane fizice astfel de produse pentru prelucrare și/sau comercializare; agenții economici, pentru cantitățile de produse supuse accizelor acordate ca dividende, ca plată în natură a acționarilor, asociațiilor și persoanelor fizice și cele consumate pentru reclamă și publicitate.

La alcool și băuturi alcoolice acciza specifică de bază se exprimă în echivalent euro pe hl de alcool pur; la vinuri și produse pe bază de vin, precum și la bere, acciza specifică se exprimă în echivalent euro pe hl/1 grad alcoolic.

Nivelul accizelor în vigoare în România la produsele din grupa alcool și băuturi alcoolice (stabilit prin Ordonanța de urgență nr. 252 din 7 decembrie 2000) comparativ cu nivelul minim obligatoriu al accizelor din Uniunea Europeană (stabilit prin Directiva Consiliului Comunităților Europene nr. 92/84) este prezentat în tabelul 1.

Așadar, nivelul actual al accizelor la alcoolul etilic rafinat și la băuturile alcoolice obținute pe bază de alcool etilic rafinat în România este incomparabil mai scăzut decât nivelul minim al acestora în Uniunea Europeană (11,8% și, respectiv, 15,4%). La bere nivelul accizelor practicat la noi este apropiat de cel minim din Uniunea Europeană (80%).

Trebuie spus că de la nivelul minim al accizelor aprobat prin directiva comunitară au fost aprobate anumite derogări sub formă de reduceri de cote și de exonerări.

Astfel, statele membre pot să aplice cote ale accizelor reduse la bere, diferențiate în funcție de producția anuală a fabricilor de bere. Cotele reduse nu pot coborî sub nivelul minim cu mai mult de 50% față de nivelul național normal al accizelor și de ele beneficiază micii producători care nu produc mai mult de 200 000 de hl de bere pe an.

Statele membre pot să aplice cote reduse ale accizelor și la vinurile liniștite și spumoase care au o concentrație alcoolică ce nu depășește 8,5% în volum.

De același regim se bucură și băuturile fermentate altele decât vinul sau berea; cote reduse se pot aplica și la produsele intermediare.

La alcoolul etilic produs de micile distilării, cotele reduse pot să coboare sub cota minimă comunitară, dar nu cu mai mult de 50%. Întreprinderile care produc mai mult de 10 hl alcool pur pe an nu beneficiază de această prevedere. Derogări speciale sunt prevăzute pentru Franța, Grecia și Spania.

Statele membre pot să exonereze de plata accizelor armonizate (prevăzute de Directiva 92/83 a Consiliului), în scopul evitării fraudei, evaziunii sau abuzului) următoarele produse: alcoolul care a fost complet denaturat; alcoolul denaturat folosit la fabricarea de produse ce nu sunt destinate consumului uman; produsele utilizate la folosirea oțetului și medicamentelor, a aromelor destinate preparării de produse alimentare și băuturi nealcoolice cu o tărie ce nu depășește 1,2% în volum; produsele utilizate la fabricarea anumitor alimente.

Pot beneficia de exonerări produsele folosite ca eșantioane pentru analize, teste de producție necesare sau în scopuri științifice; în scopul cercetării științifice, în scopuri medicale în spitale și farmacii etc.

Derogări speciale de la directivele comunitare, au fost aprobate de Consiliul Comunităților Europene pentru accizele percepute la alcoolul etilic și la anumite băuturi spirtoase în Franța, Grecia, Spania.

În România, reduceri diferențiate de cote ale accizelor se acordă micilor producători de bere independenți, și anume celor cu o capacitate de producție nominală anuală de până la 200 000 hl. În acest caz, nivelul minim al accizei este de 80% din nivelul național standard.

Reglementarea în materie din țara noastră prevede scutirea de accize a alcoolului etilic rafinat utilizat în producția de alcool sanitar dar numai pentru cantitățile de alcool sanitar livrate direct unităților sanitare și farmaciilor; a celui utilizat în producția de medicamente și de oțet alimentar, precum și a celui utilizat în scop medical în spitale și în farmacii. De scutire de accize beneficiază și produsele comercializate prin magazinele autorizate să desfacă mărfuri în regim "duty free".

Tabelul nr. 1

Nivelul accizelor în vigoare în România la produsele din grupa alcool și băuturi, comparativ cu nivelul minim obligatoriu al accizelor la aceleași produse din Uniunea Europeană

în Uniunea Europeană	în România
a) alcool și băuturi alcoolice - 550 euro/1 hl de alcool pur; b) produse intermediare - 45 euro/1 hl de produs; c) vinuri - 0 euro pentru 1 hl de vin liniștit; - 0 euro pentru 1 hl de vin spumos; d) bere - 0,748 euro pentru 1 hl/grad Plato; - 1,87 pentru 1 hl/grad de alcool de produs finit.	a) alcool etilic rafinat - 65 euro pentru 1 hl alcool pur; b) băuturi alcoolice obținute pe bază de alcool etilic rafinat - 85 euro pentru 1 hl alcool pur; c) băuturi alcoolice naturale - 85 euro pentru 1 hl alcool pur; d) vinuri și produse pe bază de vin: - vinuri nespumoase - 0,55 euro pentru 1 hl/1 grad alcoolic - vinuri spumoase - 2,75 euro pentru 1 hl/grad alcoolic; - vinuri spumante - 2,75 euro pentru 1 hl/1 grad alcoolic; - vermuturi și alte produse pe bază de vin cu o concentrație în alcool de până la 22% inclusiv în volum - 230 euro pentru 1hl/1 grad alcoolic; e) bere - 1,50 euro pentru 1 hl/1 grad alcoolic, din care: - bere produsă de producătorii independenți cu o capacitate de producție anuală între 100 mii hl și 200 mii hl - 1,40 euro; - bere produsă de producătorii independenți cu o capacitate de producție anuală între 50 mii hl și 100 mii hl - 1,30 euro; - bere produsă de producătorii independenți cu o capacitate de producție anuală de până la 50 mii hl - 1,20 euro.

Sursa datelor: Directiva Consiliului Comunității Europene nr. 92/84 privind apropierea nivelului accizelor la alcool și băuturi nealcoolice; Ordonanța Guvernului privind regimul produselor supuse accizelor nr. 27/2000, modificată prin Ordonanța de urgență nr. 252/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor.

În concluzie, la această grupă de produse, armonizarea legislației române cu cea comunitară necesită luarea de măsuri menite să asigure identificarea fiecărui produs supus accizelor după numărul de cod al acestuia (NC), utilizarea acelorași denumiri ale produselor, o mai bună definiție a plătitorilor de accize, unificarea criteriilor folosite la definirea produselor (concentrație alcoolică în volum, cantitatea de alcool pur la hl la alcool și anumite băuturi alcoolice și presiune în sticlele în care sunt îmbuteliate vinuri spumoase și mai ales apropierea treptată a nivelului accizelor practicate în România de cel minim prevăzut cu directiva comunitară.

În legătură cu acest ultim aspect trebuie manifestată multă prudență, deoarece majorarea într-un termen scurt a accizelor la alcool și la băuturile alcoolice - componentă importantă a produselor alimentare având o cerere slab elastică - ar provoca pusee inflaționiste și ar reduce cererea de consum a populației, cu influențe negative a producției industriale din domeniu.

Produse din tutun

În Uniunea Europeană regimul accizelor la produsele din tutun a fost reglementat prin Directiva Consiliului Comunităților Europene nr. 72/464, modificată și completată prin mai multe directive ale aceleiași autorități comunitare (nr. 92/79, 92/80 ș.a.)

Această grupă cuprinde următoarele produse:

1. țigarete;
2. țigări și țigarillos;
3. tutun tăiat fin destinat rulării țigărilor și
4. alte tutunuri de fumat.

Țigaretetele suportă, pe lângă taxa pe valoarea adăugată, o acciză specifică pe unitatea de produs și o acciză proporțională calculată asupra prețului maximal de vânzare cu amănuntul.

Țigările și țigarillos se taxează, după caz, cu o acciză ad-valorem, cu una specifică (în funcție de cantitate) sau cu una mixtă, care are o componentă ad-valorem și alta specifică.

Prevederile directivelor comunitare au fost transpuse în reglementările din România (Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 și Ordonanța de urgență nr. 44/2001) în ceea ce privește structura grupei produselor din tutun și tipurile accizelor percepute la acestea.

Astfel, la noi, grupa produselor din tutun are următoarea structură:

1. țigarete;
2. țigări și țigări de foi;
3. tutun destinat fumatului și
4. tutun de prizat și tutun de mestecat.

La țigarete, acciza este compusă dintr-o acciză specifică stabilită în echivalent euro la 1000 de țigarete și una ad-valorem aplicată asupra prețului maxim de vânzare cu amănuntul declarat de agentul economic producător sau importator.

La țigări și țigări de foi se practică o acciză specifică (în echivalent euro la 1000 de bucăți), iar la tutunul de fumat, de prizat sau de mestecat acciza este tot specifică, dar este dimensionată per kg.

Nivelul accizelor percepute la produsele din tutun în țara noastră, comparativ cu nivelul minim global prevăzut în directivele comunitare, este prezentat în tabelul 2.

Așadar, la țigarete nivelul accizei specifice în România este mai mic decât al celei prevăzute în directiva comunitară, la fel al celei ad-valorem. Nivelul accizei

la marca de țigarete cea mai bine vândută în țara noastră (de 45% din prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat de agentul economic producător sau importator) este mai mic decât nivelul maxim prevăzut în directiva comunitară (de 57%) cu 12 puncte procentuale.

Acciza la țigări și țigări de foi în România este cu 7,1% mai redusă decât cea prevăzută în directiva comunitară, iar la tutunul destinat fumatul cu 6,7%.

Prin urmare, apropierea regimului accizelor la produsele din tutun din România față de cel practicat în Uniunea Europeană nu ridică probleme deosebite.

Tabelul nr. 2

Nivelul accizelor percepute la produsele din tutun în România, comparativ cu nivelul minim global obligatoriu prevăzut în directivele comunitare

în Uniunea Europeană	în România
a) țigarete (- ... euro/1000 țigarete plus - .../ ad-valorem asupra prețului de vânzare cu amănuntul (toate taxele incluse ale țigaretelor celor mai solicitate. Nivelul maxim al accizelor este de 57% din prețul de vânzare cu amănuntul (toate taxele incluse) al țigaretelor aparținând clasei de preț celei mai solicitate.	a) țigarete - 2,2 euro/1000 țigarete plus - 30% asupra prețului maxim de vânzare cu amănuntul declarat de agentul economic producător sau importator. Nivelul accizei pentru cea mai vândută marcă de țigarete este de 45% din prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat de agentul economic producător sau importator.
b) țigări și țigarillos - 5% din prețul de vânzare cu amănuntul (toate taxele incluse) sau - 7 euro/1000 țigări sau pe 1 kg.	b) țigări și țigări de foi - 6,50 euro/1000 buc.
c) tutunurile tăiate fin destinate rulării țigaretelor - 30% din prețul de vânzare cu amănuntul (toate taxele incluse) sau - 20 euro/1 kg.	c) tutun destinat fumatului - 14 euro/kg, din care: - tutun destinat rulării în țigarete - 7 euro/kg.
d) celelalte tutunuri de fumat - 20% din prețul de vânzare cu amănuntul (toate taxele incluse) sau - 15 euro/1 kg.	d) tutun de prizat și tutun de mestecat - 14 euro/kg.

Notă: Consiliul Comunităților Europene a aprobat derogări de la prevederile Directivelor nr. 92/79 și 92/80 în ceea ce privește nivelul accizelor percepute la anumite produse din tutun în Portugalia, Spania și Italia.

Sursa datelor: Directiva Consiliului Comunităților Europene nr. 92/79; privind apropierea taxelor vizând țigaretetele și Directiva 92/80 privind apropierea taxelor vizând tutunurile manufacturate altele decât țigaretetele; Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor și Ordonanța de urgență nr. 44/2001 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor.

Produse petroliere (uleiuri minerale)

În conformitate cu prevederile directivelor comunitare nr. 92/12, 92/82 și 94/74 în statele membre ale Uniunii Europene se percep accize la următoarele produse făcând parte din grupa uleiurilor minerale:

1. *benzina cu plumb* având numerele de cod ale nomenclurii combinate NC 2710 00 26, 2710 10 34 și 2710 00 36;

2. *benzina fără plumb* având numerele de cod NC 2710 00 27, 2710 00 29 și 2710 00 32;

3. *motorina* cu numărul de cod NC 2710 00 69;

4. *carburant greu* având numerele de cod NC 2710 00 74; 2710 00 78;

5. *gaz petrolier lichefiat* având numerele de cod NC 2711 12 11 - 2711 19 00;

6. *metan* cu numărul de cod NC 2711 29 00;

7. *petrol lampant* având numerele de cod NC 2710 00 51 și 2710 00 55.

La benzine, motorine și petrol lampant accizele specifice sunt dimensionate la 1000 de l produs, iar la carburant greu, gaz petrolier lichefiat și metan la 1000 de kg.

În România, prin Ordonanța Guvernului nr. 27/2000 și Ordonanța de urgență nr. 134/2000, au fost aprobate accize pentru următoarele produse petroliere:

1. *benzine*;

2. *benzine fără plumb*;

3. *motorine*;

4. *petrol turboreactor*;

5. *combustibil pentru încălzit*, cu excepția păcurii;

6. *alte produse și semifabricate petroliere și/sau petrochimice*, rezultate din prelucrarea țițeiului, care pot fi utilizate drept carburanți pentru motoare auto;

7. *uleiuri pentru motoare auto*;

8. *aditivi preparați pentru benzine*, inclusiv metiltertbutilen (MTBE), tetraetil de plumb (TEPb);

9. *vaseline*;

10. *parafine*.

Pentru toate produsele petroliere menționate mai sus au fost stabilite accize specifice în echivalent euro pe tona de produs.

Nivelul accizelor percepute în România la produsele petroliere, comparativ cu nivelul minim obligatoriu prevăzut în directivele Consiliului Comunităților Europene pentru statele membre, este prezentat în tabelul 3.

Cu toate că, în ultimii ani, nivelul accizelor la produsele petroliere în România a fost în mai multe rânduri majorat, pentru a-l apropia de nivelul minim comunitar, acesta prezintă rămăneri în urmă de ordinul zecilor de puncte procentuale. De exemplu, pentru a ajunge la nivelul minim comunitar, accizele practicate actual-

mente (mai 2001) la noi urmează să fie majorate cu 19,9 puncte procentuale la benzine cu plumb, cu 23,3 pp la benzine fără plumb și cu 57,1 pp la motorine.

În schimb, la petrolul turboreactor la noi se percepe o acciză cu 10% mai mare decât acciza minimă încasată la petrolul lampant în Uniunea Europeană. Totodată există mai multe produse petroliere, ca de pildă uleiurile pentru motoare auto, aditivi pentru benzine, vaseline, parafine ș.a., care conform legii la noi sunt supuse accizelor, iar potrivit reglementărilor comunitare în Uniunea Europeană nu. Plusurile de accize percepute la noi la unele produse petroliere, în comparație cu minima obligatorie din țările comunitare nu compensează minusurile înregistrate la altele.

Tabelul nr. 3

Nivelul accizelor percepute în România la produsele petroliere, comparativ cu nivelul minim prevăzut în directivele Consiliului Comunităților Europene obligatoriu în statele membre

Nivelul minim al accizelor la uleiurile minerale în statele membre ale Uniunii Europene	Nivelul accizelor la produsele petroliere percepute în România
1. benzină cu plumb.....337 euro/1000 l	1. benzine.....echivalent 270 euro/tonă
2. benzină fără plumb.....287 euro/1000 l	2. benzine fără plumb 220 euro/tonă
3. motorină.....245 euro/1000 l	3. motorine auto.....105 euro/tonă
4. carburant folosit în scopuri gospodărești.....18 euro/1000 l	4. petrol turboreactor..... 270 euro/tonă
5. carburant greu.....13 euro/1000kg	5. combustibil pentru încălzit, cu excepția păcurii105 euro/tonă
6. gaz petrolier lichefiat.....100 euro/1000kg	6. alte produse și semifabricate petroliere și/sau petrochimice, rezultate din prelucrarea țițeiului, care pot fi utilizate drept carburanți pentru motoare auto40-270 euro/tonă
7. petrol lampant.....245 euro/1000 l	7. uleiuri pentru motoare auto..... 50 euro/tonă
	8. aditivi preparați pentru benzine, inclusiv metilterbutilen (MTBE), tetraetil de plumb (TEPb)75 euro/tonă
	9. vaseline.....40 euro/tonă
	10. parafine.....40 euro/tonă

Sursa datelor: Directive 92/82/CEE du Conseil du 19 octobre 1982 concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minerales, Jurnal officiel des Communautés européennes nr. L 316/19 du 31.10.92; Ordonanța Guvernului privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 42 din 31 ianuarie 2000; Ordonanța de urgență nr. 134 din 14 septembrie 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 476 din 30 septembrie 2000.

Ținând seama de condițiile concrete existente în România apropierea nivelului accizelor de la noi de nivelul minim obligatoriu din statele membre ale Uniunii Europene trebuie făcută în mod treptat, deoarece majorarea accizelor la

produsele petroliere antrenează creșteri ale prețurilor și tarifelor la toate produsele și prestările de servicii consumatoare de asemenea combustibili și carburanți, adică produce efecte inflaționiste.

Reglementările comunitare⁴⁰ autorizează statele membre ale Uniunii Europene să continue practicarea unei serii de reduceri sau scutiri de accize la anumite produse petroliere și după 1 ianuarie 1993, data la care a intrat în vigoare directiva privind instituirea accizelor minime obligatorii.

Este vorba de derogări de la regimul accizelor minime aplicabile produselor petroliere utilizate în următoarele scopuri:

- pentru vehiculele care folosesc produse petroliere pentru transportul public local de pasageri în Belgia, Danemarca, Grecia, Spania, Italia, Luxemburg și Marea Britanie;

- pentru gazul metan, gazele naturale, gazul petrolier lichefiat în Belgia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburg, Olanda și Marea Britanie;

- reducerea cotei accizei aplicabile la carburanții folosiți de motoarele Diesel pentru stimularea protejării mediului în Danemarca și Grecia;

- pentru carburanții folosiți de forțele armate naționale în Grecia, Italia și Olanda;

- pentru navigația aeriană (alta decât cea la care se referă art. 8 paragraful 1, lit. b al Directivei 92/81/CEE) în Belgia, Franța, Irlanda, Italia, Portugalia, Marea Britanie;

- pentru navigația de agrement privată în Belgia și Irlanda;

- pentru motoarele utilizate la drenajul terenurilor inundate în Belgia, Italia și Olanda;

- pentru desalinizarea apei în Grecia și Olanda;

- pentru ambulanțe (Italia), vehicule cu motor utilizate de handicapați (Irlanda), funcționarea farurilor (Marea Britanie) ș.a.

Pentru a putea compensa costul transportului determinat de caracterul insular și de împrăștierea localităților în regiunea autonomă Azore, Portugalia a fost autorizată să aplice produselor petroliere accize inferioare. La rândul său, Grecia a fost autorizată să aplice, la motorina folosită drept carburant și la benzina

⁴⁰ Directive 92/82/CEE du Conseil du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minerales, nr. L 316/19 du 31.10.92; Décision du Conseil nr. 92/510/CEE du 19 octobre 1992 autorisant les Etats membres à continuer à appliquer à certaines huiles minerales utilisées à des fins spécifiques les réductions de taux d'accises, ou les exonérations d'accises existantes, conformément à la procédure prévue à l'article 8 paragraphe 4 de la directive 92/81/CEE, Journal officiel des Communautés européennes nr. L 316/16 du 31.10.92.

utilizată drept combustibil, accize inferioare nivelului minim în departamentele Lesbos, Chios, Samos, Dodecanez și Ciclade, precum și în insulele Thassos, Sporade din Samotracia de Nord și Skyros din Marea Egee.

Și legislația română în materie din țara noastră prevede anumite scutiri de la plata accizelor la anumite produse, inclusiv petroliere. Este vorba de:

- produsele exportate direct de agenții economici producători sau prin agenții economici care își desfășoară activitatea pe bază de comision;

- produsele în regim de tranzit și produsele în regim de import temporar;

- bunurile din import provenite din donații sau finanțate direct din împrumuturi nerambursabile, precum și din programe de cooperare științifică și tehnică, acordate de guverne străine, organisme internaționale și organizații non-profit și de caritate instituțiilor de învățământ și de cultură, ministerelor și altor organe ale administrației publice;

- produsele livrate la rezerva de stat și la rezerva de mobilizare, pe perioada în care au acest regim;

- combustibili pentru încălzit utilizați pentru consumul casnic.

În lumina celor de mai sus referitoare la legislația comunitară și la cea română în materie de accize, considerăm necesar să se analizeze de către autoritățile competente din țara noastră oportunitățile aplicării, după caz, a unor reduceri sau scutiri de accize la anumite produse petroliere, cum ar fi cele utilizate drept carburanți pentru: transportul public local de pasageri; transportul de bunuri și persoane în Delta Dunării, în clisura Dunării, într-un anumit perimetru din Munții Apuseni și din alte zone izolate sau depopulate; drenajul terenurilor inundate, precum și pentru energia electrică folosită la irigații.

Pentru armonizarea legislației fiscale române cu cea comunitară, sunt necesare: structurarea produselor supuse accizelor după aceleași criterii ca și în Uniunea Europeană (concentrația alcoolică, alcool pur în volum, presiune sticle; l, kg etc.); menționarea codului tarifar la fiecare produs pentru a evita orice confuzie; apropierea treptată a nivelului accizelor de cel minim prevăzut de directive pentru statele membre; aplicarea de reduceri sau scutiri de accize acolo unde acestea împovărează prea mult populația, după exemplul statelor membre ale Comunității Europene.

5. Armonizarea unor prevederi din legislația română cu cele comunitare privind impozitele directe

În cadrul Uniunii Europene, politicile privind impozitele indirecte sunt de competența autorităților comunitare, în timp ce politicile referitoare la impozitele directe sunt de resortul autorităților statelor membre.

Impozitele de tipul celor așezate pe cifra de afaceri (taxa pe valoarea adăugată și accizele) și pe operațiunile comerciale internaționale (taxele vamale și alte taxe cu efect echivalent) prin nivelul la care sunt stabilite, prin asietă și prin modul de percepere pot distorsiona concurența, afectând funcționarea normală a pieței interne și dezvoltarea comerțului cu țările terțe. Pentru a preveni asemenea efecte negative, impozitele indirecte se reglementează în mod unitar prin directive (decizii sau rezoluții) ale Consiliului și prin regulamente (recomandări) ale Comisiei.

Impozitele pe venitul persoanelor fizice, pe profitul societăților, pe avere (activul net, pe capital) sau pe câștigul din capital, precum și contribuțiile la diferite fonduri publice de resurse financiare (securitate socială, șomaj și altele) se instituie de organele abilitate ale statelor membre (parlament, consilii locale etc.).

Acest tratament asimetric aplicat impozitelor și taxelor - unele sunt reglementate la nivel comunitar, iar altele la nivel național și local - este determinat de rolul pe care acestea îl joacă în cadrul fiecărui stat membru și al Comunității privity în ansamblu.

Nu numai impozitele și taxele indirecte, dar și cele directe pot produce efecte ce depășesc sfera interesului național. Astfel, nu arareori o parte mai mare sau mai mică din veniturile unui contribuabil își au sursa în afara statului de domiciliu sau rezidență. La fel o parte din averea (activul net sau capitalul) unui contribuabil care face obiectul impozitului este adesea situată pe teritoriul altui stat (altor state). În virtutea suveranității fiscale de care dispune, fiecare stat este în drept să stabilească impozitele și taxele ce i se cuvin după criteriul pe care îl consideră cel mai potrivit: acela al rezidenței (domiciliului), naționalității beneficiarului venitului impozabil sau acela al sursei sau de proveniență (al statului de origine). În consecință, unul și același venit, pe aceeași perioadă de timp, poate fi supus la același tip de impozit, de două state diferite, ceea ce conduce la o dublă impunere juridică internațională.

Întrucât dubla impunere juridică internațională frânează dezvoltarea schimburilor comerciale dintre state și largirea cooperării comerciale și tehnico-științifice, este imperios necesară evitarea impunerii repetate a veniturilor și averii contribuabililor de către două state diferite. Acest lucru se realizează prin adaptarea legislației naționale la o asemenea exigență, prin încheierea de convenții fiscale bi- sau multilaterale sau prin înțelegeri intervenite între state prin care acestea se angajează să-și acorde reciproc asistență în identificarea materiei impozabile situate pe teritoriul celuilalt stat contractant.

Redăm, în continuare, câteva dintre măsurile luate de autoritățile comunitare referitoare la impozitele directe.

Astfel, în anul 1977 Consiliul european a adoptat o directivă prin care se cere autorităților competente ale statelor membre să facă schimb de informații între ele care să le permită efectuarea unei corecte stabiliri a impozitelor pe venit și pe capital.⁴¹

Schimbul de informații este necesar mai ales acolo unde se produce un transfer artificial al profiturilor între întreprinderi situate în diferite state membre; acolo unde asemenea tranzacții se realizează între întreprinderile din două state membre prin intermediul unei terțe țări, în scopul obținerii de avantaje fiscale, precum și acolo unde asemenea impozite au fost sau pot fi evitate sau eludate.

Schimbul de informații se referă la impozitele stabilite pe venitul total, pe capitalul total sau pe elemente de venit sau de capital, inclusiv pe impozitele pe câștigurile din înstrăinarea proprietății mobiliare sau imobiliare, impozitul pe sumele totale ale salariilor plătite de întreprinderi, precum și impozitele pe creșterea de capital.

Schimbul de informații între statele membre poate avea loc la cerere, automat (cu regularitate, fără o cerere prealabilă) sau în mod spontan.

Directiva comunitară conține prevederi exprese cu privire la obligația părții beneficiare de informații de a păstra secretul acestora și la scopurile în care acestea pot fi folosite.

Potrivit directivei, toate informațiile făcute cunoscute unui stat membru vor fi păstrate secrete în acel stat în același mod ca și informația primită conform legislației lui interne.

În orice caz, asemenea informații:

- pot fi făcute disponibile numai persoanelor direct implicate în stabilirea impozitului sau în controlul administrativ al acestei stabiliri;

- pot fi făcute cunoscute în plus numai în legătură cu procedurile judecătorești sau procedurile administrative care implică sancțiuni aplicabile în vederea sau în legătură cu stabilirea sau revizuirea bazei de impozitare și numai persoanelor care sunt direct implicate în asemenea proceduri;

- nu vor fi folosite circumstanțele altele decât pentru scopurile fiscale în legătură cu procedurile judecătorești sau administrative care implică sancțiuni aplicabile cu privire la sau în legătură cu stabilirea sau revizuirea bazei fiscale.

Furnizarea informației poate fi refuzată în cazul în care ea ar conduce la

⁴¹ Directiva Consiliului 77/799/CEE din 19 decembrie 1977 referitoare la asistența mutuală asigurată prin autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impunerii directe, publicată în Jurnalul Oficial L 236 din 27 decembrie 1977.

dezvăluirea unui secret comercial, industrial sau profesional ori a unui procedeu comercial sau a informației a cărei dezvăluire ar fi contra ordinii publice. Autoritatea competentă a unui stat contractant poate refuza să furnizeze informațiile când statul vizat este în imposibilitate să furnizeze informații similare, din motive practice sau legale.

Consiliul Comunității Europene a extins domeniul de aplicare a asistenței mutuale asigurate prin autoritățile competente ale statelor membre (prevăzută de Directiva 77/799/CEE) și la taxa pe valoarea adăugată (prin Directiva 79/1070).

Prevederile Directivei Consiliului Comunităților Europene referitoare la asistența mutuală în domeniul impozitelor directe se regăsesc în Convenția model OCDE pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere (capital).

În articolul consacrat *Schimbului de informații* din convențiile fiscale încheiate de România cu statele membre ale Uniunii Europene, ca și cu cele aflate în procesul de negociere cu aceasta în vederea aderării, se afirmă următoarele:

“1. Autoritățile competente ale statelor contractante vor schimba informațiile necesare pentru aplicarea dispozițiilor prezentei convenții și cele ale legilor interne ale statelor contractante privitoare la impozitele vizate de convenție, în măsura în care impozitarea pe care ele o prevăd este conformă cu convenția. Orice informație astfel schimbată va fi ținută secret și nu va putea fi comunicată decât persoanelor sau autorităților însărcinate cu stabilirea sau încasarea impozitelor vizate de prezența convenției.

2. Dispozițiile paragrafului 1 nu pot fi în nici un caz interpretate ca impunând unuia din statele contractante obligația:

a) de a lua măsuri administrative derogând de la propria sa legislație sau de la practica sa administrativă sau a celor ale celuilalt stat contractant;

b) de a furniza informații care nu ar putea fi obținute pe baza propriei sale legislații sau în cadrul practicii sale administrative normale sau a celor ale celuilalt stat contractant;

c) de a transmite informații care ar divulga un secret comercial, industrial, profesional sau un procedeu comercial sau informații a căror comunicare ar fi contrară ordinii publice”.

O altă măsură cu implicații fiscale se referă la modul de impunere a fuziunilor, divizărilor și transferul activelor și schimburile de valori mobiliare între companii ale unor state membre diferite.

Asemenea operațiuni pot genera influențe financiare pozitive pentru unele companii și negative pentru altele. Spre exemplu, câștigurile sau pierderile din capital; provizioanele și rezervele constituite de compania care le transferă sunt

susceptibile a fi impuse sau scutite, după caz, într-unul sau în celălalt stat, în funcție de propria legislație fiscală etc., pot influența, în ultimă instanță, cuantumul impozitelor directe aferente. Când fuziunile, divizările, transferurile de active și schimburile de valori mobiliare se produc în cadrul pieței interne a unui stat, acestea nu ridică probleme deosebite, deoarece influențele pozitive anihilează pe cele negative, iar veniturile fiscale ale statului în cauză nu se modifică. Când asemenea operațiuni se petrec între companii având sediile în state diferite, statele în cauză caută să-și păstreze nealterate veniturile fiscale decurgând din legislația în vigoare.

Pentru ca piața comunitară să funcționeze ca o piață internă, comună, apare necesitatea luării unor măsuri care să asigure introducerea unor reguli fiscale neutre din punctul de vedere al concurenței, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze la necesitățile pieței comune, pentru creșterea productivității lor și pentru a îmbunătăți puterea lor competițională la nivel internațional.

Pentru eliminarea dezavantajelor ce rezultă din practica fiscală eterogenă întâlnită în diverse țări comunitare, a apărut necesitatea aplicării unui sistem fiscal comun, care să răspundă la două exigențe: pe de o parte, să evite impunerea fiscală în legătură cu achizițiile, divizările, transferurile de active sau schimburile de valori mobiliare, iar pe de alta, să apere interesele financiare ale statului privind compania transferată sau achiziționată.

În acest scop, printr-o directivă a Consiliului Comunităților Europene adoptată în anul 1990 au fost stabilite regulile aplicabile fuziunilor, divizărilor și schimburilor de valori mobiliare.⁴²

Potrivit acestei directive, o fuziune sau divizare nu va da naștere niciunei impuneri a câștigurilor din capital calculate sub formă de diferență între valoarea reală a activelor și datoriile transferate și valoarea lor, în scopuri fiscale (art. 4).

Statele membre vor lua măsurile necesare pentru a asigura ca acolo unde provizioanele sau rezervele corespunzător constituite de compania ce le transferă, sunt parțial sau integral scutite de la impunere și că nu derivă dintr-un sediu permanent în străinătate, asemenea provizioane sau rezerve pot fi preluate cu aceeași scutire de impozit de către sediile permanente ale companiei ce le primește, care sunt situate în statul membru al companiei ce le transferă, compania ce primește asumându-și drepturile și obligațiile companiei ce le transferă (art. 5).

Dacă operațiunile la care se referă directiva comunitară susmenționată au fost efectuate între companii din statul membru al companiei ce transferă, statul membru va aplica prevederile care-i permit companiei ce primește să preia pierde-

⁴² *Directiva Consiliului 90/434/CEE din 23 iulie 1990 referitoare la aplicarea unui sistem comun de impunere a fuziunilor, divizărilor și transferul activelor și schimburile de valori mobiliare între companii ale unor state membre diferite*, publicată în Jurnalul Oficial L 225 din 20 august 1990.

rile companiei ce le transferă care nu au fost încă folosite în scopuri financiare, va extinde acele provizioane pentru a acoperi preluarea unor asemenea pierderi de către sediul permanent al companiei ce le primește situat pe teritoriul său (art. 6).

Dacă compania ce primește deține o parte din capitalul unei companii ce transferă, orice câștiguri ce apar companiei ce primește prin anularea holdingului nu vor fi supuse impunerii (art. 7).

În cazul în care activele transferate într-o fuziune, divizare sau transfer de active includ un sediu permanent al companiei ce transferă care este situat într-un stat membru, altul decât cel al companiei ce transferă, ultimul stat va renunța la orice drept de a impune sediul permanent (art. 10).

Un stat membru poate refuza să aplice sau retrage beneficiul întregii sau oricărei părți din prevederile directivei susmenționate în cazul în care fuziunea, divizarea sau transferul activelor sau schimbul valorilor mobiliare are ca obiectiv principal sau unul din obiectivele principale evaziunea fiscală sau evitarea impunerii (art. 11).

Legislația română privind impozitul pe profit, aplicabilă de la 1 ianuarie 2000, conține câteva prevederi menite să contribuie la armonizarea acestora cu cele ale directivei comunitare.

Astfel, în cazul în care activitatea contribuabilului se încheie cu profit "În situația lichidării, fuziunii, divizării unui contribuabil, la determinarea profitului impozabil se includ și profiturile ce rezultă din evaluarea patrimoniului, dacă succesorul în drept al contribuabilului nu garantează continuitatea impozitării conform prevederilor prezentei ordonanțe".⁴³

În caz de divizare sau fuziune a unui contribuabil persoană juridică, pierderea fiscală nu se recuperează. Aceasta, spre deosebire de pierderea anuală stabilită prin declarația de impozit pe profit se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani.⁴⁴

Pentru armonizarea legislației române cu cea comunitară, apare necesitatea completării reglementării în vigoare în țara noastră referitoare la impozitul pe profit și cu alte prevederi.

O altă directivă a Consiliului Comunității Europene, adoptată în anul 1990, se ocupă de impunerea societăților mamă și a societăților-fiice stabilite în diferite state membre.⁴⁵

⁴³ *Ordonanța de urgență privind modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit*, nr. 217 din 29 decembrie 1999, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 650 din 30 decembrie 1999, art. 8, paragraful 2.

⁴⁴ *Ibidem*, art. 8, paragraful 1.

⁴⁵ *Directiva Consiliului 90/435/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din diferite state membre*, publicată în Jurnalul Oficial L 225 din 20 august 1990.

Prin emiterea acestui act normativ autoritățile comunitare au urmărit ca relațiile dintre societățile-mamă și filialele acestora din diferite state membre să nu fie împiedicate prin restricții, dezavantaje sau distorsiuni determinate de reglementările fiscale existente în statele membre.

S-a considerat potrivit ca problema impunerii profitului distribuit între acestea să fie rezolvată de aceeași manieră ca în cazul în care acestea s-ar afla situate pe teritoriul aceluiași stat membru, iar nu pe cel al unor state membre diferite.

Pentru ca societatea mamă și filialele acesteia aflate în diferite state membre să nu mai fie dezavantajate din punct de vedere fiscal în comparație cu societățile mamă și filialele lor situate în unul și același stat membru, a apărut necesitatea introducerii unor reguli fiscale neutre din punctul de vedere al concurenței, care să permită întreprinderilor să se adapteze la cerințele pieței comune și să-și sporească, pe această cale, capacitatea competițională internațională.

Potrivit directivei susmenționate, societate-mamă este considerată o societate dintr-un stat membru care deține cel puțin 25% din capitalul unei societăți aflate într-un alt stat membru ce îndeplinește aceleași condiții (art. 3).

Dacă societatea-mamă, în baza asocierii sale cu o filială, primește profit prin distribuire de la filiala sa, statul societății-mamă se va abține de la impunerea acestui profit sau va impune acest profit, autorizând societatea-mamă să deducă din impozitul datorat statului acea parte din impozitul plătit de filială în legătură cu acest profit la bugetul statului în care aceasta este rezidentă. Quantumul impozitului plătit de filială și care se deduce din impozitul datorat de societatea-mamă, poate ajunge până la nivelul impozitului corespunzător din statul de rezidență al societății-mamă. În orice caz, statul membru își va păstra dreptul de a nu deduce din profitul impozabil al societății-mamă pierderea ce ar rezulta din distribuirea profitului filialei (art. 4).

Profitul distribuit de o filială societății-mamă va fi scutit de impozit dacă aceasta din urmă deține cel puțin 25% din capitalul respectivei filiale (art. 5). Statul membru al unei societăți-mamă nu are dreptul să impoziteze profitul pe care aceasta îl primește de la filialele sale (art. 6).

Unele prevederi ale Directivei comunitare 90/435/CEE se regăsesc în legislația română privind impozitul pe profit. Astfel, Ordonanța Guvernului privind impozitul pe profit consacră dreptul la creditul fiscal de care beneficiază o persoană juridică din România care realizează venituri dintr-o sursă externă și pentru care a suportat impozit pe profit în statul de origine al acestora.

Actul normativ la care ne referim prevede:

“Persoana juridică română are dreptul de a i se deduce din impozitul pe profit datorat în România o sumă echivalentă cu impozitul pe venitul din sursa externă plătit direct sau prin reținere la sursă în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmate de autoritățile fiscale străine.

Suma deducerii este la nivelul prevăzut la alin. (1), dar nu mai mult decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei impozitului pe profit prevăzute în prezenta ordonanță asupra veniturilor pe fiecare sursă de venit externă, după ce s-au scăzut cheltuielile deductibile aferente acestora”.⁴⁶

Dreptul la creditul fiscal aferent veniturilor din surse externe este prevăzut și în convențiile fiscale încheiate de România cu statele membre ale Uniunii Europene, la articolul intitulat *Metoda pentru evitarea dublei impuneri*.

Reglementarea privind impozitul pe profit definește societățile asociate în felul următor:

Două întreprinderi sunt considerate *asociate* (societăți-mamă și filiale sau societăți controlate în comun), dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) o întreprindere este rezidentă a statului român, iar cealaltă e rezidentă a altui stat; și

b) întreprinderea din celălalt stat participă direct sau indirect la conducerea, controlul ori la capitalul întreprinderii naționale; sau

c) aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau la capitalul ambelor întreprinderi.

Cele două întreprinderi sunt legate în relațiile lor comerciale sau financiare prin condiții acceptate sau impuse, care diferă de cele care ar fi fost stabilite între întreprinderi independente.

Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale întreprinderilor asociate, să reconsidere evidențele întreprinderii din România, în scopul examinării fiscale, dacă, ca urmare a relațiilor speciale dintre întreprinderea asociată română și cea străină, aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România.⁴⁷

În practica fiscală a statelor lumii cea mai frecventă cale de evitare a dublei impuneri juridice internaționale o constituie încheierea de convenții fiscale bilaterale. Au fost folosite și convenții fiscale multilaterale, dar într-o măsură mult mai restrânsă (de exemplu între statele membre ale Consiliului de Ajutor Economic Reciproc - CAER).

În anul 1990 Consiliul Comunității Europene a adoptat o Convenție pentru eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor acceptate.⁴⁸

⁴⁶ Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 40/1996, art. 13.

⁴⁷ Instrucțiuni privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402 din 19 mai 2000, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 262 din 12 iunie 2000.

⁴⁸ Convenția Consiliului Comunităților Europene nr. 436 din 1990 pentru eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (90/436), publicată în Jurnalul Oficial L 225 din 20 august 1990.

Această Convenție nu înlocuiește convențiile bilaterale, ci le completează cu unele prevederi referitoare la procedura de urmat în cazul ajustării profitului aferent unui sediu permanent al unei întreprinderi asociate. Sediul permanent al unei întreprinderi a unui stat contractant situat în celălalt stat contractant este considerat ca fiind o întreprindere a statului în care este situat.

Ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate și atribuirea acestora unui sediu permanent trebuie făcute cu respectarea următoarelor principii, și anume:

1. Atunci când:

(a) o întreprindere a unui stat contractant participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant,

(b) aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant și o întreprindere a celuiilalt stat contractant și în ambele cazuri condițiile sunt realizate sau impuse între cele două întreprinderi în relațiile lor comerciale sau financiare care diferă de cele care ar avea loc între întreprinderi independente, atunci orice profituri obținute de una dintre întreprinderi, în afara acestor condiții, dar datorită acestor condiții nu ar fi apărut, pot fi incluse în profiturile acelei întreprinderi și impuse în consecință.

2. Atunci când o întreprindere a unui stat contractant desfășoară afaceri în celălalt stat prin intermediul unui sediu permanent situat acolo, vor fi atribuibile acelui sediu permanent acele profituri care se așteaptă a fi obținute dacă ar fi fost o întreprindere distinctă și separată, angajată în activități identice sau similare în condiții identice sau similare și care lucrează în întregime independent de întreprinderea al cărei sediu permanent este (art. 4).

Statul contractant care dorește să procedeze la ajustarea profitului unei întreprinderi în conformitate cu principiile mai sus enunțate, este dator să informeze în timp util întreprinderea în cauză despre intenția sa, pentru ca aceasta să poată informa cealaltă întreprindere despre demersul inițiat, iar această din urmă întreprindere, la rândul său, să încunoștiințeze celălalt stat contractant.

Această procedură amiabilă nu suspendă ajustarea profitului (art. 5.). În cazul în care procedura amiabilă nu a dat rezultate (adică părțile interesate nu și-au dat acordul la efectuarea ajustării profitului), se poate trece la procedura de arbitraj, care este mai laborioasă și de mai lungă durată.

Astfel, dacă o întreprindere consideră că principiile stabilite la art. 4, prezentate mai sus, nu au fost luate în considerare, indiferent de remediile prevăzute în legile interne ale statelor contractante implicate, aceasta poate să-și prezinte cazul autorităților competente ale statului contractant a cărui întreprindere este sau în care este situat sediul ei permanent, în termen de trei ani. Întreprinderea va informa autoritățile competente dacă alte state mai sunt implicate în cazul respectiv. Dacă plângerea pare să fie bine fundamentată și dacă prin ea însăși nu se poate ajunge la o soluție satisfăcătoare, autoritatea

competentă va încerca să rezolve cazul prin procedură amiabilă cu autoritatea competentă al oricărui alt stat contractant implicat în vederea eliminării dublei impuneri pe baza principiilor prezentate în art. 4. (art. 6).

Dacă autoritățile competente nu reușesc să ajungă la o înțelegere care să elimine dubla impunere, în decurs de doi ani de la data la care cazul a fost pentru prima oară supus atenției uneia dintre autoritățile competente, ele vor înființa o comisie de consfătuire însărcinată cu prezentarea opiniilor sale asupra eliminării dublei impuneri în chestiune.

Prezentarea cazului la comisia de consfătuire nu va împiedica un stat contractant să inițieze și să continue procedurile judiciare sau penalizările administrative (art. 7).

Autoritatea competentă a unui stat contractant nu va fi obligată să inițieze procedura amiabilă sau să înființeze o comisie de consfătuire dacă procedeele legale sau administrative au dus la o decizie finală potrivit căreia datorită acțiunilor ce au condus la o ajustare a transferurilor profiturilor conform art. 4, una dintre întreprinderile în cauză este supusă unei penalizări serioase (art. 8).

Convenția pentru eliminarea dublei impuneri la care ne-am referit până aici se aplică impozitelor pe venit.

Armonizarea legislației române cu cea comunitară privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate a fost realizată aproape integral prin convențiile fiscale încheiate de România cu statele membre ale Uniunii Europene, ca și cu statele aflate în negocieri în vederea aderării acestora la respectiva organizație.

Pentru ilustrare, este suficient să reproducem, în cele ce urmează, textul articolului privind *Întreprinderile asociate*, inserat în toate convențiile fiscale încheiate de România cu statele membre ale Uniunii Europene, care este (aproape) identic cu cel cuprins în Convenția 90/436/CEE, la art. 4.

“Atunci când:

a) o întreprindere a unui stat contractant participă, direct sau indirect, la conducerea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a celuilalt stat contractant; sau

b) aceleași persoane participă, direct sau indirect, la conducerea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant și a unei întreprinderi a celuilalt stat contractant, și în unul și în celălalt caz, cele două întreprinderi, în relațiile lor comerciale sau financiare, sunt legate de condiții acceptate sau impuse, altele decât cele ce ar fi fost convenite între întreprinderi independente, beneficiile care în lipsa unor astfel de condiții ar fi fost realizate de una dintre aceste întreprinderi, dar care din cauza acestor condiții nu au fost realizate, pot fi incluse în beneficiile acestei întreprinderi și impuse în consecință”.

Procesul de armonizare a legislației române cu cea comunitară nu a fost încheiat. Au rămas de reglementat problema impozitării profitului în contextul relațiilor de grup între întreprinderi române și comunitare situate în state membre diferite, precum și renunțarea la impozitarea dividendelor reținute la sursă din profiturile distribuite de filialele aparținătoare de societățile-mamă nerezidente.

Lista tabelelor

Nr. tabelului	Titlul tabelului	Pagina
1.	Ponderile veniturilor fiscale totale în produsul intern brut la prețul pieței, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	63
2.	Principalele categorii de impozite directe și indirecte în procente față de totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în anul 1997	64
3.	Ponderile impozitelor pe veniturile persoanelor fizice în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	65
4.	Ponderile impozitelor pe veniturile persoanelor fizice în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	66
5.	Ponderile impozitelor pe profiturile societăților în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	67
6.	Ponderile impozitelor pe profiturile societăților în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	68
7.	Ponderile contribuțiilor salariaților la securitatea socială în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	69
8.	Ponderile contribuțiilor angajatorilor la securitatea socială în totalul veniturilor fiscale ale țărilor membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	70
9.	Ponderile impozitelor directe plătite de persoanele fizice și juridice din țările membre ale Uniunii Europene în PIB și raportul din acestea, în anul 1997	71
10.	Ponderile impozitelor pe bunuri și servicii în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	72
11.	Ponderile impozitelor pe bunuri și servicii în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	73
12.	Ponderile impozitelor generale asupra consumului în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	74
13.	Ponderile impozitelor specifice (pe anumite bunuri și servicii) în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)	75
14.	Ponderile contribuției salariaților, angajatorilor și independenților în totalul contribuțiilor la securitatea socială; ponderile impozitelor	76

	generale, a impozitelor specifice, a impozitelor pentru executări de activități și a altor impozite în totalul impozitelor pe bunuri și servicii, realizate în țările Uniunii Europene, în anul 1997	
15.	Veniturile fiscale medii pe un locuitor, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați) în dolari SUA	77
16.	Indicatori de fiscalitate în România, în perioada 1990-2001	78
17.	Structura veniturilor fiscale ale României în perioada 1990-2001	79

Tabelul nr. 1

Ponderile veniturilor fiscale totale din țările membre Uniunii Europene în produsul intern brut la prețul pieței în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	35,0	39,8	43,4	48,8	50,0	55,6	47,9	51,9
Danemarca	29,9	40,4	41,4	45,4	48,9	47,1	49,4	49,5
Finlanda	30,3	32,5	37,7	36,9	40,8	44,9	45,2	46,5
Luxemburg	27,7	28,9	39,7	43,0	47,7	43,9	44,4	46,5
Belgia	31,1	35,7	41,6	43,7	46,9	43,9	45,4	46,0
Franța	34,5	35,1	36,9	41,7	44,5	43,0	44,0	45,1
Italia	25,5	26,1	26,2	30,4	34,5	38,9	41,2	44,4
Austria	33,9	34,9	37,7	40,3	42,4	41,0	42,4	44,3
Olanda	32,8	37,1	43,0	45,2	44,1	44,6	42,0	41,9
Germania*	31,6	32,9	36,0	38,2	38,1	36,7	38,5	37,2
Regatul Unit	30,4	37,0	35,4	35,1	37,5	36,3	35,2	35,4
Portugalia	15,8	19,8	21,2	24,7	27,2	30,2	33,3	34,2
Grecia	18,2	20,9	21,0	24,3	29,0	29,7	32,1	33,7
Spania	14,7	16,9	19,5	23,9	28,8	34,4	32,8	33,7
Irlanda	24,9	29,9	30,2	32,6	36,4	33,6	33,1	32,8
Uniunea Europeană**	27,8	31,2	34,1	36,9	39,8	40,3	40,5	41,5

* Germania unificată începe în anul 1991.

** medie neponderată.

Notă: În tabelele nr. 1-15 țările au fost ierarhizate în ordinea descrescândă a ponderii veniturilor fiscale în PIB (fiscalitatea generală) realizată în anul 1997.

Sursa: Revenue Statistics 1965/1998, OECD 1999, Table 3.

Tabelul nr. 2

Principalele categorii de impozite directe și indirecte în procente față de totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în anul 1997

Țara	Impozite pe venit și pe profit	Contribuții la securitatea socială	Impozit pe salarii	Impozite pe avere (patrimoniu)	Impozite pe bunuri și servicii	Alte impozite
Suedia	41,2	29,2	3,2	3,9	22,3	0,1
Danemarca	59,9	3,2	0,6	3,4	33,0	0,0
Finlanda	41,4	25,2	-	2,3	30,9	0,1
Luxemburg	38,9	25,4	-	7,7	27,0	0,9
Belgia	38,6	31,8	-	2,9	26,7	-
Franța	19,9	40,6	2,4	5,4	27,8	3,8
Italia	35,4	33,5	0,1	5,1	25,9	-
Austria	28,9	34,2	6,2	1,3	28,2	1,2
Olanda	26,0	40,9	-	4,6	28,0	0,4
Germania	27,9	41,6	-	2,7	27,7	0,0
Regatul Unit	36,9	17,2	-	10,8	35,0	0,0
Portugalia	28,8	26,0	-	2,5	42,0	0,8
Grecia	22,9	31,6	0,7	3,8	41,0	0,0
Spania	29,9	35,0	-	5,8	28,9	0,3
Irlanda	41,4	12,9	1,1	4,9	39,7	-
Uniunea Europeană 15*	34,5	28,6	1,0	4,5	30,9	0,5

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999. Table 7.

Tabelul nr. 3

Ponderile impozitelor pe veniturile persoanelor fizice în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997, (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	17,1	19,8	20,0	20,0	19,4	21,4	16,9	18,2
Danemarca	12,4	19,6	23,1	23,6	24,7	24,8	26,7	25,9
Finlanda	10,1	12,8	16,7	14,3	17,0	17,3	16,4	15,5
Luxemburg	6,9	6,7	10,8	11,5	12,0	10,2	9,4	9,5
Belgia	6,4	8,7	13,3	15,4	16,4	13,9	14,4	14,3
Franța	3,7	4,2	4,5	5,4	5,7	5,1	5,7	6,3
Italia	2,8	2,8	4,0	7,0	9,2	10,2	10,7	11,2
Austria	6,8	7,2	8,2	9,3	9,7	8,6	8,8	9,8
Olanda	9,1	9,9	11,6	11,9	8,6	11,0	7,9	6,5
Germania	8,2	8,8	10,8	11,3	10,9	10,1	10,5	8,9
Regatul Unit	10,1	11,7	14,1	10,3	9,8	10,1	9,5	8,8
Portugalia	-	-	-	-	-	4,8	6,0	6,1
Grecia	1,2	2,0	1,9	3,6	4,0	4,2	3,9	4,5
Spania	2,1	1,9	2,8	4,9	5,7	7,5	7,7	7,4
Irlanda	4,2	5,5	7,6	10,4	11,4	10,7	10,2	10,3
Uniunea Europeană 15*	7,2	8,7	10,7	11,4	11,7	11,3	11,0	10,9

* media neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 10.

Tabelul nr. 4

**Ponderile impozitelor pe veniturile persoanelor fizice în totalul veniturilor
fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997
(ani selecționați)**

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	48,7	49,8	46,1	41,0	38,7	38,5	35,3	35,0
Danemarca	41,4	48,6	55,9	52,0	50,5	52,7	54,1	52,4
Finlanda	33,4	39,3	44,2	38,8	41,7	38,5	36,2	33,3
Luxemburg	24,9	23,3	27,3	26,6	25,1	23,2	21,2	20,4
Belgia	20,5	24,4	31,9	35,2	34,9	31,7	31,6	31,0
Franța	10,6	12,0	12,3	12,9	12,8	11,8	12,9	14,0
Italia	10,9	10,9	15,2	23,1	26,7	26,3	26,0	25,3
Austria	20,0	20,7	21,6	23,2	22,9	21,0	20,9	22,1
Olanda	27,7	26,8	27,1	26,3	19,4	24,7	18,8	15,6
Germania	26,0	26,7	30,0	29,6	28,7	27,6	27,3	23,9
Regatul Unit	33,1	31,5	40,0	29,4	26,1	27,9	27,0	24,8
Portugalia	-	-	-	-	-	15,9	18,0	17,7
Grecia	6,8	9,7	8,9	14,9	13,9	14,1	12,3	13,2
Spania	14,3	11,5	14,5	20,4	19,7	21,7	23,6	21,9
Irlanda	16,7	18,3	25,2	32,0	31,3	31,9	30,7	31,4
Uniunea Europeană 15*	23,9	25,2	28,6	29,0	28,0	27,2	26,4	25,5

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 11.

Tabelul nr. 5

Ponderile impozitelor pe profiturile societăților în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	2,1	1,8	1,9	1,2	1,7	1,7	2,9	3,2
Danemarca	1,4	1,1	1,3	1,5	2,4	1,5	2,0	2,6
Finlanda	2,4	1,7	1,5	1,4	1,4	2,1	1,8	3,8
Luxemburg	3,1	5,6	6,3	7,1	8,5	7,1	7,7	8,6
Belgia	1,9	2,4	3,0	2,5	2,6	2,4	3,0	3,4
Franța	1,8	2,2	1,9	2,1	2,0	2,3	2,1	2,6
Italia	1,8	1,7	1,7	2,4	3,2	3,9	3,6	4,2
Austria	1,8	1,5	1,6	1,4	1,5	1,5	1,6	2,1
Olanda	2,6	2,5	3,3	3,0	3,1	3,4	3,1	4,4
Germania	2,5	1,9	1,6	2,1	2,3	1,8	1,1	1,5
Regatul Unit	1,3	3,2	2,2	3,0	4,7	4,2	3,3	4,3
Portugalia	-	-	-	-	-	2,4	2,7	3,7
Grecia	0,3	0,3	0,7	0,9	0,8	1,6	2,1	2,1
Spania	1,4	1,4	1,3	1,2	1,5	3,0	1,8	2,6
Irlanda	2,3	2,6	1,5	1,5	1,2	1,7	2,8	3,3
Uniunea Europeană 15*	1,9	2,1	2,1	2,2	2,6	2,7	2,8	3,5

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 12.

Tabelul nr. 6

**Ponderile impozitelor pe profiturile societăților în totalul veniturilor fiscale,
în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997
(ani selecționați)**

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	6,1	4,4	4,3	2,5	3,5	3,1	6,1	6,1
Danemarca	4,5	2,6	3,1	3,2	4,8	3,2	4,0	5,2
Finlanda	7,9	5,2	3,9	3,9	3,5	4,6	3,9	8,1
Luxemburg	11,0	19,2	15,8	16,4	17,8	16,1	17,4	18,5
Belgia	6,2	6,8	7,2	5,7	5,5	5,4	6,6	7,5
Franța	5,3	6,3	5,2	5,1	4,5	5,3	4,8	5,8
Italia	6,9	6,5	6,3	7,8	9,2	10,0	8,7	9,5
Austria	5,4	4,4	4,3	3,5	3,5	3,6	3,7	4,7
Olanda	8,1	6,7	7,7	6,6	7,0	7,5	7,4	10,5
Germania	7,8	5,7	4,4	5,5	6,1	4,8	2,8	4,0
Regatul Unit	4,4	8,7	6,2	8,4	12,6	11,6	9,4	12,1
Portugalia	-	-	-	-	-	8,0	8,0	10,9
Grecia	1,8	1,6	3,4	3,8	2,7	5,5	6,5	6,4
Spania	9,2	8,2	6,9	5,1	5,2	8,8	5,4	7,8
Irlanda	9,1	8,8	4,8	4,5	3,2	5,0	8,5	10,0
Uniunea Europeană 15*	6,7	6,8	6,0	5,9	6,4	6,8	6,9	8,5

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 13.

Tabelul nr. 7

**Ponderile contribuțiilor salariaților la securitatea socială în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997
(ani selecționați)**

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	1,9	2,0	-	0,1	0,1	0,1	3,5	5,0
Danemarca	3,8	3,0	0,6	1,1	2,0	2,4	2,5	2,5
Finlanda	0,0	0,6	0,6	0,1	0,1	0,1	4,4	4,3
Luxemburg	11,9	11,1	11,1	11,2	9,5	10,3	10,7	10,6
Belgia	8,9	9,0	9,0	8,7	10,3	10,0	9,8	9,5
Franța	6,6	6,9	8,6	11,1	11,8	13,2	13,2	12,2
Italia	-	-	9,0	6,9	6,8	6,3	6,6	6,6
Austria	11,1	11,3	11,6	12,7	13,2	13,9	15,4	14,2
Olanda	15,3	15,3	16,4	15,7	19,8	23,1	26,6	26,5
Germania	11,8	13,6	14,9	15,3	15,8	16,2	17,0	18,1
Regatul Unit	7,0	6,1	6,9	6,4	8,2	6,6	7,4	7,5
Portugalia	8,6	9,0	13,3	11,3	10,1	9,9	10,1	9,6
Grecia	13,0	13,0	12,4	14,5	15,8	15,1	16,0	17,2
Spania	6,5	7,5	9,1	10,8	7,3	5,8	6,1	5,6
Irlanda	3,2	3,8	5,5	4,7	5,2	5,2	4,8	3,9
Uniunea Europeană 15*	7,8	8,0	8,6	8,7	9,1	9,2	10,3	10,2

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 17.

Tabelul nr. 8

Ponderile contribuțiilor angajatorilor la securitatea socială, în totalul veniturilor fiscale în țările membre al Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	8,9	11,7	18,3	27,6	23,8	26,0	24,9	23,8
Danemarca	1,7	1,0	0,7	0,7	1,7	0,7	0,6	0,7
Finlanda	6,8	8,4	14,5	18,6	16,6	20,6	22,2	19,9
Luxemburg	18,6	14,8	15,9	15,6	12,6	13,1	12,3	11,5
Belgia	20,5	19,6	20,5	19,4	19,0	21,4	20,3	19,5
Franța	25,3	26,6	29,3	28,4	28,0	27,2	26,2	25,2
Italia	-	-	36,8	28,4	24,8	23,6	20,7	23,5
Austria	11,6	11,7	13,6	15,3	15,9	16,2	17,8	16,8
Olanda	12,6	16,5	17,6	17,8	17,7	7,5	6,7	6,2
Germania	14,4	16,1	18,3	18,4	18,9	19,1	19,9	20,9
Regatul Unit	7,6	7,1	10,9	10,1	9,2	10,0	9,6	9,6
Portugalia	13,3	14,7	20,8	17,7	14,9	16,3	15,4	14,6
Grecia	12,2	11,7	12,3	14,4	14,9	15,1	14,9	14,3
Spania	21,7	30,0	38,4	37,8	31,1	26,5	25,0	24,6
Irlanda	3,3	4,5	8,2	9,4	9,4	9,0	8,9	8,2
Uniunea Europeană 15*	12,7	13,9	18,4	18,6	17,2	16,8	16,4	15,9

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 19.

Tabelul nr. 9

Ponderile impozitelor directe plătite de persoanele fizice și juridice din țările membre ale Uniunii Europene în PIB și raportul dintre acestea în anul 1997

procente

Țara	Ponderile impozitelor directe plătite de persoanele fizice în PIB			Ponderile impozitelor directe plătite de persoanele juridice în PIB				Raportul dintre coloanele 3 și 7
	Impozit pe venit	Contribuții la securitatea socială	Total	Impozit pe profit	Contribuții la securitatea socială	Impozit pe salarii (forța de muncă)	Total	
0	1	2	3	4	5	6	7	8
Suedia	18,2	12,3	30,5	3,2	2,6	1,7	7,5	4,1
Danemarca	25,9	0,3	26,2	2,6	1,2	0,3	4,1	6,4
Finlanda	15,5	9,3	24,8	3,8	2,0	-	5,8	4,3
Luxemburg	9,5	5,3	14,8	8,6	4,9	-	13,5	1,1
Belgia	14,3	9,0	23,3	3,4	4,4	-	7,8	3,0
Franța	6,3	11,4	17,7	2,6	5,5	1,1	9,2	1,9
Italia	11,2	10,5	21,7	4,2	2,9	0,1	7,2	3,0
Austria	9,8	7,4	17,2	2,1	6,3	2,8	11,2	1,5
Olanda	6,5	2,6	9,1	4,4	11,1	-	15,5	0,6
Germania	8,9	7,8	16,7	1,5	6,7	-	8,2	2,0
Regatul Unit	8,8	3,4	12,2	4,3	2,7	-	7,0	1,7
Portugalia	6,1	5,0	11,1	3,7	3,3	-	7,0	1,6
Grecia	4,5	4,8	9,3	2,1	5,8	0,2	8,1	1,1
Spania	7,4	8,3	15,7	2,6	1,9	-	4,5	3,5
Irlanda	10,3	2,7	13,0	3,3	1,3	0,4	5,0	2,6
Uniunea Europeană 15*	10,9	6,7	17,6	3,5	4,2	0,4	8,1	2,2

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Tables 10, 12, 16, 18, 20.

Tabelul nr. 10

Ponderile impozitelor pe bunuri și servicii în produsul intern brut, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	10,9	11,2	10,6	11,7	13,3	13,9	11,6	11,6
Danemarca	12,1	15,7	13,9	17,0	16,7	15,8	15,9	16,3
Finlanda	12,9	12,9	12,2	13,2	13,9	14,7	13,4	14,4
Luxemburg	6,9	6,1	8,4	9,1	11,6	11,0	12,0	12,6
Belgia	11,6	12,5	11,0	11,5	12,0	11,7	11,8	12,3
Franța	13,2	13,4	12,3	12,7	13,2	12,2	12,2	12,6
Italia	10,1	10,1	7,7	8,0	8,8	10,9	11,2	11,5
Austria	12,7	13,0	13,0	12,7	13,8	12,9	11,7	12,5
Olanda	9,4	10,3	10,4	11,4	11,3	11,8	11,5	11,7
Germania	10,4	10,5	9,7	10,3	9,8	9,8	10,7	10,3
Regatul Unit	10,1	10,6	8,8	10,2	11,8	11,3	12,4	12,4
Portugalia	7,0	8,8	8,7	11,1	11,6	13,2	14,5	14,4
Grecia	8,9	10,1	9,8	10,0	12,4	13,2	13,5	13,8
Spania	6,0	6,1	4,7	5,0	8,3	9,8	9,4	9,7
Irlanda	13,1	15,7	14,1	14,3	16,2	14,2	13,5	13,0
Uniunea Europeană 15*	10,3	11,1	10,4	11,2	12,3	12,4	12,4	12,6

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 24.

Tabelul nr. 11

Ponderile impozitelor pe bunuri și servicii în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	31,2	28,2	24,3	24,0	26,6	25,0	24,3	22,3
Danemarca	40,6	38,8	33,6	37,4	34,2	33,5	32,2	33,0
Finlanda	42,6	39,7	32,4	35,7	34,0	32,6	29,7	30,9
Luxemburg	24,7	21,1	21,1	21,1	24,3	25,0	27,1	27,0
Belgia	37,2	35,1	26,4	26,2	25,5	26,5	26,1	26,7
Franța	38,4	38,1	33,3	30,4	29,7	28,4	27,7	27,8
Italia	39,5	38,7	29,4	26,5	25,4	28,0	27,3	25,9
Austria	37,4	37,4	34,5	31,5	32,6	31,5	27,7	28,2
Olanda	28,6	27,8	24,2	25,2	25,6	26,4	27,3	28,0
Germania	33,0	31,8	26,9	27,1	25,7	26,7	27,8	27,7
Regatul Unit	33,1	28,8	25,0	29,1	31,4	31,1	35,3	35,0
Portugalia	44,2	44,6	40,7	44,9	42,8	43,8	43,5	42,0
Grecia	44,8	48,2	46,8	41,2	42,7	44,5	42,1	41,0
Spania	40,8	35,9	24,2	20,7	28,7	28,4	28,7	28,9
Irlanda	52,6	52,4	46,5	43,7	44,4	42,3	40,7	39,7
Uniunea Europeană 15*	38,2	36,4	31,3	31,0	31,6	31,6	31,2	30,9

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 25.

Tabelul nr. 12

Ponderile impozitelor generale asupra consumului în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	10,4	10,3	12,0	13,4	14,0	14,9	15,1	13,6
Danemarca	9,1	18,8	16,9	22,3	20,1	20,7	19,3	19,8
Finlanda	18,5	19,3	16,8	18,7	19,6	20,6	17,3	18,4
Luxemburg	12,4	6,6	11,7	10,4	12,3	13,4	14,0	13,6
Belgia	21,1	21,0	15,9	16,8	15,5	16,1	15,0	15,2
Franța	23,3	25,5	23,4	21,1	20,0	18,8	17,3	17,8
Italia	12,9	13,2	14,3	15,6	14,5	14,7	13,8	12,6
Austria	18,7	18,5	19,8	20,1	21,0	20,8	18,2	18,6
Olanda	12,4	14,6	14,4	15,8	16,2	16,5	15,6	16,0
Germania	16,5	17,1	14,6	16,6	15,8	16,6	17,3	17,6
Regatul Unit	5,9	6,8	8,9	14,7	15,5	17,0	19,3	19,5
Portugalia	-	8,4	11,2	16,2	12,6	19,6	23,3	23,3
Grecia	10,3	16,8	18,3	13,2	17,2	26,5	23,1	22,9
Spania	22,2	20,3	15,3	10,2	14,7	16,0	15,9	16,4
Irlanda	5,7	13,1	14,7	14,8	20,6	20,6	21,2	21,8
Uniunea Europeană 15*	13,3	15,4	15,2	16,0	16,6	18,2	17,7	17,8

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Table 29.

Tabelul nr. 13

Ponderile impozitelor specifice (pe anumite bunuri și servicii) în totalul veniturilor fiscale, în țările membre ale Uniunii Europene, în perioada 1965-1997 (ani selecționați)

procente

Țara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	19,2	16,3	10,7	9,2	11,6	9,2	8,6	8,0
Danemarca	29,2	17,9	14,7	13,4	13,0	11,2	11,5	11,8
Finlanda	23,5	19,9	15,3	16,7	14,0	11,7	11,6	11,7
Luxemburg	11,1	8,8	7,9	9,5	11,1	10,7	12,3	12,7
Belgia	13,0	11,8	8,7	7,8	8,2	8,4	8,3	8,4
Franța	14,3	11,6	9,0	8,4	8,7	8,7	9,2	8,8
Italia	24,1	23,2	14,0	9,7	9,1	10,6	11,1	9,7
Austria	18,0	18,0	14,0	10,1	9,9	9,0	7,9	8,2
Olanda	14,7	11,6	8,1	7,3	7,2	7,5	9,2	9,5
Germania	14,6	12,9	10,8	9,3	8,7	9,2	9,4	9,0
Regatul Unit	25,2	19,9	14,8	13,3	13,8	12,7	14,3	13,9
Portugalia	41,5	33,8	27,0	27,2	28,7	23,4	19,6	18,2
Grecia	33,8	27,4	23,9	25,1	20,9	15,6	16,7	15,6
Spania	18,4	15,5	8,7	10,5	13,0	10,5	10,3	10,2
Irlanda	43,4	36,4	29,7	28,3	22,0	20,1	17,5	16,1
Uniunea Europeană 15*	22,9	19,0	14,5	13,7	13,3	11,9	11,8	11,5

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OCDE 1999, Table 31.

Tabelul nr. 14

Ponderile contribuției salariaților, angajatorilor și independenților în totalul contribuțiilor la securitatea socială; ponderile impozitelor generale, ale impozitelor specifice, ale impozitelor pentru executări de activități și ale altor impozite în totalul impozitelor pe bunuri și servicii, realizate în țările Uniunii Europene, în anul 1997

procente

Țara	Ponderi în totalul contribuțiilor la securitatea socială			Ponderi în totalul impozitelor pe bunuri și servicii			
	salariați	angajatori	independenți	impozite generale	impozite specifice	impozite executări activități	alte impozite
Suedia	17,0	81,4	1,6	61,0	36,0	3,0	-
Danemarca	77,7	22,3	-	60,0	35,7	2,9	1,4
Finlanda	17,0	78,9	4,1	59,6	38,0	2,4	-
Luxemburg	41,6	45,2	13,2	50,1	47,1	2,8	-
Belgia	30,0	61,2	8,8	56,8	31,4	11,8	-
Franța	30,1	62,1	7,8	64,0	31,7	4,3	-
Italia	19,8	70,2	10,0	48,6	37,5	5,3	8,6
Austria	41,5	49,0	9,5	66,0	29,2	4,8	-
Olanda	64,7	15,1	20,2	57,2	33,9	8,9	-
Germania	43,5	50,1	6,4	63,7	32,4	3,9	-
Regatul Unit	43,4	55,6	1,0	55,9	39,8	5,0	-0,7
Portugalia	36,8	56,3	6,9	55,4	43,2	1,4	-
Grecia	54,5	45,4	0,1	55,9	37,9	5,2	1,0
Spania	16,0	70,1	13,9	56,6	35,2	7,7	0,5
Irlanda	30,2	63,3	6,5	54,9	40,5	4,6	-

Sursa: Calculat pe baza datelor din Revenue Statistics 1965-1998, OECD 1999, Tables 43-127.

Tabelul nr. 15

**Veniturile fiscale medii pe un locuitor, în țările membre ale Uniunii Europene,
în perioada 1965-1997 (ani selecționați)**

în dolari SUA

Tara	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1997
Suedia	999,8	1665,2	3879,9	7374,1	6033,6	14866,8	12953,5	13866,6
Danemarca	640,0	1295,8	3075,7	5872,4	5545,9	12224,9	17024,2	15844,3
Finlanda	553,2	767,9	2246,1	3963,5	4452,1	12270,9	11381,4	10999,1
Luxemburg	644,1	1034,2	2858,2	5909,3	4954,6	11832,6	18564,7	17363,1
Belgia	547,4	935,0	2636,5	5326,3	3875,4	8674,5	12353,2	11033,4
Franța	702,4	986,8	2398,1	5145,0	4206,5	9210,1	11748,9	10847,7
Italia	328,1	523,3	1003,9	2421,3	2564,7	7551,7	7886,8	8957,5
Austria	452,0	691,5	1920,5	4192,7	3712,3	8473,9	12166,0	11310,3
Olanda	537,7	965,1	2778,8	5484,2	3901,5	8458,8	11277,0	10150,3
Germania	618,8	1001,7	2430,8	5020,4	3867,1	8702,8	11582,3	9606,3
Regatul Unit	563,9	823,1	1469,5	3348,1	3023,8	6154,9	6750,6	7870,7
Portugalia	75,5	164,6	392,1	733,1	653,2	2111,8	3540,0	3508,5
Grecia	154,1	287,1	590,1	1223,3	1182,0	2444,3	3560,4	3862,3
Spania	107,0	187,1	578,6	1365,6	1242,2	4355,3	4888,4	4776,8
Irlanda	243,0	411,4	832,8	1925,4	2020,1	4520,7	6055,1	7049,3
Uniunea Europeană 15*	477,8	782,7	1939,4	3953,7	3415,7	8123,6	10115,3	9803,1

* medie neponderată.

Sursa: Revenue Statistics 1965-1998, OCDE 1999, Table 34.

Tabelul nr. 16

Indicatori de fiscalitate în România, în perioada 1990-2001

Indicatori de fiscalitate	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000*	2001**
Ponderea veniturilor fiscale totale în PIB (fiscalitate generală)	35,5	33,2	33,5	31,3	28,2	28,8	26,9	26,5	28,2	31,4	29,5	31,0
Ponderea impozitelor și taxelor în PIB (fiscalitate parțială)	27,6	23,2	23,2	22,0	20,3	20,9	19,4	20,0	20,3	22,4	18,6	19,1
Ponderea contribuțiilor pentru asigurări sociale în PIB (fiscalitate în scopuri sociale)	7,9	10,0	10,3	9,3	7,9	7,9	7,5	6,5	7,9	9,0	10,9	11,9
Venituri fiscale medii pe locuitor în dolari SUA	585	413	288	362	373	451	420	415	521	476	483	526

* date provizorii.

** program.

Sursa: Calculat pe baza datelor Institutului Național de Statistică și ale Ministerului Finanțelor.

Tabelul nr. 17

Structura veniturilor fiscale ale României în perioada 1990-2001 în procente față de total

Veniturile fiscale	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000*	2001**
Total, din care:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impozite directe	64,0	71,3	74,7	69,1	71,4	67,9	66,7	66,0	61,0	61,4	60,4	59,9
Impozite pe profit	19,9	15,2	15,8	12,0	13,6	13,5	12,1	16,1	10,6	10,4	8,7	7,7
Impozite pe salarii	19,1	22,8	22,7	21,1	22,9	22,0	22,8	20,8	17,9	17,2	11,5***	9,7***
Contribuții asigurări sociale	22,2	30,0	30,7	29,6	28,2	27,5	28,0	24,7	28,2	28,8	36,8	38,4
Impozite și taxe de la populație	2,4	1,0	0,7	0,6	0,6	1,1	1,0	0,7	1,2	-	-	-
Contribuții agenți economici	-	1,2	3,4	4,4	4,6	0,8	-	1,7	0,6	-	-	-
Alte impozite directe	0,4	1,1	1,4	1,4	1,5	3,0	2,8	2,0	2,5	5,0	3,4	4,1
Impozite indirecte	36,0	28,7	25,3	30,9	28,6	32,1	33,3	34,0	39,0	38,6	39,6	40,1
Impozit pe circulația mărfurilor. Accize și impozit asupra țigărilor	33,3	24,9	20,7	11,9	5,5	5,1	5,1	6,4	8,1	9,9	8,8	9,4
Taxa pe valoarea adăugată	-	-	-	11,6	16,1	18,2	18,3	17,4	21,6	19,8	21,5	21,3
Taxe vamale	1,5	3,4	3,9	4,3	4,0	5,0	5,7	5,0	5,5	4,8	3,7	3,1
Alte impozite indirecte	1,2	0,4	0,7	3,1	3,0	3,8	4,2	5,2	3,8	4,1	5,6	6,3

* date provizorii.

** program;

*** impozitul pe salarii și impozitul pe venit.

Sursa: Calculat pe baza datelor cuprinse în bugetul general consolidat întocmit de Ministrul Finanțelor.



CENTRUL DE INFORMARE ȘI DOCUMENTARE ECONOMICĂ
Redactor-șef: Valeriu IOAN-FRANC

Redactori: Aida SARCHIZIAN, Ecaterina IONESCU, Mihaela BURUGĂ
Secretariat științific: Dan OLTEANU, Alexandra PURCĂREA
Machetare, tehnoredactare și concepție grafică: Nicolae LOGIN, Luminița LOGIN
Corectură și procesare text: Ortansa CIUTACU, Dorina GHEORGHE, Vali NEACȘU,
Florica GRIGORAȘ
