

REFORMA IMPOZITELOR DIRECTE

1. Evoluția veniturilor din impozite
 directe
2. Analiza principalelor impozite directe
 - 2.1. Impozitul pe profit
 - 2.2. Impozitul pe salarii

1. EVOLUȚIA VENITURILOR DIN IMPOZITE DIRECTE

Politica financiară în domeniul veniturilor statului este chemată să definească sursele de formare a fondurilor bugetare și extrabugetare de care statul are nevoie, metodele de prelevare, precum și obiectivele economice, sociale sau de altă natură, pe care trebuie să le îndeplinească instrumentele folosite în procesul mobilizării resurselor financiare.

În țările în curs de dezvoltare, veniturile fiscale și contribuțiile pentru asigurări sociale participă în medie cu 76%. Aceste țări își completează resursele publice într-o proporție mai mare pe seama veniturilor de la întreprinderile și proprietățile publice și a altor venituri nefiscale.

În ceea ce privește structura veniturilor fiscale, există deosebiri importante de la un grup de țări la altul și de la o țară la alta. Astfel, în țările dezvoltate impozitele directe procură $2/3$ din veniturile fiscale iar cele indirecte- $1/3$; la țările în curs de dezvoltare proporțiile sunt răsturnate: impozitele directe asigură 37% din total, iar cele indirecte 63%.

Evident cu cât o economie este mai dezvoltată și mai diversificată, veniturile mai structurate și mai diferențiate, iar agenții economici mai bine organizați, cu atât sunt condiții mai bune pentru utilizarea impozitelor directe. Invers, într-o țară cu o economie slab dezvoltată, cu o structură de ramură restrânsă, cu unități de producție mici și slab organizate, cu o populație în care majoritatea locuitorilor realizează venituri modice opțiunea pentru sistemul impozitelor indirecte este inevitabilă.

Ponderea veniturilor din impozite directe:

Astfel, în anul **1991** veniturile Bugetului de Stat, în sumă de 496,8 mld., au provenit din venituri fiscale, în sumă de 479,4 mld., venituri nefiscale în sumă de 11,2 mld. Și venituri de capital de stat în sumă de 6,2 mld.

Din totalul veniturilor fiscale, 278,9 mld. au constituit impozitele directe din care:

- Impozitul pe profit, în sumă de 110,3 mld., care s-a încasat în proporție de 107,5% față de programul aprobat.

Totalul impozitelor pe profit încasate, 88,6% a provenit din vărsămintele efectuate de regii autonome și societăți comerciale cu capital de stat (97,7 mld) și 11,4% de la societăți comerciale și alți plătitori (12,6 mld).

- Impozitul pe salariu, în sumă de 166,8 mld. s-a încasat în proporție de 101,9% fapt ce s-a datorat, îndeosebi creșterii salariului mediu peste prevederi, precum și ca urmare a acordării, în luna decembrie a anului 1991, a unor recompense pentru activități desfășurate în cursul anului.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1992** au fost realizate în sumă de 1.363,9 miliarde lei, veniturile din impozite directe constituind 789,4 mld din care:

- Impozitul pe profit, în sumă de 315,7 mld. lei, fiind încasat în proporție de 95,7% față de prevederile definitive, ceea ce reprezintă 23,1% din totalul veniturilor bugetului de stat.

Nerealizarea cu 14,3 mld. lei a impozitului pe profit s-a datorat, în principal, scăderii în anul 1992 a producției de mărfuri și servicii precum și înregistrări de pierderi.

Totodată, multe societăți comerciale care au realizat profit nu și-au putut achita obligațiile către buget ca urmare a lipsei de disponibilități în conturile bancare, consecință a din blocajului financiar.

- Impozitul pe salarii, în sumă de 457,7 mld. lei s-a încasat în proporție de 102,6 %, cu 11,7 mld. lei față de prevederile aprobate și reprezintă 33,6% din totalul veniturilor. Aceasta s-a datorat, în principal, creșterii salariului mediu lunar, ca urmare a indexării, precum și depășirii fondului de salarii de referință pentru care s-a suportat impozit suplimentar. Astfel, veniturile salariale medii nominale lunare nete pe economie au fost de 19.756 lei pe întregul an 1992, fiind cu 163,8% mai mari decât veniturile medii pe anul 1991.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1993** au fost în sumă de 3.792,4 mld. lei, din care:

- Impozitul pe profit în sumă de 750,3 miliarde lei superior cu 22,6% evaluărilor bugetare definitive, respectiv cu 138,3 miliarde lei, constituind 20% din totalul veniturilor.

Printre factorii care au determinat realizarea impozitului pe profit peste nivelul prevăzut, au fost: modificarea volumului și structurii activităților economice, realizarea unui indice de creștere a prețurilor mai mare decât cel prognozat, creșterea ponderii sectorului privat în totalul economiei, acesta prezentând o rentabilitate superioară celui de stat, creșterea eficienței organelor de control financiar de stat în combaterea evaziunii fiscale.

- Impozitul pe salarii în sumă de 1.324,9 miliarde lei, cu o depășire față de prevederi de 68,9 miliarde lei, respectiv de 5,5%, ponderea sa fiind de 28% din totalul veniturilor.

Depășirea veniturilor din impozitul pe salarii a fost determinată, îndeosebi, de creșterea salariului mediu lunar cu cca. 4.000 lei față de cel avut în vedere la fundamentarea cifrelor cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1993, acordarea în luna decembrie 1993 a unor sume reprezentând alte drepturi salariale (prime, ajutoare etc.), precum și depășirea fondului de salarii de referință pentru care s-a suportat impozit suplimentar.

Din totalul impozitului pe salarii încasat la bugetul de stat, sumele defalcate pentru echilibrarea bugetelor locale pe anul 1993 au fost de 231,8 miliarde lei, cu 5,3 miliarde mai mici decât cele prevăzute de lege.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1994** au fost realizate în sumă de 8869,1 miliarde lei reprezentând 90,4% din programul rectificat, veniturile din impozite directe constituind 4.550,4 miliarde lei, din care:

- Impozitul pe profit în sumă de 1904,1 miliarde lei, având o pondere de 22% din total, cu 8,1% sub nivelul programat, respectiv, cu 166,9 miliarde lei, determinat în principal, de nerealizarea obligațiilor către buget care au fost îndeplinite numai în proporție de 91,9%, consecință a blocajului financiar, evaziunii fiscale și indiscipliniei financiare.

- Impozitul pe salarii s-a încasat în sumă de 3220,6 miliarde lei, respectiv 28% din total, cu 120 miliarde lei mai mult decât evaluările bugetare, ca urmare a realizării unui salariu mediu lunar mai mare decât cel programat, ceea ce a determinat creșterea nominală și reală a salariilor, dar și a impozitului pe salarii.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1995** au constituit 12.888,3 miliarde lei reprezentând 92,2% față de prevederile anuale, impozitele directe realizându-se în sumă de 6.340,6 miliarde lei, din care:

- Impozitul pe profit în sumă de 2.791,3 miliarde lei cu o pondere de 22% din totalul venitului, reprezentând 74,2% din prevederile actualizate.

- Impozitul pe salarii în sumă de 3.380,2 miliarde lei cu o pondere de 25% din total, reprezentând 95,9% din prevederile actualizate.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1996** au fost realizate în sumă de 18.372,8 miliarde lei, impozitele directe reprezentând 8.532,6 miliarde lei, din care:

- Impozitul pe profit s-a încasat în sumă de 3.517,3 miliarde lei cu o depășire de 1% față de prevederile actualizate, reprezentând 19,2% din totalul veniturilor, circa 40% provenind din sectorul bancar.

- Impozitul pe salarii, s-a încasat în sumă de 6.656,3 miliarde lei, realizând o depășire față de prevederi de 1,2%, reprezentând 36,2% din totalul veniturilor, cu 0,6% mai mult decât în anul 1995. Din acest impozit au fost defalcate sume pe seama bugetelor locale conform legii, în sumă de 1.972,6 miliarde lei, reprezentând 29,6% din totalul impozitului pe salarii încasat.

Veniturile Bugetului de Stat pe anul **1997** au fost realizate în sumă de 40.277,9 miliarde lei, impozitele directe reprezentând 16.466,5 miliarde lei, din care:

- Impozitul pe profit, în sumă de 7.366,5 miliarde lei, cu o pondere de 18% din totalul veniturilor.

- Impozitul pe salarii, în sumă de 8.697,2 miliarde lei, cu o pondere de 22% din totalul veniturilor.

2. ANALIZA PRINCIPALELOR IMPOZITE DIRECTE

În acest capitol voi încerca să studiez modificările care au apărut pe perioada cuprinsă între anii 1991 – 1997 și voi analiza pe cât posibil detaliat, următoarele impozite: impozitul pe profit și impozitul pe salarii.

2.1. IMPOZITUL PE PROFIT

Reforma fiscală, componentă a reformei economice și sociale, urmărește constituirea unui sistem fiscal coerent, echilibrat și eficient pentru a putea face față cerințelor tranziției la economia de piață.

Printre cele mai importante măsuri de constituire a unui sistem fiscal s-a numărat și adoptarea Legii privind impozitul pe profit (Legea nr. 12 din 30 ianuarie 1991, publicată în Monitorul Oficial nr.25 din 31 ianuarie 1991). Instituirea acestui impozit a devenit necesară pentru a se crea un cadru juridic unitar privind impozitul pe profit datorat de persoanele juridice. Anterior intrării în vigoare a legii, agenții economici persoane juridice erau supuși unui sistem fiscal diferențiat.

Impozitele datorate de persoanele juridice erau diferite nu numai din punct de vedere al categoriilor de cote de impunere, dar și în ceea ce privește nivelul acestor cote, baza impozabilă, calculul impozitului și alte elemente ale impunerii. În consecință, la același nivel de profit obținut, agenții economici din diverse domenii de activitate datorau un impozit în cuantum diferit.

Legea numărul. 12/1991 asigură participarea tuturor agenților economici persoane juridice la formarea veniturilor bugetului public în raport cu mărimea profitului obținut. Prin modul în care s-a reglementat impozitul pe profit s-a realizat și o simplificare legislativă. Astfel, au fost abrogate numeroase reglementări anterioare, fiind adoptată o lege care aducea prevederi noi, bazată pe legislațiile fiscale moderne. De asemenea, reglementarea a fost mai elaborată

atât în ceea ce privește stabilirea clară a subiecților impozabili și a bazei impozabile, precum și cu privire la stabilirea unor facilități fiscale relativ stimulative.

Sistemul general al impozitului pe profit, în condițiile Legii nr. 12/1991

În formă inițială, la intrarea în vigoare a legii, impozitul pe profit a fost conceput ca un instrument fiscal nou, înlocuind numeroase impozite în materie. Pe parcurs, au fost adoptate noi reglementări privind impozitarea veniturilor persoanelor juridice, conform evoluției reformei legislative. Astfel, în aplicarea articolului 37 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, care prevede acordarea pentru asociați unor cote-părți din profit sub formă de dividend, proporțional cu participarea la capitalul social, a fost instituit impozitul pe dividende. De asemenea, un venit distinct al agenților economici persoane juridice a fost reglementat prin Legea nr. 58/1991, constând în posibilitatea vânzării unor active ce reprezintă unități ce pot fi organizate și pot funcționa independent. În consecință, s-a instituit impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat (H.G. nr.782/1991, dată în baza autorizării prevăzute prin Legea nr. 56/1991. Hotărârea a fost abrogată și înlocuită prin Legea nr. 54/1992. La rândul ei Legea nr. 54/1992 a fost abrogată prin O.G. nr. 70/1994).

În cadrul sistemului impozitului pe profit a fost inclus și impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat. Aceasta deoarece venitul obținut din valorificarea activelor respective, în cazul în care nu sa-r fi impus separat, se includea în rezultatele financiare ale societății comerciale vânzătoare și astfel creștea profitul acesteia. Impunerea distinctă a sumelor obținute din vânzarea activelor era în avantajul societăților comerciale, deoarece cota de impunere era de 20%, deci inferioară celei a impozitului pe profit.

Dezavantajele impozitării, conform Legii nr. 12/1991

În condițiile Legii nr. 12/1991, ponderea impozitului pe profit în produsul intern brut a scăzut în mod simțitor, de la 5,3% în anul 1991 la 3,6% în anul 1993. De asemenea, s-a apreciat că a fost favorizată proliferarea scutirilor de impozit pe profit, a lipsit un sistem de ajustare neutră, în raport cu evoluția inflației, a activelor și pasivelor societăților comerciale, în scopuri fiscale, ceea ce a avut drept consecință erodarea bazei de impunere.

Rezultatul practic al acestei politici a fost că firmele private și cele mixte aproape că nu au plătit impozit, fapt care a costat bugetul țării sume reprezentând 3% din produsul intern brut. În plus, din dorința de a atrage investiții străine, prin Legea nr. 35/1991, s-a acordat un tratament fiscal discriminatoriu față de investitorii autohtoni. Scutirile de impozite între 2–5 ani acordate acestora, în comparație cu 6 luni – 5 ani pentru întreprinzătorii români nu au constituit facilități pentru atragerea de capital străin, ci obstacole, cel puțin din două motive:

pentru profitul scutit în România, investitorii străini plătesc impozit în țara de rezidență, de regulă cu cote mult mai mari sau cu cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri;

se transferă în acest fel, dreptul de impunere al statului român, țărilor de origine a investitorilor străini, astfel că fiscul din aceste țări își asigură creșterea veniturilor sale pe seama profiturilor realizate în România.

Consecința acestor facilități discriminatorii, acordate investițiilor străine, a determinat proliferarea societăților comerciale cu participare străină având un aport străin redus la capitalul social. Aceste societăți au obținut profituri foarte mari care au fost transferate în străinătate fără a fi impozitate în țara noastră, ceea ce echivalează, în realitate, cu export de produs național. În ultimii ani, sarcina fiscală a persoanelor juridice a crescut simțitor, odată cu introducerea unor contribuții pe care erau obligate să le plătească pentru alimentarea unor fonduri speciale cum sunt, spre exemplu, cele pentru fondul de cercetare – dezvoltare, fondul de învățământ, fondul de sănătate, fondul de

risc, fondul pentru pensii de asigurări sociale a agricultorilor. Prin aceste contribuții s-a erodat însă și baza de impunere a profiturilor, ceea ce a impus reexaminarea nivelului cotelor de impozitare aplicabile în cazul impozitului pe profit.

Impozitul pe profit, conform Ordonanței Guvernamentale nr. 70/1994

Tranziția la economia de piață și dobândirea calității de membru asociat al Uniunii Europene au impus restructurarea sistemului fiscal, inclusiv a impozitului pe profit și armonizarea legislației fiscale cu principiile și procedurile adoptate de membrii Uniunii, ca o condiție a obținerii de către România a calității de membru cu toate drepturile aferente.

Ținând seama, printre altele, de neajunsurile de mai sus ale reglementărilor din Legea nr. 12/1991 și Legea nr. 35/1991, a apărut necesară perfecționarea cadrului juridic al impozitării profitului. În acest scop, a fost adoptată O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, intrată în vigoare la 1 ianuarie 1995. Noua reglementare a adus și schimbări în concepția de impunere a profitului dintre care se pot menționa următoarele:

- baza de impunere poate fi corectată în raport de nivelul inflației;
 - scutirile de impozit au fost eliminate, atât cele aplicabile investitorului român, cât și cele care favorizau investitorii străini;
 - la determinarea impozitului se ia în considerare creșterea patrimoniului net într-un an fiscal, care include atât profiturile realizate din activitățile efectuate de contribuabili, cât și din creșterile de capital;
 - se reglementează accelerată a mijloacelor fixe;
- cota de impozit s-a redus de la 45% la 38%, iar pentru agricultură la 25%.

Veniturile provenite din dividende distribuite de societățile comerciale, au rămas în continuare impozitate distinct, potrivit Legii nr. 40/1992.

În schimb, impozitul pe sumele din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat a fost desființat, ca urmare a abrogării Legii nr. 54/1992, prin O.G. nr. 70/1994. Ca atare, sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat sunt incluse în veniturile societăților respective ca orice venit și deci li se aplică impozitul pe profit.

Așa cum s-a arătat mai sus, reglementarea instituită de O.G. nr. 70/1994 înlătură unele din deficiențele Legii nr. 12/1991, însă, în formă inițială, prezenta ea însăși unele neajunsuri, ceea ce a determinat numeroase critici.

În continuare se vor prezenta câteva din deficiențele O.G. nr. 70/1994:

Astfel, gruparea din punct de vedere fiscal, a contribuabililor în mari și mici, numai cu scopul de a aplica metodologii diferite pentru determinarea profitului impozabil, era nejustificată. Se crea o diferențiere artificială de regim fiscal, cu consecință că, cei peste 2400 de contribuabili mari să plătească impozitul în funcție de creșterea patrimoniului net actualizat la inflație, iar restul de cca. 500.000 contribuabili mici în raport de diferență dintre venituri și cheltuieli, fără actualizare la inflație. Prin această soluție, sporea foarte mult activitatea de evidență prin ținerea de evidențe duble (fiscale și contabile), prin întocmirea de două bilanțuri (unul fiscal și unul contabil), se impozitează venituri neîncasate, practic se instituie blocajul financiar. Gruparea în cele două categorii de contribuabili apare ca o anomalie, fiind bazată pe criterii arbitrare și nu de natură economică sau fiscală.

Pentru lămurirea completă a elementelor prezentate este necesară detalierea unor aspecte:

a) Criteriile prin care contribuabilii sunt grupați în mari și mici. Astfel, potrivit articolului 3 din Ordonanță prin contribuabil mic se înțelege contribuabilul care într-un an fiscal îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- este o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri nu a depășit 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;
- nu are mai mult de 299 salariați permanenți la începutul anului fiscal;

- acesta a fost contribuabil mic, așa cum este definit în acest articol, în toți anii fiscali de la înființarea sa. Toți contribuabilii înregistrați până la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe sunt considerați contribuabili mici.

Toți ceilalți contribuabili care nu îndeplinesc aceste condiții sunt considerați contribuabili mari.

b) Determinarea profitului impozabil la contribuabilii mari:

1. activul din bilanțul de la sfârșitul anului fiscal minus obligațiile aferente acestuia (patrimoniul net de la sfârșitul anului fiscal);
- minus* 2. activul la începutul anului fiscal minus obligațiile aferente acestuia (patrimoniul net de la începutul anului fiscal) actualizat la inflație pentru întregul an fiscal;
- minus* 3. aportul efectuat la capitalul social în cursul anului fiscal, actualizat la inflație, și veniturile din dividendele încasate de contribuabil de la o persoană juridică română, precum și veniturile înregistrate în avans aferent anilor fiscali următori;
- plus* 4. cheltuielile, orice plăți în bani sau în natură efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, actualizate la inflație, în funcție de specificul activităților contribuabilului.

Datorită acestui mod de calcul contribuabilii mari puteau, de exemplu, să mărească prețurile la produsele lor deoarece cota de 38% (reprezentând impozitul pe profit) se aplica unei valori rezultate din diferența între averea unei mari întreprinderi la începutul anului și averea de la sfârșitul anului. Numai că, averea înregistrată în contabilitate la începutul anului este actualizată la inflație ajungându-se la situația în care averea de la începutul anului devine mai mare decât a fost în realitate. Mai departe, diferența dintre averea de la sfârșitul anului și cea de la începutul anului scade. Prin urmare, va rezulta o masă mai mică de patrimoniu din care se va lua pentru buget partea de 38%.

Reglementarea din O.G. nr. 70/1994 pentru determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari, instituia împărțirea mijloacelor fixe

amortizabile, din punct de vedere fiscal, în 6 grupe cu cote fiscale anuale de amortizare mai mari în raport cu cele stabilite prin Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale (Legea nr. 15/1994).

În acest fel, pe lângă amortizarea contabilă prevăzută de Legea nr. 15/1994 și aplicabilă în cazul contribuabililor mici, se introduce o nouă amortizare, adică cea fiscală, obligatorie numai pentru contribuabilii mari și care de fapt se utilizează numai în cadrul metodologiei de calcul a profitului impozabil. Prin această soluție inutilă se crea, din nou, un sistem complicat de evidență, greu de aplicat și costisitor.

Actualizarea la inflație, aplicată numai la determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari produce o nouă complicație în evidență și introduce o metodologie de ajustare lunară la inflație, greoaie.

Această metodologie se referea la toate elementele patrimoniale (active fixe, materii prime, materiale, combustibili, produse finite), determinând o creștere a prețurilor corespunzător indicelui prețurilor cu amănuntul.

În măsura în care se intenționa a se stimula activitatea economică a contribuabililor mici, aceasta se putea realiza mai simplu și mai eficient prin instrumente de natură fiscală, cum ar fi, spre exemplu, stabilirea unor cote de impunere mai reduse. În acest mod se obține simplificarea metodologiei de determinare a profitului impozabil și a evidenței contabile, care nu justifică a fi diferită pentru anumite categorii de contribuabili.

Având în vedere toate aspectele analizate anterior, se deduce că măsurile preconizate prin O.G. nr. 70/1994 nu răspundeau funcției de stimulare a contribuabililor în obținerea de profituri cât mai mari (avantajoase atât pentru ei înșiși cât și pentru societate – prin impozitare).

Numeroase critici aduse unora din prevederile inițiale ale O.G. nr. 70/1994 au determinat intervenția legiuitorului. Astfel prin Legea nr.73/1996 pentru aprobarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, au fost adoptate și unele modificări și completări ale prevederilor ordonanței respective. Este vorba în primul rând de renunțarea la gruparea contribuabililor din punct de

vedere fiscal în contribuabili mari și mici. În același timp, prin Legea nr. 73/1996, au fost introduse în ordonanță unele excepții de la plata impozitului pe profit prevăzute în alte acte normative, efectuându-se și o sistematizare și completare a acestora.

Rolul impozitului

În primul rând se remarcă funcția impozitului pe profit ca o sursă certă de alimentare cu venituri a bugetului public, în vederea asistării mijloacelor financiare necesare îndeplinirii drepturilor fundamentale ale cetățenilor cu privire la învățământ, sănătate, cultură, apărare națională, ordine publică, etc., precum și pentru finanțarea unor acțiuni și obiective economice de interes național.

Randamentul fiscal al impozitului pe profit nu este foarte ridicat, deoarece există multiple posibilități de evaziune fiscală. Totuși ponderea sa în resursele publice poate crește printr-o mai bună organizare și mai exactă conducere a evidențelor la agenții economici, în conformitate cu prevederile Legii contabilității (Legea nr. 82/1991) și prin aplicarea fermă a sancțiunilor stabilite de lege.

Cu toate acestea, impozitul pe profit are un rol important în creșterea ponderii impozitelor directe în sistemul fiscal român. Astfel, în Bugetul de Stat pe anul 1995, impozitul pe profit s-a dimensionat la suma de 4.284,4 miliarde lei, ceea ce reprezintă 54% din veniturile prevăzute sub forma impozitelor directe (din care s-au realizat numai 74,21%). În același timp, prin modul în care era reglementat impozitul pe profit în O.G. nr.70/1994, se urmărea prea timid să se stimuleze activitățile agenților economici producători de profit. În acest scop se prevedea o cotă de nivel relativ ponderat (38%), iar pentru agenții economici din domeniul agriculturii, cota de impozit era redusă (25%)

Definirea contribuabililor

În funcție de forma de organizare, de sursa impozabilă, rezidență și sediu sau domiciliu, după caz, O.G. nr. 70/1994 grupează subiecții impunerii impozitului pe profit în 4 categorii după cum urmează:

a) "persoane juridice române pentru profitul impozabil, obținut din orice sursă, atât în România, cât și în străinătate ". În această categorie ar urma să cuprindem toate persoanele juridice, indiferent de tipul de proprietate (de stat, mixtă sau particulară) sau forma de organizare a acestora (regii autonome, societăți comerciale etc.). Nu se, face distincție între agenții economici și instituții publice sau alte persoane juridice fără scop lucrativ. Se fixează însă două condiții cumulative pentru a deveni subiect al impunerii în această primă categorie de contribuabili și anume:

calitatea de persoană juridică română;

realizarea de profit din activitatea desfășurată, indiferent de natura sursei de venit.

Instituțiile publice sunt cele definite de Legea nr. 72/1996 privind finanțele publice și anume: Senatul României, Camera Deputaților, Guvernul, ministerele, consiliile comunale, orașenești etc. În noțiunea de persoane juridice fără scop lucrativ putem cuprinde, pe lângă instituțiile publice, organizațiile sociale, asociațiile de cetățeni și fundațiile.

b) "persoanele juridice străine care desfășoară activități, printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent aceluși sediu permanent". Persoanele juridice străine, în înțelesul textului citat, considerăm că sunt cele care se constituie potrivit legislației altui stat și care pot să afecteze activitatea producătoare de profit pe teritoriul țării noastre, după recunoașterea lor ca persoane juridice străine, în condițiile stabilite de dreptul român. Aceste persoane juridice străine pot să desfășoare activități producătoare de profit pe teritoriul României prin intermediul filialelor sau a unui sediu permanent. Potrivit (O.G. nr. 70/1994 prin sediu permanent se înțelege locul prin intermediul căruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice străine este, total sau parțial,

condusă direct sau prin intermediul unui agent dependent (prin agent dependent se înțelege intermediarul, persoană fizică, juridică care își desfășoară activitatea în România în numele, pe contul și sub controlul unei persoane străine.

Sediul permanent include:

un birou;

o sucursală;

o agenție;

o fabrică;

un magazin;

un atelier;

o mină;

un loc de extracție a gazelor și a petrolului sau orice loc din care se extrag resurse naturale;

un șantier de construcții sau un loc unde au fost aduse echipamente de construcție, un proiect de montaj sau instalare, activitățile de supravegere, consultanță și furnizare de servicii pentru același proiect sau pentru proiecte conexe, devin sediu permanent dacă au o durată mai mare 12 luni.

Sediul permanent nu include:

folosirea de spații pentru depozitare sau distribuție de mărfuri, menținerea unor stocuri de mărfuri și bunuri aparținând unei activități, doar pentru stocarea și distribuirea acestora;

menținerea unor stocuri de mărfuri aparținând unei activități, pentru distribuirea lor către o altă activitate și menținerea unui loc pentru colectare de informații sau prestarea unor lucrări pregătitoare sau auxiliare.

Până la intrarea în vigoare a O.G. nr. 70/1994, sediul permanent era definit numai în convențiile internaționale pentru evitarea dublei impuneri, ceea ce îngreuna aplicarea legilor fiscale române în cazul sediilor permanente ce se constituiau pe teritoriul țării noastre de resortisanți din state cu care România nu avea încheiate astfel de convenții fiscale.

Persoanele juridice străine care nu desfășoară activități printr-un sediu permanent în România, nu sunt scutite, ci plătesc impozit asupra veniturilor brute realizate în țara noastră, prin reținere la sursă.

c) “persoanele juridice și fizice străine care desfășoară activități în România ca partener într-o asocierie ce nu dă naștere unei persoane juridice, pentru toate veniturile realizate din activitatea desfășurată în România”. Astfel de asocieri fără personalitate juridică pot fi, spre exemplu, asociația în participație, reglementată de articolele 251-256 din Codul Comercial sau Societatea de Drept Civil, constituită în condițiile articolelor 1491-1531 Cod civil;

d) “asocierile dintre persoanele fizice române și persoanele juridice române care nu dau naștere unei persoane juridice pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate”. În acest caz, impozitul datorat de persoanele fizice se calculează, se reține și se varsă de persoana juridică.

În ceea ce privește forma de organizare a asocierii, facem trimitere la exemplele de mai sus, privind asociația în participație și societatea de drept civil.

Persoane exceptate de la plata impozitului.

O.G nr. 70/1994 prevedea, în forma inițială, în mod expres, exceptarea de la plata impozitului pe profit a două grupe de persoane și anume:

trezoreria statului pentru operațiunile din fondurile publice, derulate prin contul general al trezoreriei;

instituțiile publice pentru fondurile publice constituite, inclusiv pentru veniturile extrabugetare și disponibilitățile realizate și utilizate potrivit Legii nr. 72/1996 privind finanțele publice.

La aceste două grupe, Legea nr. 73/1996 a introdus un număr de alte 4 grupe de persoane care formează literele c), d), e), f) cu următorul conținut:

organizațiile de nevăzători și de invalizi, asociațiile persoanelor handicapate și unitățile economice ale acestora;

asociațiile de binefacere;

e) cooperativele care funcționează ca unități protejate, special organizate, potrivit legii;

unitățile aparținând cultelor religioase pentru veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult;

asociațiile și fundațiile, atunci când utilizează cel puțin 80% din veniturile obținute din orice sursă, în scopul reutilizării obiectivelor pentru care au fost autorizate, inclusiv cheltuielile pentru investiții și dotări, precum și cheltuielile de funcționare;

instituțiile de învățământ particular acreditate, precum și cele autorizate provizoriu, pentru veniturile realizate din activitatea de învățământ, cu condiția utilizării acestora pentru baza tehnico-materială.

Aceste adăugiri au fost făcute conform O.G. nr. 40 din 30 ianuarie 1998, publicată în M.Of. nr. 43/30 ianuarie 1998.

În acest fel s-a realizat o simplificare legislativă, deoarece textele introduse prin Legea nr. 73/1996 erau dispersate în mai multe acte normative.

Pentru a se evita practici diferite, O.G. nr. 70/1994 prevede ca veniturile și cheltuielile persoanelor juridice fără scop lucrativ care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil sunt numai cele aferente activităților economice desfășurate cu scopul obținerii de profit. În această categorie de contribuabili se cuprind: asociațiile, fundațiile, organizațiile sindicale, cultele religioase, partidele politice etc. și alte asemenea, înființate cu scopul desfășurării de activități nelucrative, fără a urmări obținerea de profit, caz în care nu devin subiect al impozitării.

Veniturile obținute din activități fără scop lucrativ ale acestor contribuabili și care nu sunt impozabile includ: cotizațiile membrilor, donațiile și sumele sau bunurile primite prin sponsorizare, dobânzile și dividendele, obținute din plasarea disponibilităților rezultate din asemenea venituri și alte venituri de aceeași natură.

Delimitarea grupelor de contribuabili

Prin O.G. nr. 70/1994, în forma inițială, deci în vigoare în anii 1995 și 1996, s-a prevăzut împărțirea subiecților impunerii în două grupe cu regim juridic distinct, din punct de vedere fiscal, respectiv contribuabili mici și contribuabili mari. Pentru motivele arătate mai sus, deși s-a renunțat la această împărțire prin Legea nr. 73/1996, vom prezenta, totuși, această delimitare. Astfel, este considerat contribuabil mic, cel care într-un an fiscal îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

este o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri este de 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;

nu are mai mult de 299 salariați permanenți la începutul anului fiscal;
acesta a fost contribuabil mic în toți anii fiscali de la înființarea sa.

Pentru aplicarea acestei condiții, toți contribuabilii înregistrați până la data intrării în vigoare a legii – 1 ianuarie 1995 – erau considerați contribuabili mici.

În continuare vom explica puțin aceste condiții. Cifra de afaceri reprezintă totalitatea veniturilor realizate de contribuabil din orice sursă.

Observație: "Întrucât condiția de la litera c) este comună pentru toți contribuabilii, persoane juridice române până la 1 ianuarie 1995, încadrarea acestora în contribuabili mari sau mici, pentru anul 1995, s-a efectuat având în vedere condițiile de la literele a) și b).

Începând cu anul 1996, condiția prevăzută la litera e) urma a fi dată de statutul contribuabilului (mare sau mic) pe care l-a avut în anul 1995. În categoria contribuabililor, mici intrau numai persoane juridice române, ceilalți contribuabili erau considerați contribuabili mari, excepție făcând Banca Națională a României, asociațiile care nu dau naștere unei persoane juridice și persoanele juridice fără scop lucrativ. Pentru încadrarea unui contribuabil, persoană juridică română, în categoria celor mici, se avea în vedere îndeplinirea cumulativă a condițiilor menționate. Astfel, se consideră mic contribuabil

persoana juridică română care îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la literele a), b) și c).

Pentru calculul cifrei de afaceri prevăzute la litera a), în vederea comparării acesteia cu plafonul de 10 miliarde lei, se însumează cifra de afaceri lunară într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la 30 noiembrie a anului fiscal precedent.

EXEMPLU: Pentru a verifica îndeplinirea condiției prevăzute la litera a), pentru anul 1995, contribuabilul însuma cifra sa de afaceri lunară din perioada 1 decembrie – 30 noiembrie 1994. Acest procedeu se aplica și pentru anii următori. Condiția de mic contribuabil, în cazul celor care la data de 1 ianuarie 1995, îndeplineau cele trei condiții, opera până când acesta devenea contribuabil mare, caz în care cel puțin una din condiții nu era îndeplinită sau în baza prevederilor articolului 11 aliniatul 1. “Un contribuabil poate să opteze la cerere să nu fie tratat ca un contribuabil mic. Cererea se aprobă de Ministerul Finanțelor și este irevocabilă. Aprobarea operează de la 1 ianuarie a anului fiscal următor”.

Începând cu anul 1996, suma prevăzută la litera a) se actualiza de către contribuabili în funcție de indicele inflației aferent perioadei de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent. Actualizarea avea loc anual.

Subiecții impunerii care nu îndeplineau condițiile examinate mai sus erau considerați contribuabili mari. Pentru a deveni contribuabil mare era necesar să nu fie îndeplinită una din cele 3 condiții. Ca atare, dacă un contribuabil îndeplinea numai una sau numai două din cele 3 condiții, el este considerat contribuabil mare.

Noțiunea de “contribuabili”

În sfârșit este de menționat că se utilizează în mod constant în O.G. noțiunea de contribuabil, pentru a defini subiectul impunerii, față de Legea nr. 12/1991, care folosea, în mod inexact noțiunea de plătitor de impozit. Avem în

vedere că platitor de impozit poate fi și altă persoană decât subiectul impunerii. Astfel, spre exemplu, în cazul „stopajului la sursă”, o altă persoană decât subiectul impozabil este abilitat a calcula, reține și vărsa la bugetul public, impozitul datorat de subiectul impunerii, adică de contribuabil. Astfel, în cazul în care persoanele juridice și fizice române se asociază fără a da naștere unei persoane juridice, impozitul datorat de persoanele fizice (ca subiecte ale impunerii, adică contribuabili) se calculează, se reține și se varsă de persoana juridică (Art. 1 litera d din O.G. nr. 70/1994, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 73/1996).

Baza impozabilă

Baza de impunere, ca sumă asupra căreia se aplică cota de impunere pentru a se stabili impozitul datorat de contribuabil, o constituie profitul impozabil.

În prezent acest profit impozabil nu se mai calculează diferit pentru contribuabilii mari și pentru cei mici, deoarece această clasificare, din punct de vedere fiscal, a contribuabililor în mari și mici a fost desființată prin Legea nr. 73/1996.

Astfel prin Legea nr. 73/1996 s-a procedat la înlocuirea prevederilor din capitolele 2 “Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mari” și 3 “Determinarea profitului impozabil pentru contribuabilii mici”, care au fost eliminate.

Întrucât modul de determinare a profitului impozabil în condițiile O.G. nr. 70/1994 era complicat și greoi, nu vom prezenta prevederile respective. Conform prevederilor introduse în O.G. nr. 70/1994 prin Legea nr. 73/1996 sistemul de determinare a profitului impozabil s-a mai simplificat și este cuprins în capitolul II “Determinarea profitului impozabil”.

Determinarea profitului impozabil

Profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Bunurile mobile grupează toate valorile economice, materiale, nemateriale și financiare care nu au o folosință durabilă în timp în activitatea unității patrimoniale. Bunurile se pot grupa și în bunuri materiale sau corporale (imobile, mașini, mărfuri, materiale, numerar etc.) și bunuri nemateriale sau necorporale (creanțe, brevete de invenții, concesiuni, mărci, etc.).

În adoptarea acestei concepții s-a ținut seama de alinierea și a impozitului pe profit la sistemul contabil prevăzut de Legea contabilității nr. 82/1991, la modul de percepere a impozitelor directe, precum și de necesitatea de a alinia legislația fiscală română la cerințele Uniunii Europene și la principiile unei economii de piață bazată pe obținerea de profit, adică să produci, să vinzi și să încasezi și nicidecum să produci pe stoc.

Cu alte cuvinte, schimbarea sistemului de impozitare de la încasare la livrare (facturare) are o bază obiectivă și nu constituie o “inovatie” a finanțistilor. S-a încercat astfel remedierea rupturii între impozitul pe profit și sistemul contabil, potrivit căruia veniturile sunt înregistrate în contabilitate pe baza documentelor care atestă livrarea produselor, iar cheltuielile pe baza documentelor în care sunt consemnate acestea. În aceste condiții nu mai este nevoie de a calcula acei coeficienți K pentru a determina cât din profitul contabil este aferent facturilor încasate, care presupunea destule calcule și, mai grav, devenise, “un mijloc legal” de evaziune.

$$\text{Profit contabil} = (\text{venituri din exploatare} + \text{venituri financiare} + \text{venituri excepționale}) - (\text{cheltuieli din exploatare} + \text{cheltuieli financiare} + \text{cheltuieli excepționale}).$$

Profitul fiscal = Profit contabil + cheltuieli nedeductibile – cheltuieli deductibile.

În condițiile Legii nr. 12/1991, se impuneau numai veniturile încasate, deci nu toate veniturile la care avea vocație contribuabilul. Ca atare, sumele din facturile emise și neîncasate în cadrul anului fiscal nu erau incluse în veniturile contribuabilului, ceea ce reprezenta într-adevăr, o evaziune fiscală legală.

Potrivit noii reglementări, se procedează la cuprinderea în veniturile contribuabilului a contravalorii producției realizată și facturată, indiferent de data încasării efective a sumei aferente. În același timp, în condițiile Legii nr. 12/1991 “câștigurile”, cum sunt spre exemplu cele de capital, nu erau incluse în veniturile supuse impozitului pe profit. Această situație a fost înlăturată prin noua reglementare, deoarece “câștigurile” din orice sursă” reprezintă venituri obținute ce intră în profitul impozabil. Astfel de câștiguri, pot fi, spre exemplu, cele rezultate din vânzarea de mijloace fixe, din valorificarea materialelor obținute în urma scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe.

Cheltuielile deductibile pentru determinarea profitului impozabil, ca regulă generală, sunt numai cele aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale. Mai mult, se prevede, că dacă o cheltuială este aferentă mai multor activități, ea se repartizează pe activitățile respective. Un exemplu de prevederi legale care consideră deductibile anumite cheltuieli îl reprezintă:

Legea privind organizarea și funcționarea cooperăției de consum și a cooperăției de credit (Legea nr. 109/1996, publicată în M.Of. nr. 252 din 18 octombrie 1996).

Astfel potrivit articolului 164, alineatul 2, din lege, sunt considerate deductibile la calculul impozitului pe profit sumele pentru acțiunile social-cultural-sportive, de protocol, de reclamă și publicitate, de formare și perfecționare a pregătirii profesionale a personalului etc.

Legea bugetului de stat pe anul 1997 (Legea nr. 72 din 29 aprilie 1997), publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 76 din 29 aprilie 1997.

La articolul 47 se precizează că: "Regiile autonome și societățile comerciale pot efectua, anual, în limita unei cote de până la 1,5% aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora, potrivit legii, și anume: grădinile, creșe, dispensare, carntine, baze sportive etc."

"În limita cotei prevăzute la alineatul anterior, unitățile menționate pot aloca și sume pentru acoperirea unei părți din cheltuielile ocazionate de: procurarea unor daruri pentru copiii salariaților, acoperirea parțială a biletelor de tratament sau de odihnă etc."

Sunt stabilite concret, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea și anume:

Impozitul pe profit datorat, precum și impozitul pe venitul realizat din străinătate;

amenzile sau penalitățile datorate către autoritățile române sau străine;

cheltuielile pentru protocol, reclamă și publicitate care depășesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală. În Legea Bugetului de Stat pe 1996 se preconizează că "agenții economici plătitori de impozit pe profit pot efectua cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate în limita unei cote de 3% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor încasate și al cheltuielilor aferente inclusiv accizele". Datorită faptului că această cotă se aplica asupra diferenței dintre veniturile încasate și cheltuieli se ajungea astfel la o diminuare a valorii cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate deductibile la calculul profitului impozabil.

Cuvântul "încasate" a fost eliminat prin O.G. nr. 43 din 29 august 1996 publicată în Monitorul Oficial nr. 205 din 30 august 1996.

La acea perioadă, Camera de Comerț și Industrie a României, promovând o politică de îmbunătățire a O.G. nr. 70/1994 modificată prin Legea nr. 73/1996 propunea despărțirea cheltuielilor de protocol de cele pentru reclamă și publicitate, numindu-le pe acestea din urmă o investiție în viitor. Ca urmare, în

Legea bugetului de stat pe anul 1997 (Legea nr. 72/1997) citim următoarele la articolul 48: "Agenții economici plătitori de impozit pe profit pot efectua cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, deductibile din profitul impozabil, în limita unei cote de 1% pentru cheltuieli de protocol și 6% pentru cheltuieli de reclamă și publicitate". (Aceste cote se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor aferente, inclusiv accizele).

sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor și provizioanelor peste limita legală, cu excepția celor create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate și a fondului de rezervă, a rezervelor tehnice ale societăților de asigurare și reasigurare create conform prevederilor legale în materie, precum și a fondului de rezervă, în limita a 5% din profitul contabil anual, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social;

cheltuielile de asigurare care nu privesc activele corporale și circulante ale contribuabililor;

discounturile, remizele sau alte reduceri de preț acordate clienților, pentru care nu s-au întocmit documente;

orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților;

cheltuielile de delegare, de detașare și de deplasare în cadrul localității, în interesul serviciului, precum și cele pentru deplasări în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, care depășesc plafoanele prevăzute pentru salariații instituțiilor publice și ai regiilor autonome cu specific deosebit;

cheltuielile de conducere și cheltuielile de administrare înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, care depășesc 3% din veniturile totale realizate în România, etc.

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe și se include în cheltuielile de exploatare, calculare și evidențiere. Profitul impozabil și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază lunar, cumulativ de la începutul anului fiscal. Această regulă a

fost prevăzută, în forma inițială a O.G. nr. 70/1994, pentru contribuabilii mici dar, prin Legea nr. 73/1996 a fost generalizată pentru toți contribuabilii.

Profitul impozabil se determină ca diferență dintre totalul veniturilor și cheltuielilor la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. În continuare se vor prezenta categoriile de venituri și cheltuieli care se au în vedere la determinarea profitului impozabil.

Venituri:

venituri din exploatare: respectiv din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate, lucrări executate și din alte activități, din producția stocată etc.

venituri financiare: respectiv venituri din participații, titluri de plasament, acțiuni, diferențe de curs valutar (acestea ar trebui evidențiate separat deoarece nu constituie un stimul pentru cei care-și repatriază valuta), dobânzi;

venituri excepționale: respectiv din operațiuni de gestiune (din despăgubiri și penalități), din operațiuni de capital (subvenții pentru investiții virate la venituri, venituri din cedarea activelor) și altele.

Cheltuieli:

- **cheltuieli de exploatare:** respectiv cheltuieli cu materii prime, materiale, mărfuri, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuielile de personal, cheltuieli cu impozitele și altele;

cheltuieli financiare: respectiv cheltuielile privind dobânzile, titlurilor de plasament, etc.;

- **cheltuieli excepționale:** respectiv cheltuieli privind operațiunile de capital și cele din operațiunile de gestiune:

- **cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune se identifică cu:** valoarea pierderilor din calamități, valoarea debitelor prescrise sau a debitorilor insolvari, scoși din evidență, valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, donațiilor și subvențiilor acordate;

cheltuieli excepționale privind operațiile de capital sunt ocazionate de pierderile determinate de răscumpărarea propriilor acțiuni, cheltuieli determinate de încetarea unor activități și altele.

cheltuieli cu amortizarea capitalului imobilizat.

Reducerea impozitului.

Inițial O.G. nr. 70/1994 prevedea reducerea impozitului pe profit cu 50% numai pentru modernizarea tehnologiilor. Prin modificarea și completarea adusă prin Legea nr. 73/1996, sfera reducerilor a fost extinsă și la handicapați, export și privatizare. Potrivit articolului 7 din O.G. nr. 70/1994, modificat și completat, impozitul pe profit se deduce astfel:

Proportional cu ponderea persoanelor considerate, potrivit legii, handicapate sub aspectul capacității fizice și intelectuale, pentru contribuabilul cu un număr de peste 250 de salariați, care a creat locuri de muncă protejate, special organizate și are angajați cel puțin 3% persoane handicapate;

Cu 50% în cazul contribuabililor care încasează venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, din prestări de servicii internaționale, pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Prin Legea Bugetului de Stat pe 1997 această reducere se suspendă;

Cu 50% pentru profitul folosit în anul fiscal curent la modernizarea tehnologiilor de fabricație sau la extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare, precum și pentru investiții destinate protecției mediului înconjurător care se concretizează în active corporale și necorporale amortizabile, după consumarea celorlalte surse de finanțare a investițiilor, inclusiv creditelor pentru investiții. Sumefe echivalente reducerii se folosesc cu aceeași destinație.

Această formulare "după consumarea celorlalte surse de finanțare a investițiilor" face practic neoperantă această scutire, deoarece în condițiile blocajului financiar, în condițiile lipsei de capital, puțini agenți economici sunt

în situația de a face investiții care să epuizeze fondul de dezvoltare constituit prin amortizare, pentru a putea ajunge să beneficieze de reducerea de impozit pe profit reinvestit.

d) Prin Ordonanța Guvernului nr. 27 din 5 august 1996, publicată în Monitorul Oficial nr. 183 din 8 august 1996 se prevede că "persoanele juridice care efectuează investiții în zona Rezervației Biosferei "Delta Dunării" și în unele localități din Munții Apuseni beneficiază de reducerea din profitul impozabil a cheltuielilor distinct evidențiate, făcute cu investiția respectivă, pentru o perioadă de 5 ani de la începerea investiției, iar în cazul celor din orașul Sulina pentru o perioadă de 10 ani". Nu beneficiază de aceste facilități cei care au ca profil de activitate: baruri, restaurante, cluburi cu program de noapte;

e) Legea petrolului nr. 134 din 29 decembrie 1995, publicată în Monitorul Oficial nr. 301 din 29 decembrie 1995 prevede că orice persoană juridică străină sau română care este autorizată să efectueze operațiuni petroliere în virtutea unui acord petrolier beneficiază de scutirea de plata impozitului pe profit pentru o perioadă de un an de la ziua înregistrării producției de petrol;

f) Prin Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea se precizează că poate beneficia de sponsorizare orice persoană juridică de utilitate publică, cu sediul în România, care desfășoară sau urmează să desfășoare o activitate cu caracter direct umanitar, filantropic, cultural, artistic. Persoanele fizice sau juridice, române care efectuează sponsorizări în domeniile prevăzute mai sus beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizării, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil, cu excepția veniturilor din salarii în cazul persoanelor fizice. Persoanele fizice sau juridice străine care datorează statului român, conform legislației în vigoare, un impozit pentru un venit realizat în România, dar care efectuează sponsorizări în domeniile prevăzute mai sus, beneficiază de reducerea venitului impozabil cu echivalentul în lei al sponsorizării, corelat la cursul de schimb valutar al zilei la data efectuării plății, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil;

g) Prin Legea nr. 71/16 iulie 1994, privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr. 35/1991 pentru atragerea de investitori străini se prevede că societățile comerciale care se înființează, potrivit legii, în domeniul industriei cu participare de capital străin, la care aportul subscris de investitorul străin este vărsat în sumă de minimum 50 milioane dolari SUA, și care realizează producție cu un grad valoric de integrare în România de minimum 60% și un export de minimum 50% din valoarea producției anuale beneficiază de scutirea de la plata impozitului pe profit pe o perioadă de 5 ani de la data obținerii de profit, dar nu mai mult de 7 ani de la data începerii activității productive.

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 31 din 16 iunie 1997 privind regimul investițiilor străine în România publicată în Monitorul Oficial nr. 125 din 19 iunie 1997 își încetează valabilitatea:

- prevederile Legii nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată;

prevederile Legii nr. 71/1994 privind acordarea unor facilități suplimentare față de Legea nr. 35/1991.

La articolul 31 din ordonanța de urgență se precizează că investitorii străini care beneficiază de facilitățile prevăzute la articolele 14-16 din Legea nr. 35/1991, republicată și Legea nr. 71/1994 continuă să beneficieze de facilitățile respective.

Pentru a putea beneficia de facilitățile stabilite prin ordonanța de urgență, aceste investiții străine trebuie să se încadreze în prevederile acesteia, în termen de 12 luni de la data intrării în vigoare – 19 iunie 1997, dată la care nu se mai acordă facilitățile prevăzute de Legea nr. 35/1991, republicată.

Facilitățile prevăzute de O.G. nr. 31/1997:

- pentru investițiile directe de capital străin: plata impozitului pe profit de 15% pentru primii doi ani de activitate;

pentru investițiile străine, constituite prin cumpărarea acțiunilor gestionate de Fondul Proprietății de Stat la societățile comerciale care se

privatizează: plata impozitului pe profit de 15% pe o perioadă de 5 ani de la data încheierii contractului de vânzare – cumpărare a acțiunilor.

Se prevede conform Legii 77/1994 privind asociațiile salariaților (această lege se referă la societățile comerciale privatizate prin transmiterea de acțiuni asociației) de reducerea cu 50% a impozitului pe profit de care beneficiază societatea pe toată durata achitării ratelor sau a rambursării creditelor, în condițiile prevăzute în contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni. Această Lege nr. 77/1994, privind asociațiile salariaților și membrilor conducerii societăților comerciale care se privatizează a fost modificată și completată prin O. G. nr. 38 din 10 iulie 1997 publicată în Monitorul Oficial nr. 150. Conform Ordonanței Guvernamentale de urgență, procentul de reducere a impozitului pe profit, corespunzător cotei de acțiuni dobândite, s-a modificat de la 50% la 30%

Prin Legea locuinței (Legea nr. 114/1996, publicată în Monitorul Oficial nr. 254 din 21 octombrie 1996) s-a instituit o nouă reducere de impozit pe profit pentru persoanele juridice române care investesc, din profit, pentru realizarea de locuințe sociale, de serviciu. Impozitul pe profit, aferent profitului utilizat pentru construirea de locuințe noi, se reduce cu 75%;

O.U.G./nr. 92/30.12.1997 privind stimularea investițiilor directe prevede două facilități pentru investitori, dar care nu pot fi cumulate:

- aplicarea regimului amortizării accelerate, fără a mai fi obligatorie întocmirea documentației de fundamentare descurajante;
- deducerea din profitul impozabil aferent exercițiului financiar, a unei cote de 20% din costul de achiziție al echipamentelor tehnologice care constituie active amortizabile.

Calculul reducerii impozitului pe profit pentru partea de profit reinvestită se face, așa cum s-a arătat, în fiecare lună până la sfârșitul anului, cumulat de la începutul anului. În cazul în care, în unele luni se înregistrează pierdere cumulată de la începutul anului, nu mai există profit folosit pentru investiții, situație în care contribuabilul va recupera pierderea realizată fie prin

compensare cu profitul realizat în lunile următoare cu profit, fie prin cerere de restituire depusă la organele financiare teritoriale.

Profitul impozabil al nerezidenților

Potrivit art. 12 din O.G. nr. 70/1994, contribuabilii nerezidenți (persoanele juridice străine care desfășoară activități printr-un sediu permanent în România și persoanele juridice și fizice străine care desfășoară activități în România ca partener într-o asocieră [bazată pe un contract de asocieră] care nu dă naștere unei persoane juridice) datorează impozit pentru veniturile aferente activităților desfășurate în România.

Venitul este aferent unei activități desfășurate în România dacă este:

- atribuibil unui sediu permanent din România al unei persoane juridice sau fizice nerezidente;
- plătit persoanelor juridice sau fizice nerezidente, pentru serviciile prestate în România;
- obținut din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România;
- plătit ca urmare a resurselor naturale localizate în România;
- obținut din instrăinarea unui drept de proprietate;
- orice alt venit ce nu a fost menționat mai sus, reprezintă venit realizat pe teritoriul României, dacă este plătit de un rezident român, de sau prin intermediul unui sediu permanent în România.

Determinarea veniturilor persoanelor nerezidente

Conform Ordonanței Guvernului nr. 47/28 august 1997 publicată în M. Of. nr. 224/30 august 1997, veniturile realizate, de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă, din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române sau alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare pe cont propriu activități producătoare de venit,

sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate.

Persoanele juridice române sau alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și persoanele fizice române autorizate să desfășoare pe cont propriu activități producătoare de venit sunt denumite în continuare plătitori de venituri.

Prezenta ordonanță definește astfel, termenii de nerezident, dobânzi, comisioane, redevențe:

a) nerezident înseamnă orice persoană fizică care nu are reședința sau domiciliul stabil în România sau care nu este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, precum și persoanele juridice străine și orice altă entitate înregistrată în străinătate;

b) dobânzi: înseamnă venituri din titlurile de creanță de orice natură și, în special venituri din efecte publice, titluri de creanță sau obligațiuni etc. (Pentru împrumuturile contractate pe piață, statul emite hârtii de valoare denumite efecte publice);

c) comisioane: înseamnă plățile făcute de exemplu, către un broker pentru serviciile lor în promovarea și în realizarea de operațiuni comerciale;

d) redevențele: înseamnă plăți de, orice fel pentru folosirea sau pentru dreptul de a folosi orice proprietate imobiliară și intangibilă, cum ar fi: drepturile de autor, patentele, investițiile etc.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri, la fiecare plată, prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidenților;

b) 15% pentru veniturile din comisioanele plătite în favoarea nerezidenților pentru începerea, derularea sau intermedierea unor operațiuni de comerț exterior;

c) 10% pentru veniturile provenind din lucrări de asistență tehnică, școlarizarea personalului, expertize de orice natură etc. Aceste prevederi se aplică numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau a unui sediu permanent, situate pe teritoriul României;

d) 15% pentru veniturile plătite nerezidenților, provenind din transporturi internaționale aeriene, navale, rutiere și feroviare cu anumite mențiuni prevăzute în ordonanță;

e) 20% pentru veniturile din redevențe plătite nerezidenților;

f) 25% în cazul veniturilor plătite nerezidenților pentru activități artistice distractive sau sportive desfășurate în mod independent;

g) 50% pentru veniturile obținute din jocuri de noroc;

h) 20% pentru veniturile plătite oamenilor de litere, artă, nerezidenți, ca urmare a unor activități de acest gen desfășurate în mod independent pe teritoriul României.

Creditul fiscal

În doctrina fiscală, noțiunea de credit fiscal este definită ca fiind “permisiunea unei deduceri din său o directă scădere din suma impozitului datorat”. (conform International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam). Creditul fiscal poate fi definit ca suma tuturor facilităților fiscale (scutiri, reduceri, evitarea dublei impuneri).

În practica convențională internațională creditul fiscal este utilizat ca o metodă pentru evitarea dublei impuneri. În acest sens și practica convențională a României, respectiv în unele din cele peste 50 de convenții pentru evitarea dublei impuneri internaționale, se utilizează metoda de evitare a dublei impuneri prin creditul fiscal. O.G. nr. 70/1994 aplică în relațiile externe creditul fiscal, ca o măsură unilaterală de evitare a dublei impuneri internaționale. În acest sens, se prevede că persoana juridică română are dreptul de a i se deduce din impozitul pe profit, datorat în România, o sumă echivalentă cu impozitul pe

venit din sursa externă plătit direct sau prin reținere la sursă în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmată de autoritățile fiscale străine.

Suma deducerii nu poate depăși impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei impozitului pe profit prevăzută de legea română asupra veniturilor pe fiecare sursă de venit externă, după ce s-au scăzut cheltuielile deductibile aferente acestora.

Cota de impunere

Anterior Legii nr. 12/1991

Nivelul cotelor de impozit asupra beneficiilor persoanelor juridice era foarte diferit anterior intrării în vigoare a Legii nr. 12/1991 privind impozitul pe profit. Astfel, spre exemplu, unitățile economice de stat datorau impozitul pe beneficiu cu cota minimă de 54% și cea maximă de 97%, cooperativele meșteșugărești erau impuse cu cote între 25% și 90%, iar cele de consum și de credit cu 25%, Casa de Economii și Consemnațiuni datora 70%, Loto 100%, societățile mixte datorau 30% etc.

Legea nr. 12/1991

Inițial, Legea nr. 12/1991 stabilea cote de impozit pe tranșe de venit, cuprinse între 5% și 77%. Forma de impunere era cu cote progresive, pe tranșe de venit, fiind stabilite 77 de trepte de impozitare. Numărul mare de trepte de impozitare a creat multiple dificultăți de aplicare, iar forma de impunere progresivă nu încurajează agenții economici în obținerea de profituri mari. Pentru a simplifica operațiunile implicate de calcularea și încasarea impozitului și a stimula realizarea de profituri cât mai mari, prin H.G. nr. 804/1991, s-a introdus forma de impunere în cote proporționale, iar numărul acestora a fost redus numai la 2 și anume:

30% pentru profitul impozabil de până la 1.000.000 lei;

45% pentru partea din profitul impozabil care depășește 1.000.000 lei. În acest fel, nivelul maxim al cotei de impozit pe profit a fost redus.

Ordonanța Cuvernamentală numărul 70/1994

În locul celor două cote de impozit, de 30% și 45%, s-a introdus o singură cotă de 38%, drept cotă generală de impozitare. Nivelul acestei cote este mai redus în raport cu cota maximă anterioară de 45%. Renunțându-se însă, la scutirile de impozit anterioare, impactul noii cote reduse nu s-a reflectat favorabil mai ales pentru agenții economici care beneficiau de scutirea pe 3 ani sau 5 ani, în realitate exact contribuabilii din sectoarele și ramurile care ar fi meritat să fie sprijiniți și stimulați. Contribuabilii cu perioade reduse de exceptare, cum sunt spre exemplu cei din domeniul comercial, au fost mai puțin defavorizați de renunțarea la scutire, cu toate că societățile din acest domeniu realizează frecvent profituri nemeritate.

Este adevărat că nivelul de 38% al cotei de impozit din țara noastră este mai mic decât al unor state foste comuniste, cum este cazul Bulgariei - 52% pentru întreprinderile de stat și 49% pentru sectorul particular, Polonia și Ungaria cu 40%. În același timp, cota de 38% este numai cu câteva procente mai mare, ca și cea a unor state europene dezvoltate economic, cum sunt Franța cu 34%, Italia cu 36%, Olanda cu 35%. Dar trebuie să se țină cont și de specificul fiecărei țări în parte, astfel că nivelul procentelor în sine nu este întotdeauna edificator, totuși pentru condițiile din țara noastră se poate aprecia că 38% este o cotă prea mare. Singura ramură care a obținut un sprijin mai consistent, prin nivelul cotei de impunere și ulterior prin suspendarea impozitului, a fost agricultura. Inițial, cota era de 25%, în cazul contribuabililor care realizau anual cel puțin 80% din veniturile din agricultură. Ulterior, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44 din 10 iulie 1997, publicată în M. Of. al României nr. 153/14 iulie 1997, impozitul pe venitul agricol, prevăzut în Legea nr. 34/1994, cu modificările și completările ulterioare, se suspendă până la data de 1 ianuarie 2000. Astfel este bine venită soluția unei cote adiționale de impozit de 22%. Într-adevăr, plata unei cote adiționale se justifică pentru contribuabilii care obțin venituri și din domeniul jocurilor de noroc, baruri cu

program de noapte. Cota adițională se aplică asupra părții din profitul impozabil, care corespunde ponderii veniturilor realizate din aceste activități în volumul total al veniturilor. De altfel, nivelul cotei adiționale putea fi chiar mai mare, în cazul în care profitul depășește o anumită cotă valorică, deoarece nu ne aflăm în domeniul a căror dezvoltare necesită stimulare din partea statului.

Se prevede, în același timp, o cotă de impozit de 80%, în cazul Băncii Naționale a României, cotă care se aplică asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile și a fondului de rezervă.

În sfârșit, o altă cotă adițională de impozit pe profit de 6,2% este prevăzută pentru profitul impozabil al unei persoane juridice străine realizat printr-un sediu permanent în România. Dar, ca o părere, această cotă adițională nu trebuie instituită în condițiile în care România are nevoie stringentă de investiții și tehnologii avansate din exterior. Desigur, se pot aduce explicații teoretice privind instituirea acestei cote și anume că investitorii străini sunt interesați în primul rând de stabilitate economică și politică și în al doilea rând de gradul de fiscalitate, dar în realitate orice investitor urmărește un nivel al profitului net cât mai ridicat, ceea ce este și normal.

Propuneri privind cotele de impozit pe profit

Nu se pot încheia aceste scurte considerații asupra cotei de impunere, fără a fi exprimată opinia că ar fi fost necesară instituirea unei cote reduse de impozit pe profit în general, și mai ales asupra profitului agenților economici din sectorul serviciilor. Aici se are în vedere și nivelul relativ slab de dezvoltare a acestui sector economic în raport cu necesitățile, mai ales ale populației și cu rolul, locul și dinamismul serviciilor și cu ponderea ridicată a acestui sector în produsul intern brut în țările dezvoltate economic.

Aceeași cotă mult redusă ar fi, necesar de instituit pentru societățile comerciale de producție mici cu capital privat, cu un profit care nu ar depăși o anumită limită, cum ar putea fi, spre exemplu suma de 10 milioane lei. Aceste societăți au un rol important în stadiul actual de dezvoltare al economiei

românești, deoarece se adaptează ușor nevoilor pieței și pot fi constituite și dezvoltate cu investiții reduse, singurele de care dispune marea majoritate a populației în prezent.

Venituri neimpozabile și scutiri de impozit

Pentru a se elimina impozitarea repetată a dividendelor primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română, s-a reglementat neimpozitarea acestor venituri cu impozitul pe profit (O.G. nr. 70/1994). Se precizează că dividendele primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română nu se includ în profitul impozabil. În schimb, dividendele primite de o persoană juridică, română de la o persoană juridică străină se includ în profitul impozabil. De asemenea, dividendele plătite de o persoană juridică română către orice persoană juridică străină se impozitează în conformitate cu O.G. nr. 26/1995 privind impozitul pe dividendele cu o cotă de 10%. Această cotă se aplică și în cazul plății de dividende către persoane fizice române sau străine. Ar fi indicat ca neimpozitarea să se extindă și la dividendele distribuite acționarilor sau asociaților persoane fizice rezidente pentru a se evita integral dubla impunere internă.

Așezarea impunerii

În noțiunea de așezare a impunerii se includ toate operațiunile necesare pentru stabilirea sumei de plată cu titlu de venit public, adică pentru determinarea concretă a obligației fiscale. În consecință, așezarea impunerii implică identificarea subiectului impunerii, determinarea obiectului venitului public și a bazei impozabile, a cotei legale de impunere, a înlesnirilor legale și constituirea titlului de creanță fiscală (în virtutea raporturilor juridice care apar între plătitori și stat, în baza obligației fiscale, pentru acesta din urmă se naște în mod implicit creanța fiscală).

Plata impozitului

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul.

Declarația de impunere

Practic, contribuabilii au de depus două categorii de declarații de impunere. Astfel, o primă categorie o reprezintă declarația de impunere până la termenul de plată, respectiv trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, cu excepția B.N.R. și societăților bancare care depun lunar până la data de 25 ale lunii următoare. A doua categorie de declarație de impunere este cea pentru anul fiscal expirat, care se depune până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.

Răspunderea pentru calculul impozitelor declarate și pentru depunerea în termen a declarației de impunere revine contribuabililor.

Stabilirea impozitului de către organul fiscal

În ipoteza în care, organul fiscal apreciază că stabilirea impozitului pe profit nu a fost făcută în conformitate cu prevederile legale, se poate efectua un nou calcul al impozitului, având obligația să comunice în scris contribuabilului modul de stabilire al acestuia comunicarea se face printr-o înștiințare de plată, în care se indică și suma obligației de plată.

Plata impozitului pe profit se face în moneda națională, leu. În situațiile în care, plata veniturilor către beneficiarul de venit se face în valută, plata impozitelor, taxelor, amenzilor se face în lei proveniți din schimb valutar la cursul în vigoare la data plății.

Majorări de întârziere

- nivelul cotei majorării de întârziere, în forma inițială a O.G. nr. 70/1994, era cu două procente peste rata dobânzii de referință a Băncii Naționale (această cotă a funcționat pe perioada 1 ianuarie - 31 august 1995);
- de la data de 1 septembrie 1995 se aplică cota fixă de 0,12% pentru fiecare zi de întârziere;
- potrivit O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cota majorărilor de întârziere se stabilește prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor corelat cu rata dobânzii de referință a B.N.R., la care se adaugă cel mult 10 procente.

În acest sens prin H.G. nr. 291/1996 (privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere), cota majorărilor de întârziere s-a stabilit la 0,12% pe zi de întârziere.

Și organele fiscale sunt obligate la plata unor majorări de întârziere, în cazul când sumele plătite în plus sub formă de impozit nu sunt restituite contribuabililor care le-au solicitat în termenul prevăzut de lege și anume după expirarea a 30 de zile de la depunerea cererii de către contribuabilul în cauză.

Potrivit O.G. nr. 13/1996 privind acordarea unor înlesniri referitoare la majorările de întârziere, majorările de întârziere datorate până la data de 31 decembrie 1995, pentru neplata la termen a sumelor datorate bugetului, se amână la plată până la data de 31 decembrie 1997.

- majorările de întârziere se scutesc integral dacă debitele restante la 31 decembrie 1995 se achită până la 31 decembrie 1996;
- majorările de întârziere se reduc cu 50% dacă debitele restante la 31 decembrie 1995 se achită în perioada 1 ianuarie - 31 decembrie 1997.

Se poate considera că această măsură a favorizat agenții economici cu capital de stat rău platnici, cu datoriile fiscale foarte mari. Această măsură a condus la o slăbire a disciplinei financiare.

Restituirea sau compensarea

Contribuabilul care a făcut o plată peste nivelul impozitului datorat poate face o cerere de restituire, în cadrul termenului de prescripție (5 ani).

Organul fiscal poate compensa suma plății peste nivelul impozitului datorat, inclusiv majorarea de întârziere aferentă cu alte obligații fiscale ale contribuabilului respectiv. În lipsa altor datorii scadente ale contribuabilului, pe baza cererii primite, organul fiscal urmează să dispună restituirea sumelor plătite în plus, împreună cu majorările de întârziere aferente. Compensarea sau restituirea poate fi făcută și din oficiu de organele fiscale, fără o cerere prealabilă de restituire, caz în care nu se mai datorează majorării de întârziere.

Articolul 28 din O.G. nr. 70/1994 prevede 4 căi de atac:

1) cererea de revizuire la Direcția Generală a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat;

2) contestație la Ministerul Finanțelor (dacă nu este de acord cu decizia D.G.F.P.C.F.S.);

3) contestație la Curtea de Apel (împotriva deciziei Ministerului Finanțelor);

4) recurs la Curtea Supremă de Justiție (împotriva hotărârii Curții de Apel).

Conform Legii nr. 105/1997 căile administrative de atac prin care se solicită diminuarea sau anularea, după caz, a impozitelor, taxelor, a majorărilor de întârziere, etc. sunt următoarele: obiecțiunile, contestațiile și plângerile.

Contravenții fiscale

Constituie contravenții fiscale următoarele fapte dacă, potrivit legii penale, nu sunt considerate infracțiuni:

a) depunerea cu întârziere de până la 30 de zile, inclusiv a declarației de impunere, se sancționează cu amendă egală cu 1 % din impozitul datorat;

b) depunerea declarației de impunere peste termenul prevăzut la litera a) precum și nefurnizarea informațiilor necesare pentru a determina obligația fiscală, se sancționează cu amendă egală cu 2% din suma impozitului datorat;

c) neplata în întregime a impozitului stabilit la data prevăzută se sancționează cu amendă egală cu 3% din impozitul neplătit. Impozitul neplătit înseamnă diferența dintre obligația fiscală și suma impozitului plătit la data la care contribuabilul era obligat să o facă;

d) neplata impozitului stabilit prin reținere la sursă se sancționează cu amendă de 100% din impozitul ce trebuie reținut și vărsat;

e) nedepunerea în termenul prevăzut de ordonanță a declarației de impunere, în cazul contribuabililor care nu înregistrează profit, se sancționează cu amendă de 0,1% din cifra de afaceri aferentă perioadei pentru care nu s-a depus declarația.

Destinația impozitului

Impozitul pe profit, majorările de întârziere și amenzile prevăzute de O.G. nr. 70/1994, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă venit al bugetului de stat.

Executarea creanțelor bancare

Creanțele constând în impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume care reprezintă venituri publice, potrivit Legii privind finanțele publice, sunt creanțe bugetare care se execută.

Titlul de ceranță este actul prin care, potrivit legii, se constată și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare.

EXECUTAREA SILITĂ. În cazul în care debitorul nu-și achită obligațiile de plată, organul de executare îi va trimite o înștiințare de plată prin care i se notifică acestuia suma de plată datorată. În termen de 15 zile debitorul urmează să-și achite obligațiile restante sau să facă dovada achitării acestora.

Înștiințarea de plată este actul premergător executării silită. Dacă debitorul nu a efectuat plata în termenul prevăzut în înștiințarea de plată, organul de executare va începe executarea silită prin comunicarea unei somații, prin care îi va face cunoscut debitorului că, în termen de 15 zile, este obligat să efectueze plata sumelor datorate.

Executarea silită a creanțelor bugetare poate fi pornită numai în termenul unui titlu executoriu emis de organul competent potrivit legii, ori al unui alt înscris căruia legea îi recunoaște caracterul de titlu executoriu.

Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care creanța bugetară este scadentă prin expirarea termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent. Pentru obligațiile bugetare reprezentând impozite, taxe, contribuții, amenzi, majorări de întârziere și alte sume datorate și neachitarea la termenul legal de plată, titlul executoriu îl constituie actul, emis sau aprobat de organul competent, prin care acestea se stabilesc.

Organele de executare sesizate cărora li s-a comunicat debitul, după înscrierea acestuia într-o evidență nominală, vor lua măsuri de executare silită și vor comunica lunar organului de executare coordonator sumele realizate în contul debitorului.

Contestațiile adresate la D.G.F.P.C.F.S. cu privire la impozitul pe profit și a majorărilor de întârziere aferente sunt supuse unei taxe de timbru de 2% din suma contestată.

Taxa de timbrare nu poate fi mai mică de 10 000 lei.

2.2. IMPOZITUL PE SALARII

În continuare se va aborda unul dintre cele mai “controversate” impozite și anume impozitul pe salarii. Având în vedere numeroasele modificări care au apărut pe parcurs în legislația care reglementează impozitul pe salarii se poate propune următoarea soluție de tratare a problematicii:

a) prezentare a impozitului pe profit prin prisma a două acte normative: Legea nr. 32/29 martie 1991 privind impozitul pe salarii, modificată și completată prin Legea nr. 35/15 iunie 1993, republicată în Monitorul Oficial al României, nr. 140/29 iunie 1993 și instrucțiunile metodologice privind tehnica de calcul a impozitului pe salarii, aprobate prin Ordin al ministrului de stat, ministrului finanțelor, cu nr. 1363/10 noiembrie 1993.

b) O prezentare cronologică a modificărilor apărute în legislația care reglementează impozitul pe salarii, până în prezent.

S-a propus această soluție deoarece Legea nr. 32/1991, republicată reprezintă, totuși, pilonul fundamental al legislației privind impozitul pe salarii. În continuare noile acte normative apărute, modifică și completează, în general, Legea nr. 32/1992, republicată.

O scurtă retrospectivă privind impozitul pe salarii

Dacă facem o scurtă trecere în revistă a anilor postrevoluționari se poate observa că impozitul pe salarii ocupă ori primul ori al doilea loc ca pondere în totalul veniturilor bugetare. Până în anul 1993 (deci înainte de introducerea T.V.A.-ului), impozitul pe salarii ocupa primul loc în ierarhia tuturor impozitelor. După anul 1993, impozitul pe salarii ocupă o poziție solidă în urma taxei pe valoarea adăugată (de fapt diferența dintre cele două impozite nu este mai mare de 2-3 procente dar atenție sporită la faptul că dacă la aceste sume care privesc doar Bugetul de stat, se adaugă și sumele defalcate din impozitul

pe salarii pentru bugetele locale, impozitul pe salarii, în această situație, ocupă detașat primul loc.

Dar în realitate, printr-un simplu exemplu, se poate demonstra (pe Bugetul de stat pe 1995) excesiva fiscalitate pe care o suportă populația (în ansamblul său).

Având în vedere că numai impozitul pe salarii reprezintă aproape un sfert (în plus sau în minus) din veniturile bugetare să radiografiem pe scurt și impozitele indirecte. În Bugetul statului (pe anul 1995) impozitele indirecte erau prevăzute în sumă de (6.113,9) miliarde lei aceasta reprezentând aproximativ 47% din totalul veniturilor bugetare.

Cunoscut fiind că impozitele indirecte sunt suportate de populație, rezultă că populația în ansamblul său a suportat (la nivelul anului 1995) aproximativ 72% din totalitatea veniturilor Bugetului de stat. Dacă la aceasta mai adăugăm și impozitele și taxele locale, se constată că majoritatea considerabilă a impozitelor, că tot greul acestora, apasă pe umerii cetățenilor României.

În continuare, să ne referim la povara fiscală așezată pe umerii salariaților. Pentru a se constata mai bine impunerea excesivă a salariilor și a altor venituri salariale, să facem o scurtă incursiune în trecut cu privire la impozitarea salariilor. Așa, de exemplu, în anii 1940-1944, impozitul pe salarii era reglementat astfel: la un venit lunar de până la 4.000 lei, cota de impozit era de 4%, iar la un venit lunar de peste 4.000 lei, cota era de 8%. În anii dictaturii comuniste s-au practicat impozite progresive pe salarii și pe alte venituri ale cetățenilor. În prima perioadă a dictaturii, cotele progresive ale impozitelor erau aplicate ca mijloc de îngrădire, de pregătire a terenului pentru lichidarea exploatarelor. Dar în anii următori lichidării claselor exploatare s-au practicat tot impozitele progresive pentru redistribuirea veniturilor mari ale unor categorii de populație. Cu unele modificări în timp, până la 1 iulie 1977, salariile se impuneau cu cote progresive care ajungeau până la cel mult 16% în funcție de mărimea salariilor. De la această dată s-a modificat sistemul de

impunere în sensul că s-a renunțat la impunerea individuală a salariilor și s-a trecut la impunerea fondului de salarii cu cote proporționale diferențiate de la 14,5% până la 17,5% pe ramuri economice și domenii de activitate. După Revoluția din decembrie 1989, începând cu anul 1991, cotele la impozitul pe salarii au ajuns până la 45%. Dar am ajuns la anul 1991 în care a apărut, pe 29 martie, Legea nr. 32. Această lege va fi modificată prin Legea nr. 35/1993, iar în această formă nouă (modificată și completată) va fi republicată în Monitorul Oficial nr. 140/29 iunie 1993.

Rolul impozitului

Impozitul pe salarii, ca principal impozit direct, instituit la 1 ianuarie 1991, înlocuiește impozitul pe fondul total de retribuire din anul 1977, al unităților de stat, cooperatiste și obștești.

Vechiul impozit avea un caracter static, întrucât nu era legat direct de nivelul salariilor individuale și ca atare se prelua la bugetul statului un impozit stabilit direct proporțional cu mărimea fondului total de retribuire. Subiectul impozitului îl constituia persoanele juridice, baza impozabilă era reprezentată de fondul total de retribuire care cuprindea salariile tarifare, indemnizațiile, primele și orice alte drepturi salariale prevăzute de lege iar cotele de impunere erau proporționale, diferențiate pe ramuri, subramuri și activități economico-sociale, cuprinse (așa cum am arătat mai sus) între 14,5% și 17,5%.

După cum se poate observa, impozitul avea un caracter indirect, deoarece se determina fără a se ține seama de cuantumul salariului primit lunar de către fiecare salariat, (fiind favorizați cei cu salarii mari) și nici de situația personală a contribuabilului.

Trecerea la economia de piață a impus adoptarea unui sistem de impozitare a salariilor mai flexibil și care să țină seama de puterea contributivă a fiecărui subiect impozabil, impozitul căpătând astfel un caracter personal, direct.

Subiecții și obiectul impozitului pe salarii

Subiecții impunerii (contribuabilii) sunt persoanele fizice care realizează pe teritoriul României venituri sub formă de salarii și alte drepturi salariale. În practică se întâlnesc mai multe categorii de salarii, ai căror conținut vom încerca să-i lămurim:

salariul nominal = suma de bani efectiv primită de salariat pentru munca sa. El reprezintă prețul muncii depuse. Ceea ce interesează însă nu este mărimea salariului nominal, ci cantitatea de bunuri și servicii ce pot fi dobândite prin intermediul acestuia;

salariul real = acesta reflectă puterea de cumpărare a salariului nominal. Salariul real este adevăratul indicator al nivelului de trai, deoarece este posibil ca, în prezența unor fenomene inflaționiste, să apară, ca urmare a indexărilor, o creștere a salariului nominal, care este doar aparentă, pentru că, în realitate, salariul real scade. Salariul real crește numai atunci când salariul nominal se mărește, iar prețurile, tarifele și impozitele rămân neschimbate;

salariul brut = suma de bani ce se cuvine salariatului pentru munca prestată, înainte de perceperea impozitului aferent acestui venit;

salariul net = suma de bani ce intră efectiv în posesia salariatului după aplicarea impozitului prin metoda stopajului la sursă.

Să continuăm prezentarea subiecților impunerii precizând că nu se face deosebirea între persoanele fizice române sau străine ci, dimpotrivă, li se aplică în general același regim fiscal.

Obiectul impunerii îl formează salariile realizate pe teritoriul țării noastre, respectiv salariile în bani și în natură primite de salariați de la persoanele fizice și juridice care au, domiciliul sau sediul pe teritoriul

României, precum și salariile primite din străinătate de persoanele care își desfășoară activitatea în România.

La impozitarea veniturilor realizate de persoanele străine pe teritoriul țării noastre se va ține seama de prevederile din convențiile și acordurile de evitare a dublei impunerii la care România este parte.

Salariile persoanelor fizice române plătite de către sucursalele, filialele aparținând persoanelor juridice cu sediul în România, și care își desfășoară activitatea în străinătate, sunt supuse impozitului pe salarii, conform dispozițiilor legale din țara noastră, coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu statele unde își desfășoară activitatea aceste unități. Nu fac obiectul impunerii salariile și indemnizațiile în valută, stabilite în quantum net, plătite de instituțiile publice române personalului român de la misiunile și reprezentanțele din străinătate.

Deoarece, la majoritatea impozitelor directe personale, subiectul și plătitorul sunt una și aceeași persoană, juridică sau fizică, în legătură cu plata propriu-zisă a impozitului pe salarii în contul bugetului, trebuie făcută distincție între subiectul impozitului și plătitorul acestuia.

Astfel, subiectul venitului bugetar este salariatul, în timp ce plătitorul este reprezentat de persoana juridică sau fizică de unde salariatul își realizează veniturile, persoană care are obligația calculării, reținerii și vărsării lunare a impozitului la bugetul de stat.

Baza impozabilă

Baza impozabilă (baza de calcul) o constituie venitul lunar impozabil.

Acesta din urmă, cuprinde totalitatea sumelor primite în cursul unei luni, indiferent de perioada la care se referă, realizate din următoarele surse de venit:

- salarii de orice fel;
- sporurile pentru condiții deosebite de muncă, pentru munca deosebită în timpul nopții, de șantier, de vechime și alte sporuri;
- indemnizații de conducere și orice alte indemnizații;

- sumele plătite salariaților sub formă de indexare sau compensare ca urmare a creșterii prețurilor și tarifelor;
- stimulente din fondul de participare la profituri, recompensele și premiile de orice fel;
- sumele plătite pentru concediul legal de odihnă;
- sumele plătite din fondul asigurărilor sociale de stat în caz de incapacitate temporară de muncă și maternitate;
- orice alte câștiguri în bani, primite ca plată a muncii lor de la persoanele fizice sau juridice, după caz, la care sunt angajați permanenți;
- sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăți comerciale constituite prin subscripție publică, din cota de participare la profitul net (conform articolului 30 din Legea nr. 31/1990).

De asemenea, sunt supuse impozitării, toate drepturile salariale (câștigurile) plătite în natură angajaților, sub formă de produse sau prestări de servicii, de către persoanele fizice sau juridice care au domiciliul sau sediul în România.

Câștigurile în natură sunt considerate, în practica fiscală internațională, ca fiind câștiguri uzuale de la serviciu, altele decât cele în numerar, parte a compensării pentru serviciile efectuate.

Evaluarea produselor acordate ca plată în natură se face la prețuri diferite, în funcție de sursa de proveniență a acestora, astfel:

- pentru produsele obținute din producția proprie, evaluarea se face la prețul de vânzare practicat de unitate care cuprinde, după caz, accizele și taxa pe valoarea adăugată;
- pentru produsele aprovizionate de la diverși agenți economici, pentru evaluare se folosesc prețurile de aprovizionare (care, de asemenea, cuprind, după caz, accizele și T.V.A. aferente acestora);
- în cazul serviciilor, evaluarea acestora se face pe baza tarifelor practicate pentru acestea, inclusiv T.V.A.

Prețurile și tarifele utilizate în evaluarea produselor și serviciilor sunt cele practicate la data efectuării plății în natură.

De asemenea, sunt incluse în baza impozabilă, toate câștigurile în natură acordate salariaților sub formă de produse sau prestări de servicii, sub titulatura de “gratuit” cum ar fi: permisele și biletele de călătorie pentru transportul CFR, auto și aerian; cantitatea de energie electrică furnizată salariaților “RENEL” fără a se încasa contravaloarea acesteia; abonamente de radio și televiziune acordate salariaților Radioteleviziunii Române; abonamentele și costul convorbirilor telefonice ale salariaților Regiei Autonome „ROMTELECOM”; diferențele de preț sau tarif pentru produsele livrate sau serviciile prestate propriilor salariați la prețuri și, respectiv, tarife mai mici decât cele practicate și alte asemenea avantaje, precum și diferența dintre dobânda practică de bănci și dobânda percepută la creditele acordate propriilor salariați.

Sunt asimilate salariilor și se impozitează în aceleași condiții, și toate celelalte drepturi bănești acordate persoanelor fizice care desfășoară activități pe bază de contracte civile, fără a avea însă calitatea de salariat, cum ar fi: sumele obținute din colaborări de orice natură; sumele realizate de medici și personalul sanitar de la policlinicile cu plată; onorariile încasate din expertize de orice fel, onorariile încasate de avocați prin barouri; câștigurile salariaților zilieri sau temporari etc.

Nu se cuprind în baza de calcul și deci nu se impun următoarele categorii de venituri:

- sumele plătite salariaților în baza contractelor de muncă, cu ocazia transferării în interesul serviciului într-o altă localitate;
- indemnizațiile plătite la încadrarea în funcție;
- sumele acordate salariaților pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în interesul serviciului;
- sumele primite de salariați pentru munca prestată în perioada preavizului de concediere;

- ajutoarele acordate din fondul de asigurări sociale și din fondul de asistență socială precum și cele acordate din fondul de salarii pentru nașteri și decese ale salariaților;

Impozitul pe salarii se calculează, se reține și se varsă lunar, de plătitorii salariilor, din sumele cuvenite la a doua chenzină, prin stopajul la sursă. De altfel, în cazul când în contul plătitorului de salarii nu sunt disponibilități pentru acoperirea integrală a salariilor nete și a impozitului aferent, băncile nu execută documentele de plată pentru ridicarea sumelor în numerar necesare plății salariilor (cu excepția chenzinei I), decât condiționat de virarea în aceeași proporție a impozitului.

Dacă drepturile salariale se achită lunar, calcularea, reținerea și vărsarea impozitului se face odată cu ridicarea de la bancă a sumelor pentru plata salariilor aferente lunii respective.

În situația în care plătitorul de salarii nu are sau nu folosește cont bancar pentru plata salariilor, calcularea, reținerea și vărsarea la bugetul de stat a impozitului aferent se fac lunar, în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care s-a făcut plata acestor drepturi.

Pentru drepturile bănești realizate în cadrul altei unități decât cea deținătoare a cărții de muncă, impozitul se calculează și se reține la fiecare plată, prin cumularea cu sumele plătite anterior în cursul aceleiași luni, de către același plătitor, cu excepția drepturilor bănești pentru investiții și inovații.

Impozitul pe salarii se varsă la bugetul de stat, în conturi diferite, în funcție de sediul sau domiciliul persoanelor juridice sau fizice plătitoare. Astfel, agenții economici având sediul în județele unde funcționează trezorerii ale finanțelor publice, varsă impozitul în contul deschis pe seama trezoreriei locale din raza de activitate a organelor fiscale, în timp ce plătitorii cu sediul în județele unde nu funcționează trezorerii, varsă impozitul în contul deschis la unitățile Băncii Comerciale Române, pe seama organelor fiscale din raza de activitate a acestora. Persoanele juridice și fizice cu sediul sau domiciliul în

comune vor plăti impozitul în contul Direcției Generale a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat județene pe raza căreia se află.

Persoanele fizice și juridice care nu au cont la bancă, plătesc impozitul pe salarii în același cont, fie la agentul fiscal care va elibera chitanță pentru suma încasată, fie la unitățile CEC.

Obligațiile și drepturile plătitorilor

Plătitorii impozitului pe salarii au obligația calculării corecte, a reținerii și vărsării la termenul legal a sumelor cuvenite bugetului.

Calculul eronat al impozitului poate conduce fie la reținerea în plus a unor sume din salarii, fie la o reținere insuficientă.

Impozitul pe salarii reținut în plus se restituie salariaților respectivi de plătitorul acestora în termen de 34 de zile de la data constatării plusului. Restituirea sumelor reținute în plus se poate face pe o perioadă de 3 ani în urmă de la data reținerii.

Restituirea se va efectua de către plătitorul de salarii prin diminuarea cu sumele respective a impozitului pe salarii cuvenite bugetului de stat în luna efectuării acestei operațiuni.

Impozitul pe salarii nereținut la timp sau în cuantumul legal se reține de la salariații respectivi, de către plătitorul venitului pe o perioadă de 3 ani în urmă de la data constatării.

Reținerea se poate face în rate egale, în cel mult 12 luni de la data constatării reținerii, iar în cazul în care impozitul nu mai poate fi recuperat de la salariații în cauză, acesta se suportă de plătitorii salariilor. Suportarea de către plătitorul salariului reprezintă o măsură de protecție a statului împotriva neglijenței, sau uneori, poate, relei-credințe a plătitorilor de salarii.

Pentru nevărsarea la termen a impozitului, se aplică o majorare de 0,25% pentru fiecare zi de întârziere, majorarea calculată începând cu ziua imediat următoare expirării termenului de plată și până la, inclusiv, ziua plății sumei

datorată, însă această majorare nu trebuie să depășească valoarea impozitului neachitat.

De asemenea, plătitorii au obligația să depună semestrial la organul fiscal pe raza căruia își au sediul sau domiciliul, o dare de seamă privind calcularea, reținerea și vărsarea impozitului pe salarii, sau statele de plată.

Termenele de depunere a acestui document de informare sunt: pentru semestrul I până la 15 iulie, și pe întregul an, cumulativ, până la 15 ianuarie anul următor.

Nedepunerea în termen de 15 zile de la închiderea semestrului, a dării de seamă privind calcularea, reținerea și vărsarea impozitului pe salarii, constituie contravenție.

Plătitorii impozitului pe salarii sunt, de asemenea, obligați să pună la dispoziția organelor de control documentele privind calcularea, reținerea și vărsarea la buget a impozitului. Refuzul de a pune la dispoziția organelor fiscale aceste documente constituie contravenție și se sancționează cu amendă.

Altă obligație a plătitorilor este și aceea de a rezolva contestațiile salariaților cu privire la modul necorespunzător de aplicare a prevederilor legale privind impozitul pe salarii, de către persoanele fizice sau juridice la care sunt angajați.

În cazul impozitului pe salarii, există trei căi de atac care pot fi utilizate de către salariații nemulțumiți de modul de determinare și reținere a impozitului. Este vorba de o plângere adresată celui ce la angajat pe salariatul subiect al impunerii, o contestație la organul fiscal județean și o a doua contestație la organul fiscal central.

Astfel, împotriva modului în care se aplică prevederile legii de către persoanele fizice sau juridice la care sunt angajați, salariații au dreptul să se adreseze cu plângere direct acestora, în termen de 30 de zile de la data reținerii impozitului. Persoana sesizată este obligată ca în termen de 30 de zile de la data înregistrării plângerii, să procedeze la reverificarea modului de determinare a venitului impozabil și a impozitului de plată și să emită salariatului în cauză, o

decizie cuprinzând rezultatul verificării. Dacă salariatul nu este mulțumit de conținutul deciziei primite, în termen de 30 de zile de la comunicarea ei, poate face contestație la Direcția Generală a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat pe a cărei rază teritorială își are domiciliul sau sediul persoana fizică sau juridică la care este angajat. Contestația se rezolvă în termen de 30 de zile de la înregistrare și se comunică salariatului în cauză printr-o decizie.

Împotriva aceastei decizii se poate face apel în termenul de 30 de zile de la comunicare, la Ministerul Finanțelor – care în termen de 40 de zile de la înregistrare, este obligat să-l soluționeze, soluția acestui minister rămânând definitivă.

Contestațiile și apelurile privind impozitul pe salarii sunt scutite de plata taxei de timbru.

Contribuția de 3% pentru pensia suplimentară se calculează asupra salariului de bază, inclusiv sporul de vechime aferent, inclusiv alte sporuri.

Deci, aici este de reținut, contribuția pentru pensia suplimentară care se calculează asupra salariului de bază la care se adaugă sporul de vechime, sporul pentru condiții grele de muncă și alte sporuri cu caracter permanent, inclusiv indemnizația de conducere (potrivit dispozițiilor legale aceste sporuri și indemnizația de conducere fac parte din salariul de bază).

Fondul necesar pentru plata ajutorului de șomaj se constituie din următoarele surse:

a) o cotă de 5% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar, în valoare brută, de persoanele fizice și juridice române și străine cu sediul în România care angajează personal român;

b) o contribuție de 1% din salariul de bază lunar de încadrare brut, plătită de salariații persoanelor fizice și juridice;

c) o contribuție de 1% din venitul lunar în valoare brută, obținut din munca prestată de către membrii cooperației;

d) o subvenție de la bugetul de stat pentru completarea fondului în caz că sursele a), b) și c) nu sunt suficiente.

Pentru nevărsarea la termen a sumelor prevăzute mai sus, se aplică o majorare de 0,2% pentru fiecare zi de întârziere, dar nu mai mult decât totalul sumelor datorate.

În ceea ce privește plata contribuțiilor la asigurările sociale de stat, acestea se stabilesc în modul următor:

Pentru persoanele juridice și fizice care folosesc personal salariat, contribuția asigurărilor sociale de stat se stabilește diferențiat astfel:

- 35% asupra câștigului brut realizat de salariații încadrați în grupa I de muncă;
- 30% asupra câștigului brut realizat de salariații încadrați în grupa a II-a de muncă;
- 25% asupra câștigului brut realizat de celelalte categorii de salariați.

Neplata contribuției de asigurări sociale și pentru pensia suplimentară, la termenele prevăzute, atrage majorarea sumelor datorate cu 0,2% pentru fiecare zi de întârziere, fără ca majorările calculate să depășească suma datorată. Sumele reprezentând majorările de întârziere se fac venit la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Hotărârea guvernului nr. 542 din 5 iulie 1996 cu privire la compensarea și indexarea salariilor începând cu luna iulie 1996.

Art. 1. – Salariile de bază, precum și sporurile și indemnizațiile acordate în sumă fixă personalului din sectorul bugetar se indexează cu un coeficient de 6%, care se aplică începând cu drepturile convenite pentru luna iulie 1996.

Salariul de bază corespunzător coeficientului de ierarhizare 1,00 devine 170.200 lei lunar brut.

Art. 2. – Prevederile art. 1 se aplică în mod corespunzător și personalului regiilor autonome cu specific deosebit la care salariile sunt aprobate prin hotărâri ale Guvernului.

Art. 3. – Nivelurile noi ale salariilor pentru personalul din sectorul bugetar, precum și pentru personalul regiilor autonome cu specific deosebit vor

fi calculate și transmise instituțiilor respective de către Ministerul Muncii și Protecției Sociale, rotunjite din 100 în 100 lei, în favoarea salariatului.

Art. 4. – Valoarea indexării medii pe salariat, în cazul, personalului încadrat în muncă de către persoane fizice sau juridice, altele decât cele prevăzute la art 1 și 2 din prezenta hotărâre; în funcție de care se calculează coeficientul de indexare, este de 21.700 lei lunar brut.

Art. 5. (I) La salariile individuale ale personalului din sectorul bugetar și din regiile autonome cu specific deosebit, precum și ale personalului încadrat în muncă de către persoane fizice sau juridice, indexate potrivit prevederilor prezentei hotărâri, se adaugă o compensație corespunzătoare creșterilor de prețuri la energie electrică și termică, combustibili pentru prepararea hranei și încălzire și pâine, reprezentând 11.000 lei lunar brut pe salariat în perioada 1 iulie – 30 septembrie 1996. Această compensație devine, începând cu data de 1 octombrie 1996, 17.000 lei lunar brut pe salariat.

(2) În cazul persoanelor fizice sau juridice la care salariile personalului angajat se stabilesc prin negociere, modul concret de acordare a compensației prevăzute la alin. (1) se stabilește de partenerii sociali, în funcție de posibilitățile financiare, ținând seama și de majorarea salariilor rezultată ca urmare a negocierilor pentru anul 1996.

Art. 6. La societățile comerciale și la regiile autonome la care, prin acte normative sau prin contractele colective de muncă, s-a prevăzut acordarea în mod gratuit sau cu un preț redus a unora dintre produsele a căror majorare de prețuri se compensează potrivit prevederilor prezentei hotărâri, din valoarea compensației prevăzute la art. 5 se deduce suma aferentă creșterii prețurilor la drepturile astfel acordate, calculată pe baza cantității de produse acordate lunar și a diferenței dintre prețul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producția proprie sau pretul de aprovizionare pentru alte produse, după data compensării, și cel anterior acestei date.

Art. 7. (1) Compensația stabilită potrivit art 5 și 6 face parte din salariu fără a fi inclusă în salariul de bază, și se acordă proporțional cu timpul lucrat în

program normal de lucru. Compensația se cuprinde în fondul de salarii și se ia în calcul, potrivit legii, la stabilirea drepturilor și obligațiilor care se determină în raport cu salariul și, respectiv, cu fondul de salarii, cumulându-se, în vederea impozitării, cu celelalte drepturi salariale. Compensația se ia în calcul la stabilirea indemnizației pentru concediul de odihnă.

(2) Compensația prevăzută la art. 5 și 6 are caracter de spor permanent în sensul prevederilor Legii nr. 49/1992.

(3) Compensația se va include în salariul de bază o dată cu majorarea salariilor în anul 1997, ca urmare a negocierilor sau a aplicării unor acte normative în acest sens.

Art. 8. – (1) În cazul cumulului de funcții, compensația se acordă o singură dată, la unitatea unde persoana în cauză își are funcția de bază.

(2) Persoanele care cumulează fracțiuni de normă în vederea realizării unei norme întregi vor beneficia de compensație proporțional cu fracțiunea de normă, până la realizarea compensației integrale stabilite potrivit art. 5 din prezenta hotărâre. În același mod se procedează și în cazul pensionarilor de invaliditate de gradul III încadrați în muncă.

(3) Persoanele care cumulează, potrivit legii, pensii pentru limită de varstă cu salariul vor beneficia numai de compensația acordată în calitate de pensionar.

Art. 9. – (1) Ajutorul de șomaj pentru șomerii aflați în plată la data de 30 iunie 1996, precum și pentru persoanele cărora li s-au deschis acest drept până la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se va acorda, începând cu data de 1 iulie 1996, indexat cu coeficientul de 6%.

(2) Pentru persoanele cărora li se deschide dreptul la ajutorul de șomaj după data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, ajutorul de șomaj se va calcula potrivit prevederilor Legii nr. 1/1991, republicată.

Art. 10. – La ajutorul de șomaj stabilit potrivit art. 9 din prezenta hotărâre se adaugă, în perioada 1 iulie - 30 septembrie 1996, o compensație corespunzătoare creșterilor de prețuri la energie, combustibil și pâine de 7.900

lei lunar net, reprezentând valoarea netă a compensațiilor stabilite pentru salariați. Această compensație devine 12.000 lei lunar începând cu data de 1 octombrie 1996.

Art. 11.- Stabilirea drepturilor prevăzute la art. 9 și 10 din prezenta hotărâre se va face cu încadrarea în prevederile art. 4 alin (2) din Legea nr. 1/1991, republicată.

Art. 12. – Noile tranșe de venituri lunare impozabile care se aplică începând cu drepturile salariale ale lunii iulie 1996, stabilite în baza procentului general de compensare-indexare, sunt cele prevăzute în anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Art. 13. - În aplicarea prevederilor prezentei hotărâri Ministerului Muncii și Protecției Sociale și Ministerului Finanțelor pot emite precizări.

Hotărârea guvernului nr. 594 din 22 iulie 1996

Începând cu data de 11 august 1996, salariul de bază minim brut pe țară se stabilește la 97.000 lei lunar pentru un program de 170 de ore în medie pe lună.

Se vor majora salariile de bază individuale numai pentru salariații cărora li sa stabilit un nivel al salariului de bază de până la 97.000 lei lunar brut.

Ordonanța guvernului nr. 62 din 28 august 1997

- Se consideră salarii realizate pe teritoriul României salariile plătite în bani și în natură, primite de către salariați de la persoane fizice sau juridice care au domiciliul sau sediul pe teritoriul României, precum și salariile primite din sau în străinătate de către persoanele care își desfășoară activitatea în România.

- Venitul sub formă de salariu și alte drepturi salariale impozabile cuprinde totalitatea sumelor primite în cursul unei luni, indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din:

- a) toate elementele prevăzute în legea 32/1991;

- b) veniturile realizate de manageri în baza contractelor de management.

Sumele reprezentând premiul anual acordat, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele din fondul de participare la profit, acordate, potrivit legii, salariaților, agenților economici și managerilor, după aprobarea bilanțului contabil, sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăți comerciale, constituită prin subscripție publică, din cota de participare la profitul net, conform Legii 31/1990, precum și sumele acordate, potrivit legii, pentru neefectuarea concediului de odihnă, se impozitează separat de celelalte drepturi acordate în luna în care, are loc plata acestora.

Nu se cuprind în venitul lunar impozabil și nu se impun:

a) sumele plătite în baza contractelor de muncă, a statutelor sau a dispozițiilor legale, cu ocazia mutării sau transferării în interesul serviciului a unui salariat într-o altă localitate, sumele plătite pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare în interesul serviciului, acordate până la nivelul prevăzut de prevederile legale în vigoare angajat în instituțiile publice și regiile autonome, precum și indemnizațiile de instalare ce se acordă, o singură dată, în limitele stabilite de dispozițiile legale pentru personalul de specialitate din instituțiile publice, la încadrarea într-o unitate dintr-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, precum și indemnizațiile de instalare acordate, potrivit prevederilor legale, personalului care-și stabilește domiciliul în unele din localitățile din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei “Delta Dunării” în care își au locul de muncă;

b) sumele primite de salariați pentru munca prestată în perioada preavizului de concediere, precum și compensațiile acordate salariaților disponibilizați cu ocazia restructurării agenților economici, indiferent de forma de proprietate;

c) ajutoarele sociale și alte ajutoare ce se acordă, potrivit legii, din bugetul asigurărilor sociale de stat cu excepția sumelor plătite din fondul asigurărilor sociale în caz de incapacitate temporară de muncă și de maternitate;

d) pensiile de orice fel;

e) alocațiile, indemnizațiile și orice sume de această natură, acordate, potrivit legii, persoanelor cu copii, precum și alocațiile de întreținere acordate persoanelor cărora li s-au dat în plasament familial sau li s-au încredințat minori;

f) masa gratuită și alimentația antidot;

g) sumele reprezentând contribuția pentru pensia suplimentară și contribuția datorată de salariați la fondul pentru plata ajutorului de șomaj;

h) suma de 55.000 cu titlu de cheltuieli individuale numai pentru salariați;

i) câștigurile în natură (câștigurile în natură primite de salariați ca plată a muncii lor, inclusiv cele acordate în baza contractului colectiv de muncă), acordate în prezent salariaților de către regiile autonome care primesc subvenții pentru produse și activități de la bugetul de stat, precum și cele acordate potrivit legii, de către instituțiile publice finanțate de la bugetul de stat.

În cazul în care prin aplicarea cotelor de impozit, venitul lunar net al unui salariat, realizat la unitatea unde are funcția de bază, s-ar reduce sub 180.000, impozitul se diminuează, astfel încât să se asigure realizarea acestui venit.

Partea din totalul venitului lunar impozabil care depășește nivelul de 3.150.000 lei se impune cu cota de 60%.

În cazul salariilor și al altor drepturi salariale, în valută, impozitul datorat se calculează asupra venitului impozabil transformat în lei, la cursul de schimb, comunicat de B.N.R. impozitul astfel calculat se varsă în lei.

Un element important de remarcat este acela cu privire la salariul minim brut pe țară conform H.G. nr. 68 din 25 august 1997, salariul minim brut pe țară este de 250.000 lei.

Hotărârea guvernului nr. 27 din 21 februarie 1997

Începând cu data de 1 februarie 1997, salariul de bază minim brut pe țară se stabilește la 150.000 lei lunar pentru un program complet de lucru de 169,33 ore în medie pe lună.

Ordonanța nr 62/1997

Noțiunea de concediere colectivă se definește ca fiind împrejurarea în care desfacerea contractelor individuale de muncă are loc cu îndeplinirea, în mod cumulativ, a următoarelor condiții:

a) numărul persoanelor disponibilizate este

- de cel puțin 10 în unitate care au între 11–100 salariați;
- de cel puțin 10% din personal în unitățile care au între 101–300 salariați;
- de cel puțin 30% în unitățile care au peste 301 de salariați;

b) desfacerea contractului individual de muncă este dispusă în termen de 60 de zile de la data aprobării programelor de restructurare.