

# MĂSURI LEGISLATIVE ADOPTATE DE COMUNITATEA EUROPEANĂ ÎN DOMENIUL FISCALITĂȚII DIRECTE

*Lect .univ. dr. ANIȘOARA BĂBĂLĂU*

*Universitatea din Craiova*

## **Résumé**

*Pour accomplir ses tâches et ses fonctions, l'Etat mobilise d'importantes ressources publiques et effectue des dépenses monétaires. La contribution des personnes physiques et juridiques aux fonds publics est différente d'un régime à l'autre, d'une catégorie sociale à l'autre, d'un pays à l'autre.*

*Les impôts directs sont d'importantes sources pour le budget de l'Etat. À leur tour, les impôts directs se divisent en impôts réels et impôts personnels.*

*Dans le Traité de la Communauté Européenne, on ne trouve aucune disposition spéciale concernant l'uniformisation des impôts directs. Pendant que la fiscalité indirecte fait l'objet d'une harmonisation assez avancée dans le domaine communautaire, la fiscalité directe relève toujours de la compétence des Etats membres conformément au principe de la subsidiarité. Pourtant, au niveau communautaire, on a adopté quelques actes dans le domaine de la fiscalité directe: la Directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990, la Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, la Convention 90/436/CEE.*

## **a. Impozite.Noțiune și clasificare**

Impozitele, ca principală sursă de venit la bugetul de stat, au apărut odată cu statul și au cunoscut importante modificări, în timp, atât din punct de vedere al conținutului cât și ca forme de prelevare.

În economia naturală, impozitele au fost percepute mai mult în natură și, apoi, s-a extins plata în bani a acestora. Astăzi, în foarte puține țări și destul de rar se mai percep impozite în natură.

Odată cu trecerea timpului, impozitele au cunoscut o mare diversitate, atât în ceea ce privește forma, cât și conținutul, determinată de condițiile economice, sociale și politice

existente. Ponderea impozitelor a fost influențată și de factorul timp și specificul condițiilor de dezvoltare ale fiecărei țări.

Efectele pe care le generează impozitele pe plan economic, social și politic determină gruparea acestora după anumite criterii și trăsături comune<sup>1</sup>.

a1) *În funcție de forma* în care se percep de stat, distingem:

- *impozite în natură*, care îmbracă forma dărilor și prestațiilor în natură. Dările de cotitate, spre exemplu, au fost percepute în natură, în Țara Românească și Moldova, până în sec. al XVI-lea, iar după această perioadă și în bani<sup>2</sup>. Dintre acestea, putem exemplifica câteva, pentru a înțelege mai bine conținutul acestui impozit: oieritul, numit în Țara Românească și vama oilor, iar în Moldova, goștină de oi, era darea de oi plătită proporțional cu numărul lor; dijmăritul sau darea de stupi; vinăritul sau darea de vin; goștina sau darea de porci, zisă și vama porcilor; tutunăritul, darea percepută pe terenurile cultivate cu tutun; văcăritul, cel mai însemnat dintre impozite, era o dare în bani pe cai, boi, vaci și bivoli, pe care trebuiau să o plătească toți cei ce posedau vite, indiferent de categoria socială din care făceau parte ș.a.

La aceste dări, se adăugau cele de repartiție, precum și obligațiile de a presta diverse munci la cetăți, iazuri, mori, drumuri, poduri, la care se adaugă cele legate de oaste sau alte servicii (cum ar fi straja, posada etc.).

Se poate lesne observa că aceste impozite au fost specifice orânduirilor sclavagistă și feudală.

-*impozite percepute sub formă bănească (sau în bani)* - au înlocuit, treptat, impozitele în natură, iar astăzi sunt utilizate în mod frecvent, ca urmare a extinderii relațiilor marfă-bani.

a2) *După obiectul impunerii*, impozitele se clasifică în :

- impozite pe avere, care, la rândul lor, cuprind impozitele pe averea propriu-zisă<sup>3</sup>, impozite pe circulația averii și impozite pe sporul de avere;

- impozite pe venit, care se stabilesc și se percep asupra veniturilor realizate de persoanele fizice și juridice<sup>4</sup>;

- impozite pe consum (cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, accize etc.)

a3) *După frecvența încasării lor* distingem:

-impozite permanente, care se încasează cu regularitate la bugetul statului;

-impozite incidentale (întâmplătoare), se instituie și se încasează o singură dată<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> A se vedea, în acest sens, Ioan Condor, *Drept fiscal și financiar*, Tribuna economică, 1996, p.158 și urm.

<sup>2</sup> Anișoara Băbălău, *Drept financiar*, Editura Universitaria, Craiova, 2004.

<sup>3</sup> Cum ar fi impozitul pe clădiri și impozitul pe avere.

<sup>4</sup> Cum ar fi impozitul pe profit, impozitul pe salariu etc.

a4) După criteriul administrării, impozitele se clasifică astfel:

-impozite datorate statului federal ori statelor membre ale federației<sup>6</sup> sau statului (în cazul statelor cu structuri unitare);

-impozite locale, cuvenite unităților administrativ-teritoriale.

a5) După scopul urmărit, impozitele se clasifică în:

- impozite financiare, instituite cu scopul realizării de venituri pentru stat;

- impozite de ordine, percepute în vederea limitării unei acțiuni; scopul având, de această dată, un caracter nefiscal.

a6) După modul de percepere, impozitele pot fi grupate în :

-impozite directe;

-impozite indirecte.

Această clasificare este întâlnită în mai toate lucrările de specialitate și uzitată de multe legislații fiscale.

*Impozitele directe* sunt percepute nemijlocit de la persoanele fizice și juridice pentru veniturile pe care le realizează și bunurile pe care le dețin.

La rândul lor, impozitele directe pot fi grupate în: *impozite reale* stabilite asupra obiectului impozabil (bunuri imobile, produse etc.) fără a se lua în considerare situația contribuabilului; *impozite personale*, se percep asupra veniturilor în strânsă legătură cu persoană impozabilă.

*Impozitele indirecte* se percep în momentul vânzării unor bunuri, prestării unor servicii, executării unor lucrări, importuri sau exporturi etc.

La rândul lor, impozitele indirecte se pot grupa în: impozite sau taxe de consumație, stabilite asupra unor categorii de produse sau servicii, prin adăugarea la prețul de vânzare; monopolurile fiscale, se referă la dreptul exclusiv al statului de a produce sau vinde anumite produse; taxe vamale; alte taxe prevăzute de lege.

## **b. Impozite directe**

### *b1. Noțiuni generale*

Impozitele directe fac parte din cea mai veche formă de impunere. Existența și aplicarea lor o regăsim în mai toate orânduirile sociale, dar mai ales începând cu primele decenii ale sec. al XX-lea, când, în locul impozitelor așezate pe obiecte materiale sau pe

---

<sup>5</sup> Spre exemplu impozitul pe avere.

<sup>6</sup> În cazul statelor de tip federal.

diferite activități<sup>7</sup> își fac apariția și impozitele stabilite pe diferite venituri (salarii, profit, rentă) sau pe avere (mobiliară sau imobiliară)<sup>8</sup>.

Introducerea impozitelor personale a determinat sporirea impunerii, prin extinderea subiecților plătitori la nivelul clasei muncitoare și a funcționarilor publici.

În consecință, impozitele directe, alcătuite din impozite reale și impozite personale, sunt cunoscute din timp de subiecții plătitori și au un quantum și termen de plată bine stabilit.

### *b2. Impozitele reale*

De existența impozitelor reale avem informații încă din perioada Daciei romane.

Un principal impozit real al acestei perioade era *impozitul funciar*, plătit pentru toate terenurile particulare<sup>9</sup>. Quantumul impozitului se stabilea pe baza declarației proprietarului, care trebuia să precizeze valoarea economică a fondului și fertilitatea sa.

După cucerirea Daciei de către romani, împăratul Traian a dispus efectuarea unui recensământ general al provinciei, în vederea stabilirii dărilor funciare. De la plata acestor dări erau exceptate societățile care se bucurau de *ius Italicum* (Sarmisegetusa, Napoca, Apulum, Potaissa, Dierna), deoarece terenurile lor erau considerate, printr-o ficțiune, ca făcând parte din teritoriul roman.

Întemeierea *statelor feudale românești*, în sec al XIV-lea, aduce cu sine și o organizare fiscală propriu-zisă, bazată pe un sistem de obligații noi. Astfel, a fost introdus, *birul* în Țara Românească și *darea* în Moldova, mai ales sub imperiul cerințelor de apărare a hotarelor țării.

În ambele țări erau predominante impozitele directe, ca urmare a caracterului agrar al economiei. Repartiția dărilor se făcea, în special, ținând cont de clasa și categoria socială a contribuabilului; dar, în cadrul aceleiași categorii sociale, devenită categorie fiscală, repartiția dărilor se făcea proporțional cu averea.

După crearea statului modern român, impozitele de tip real cunosc o largă răspândire și se încearcă chiar o reformare a acestora<sup>10</sup>.

Astfel, *impozitul pe pământ* era perceput pentru orice suprafață ce se putea întrebuința în mod economic, fiind stabilit în sarcina proprietății și achitat de proprietar. Introducerea *cadastrului* în 1885 a constituit un pas înainte în stabilirea cât mai corectă a impozitului

---

<sup>7</sup> Este cazul impozitelor reale.

<sup>8</sup> Aceste impozite fac parte din categoria impozitelor personale.

<sup>9</sup> În acea perioadă, statul român avea proprietate deplină asupra pământului, iar cetățenii provinciei aveau numai drept de folosință sau posesiune.

<sup>10</sup> Dumitru Firoiu și colaboratorii, *Istoria dreptului românesc*, vol II/2, p.107 și urm.

funciar, deoarece existau, de acum, registre în fiecare localitate, în care erau trecuți contribuabilii cu bunurile lor funciare și veniturile pe care le aduceau.

*Impozitul pe venitul proprietăților clădite* era perceput asupra caselor de locuit, dar, cu timpul, le-au fost asimilate toate clădirile cu caracter de stabiliment.

Impozitul mai sus menționat se percepea în două feluri:

- impozit pe case, socotit după quantumul chiriei<sup>11</sup>,
- impozite după clase, perceput după numărul încăperilor efectiv închiriate. În cadrul acestui impozit, baza de impunere a constituit-o numărul încăperilor de locuit; în acest sens, au fost stabilite zece clase și trei grade de impozit.

Astfel, în această perioadă, impozitul pe clădiri era stabilit în baza unor criterii exterioare, cum ar fi quantumul chiriei brute, numărul încăperilor închiriate, numărul ușilor și ferestrelor etc. Aceste criterii erau incomplete și nu se putea determina corect mărimea obiectului impozabil.

Din punct de vedere economic, epoca modernă s-a caracterizat prin dezvoltarea manufacturilor, fabricilor, comerțului, altor activități libere și implicit a fost urmată de creșterea numărului de contribuabili care își desfășurau activitatea în aceste domenii. Pentru impunerea acestora, s-a introdus impozitul pe activitățile industriale, comerciale și profesiile libere.

*Impozitul asupra câștigului*<sup>12</sup> era stabilit asupra câștigurilor sau veniturilor provenite din lucrul manual, din întreprinderile industriale și comerciale, din activități ale profesiilor libere, alte ocupații ce nu erau supuse impozitului funciar, pe clădiri etc. Acest impozit a fost organizat pe patru clase<sup>13</sup>:

- clasa I, unde intrau următorii contribuabili: servitorii, servitorii din fabrici și întreprinderi (industriale și comerciale) și cei „aplicați” în alte întreprinderi;
- clasa a II-a, din care făceau parte proprietarii de pământ și case, cei care realizau venituri din capitaluri și rente;
- clasa a III-a, unde erau impuși bancherii, arendașii, comercianții, fabricanții și industriașii, farmaciștii etc<sup>14</sup>;
- clasa a IV-a, în această clasă erau supuși impozitului funcționarilor publici sau privați și văduvele lor, conducătorii permanenți ai întreprinderilor, cei care realizau un salariu fix<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Baza impozabila era chiria bruta, iar cotele se diferențiau în raport cu numărul localităților respective.

<sup>12</sup> Impozitul era 10% din câștigul net.

<sup>13</sup> Se plătea un impozit asupra dobânzilor și rentelor mai mare de 80 de coroane anual.

<sup>14</sup> Reglementat de Legea nr. 24/1875, cu modificările și completările ulterioare și de Regulamentul impozitelor directe din 1888.

Impozitul pe câștig era concentrat la bugetul statului în proporție de 70%, iar restul era folosit pentru acoperirea împrumutului de stat.

Tot din această categorie de impozit au făcut parte și *impozitele asupra minelor și impozitele asupra întreprinderilor obligate la publicarea socotelilor*.

Impozitul asupra minelor se percepea asupra veniturilor provenite din exploatarea minelor și din tranzacțiile industriale în legătură cu minele aflate în activitate.

Impozitul întreprinderilor obligate la publicarea socotelilor se referă la cooperative, societăți de asigurare, societăți în comandită, întreprinderile pe acțiuni din țară; în general, toate întreprinderile care trebuiau să depună bilanțul (socotelile) la tribunalul comercial.

Dezvoltarea industriei și comerțului a fost urmată de dezvoltarea relațiilor de credit, a băncilor și a comerțului cu hârtie de valoare. În acest context, a apărut o categorie de persoane, care se ocupa de plasarea capitalurilor bănești. Pentru impunerea acestora, au fost introduse impozitele pe capitalurile bănești. Spre exemplu, în Transilvania, acestea s-au concentrat în *impozite asupra dobânzilor și rentelor*, care aveau ca obiect fie dobânzile pe care debitorul le plătea pentru împrumutul luat, fie dobânzile pe care creditorul le încasa pentru capitalul dat cu împrumut, la care se adăugau rentele, dividendele. Aceste impozite au avut un randament fiscal scăzut, deoarece nici creditorul și nici debitorul nu erau interesați în înștiințarea organelor fiscale. Impozitul asupra dobânzilor și rentelor era perceput în cote determinate și plătit de cel care dobânda venitul.

Impozitele reale mai sunt aplicate și în zilele noastre, dar prezintă dezavantajul de a nu putea cuprinde decât o parte din materia impozabilă<sup>16</sup>.

### *b3. Impozitele personale*

Trecerea de la impozitele reale la cele personale a avut loc în a doua jumătate a sec. al XIX-lea - primele decenii ale secolului al XX-lea.

Întrucât impozitele indirecte erau destul de greu de suportat de cei care aveau venituri mai mici, iar cele reale nu se bazau pe criterii obiective de stabilire a materiei impozabile, s-a simțit nevoia unui sistem de impunere, care să asigure impozitarea progresivă a veniturilor sau a averii, introducerea minimului neimpozabil și acordarea unor înlesniri contribuabililor cu familii mai numeroase.

Sistemul impunerii personale presupune diferențierea sarcinilor fiscale în funcție de dimensiunea veniturilor sau a averii și o de situație personală a fiecărui plătitor.

---

<sup>15</sup> Impozitul era perceput în cote progresive.

<sup>16</sup> Iulian Văcărel și colab, *Finanțe publice*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1992, p.230.

La rândul lor, impozitele personale se întâlnesc sub forma impozitelor pe venit și a impozitelor pe avere.

*Impozitele pe venit* au fost introduse atunci când s-au diferențiat veniturile realizate de categorii sociale diferite. Subiecții impunerii pe venit sunt persoanele fizice și persoanele juridice, care au domiciliul sau rezidența într-un stat, precum și cele nerezidente, care obțin venituri din diferite surse.

*Impozitul pe veniturile persoanelor fizice* se aplică cu ajutorul a două sisteme de așezare: sistemul impunerii separate a fiecărui venit provenit dintr-o anumită sursă și sistemul impunerii globale a veniturilor, indiferent de sursa de proveniență.

Pentru stabilirea *impozitului pe profit realizat de persoanele juridice* (societățile de capital), în unele țări se folosește același sistem de impunere ca în cazul persoanelor fizice, iar în altele se practică un sistem distinct.

Impunerea profitului realizat de persoanele juridice este determinat de organizarea acestora ca societăți de persoane sau societăți de capital.

Impozitele pe avere au fost instituite în strânsă legătură cu dreptul de proprietate asupra unor bunuri mobile sau imobile de către persoanele fizice și juridice.

În practica fiscală din mai multe țări, impozitele pe avere se întâlnesc sub următoarele forme: *impozite asupra averii propriu-zise, impozite pe circulația averii și impozite pe sporul de avere.*

### **c) Măsuri legislative limitate adoptate de Comunitatea Europeană în domeniul fiscalității directe**

*Fiscalitatea indirectă* a făcut obiectul unei proceduri de armonizare, destul de avansată în momentul de față, în timp ce *fiscalitatea directă* a rămas la aprecierea statelor membre. De altfel, Tratatul de constituire a Comunității Europene nu conține reglementări în legătură cu armonizarea impozitelor directe.

Adoptarea de măsuri în acest domeniu este destul de dificilă, datorită regulii de unanimitate prevăzută de art. 94 C.E., aplicabilă, la rândul ei, tuturor domeniilor care permit aprobarea unor măsuri în vederea uniformizării prevederilor legislative ale statele membre, cu repercursiuni directe asupra stabilirii și funcționării pieței comune.

În domeniul fiscalității directe au fost adoptate, în principal, următoarele acte normative:

c1) Directiva 90/434/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, diviziunilor, aporurilor de activ și schimburilor de acțiuni interesând societăți din state membre diferite, modificată prin Directiva 2005/19/CE din 17 februarie 2005.

Prin această directivă s-a urmărit înlăturarea dublei impunerii a dividendelor distribuite de filiale către societățile-mamă situate într-un alt stat membru..

Modificările aduse de Directiva 2005/19 din 17 februarie 2005 se referă la posibilitatea transferării sediului social al unei societăți europene sau al unei societăți cooperative europene dintr-un stat membru într-altul, fără a se proceda la dizolvarea acestora. Aceste modificări ridică probleme în ceea ce privește impozitarea. Astfel, art 10 al Directivei stabilește că transferul sediului social nu presupune impozitarea veniturilor, beneficiilor sau plusvalorilor asociaților. Totuși, statele pot să impoziteze profitul rezultat din cesiunea ulterioară a titlurilor de valoare din capitalul unei societăți, care își transferă sediul social.

c2) Directiva 90/435/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite (modificată prin Directiva 2003/123/CE din 2 decembrie 2003).

Directiva 90/435 din 23 iulie 1990 cuprinde reglementări fiscale prin care relațiile dintre societățile-mamă și filialele din alte state membre diferite erau mai puțin favorabile decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru. Modificările aduse acestei directive încearcă să înlătore neajunsurile și să instituie un regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite.

Prin societate-mamă înțelegem orice societate a unui stat membru al Comunității Europene (inclusiv societatea europeană și societate cooperativă europeană), care deține în capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru o participare minimă de 20%, iar prin filială a unei societăți se înțelege o societate al cărei capital conține o participare minimă de 20%.

Astfel, Directiva 90/435, modificată, se aplică în cazul:

- distribuirilor de beneficii obținute de societățile dintr-un stat membru și provenind de la filialele lor din alte state membre, precum și cele efectuate de către societățile dintr-un stat membru către societățile dintr-un alt stat membru ale căror filiale sunt;

- distribuirilor de beneficii obținute de către sediile permanente etc.

Prin sediu permanent se înțelege orice întreprindere fixă situată într-un stat membru, în care activitatea unei societăți dintr-un alt stat membru este exercitată în totalitate sau parțial, în măsura în care beneficiile acestei întreprinderi sunt impozabile în statul unde se găsește, în temeiul unor tratate bilaterale sau, în lipsa acestora, a dreptului național.

c3) Convenția 90/436/CEE privind evitarea dublei impunerii în cazul corectării beneficiilor între întreprinderi asociate.



Convenția a fost adoptată cu scopul aplicării unei proceduri arbitrale de evitare a dublei impuneri, cu ocazia corectării beneficiilor întreprinderilor asociate din state membre diferite.

Convenția a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1995 pe o perioadă de 5 ani, iar din anul 2000 nu mai este în vigoare, deoarece nu toate statele au ratificat protocolul de prorogare al acestei convenții.

**Bibliografie:**

Anișoara Băbălău, *Drept financiar*, Ed. Universitaria, Craiova, 2004.

Codul fiscal cu modificările ulterioare.

Convenția 90/436/CEE privind evitarea dublei impuneri în cazul corectării beneficiilor între întreprinderi asociate.

Directiva 90/434/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, diviziunilor, aporturilor de activ și schimburilor de acțiuni interesând societăți din state membre diferite, modificată prin Directiva 2005/19/CE din 17 februarie 2005.

Directiva 90/435/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite (modificată prin Directiva 2003/123/CE din 2 decembrie 2003).

Dumitru Firoiu și colaboratorii, *Istoria dreptului românesc*, vol II/2.

Ioan Condor, *Drept fiscal și financiar*, Tribuna economica, București, 1996.

Iulian Văcărel și colaboratorii, *Finanțe publice*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1992.