

Posibilități de perfecționare a impozitului pe venitul global

1. Regimul fiscal de impunere a veniturilor persoanelor fizice

Impozitul pe venit a fost introdus pentru prima dată în Marea Britanie, spre sfârșitul secolului al XVIII-lea. În preajma primului război mondial au mai introdus acest impozit și alte țări cum ar fi: SUA, Japonia, Germania, Franța, Olanda, Belgia.

Introducerea impozitului pe venit a născut numeroase discuții referitoare la diferențele dintre impozitul pe venit care globalizează toate sursele de venit și impozitul cedular care impozitează veniturile pe fiecare sursă de venit.

S-ar putea spune că existența unui impozit pe venit ideal ar necesita o bază cât mai largă de impozitare, deduceri personale de bază suficient de mari astfel încât să se excludă contribuabilii cu venituri mici de la impunere, asigurându-se astfel o impunere progresivă în funcție de mărimea venitului.

1.1. Impozitul pe venitul global pe plan internațional.

În toate țările Uniunii Europene, statul percepe un impozit pe venitul persoanelor fizice. Structura fundamentală a sistemului de impunere a veniturilor persoanelor fizice este practic asemănătoare în toate țările Uniunii Europene. Diferențele apar în cazul cotelor de impunere. Cotele de impunere reprezintă procentajele aplicate la sumele impozabile. Sumele obținute de contribuabili se încadrează în tranșele de venit stabilite prin lege. În funcție de tranșa în care se încadrează, veniturile respective se impozitează cu o anumită cotă de impunere.

Veniturile impozabile se obțin prin deducerea unei sume fixe numită "deducere de bază", din venitul net obținut de contribuabil. Deducerea poate lua diferite forme. Astfel, în unele țări, această deducere se poate prezenta sub forma impozitării primei tranșe de

venit cu cota 0%, iar în altele se acordă o reducere a obligației fiscale prin "credit al impozitului de bază", adică din impozitul calculat și datorat se deduce o sumă fixă, egală pentru toți contribuabilii. Totuși, în cele mai multe țări, se practică deducerea personală de bază, care reprezintă o sumă fixă care reduce baza de impozitare a fiecărui contribuabil.

Cu excepția Germaniei care aplică formule fiscale diferite, veniturile care depășesc pragul deducerilor sau care nu sunt impozitate cu cota 0%, sunt repartizate pe tranșe de venit. Numărul tranșelor de venit variază de la țară la țară: în Suedia venitul se impozitează într-o singură tranșă, în Islanda și Irlanda în două tranșe, în timp ce în Luxemburg, Mexic, Spania și Elveția venitul se impozitează în opt tranșe. În cadrul unei tranșe, veniturile sunt impozitate la aceeași cotă de impunere, cotă care crește de la o tranșă la alta. Se obține astfel un impozit progresiv.

În unele țări, valoarea deducerilor personale sau mărimea tranșei care se impozitează cu cotă 0%, crește pe măsură ce se trece la o tranșă de impunere mai ridicată. Acesta este cazul **Marii Britanii**, în care, impunerea se desfășoară pe patru categorii de venituri:

Tranșe de venit lunar	Cote de impunere	Venit în \$
CATEGORIA I		
Până la 4.300€	20%	6.278\$
4.301-27.100€	23%	6.278-39.566\$
Peste 27.100€	40%	Peste 39.566\$
Deducerea personală este de 4195€.		6.125\$
CATEGORIA II		
Până la 1.500€	10%	2.190\$
1501-28.000€	22%	2.190-40.880\$
Peste 28.000€	40%	Peste 40.880\$
Deducerea personală este de 4.335€.		6.329\$
CATEGORIA III		
Până la 1.520€	10%	2.219\$
1.521-28.400€	22%	2.219-41.464\$
Peste 28.400€	40%	Peste 41.464\$
Deducerea personală este de 4.385€.		6.402\$

CATEGORIA IV		
Până la 1.880£	10%	2.744\$
1.880-29.400£	22%	2.744-42.924\$
Peste 29.400£	40%	Peste 42.924
Deducerea personală este de 4.535£.		6.621\$

(S-a calculat la un curs de schimb 1£=1,46\$).

Deducerile personale în Marea Britanie cresc și pe categorii de vârstă a contribuabililor, respectiv pentru persoanele cuprinse între 65- 74 de ani și apoi pentru persoanele ce depășesc 75 de ani. Diferențieri la nivelul deducerilor personale se fac și pentru persoanele nevăzătoare sau pentru văduve.

Spre deosebire de sistemul deducerilor personale, sistemul bazat pe credite pentru impozit nu ține seama de nivelul venitului contribuabilului. Un astfel de sistem este utilizat în țări ca: Austria, Canada, Ungaria, Islanda, Italia, Mexic, Noua Zeelandă, Polonia, Portugalia.

Gradul de progresivitate al unui barem de cote creează dependența față de dimensiunile tranșelor de impunere și a cotelor marginale aplicate pe venitul fiecărei tranșe. Atât nivelul tranșelor de impunere, cât și al cotelor marginale variază de la o țară la alta, reflectând diferite moduri în care statele realizează o repartiție echitabilă a obligației fiscale. Cotele maxime de impunere a veniturilor prelevate de stat sunt de 25% în Suedia, 33% în Noua Zeelandă și de 60% în Țările de Jos.

În Irlanda și Noua Zeelandă, contribuabilii al căror nivel de venit corespunde venitului mediu pe economie, sunt asimilați la cote maxime, respectiv de 48% și 33%. În Germania, Austria, Belgia, Canada, Finlanda, Franța, Țările de Jos și Marea Britanie salariații pot câștiga cam de două ori venitul mediu pe economie înainte ca să plătească impozitul la cota maximă. În schimb, contribuabilii elvețieni și americani nu sunt asimilați la cota maximă atâta timp cât veniturile lor nu ating de zece ori venitul mediu pe economie. Pentru contribuabilii turci, venitul lor poate depăși de 29 de ori venitul mediu pe economie înainte ca să fie impozitați cu cota maximă.

În **Turcia** sistemul fiscal permite o deducere persoanlă de 225 milioane de lire turcești sau 135\$ (sumă ce crește la 315 milioane lire

turcești sau 189\$, în anumite orașe). Tranșele de venit anual și cotele de impunere sunt prezentate mai jos:

Venit anual impozabil(mil TRL)	În \$	Cota impunere
Până la 2.500	1.500\$	15%
2.500 – 6.250	1.500-3.750\$	20%
6.250 –12.500	3.750-7.500\$	30%
12.500 – 31.250	7.500-18.750\$	30%
31.250 –62.500	18.750-37.500\$	35%
Peste 62.500	Peste 37.500\$	40%

(S-a calculat pentru un curs valutar 1.000.000TRL=0,6\$.)

Specific sistemului fiscal turcesc este că anumite venituri care în România se globalizează, în Turcia se impozitează cu impozit final, ca de exemplu:

- pentru veniturile din profesii liberale cota este de 22%, excepție făcând artiștii și scriitorii care sunt impozitați cu cotă de 16,5%

Dintre țările care au un sistem fiscal bazat pe credite pentru impozit amintim **Italia**, al cărei credit pentru fiecare copil sau persoană în întreținere a evoluat de la 336.000 lire italiene (ITL) în 1999 la 408.000 ITL în 2000, la 516.000 ITL în 2001 și la 552.000 ITL în 2002. Se mai acordă un credit suplimentar pentru fiecare copil cu vârsta sub trei ani, în sumă de 240.000 ITL.

Sistemul fiscal din **Germania** este asemănător cu cel din România în cazul câtorva elemente. De exemplu, angajatorii au obligația să rețină un impozit anticipat din salariu, în contul impozitului pe venitul global. Contribuabilii care obțin altfel de venituri trebuie să efectueze 4 plăți anticipate în contul impozitului pe venitul global. Plata impozitului, care trebuie efectuată până la 31 mai a anului următor, atrage după sine, dacă nu este efectuată la termen, majorări de întârziere și penalități.

În Germania, contribuabilii căsătoriți pot opta pentru un venit pe familie, ceea ce reduce obligația de plată a fiecărui contribuabil membru al familiei (se totalizează veniturile obținute și se împarte la doi, suma ce revine fiecărui contribuabil fiind mai mică, deci impozitată cu o cotă progresivă mai mică). Ratele progresive variază de la 22,9% la 51%.

Printre țările cu sisteme fiscale mai deosebite sunt și Norvegia și Belgia.

Sistemul **norvegian** de impunere a veniturilor folosește două categorii de venituri: venitul global și venitul individual. *Venitul global* este venitul net bază de calcul și se calculează pentru toți contribuabilii, atât pentru persoane fizice cât și pentru persoane juridice. Include toate veniturile impozabile din muncă, afaceri și capital. Din aceste venituri se scad deducerile și scutirile cum ar fi: dobânzi, deduceri personale ale angajatului și veniturile din pensii. *Venitul individual* este venitul brut bază de calcul și reprezintă totalitatea veniturilor din salarii, pensii pentru care se calculează contribuțiile sociale.

Specificitatea acestui sistem constă în divizarea în două categorii: clasa 1 și clasa 2. Principala deosebire dintre cele două clase este că deducerile din clasa 2 sunt duble față de sumele acceptate pentru clasa 1. Contribuabilii necăsătoriți sunt cuprinși în totalitate în clasa 1. Cuplurile de contribuabili căsătoriți pot alege clasa de impozit în vederea celui mai mic impozit total pe familie. Familiile în care doar un singur partener obține venituri sunt trecute la clasa 2 de obicei, iar familiile în care amândoi partenerii obțin venituri sunt, de obicei, cuprinși în clasa 1. Părinții singuri sunt asimilați în totalitate la clasa 2.

Cota de impunere maximă pentru veniturile din salarii și activități independente este, de obicei, de 55,3%, excepție făcând persoanele din Nordul Norvegiei care au taxe mai reduse și deduceri speciale.

Pentru persoanele peste 34 de ani care economisesc pentru a își cumpăra o casă se fac reduceri de impozit. Limita anuală a economiilor este de 15.000 NOK (sau 1.800\$) cu reduceri la impozit de 20% din suma anuală economisită. Limita maximă este de 100.000 NOK (sau 12.000\$). Deducerea personală de bază este de 120.000 NOK (sau 14.400\$).

Impozitul pe venitul net:

- | | |
|--|-------|
| - pentru persoane fizice | 28% |
| - pentru persoanele din Nordul Norvegiei | 24,5% |

Deducerile personale pentru clasa 1 de venituri sunt de 28.800 NOK (sau 3.456\$), iar pentru clasa 2 sunt de 57.600 NOK (sau 6.912\$).

(S-a calculat la un curs valutar 1NOK=0,12\$.)

Sistemul **belgian** de impunere a veniturilor percepe pentru veniturile din dobânzi, de capital sau din transferul drepturilor de

proprietate asupra valorilor mobiliare un impozit reținut la sursă de 25%, 20%, 15%. Pentru veniturile care se globalizează se aplică cote progresive de la 25% la 55% asupra venitului global, din care s-au scăzut în prealabil deducerile (donații, pensii alimentare) și reducerile (pentru copiii în întreținere).

Specificitatea sistemului belgian constă în tratamentul special acordat contribuabililor căsătoriți care susțin financiar singuri familia. Pentru aceștia, 30% din veniturile lor, dar nu mai mult de 270.000 franci belgieni (BEF), este alocat partenerului său și se impozitează separat pe numele acestuia. De asemenea, contribuabilii cu activități independente pot aloca partenerilor (soților/soțiilor) lor, 270.000 BEF, dacă aceștia au participat la afacere.

În SUA, impozitul pe venitul final se departajează atât pe tranșe de venit, cât, mai ales, pe categorii de contribuabili: necăsătoriți, văduve și contribuabili care au optat pentru impozitarea pe familie, contribuabili căsătoriți dar ale căror venituri se percep separat, contribuabili căsătoriți care sunt singurii susținători financiari ai familiei:

Necăsătoriți(\$)	Familii/văduve(\$)	Căsătoriți, dar impozitați separat(\$)	Singurii susținători fin(\$)	Cote de impunere
Până la 27.050	Până la 45.200	Până la 22.600	Până la 36.250	15%
27.051-65.550	45.201-109.250	22.601-54.625	36.251-93.650	27,5%
65.551-136.750	109.251-166.500	54.626-83.250	93.651-151.650	30,5%
136.751-297.350	166.501-297.350	83.251-148.675	151.651-297.350	35,5%
Peste 297.351	Peste 297.350	Peste 148.675	Peste 297.350	39,1%

Deși majoritatea țărilor europene și-a propus o scădere a cotelor de impunere (Germania și-a propus un program până în 2005), se poate remarca că, totuși, contribuabilii țărilor europene ating tranșele de impunere maximă la nivele de venit mult mai mici decât contribuabilii americani.

1.2. Impozitul pe venitul global în țările din estul Europei

Este interesant de văzut ce se întâmplă în estul Europei, întrucât țara noastră este și va fi întotdeauna comparată cu țările din jurul său, de la nivelul PIB-ului în dolari pe locuitor chiar până a compara nivelul cotelor maxime de impunere a veniturilor persoanelor fizice.

În **Polonia**, de exemplu, există trei tranșe de venit, cu cota maximă de impunere tot de 40%.

Tranșe de venit anual(zloți)	În \$	Cota procentuală
Până la 32.736	7.857\$	19%
32.736 – 65.472	7.857-15.713\$	30%
Peste 65.472	Peste 15.713\$	40%

(S-a calculat la un curs valutar 1PLN=0,24\$.)

Contribuabilii persoane fizice din **Bulgaria** sunt supuși unui impozit pe venit global a cărui cotă maximă de impunere este tot de 40%. Sistemul fiscal din Bulgaria are la bază acordarea unei deduceri sub forma impozitării primei tranșe de venit cu cota 0%. Grila de impozitare a veniturilor este următoarea:

Tranșe de venit anual(leva)	Cota procentuală
Până la 960	0(%)
960-1.380	20%
1.380-4.560	26%
4.560-16.800	32%
Peste 16.800	40%

În **Slovacia** cota maximă de impunere este de 42% depășind-o pe cea din România. Deducerile personale au crescut de la 21.000 coroane (630\$) la 38.760 coroane (1.163\$), iar noua grilă de impozitare este următoarea:

Tranșe de venit impozabil (coroane)	În \$	Cota procentuală
Până la 90.000	2.700\$	12%
90.000-150.000	2.700-4.500\$	20%
150.000-240.000	4.500-7.200\$	25%
240.000-396.000	7.200-11.880\$	30%
396.000-564.000	11.880-16.920\$	35%
564.000-1.128.000	16.920-33.840\$	40%
Peste 1.128.000	Peste 33.840\$	42%

(S-a calculat la un curs valutar 1SLK=0,03\$.)

În concluzie, România nu are cote excesive de impunere, dar cei care le plătesc le percep în acest fel datorită veniturilor mici în comparație cu ale altor țări, sarcina fiscală îngreunându-se și din cauza celor care nu plătesc impozitele și alte obligații către stat. În acest sens, Theodor Stolojan, susține în "Ziua economică", că în România, cota de impunere maximă de 40% devine valabilă după un prag anual de 3.200\$, pe când, în țări ca Polonia, aceeași cotă se aplică după un prag anual de 17.000\$, iar în Bulgaria după un prag anual de 8.000\$. D-l Stolojan argumentează această considerație arătând că: "raportul dintre pragul de venit de la care se aplică cota maximă de impunere și produsul brut pe cap de locuitor este în România de 1,9, în timp ce în Polonia este de 4,2 și în Bulgaria de 5,3. De aceea avem impresia că suntem jecmăniți"

2. Impozitul pe venitul global în România. Reglementări actuale și posibilități de perfecționare.

Prima încercare pentru introducerea impozitului pe venit în România a fost realizată în 1909 prin proiectul de lege al lui Costinescu. Acest proiect de lege a fost concretizat însă mai târziu în legea din 1923 prin care se stabileau veniturile impozabile, cotele impozabile pentru fiecare venit.

La început, aceste cote de venit erau foarte reduse și se percepeau de la un număr redus de persoane. Conform legii din 1923 veniturile impozabile erau:

- veniturile din proprietăți agricole impozitate cu 12%; în caz de arendare erau impozitate cu 14%, iar dacă contribuabilul locuia în străinătate pe o perioadă mai mare de 6 luni atunci erau impozitate cu 24%;
- veniturile din proprietăți clădite impozitate cu 12%, iar pentru cei ce locuiau în străinătate cu 20%;
- veniturile din investiții financiare impozitate între 8-15%;
- veniturile din activități industriale și comerciale impozitate cu 10%;
- veniturile din salarii impozitate între 4-8%;
- veniturile din profesii liberale impozitate cu 8%.¹

Această lege stabilea impozitul progresiv pe venitul global.

Se prevedea globalizarea acestor venituri în vederea impozitării, precum și unele deduceri:

- pentru situația familială;
- veniturile mici nu se impozitau;
- pentru credite ipotecare.

După 1945 această lege a fost abrogată, trecându-se la impozitarea din beneficiul obținut de întreprinderi pentru alimentarea bugetului de stat.

După 1989 s-a trecut la impozitarea persoanelor fizice pe categorii de venituri: venituri din salarii, venituri din dividende și dobânzi, venituri din activități bazate pe liberă inițiativă, venituri din

¹"Drept fiscal și internațional"- Ioan Condor

chirii. Impunerea acestor venituri era realizată pe baza mai multor acte normative:

- Legea nr.32/1991 privind impozitul pe salarii, cu modificările ulterioare(cotă de21-45%);
- Ordonanța Guvernului nr.26/1995 privind impozitul pe dividende, aprobată prin legea nr.101/1995(cotă de10%);
- Legea nr.34/1994 privind impozitul pe venitul agricol, cu modificările ulterioare- suspendată până la 1 ianuarie 2001 prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 218/1999(cotă de 15%);
- Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.85/1997 pentru impunerea altor venituri ale persoanelor fizice, modificată și aprobată prin Legea nr.246/1998:
 - venituri din închirieri(cotă 15%);
 - venituri din activități independente(cotă 15-35%);
 - venituri din colaborări(cotă10-40%);
 - venituri din jocuri de noroc(cotă 10%).

Pe lângă aceste legi, existau și foarte multe acte normative care acordau facilități fiscale în legătură cu aceste impozite, creând un sistem complicat atât în aplicare, cât și în administrare, lăsând posibilități de evaziune fiscală licită și ilicită.

2.1.Impozitul pe venitul global în contextul reformei fiscale din România. Scurtă prezentare.

Modernizarea sistemului fiscal începută în 1993 prin introducerea taxei pe valoarea adăugată, a fost continuată cu introducerea impozitării prin globalizarea veniturilor persoanelor fizice Această impozitare (promulgată de Ordonanța nr.73/august1999 publicată în Monitorul Oficial nr.419/31 august 1999 modificată și abrogată de Ordonanța nr.7/august 2001 publicată în Monitorul Oficial 435/3 august 2001), a fost dictată de împrejurările în care România trebuie să se alinieze la legislația comunitară, să revizuiască și să armonizeze legislația fiscală conform Acordului European de Asociere între România și Comunitățile Europene, intrat în vigoare la 1 februarie 1995.

Impozitul pe venit a apărut o dată cu necesitatea de a stabili o legătură directă între sursa de venituri și obligația fiscală, astfel realizându-se atât o lărgire a bazei de impozitare, cât și o creștere a numărului contribuabililor.

Reforma fiscală, care urmărește înlocuirea vechiului sistem greoi și inequitabil, a dus la transformarea impozitării cedulare în impozitarea persoanelor fizice. Impozitarea cedulară presupune impunerea veniturilor realizate de persoanele fizice pe mai multe acte normative, un tratament fiscal diferențiat al veniturilor, fapt ce favorizează persoanele care realizează venituri din mai multe surse.

Impunerea globală presupune cumularea veniturilor realizate de o persoană fizică, într-o perioadă de un an, atât în țară, cât și în străinătate, indiferent de sursa de proveniență, și supunerea venitului anual unui singur impozit, potrivit unui barem progresiv unic (definiție Expert Consult).

Sistemul presupune ca o parte din venituri să fie globalizate, iar restul se impun separat, pe categorii de venituri.

Plățile din cursul anului capătă caracter de plăți anticipate în contul impozitului pe venitul global, care se realizează prin stopaj la sursă în cazul salariilor, dobânzilor, dividendelor sau sunt stabilite de către organul fiscal pe bază de declarații provizorii și plătite de către contribuabil.

Noutatea constă în personalizarea impozitului în funcție de situația proprie fiecărui contribuabil, adică acordarea fiecărui contribuabil a unei deduceri personale de bază (de 800.000 lei începând din anul 2000 și ajungând în semestrul I 2002 la 1.600.000), indiferent de natura venitului realizat și a unor deduceri suplimentare în funcție de situația familială specifică.

Metoda globală prezintă avantajul că stabilește un impozit personal determinat în funcție de forța contributivă a fiecărei persoane fizice, asigurându-se astfel reglarea veniturilor populației și participarea la formarea resurselor generale necesare dezvoltării societății.

2.2. Plătitorii impozitului pe venitul global

Legislația care instituie impozitul pe venitul global consideră subiect al impunerii acea persoană fizică rezidentă, denumită în continuare contribuabil. Contribuabilii pot fi:

- a) persoana fizică română cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute atât din România, cât și din străinătate;
- b) persoana fizică română fără domiciliu în România, pentru veniturile obținute din România :

- prin intermediul unei baze fixe situată pe teritoriul României.

Baza fixă reprezintă un centru de activitate care se desfășoară în totalitate sau numai parțial în scopul obținerii de venituri, având caracter fix sau permanent.

Baza fixă poate fi reprezentată de:

- spațiul pentru acordarea de consultanță pe diverse domenii, deținut în proprietate sau închiriat;
- sediul unității beneficiare a serviciului prestat;
- biroul pentru exercitarea unei profesii independente.

- într-o perioadă ce depășește în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat;

c) persoana fizică străină pentru veniturile obținute din România:

- prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României;
- într-o perioadă ce depășește în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat.

d) persoana fizică română fără domiciliu în România, precum și persoanele fizice străine, care realizează venituri din România în următoarele condiții (având în considerare convențiile de evitare a dublei impuneri între România și statele cărora le aparțin persoanele fizice străine) :

- veniturile sunt obținute din activități care nu se realizează prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României(ex.: dreptul de autor, venituri din chirii);
- veniturile sunt obținute într-o perioadă ce nu depășește în total 183 de zile, în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat.

Legiitorul consideră necesar să specifice accepțiunea pe care o dă termenului de România.

România înseamnă teritoriul de stat al României, inclusiv marea sa teritorială și spațiul aerian de deasupra teritoriului și mării teritoriale, asupra cărora România își exercită suveranitatea, precum și zona contiguă, platoul continental și zona economică exclusivă, asupra cărora România își exercită, în conformitate cu legislația sa și

potrivit normelor și principiilor de drept internațional, drepturi suverane și jurisdicția.

2.3.Sfera de aplicare

A. Venituri care se supun impozitării

În categoria veniturilor care se supun impozitării se includ atât veniturile în bani, cât și echivalentul în lei al veniturilor în natură obținute de persoanele fizice, precum și avantajele în bani sau în natură primite gratuit sau cu plata parțială.

Veniturile în natură reprezintă contravaloarea prestației, plata muncii efectuate (muncile agricole plătite în produse, plățile salariilor în produsele fabricate de societatea respectivă).

Avantajele în bani și în natură reprezintă orice fel de foloase primite de contribuabil, ca urmare a unei relații contractuale între părți sau de la terți și care nu reprezintă contravaloarea muncii prestate.

Avantajele în bani și echivalentul în lei a avantajelor în natură sunt impozabile **numai** dacă au fost considerate cheltuieli deductibile aferente activității desfășurate de persoana sau entitatea care le-a acordat.

Categoriile de **venituri** care se supun impozitului pe venit sunt:

- a) veniturile din activități independente;
- b) veniturile din salarii;
- c) veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- d) veniturile din dobânzi și dividende;
- e) veniturile din pensii pentru sume ce depășesc 5.000.000 lei pe lună;
- f) veniturile din activități agricole, definite conform legii;
- g) alte venituri.

Ordonanța Guvernului nr. 73/1999 a fost modificată printr-o altă ordonanță, nr.87/2000, în ceea ce privește pensiile care a extins categoriile de venituri impozabile și asupra veniturilor din pensii ce depășesc 2.000.000 de lei. Această modificare s-a actualizat prin Ordonanța Guvernului 7/2001 care majorează limita veniturilor neimpozabile obținute din pensii la 5.000.000 de lei. O îmbunătățire pe care o aduce prezenta ordonanță în domeniul veniturilor impozabile este și introducerea impozitului asupra anumitor venituri din activități agricole.

În funcție de metoda de impozitare veniturile impozabile se pot clasifica astfel:

I. Veniturile la care impozitarea se face prin globalizare;

1. Venituri din salarii și asimilate salariilor;
2. Venituri din activități independente
 - Venituri comerciale:- din fapte de comerț;
 - din prestări servicii;
 - din prestarea unei meserii;
 - Venituri din exercitarea unei profesii liberale:
 - medic;
 - avocat;
 - notar;
 - expert contabil;
 - contabil autorizat;
 - arhitect;
 - consultant de plasament în valori mobiliare;
 - alte profesii asemănătoare.
 - Venituri din valorificarea dreptului de proprietate intelectuală:
 - brevete de invenții;
 - desene, modele;
 - mostre;
 - mărci de fabrică și comerț;
 - procedee tehnice;
 - know-how;
 - drepturi de autor și drepturi conexe acestora.
 - Venituri din drepturi conexe dreptului de autor: sportivi profesioniști
3. Venituri din cedarea folosinței bunurilor:
 - închirieri;
 - arendări.

II. Veniturile care nu se globalizează, impozitarea făcându-se la sursă:

1. Venituri din dividende;
2. Venituri din dobânzi;
3. Venituri din jocuri de noroc;
4. Venituri din tranzacții mobiliare;
5. Venituri din pensii;
6. Alte venituri.

O categorie de venituri aparte, care nu se impozitează prin reținere la sursă, dar impozitul este final este cea a veniturilor din activități agricole, definite conform legii.

În categoria **avantajelor** acordate se includ:

- a) folosința în scop personal a locuințelor și vehiculelor de orice tip (chiar și cele în natură);
- b) hrana;
- c) cazarea;
- d) personalul pentru munci casnice;
- e) diferența dintre dobânda practică de aceeași bancă la împrumuturi și dobânda preferențială;
- f) reduceri de prețuri sau tarife în cazul cumpărării unor bunuri sau prestări de servicii pentru salariații proprii;
- g) gratuități de bunuri și servicii, inclusiv sume acordate pentru distracții și recreare;
- h) alte asemenea.

Ordonanța Guvernului nr.7/2001 revine asupra avantajelor și adaugă, față de legislația anterioară, că nu sunt considerate avantaje:

- contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie suportate de persoana fizică conform legilor speciale;
- contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei.

Avantajele primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul de piață, la locul acordării avantajului. Avantajele primite cu plata parțială sunt evaluate ca diferență între prețul pieței și suma reprezentând plata parțială.

Evaluarea avantajelor în bani și/sau în natură acordate angajaților se face în momentul acordării și se impozitează în luna în care au fost primite. Evaluarea avantajelor în natură sub forma folosirii numai în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii se face astfel:

- evaluarea folosinței cu titlu gratuit a autovehiculului se face aplicând un procent de 1,7% pentru fiecare lună, la valoarea de intrare acestora. În cazul în care vehiculul e închiriat, avantajul e evaluat la nivelul chiriei;
- evaluarea folosinței cu titlu gratuit a locuinței primite se face la nivelul chiriei practice pentru suprafețe locative deținute de stat. Avantajele conexe (apă, electricitate, gaz, cheltuieli de întreținere, ș.a.) sunt evaluate la valoarea lor efectivă;
- evaluarea folosinței cu titlu gratuit a altor bunuri decât vehiculul și locuința se face la nivelul totalului cheltuielilor aferente fiecărui bun pe unitatea de măsură specificată sau la nivelul practicat de terți.

Evaluarea utilizării în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii cu folosință mixtă se face astfel:

- pentru vehicule, evaluarea se face conform prezentării de mai sus și avantajul se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal, justificat cu foaia de parcurs;
- pentru alte bunuri evaluarea se face conform prevederilor de mai sus și avantajul se determină proporțional cu numărul de metri pătrați folosiți în interes personal sau cu numărul de ore de utilizare în scop personal.

Evaluarea utilizării bunurilor din patrimoniul personal cu folosință mixtă, în vederea determinării cheltuielilor deductibile, se face conform prevederilor de mai sus, iar cheltuielile deductibile se determină după caz, proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri.

Evaluarea produselor acordate cu plata în natură se face astfel:

- la prețul de vânzare practicat de unitate, care poate cuprinde accize și TVA;
- la prețul de achiziție la care se adaugă accizele și TVA-ul, dacă produsele sunt achiziționate de la producătorii individuali și acordate persoanelor fizice;

- la prețul de aprovizionare care poate cuprinde accize și TVA, pentru alte produse aprovizionate de la diverși agenți economici;
- la nivelul tarifelor practicate pe piață, inclusiv TVA, pentru lucrări și servicii;
- la nivelul chiriei stabilite pentru folosința gratuită a locuinței.

B. Venituri neimpozabile

Din această categorie fac parte:

- a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială acordate din:- bugetul de stat;
- bugetul asigurărilor sociale de stat;
 - bugetul fondurilor speciale;
 - bugetele locale și alte fonduri publice;
 - de la terțe persoane (sindicate).

Excepție fac indemnizațiile și alte forme de sprijin pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul plătit pentru îngrijirea copilului în vârstă de până la 2 ani, care sunt venituri de natură salarială.

În cadrul acestor ajutoare și indemnizații se cuprind:

- alocația de stat pentru copii;
- alocația de stat pentru copiii cu handicap;
- alocația de stat pentru copiii cu handicap, aflați în plasament familial sau încredințați, potrivit legii, unei familii, unei persoane sau unui organism autorizat;
- ajutor special lunar acordat pe toată durata handicapului pentru cei inapți de muncă din cauza handicapului;
- alocațiile suplimentare pentru familiile cu copii;
- indemnizația acordată începând cu cea de-a doua naștere;
- ajutoarele ce se acordă soțiilor celor ce satisfac serviciul militar obligatoriu;
- ajutorul social acordat potrivit legii;
- ajutorul de urgență acordat de guvern și primării în situații de necesitate, în limita fondurilor existente;
- ajutoare pentru procurarea de dispozitive medicale;
- ajutor de șomaj;
- alocația de sprijin;

- ajutorul de integrare profesională;
- indemnizația lunară acordată persoanelor persecutate din motive politice;
- indemnizația lunară acordată magistraților înlăturați din justiție din motive politice;
- indemnizația de veteran de război, inclusiv sporul;
- renta lunară acordată, potrivit legii, veteranilor de război;
- ajutorul anual acordat pentru acoperirea unei părți din costul chiriei, iluminatului și energiei termice;
- ajutorul de înmormântare;
- ajutorul pentru refugiați;
- ajutoare umanitare, sociale și medicale;
- ajutoare sociale acordate în baza legislației de pensii;
- și altele asemănătoare.

b) veniturile sub forma darurilor acordate copiilor minori ai angajaților cu ocazia zilei de 1 iunie și a sărbătorilor de sfârșit de an, precum și angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în limita sumei de 1.000.000 lei pentru fiecare persoană și eveniment;

c) ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru pierderi însemnate în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, precum și în cazul unor boli grave sau incurabile ale angajatului;

d) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și excedentul rezultat din fructificarea rezervelor constituite din primele plătite de asigurați;

e) sumele primite drept despăgubiri pentru pagubele suportate ca urmare a calamităților naturale, precum și pentru cazurile de invaliditate sau deces, produse ca urmare a unor acțiuni militare conform legii;

f) pensiile I.O.V.R., sumele fixe de îngrijire pentru pensionarii care au fost încadrați în gradul I de invaliditate;

g) contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor legale în materie;

h) contravaloarea echipamentelor tehnice (primite de angajat sub formă de aparatură, dispozitive, unelte, alte mijloace asemănătoare necesare în procesul muncii), echipamentului

individual de protecție și lucru (cu care este dotat fiecare participant în procesul muncii pentru a fi protejat față de factorii de risc, pentru a-și proteja îmbrăcămintea și încălțăminte), alimentației de protecție (primite în mod gratuit de persoanele care lucrează în condiții de muncă grele și vătămătoare), medicamentelor (primite de cadrele militare în activitate) și materialelor igienico-sanitare (primite gratuit de persoanele fizice care își desfășoară activitatea în locuri de muncă al căror specific impune o igienă personală deosebită), precum și alte drepturi de protecție a muncii, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

i) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări sau mecenat;

j) alocația individuală de hrană acordată sub forma tichetelor de masă, suportată integral de angajator, și hrana acordată potrivit dispozițiilor legale. În această categorie se cuprind:

- alocația individuală de hrană acordată sub forma tichetelor de masă;
- alocația zilnică de hrană pentru activitatea sportivă de performanță;
- contravaloarea hranei, alimentelor sau numerarul acordat sportivilor pentru asigurarea alimentației de efort necesare pe perioada de pregătire;
- drepturile de hrană în timp de pace primite de personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională;
- alte drepturi potrivit dispozițiilor legale;

k) veniturile obținute ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile corporale din patrimoniul personal, exclusiv cele obținute din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și părților sociale;

l) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interes de serviciu;

m) sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de natura celor de transport, cazare, diurnei acordate pe perioada detașării și delegării în altă localitate, în țară și străinătate, precum și în cazul deplasării în localitate în interesul serviciului, cu excepția celor acordate persoanelor juridice fără scop lucrativ, peste limitele legale stabilite de instituțiile publice;

- n) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare;
- o) drepturile în bani și în natură primite de militarii în termen, militarii cu termen redus, studenții și elevii militari ai instituțiilor de învățământ militare și civile;
- p) bursele primite de persoanele care urmează orice formă de școlarizare sau perfecționare profesională în cadru instituționalizat;
- r) sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire și donație;
- s) veniturile din agricultură și silvicultură. Excepția la aceste venituri neimpozabile o constituie veniturile obținute din cultivarea și valorificarea florilor, fructelor și zarzavaturilor, în sere și în solarii, precum și arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor, din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și alte asemenea. Aceste venituri agricole vor fi tratate individual la subcapitolul 2.11.

În comparație cu Ordonanța Guvernului nr73/1999, Ordonanța Guvernului nr.7/2001 în vigoare, îmbunătățește sistemul de impunere în favoarea persoanelor fizice, prin lărgirea sferei de cuprindere a veniturilor neimpozabile. Astfel, această ordonanță cuprinde în plus veniturile menționate la literele b), c), l), și n), respectiv:

- b) veniturile sub forma darurilor acordate copiilor minori ai angajaților cu ocazia zilei de 1 iunie și a sărbătorilor de sfârșit de an, precum și angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în limita sumei de 1.000.000 lei pentru fiecare persoană și eveniment;
- c) ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru pierderi însemnate în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, precum și în cazul unor boli grave sau incurabile ale angajatului;
- l) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interes de serviciu;
- n) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare.

Aceste adăugiri au drept scop să îmbunătățească atât starea socială cât și condițiile de muncă și să impulsioneze tinerii angajați.

C. Venituri scutite

Veniturile scutite sunt veniturile cuprinse în sfera de aplicare a impozitului pe venit, dar sunt scutite pe anumite categorii de contribuabili.

Ordonanța 7/2001 consideră venituri scutite de la impozitul pe venit următoarele:

- a) veniturile membrilor misiunilor diplomatice și ai posturilor consulare, cu condiția reciprocității, în virtutea regulilor generale ale dreptului internațional și a prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte, precum și veniturile nete în valută acordate personalului trimis în misiune diplomatică permanentă în străinătate, potrivit legii;
- b) veniturile oficialilor organismelor internaționale realizate în cadrul acestor organisme ca urmare a activității desfășurate în România; calitatea de oficial este confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;
- c) veniturile persoanelor fizice străine ce desfășoară în România activitate de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită încheiate de Guvernul României cu alte guverne sau organizații internaționale guvernamentale ori neguvernamentale;
- d) veniturile obținute de corespondenții de presă străini, cu condiția reciprocității;
- e) premiile și orice avantaje în bani și/sau în natură obținute de elevi și studenți la concursuri interne și internaționale. În această categorie se cuprind:
 - premii obținute la concursuri pe obiecte de învățământ, pe meserii, cultural-științifice, tehnico-științifice, la campionate sportive, școlare naționale și internaționale;
 - contravaloarea avantajelor sub formă de masă, cazare și transport;
 - alte drepturi materiale primite de participanți cu ocazia acestor manifestări;
- f) premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și jocurile olimpice. Și la aceste categorii se iau în considerare atât premiile în sine, cât și contravaloarea avantajelor sub formă de masă, cazare și transport sau orice alte drepturi materiale primite cu astfel de ocazii;

- g) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, acordate potrivit legii. Această prevedere se referă la sumele primite în baza legii 98/1999 privind concedierile colective și plățile compensatorii;
- h) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza soldelor lunare nete, acordate cadrelor militare trecute în rezervă ca urmare a nevoilor de reducere și restructurare, precum și ajutoarele stabilite în raport cu solda lunară netă, acordate la trecerea în rezervă sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condițiile de pensie;
- i) sumele reprezentând diferențe de dobândă subvenționată la creditele acordate, subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, precum și uniforme obligatorii și drepturile de echipament;
- j) veniturile reprezentând avantajele în bani și/sau în natură acordate persoanelor cu handicap, veteranilor de război, invalizilor și văduvelor de război accidentaților de război în afara serviciului ordonat, persoanelor persecutate pe motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, urmașilor eroilor martiri, răniților luptătorilor pentru victoria Revoluției din decembrie 1989;
- k) alte venituri prevăzute cum ar fi :
- dobânzile aferente titlurilor de stat;
 - dobânzile aferente depozitelor la vedere la care sunt asimilate dobânzile aferente depunerilor la casa de ajutor reciproc;
 - dobânzile aferente obligațiunilor municipale emise de Agenția Națională pentru Locuințe și de alte entități emițătoare de obligațiuni care vizează construcția de locuințe;
 - veniturile obținute la jocurile de noroc și din premii, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile 6.000.000 pentru fiecare câștig realizat, de la același organizator sau plătitor, într-o singură zi.;
- l) veniturile din salarii ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator; încadrarea în activitatea de creație de programe pentru calculator se face prin ordin comun al

ministrului muncii și solidarității sociale, al ministrului comunicațiilor și tehnologiei informației și al ministrului finanțelor publice.

În comparație cu legislația precedentă, prezenta ordonanță folosește scutirea de la impunere a anumitor venituri ca pârghie în stimularea unor categorii de contribuabili cum ar fi: creatorii de programe pe calculator, sportivii medaliați la campionatele mondiale europene și la jocurile olimpice. De asemenea se scutesc de la impunere veniturile oficialilor organismelor internaționale realizate în cadrul acestor organisme ca urmare a activității desfășurate în România.

2.4.Perioada impozabilă și cotele de impunere

Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic. Excepția se întâlnește atunci când intervine decesul contribuabilului în cursul anului, perioada impozabilă devenind inferioară anului calendaristic.

Venitul impozabil realizat pe o fracțiune de an se consideră venit anual impozabil din care se vor scădea pierderile fiscale reportate și deducerile personale. Pentru calculul impozitului lunar asupra veniturilor din salarii și pensii pe anul 2001 s-a folosit următorul barem lunar de impunere:

- valabil pentru primul semestru al anului 2001(în lei)

Tranșe de venit lunar impozabil(lei)	Impozit lunar(lei)
Până la 1 259 000	18%
1 259 001 – 3 090 000	226.620+23% pentru ce depășește 1 259 000
3 090 001 – 4 921 000	647.750+28% pentru ce depășește 3 090 000
4 21 001 – 6 867 000	1.160.430+34% pentru ce depășește 4 921 000
Peste 6 867 000	1.822.070+40% pentru ce depășește 6 867 000

Hotărârea Guvernului privind stabilirea baremului lunar pentru impunerea veniturilor din salarii și pensii pentru primul semestru al anului 2001, publicată în Monitorul Oficial din 30 decembrie 2000 mai prevede și majorarea deducerilor personale de la 926.000 lei la 1.099.000 pentru această perioadă, precum și majorarea sumei fixe neimpozabile în ceea ce privește pensiile la 2.374.000 lei.

- valabil pentru semestrul II al anului 2001 (în lei)

Tranșe de venit lunar impozabil(lei)	Impozit lunar(lei)
Până la 1 458 000	18%
1 458 001 – 3 578 000	262.440+23% pentru ce depășește 1 458 000
3 578 001 – 5 699 000	750.040+28% pentru ce depășește 3 578 000
5 699 001 – 7 952 000	1.343.920+34% pentru ce depășește 5 699 000
Peste 7 952 000	2.109.940+40% pentru ce depășește 7 952 000

Aceeași Hotărâre a Guvernului a stabilit o majorare a deducerii personale de la 1.099.000 la 1.273.000 lei pe lună, suma fixă neimpozabilă a pensiilor majorându-se la 2.749.000 lei pe lună.

Acest barem s-a actualizat prin ordinul ministrului finanțelor publice pentru trimestrul IV al anului fiscal 2001. Actualizarea se bazează pe aplicarea ratei inflației realizate pe perioada iunie-august 2001, comunicată de Institutul Național de Statistică.

Pentru calculul impozitului anual pentru anul fiscal 2001 s-a folosit următorul barem anual de impunere(în lei):

Tranșe de venit anual impozabil(lei)	Impozit anual(lei)
Până la 19 700 000	18%
19 700 001 – 49 900 000	3 546 000 + 23% pentru ce depășește 19 700 000
49 900 001 – 78 800 000	10 492 000 + 28% pentru ce depășește 49 900 000
78 800 001 – 110 400 000	18 584 000 + 34% pentru ce depășește 78 800 000
Peste 110 400 000	29 328 000 + 40% pentru ce depășește 110 400 000

Totodată, suma fixă neimpozabilă pentru pensii s-a majorat la 5.000.000 lei pe lună.

Acest barem s-a stabilit prin ordinul ministrului finanțelor publice și s-a obținut prin corectarea baremului lunar de impunere cu rata inflației realizate pe perioada septembrie - decembrie 2001, rată comunicată de Institutul Național de Statistică.

În ceea ce privește anul fiscal 2002, prevederile în vigoare (Ordonanța Guvernului 7/2001 modificată), stabilesc baremul lunar de impunere pentru veniturile obținute din salarii și pensii astfel:

Tranșe de venit lunar impozabil(lei)	Impozit lunar(lei)
Până la 1 800 000	18%
1 800 001 - 4 600 000	324.000+23% pentru ceea ce depășește 1.800.000 lei
4 600 001 – 7 300 000	968.000+28% pentru ceea ce depășește 4.600.000 lei
7 300 001 – 10 200 000	1.724.000+34% pentru ceea ce depășește 7.300.000
Peste 10 200 000	2.710.000+40% pentru ceea ce depășește 10 200 000

, iar baremul anual pentru calculul plăților anticipate:

Tranșe de venit anual impozabil(lei)	Impozit anual(lei)
Până la 21 600 000	18%
21 600 001 – 55 200 000	3.888.000+23% pentru ceea ce depășește 21.600.000 lei
55 200 001 – 87 600 000	11.616.000+28% pentru ceea ce depășește 55.200.000 lei
87 600 001 – 122 400 000	20.688.000+34% pentru ceea ce depășește 87.600.000 lei
Peste 122 400 000	32.520.000+40% pentru ceea ce depășește 122.400.000 lei

Aceste bareme s-au stabilit luându-se în calcul jumătate din rata inflației prognozate pentru anul 2002, aplicată la baremul de impunere al anului precedent, 2001, stabilit în modul prezentat anterior.

Atât aceste bareme de stabilire a plăților anticipate în contul impozitului pe venitul global, cât și baremul anual pentru calculul impozitului venitului anual global impozabil se aprobă de către ministrul finanțelor publice. Baremul anual pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil se stabilește prin corectarea baremului anual de stabilire a plăților anticipate cu variația ratei inflației realizate față de cea prognozată pe perioada impozabilă.

2.5.Reguli comune pentru categoriile de venituri

2.5.1. *Venitul net* se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile cu respectarea unor reguli prevăzute de lege. Aceste reguli pentru cheltuielile deductibile sunt:

- a) cheltuielile aferente venitului, adică acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate cu scopul realizării acestuia, justificate prin documente;
- b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;
- c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. Cheltuielile de reclamă și publicitate sunt deductibile în condițiile și în limitele stabilite de legislația în vigoare pentru persoanele juridice. Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;
- d) cheltuielile corespunzătoare veniturilor ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate, care sunt neimpozabile sau sunt scutite de impozit pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile;
- e) impozitul pe venit datorat, cât și impozitul pe venitul realizat în străinătate nu sunt cheltuieli deductibile;
- f) cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate și în scop personal, precum și cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociaților, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului.

Venitul net obținut din bunuri și drepturi de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau

deținători legali, înscriși într-un document oficial și se distribuie proporțional cu cotele părți pe care aceștia le dețin în proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc.

În articolul 12 al Ordonanței Guvernului 7/2001 se prevede în mod distinct că toți contribuabilii persoane fizice române cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute din România, cât și din străinătate au dreptul la deducerea din venitul anual global a unor sume sub formă de deducere personală de bază și deduceri personale suplimentare, acordate pentru fiecare lună a perioadei impozabile.

2.5.2. Deducerea personală de bază pe parcursul anului 2001 a evoluat de la 926.000 la 1.099.000 pe semestrul I al anului, respectiv la 1.273.000 pe semestrul II al anului. Din 2002 deducerea personală de bază este de 1.600.000.

Deducerile personale nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate, conform legii.

Persoanele care cumulează mai multe funcții sunt obligate să-și aleagă o unitate unde vor avea funcția de bază, unde îi vor fi achitate și celelalte drepturi de personal (contribuția la asigurările sociale de stat, contribuția la ajutorul de șomaj). Unitatea respectivă completează carnetul de muncă al salariatului și îi va acorda acestuia drepturile, respectiv deducerile personale și cheltuielile profesionale. Ea este obligată să întocmească Fișa Fiscală¹ și să o transmită organului fiscal teritorial. Dacă contribuabilul mai are și un alt loc de muncă, unitatea respectivă va trebui să întocmească Fișa Fiscală² fără a-i acorda deduceri.

Deducerea personală suplimentară se calculează în funcție de deducerea personală de bază astfel:

- 0,5 din deducerea personală de bază pentru soția/soțul, copiii sau alți membri ai familiei aflați în întreținere.

În cazul în care o persoană este întreținută de mai mulți contribuabili, suma reprezentând deducerea personală suplimentară se împarte în părți egale între aceștia, exceptând cazul în care contribuabilii se înțeleg altfel.

Copiii minori ai contribuabililor sunt considerați întotdeauna întreținuți, iar suma reprezentând deducerea personală suplimentară pentru fiecare copil se acordă integral unuia dintre părinți/tutori, conform înțelegerii acestora. Părinții pot opta pentru primirea

deducerilor și pot împărți copiii funcție de interesul lor de a plăti mai puțin impozit. În acest sens părintele care are venituri mai mari trebuie să opteze pentru preluarea copiilor la deducere pentru ca sarcina fiscală ce îi revine să scadă.

Nu se va fracționa între părinți deducerea personală suplimentară pentru fiecare copil aflat în întreținere.

Pentru a se efectua aceste deduceri, părintele care beneficiază de deduceri trebuie să prezinte înțelegerea între soți privind repartizarea deducerilor și o adeverință din care să rezulte că celălalt soț nu beneficiază de deduceri.

Această deducere suplimentară de 0,5 din deducerea personală de bază, reprezintă o modificare față de legislația anterioară. Concret, Ordonanța Guvernului nr.73/1999, prevedea modul de calcul al deducerii personale suplimentare astfel:

- 0,6 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru soția/soțul aflată/aflat în întreținere;
- 0,35 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru fiecare din primii doi copii și 0,2 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru fiecare din următorii copii aflați în întreținere;
- 0,2 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru fiecare alt membru al familiei aflat în întreținere.

Simplificarea modului de calcul al deducerii personale suplimentare reprezintă o cale de perfecționare a sistemului de impozitare a veniturilor persoanelor fizice. Această perfecționare constă pe de o parte în creșterea operativității organelor fiscale, iar pe de altă parte, în eliminarea confuziilor la nivelul contribuabililor și al plătitorilor de venit.

În funcție de situația proprie sau a persoanelor aflate în întreținere, contribuabilii mai pot beneficia de deduceri personale suplimentare, determinate astfel (se păstrează modul de calcul prezentat în Ordonanța Guvernului nr.73/1999):

- 1,0 din deducerea personală de bază pentru invalizii de grad I și persoanele cu handicap grav aflate în întreținere;
- 0,5 din deducerea personală de bază pentru invalizii de grad II și persoanele cu handicap accentuat aflate în întreținere.

Atestarea persoanelor cu handicap se face conform criteriilor de diagnostic clinic, diagnostic funcțional și de evaluare a capacității de muncă, criterii care stabilesc gradul de handicap: grav, accentuat,

mediu, ușor. Aceasta este atestată printr-un certificat emis de comisiile de expertiză medicală.

Deducerile personale de bază se însumează cu cele suplimentare. Suma deducerilor admisă pentru calculul impozitului nu poate depăși de 3 ori deducerea personală de bază și se acordă în limita venitului realizat. Această limită maximă a sumei deducerii personale este valabilă numai de la 1 ianuarie 2002, până la această dată respectându-se prevederile Ordonanței Guvernului nr.73/1999 în care se prevedea o limită maximă de 2,5.

Sunt considerați membrii ai familiei, rudele soțului/soției până la gradul al doilea de rudenie inclusiv.

Suma reprezentând deducerile personale suplimentare se acordă pentru perioada în care contribuabilul întreține acea persoană căreia îi revine deducerea, această perioadă rotunjindu-se în favoarea contribuabilului.

Ordonanța Guvernului nr. 73/1999 prevedea că nu sunt considerate persoane aflate în întreținere persoanele fizice care obțin un venit ce depășește suma reprezentând deducerea personală. La aceasta, legislația în vigoare, adaugă că nu se consideră persoane aflate în întreținere nici:

- persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10 000 m² în zonele colinare și de șes și de peste 20 000 m² în zonele montane;
- persoanele fizice care obțin venituri din cultivarea și valorificarea florilor, fructelor și a zarzavaturilor în sere, în solarii amenajate în acest scop și în sistem irigat, a arbuștilor și plantelor decorative, a ciupercilor și din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole, indiferent de suprafață;

Nu se acordă deducere personală suplimentară pentru:

- copiii dați în plasament sau încredințați unei familii sau persoane;
- copiii încredințați unui organism privat autorizat sau unui serviciu public autorizat, în cazul în care părinții sunt puși sub interdicție sau sunt decăzuți din drepturile părintești;
- copiilor minori, cu vârsta între 16-18 ani încadrați în muncă conform Codului Muncii, întrucât aceștia devin la rândul lor contribuabili și beneficiază de deducerea personală de bază;

- persoanele condamnate care execută pedepse privative de libertate;
- persoanele care obțin venituri impozabile peste plafonul rezultat din aplicarea coeficientului aferent de deducere personală suplimentară la deducerea personală de bază. În categoria veniturilor impozabile se includ: veniturile din pensii, veniturile agricole, veniturile din dobânzi, dividende, tranzacții mobiliare.

În cazul persoanelor fizice aflate în întreținere care realizează venituri din pensii, se va lua în considerare pensia din care s-a scăzut contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Deducerile personale suplimentare se acordă contribuabililor pe baza declarației pe care au depus-o, însoțită în mod obligatoriu de declarația pe proprie răspundere a persoanei aflate în întreținere. Acestea trebuie însoțite de documente justificative în vederea susținerii celor declarate: certificat de căsătorie, certificat de naștere al copiilor, acte de stare civilă, adeverință de venit a persoanelor întreținute, talon de pensie, documente care atestă gradul de invaliditate, etc.

Situația definitivă a deducerilor suplimentare se va stabili o dată cu definitivarea impunerii, caz în care se face și regularizarea.

2.5.3. Sumele exprimate în valută se transformă în lei, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României.

Sumele și tranșele de venit lunare impozabile sunt calculate prin rotunjire la suta de mii de lei, adică fracțiunile sub 50.000 se neglijează, iar ce depășește 50.000 se majorează la 100.000.

2.5.4. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă respectând normele contabile în vigoare, cu excepția contribuabililor care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit.

Contribuabilii care obțin venituri din valorificarea sub orice formă a dreptului de proprietate intelectuală, la care venitul net se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote forfetare de cheltuieli, au obligația să completeze Registrul- jurnal de încasări și plăți, pentru activitatea respectivă.

2.6. Determinarea și impozitarea veniturilor din activități independente

Executarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ sau prin asociere de mai multe persoane fără a da naștere unei persoane juridice. Astfel de activități pot fi desfășurate atât de persoanele fizice române, cât și de persoanele fizice străine.

Modul de impunere este individual, indiferent de modul de organizare a activității supuse impozitării.

O activitate independentă este definită de:

- libera alegere a desfășurării activității, a unui program de lucru și a locului desfășurării activității;
- riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul;
- activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți;
- activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător.

Veniturile din activități independente cuprind:

- venituri comerciale;
- venituri din profesii liberale;
- venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- venituri din activități adiacente.

Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente. Acesta constituie bază de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli de sponsorizare, mecenat și protocol.

Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea activității.

În venitul brut obținut din activități independente se includ toate veniturile în bani și natură cum sunt:

- veniturile din vânzări de produse și mărfuri;
- veniturile din prestare de servicii și execuții de lucrări;
- veniturile din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii;
- orice alte venituri rezultate din exercitarea activității;
- veniturile din dobânzi primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii;
- veniturile din alte activități adiacente;

- sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii înscrise în registrul inventar (mijloace fixe, obiecte de inventar);
- veniturile obținute din trecerea bunurilor din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal, din punct de vedere fiscal, se consideră o înstrăinare, evaluarea urmând a se face la prețurile practicate pe piață.

De menționat că venitul brut **nu** asimilează și sumele primite sub formă de credite, ca aport al asociațiilor sau ca sponsorizare sau mecenat, ca despăgubire pentru o pagubă suportată.

Cheltuielile deductibile sunt acele cheltuieli aferente activității, realizate în scopul obținerii de venit, justificate prin documente și cuprinse în cheltuielile exercițiului anului în cursul căruia au fost plătite.

În categoria cheltuielilor deductibile se includ:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;
- cheltuielile cu lucrări executate și servicii prestate de terți;
- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea și prestarea de servicii pentru clienți;
- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității în baza unui contract de închiriere;
- dobânzile aferente creditelor bancare;
- dobânzile aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, utilizate în desfășurarea activității, în limitele dobânzii de referință stabilite de Banca Națională a României, pe baza contractului încheiat între părți;
- cheltuielile cu comisioanele și alte servicii bancare;
- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc bunurile înscrise în Registrul-inventar sau asigurarea profesională;
- cheltuielile cu reclama și publicitatea sunt deductibile în totalitate dacă au la bază un contract și dacă promovează produsele și serviciile;
- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;
- cheltuielile cu apa și energia;
- cheltuielile cu transportul de bunuri și persoane;

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare;
- cheltuielile de personal;
- cheltuielile cu impozite, taxe, altele decât impozitul pe venit;
- cheltuielile cu contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, pentru fondul de șomaj, de solidaritate și alte contribuții obligatorii;
- cheltuielile cu contribuțiile profesionale obligatorii datorate de contribuabili asociațiilor profesionale din care fac parte;
- cheltuielile cu amortizarea fondurilor fixe, în conformitate cu legislația în vigoare;
- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate;
- cheltuielile privind operațiunile de leasing operațional și financiar;
- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea venitului;
- cheltuielile cu sponsorizarea, mecenatul sunt deductibile în limită de 5% din baza de calcul;
- cheltuielile de protocol sunt deductibile în limită de 0,25% din baza de calcul.

Ordonanța Guvernului 7/2001 menționează cheltuielile nedeductibile, lărgind sfera lor în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor ce depășesc nivelul taxei oficiale a scontului stabilit de Banca Națională a României și publicat în Monitorul Oficial (respectiv litera I) a alineatului 4). Astfel, cheltuielile nedeductibile sunt:

- a) amenzile, majorările de întârziere și penalitățile, altele decât cele de natură contractuală;
- b) donațiile de orice fel;
- c) cheltuielile de sponsorizare sau mecenat, care depășesc limitele legale;
- d) cheltuielile de protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei de calcul;
- e) ratele aferente creditelor angajate;
- f) dobânzile aferente creditelor angajate pentru achiziționarea de imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsă în valoarea de intrare a imobilizării corporale potrivit prevederilor legale;

- g) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;
- h) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile;
- i) sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare;
- j) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarului de venit;
- k) sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de natura indemnizației zilnice de delegare sau de detașare și diurna, acordate pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, care depășesc limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului;
- l) cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor care depășesc nivelul taxei oficiale a scontului stabilit de Banca Națională a României și publicat în Monitorul Oficial al României;
- m) alte sume care depășesc limitele cheltuielilor prevăzute prin legislația în vigoare.

După cum se observă, sumele reprezentând perisabilități care depășesc limitele maxime stabilite de legislația în vigoare, nu mai sunt cuprinse în această categorie de cheltuieli nedeductibile.

2.6.1. Veniturile comerciale reprezintă veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări servicii, diferite de către cele prestate în profesiile liberale, precum și din exercitarea unei meserii.

Codul Comercial Român definește drept fapte de comerț următoarele:

- activități de producție;
- activități de cumpărare în scopul revânzării;
- activități de editare, imprimare, multiplicare indiferent de tehnica folosită;
- organizarea de spectacole (culturale, sportive, distractive);
- activități al căror scop e facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar (consignație, contract de comision);
- transport de bunuri și persoane;
- alte activități definite de Codul Comercial.

Toate aceste venituri se determină în sistem real adică:
 $VN = VB - Ch \text{ totale} + Ch. \text{ Nedeductibile}$
 pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Ca model de calcul al impozitului pe venituri din activități comerciale se dă următorul exemplu.

Exemplu

Un contribuabil realizează venituri numai din prestări servicii în meseria de cizmar. Conform Registrului de încasări și plăți și datele din contabilitate, meseriașul a realizat:

Venit din confecționarea obiectelor de încălțăminte și marochinărie	150 400 000
Venituri din prestări servicii de reparații încălțăminte	60 100 000
<u>Credite bancare</u>	<u>10 000 000</u>
Total venituri	220 500 000
Cheltuieli materiale	98 300 000
Cheltuieli cu dobânda aferentă creditului	4 000 000
Cheltuieli de protocol	250 000
<u>Amenzi fiscale</u>	<u>500 000</u>
Total cheltuieli	103 050 000
Venit brut	220 500 000
-Cheltuieli deductibile exclusiv protocol (103 050 000 - (500 000 + 250 000))	<u>102 300 000</u>
Baza de calcul pentru cheltuielile cu protocolul	118 200 000
Cheltuieli protocol admise (118 200 000 * 0,25%)	295 500
Diferențe de cheltuieli cu protocolul nedeductibile	<u>0</u>
Venit net	117 904 500
Calculul venitului impozabil	
Venit net	117 904 500
-Valoarea creditului	10 000 000
<u>+Cheltuieli nedeductibile</u>	<u>500 000</u>
	107 404 500
Venit impozabil	

(118 200 000+250 000)	117 904 500
<u>Deduceri personale de bază</u>	<u>14 313 000</u>
Baza de calcul pentru impozit	103 591 500
Impozit datorat	
$(18584000+(103591500-78800000)*34\%=$	
$=18584000+8429110=27013110)$	27 013 110
+	

Pentru contribuabilii care realizează venituri din activități independente și își desfășoară activitatea individual, venitul net se determină pe bază de norme de venit. Această metodă se aplică pentru cei ce-și desfășoară activitatea singuri, pe cont propriu, fără salariați sau colaboratori, într-un punct fix sau ambulant având un singur obiect de activitate înscris în autorizația de funcționare.

Ministerul Finanțelor Publice stabilește nomenclatorul activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe bază de norme de venit.

Normele de venit și coeficienții de corecție ai acestora, stabiliți în funcție de condițiile specifice de desfășurare a activității, se aprobă de direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale până cel târziu în ultima zi a lunii decembrie a anului fiscal precedent celui pentru care se stabilește.

Organul fiscal competent va comunica contribuabililor până la data de 15 aprilie a anului fiscal, suma reprezentând venitul net și nivelul plăților anticipate în contul impozitului anual.

Principalele criterii care pot fi luate în calcul la stabilirea normelor de venit sunt următoarele:

- vadul comercial și clientela;
- vârsta contribuabilului;
- activitatea se desfășoară într-un spațiu proprietate a acestuia sau închiriat;
- realizarea de lucrări, prestări servicii și obținerea de produse cu material propriu sau cu materialul clientului;
- folosirea de mașini, dispozitive și scule acționate manual sau de forță motrică.

În cazul în care contribuabilul al cărui venit net se determină pe bază de norme de venit, își desfășoară activitatea pe perioade mai mici de un an, normele de venit se reduc proporțional cu perioada nelucrată, astfel:

- de la începutul anului și până în momentul autorizării în anul începerii activității;
- perioada rămasă până la sfârșitul anului fiscal, în situația încetării activității, la cererea contribuabilului.

Pentru contribuabilii impuși pe bază de norme de venit, dar care-și exercită activitatea numai o parte de an, venitul net aferent perioadei efectiv lucrate se determină prin raportarea sumei anuale la 365 de zile, iar rezultatul se înmulțește cu numărul zilelor de activitate.

Pentru contribuabilii care desfășoară mai multe activități la care impunerea se face pe bază de norme de venit, impozitul se stabilește în funcție de norma de venit cea mai mare.

Contribuabilii al căror venit net se determină pe bază de norme de venit nu au obligativitatea conducerii evidenței contabile în partidă simplă pentru activitatea respectivă.

Un caz aparte îl constituie activitatea de taximetrie care se impune pe bază de norme de venit, inclusiv în situația în care această activitate se desfășoară în cadrul unor agenți economici, în baza unor înțelegeri, altele decât contractul individual de muncă sau convenția civilă de prestări servicii. Specificitatea activității de taximetrie apare atunci când contribuabilul care desfășoară o astfel de activitate mai desfășoară și alte activități, caz în care impunerea se va face în sistem real. Astfel venitul net nu poate fi inferior normei de venit stabilite pentru activitatea de taximetrie. Aceste mențiuni referitoare la activitatea de taximetrie sunt noi în domeniul impozitului pe venitul global, ele neregăsindu-se și în Ordonanța Guvernului nr.73/1999. Probabil, aceste adăugiri, au fost necesare datorită evoluției rapide a activității de taximetrie din ultima perioadă, dar și datorită lipsei unor reglementări specifice în această direcție a impunerii globale.

Contribuabilii care obțin venituri din activități independente impozitate pe bază de norme de venit, precum și cei care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală, au dreptul să opteze pentru determinarea venitului net în sistem real. Condițiile opțiunii se modifică astfel: se poate face până la 31 ianuarie a anului fiscal sau o dată cu depunerea declarației privind venitul estimat și este obligatorie pentru contribuabil pentru toată perioada anului fiscal. Această opțiune se consideră valabilă și pentru anii următori dacă contribuabilul nu depune o cerere de renunțare la impunerea în sistem real.

2.6.2. Veniturile din profesii liberale reprezintă veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasamente în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii asemănătoare, desfășurate în mod independent, în condițiile legii, cum ar fi: medici veterinari, farmaciști etc.

Potrivit articolului 14 al Ordonanței Guvernului 7/august2001, contribuabilul care obține venituri din profesii liberale vor fi impozitați în sistem real, deci vor fi obligați să țină contabilitatea în partidă simplă, organizată potrivit normelor contabile în vigoare. Pentru conducerea evidenței contabile în partidă simplă, contribuabilii cu profesii liberale sunt obligați să utilizeze următoarele documente;

- registrul jurnal de încasări și plăți care trebuie să cuprindă înregistrarea tuturor operațiilor în ordine cronologică;
- registrul inventar care cuprinde toate mijloacele fixe și alte bunuri necesare desfășurării activității independente. Registrul inventar ajută la stabilirea amortizării mijloacelor fixe, precum și uzura obiectelor de inventar aflate în patrimoniul contribuabilului și utilizate în scopul desfășurării activității;
- alte documente contabile cum ar fi: facturi, chitanțe, state de plată, ordine de plată și alte documente justificative.

Înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau prețul pieței după caz.

Potrivit impunerii în sistem real, venitul net impozabil se stabilește prin însumarea veniturilor brute realizate, din care se deduc cheltuielile aferente veniturilor brute realizate și cheltuielile deductibile.

Deducerile personale pentru contribuabilii care obțin venituri numai din profesii liberale, se acordă pentru fiecare lună din perioada impozabilă, la sfârșitul anului de către organul fiscal, cu ocazia definitivării impunerii globale.

Nomenclatorul profesiilor liberale s-a îmbunătățit o dată cu apariția Ordonanței Guvernului nr. 66/17 august 2000 privind organizarea și exercitarea profesiei de consilier de proprietate industrială.

Activitatea de consilier de proprietate industrială constă în acordarea de asistență de specialitate în domeniul proprietății industriale și reprezentarea persoanelor fizice și juridice române sau străine în fața Oficiului de Stat pentru Invenții și Mărci, precum și față de terți. Această profesie este liberă și independentă, cu organizare și funcționare autonomă și poate fi practică numai de persoana fizică înscrisă în Registrul național al consilierilor în proprietate industrială și care este membră a Camerei.

O altă profesie liberală nouă s-a reglementat prin Ordonanța Guvernului nr. 83/19 iunie 2000 privind organizarea și funcționarea cabinetelor de liberă practică pentru servicii conexe actului medical, necesare în vederea realizării asistenței medicale preventive, creative și de recuperare.

Nomenclatorul acestor profesii este emis de către Ministerul Sănătății și prevede următoarele funcții:

- tehnician dentar;
- biolog;
- biochimist;
- chimist;
- fizician;
- fizio-kinetoterapeut;
- psiholog;
- logoped;
- sociolog;
- profesor de cultură fizică medicală;
- optician-optometrist;
- tehnician de proteze și orteze;
- tehnician de proteze auditive;
- tehnician de aparatură medicală.

Aceste persoane sunt obligate să presteze servicii conexe actului medical în strictă concordanță cu prescripțiile medicale ale medicului curant și cu normele legale în vigoare.

Venitul net obținut din profesii liberale noi se impozitează în sistem real cu obligativitatea conducerii evidenței contabile în partidă simplă.

2.6.3. Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală reprezintă venituri care provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de

fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și alte asemenea.

Dreptul de proprietate intelectuală constituie ansamblul de norme juridice prin care se asigură protecția și se reglementează raporturile ce se nasc din utilizarea și exploatarea atât a operelor de creație intelectuală, cât și a proprietății industriale.

Având în vedere particularitățile operei de creație, normele juridice în domeniu trebuie să acorde protecție, prin forme și modalități specifice, nu numai operei de creație, ca rezultat al muncii creatoare, ci și creatorului însuși. Aceste norme juridice au trebuit să se adapteze progresului tehnologiei de comunicație, de stocare și transmitere a informațiilor pentru a extinde protecția acordată creației intelectuale asupra tuturor formelor de exprimare, precum și asupra tuturor modalităților de utilizare și exploatare a produsului muncii de creație.

Legea 8/1996 reglementează contractele de editare.

Prin contractul de editare, titularul dreptului de autor cedează editorului, în schimbul unei remunerații, dreptul de a reproduce și difuza opera. El mai poate ceda editorului și dreptul de traducere și adaptare ale operei.

Contractul de editare trebuie să cuprindă clauze cu privire la:

- a) durata cesiunii;
- b) natura exclusivă sau neexclusivă și întinderea teritorială a cesiunii;
- c) numărul maxim și minim al exemplarelor;
- d) remunerația autorului;
- e) numărul de exemplare rezervate autorului cu titlu gratuit;
- f) termenul pentru apariția și difuzarea exemplarelor fiecărei ediții;
- g) termenul de predare a originalului operei de către autor;
- h) procedura de control a numărului de exemplare produse de editor.

Același contract trebuie să prevadă obligațiile editorului printre care:

- obligația de a permite autorului să aducă modificări operei în măsura în care acestea nu cresc esențial costurile editorului sau schimbă caracterul operei;
- obligația de a restitui autorului originalele operelor de artă, ilustrațiile dacă nu s-a convenit altfel;

- obligația de a publica opera în cel mult un an de la data acceptării acestuia, dacă contractul nu prevede altfel.

Tot legea 8/1996 reglementează și drepturile conexe drepturilor de autor care cuprind:

- drepturile artiștilor, interpreților sau executanților pentru propriile interpretări sau execuții;
- drepturile producătorilor de interpretări sonore pentru propriile înregistrări;
- drepturile organismelor de televiziune și radiodifuziune pentru propriile emisiuni.

Dreptul de proprietate industrială are ca obiectiv: invențiile, modelele de utilitate, desenele și modelele industriale, mărci de fabrică, de comerț, numele comercial al francizei și know-how-ul.

Transmiterea dreptului se poate face prin cesiune sau pe bază de licență exclusivă sau neexclusivă, precum și prin succesiune legală sau testamentară.

Impunerea contribuabililor care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală se realizează prin metoda cu cote forfetare aplicate la venitul brut obținut.

Venitul net se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote de cheltuieli de 25% aplicată la venitul brut precum și a contribuțiilor obligatorii, datorate potrivit legii.

În cazul operelor de artă monumentală, cota de cheltuială forfetară este de 40%, prin artă monumentală înțelegându-se:

- lucrări de decorare (pictură murală) a unor spații și clădiri de mari dimensiuni, interior- exterior;
- lucrări de artă aplicată în spații publice (ceramică, metal, lemn, piatră, marmură);
- lucrări de sculptură de mari dimensiuni, design monumental, amenajări spații publice;
- lucrări de restaurare a acestora.

Venitul brut din drepturi de proprietate intelectuală reprezintă totalitatea încasărilor în bani și/sau echivalentul în lei a veniturilor în natură realizate din drepturile de proprietate intelectuală.

Cheltuielile forfetare includ și comisioanele și alte sume care revin organizațiilor de gestiune colectivă, drept plată a serviciilor prestate pentru gestionarea drepturilor către titularii de drepturi.

O altă metodă de determinare a venitului net din proprietate intelectuală este cea prin scăderea din venitul brut a comisionului

cuvenit organismelor de gestiune colectivă, dar aceasta numai în cazurile:

- veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală transmise prin succesiune;
- veniturilor din exercitarea dreptului de sultă;
- veniturilor reprezentând remunerarea compensatorie pentru copia privată.

Dreptul de sultă este dreptul acordat de lege autorului unei opere de artă plastică de a primi a cotă de 5% din prețul de revânzare al operei respective, dacă revânzarea se face prin licitație sau prin intermediul unui agent comisionar sau de către un comerciant. Licitația, agentul comisionar sau comerciantul au obligația să rețină și plata către autor a sumei corespunzătoare cotei de 5% din prețul de vânzare.

Remunerația compensatorie pentru copia privată este o sumă stabilită printr-o dispoziție expresă a legii drept compensație pecuniară pentru prejudiciile cauzate titularilor de drept prin reproducerea de către diverse persoane, în scop personal, a unor opere protejate. Remunerația este de 5% din prețul de vânzare sau din valoarea înscrisă în documentele vamale.

Remunerația compensatorie pentru copia privată este colectată de către organismele de gestiune colectivă care vor repartiza fiecărui beneficiar suma ce i se cuvine.

O a treia metodă de impunere a contribuabililor care obțin venituri din drepturi de autor este în sistem real, dacă contribuabilul, pe baza unor documente justificative, dovedește că nivelul cheltuielilor efective depășește nivelul cheltuielilor rezultate din aplicarea cotei forfetare asupra venitului brut. Această opțiune trebuie făcută până la 31 ianuarie a anului pentru care se solicită impunerea în sistem real.

Pentru aceste categorii de venituri obținute din drepturi de proprietate intelectuală, beneficiarii datorează în cursul anului un impozit reținut la sursă, reprezintă plăți anticipate în contul impozitului anual, în condițiile și cuantumul următoare:

- 15% din venitul brut încasat, în cazul veniturilor din proprietate intelectuală;
- 10% din venitul brut încasat, ca urmare a valorificării de bunuri în regim de consignație, cu excepția celor din patrimoniul personal al contribuabililor, pentru alți contribuabili decât cei autorizați să desfășoare activități

independente și care au obligația să efectueze plăți anticipate trimestriale în contul impozitului pe venitul anual;

- 10% aplicat la venitul brut încasat, ca urmare a unor activități în baza unui contract de agent, comision sau mandat special.

Faptul că, prezenta ordonanță, față de legislația anterioară, găsește o modalitate de diferențiere a cotelor de impunere în funcție de activitate (înainte, impozitul reținut la sursă ca plată anticipată, era generic, în cotă de 15% din venitul brut) evidențiază o perfecționare a sistemului fiscal, chiar și numai pentru faptul că astfel urmărește tendința continuă de divizare a muncii și specializare a activității.

Plătitorii acestor venituri au obligația să calculeze, să rețină și să vireze impozitul la bugetul de stat până la data de 10 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata venitului. Aceste sume reprezintă plata anticipată în contul impozitului anual datorat de contribuabil.

Contribuabilii care desfășoară activități independente, dar impunerea nu se realizează prin stopaj la sursă, sunt obligați și ei la plăți anticipate în contul impozitului pe venitul anual, dar aceste plăți sunt calculate de organul fiscal competent pe baza declarației estimative de venit global.

Impozitul plătit în cursul anului prin plăți anticipate va fi regularizat la sfârșitul anului fiscal, comparându-se aceste impozite cu impozitul datorat de contribuabil.

Dacă impozitul datorat este mai mare decât cel plătit atunci se va emite o decizie de impunere anuală care va conține suma rămasă de plată în contul impozitului anual. Sumele mai mici de 1.000.000 trebuie plătite în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele mai mari de 1.000.000 au termen de plată de 60 de zile, în cel mult două tranșe egale.

Dacă impozitul datorat este mai mic decât cel plătit, atunci decizia de impunere anuală va conține suma de rambursat de către stat contribuabilului. Sumele plătite în plus se compensează cu obligațiile neachitate la termen din anul fiscal curent, iar diferența se restituie în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Sistemul de plăți anticipate în contul impozitului anual este o modalitate de ușurare la plată pentru contribuabil și de asigurare de încasare pentru stat.

Pentru a evidenția modul de funcționare a sistemului de plăți anticipate se va folosi un exemplu de venituri obținute din drepturi de proprietate intelectuală pentru care cota de cheltuieli forfetare este de 25% din venitul brut.

Exemplu:

Un creator de operă literară încasează în cursul anului 2001 următoarele:

	MARTIE	IUNIE	SEPTEMBRIE	TOTAL
Suma brută	10 500 000	7 500 000	18 000 000	36 000 000
Impozit reținut la sursă	1 575 000	1 125 000	2 700 000	5 400 000
Sume încasate	8 925 000	6 375 000	15 300 000	30 600 000

Presupunând că nu mai are și alte venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la declarația specială 205 se vor cuprinde:

Venit brut	36 000 000
<u>Cheltuieli forfetare</u>	<u>9 000 000</u>
Venit net	27 000 000
Impozit datorat	5 225 000
Impozit reținut în avans	5 400 000

Toate aceste informații se vor trece în declarația de venituri globale alături de alte venituri obținute de contribuabil. Regularizarea impozitului reținut în avans se va face de către organul fiscal pe baza declarației de venit global 200.

2.6.4. Veniturile din activități adiacente reprezintă toate activitățile care au legătură cu o activitate independentă de bază. Un astfel de venit din activități adiacente ar fi cel obținut din montarea de panouri publicitare pe clădirea unde se desfășoară activitatea de bază.

2.7. Impunerea veniturilor din salarii

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă.

Salariul reprezintă contravaloarea muncii prestate în baza unui contract individual de muncă și se stabilește prin negocieri colective sau individuale între persoane juridice sau fizice care angajează și salariații sau reprezentanții acestora.

Legiuitorul definește noțiunile de angajator și angajat astfel;

- **angajatorul** este orice persoană fizică sau juridică și orice altă entitate la care-și desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează muncă în schimbul unei plăți.
- **angajatul** este o persoană fizică care-și desfășoară activitatea la un angajator în baza unei relații contractuale de muncă, contract individual de muncă sau contract de prestări servicii sau a unor legi speciale (apărare națională, securitate națională, ordine publică), în schimbul unei plăți.

2.7.1. Determinare și impunere.

Sunt considerate venituri din salarii sau asimilate salariilor în vederea impunerii următoarele:

- a) sumele primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă. În categoria acestor sume se includ:
 - salariul de bază;
 - sporuri și adaosuri de orice fel;
 - indemnizații de orice fel;
 - recompense și premii de orice fel;

- sume reprezentând premiul anual și stimulente acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulente din fondul de participare la profit acordate salariaților, agenților economici, după aprobarea bilanțului contabil, potrivit legii;
 - sume primite pentru concediul de odihnă;
 - sume primite din fondul asigurărilor sociale în caz de incapacitate temporară de muncă și maternitate;
 - sume primite pentru concediul privind îngrijirea copilului de până la 2 ani;
 - sume primite pentru concediul privind îngrijirea copilului cu handicap până la împlinirea de către acesta a vârstei de 3 ani ;
 - sumele primite pentru concedii medicale privind îngrijirea copiilor cu handicap accentuat sau grav, până la împlinirea de către copil a vârstei de 18 ani;
 - folosirea în scop persoanl a bunurilor și drepturilor aferente desfășurării activității;
 - orice alte câștiguri în bani sau natură primite de către angajați de la agajatori, ca plată a muncii lor;
 - orice alte câștiguri în bani sau natură primite de către angajați de la agajatori, cu titlu gratuit sau plată parțială;
- b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite conform legii;
- c) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale cadrelor militare, acordate potrivit legii;
- d) indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;
- e) sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;
- f) veniturile realizate din încadrarea în muncă ca urmare a încheierii unei convenții civile de prestări de servicii;

- g) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație și în comisia de cenzori;
- h) indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;
- i) alte drepturi și indemnizații de natură salarială.

La veniturile asimilate salariilor, în comparație cu legislația anterioară, s-a mai adăugat și indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale, respectiv litera h) din Ordonanța Guvernului nr.7/2001.

Veniturile de natură salarială sunt considerate venituri din activități dependente. Pentru ca un venit să fie de natură salarială trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- părțile care intră în relația de muncă stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul de desfășurare a activității;
- angajatorul pune la dispoziția angajatului mijloacele de muncă (spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă);
- angajatul contribuie **numai** cu forța fizică sau capacitatea intelectuală (nu și cu capitalul propriu);
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile angajatului în interesul serviciului (diurna, cheltuielile de deplasare);
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă plata indemnizației de concediu de odihnă, precum și a indemnizației pentru concediul medical în caz de boală
- angajatul lucrează sub îndrumarea unei alte persoane, fiind obligat să respecte îndrumările acesteia.

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a veniturilor.

Locul unde se află funcția de bază reprezintă:

- ultimul loc înscris în cartea de muncă sau în documentele specifice asimilate acesteia, în cazul persoanelor fizice ce sunt angajate la un singur loc de muncă;
- locul ales de persoana fizică unde sunt achitate: contribuția la asigurările sociale de stat, contribuția la fondul pentru plata ajutorului de șomaj și alte sume datorate conform legii, în cazul cumulului de funcții.

Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

- a) contribuțiile obligatorii datorate, potrivit legii, pentru protecția socială a șomerilor (1%), pentru asigurările sociale de sănătate (7%), contribuția individuală la asigurările sociale (11,67%), precum și alte contribuții obligatorii stabilite prin lege, după caz;
- b) o cotă de 15% din deducerea personală de bază, acordată cu titlu de cheltuială profesională, o dată cu deducerea personală de bază la același loc de muncă.

$VN = VB - \text{Contribuții obligatorii} - \text{Cheltuieli profesionale}$

unde: VN- venit net

VB- venit brut.

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

$\text{Impozit reținut} = Vbc * \text{cota procentuală};$

unde: Vbc-venit bază de calcul și

$Vbc = Vn - \text{deduceri personale de bază} - \text{deduceri suplimentare};$

$\text{Salariu net} = VB - \text{Contribuții obligatorii} - \text{Impozit}.$

Impozitul lunar reprezintă plăți anticipate în contul impozitului anual, de care se va ține seama la sfârșitul anului, când se efectuează calculul anual al impozitului și regularizarea restului de plată. Acest impozit lunar se determină astfel:

- la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salariul aferent unei luni și deducerile personale acordate pentru luna respectivă;
- pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea aceluiași barem asupra bazei de calcul, determinată ca diferență între venitul brut și contribuția la asigurarea socială de sănătate (7%), pentru fiecare loc de realizare a acestuia.

Baremele lunare pentru anul 2001 și primul semestru al anului 2002 sunt următoarele (așa cum sunt prezentate și în subcapitolul 2.4);

- valabil pentru primul semestru al anului 2001 (în lei)

Tranșe de venit lunar impozabil	Impozit lunar
Până la 1.259.000	18%
1.259.001 – 3.090.000	226.620+23% pentru ce depășește 1.259.000
3.090.001 – 4.921.000	647.750+28% pentru ce depășește 3.090.000
4.921.001 – 6.867.000	1.160.430+34% pentru ce depășește 4.921.000
Peste 6.867.000	1.822.070+40% pentru ce depășește 6.867.000

- valabil pentru semestrul al II lea 2001(în lei)

Tranșe de venit lunar impozabil	Impozit lunar
Până la 1.458.000	18%
1.458.001 – 3.578.000	262.440+23% pentru ce depășește 1.458.000
3.578.001 – 5.699.000	750.040+28% pentru ce depășește 3.578.000
5.699.001 – 7.952.000	1.343.920+34% pentru ce depășește 5.699.000
Peste 7.952.000	2.109.940+40% pentru ce depășește 7.952.000

- valabil pentru primul semestru al anului 2002 (în lei)

Tranșe de venit lunar impozabil	Impozit lunar
Până la 1.800.000	18%
1.800.001 – 4.600.000	324.000+23% pentru ceea ce depășește 1.800.000 lei
4.600.001 – 7.300.000	968.000+28% pentru ceea ce depășește 4.600.000 lei

7.300.001 – 10.200.000	1.724.000+34% pentru ceea ce depășește 7.300.000
Peste 10.200.000	2.710.000+40% pentru ceea ce depășește 10.200.000

Venitul impozabil care se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite care reprezintă fracțiuni ale aceluiași an se consideră venit anual impozabil.

Conform Ordonanței Guvernului 7/august 2001, impozitul calculat pe veniturile primite de reprezentanții în organisme tripartide este final, în situația în care contribuabilul care le-a realizat justifică, cu documente, virarea veniturilor la organizațiile sindicale pe care le reprezintă.

Diferențele de salarii acordate în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive, care privesc perioadele anterioare lunilor în care se plătesc, în cadrul anului fiscal, se defalcă, în vederea impunerii, pe lunile la care se referă. Beneficiarii de astfel de venituri datorează un impozit final care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote 20% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii prevăzute de lege, și nu se cumulează cu celelalte drepturi salariale ale lunii în care se plătesc.

În domeniul impozitului pe veniturile din salarii s-au mai făcut și alte modificări. Astfel, sumele reprezentând prime de vacanță, acordate pe lângă indemnizația de concediu de odihnă, potrivit prevederilor contractelor de muncă sau unor legi speciale, în limita salariului de bază din luna anterioară plecării în concediu, se impozitează separat de celelalte drepturi salariale ale lunii în care se plătesc, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut și contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Tot ca o îmbunătățire a modului de impozitare a veniturilor salariale, față de Ordonanța Guvernului nr.73/1999 se prevede și cazul veniturilor încasate în avans în cursul anului pentru plata indemnizațiilor de concediu de odihnă. Acestea se cuprind în baza de calcul a lunilor la care se referă și se cumulează cu celelalte drepturi primite în luna respectivă.

Pentru prezentarea modalității de calcul al impozitului pe venit al unui contribuabil cu un singur loc de muncă se dă următorul exemplu:

Exemplu:

La 31 martie 2002, domnul Georgescu este salariat la LAROMET SA și are un venit brut de 5.000.000 lei, are un copil minor în întreținere și un părinte cu handicap accentuat. Domnul Georgescu nu mai are și altă sursă de venit.

El va beneficia de următoarele deduceri;

Venit brut		5.000.000
Contribuția la asigurările sociale de stat(11,67%)		583.500
Contribuția pentru protecția socială a șomerilor(1%)		50.000
Contribuția la asigurările sociale de sănătate(7%)		350.000
<u>Cheltuieli profesionale(15%*1.300.000)</u>		<u>195.000</u>
Venit net		3.821.500
Deduceri personale de bază	1	1.300.000
Deduceri personale suplimentare pentru copil	0,5	650.000
Deduceri personale suplimentare pentru părinte	0,5	650.000
<u>Total deduceri</u>	<u>2</u>	<u>2.600.000</u>
<u>Deduceri personale</u>		<u>2.600.000</u>
Venit impozabil		1.221.500
Impozit		219.870

Persoanele fizice române cu domiciliul în România care realizează venituri în străinătate, sunt obligate să declare în momentul întocmirii declarației globale și veniturile obținute din străinătate. Ele pot fi supuse impozitării în acel stat, conform legislației statului respectiv, dar vor fi supuse impozitării și în România pentru acele venituri realizate în străinătate, având în vedere convențiile de evitare a dublei impuneri.

În situația în care, pentru veniturile din străinătate, statul respectiv și-a exercitat dreptul de impunere, contribuabilii au dreptul să deducă din impozitul pe venit datorat în România impozitul plătit în străinătate pentru aceleași venituri în decursul aceleiași perioade, dar

numai în limitele prevăzute de Ordonanța Guvernului 7/august 2001, denumit credit fiscal extern. (Acest aspect al impozitării va mai fi tratat și la subcapitolul 2.13. "Aspecte fiscale internaționale")

Creditul fiscal extern se acordă dacă:

- impozitul plătit în străinătate pentru veniturile obținute în străinătate s-a plătit efectiv de către persoana fizică sau de către proprietarul său legal sau prin reținere la sursă de către plătitorul de venit. Plata impozitului în străinătate se dovedește prin " Certificatul de credit fiscal" eliberat de către autoritatea fiscală a statului respectiv;
- venitul pentru care se acordă creditul fiscal extern face parte din una din categoriile de venituri: venituri din activități independente, venituri din salarii, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din dividende și dobânzi, alte venituri;
- creditul fiscal extern nu va fi acordat în lipsa anexării la declarația de venit global a " Certificatului de credit fiscal" care să ateste plata în străinătate a impozitului solicitat a fi recunoscut.

Impozitul plătit în străinătate care se deduce din impozitul pe venitul global datorat în România, este limitat la partea de impozit pe venitul datorat în România calculat astfel:

$$C_{fe} = (V_s * IVG) / VM$$

$$C_{fe} = \frac{V_s * IVG}{VM}$$

C_{fe}- credit fiscal extern;

V_s- venituri din surse din străinătate;

IVG- impozitul pe venitul global;

VM- venit mondial.

Venitul mondial reprezintă suma veniturilor din România și din străinătate din categoriile de venituri: din activități independente, salarii, cedarea folosinței bunurilor, alte venituri realizate de o persoană fizică română cu domiciliul în România.

Calculul creditului fiscal extern se face pe fiecare categorie de venituri prin raportarea la venitul mondial.

Creditul fiscal extern pentru veniturile din străinătate se va acorda astfel:

- în cazul în care suma reprezentând creditul fiscal extern este mai mică decât impozitul plătit în străinătate, atunci suma recunoscută reprezentând creditul fiscal extern acordat este la nivelul sumei calculate conform venitului datorat în România;
- în cazul în care suma reprezentând creditul fiscal extern este mai mare decât impozitul plătit în străinătate, atunci suma recunoscută reprezentând creditul fiscal extern acordat care se deduce este la nivelul impozitului plătit în străinătate.

2.7.2. Obligațiile plătitorilor de venit și ale contribuabililor

Plătitorii de salarii și venituri asimilate salariilor au următoarele obligații:

a) legate de calculul, reținerea, virarea și regularizarea impozitului lunar:

- să calculeze și să rețină impozitul aferent venitului fiecărei luni, la data efectuării plății acestui venit, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare;
- să efectueze evaluarea drepturilor salariale acordate în natură, precum și a avantajelor acordate angajaților și să le cuprindă în suma venitului aferent la ultima plată a drepturilor salariale pentru luna respectivă;
- să determine venitul anual din salarii, să calculeze suma corectă a impozitului anual aferent venitului și să stabilească, până în ultima zi a lunii februarie a anului fiscal următor, diferența între impozitul calculat la nivelul anului și impozitul calculat și reținut lunar anticipat în cursul anului fiscal. Regularizarea acestor diferențe se va efectua în termen de 90 de zile de la această dată, pentru persoanele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
 - au fost angajați permanenți ai plătitorului în cursul anului, cu funcție de bază;
 - nu au alte surse de venituri care se cuprind în venitul anual global impozabil.

Plătitorii de venituri care au la 31 decembrie sub 10 angajați permanenți, nu au obligația regularizării impozitului pe venitul global.

- să efectueze în cursul anului fiscal recalcularea impozitului pe veniturile salariale pentru angajații care depun cu întârziere documentele justificative pentru calcularea deducerilor suplimentare;
- să ofere informații organului fiscal competent referitoare la data începerii desfășurării activității și a încetării acestuia în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului, în cazul în care contribuabilul își desfășoară activitatea în România și obține venituri sub formă de salarii din străinătate sau este angajat al misiunilor diplomatice și al posturilor consulare acreditate în România.

Diferențele de impozit rezultate din operațiunile de regularizare influențează obligația de plată la bugetul statului a angajatorului, pentru luna în care are loc regularizarea, rezultând impozitul de virat pentru luna respectivă.

Sumele reprezentând deducerile personale cuvenite, dar neacordate în cursul anului fiscal de către angajatori, precum și deducerile personale acordate, dar necuvenite, se regularizează cu ocazia impozitului anual pe venit.

Calcularea impozitului pe veniturile din salarii se face pe baza informațiilor cuprinse în fișa fiscală.

b) legate de fișa fiscală:

- să solicite organului fiscal pe bază de cerere, până la data de 30 noiembrie a fiecărui an pentru anul următor, formularul tipizat al fișelor fiscale pentru salariați și pentru persoanele fizice care obțin venituri asimilate salariilor;
- să completeze formularele de fișe fiscale pe întreaga durată de efectuare a plății salariale, să recalculeze și regularizeze anual impozitul pe salarii;
- să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să transmită organului fiscal competent și angajatului, sub semnătură, câte o copie pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru anul fiscal expirat;
- să completeze fișa fiscală pe bază de documente justificative.

Fișa fiscală va fi completată de plătitorul de venit cu datele personale ale contribuabilului, mențiunile referitoare la deducerile personale, venitul din salarii obținut și impozitul reținut și virat în cursul anului, precum și rezultatul regularizării impozitului plătit pe venitul anual sub formă de salariu. Până la completarea fișei fiscale cu datele personale necesare acordării deducerilor personale suplimentare, salariatul va beneficia de deducerea personală de bază, urmând ca angajatorul să efectueze regularizarea veniturilor salariale. Deducerile personale suplimentare pentru persoanele aflate în întreținere se acordă pe bază de declarație pe proprie răspundere a contribuabilului, însoțită de documente justificative.

Plătitorii de venituri din salarii vor solicita fișele fiscale de la organele fiscale competente pe baza unor cereri ce trebuie să conțină în mod obligatoriu:

- datele de identificare ale plătitorului: nume și prenume sau denumire, cod numeric personal/cod fiscal, adresa domiciliului/ sediului social declarat, etc.;
- numărul de angajați care obțin venituri din salarii la funcția de bază pentru care se solicită Fișa Fiscală1;
- numărul de persoane fizice care obțin venituri din salarii, altele decât cele de la funcția de bază pentru care se solicită Fișa Fiscală2.

În cursul anului, ori de câte ori este necesar, plătitorul va depune cererea pentru a solicita:

- Fișa Fiscală 1 pentru noii angajați;
- Fișa Fiscală 2 pentru noile persoane fizice care urmează să obțină astfel de venituri.

Plătitorii de venituri din salarii care își țin evidența contabilă pe calculator pot opta pentru fișele fiscale emise pe calculator, în conformitate cu condițiile cuprinse în ordinul nr.2.312/2001, caz în care nu mai solicită formulare tipărite de fișe fiscale.

Depunerea fișelor fiscale se face la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială angajatorul își are sediul sau domiciliul, sau unde este luat în evidența fiscală.

În cazul modificărilor, în cursul anului, a datelor de identificare, în exemplarul care se depune la organul fiscal, vor fi înscrise datele de identificare valabile la data de 31 decembrie a anului fiscal pentru care se depune fișa fiscală, sau, după caz, la data încetării raportului de muncă cu angajatul respectiv.

Fișele fiscale se grupează în pachete distincte pe tip de fișe:

- pachete cu Fișa Fiscală1;
- pachete cu Fișa Fiscală2.

Pachetele cu Fișa Fiscală1 se aranjează pe categorii:

- fișe ale angajaților pentru care s-a efectuat operațiunea de regularizare anuală;
- fișe ale angajaților pentru care nu s-a efectuat operațiunea de regularizare anuală, în cazul angajaților cu mai multe surse de venit.
- fișe ale angajaților pentru care nu s-a efectuat operațiunea de regularizare anuală, în cazul angajaților care nu au lucrat întreg anul fiscal;
- fișe ale angajaților pentru care nu s-a efectuat operațiunea de regularizare anuală, în cazul angajaților ai căror angajatori nu sunt obligați, potrivit legii, să efectueze regularizarea.

Pentru persoanele fizice care încetează să obțină venituri din salarii în timpul anului, plătitorii vor înmâna persoanei respective fișa fiscală cu specificația "copie pentru angajat", o dată cu definitivarea formelor de lichidare sau la încetarea raportului în baza cărora au fost obținute veniturile asimilate salariilor.

Dacă la un angajat intervin schimbări care conduc la modificări ale deducerii personale suplimentare, în urma înștiințării angajatorului, acesta va înscrie pe fișa fiscală 1 modificările apărute. Modificarea se poate face și pentru luni deja expirate din anul calendaristic în curs.

Angajatorul mai poate face modificări la Fișa Fiscală 1 în cursul anului calendaristic, dacă constată că înscrisurile făcute sunt greșite.

În cazul angajaților pentru care angajatorul nu efectuează regularizarea anuală a impozitului pe salarii, determinarea venitului anual impozabil din salarii, calcularea impozitului anual, precum și regularizarea sumelor ce reprezintă diferențe între impozitul calculat la nivelul anului și impozitul calculat și reținut ca plată anticipată, se pot efectua pe bază de cerere, de organul fiscal competent.

Contribuabilii au și ei obligații ca:

- să înștiințeze în scris angajatorul în cazul în care mai obține și alte venituri de natura celor care se globalizează (venituri salariale, altele decât cele din funcția de bază, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor), în perioada 1-

15 ianuarie a anului următor celui pentru care se efectuează regularizarea;

- să calculeze impozitul, să îl declare și să îl plătească în termen de 15 zile de la expirarea lunii pentru care s-a realizat venitul, personal sau prin reprezentant fiscal, în cazul în care își desfășoară activitatea în România și obține venituri sub formă de salarii din străinătate, precum și în cazul în care sunt angajați ai misiunilor diplomatice și ai posturilor consulare acreditate în România.

În plus, față de Ordonanța Guvernului nr.73/1999, se mai prevede că misiunile diplomatice și posturile consulare acreditate în România, precum și reprezentanțele organismelor internaționale ori reprezentanțele societăților comerciale și ale organizațiilor economice străine autorizate să își desfășoare activitatea în România, **pot opta** ca pentru angajații acestora, care realizează venituri din salarii impozabile în România, să îndeplinească obligațiile privind calcularea, reținerea și virarea impozitului pe venitul din salarii.

2.8. Impozitarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurile mobile și imobile, obținute de către proprietari, uzufructar sau alt deținător legal. În această categorie se cuprind veniturile obținute din închirieri și subînchirieri a bunurilor imobile și mobile, precum și veniturile obținute din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal.

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor se stabilesc pe baza contractului încheiat între părți, în formă scrisă și înregistrată la organul fiscal competent în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.

Obligația de a înregistra la organul fiscal, în formă scrisă, contractul de cedare a folosinței revine proprietarului, uzufructarului sau deținătorului legal.

În cazul bunurilor mobile contractul se va înregistra la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul contribuabilului.

Cedarea folosinței bunurilor se poate face pe baza:

- contractului de închiriere sau arendă;
- contractului de uzufruct;

- contractului de comodat.

În cazul contractului de închiriere, chiriașul poate subînchiria, modifica sau îmbunătăți locuința numai cu acordul prealabil scris și în condițiile stabilite de proprietar, dacă acestea nu sunt interzise prin contractul de închiriere principal. Beneficiarul contractului de subînchiriere nu se poate prevala de nici un drept împotriva proprietarului și nici împotriva oricărui titlu de ocupare. Și aceste contracte de subînchiriere trebuie înregistrate la organele fiscale teritoriale.

Venitul brut reprezintă *totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură realizate de proprietar, uzufructar sau alt deținător legal.*

În comparație cu Ordonanța nr.73/1999, legiuitorul se simte obligat să precizeze modul de stabilire a venitului brut anual din cedarea folosinței bunurilor. Acesta se stabilește pe baza chiriei sau a arendei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul plății chiriei sau a arendei. În cazul în care părțile nu convin asupra reînnoirii contractului de închiriere, chiriașul e obligat să părăsească locuința la expirarea termenului contractual.

Venitul net se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructarului sau a deținătorului legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. Aceste cheltuieli ce cad în sarcina proprietarului, uzufructarului sau deținătorului legal sunt legate de întreținerea și repararea locuinței închiriate. Chiriașul va putea efectua aceste lucrări, dacă degradarea produsă este de natură să afecteze folosința normală a clădirii, locuinței, și numai atunci când proprietarul, la sesizarea scrisă a chiriașului, nu a luat măsuri de executare a lucrării în termen de 30 de zile de la data sesizării.

Chiria practică pentru locuință va acoperi cheltuielile de administrare, întreținere și reparații, impozite pe clădire, teren, precum și recuperarea investițiilor, în funcție de durate stabilite conform prevederilor legale și un profit supus negocierii între părți.

În situația în care chiria /arenda reprezintă echivalentul în lei a unei valute, venitul brut anual va fi pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.

Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote de cheltuieli reprezentând cheltuielile aferente veniturilor. Spre deosebire de Ordonanța Guvernului nr73/1999, care prevedea o cotă de 30% aplicată la venitul brut, prezenta ordonanță diferențează aceste cote astfel:

- a) 50%, aplicată la venitul brut, în cazul construcțiilor;
- b) 30%, aplicată la venitul brut, în celelalte cazuri.

Această modificare a fost produsă pentru o impozitare cât mai echitabilă pentru contribuabili, în funcție de tipul bunului a cărui folosință a fost cedată.

Obligațiile proprietarului și ale chiriașului, în cazul contractului de locațiune (în linii mari sunt aceleași și în cazul contractelor de arendă, uzufruct și comodat) sunt:

- ale proprietarului:

- să predea chiriașului locuința în stare normală de folosință;
- să ia măsuri pentru repararea și menținerea în stare de siguranță, de exploatare și de funcționare a clădirii pe toată durata închirierii locuinței;
- să întrețină în bune condiții elementele structurii de rezistență a clădirii, elementele de construcție exterioare clădirii (acoperiș, fațadă, împrejurimi, curțile și grădinile, precum și spațiile comune din interiorul clădirii: casa scării, casa ascensorului, holuri, coridoare, subsoluri, scări exterioare).
- să întrețină în bune condiții instalațiile comune proprii clădirii (ascensor, hidrofor, instalații de alimentare cu apă, canalizare, încălzire centrală, instalații de antenă colectivă, telefonice, etc.)

- ale chiriașului:

- să efectueze lucrările de întreținere, reparație sau înlocuire a elementelor de construcții și instalații.

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor, sunt obligați să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare, completând jurnalul de încasări și plăți.

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor, sunt obligați să efectueze plăți anticipate cu titlu de impozit, în baza deciziei de impunere emisă de organul fiscal competent. Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal, luând ca bază de calcul

venitul anual estimat sau venitul din decizia de impunere pentru anul fiscal precedent. Venitul estimat va reprezenta suma prevăzută în contract a fi încasată în cursul anului fiscal în declarație. Dacă în contract este prevăzută suma lunară ce urmează a fi încasată conform contractului, se va înmulți această sumă cu numărul de luni din anul de declarație. În cazul în care, în contract sunt prevăzute sume în valută, se va înscrie suma în lei, la cursul de schimb oficial din ziua în care se completează declarația estimativă.

Exemplu de calcul privind determinarea venitului anual estimativ din cedarea folosinței bunurilor și stabilirea plăților anticipate.

Exemplu

Conform "Declarației privind veniturile estimate din cedarea folosinței bunurilor" se deduce că doamna Popescu Georgeta închiriaza un apartament cu 3 camere pe perioadă de un an, începând de pe data de 31 martie 2002. În contract se menționează o chirie de 200\$/lună, cursul de schimb leu/dolar la acea dată fiind de 33 100 lei/\$. Chiriașul se angajează să plătească cheltuielile de întreținere estimate a reveni câte 1.000.000 lei/lună.

Venituri din chirii(200\$*33.100 lei)	6.620.000
<u>Cheltuieli achitate de chirie</u>	<u>1.000.000</u>
Total venit brut lunar	7.620.000
Cheltuieli deductibile aferente venitului (50%* 7.620.000)	3.810.000
Venituri lunare impozabile	3.810.000
Venit impozabil anual estimat (3.810.000*9)	34.290.000
Calculul impozitului 3.546.000+(34.290.000-19.700.000)*23%= <u>=3.546.000+3.355.700=6.901.700</u>	
Total impozit anual anticipat din care: plăți trimestriale anticipate	6.901.700 2.300.567

2.9. Impozitarea veniturilor din dividende și dobânzi

În articolul 33 al Ordonanței Guvernului nr.7/2001, legiuitorul se simte obligat să definească noțiunea de **dividend** ca fiind orice distribuire făcută de o persoană juridică, în bani și/sau în natură, în favoarea acționarilor sau a asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierdere.

Dividendul repartizat este în funcție de mărimea profitului net și de numărul acțiunilor sau a părților sociale deținute de acționar sau asociat, având la bază bilanțul contabil și contul de profit și pierdere.

Se cuprind în această categorie de venituri, în vederea impunerii, și sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții.

Veniturile sub formă de dividende distribuite, precum și sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții se impun cu o cotă de 5% din suma acestora.

Veniturile sub formă de dobânzi sunt veniturile obținute din titluri de creanță de orice natură și orice fel de sume cuvenite pentru folosirea banilor împrumutați, precum și din titlurile de participare la fondurile deschise de investiții pentru care prețul de răscumpărare este mai mare decât prețul de cumpărare. Este asimilată dobânda și acea parte a sumelor asigurate obținute din asigurările de viață prin produse care au la bază principiul economisirii pure.

Prețul de răscumpărare este prețul care i se cuvine investitorului la retragerea din fond și este format din valoarea unitară a activului net la care se adaugă comisionul de răscumpărare.

Prețul de cumpărare (subscriere) este prețul pe care îl plătește investitorul persoană fizică și e format din valoarea unitară a activului net la care se adaugă comisionul de cumpărare.

Sunt considerate venituri din dobânzi:

- dobânzile obținute din obligațiuni;
- dobânzile obținute pentru depozitele la termen (inclusiv la certificatele de depozit);
- componenta investițională în cazul asigurărilor de tipul economisirii pure;
- suma primită de deținătorul de titluri de participare la fondurile deschise de investiții, ca diferență între prețul de răscumpărare și cel de cumpărare;
- suma primită sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate;
- alte venituri obținute din titluri de creanță.

Potrivit articolului 35 al Ordonanței Guvernului nr. 7/2001, sunt scutite de impozit:

- dobânzile aferente titlurilor de stat;
- dobânzile la depozitele la vedere la care sunt asimilate și dobânzile aferente la depunerile la Casa de Ajutor Reciproc;
- dobânzile aferente obligațiunilor municipale, ale Agenției Naționale pentru Locuințe și ale altor entități emițătoare de obligațiuni care vizează construcția de locuințe.

Obligația achitării impozitului revine plătitorului de dividende și dobânzi, utilizându-se metoda stopajului la sursă. Aceste venituri se impozitează cu o cotă de 1%.

Veniturile sub formă de dobânzi și veniturile din dividende au în comun faptul că provin din operațiuni de capital. Amândouă categoriile au drept caracteristică impunerea la sursă, impozitul fiind final.

Obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe venit sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor sau părților sociale către acționari sau asociați. Plata impozitului se va efectua în următoarele momente:

- în momentul achitării dividendelor, dacă se plătesc în anul în care se aprobă distribuirea de dividende;
- până la 31 decembrie a anului în care se aprobă distribuirea de dividende, dacă aceste venituri nu au fost achitate până la această dată.

Pentru veniturile sub formă de dobânzi obligația calculării și reținerii impozitului revine plătitorilor de astfel de venituri în momentul calculului acestuia, iar obligația virării le revine tot lor, lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face calculul dobânzii.

În cazul veniturilor realizate ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, obligația calculului, reținerii și virării impozitului datorat pe venitul sub formă de dividend revine:

- societății de investiții, în cazul în care aceasta nu are încheiat un contract de administrare;
- societății de administrare, în cazul în care societatea de investiții are încheiat un contract de administrare.

Pentru a evidenția modul de impozitare finală a veniturilor din dividende și dobânzi, se dă următorul exemplu:

Exemplu1

Societatea comercială "Floarea de colț SRL" are de distribuit dividende unui singur asociat, Constantin Tănase, astfel:

Suma dividendelor brute repartizate de societate pentru asociat	252.500.000
Dividende brute plătite la 16.10.2001	200.000.000
Dividende brute neridicate la 31.12.2001	52.000.000
Impozit plătit la 16.10.2001 (200.000.000*5 %)	10.000.000
Impozit pe venit din dividende scadent și care se virează la bugetul de stat (52.500.000*5%)	2.625.000

Exemplu2

O persoană a constituit un depozit la termen pe 3 luni la Banca Română pentru Dezvoltare, în sumă de 10.000.000 lei cu o dobândă de 29%. Dobânda convenită lunar se capitalizează.

An2002/ lună	Dobânda aferentă depozitului	Impozit datorat (1%)	Scadența virării impozitului la buget
Ianuarie	246.301	2.463	25.02.2002
Februarie	227.890	2.279	25.03.2002
Martie	257.864	2.578	25.04.2002
	TOTAL	7.320	

Calculul dobânzii lunare s-a efectuat pe baza relației:

$$D = \frac{S * Nz * Rd}{365 * 100}$$

D- dobânda;

S- suma;

Nz- numărul de zile ale lunii;
Rd- cota procentuală a dobânzii anuale;

2.10. Alte venituri

Conform Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 "Alte venituri" reprezintă:

- veniturile obținute din jocuri de noroc;
- veniturile obținute din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare;
- veniturile obținute din vânzarea părților sociale;
- veniturile obținute din premii și prime în bani și/sau în natură;
- diverse venituri.

Veniturile obținute sub formă de premii și prime pot fi:

- prime în bani și/sau în natură sub forma premiilor pentru sportivi;
- premiile pentru antrenori și alți tehnicieni;
- primele de lot;
- premiile acordate oamenilor de cultură, știință și artă la festivaluri și alte concursuri internaționale;
- orice alte câștiguri de aceeași natură.

Nu fac parte din sumele impozabile, veniturile pentru care se aplică scutiri de impozit pe venit, veniturile din salarii și celelalte venituri de natură salarială.

Sunt scutite de impozit veniturile obținute din jocuri de noroc și din premii în bani și/sau în natură, sub valoarea de 6.000.000 care se consideră neimpozabilă, pentru fiecare câștig realizat, de la același organizator sau plătitor într-o singură zi.

Toate veniturile încadrate la această grupă generalizată de "Alte venituri" se impozitează prin metoda stopajului la sursă, impozitul este final și deci aceste venituri nu intră la globalizare.

Atât veniturile obținute din jocuri de noroc cât și cele obținute din prime și premii în bani și/sau în natură de orice fel se impun prin reținere la sursă cu o cotă de 10% aplicată asupra diferenței dintre venitul brut și suma reprezentând venitul scutit de impozit de 6.000.000 de lei.

Obligația calculării și reținerii acestor impozite finale revine plătitorilor de venit și se efectuează în momentul plății venitului către

contribuabil. Virarea la bugetul statului se face tot de către plătitorii de venit până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Veniturile din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare sunt câștigurile de capital obținute ca urmare a operațiunilor de vânzare- cumpărare de valori mobiliare.

Câștigul de capital reprezintă diferența pozitivă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de valori mobiliare, diminuată, după caz, de comisionul datorat intermediarilor.

Valorile mobiliare pot fi: acțiuni, obligațiuni, precum și instrumente derivate sau orice alte titluri de credit, încadrate de Comisia Valorilor Mobiliare în această categorie.

Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 definește mai bine veniturile din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și clarifică unele aspecte privind impozitarea acestor venituri. Se păstrează aceeași cotă de 1% aplicată asupra câștigului de capital din vânzările de valori mobiliare, precum și asupra câștigului din vânzarea părților sociale.

În comparație cu Ordonanța Guvernului nr.73/1999, prezenta ordonanță prevede și modul de calcul și reținere a impozitului datorat pe veniturile din tranzacții de valori mobiliare, ținând cont de specificitatea domeniului. Astfel pentru veniturile reprezentând câștig de capital obținut din tranzacții pe piața de capital, impozitul se calculează și se reține în momentul înregistrării câștigului la data efectuării tranzacției.

Câștigul din vânzarea părților sociale se determină ca diferență între valoarea de vânzare și valoarea nominală. Acest câștig este supus impunerii ca venit din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale.

În cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice, cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, valoarea nominală a acestora va fi asimilată cu prețul de cumpărare, la prima tranzacționare.

Obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe venit sub formă de câștiguri de capital revine intermediarilor sau altor plătitori de venit, după caz, conform legii. Impozitul se calculează și se reține în momentul plății și se virează la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost reținut. Și acest impozit se consideră a fi un impozit final.

Un caz aparte îl reprezintă câștigul obținut ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale și câștigul

de capital obținut din operațiuni de vânzare- cumpărare de valori mobiliare în cazul societăților închise. Obligația calculării și reținerii impozitului revine dobânditorului de părți sociale sau valori mobiliare în momentul încheierii tranzacției pe baza contractului încheiat între părți. Și termenul de plată a impozitului către bugetul de stat suferă niște modificări speciale în sensul că, virarea impozitului trebuie să se facă până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului sau în registrul acționarilor, după caz. Această restricție trebuie respectată întocmai întrucât operația de transcriere a dreptului de proprietate nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul statului.

O caracteristică specifică venitului din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și părților sociale este că pierderile înregistrate în tranzacțiile de acest gen **nu** se compensează cu câștigul realizat din astfel de operațiuni de vânzare-cumpărare.

Veniturile care nu se găsesc în mod expres menționate, precum și cele realizate cu caracter întâmplător se supun impunerii cu o cotă de 10% aplicată asupra venitului brut, impozitul fiind final. Prin aceste venituri s-ar putea înțelege:

- remunerația pentru muncă prestată în interesul unităților aparținând Direcției Generale a Penitenciarelor, precum și în atelierele locurilor de detenție, acordate potrivit legii, condamnaților care execută pedepse privative de libertate;
- veniturile primite de studenți sub forma indemnizațiilor pentru participarea la ședințele senatului universității;
- veniturile obținute de persoanele fizice din valorificarea prin centre de colectare a deșeurilor de metal, hârtie, sticlă, etc. și care nu provin din gospodăria proprie;
- veniturile realizate din prestări servicii cu caracter întâmplător desfășurate în agricultură, silvicultură, pentru care nu e necesară autorizație de desfășurare ca activitate independentă.

Impozitul se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri și se virează la bugetul de stat până la 25 a lunii următoare realizării venitului. În funcție de natura venitului care se încadrează în această categorie, Ministerul Finanțelor, prin ordin al ministrului finanțelor, poate stabili alte termene de plată.

Plătitorii de venituri cu reținere la sursă a impozitului declară impozitul calculat și reținut, completând în acest sens "Declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului". Răspunderea asupra corectitudinii stabilirii impozitului calculat și a plății acestuia revine plătitorului de venit. Totodată, plătitorii de venit cu regim de reținere la sursă sunt obligați să comunice organului fiscal competent, informațiile cu privire la calcularea impozitului reținut pentru fiecare beneficiar de venit. Comunicarea se poate face până la 31 martie a anului curent pentru anul expirat.

2.11. Impozitarea veniturilor din pensii

Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 lărgeste sfera de aplicare a impozitului pe venitul global și asupra veniturilor din pensii. Această categorie de venituri nu era inclusă înainte ca o categorie distinctă a veniturilor impozabile. Acum, în articolele 44 și 45, se tratează pe larg această problemă și se prezintă modul de calcul, reținere și virare la bugetul de stat.

Venitul net din pensie reprezintă diferența dintre venitul brut din pensie și contribuția la asigurările sociale de stat.

Venitul brut din pensie reprezintă sumele plătite cu titlu de pensii de asigurările sociale de stat, după caz, pensii plătite din bugetul statului, pensii suplimentare inclusiv majorarea acordată pentru asigurările sociale de sănătate.

Totalitatea veniturilor nete încasate cu titlu de pensie de către contribuabili, plătite atât din fonduri constituite din contribuții obligatorii la un sistem de asigurări sociale, cât și cele primite cu titlu de pensie finanțată de la bugetul statului, potrivit legii, se impozitează pentru partea ce depășește 5.000.000 lei/lună. Astfel baza de calcul pentru impozitul lunar pe veniturile din pensii se determină prin deducerea din suma veniturii nete din pensii, a unei sume fixe neimpozabile lunare de 5.000.000 lei.

Impozitul pe venitul din pensii se calculează lunar de unitățile plătitoare a acestor venituri prin aplicarea baremului lunar:

Tranșe de venit lunar impozabil	Impozit lunar
Până la 1.800.000	18%
1.800.001 – 4.600.000	324.000+23% pentru ceea ce depășește 1.800.000 lei

4.600.001 – 7.300.000	968.000+28% pentru ceea ce depășește 4.600.000 lei
7.300.001 – 10.200.000	1.724.000+34% pentru ceea ce depășește 7.300.000
Peste 10.200.000	2.710.000+40% pentru ceea ce depășește 10.200.000

Impozitul calculat se reține la data efectuării plății pensiei și se virează la bugetul de stat la unitatea fiscală pe raza căreia își au sediul plătitorii de venituri din pensii, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiilor.

Se specifică că impozitul pe veniturile din pensii este final, deci el nu va intra la globalizare.

La fel ca și în cazul salariilor restante, drepturile de pensii restante se defalcă pe lunile la care se referă, în vederea calculării impozitului datorat.

Modul de calcul al impozitului pe venitul din pensii este prezentat și practic în exemplul următor:

Exemplu

Costin Georgian este pensionar și are:

Venituri din pensii	6.200.000
Contribuția la asigurări sociale de sănătate(7%)	434.000
<hr/>	
Venit net din pensii	5.766.000
Suma neimpozabilă	5.000.000
Suma impozabilă	766.000
Impozit	137.880

Deci, domnul Costin Georgian va primi o pensie în valoare de 5.628.120 lei (5.766.000-137.880).

2.12. Venituri din activități agricole

Până la data prezentei ordonanțe, veniturile din activități agricole nu se impozitau. Ordonanța Guvernului nr.7/2001 vizează ca fiind bază de impunere, următoarele venituri agricole:

- veniturile din cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și în solarii, precum și arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor, din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole;
- alte asemenea.

Toate aceste venituri se impozitează cu o cotă de 15% asupra venitului net, considerându-se că impozitul este final.

Venitul net se determină pe bază de norme de venit. Normele de venit se aprobă de către direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, cu avizul direcției teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Alimentelor și Pădurilor, până cel târziu la data de 31 mai a anului fiscal.

Contribuabilii sunt obligați să depună, până la data de 30 iunie a fiecărui an fiscal în care își desfășoară activitatea, o declarație de impunere la organul fiscal pe raza căruia se află terenul.

Spre deosebire de veniturile din activități independente care se impun pe bază de norme de venit, dar se globalizează la venitul anual global, veniturile din activități agricole intră în categoria care se impozitează cu impozit final, deci nu intră la globalizare. Având în vedere acest fapt, impozitul se plătește în cursul anului fiscal în cauză, o dată cu desfășurarea activității agricole, la organul fiscal de domiciliu al contribuabilului, în proporțiile și la termenele următoare:

- 50% până la 1 septembrie inclusiv;
- 50% până la 15 noiembrie inclusiv.

2.13. Aspecte fiscale internaționale

Având în vedere că există contribuabili persoane fizice cu domiciliu în România care obțin venituri din străinătate, legiuitorul a prevăzut un capitol special în care să trateze aspectele legate de acest gen de venituri. Astfel venitul este considerat din România, dacă locul de proveniență al veniturilor persoanelor fizice, al exercitării activității sau locul de unde acestea obțin venituri se află pe teritoriul României, indiferent dacă este plătit în România sau din/în străinătate. Toate veniturile care nu se includ în categoria de venituri din România, sunt considerate a fi venituri din străinătate.

Atunci când o persoană fizică română cu domiciliul în România obține venituri impozabile atât din România cât și din străinătate, acestea se cumulează și se supun impunerii în România.

În cazul în care, pentru veniturile din străinătate, statul în care au fost obținute și-a exercitat dreptul de impunere asupra acestor venituri, persoanele care au obținut veniturile respective au dreptul să deducă din impozitul pe venitul global calculat în România, impozitul pe venit plătit în străinătate pentru acele venituri, dacă între România și statul respectiv există convenție de evitare a dublei impunerii. Deducerea impozitului plătit în străinătate din impozitul pe venitul global datorat în România se acordă sub forma creditului fiscal extern.

Creditul fiscal extern, conform prevederilor Ordonanței Guvernului 7/2001, reprezintă suma plătită în străinătate cu titlu de impozit și recunoscută în România, care se deduce din impozitul pe venit datorat în România.

Creditul fiscal extern se acordă numai dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- persoana căreia i se acordă creditul fiscal extern să fie persoană fizică română cu domiciliul în România;
- impozitul aferent venitului realizat în străinătate a fost plătit direct sau prin reținere la sursă, lucru dovedit cu documente care atestă plata;
- impozitul datorat și plătit în străinătate este de aceeași natură cu impozitul pe venitul datorat în România.

Creditul fiscal extern se acordă separat pentru veniturile realizate pe fiecare țară la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent veniturilor din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferent venitului din străinătate.

În cazul veniturilor a căror impunere în România este finală, creditul fiscal extern se acordă pentru fiecare venit similar din România.

Pentru acordarea creditului fiscal extern, persoana fizică română cu domiciliul în România trebuie să:

- declare veniturile realizate în străinătate în cadrul declarației de venit global a anului de realizare a venitului;

- anexeze la declarația de venit global documentul care atestă plata în străinătate a impozitului care se solicită a fi recunoscut.

Plata impozitului reținut în străinătate se dovedește printr-un document numit *certificat de rezidență fiscală*, eliberat de autoritatea fiscală a statului respectiv. Acest document, în original, atestă faptul că persoana respectivă este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

Creditul fiscal extern nu va fi acordat dacă:

- documentul nu se depune la termenul stabilit de ordonanță, respectiv 30 aprilie a anului următor celui de realizare a venitului;
- documentul de atestare a plății impozitului în străinătate nu este anexat la declarația de venit global;
- dacă persoana fizică aparține unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri.

În cazul în care documentul care atestă plata impozitului în străinătate nu e depus o dată cu declarația de venit global, creditul fiscal extern va fi acordat la momentul prezentării acestui document, autoritatea fiscală română declanșând procedura de regularizare a impozitului anual rămas de achitat în România în acel moment.

Momentul în care se acordă creditul fiscal extern este după determinarea impozitului pe venitul anual global datorat în România.

Calcularea creditului fiscal extern se face de către organul fiscal în raza căruia își are domiciliul contribuabilul care a obținut venit din străinătate. Organul fiscal va calcula separat creditul fiscal extern pe fiecare natură de venit, prin raportarea venitului obținut din străinătate și declarat la venitul mondial realizat de contribuabilul respectiv.

În vederea calculului creditului fiscal extern, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României din anul de realizare a venitului.

Este important de reținut că reglementările convențiilor de evitare a dublei impuneri se aplică prioritar față de reglementările Ordonanței Guvernului nr. 7/200. De asemenea un aspect important ar fi că în situația în care cotele de impunere din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impunere **mai favorabile**.

Creditul fiscal extern, în cazul impunerii veniturilor care se globalizează, are o limită maximă care poate fi dedusă din impozitul pe venitul anual global datorat în România. Limita maximă se calculează astfel:

$$C_{fe} = \frac{V_s * IVG}{VM}$$

,unde:

C_{fe}- credit fiscal extern;

V_s- venituri din surse din străinătate;

IVG- impozitul pe venitul global;

VM- venit mondial.

Venitul mondial reprezintă suma veniturilor din România și din străinătate din categoriile de venituri: din activități independente, salarii, cedarea folosinței bunurilor, alte venituri realizate de o persoană fizică română cu domiciliul în România.

Creditul fiscal extern acceptat ca fiind deductibil din impozitul pe venitul global, față de impozitul plătit în străinătate poate fi:

- mai mare decât impozitul plătit în străinătate, caz în care suma care se deduce este la nivelul plătit în străinătate;
- mai mic decât impozitul plătit în străinătate, caz în care suma care se deduce este la nivelul sumei calculate potrivit formulei de mai sus.

În ceea ce privește ordinea țărilor pentru care se acordă creditul fiscal, aceasta va fi stabilită în funcție de momentul plății impozitului în străinătate, respectiv primul credit fiscal va fi acordat pentru impozitul din țara în care s-a plătit mai întâi impozitul, apoi pentru țara în care s-a făcut o a doua plată ș.a.m.d.

Veniturile obținute din străinătate de persoanele fizice române cu domiciliul în România, a căror impunere în România este finală, se supun impozitării în România.

Creditul fiscal extern, în cazul veniturilor care se impun la sursă, este limitat la impozitul pe venit similar datorat în România.

Creditul fiscal extern se va acorda astfel:

- în situația în care în străinătate cota de impunere e mai mare decât în România, creditul fiscal extern e limitat la impozitul pe venit aplicând cotele din România;
- în situația în care în străinătate cota de impunere e mai mică decât în România, creditul fiscal extern e calculat la nivelul impozitului plătit în străinătate, iar impozitul anual a rămas de achitat în România se calculează ca diferență între impozitul pe venit calculat aplicând cotele din România și impozitul pe venit plătit în străinătate pentru venitul realizat în străinătate.

O **excepție** o constituie contribuabilii persoane fizice române fără domiciliu în România, precum și persoanele fizice străine care realizează venituri din România în calitate de artiști de spectacol, cum sunt: artiști de teatru, de film, de radio sau de televiziune, ori ca interpreți muzicali sau sportivi, din activitățile lor personale desfășurate în această calitate, precum și cei ce realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală. Veniturile acestora se impun cu o cotă de 15% aplicată la venitul brut, prin reținere la sursă, impozitul fiind final. Impozitul reținut la sursă de către plătitorii de venit se varsă la buget în aceeași zi în care se efectuează plata venitului supus impunerii.

Exemplu de calcul al impozitului pe venitul global în cazul unei persoane ce beneficiază de credit fiscal extern.

Exemplu

O persoană fizică română cu domiciliul în România obține în anul 2001 următoarele venituri:

- venit de natură salarială din Germania reprezentând echivalentul a 300.000.000 lei, pentru care i s-a reținut în Germania un impozit reprezentând echivalentul a 60.000.000 lei;
 - venit din chirii ca urmare a închirierii unui apartament pe care îl deține în Austria, în sumă de 67.500.000 lei, pentru care a plătit în Austria un impozit de 13.500.000 lei;
 - venit din activitatea salarială în România de 10.830.000 lei pentru care a plătit un impozit în cursul anului 2001 de 1.949.400 lei.
- Impozitul pe venitul global se calculează potrivit baremului anual de impozitare.

La 31 martie 2002 persoana fizică respectivă declară veniturile pe care le obține din România și din străinătate:

Venit din România	10.830.000
Venit din Germania	300.000.000
Venit din Austria	67.500.000
Venit mondial	378.330.000

Venitul supus impozitării în România, după scăderea deducerilor personale de bază acordate pentru perioada lucrată în România este de:

$$378330.000 - 14.313.000 = 364.017.000 \text{ lei}$$

$$(1.099.000 * 6 + 1.273.000 * 3 + 1.300.000 * 3 = 14.313.000)$$

Impozitul pe venitul global:

$$= 29.328.000 + (364.017.000 - 110.400.000) * 40\%$$

$$= 29.328.000 + 101.446.800 = \mathbf{130.774.800 \text{ lei}}$$

Credit fiscal pentru impozit $= (300.000.000 / 378.330.000) * 130.774.800$
plătit în Germania = 103.698.980 lei

Dar în Germania impozitul plătit a fost de 60.000.000 lei, deci creditul fiscal acordat în România pentru impozitul plătit în Germania este de 60.000.000 lei.

Credit fiscal pentru impozit $= (67.500.000 / 378.330.000) * 130.774.800$
plătit în Austria = 23.332.264 lei

Dar în Austria impozitul plătit a fost de 13.500.000 lei, deci creditul fiscal acordat în România pentru impozitul plătit în Austria este de 13.500.000 lei.

$$130.774.800 - 60.000.000 - 13.500.000 = 57.274.800 \text{ lei}$$

impozitul pe	credit fiscal	credit fiscal	impozit rămas
venit global	pentru	pentru	de plată în
	Germania	Austria	România

Din acest impozit (57.274.800 lei) se scade impozitul plătit în România în timpul anului 2001, în sumă de 1.949.400 lei, deci persoana în cauză mai are de plătit în România o diferență de impozit de:

57.274.800 – 1.949.400 = **55.325.400** lei

Acest impozit de **55.325.400** lei trebuie plătit la bugetul de stat.

2.14. Impozitarea asociațiilor fără personalitate juridică

Veniturile din activități independente pot fi obținute fie de persoane singulare, fie de asocieri de persoane, fără însă ca asocierea să dobândească personalitate juridică.

Asocierile fără personalitate juridică se pot constitui pe baza unor legi speciale, specifice fiecărei profesii sau a prevederilor Codului Civil.

Pentru fiecare asociere fără personalitate juridică constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderilor din cadrul asociației;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocierii.

În România, în prezent, există următoarele forme de asociere, reglementate legal:

- asociații familiale organizate pe bază de liberă inițiativă;
- cabinete medicale individuale, cabinete medicale grupate, cabinete medicale asociate, societate civilă asociată;
- cabinete individuale, cabinete asociate, societăți civile profesionale;
- birou notarial individual, notari publici asociați;
- asocieri constituite prin înțelegere verbală sau scrisă, contract de societate;
- asociațiuni prin participațiuni.

Nu se constituie forme de asociere fără personalitate juridică pentru:

- experții contabili care pot să-și desfășoare profesia individual sau în cadrul societăților comerciale;
- farmaciștii care pot să-și exercite profesia pe baza autorizației de liberă practică;
- medicii veterinari care pot să-și desfășoare activitatea independent, ca persoane fizice sau ca persoane juridice;
- consultantul de plasament în valori mobiliare care poate fi autorizat pentru desfășurarea activităților de consultanță, de plasament în valori mobiliare, ca persoană fizică în nume propriu sau în calitate de angajat al unei persoane juridice.

Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal teritorial în raza căruia își are sediul asociația, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.

Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor în cazul în care acestea nu cuprind elemente minimale.

Fiecare asociație trebuie să-și desemneze un asociat care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor față de autoritățile publice. Acesta are următoarele obligații;

- să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile;
- să determine venitul net/pierderea obținute în cadrul asociației, precum și distribuirea venitului net/pierderii pe asociați;
- să depună o declarație privind veniturile și cheltuielile estimate, în termen de 15 zile de la începerea activității producătoare de venit, la organul fiscal teritorial în raza căruia își are sediul asociația;
- să transmită o copie a declarației fiecărui asociat. Pe baza acestei copii asociații vor cuprinde în declarația de venit global, venitul net sau pierderea ce le revine din activitatea de asociere;
- să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia, la organul fiscal teritorial în raza căruia își are sediul asociația, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia;

- să reprezinte asociația în controalele efectuate de organele fiscale, precum și în ceea ce privește depunerea de obiecțiuni, contestații, plângeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- să răspundă la toate solicitările organelor fiscale, atât cele privind asociația, cât și cele legate de activitatea desfășurată de asociație;
- să completeze registrul pentru evidența aportului și rezultatului distribuit;
- alte obligații.

În cazul în care, între membrii asociației există legături de rudenie până la gradul al doilea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate. Pot fi membrii asociației și persoanele fizice care au dobândit capacitate restrânsă de exercițiu.

Venitul net/pierderea asociației se distribuie asociațiilor în funcție de cota lor de participare. Venitul net se consideră distribuit și dacă acesta rămâne la asociație sau este pus la dispoziția asociațiilor.

În cazul modificării cotelor de participare în cursul anului, pentru distribuirea venitului net anual se va proceda astfel:

- se determină un venit net/pierdere intermediar(ă) la sfârșitul lunii în care s-au modificat cotele pe baza venitului brut și a cheltuielilor, așa cum sunt acestea înregistrate în evidența contabilă;
- venitul net/pierderea intermediar(ă) se alocă fiecărui asociat în funcție de cotele de participare până la data modificării acestora;
- la sfârșitul anului, din venitul net/pierderea anual(ă) se deduce venitul net/pierderea intermediar(ă), iar diferența se alocă asociațiilor în funcție de cotele de participare ulterioare modificării acestora;
- venitul net/pierderea anuală distribuit(ă) fiecărui asociat se determină prin însumarea veniturilor nete/pierderilor intermediare determinate.

Contribuțiile asociațiilor, conform contractului de asociere, **nu** sunt considerate venituri pentru asociație.

În Ordonanța Guvernului nr.7/2001 se specifică că prevederile de mai sus nu se aplică în cazul:

- a) fondurilor de investiții constituite ca asociații fără personalitate juridică;

- b) asociațiilor constituite între o persoană fizică și o persoană juridică.

În baza declarației privind venitul estimat pentru asociațiile fără personalitate juridică și situației privind distribuția pe asociați a venitului net estimat a se realiza la nivelul asociației, pe care asociația este obligată să le depună la organul fiscal de care aparține, organul fiscal teritorial emite decizii de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din activități independente, pentru fiecare asociat din asociație. La sfârșitul anului, asociații au obligația să întocmească și să depună la organul fiscal unde își au domiciliul declarația de venit global și declarațiile speciale.

Asociația, prin asociatul desemnat, are obligația să depună, până la 15 martie a anului următor, la organul fiscal în a cărui rază teritorială își are sediul, o declarație anuală care cuprinde venitul net/pierderea realizat(ă) pe asociație, precum și distribuția venitului net/ pierderii pe fiecare asociat..

O copie de pe această declarație se transmite de către asociatul desemnat, fiecărui asociat. Pe baza acestor copii, asociații vor cuprinde în declarația de venit global venitul net/pierderea ce le revine din activitatea asociației.

2.15. Globalizarea veniturilor, determinarea și plata impozitului pe venitul global

Prin Ordonanța Guvernului nr.73/1999 în România s-a introdus impozitul pe venitul global, ceea ce presupune însumarea anumitor venituri și impozitarea lor pe baza unor tranșe de venit. Actuala ordonanță în vigoare, face doar mici modificări în ceea ce privește reglementările în această direcție. Astfel, venitul anual global se stabilește pentru persoanele fizice cu domiciliul în România prin însumarea veniturilor obținute în țară și în străinătate într-o perioadă de un an, din următoarele surse:

- 1.Venituri din salarii și asimilate salariilor;
- 2.Venituri din activități independente
 - Venituri comerciale:- din fapte de comerț;
 - din prestări servicii;
 - din prestarea unei meserii;
 - Venituri din exercitarea unei profesii liberale:

- medic;
 - avocat;
 - notar;
 - expert contabil;
 - contabil autorizat;
 - arhitect;
 - consultant de plasament în valori mobiliare;
 - alte profesii asemănătoare.
- Venituri din valorificarea dreptului de proprietate intelectuală:
- brevete de invenții;
 - desene, modele;
 - mostre;
 - mărci de fabrică și comerț;
 - procedee tehnice;
 - know-how;
 - drepturi de autor și drepturi conexe acestora.
- Venituri din drepturi conexe dreptului de autor: sportivi profesioniști
- 3.Venituri din cedarea folosinței bunurilor:
- închirieri;
 - arendări.

Nu se cuprind în venitul anual global următoarele categorii de venituri:

- venituri din dividende și dobânzi;
- venituri din pensii;
- venituri din jocuri de noroc, din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare și a părților sociale, din premii și prime, precum și din dividendele veniturilor care nu sunt menționate expres în prezenta ordonanță;
- venituri din activități agricole.

Toate aceste venituri se impozitează în cursul anului fiscal și nu se cuprind în globalizare, impozitul fiind final.

Venitul anual global este format din suma veniturilor nete a categoriilor de venituri prevăzute mai sus și a veniturilor de aceeași natură, obținute de persoanele fizice române din străinătate, din care se scad, **în ordine**, pierderile fiscale reportate și deducerile personale.

Pierderea fiscală anuală înregistrată din activități independente se poate compensa cu rezultatele pozitive ale celorlalte categorii de venituri cuprinse în venitul anual, altele decât cele din salarii și asimilate salariilor, obținute în cursul aceluiași an fiscal. Pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiași an fiscal devine pierdere reportată.

Compensarea pierderilor fiscale anuale se realizează astfel:

- pierderea fiscală obținută dintr-un loc de desfășurare a unei activități independente se poate compensa cu venitul net obținut în alt loc de desfășurare a unei activități independente. Dacă pierderea fiscală obținută dintr-un loc de desfășurare a unei activități independente se compensează numai parțial cu venitul net obținut dintr-un alt loc de desfășurare a unei activități independente, suma rămasă necompensată reprezintă pierdere fiscală anuală din activități independente;
- pierderea fiscală anuală dintr-o activitate independentă din România nu se poate compensa cu veniturile din salarii, dar se poate compensa cu veniturile nete obținute din cedarea folosinței bunurilor, în cursul aceluiași an fiscal;
- pierderea fiscală anuală din activități independente, înregistrate de un contribuabil în România nu poate fi compensată cu veniturile realizate de acesta în străinătate;
- pierderea fiscală din străinătate se compensează cu veniturile din străinătate, de aceeași natură și din aceeași țară, în cursul aceluiași an fiscal. Pierderea anuală necompensată se reportează pe următorii 5 ani și se compensează cu veniturile de aceeași natură și din aceeași țară obținute în cursul perioadei respective.

Regulile de reportare a pierderii sunt:

- reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;
- dreptul la report este personal și netransmisibil;
- pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei de 5 ani, este pierderea definitivă a contribuabilului;

- compensarea pierderii suportate se efectuează **numai** din veniturile din activități independente și din cedarea folosinței bunurilor.

Etapele de determinare a venitului anual global sunt:

- 1) Se determină venitul net/pierderea fiscală pentru activitatea desfășurată în cadrul fiecărei categorii de venit supusă globalizării potrivit regulilor proprii.

Pentru persoanele fizice asociate, venitul net/pierderea anuală luată în calcul la determinarea venitului anual global impozabil este venitul net/pierderea distribuită.

Culegerea informațiilor pentru determinarea venitului anual global impozabil se face astfel:

- Venitul net din salarii se ia din :
 - Fișa Fiscală1, suma ce este înscrisă în dreptul rubricii de *Total venit net*;
 - Fișa Fiscală2, suma ce este înscrisă în dreptul rubricii de *Venit bază de calcul*.
 - Venitul net din activități independente, care se determină:
 - în sistem real din evidența contabilă;
 - în sistem de norme de venit;
 - prin deducerea cheltuielilor forfetare.
 - Venitul net din cedarea folosinței bunurilor, care se determină prin metoda cheltuielilor forfetare.
- 2) Se însumează venitul net, avându-se în vedere pierderile admise la compensare pentru anul fiscal de impunere.
 - 3) Se deduc în ordine pierderile fiscale reportate, acestea reprezentând venitul anual global. Dacă pierderile sunt mai mari decât suma venitului net, rezultatul reprezintă pierdere de reportat.

Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat pe baza declarației de venit global prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil. Impozitul anual de achitat se determină ca diferență între impozitul anual datorat și sumele plătite în cursul anului sub formă de plăți anticipate, impozitele reținute la sursă și creditele fiscale externe.

În vederea calculării impozitului pe venitul global, contribuabilii au anumite obligații declarative față de organul fiscal competent. Prin organ fiscal competent se înțelege organul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul își are domiciliul sau alte organe stabilite prin hotărâre a Guvernului, după caz.

Prin Ordonanța Guvernului 7/2001 se stabilește că persoanele fizice sunt obligate să completeze și să depună la organul fiscal competent o declarație de venit global, precum și declarațiile speciale până la data de 31 martie a anului următor celui de realizare a venitului. Acest termen a fost preschimbat la 30 aprilie prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.16/2002.

Contribuabilul care realizează venitul dintr-o singură sursă, sub formă de salarii, la funcția de bază, pe întregul an fiscal, pentru care angajatorul a determinat venitul anual impozabil din salarii și a efectuat regularizarea, **nu** are obligația să depună declarația de venit global. De asemenea, contribuabilul care realizează venituri a căror impunere este finală nu are obligația să depună declarația specială pentru aceste venituri.

Declarațiile speciale se completează pentru fiecare categorie de venit și pe fiecare loc de realizare a acestuia și se depun la organul fiscal unde se află sursa de venit.

Declarațiile speciale sunt documente ale contribuabilului care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri:

- din activități independente;
- din cedarea folosinței bunurilor .

Se declară veniturile și cheltuielile efectiv realizate, pe fiecare categorie de venit și pe fiecare sursă în parte.

Declarațiile speciale se depun de următoarele categorii de contribuabili care realizează, individual sau într-o formă de asociere, veniturile din activități independente și veniturile din cedarea folosinței bunurilor:

- persoane fizice române fără domiciliu în România, pentru veniturile obținute în România;
- persoane fizice române cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute atât din România , cât și din străinătate;
- persoane fizice române fără domiciliu în România, pentru veniturile obținute din România și persoane fizice străine, pentru veniturile obținute în România, prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României sau într-o perioadă ce depășește în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat.

Contribuabilul care își desfășoară activitatea în România și obține venituri sub formă de salarii din străinătate, precum și

persoanele fizice române angajate ale misiunilor diplomatice și ale posturilor consulare acreditate în România au obligația ca, personal sau printr-un reprezentant fiscal, să calculeze, să declare și să plătească impozitul, în termen de 15 zile de la expirarea lunii pentru care s-a realizat venitul.

Tot declarații speciale sunt și declarațiile estimative și se referă la venitul estimat a se realiza în cursul anului fiscal. Aceste declarații se depun de contribuabili și asociați fără personalitate juridică, în situația în care încep o activitate în cursul anului fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului sau de la data încheierii contractului de asociere, după caz.

Excepție fac contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă. Aceștia nu au obligația depunerii declarației de venit estimativ.

Contribuabilii care încep o activitate independentă, în vederea obținerii de venituri comerciale sau de venituri din profesii liberale, depun declarația de venit estimat la organul fiscal unde se află sursa de venit. Excepție fac veniturile din proprietate intelectuală, sursa veniturilor fiind considerată domiciliul contribuabilului.

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, vor depune declarația de venit estimat la:

- organul fiscal pe a cărui rază teritorială pe care se află bunurile, în cazul veniturilor obținute din cedarea folosinței bunurilor imobile;
- organul fiscal pe a cărui rază teritorială pe care se află domiciliul contribuabilului, în cazul veniturilor obținute din cedarea folosinței bunurilor mobile.

Asociațiile fără personalitate juridică vor depune declarația de venit estimat la organul fiscal pe a cărui rază teritorială se găsește sediul declarat al asociației.

Contribuabilii care încetează să mai aibă domiciliul în România au obligația să depună la organul fiscal competent o declarație a veniturilor impozabile cuprinzând veniturile realizate până în acel moment.

Contribuabilii care au realizat pierderi și cei care au început activitatea în cursul anului fiscal sau au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun o dată cu declarația specială și declarația estimativă de venit.

Declarația de venit global trebuie depusă de către contribuabilii persoane fizice române, cu domiciliul în România care, obțin, atât din România, cât și din străinătate, venituri care se globalizează, adică: venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din salarii. Excepție fac contribuabilii care obțin venituri dintr-o singură sursă, sub formă de salarii, de la funcția de bază, pentru activitățile desfășurate în România. Aceștia nu trebuie să depună declarația de venit global.

Contribuabilii care depun declarații de impozit pe venit sunt obligate să anexeze la acestea documentele justificative care atestă drepturile la deduceri personale suplimentare. Aceste documente justificative sunt: certificat de căsătorie, certificate de naștere ale copiilor, certificat emis de comisia de expertiză medicală, adeverința de venit a persoanei întreținute sau declarația pe proprie răspundere.

Pe baza declarației de venit global, organul fiscal pe raza căruia își are domiciliul contribuabilul, calculează impozitul pe venitul global datorat. Impozitul pe venit global datorat se calculează prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil.

După ce se stabilește impozitul pe venitul global datorat pentru anul precedent, organul fiscal emite o decizie de impunere în intervalul stabilit anual prin ordin al ministrului finanțelor publice. În această decizie, organul fiscal stabilește și diferențele de impozit anual rămase de achitat sau impozitul anual de restituit, care se determină prin scăderea din impozitul anual datorat a plăților anticipate plătite în contul impozitului anual cât și a creditelor fiscale externe pentru veniturile realizate din activități independente, salarii sau cedarea folosinței bunurilor.

Organul fiscal va emite o nouă decizie de impunere în cazul în care apar elemente care conduc la modificarea impozitului datorat.

Toți contribuabilii care realizează venituri din activități independente și din cedarea folosinței bunurilor sunt obligați să efectueze plăți anticipate cu titlu de impozit, în baza deciziei de impunere emise de organul fiscal competent, exceptându-se cazul reținerilor la sursă.

Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal pe raza căruia se află sursa de venit, pe fiecare sursă de venit și loc de realizare, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz.

Dacă impunerea definitivă se realizează după expirarea termenului de plată, contribuabilul va plăti, cu titlu de impozit anticipat, o sumă egală cu cuantumul impozitului aferent trimestrului IV al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal.

Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor se stabilesc de organul fiscal, pe baza chiriei sau arendei din contractul încheiat între părți. În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, chiria sau arenda reprezintă echivalentul în lei a unei valute, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se face impunerea.

Pentru declarațiile de venit estimativ depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării finale.

Plățile se vor efectua la organul fiscal pe raza căruia contribuabilul își are domiciliul, indiferent de locul de unde se obține venitul respectiv și pentru care a întocmit și depus declarația specială prevăzută.

Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, respectiv: 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie, 15 decembrie.

Când contribuabilul începe o activitate independentă sau cedează folosința unor bunuri în cursul anului, primul termen de plată stabilit de organul fiscal competent va fi data de 15 a ultimei luni a trimestrului următor depunerii primei declarații speciale.

Pentru neplata la termen a sumelor anticipate cu titlu de impozit, se datorează majorări de întârziere calculate conform legii. Calculul și încasarea majorărilor de întârziere se face de/și la organul fiscal pe raza căruia contribuabilul își are domiciliul.

Organul fiscal are dreptul de a stabili din oficiu plățile anticipate în următoarele cazuri:

- a) contribuabilul nu a depus declarația de venit global pentru anul fiscal încheiat;
- b) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau datele din contabilitatea condusă nu sunt certe;
- c) contribuabilul nu a furnizat date referitoare la venitul estimat.

Organul fiscal are dreptul de a modifica o decizie de plată anticipată, stabilind alte plăți anticipate, în urma unui control ulterior sau dacă obține informații noi referitoare la activitatea contribuabilului.

Organul fiscal competent are dreptul de a stabili din oficiu, folosind metoda estimării, obligația de plată dacă:

- contribuabilul nu se prezintă în termen de 15 zile de la termenul stabilit de organul fiscal pentru efectuarea corecturilor, în cazul depunerii unei declarații în a cărei completare au fost constatate erori;
- contribuabilul nu depune declarația în termen de 15 zile de la primirea înștiințării prin care organul fiscal îi notifică depășirea termenului legal de depunere a declarației;
- contribuabilul nu depune declarații.

Estimarea obligației de plată se va face pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, referitoare la perioada de raportare anterioară: declarațiile depuse pentru perioada anterioară; procese verbale de control.

În cazul în care la dosarul fiscal al contribuabilului nu există astfel de documente, contribuabilul în cauză va fi supus imediat unui control fiscal. Din documente se vor selecta ultimele venituri și cheltuieli cunoscute ale contribuabilului, care vor fi folosite drept etalon în cadrul procedurii de estimare.

Prima etapă în stabilirea obligației de plată va fi actualizarea veniturilor și cheltuielilor folosite drept etalon, avându-se în vedere rata inflației comunicată de Comisia Națională de Statistică. Rezultatul obținut va fi ajustat cu alte informații deținute de organele fiscale (de la terți). Debitul stabilit astfel va fi majorat cu 20%.

În aplicarea acestei proceduri, organul fiscal va întocmi o notă de constatare în care se vor menționa toate elementele care au dus la determinarea debitului în cauză, precum și penalitățile aplicate pentru nedepunerea la termen a declarației. Această notă de constatare trebuie aprobată de conducerea organului fiscal.

Pe baza notei de constatare, organul fiscal va emite o decizie de impunere care va fi comunicată contribuabilului.

Impozitele stabilite din oficiu de organele fiscale pot fi corectate:

- la data depunerii efective de către contribuabil a declarației referitoare la venitul pentru care s-a stabilit impozitul din oficiu;

- la data unui control fiscal care se desfășoară pentru impozitul care a fost stabilit din oficiu.

Penalitățile care au fost calculate la suma impozitului stabilit din oficiu sunt datorate așa cum au fost stabilite, indiferent de modul în care se va face regularizarea ulterioară a impozitului.

Contribuabilul are dreptul să solicite emiterea unei noi decizii de plată anticipată cu titlu de impozit, dacă prezintă organului fiscal noi acte justificative referitoare la veniturile realizate din activitatea desfășurată. Această modificare a plăților anticipate se poate solicita numai dacă venitul se modifică cu mai mult de 20% față de venitul luat în calculul impozitului, o singură dată pe an, în cursul semestrului. În cazul diferențelor în plus față de impozitul stabilit inițial, sumele respective se repartizează pe termenele de plată următoare din anul fiscal, iar în cazul diferențelor în minus se diminuează sumele reprezentând plăți anticipate proporțional, pe următoarele termene de plată. Când acestea nu sunt suficiente, se diminuează sumele reprezentând plăți anticipate, pentru perioadele anterioare aferente termenelor de plată, începând cu cele mai apropiate.

Impozitul plătit în cursul anului prin plăți anticipate va fi regularizat la sfârșitul anului fiscal, comparându-se aceste impozite cu impozitul datorat de contribuabil.

Dacă impozitul datorat este mai mare decât cel plătit atunci se va emite o decizie de impunere anuală care va conține suma rămasă de plată în contul impozitului anual. Sumele mai mici de 1.000.000 trebuie plătite în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele mai mari de 1.000.000 au termen de plată de 60 de zile, în cel mult două tranșe egale.

Dacă impozitul datorat este mai mic decât cel plătit, atunci decizia de impunere anuală va conține suma de rambursat de către stat contribuabilului. Sumele plătite în plus se compensează cu obligațiile neachitate la termen din anul fiscal curent, iar diferența se restituie în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Veniturile din salarii și cele asimilate salariilor realizate din străinătate ca urmare a activității desfășurate în străinătate de persoane fizice române cu domiciliu în România **nu** se supun globalizării.

De menționat că apatrizii sunt supuși impozitării, pentru veniturile obținute în România, în același mod de impunere a persoanelor fizice ce obțin venituri din România.

2.16.Obligațiile, sancțiunile și drepturile plătitorilor impozitului pe venit

Sunt supuse controlului fiscal persoanele fizice și juridice, române și străine, precum și asociațiile fără personalitate juridică, cărora le revin, potrivit reglementărilor în vigoare, obligații fiscale.

Controlul fiscal cuprinde ansamblul activităților care au ca scop verificarea sincerității declarațiilor, precum și verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către contribuabili.

Obligațiile fiscale cuprind:

- obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile și impozitele datorate;
- obligația de calculare, de înregistrare în evidențele contabile și de plată la termenele legale ale impozitelor;
- obligația de calculare, de înregistrare în evidența contabilă și de plată a termenelor legale a impozitelor care se realizează prin stopaj la sursă;
- oricare alte obligații ce revin contribuabilului în aplicarea și executarea legilor speciale.

Plătitorii de impozit pe venit sunt diferențiați, după calitatea pe care o au față de venit astfel:

- plătitorii de venituri care se impozitează prin reținere la sursă;
- realizatorii de venituri care se globalizează.

Plătitorii de venit cu regim de reținere la sursă a impozitelor sunt obligați să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitelor, la organul fiscal competent, la termenul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Răspunderea pentru corectitudinea calculului, pentru reținerea și virarea impozitelor la buget, precum și pentru îndeplinirea sarcinilor ce rezultă din actele normative în vigoare, le revine tot plătitorilor de venit cu regim de reținere la sursă ca o obligație față de organele fiscale.

Plătitorii de venit cu regim de reținere la sursă sunt obligați să comunice organului fiscal competent informații referitoare la calculul reținut pentru fiecare beneficiar de venit, conform formularului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice în acest sens. Comunicarea se face până la data de 30 iunie a anului curent pentru anul expirat. Pentru veniturile din salarii, informațiile necesare sunt cuprinse în fișa fiscală pentru care termenul de depunere este ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru anul fiscal expirat.

Plătitorii de venituri reprezentând salarii au următoarele obligații:

- să se adreseze unității fiscale în a cărei rază teritorială își are sediul sau domiciliul, până la 30 noiembrie a fiecărui an cu o cerere prin care să solicite fișele fiscale (Fișa Fiscală1 și Fișa Fiscală2) necesare pentru anul următor;
- să calculeze corect și să rețină, impozitul lunar reprezentând plăți anticipate aferente veniturilor salariale, la data efectuării plății acestora;
- să vireze la bugetul de stat impozitul calculat și reținut, la termenul stabilit pentru ultima plată a drepturilor salariale efectuată pentru fiecare lună, dar nu mai târziu de 25 inclusiv a lunii următoare;
- să efectueze evaluarea drepturilor salariale acordate în natură și să le cuprindă în suma venitului aferent la ultima plată a drepturilor salariale pentru luna respectivă;
- să determine venitul anual din salarii, să calculeze suma corectă a impozitului anual aferent acestor venituri și să efectueze, până în ultima zi a lunii februarie a anului următor, regularizarea sumelor reprezentând diferențele între impozitul calculat la nivelul anului și impozitul calculat și reținut lunar anticipat în cursul anului fiscal, pentru persoanele ce îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
 - au fost angajați permanenți ai plătitorului în tot cursul anului;
 - nu au alte surse de venituri care se cuprind la globalizare.
- să asigure completarea Fișelor Fiscale1 și 2, conform instrucțiunilor;

- să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să asigure păstrarea și arhivarea lor, cât și a documentelor justificative pe baza cărora au fost completate;
- să efectueze în cursul anului fiscal recalcularea impozitului pe venitul salarial pentru angajații care depun cu întârziere documentele justificative pentru calcularea deducerilor suplimentare;
- să depună exemplarul fișei fiscale "copie pentru unitatea fiscală" la unitatea fiscală în raza căreia își are sediul sau domiciliul;
- să înmâneze titularilor de fișe fiscale o copie a fișei fiscale personale, atât la data întreruperii contractului de muncă sau transferului, cât și la finele anului fiscal, dacă angajații obțin venituri și din alte surse care intră la globalizare.

Fișele fiscale 1 și 2 pentru care angajatorul nu este obligat să calculeze impozitul anual și să efectueze regularizarea acestuia, vor fi transmise până la data de 31 ianuarie a anului următor, unității fiscale în a cărei rază teritorială angajatorul își are sediul sau domiciliul, sau unde este luat în evidență fiscală, în vederea regularizării anuale.

În situația în care contribuabilul acționează în fața organelor fiscale prin reprezentanți fiscali desemnați, aceștia răspund solidar cu beneficiarii de venit pentru neîndeplinirea obligațiilor de declarare a venitului și de plată a impozitelor datorate.

Contribuabilii desemnează un reprezentant fiscal, persoană fizică română cu domiciliul în România sau persoană juridică română, atunci când nu-și îndeplinesc obligațiile fiscale în mod direct.

În cazul altor venituri care se impozitează prin metoda stopajului la sursă, avem:

- venituri din dividende. Obligația calculului, reținerii și virării impozitului pe veniturile din dividende revine persoanei juridice atunci când:
 - efectuează plata dividendelor;
 - 31 decembrie a anului fiscal vizat, dacă dividendele nu au fost distribuite până la sfârșitul anului în care bilanțul contabil a fost aprobat;
- venituri din dobânzi. Obligația calculării, reținerii impozitului pe venitul din dobânzi revine plătitorilor de

astfel venituri în momentul calculului acestor venituri, iar virarea trebuie să se facă lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care se face calculul dobânzii;

- venituri din jocuri de noroc, prime și premii. Obligația calculării, reținerii impozitului revine plătitorilor de astfel de venituri în momentul plății veniturilor, iar virarea se face până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost reținut;
- venituri din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare. Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine intermediarilor sau altor plătitori de venituri. Virarea se face până la 25 a lunii următoare celei de realizare a venitului. Excepție fac veniturile obținute ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare în cazul societăților închise, când obligația calculării și reținerii impozitului revine dobânditorului de părți sociale sau valori mobiliare. Virarea impozitului trebuie să se facă până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau valorilor mobiliare.

Beneficiarii de venituri care se globalizează au și ei obligații fiscale către bugetul de stat. Obligațiile contribuabililor în funcție de natura veniturilor sunt:

- pentru veniturile obținute din profesii liberale sau comerț:
 - să completeze și să depună în termen de 15 zile de la data începerii activității, declarația de venit estimat, la organul fiscal pe raza căruia se află sursa de venit;
 - să efectueze plăți anticipate trimestriale, în 4 rate egale, calculate și comunicate prin decizia de impunere, de către organul fiscal;
 - să conducă evidența contabilă în partidă simplă, în vederea determinării veniturilor;
 - să depună declarația specială pentru fiecare sursă de venit;

- să depună declarația globală de venit (plus actele necesare deducerilor suplimentare).
- pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor:
 - să încheie contracte de închiriere/subînchiriere/arendare pe care trebuie să le înregistreze, în termen de 15 zile de la semnare, la organul fiscal în raza căruia se află bunul generator de venituri;
 - să completeze registrul de încasări și plăți ;
 - să completeze și să depună declarația de venit estimat în termen de 15 zile de la data încheierii contractului, împreună cu contractul, la organul fiscal competent;
 - să efectueze plăți anticipate trimestriale în 4 rate egale, calculate și comunicate, prin decizia de impunere, de organul fiscal;
 - să conducă evidența contabilă în partidă simplă în vederea determinării venitului;
 - să depună declarațiile speciale pentru fiecare sursă de venit până la data de 30 aprilie a anului fiscal următor celui de realizare a venitului;
 - să depună declarația de venit global (plus actele necesare deducerilor personale).
- pentru veniturile realizate din drepturi de proprietate intelectuală:
 - să completeze registrul de încasări și plăți;
 - să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual, calculat de plătitorii de venit cu o cotă de 15% din venitul brut încasat;
 - să solicite, de la plătitorii de astfel de venituri, documentele care atestă plata acestor sume;
 - să depună declarația de venit;
 - să conducă evidența în partidă simplă.

Nu se depune declarația de venit estimat:

- pentru veniturile obținute din activități independente, obținute de o singură persoană într-un punct fix sau ambulant:
 - să depună declarația de venit estimat în termen de 15 zile de la data eliberării autorizației de

funcționare/ începerii activității /înregistrării contractului de asociere;

- să facă plăți anticipate trimestriale în contul impozitului anual datorat, în rate calculate și comunicate, prin decizie de impunere, de organul fiscal.

Nu există obligația conducerii evidenței în partidă simplă. Se poate opta pe trecerea la sistem real de determinare a venitului.

- pentru veniturile realizate din activități independente desfășurate într-o formă de asociere fără personalitate juridică:
 - să încheie, la începutul activității, un contract de asociere, în formă scrisă;
 - în cazul asociațiilor între care există legături de rudenie până la gardul al doilea inclusiv, părțile să facă dovada că participă la realizarea veniturilor cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate.

Asociația îi atribuie asociatului desemnat următoarele obligații:

- să înregistreze contractul de asociere în termen de 15 zile de la data încheierii, la organul fiscal teritorial;
- să asigure organizarea și conducerea evidenței contabile;
- să reprezinte asociația în controalele efectuate de organele fiscale, precum și în ceea ce privește depunerea de obiecțiuni, contestații, plângeri asupra actelor de control încheiate de organele fiscale;
- să răspundă la toate solicitările organelor fiscale, atât cele privind asociația, cât și cele legate de activitatea desfășurată de asociație;
- să completeze registrul pentru evidența aportului și rezultatului distribuit;
- să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului de asociere;
- să facă plăți anticipate trimestriale, în contul impozitului anual datorat, calculate și comunicate, prin decizie de impunere, de către organul fiscal;
- să depună declarațiile anuale de venit ale asociațiilor, o copie a declarației fiind transmisă fiecărui asociat care

va folosi datele la completarea declarației de venit global.

Pentru veniturile obținute din mai multe surse, contribuabilul are următoarele obligații:

- să solicite fișele fiscale 1 și 2 de la plătitorii de venit, în cazul în care aceștia nu le-a înmânat câte o copie;
- să depună declarația de venit global împreună cu Fișa Fiscală 1 și 2, cât și documentele necesare pentru deducerile suplimentare la organul fiscal în a cărei rază teritorială își are domiciliul;
- să plătească diferența de impozit de plată, calculată și comunicată, prin decizie de impunere anuală, de către organul fiscal, după efectuarea regularizării.

Pe lângă toate aceste obligații, plătitorii de impozite și taxe beneficiază și de o serie de drepturi constituționale, cum ar fi:

- dreptul de acces liber la justiție;
- libertatea individuală;
- inviolabilitatea domiciliului. Excepția o reprezintă situația în care accesul a fost permis prin hotărâre judecătorească;
- dreptul la informație;
- dreptul la petiționare;
- dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică;
- dreptul la proprietate;
- dreptul la informare și asistență garantată;
- dreptul la confidențialitate;
- dreptul la tratament profesional corect și obiectiv;
- motivarea rectificărilor;
- dreptul la contestație;
- dreptul la compensarea sau restituirea sumelor plătite în plus;
- prescripția;
- dreptul de a fi crezut
- dreptul la asistență de specialitate;
- dreptul de a cunoaște funcționarul public.

În plus, Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 mai atribuie contribuabililor niște drepturi. De exemplu, contribuabilii au dreptul să depună la organele fiscale obiecțiuni asupra actului constatator prin care s-a stabilit impunerea, dacă se consideră nedreptățiți de modul în care s-a calculat impozitul pe venit.

Contribuabilul are dreptul de a solicita modificarea impozitului stabilit din oficiu dacă acesta depune declarația de impunere sau dacă se efectuează un control fiscal la sediul contribuabilului.

Impozitul stabilit din oficiu este de fapt, un drept al organelor fiscale. Astfel organele fiscale competente au dreptul de a stabili din oficiu, folosind metoda estimării, obligația de plată, în cazul în care contribuabilul a depus declarația de impunere cu erori, date incomplete sau nu s-a prezentat în termen de 15 zile de la data stabilită de organul fiscal pentru efectuarea rectificărilor. (Metoda stabilirii impozitului din oficiu este prezentată în detaliu la capitolul 2.15. Globalizarea veniturilor, determinarea și plata impozitului pe venitul global)

În exercitarea atribuțiilor ce le revin, organele fiscale au dreptul:

- să examineze orice înscrisuri, documente, registre sau evidențe contabile care pot fi relevante pentru determinarea corectă a impozitelor datorate;
- să solicite contribuabililor informații, justificări sau explicații referitoare la declarațiile sau documentele supuse controlului;
- să solicite prezența contribuabilului sau reprezentantului său legal la sediul organului fiscal de control;
- să facă constatări factice cu privire la natura activității producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea bunurilor sau surselor impozabile;
- să primească copii de pe orice înscris, document sau înregistrare contabilă;
- să intre în prezența contribuabilului sau a reprezentantului legal al acestuia, ori în prezența altei persoane desemnate de contribuabil, în sediul de desfășurare a activității sau în locuri în care există bunurile impozabile sau în care se desfășoară activitatea producătoare de venit. Accesul e permis în cursul programului normal de lucru al contribuabilului, iar în afara acestuia, numai cu autorizarea scrisă a conducerii organului de control fiscal și cu acordul contribuabilului.

Constituie contravenții, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât, conform Codului Penal, să constituie infracțiuni:

- a) nerespectarea de către plătitorii de salarii și venituri asimilate salariilor a obligațiilor privind completarea și păstrarea fișelor fiscale;
- b) netransmiterea fișei fiscale și a formularului privind calcularea impozitului reținut pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent până la data de 28 februarie, respectiv 30 iunie a anului curent pentru anul expirat.

În comparație cu Ordonanța Guvernului nr. 73/1999, la categoria de contravenții, se mai adaugă un punct c) neîndeplinirea obligației de transmitere a fișei fiscale către angajați.

Toate aceste contravenții sunt referitoare la plătitorii de venituri. În ceea ce privește contribuabilul, el poate fi sancționat pentru:

- a) nefurnizarea documentelor justificative sau a informațiilor solicitate de către organele de control fiscal;
- b) neprezentarea la sediul de control fiscal la solicitarea scrisă a acestuia;
- c) refuzul de a permite accesul organului de control fiscal în sediul de desfășurare a activității sau în orice alte locuri în care există bunuri impozabile, în vederea exercitării controlului fiscal;
- d) neținerea evidenței contabile și documentelor justificative la sediul social declarat sau păstrarea acestora în condiții improprii desfășurării controlului fiscal.

Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către organul fiscal.

Contravențiile se sancționează cu amendă de la 10.000.000 de lei la 50.000.000 de lei. Termenul de prescriere a dreptului de a stabili diferențele de impozit, debite restante și a majorărilor de întârziere pentru neplata la termen este de 5 ani. Dreptul de a constata contravenții și de a aplica amenzi este de 3 ani.

Ca o mențiune la acest capitol "Obligații, drepturi și sancțiuni" trebuie precizat că, în vederea determinării impozitului pe venit, Ministerul Finanțelor Publice are drept de acces gratuit la toate datele, informațiile și bazele de date referitoare la persoane fizice pe care la dețin:

- organele administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice sau de interes public;
- instituțiile publice sau private care conduc evidența populației sau care înregistrează, sub orice formă,

încheieri de contracte, bunuri sau drepturi, exploatarea proprietății ș.a.

- persoanele fizice sau juridice care dețin în păstrare sau administrare bunuri și drepturi ori sume de bani ale contribuabililor sau care au relații de afaceri cu aceștia.

Accesul se realizează permanent pentru actualizarea bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, toate informațiile supunându-se secretului fiscal.

3.Studiu de caz privind determinarea și plata impozitului pe venitul global

D-na Thomaida Toti desfășoară o activitate independentă prin exercitarea unei profesii liberale, de medic. Contribuabilul are domiciliul în București, dar își desfășoară activitatea în sectorul agricol Ilfov. Impozitarea veniturilor obținute din această sursă se va face în sistem real pe baza evidenței contabile în partidă simplă.

Conform Registrului de încasări și plăți se constată realizarea unor venituri brute de 107.979.800 lei și efectuarea unor cheltuieli de 77.052.242 lei. Deci, d-na Thomaida Toti are un venit net din profesii liberale de 30.927.558 lei.

După determinarea venitului net din profesii liberale, contribuabilul se va prezenta la Administrația Financiară Ilfov, la inspectorul în a cărei jurisdicție teritorială își desfășoară activitatea de medic. D-na Thomaida Toti va completa **Declarația specială privind veniturile din activități independente- profesii liberale- 204** (Anexa1). În declarația specială 204 trebuie să fie menționate următoarele elemente:

- venit brut;
- cheltuieli deductibile (luate din evidența contabilă), venit net și, dacă este cazul, pierderea fiscală;
- venit net;
- pierdere fiscală (acolo unde este cazul).

Un element obligatoriu pe care îl conține declarația specială 204, îl reprezintă plățile anticipate cu titlu de impozit, adică ceea ce a

fost plătit efectiv pentru veniturile realizate pentru anul 2001. Plățile anticipate sunt consemnate distinct, alături de seria și numărul documentului prin care s-au efectuat. Suma plăților anticipate cuprinse în declarație nu va conține și eventualele majorări de întârziere.

Conform chitanțelor de plată, în Declarația specială 204 a d-nei Thomaida Toti, se va înscrie o sumă totală a plăților anticipate de 9.475.000 lei. Această sumă nu coincide cu suma de 9.300.000 lei stabilită prin Decizia de plăți anticipate privind venitul estimat din profesii liberale (Anexa2). Diferența de 175.000 lei provine dintr-o neînțelegere la caseria Administrației Financiare sector 6 București, în jurisdicția căreia contribuabilul își are domiciliul.

Declarația specială 204 a fost depusă de către contribuabil și înregistrată de către organul fiscal până la data de 30 aprilie 2002 (având în vedere că se completează pentru veniturile realizate în anul 2001). Depășirea acestui termen limită ar fi atras după sine penalități.

Pe baza venitului net menționat de contribuabil în Declarația specială 204, organul fiscal competent va stabili venitul estimat pentru anul 2002 și va emite o decizie de plăți anticipate pe care o va comunica contribuabilului până pe data de 31 martie 2002, când trebuie să se efectueze prima plată anticipată, în contul impozitului pe venitul anual. Având în vedere că termenul de depunere a Declarației speciale 204 s-a prelungit (prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.16/2002) la 30 aprilie, venitul net pentru anul 2002 va fi estimat de către organul fiscal pe baza venitului obținut în anul anterior de către contribuabil, din aceeași activitate.

D-na doctor Thomaida Toti mai realizează, în cursul anului 2001, venituri din drepturi de proprietate intelectuală prin publicarea unor lucrări de specialitate. Veniturile din această sursă se încasează în trei tranșe distincte (în luna martie, în luna iunie și în luna septembrie), după cum urmează:

	MARTIE	IUNIE	SEPTEMBRIE	TOTAL
Suma brută	10.500.000	7.500.000	18.000.000	36.000.000
Impozit reținut la sursă	1.575.000	1.125.000	2.700.000	5.400.000
Sume încasate	8.925.000	6.375.000	15.300.000	30.600.000

Venitul net se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote forfetare de 25% aplicată la venitul brut, precum și a contribuțiilor obligatorii, datorate potrivit legii. Întrucât d-na Thomaida Toti a rămas la opțiunea de impozitare a veniturii net obținut prin cote forfetare, impozitul va fi reținut la sursă cu o cotă de 15%. Acest impozit va fi virat de către plătitor la bugetul de stat până la data de 10 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata venitului

Contribuabilul se va prezenta la Administrația Financiară a sectorului 6 întrucât sursa acestor venituri se consideră a fi domiciliul contribuabilului. Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală trebuie declarate într-un formular tip, "**Declarație specială privind veniturile din activități independente- drepturi de proprietate intelectuală**" –205 (Anexa 3). Această declarație specială trebuie să conțină următoarele elemente:

- date privind activitatea desfășurată;
- venit net din drepturi de proprietate intelectuală;
- date de identificare ale plătitorului de venit;
- impozitul reținut.

La secțiunea "Venit net din drepturi de proprietate intelectuală" se vor cuprinde informațiile despre:

- venitul brut;
- cheltuieli (care pot fi determinate în sistem real dacă contribuabilul optează pentru această formă până la 31 ianuarie a anului pentru care se solicită acest gen de impunere, pe baza unor documente justificative care să dovedească că nivelul cheltuielilor efective depășește nivelul cheltuielilor rezultate din aplicarea cotei forfetare asupra venitului brut; cheltuielile mai pot fi determinate prin aplicarea unei cote forfetare de 25% sau de 40%, în funcție de natura creației care se supune impozitării drepturilor din proprietate intelectuală);
- venit net;
- pierdere fiscală (acolo unde este cazul).

La fel ca în cazul declarației 204, există o secțiune separată "Date de identificare ale plătitorului de venit și impozitul reținut", în care se va specifica distinct fiecare plătitor de venit, cu sediul și codul fiscal aferent, specificându-se suma reținută ca plată anticipată în contul impozitului pe venitul global. Pentru un venit net de 27.000.000

lei plata anticipată este de 5.400.000 lei, întrucât acest venit este impozitat cu o cotă de 15%.

Și declarația specială 205 a fost depusă de către contribuabil și înregistrată de către organul fiscal până la data de 30 aprilie 2002 (având în vedere că se completează pentru veniturile realizate în anul 2001). Depășirea acestui termen limită ar fi atras după sine penalități. O copie a acestei declarații a fost depusă o dată cu declarația de venit global deoarece ajută la regularizarea impozitului pe venitul global datorat de contribuabil și la stabilirea cotei de impozitare.

D-na Thomaida Toti deține în proprietate un autoturism pe care îl folosește în interes de serviciu pentru deplasarea la domiciliul pacienților, pentru procurarea de materiale și pentru alte nevoi ale cabinetului medical, fapt pentru care percepe o chirie de 1.000.000 lei pe lună.

Având în vedere că bunul este mobil, d-na Thomaida Toti trebuie să declare aceste venituri din cedarea folosinței bunurilor la organul fiscal în a cărui jurisdicție teritorială își are domiciliul, adică la Administrația Financiară a sectorului 6.

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor s-au stabilit pe baza contractului încheiat între părți, în formă scrisă și înregistrată la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia.

Declarația de cedare a folosinței bunurilor este una tip și se numește "**Declarație specială privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor**"-206 (Anexa 4). În această declarație sunt trei secțiuni care cuprind date referitoare la contractul între părți, venitul net din cedarea folosinței bunului și plățile anticipate cu titlu de impozit. Pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunului se vor menționa următoarele elemente:

- contravaloarea chiriei (suma lunară multiplicată cu numărul de luni rămase până la sfârșitul anului fiscal de la momentul declarării la organul fiscal);
- venitul brut, care, pe lângă contravaloarea chiriei, mai cuprinde și suma cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului dar sunt efectuate de către cealaltă parte contractantă;
- cheltuielile deductibile care sunt într-o cotă forfetară de 30% (pentru construcții de 50%).

O secțiune a declarației speciale 206 este cea a plăților anticipate cu titlu de impozit pe care contribuabilul a trebuit să le

efectueze de-a lungul anului. Plățile anticipate au fost stabilite prin decizie de impunere de către organul fiscal pe baza venitului anual estimat sau pe baza venitului din decizia de impunere pentru anul fiscal precedent.

În cazul nostru, la un venit net de 8.400.000 lei, d-na Thomaida Toti a plătit un impozit de 1.512.000 lei, adică a fost impozitată cu o cotă de 18% (deoarece venitul său net de 8.400.000 lei este sub nivelul de 19.700.000 lei, atât cât reprezintă prima tranșă de venit).

Declarația specială 206 a fost depusă și înregistrată la organul fiscal, iar o copie a acesteia a fost anexată la declarația de venit global, nu mai târziu de 30 aprilie a anului fiscal următor celui de realizare a venitului.

D-na Thomaida Toti, la data de 1 Septembrie 2001, din veniturile sale din drepturi de proprietate intelectuală și din cedarea folosinței bunurilor constituie un depozit la termen pe 3 luni, la Banca Română pentru Dezvoltare, cu dobândă de 29%, fără capitalizare a dobânzii. Depozitul va avea o valoare de 23.300.000 lei (8.975.000 lei –venituri din drepturi de proprietate intelectuală pe luna martie, 6.325.000 lei –venituri din drepturi de proprietate intelectuală pe luna iunie, 8.000.000 lei –venituri din cedarea folosinței bunurilor pe perioada Ianuarie- Septembrie). Dobânda aferentă acestui depozit va fi, la 1 Decembrie 2001, de 1.684.621 lei, calculată după formula:

$$D = \frac{S * Nz * Rd}{365 * 100}$$

,unde:

D = dobânda;

S = suma;

Nz = numărul de zile;

Rd = cota procentuală anuală a ratei dobânzii.

,adică:

$$23300.000 * 91 * 29 / 365 * 100 = 1.684.621.$$

La această sumă, banca va percepe un impozit final de 1%, adică de 168.462 lei, pe care îl va vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face calculul dobânzii.

Veniturile încasate de d-na Thomaida Toti din dobânzi de la depozitul la termen nu se declară în nici o declarație specială și nu se cuprind în declarația de venit global.

După ce a depus declarațiile speciale la organele fiscale competente, d-na Thomaida Toti, trebuie să depună o declarație de venit global la Administrația Financiară a sectorului 6 (în a cărei jurisdicție teritorială își are domiciliul), pentru veniturile realizate pe anul 2001, până la 30 aprilie 2002. **"Declarația de venit global"-200** (Anexa5) trebuie depusă de către contribuabil sau de către reprezentantul lui fiscal împreună cu toate documentele justificative, inclusiv cele care atestă dreptul la deduceri suplimentare.

În cazul d-nei Thomaida Toti trebuie să se anexeze la depunerea declarației 200 următoarele documente:

- copie după Declarația specială privind veniturile din activități independente- profesii liberale 204;
- copie după Declarația specială privind veniturile din activități independente- drepturi de proprietate intelectuală 205;
- copie după Declarația specială privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor 206;
- copie după Decizia de plăți anticipate pe anul 2001 emisă de Administrația Financiară- Ilfov (unde își desfășoară activitatea independentă de medic);
- copie după chitanțele cu care s-au plătit aceste plăți anticipate de-a lungul anului 2001.

D-na Thomaida Toti are un copil major în întreținere, drept pentru care mai trebuie să anexeze declarației de venit global atât o copie după certificatul de naștere al copilului, cât și o adeverință de studii superioare, de la unitatea de învățământ unde copilul își completează studiile.

Declarația de venit global 200 cuprinde mai multe secțiuni:

- venit net din activități independente (aici veniturile sunt grupate pe categorii: comerciale, din profesii liberale, stabilit pe baza normelor de venit, din drepturi de proprietate intelectuală, din asocieri);
- venit net din salarii;
- venit net din cedarea folosinței bunurilor;
- venit din străinătate;

- plăți anticipate în contul impozitului pe venit (plățile anticipate se înscriu separat, în funcție de categoria de venit pentru care s-au plătit);
- venituri scutite;
- documente justificative anexate pentru determinarea coeficienților de deduceri personale suplimentare.

Deci, în Declarația de venit global 200, d-na Thomaida Toti va trece următoarele informații:

- la secțiunea Venit net din activități independente- profesii liberale se va trece un venit net de 30.927.558 lei;
- la drepturi de proprietate intelectuală se va înscrie un venit net de 27.000.000 lei, rezultând un venit net din activități independente de 50.927.558 lei;
- la secțiunea Venit net din cedarea folosinței bunurilor se va menționa un venit net de 8.400.000 lei;
- la secțiunea Plăți anticipate în contul impozitului pe venit, se va menționa:
 - o sumă de 9.300.000 lei în dreptul activităților independente- profesii liberale;
 - o sumă de 5.400.000 lei în dreptul activităților independente- drepturi de proprietate intelectuală;
 - o sumă de 1.512.000 lei în dreptul cedării folosinței bunurilor.

Astfel va rezulta o sumă totală a plăților anticipate de 15.912.000 lei.

Declarația de venit global 200 trebuie completată în două exemplare. Organul fiscal trebuie să înregistreze ambele exemplare și să înapoieze contribuabilului un exemplar.

Organul fiscal trebuie să prelucreze datele obținute de la contribuabil prin intermediul Declarației de venit global 200, date ce pot fi verificate cu informațiile furnizate de către plătitorii de venituri sau de către instituțiile publice sau private care înregistrează sub orice formă, încheieri de contracte, bunuri sau drepturi, exploatarea proprietății și altele. Informațiile rezultate din prelucrarea datelor sunt sintetizate și prezentate contribuabilului printr-o **Decizie de impunere anuală- pentru veniturile realizate pe anul 2001** (Anexa6).

Organul fiscal va prelucra datele astfel:

Declarația specială 204

VN- profesii liberale

30.927.558 lei

Declarația specială 205	VN- drepturi proprietate intelectuală 27.000.000 lei
Declarația specială 206	VN- cedarea folosinței bunului 8.400.000 lei
Venit anual global	66.327.558 lei
Deduceri personale de bază (1.099.000*6+1.273.000*3+1.300.000*3)	14.313.000 lei
Deduceri personale suplimentare (1.099.000*0.2=219.800 219.800*6=1.318.800 1.273.000*0.2=254.600 254.600*3=763.800 1.300.000*0.2=260.000 260.000*3= <u>780.000</u> 2.862.200 lei)	2.862.600 lei
Deduceri acordate (14.313.000+2.862.600=17.175.600)	17.175.600 lei
Venit anual impozabil (66.327.558-17.175.600=49.151.958)	49.151.958 lei
Impozit pe venitul anual global datorat (3.546.000+(49.151.958-19.700.000)*23%= 3.546.000+6.773.950=10.319.950)	10.319.950 lei
Impozit reținut anticipat din:	
- profesii liberale	9.300.000 lei
-drepturi de proprietate intelectuală	5.400.000 lei
-cedarea folosinței bunurilor	<u>1.512.000 lei</u>
	16.212.000 lei
Diferență de impozit de restituit (10.319.950-16.212.000=-5.892.050)	5.892.050 lei

Din Decizia de impunere anuală reiese că d-na Thomaida Toti are de recuperat de la bugetul de stat o diferență de 5.892.050 lei. Această sumă plătită în plus, se compensează cu obligațiile neachitate la termen, din anul fiscal curent, inclusiv majorări și penalități. Diferența rămasă se restituie în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere. Posibilitățile de restituire sunt: prin mandat poștal sau prin trezorerie. Contribuabilul poate opta pentru achitarea integrală a plăților anticipate pentru anul

în curs. În cazul d-nei Thomaida Toti când se va efectua compensarea se va observa că, pe rol, contul său mai are un plus în valoare de 175.000 lei, care provine dintr-o neînțelegere la caseria Administrației Financiare a sectorului 6, București, în jurisdicția căreia contribuabilul își are domiciliul. Deci, d-na Thomaida Toti va avea de recuperat o sumă totală de **6.067.050** lei.

4. Concluzii și propuneri

Actualul sistem de impozitare a veniturilor persoanelor fizice reprezintă o nouă așezare a impozitului, permițând asigurarea unui tratament fiscal mai echitabil diferitelor categorii de venituri impozabile realizate de contribuabil, în funcție de puterea sa contributivă. Astfel, spre deosebire de sistemul de impunere cedulară care favoriza contribuabilii cu mai multe surse de venit, impunerea pe bază de cote progresive, cu barem diferențiat pe tranșe de venit, urmărește ca sarcina fiscală pentru contribuabilii cu venituri mai mici să fie mai redusă decât pentru cei cu venituri mai mari.

O parte din venitul fiecărui contribuabil va rămâne neimpozitat. Statul renunță în favoarea fiecărui contribuabil la impunerea unei părți a venitului prin scăderea din venitul net a unor sume, numite deduceri personale, prin care se urmărește impunerea venitului realizat în funcție de situația financiară proprie a fiecărui contribuabil și se asigură în acest mod protecția socială a categoriilor sociale celor mai defavorizate.

Sistemul de impozitare din România s-a dovedit că poate fi extrem de variat. O dată cu reforma fiscală din 1921, inițiată de Nicolae Titulescu, se lansează o idee progresistă, adică completarea impozitului cedular (în funcție de proveniența venitului) cu un impozit global pe venitul progresiv, pe lux, pe cifra de afaceri și anexe,

precum și scutiri pentru minimul de existență. ²Legea din 1921 desființa vechile impozite directe reglementând altele opt, din care șapte cedule:

- impozitul pe venitul din proprietate funciară neclădită (cotă 15%);
- impozitul pe venitul din proprietate funciară clădită (cota 15%);
- impozitul pe venitul din exploatarea agricole (cota 12%);
- impozitul pe venituri industriale și comerciale (cota 12%);
- impozitul pe venitul din profesii și ocupări necomerciale (cota 10%);
- impozitul asupra lefurilor, indemnizațiilor, pensiilor, rentelor viagere (cota 6%);
- impozitul asupra venitului din valori mobiliare (cota 15%);

Acestor șapte cedule li se adăuga impozitul progresiv pe venit global, perceput asupra veniturilor nete din cele șapte cedule în cotă de la 2% la 33%.

Reforma fiscală din 1923, inițiată de Vintilă Brătianu, a vizat unificarea sistemului fiscal românesc. Impozitele cedulare sunt înlocuite cu șase impozite directe, elementare:

- impozitul pe venitul proprietății agricole (cota 12%), în caz de arendare se aplica o cotă de 14%, iar dacă contribuabilul locuia în străinătate mai mult de șase luni într-un an fiscal se aplica o cotă de 24%;
- impozitul pe venitul proprietății clădite (cota 12%), iar în cazul contribuabililor care locuiau în străinătate mai mult de șase luni într-un an fiscal (cota 20%);
- impozitul pe venitul din valori mobiliare se diferenția în funcție de categoria actelor și faptelor impozabile;
- impozitul pe venitul comercial și industrial (cota 10%);
- impozitul pe salarii (cota 4%);
- impozitul pe venitul din profesii și ocupații neimpuse la celelalte categorii de impozit.

Legea din 1923 stabilea impozitul progresiv pe venitul global. Venitul global se forma prin scăderea impozitelor elementare și unele dobânzi și se impunea cu o cotă cuprinsă între 1% și 30%.

² "Drept fiscal și financiar" - Ioan Condor

După marea criză mondială din 1933, impozitul global a fost înlocuit, la 1 Aprilie 1934, cu un impozit *supracotă* care se percepea la sursă, automat, fără o declarație a contribuabilului, percepându-se asupra fiecărei surse de venit. Se încerca astfel combaterea evaziunii fiscale și simplificarea procedurii de impunere.

Înlocuirea statului de drept și a economiei de piață cu dictatura comunistă, imediat după cel de-al doilea război mondial, a dus la restructurarea financiară. La 1 Ianuarie 1949 s-au înlocuit impozitele directe datorate de populație cu impozitul pe venitul popular și impozitul agricol suportat de întovărășirile agricole. La 1 Iunie 1977 se introduce impozitul pe fondul total de retribuire al unității de stat, în cote cuprinse între 14,5% și 17,5%, în funcție de ramură, subramură, activitate.

După revoluția din 1989, prin legea 32/1991, impozitul pe fondul total de retribuire a unității de stat este înlocuit de impozitul pe salarii. Acesta are în vedere puterea contributivă a fiecărui salariat și cote progresive între 6% și 45%, în funcție de tranșa de venit.

Prin Ordonanța Guvernului nr.73/1999, se reintroduce noțiunea de impozit pe venit global, în condițiile modernizării sistemului fiscal de impozitare a persoanelor fizice și alinierii la legislația Uniunii Europene. Globalizarea presupune însumarea tuturor veniturilor nete ale unui contribuabil din: salarii, activități independente, cedarea folosinței bunurilor, pensii care depășesc un anumit nivel neimpozabil și impunerea lor pe bază de tranșe de venit, cu cote progresive cuprinse între 18% și 40%.

Noua legislație privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice prezintă avantaje atât pentru contribuabil, cât și pentru organul fiscal. Astfel, prin unificarea tuturor prevederilor, impozitarea persoanelor fizice devine mai simplă și clară, asigurându-se **transparența** legislației în acest domeniu.

Printre cele mai importante aspecte ale legislației fiscale se numără și acela al stabilirii sarcinii fiscale în mod **echitabil** asupra tuturor contribuabililor în funcție de puterea lor contributivă, ei fiind supuși unei impozitări unitare. Cotele de impunere a veniturilor au fost astfel stabilite încât sarcina fiscală pentru contribuabilii cu venituri mai reduse să fie mai mică decât pentru cei cu venituri mai mari. Acest efect s-a obținut prin stabilirea unor cote de impunere progresive, în funcție de nivelul venitului impozabil. Astfel, sarcina fiscală a fiecărui contribuabil va crește progresiv, proporțional cu creșterea venitului impozabil.

Un avantaj deloc neglijabil, acordat contribuabililor, îl reprezintă **deducerile personale** de bază și cele suplimentare. Înaintea aplicării cotei de impunere corespunzătoare venitului impozabil obținut de contribuabil, din venitul net se scade o anumită sumă fixă, acordată automat pentru fiecare lună a perioadei impozabile. Acordarea de deduceri personale de bază și suplimentare conduce la reducerea bazei impozabile și, deci a impozitului reținut contribuabilului, în funcție de situația sa personală.

Această metodă mai prezintă un avantaj în favoarea contribuabililor: **globalizarea**. La sfârșitul fiecărui an, globalizarea conduce la restituirea diferenței dintre impozitul datorat și plățile anticipate efectuate în cursul anului. Prin metoda globalizării și regularizării, contribuabilul va fi încadrat exact la categoria de venit corespunzătoare și nu va mai plăti în plus sau în minus ceea ce datorează statului.

Organele fiscale recunosc că un avantaj în ceea ce privește munca lor, îl reprezintă facilitarea ținerii **evidenței** asupra veniturilor persoanelor fizice.

Deși trecerea la impunerea globală a veniturilor persoanelor fizice este un pas înainte către modernizarea sistemului fiscal, există și **dezavantaje** ale acestui sistem, atât din punctul de vedere al contribuabilului, cât și al organelor fiscale. Instabilitatea legislativă, de unde și incoerența deciziilor (numai la Ordonanța Guvernului nr.73/99 au fost făcute 13 modificări, până la abrogarea sa prin Ordonanța Guvernului nr. 7/2001, care, la rândul său a fost modificată de 5 ori), are un impact puternic asupra contribuabililor.

Un dezavantaj al sistemului, din punctul de vedere al contribuabilului, ar fi greutatea cu care se rambursează impozitul de restituit. Plătitorii de venit devin astfel creditori ai statului, iar puterea de cumpărare a banilor care reprezintă impozitul de restituit este erodată de inflație.

Pe de altă parte, organele fiscale au și ele nemulțumiri. Deși acest sistem este introdus de peste 2 ani, contribuabilii nu sunt instruiți cum trebuie în această privință, din această cauză apărând tot felul de divergențe între aceștia și organele fiscale. De asemenea, organele fiscale sunt afectate în munca lor de lipsa de dotare tehnică adecvată acestui sistem modern de impozitare. Astfel se ajunge la o creștere nejustificată a consumului de materiale, și, mai ales, la o creștere a ineficienței din punctul de vedere al factorului timp.

Un alt aspect negativ care ne privește pe noi toți, de la contribuabili și organe fiscale până la puterea legislativă și executivă, este gradul scăzut de colectare a impozitelor și "sărăcirea" bugetului de stat. În bugetul de stat al anului fiscal încheiat la 31 decembrie 2000 nu s-au prevăzut sumele din impozitele de restituit rezultate din globalizarea veniturilor persoanelor fizice. Această neglijență a dus la fenomenul de "sărăcire" a bugetului de stat pe anul 2001. Aceste aspecte negative nu fac decât să întărească ideea că drumul către un sistem fiscal eficient este unul lung și anevoios.

În procesul de perfecționare a sistemului de impunere globală a veniturilor persoanelor fizice, s-au făcut câteva modificări mai mult sau mai puțin importante. Printre cele mai importante se regăsesc modificările care lărgesc sfera de aplicare a impozitului pe venit, adică adăugarea la baza de impozitare a veniturilor din pensii care depășesc suma fixă neimpozabilă de 5.000.000 și a veniturilor din activități agricole, definite potrivit legii.

Modificări semnificative sunt și cele care îmbunătățesc sistemul de impunere în favoarea persoanelor fizice prin lărgirea sferei de cuprindere a veniturilor neimpozabile și a celor scutite. Astfel, în sfera veniturilor neimpozabile se includ:

- veniturile sub forma darurilor acordate copiilor minori ai angajaților cu ocazia zilei de 1 iunie și a sărbătorilor de sfârșit de an, precum și angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în limita sumei de 1.000.000 lei pentru fiecare persoană și eveniment;
- ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru pierderi însemnate în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, precum și în cazul unor boli grave sau incurabile ale angajatului;
- sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interes de serviciu;
- indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare.

Aceste modificări reprezintă strategii de politică socială pe care statul le aplică pentru îmbunătățirea condițiilor de muncă și pentru ajutorarea anumitor persoane cu ocazii speciale sau de forță majoră.

La categoria contribuabililor cu venituri scutite de la impozitul pe venit s-au adăugat: oficialii organismelor internaționale care

realizează venituri în cadrul acestor organisme ca urmare a activității desfășurate în România; sportivii medaliați la campionatele mondiale europene și la jocurile olimpice; creatorii de programe pentru calculator.

Prin aceste modificări s-a demonstrat că fiscalitatea poate fi folosită ca pârghie în economie pentru stimularea anumitor categorii de contribuabili.

Modificări semnificative prin faptul că influențează un număr mare contribuabilii, sunt cele în domeniul impozitului pe veniturile din salarii. De exemplu, sumele reprezentând prime de vacanță, acordate pe lângă indemnizația de concediu de odihnă, se impozitează separat de celelalte drepturi salariale ale lunii în care se plătesc, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul, determinată ca diferență între venitul brut și contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Tot ca o îmbunătățire a modului de impozitare a veniturilor salariale, veniturile încasate în avans în cursul anului, pentru plata indemnizațiilor de concediu de odihnă, se cuprind în baza de calcul a lunilor la care se referă și se cumulează cu celelalte drepturi primite în luna respectivă.

O altă încercare de a perfecționa sistemul de impozitare a veniturilor persoanelor fizice s-a făcut prin definirea mai complexă a veniturilor din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare. Se clarifică unele aspecte privind impozitarea acestor venituri prin menționarea modului de calcul și reținere a impozitului datorat pe veniturile din tranzacții de valori mobiliare, în funcție de specificitatea domeniului.

Alte modificări mai puțin semnificative, care țin mai mult de formă decât de fond, dar care sunt importante prin faptul că încearcă să înlăture confuziile și să clarifice anumite situații deosebite, sunt:

- nu se consideră avantaje: contravaloarea folosirii locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu; contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea în care se află locul de muncă al acestora;
- nu sunt considerate persoane aflate în întreținere persoanele fizice care obțin un venit lunar care depășește deducerea personală și nici persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10.000 m² în zonele colinare și de șes și de peste 20.000 m² în zonele montane sau persoanele fizice

care obțin venituri din cultivarea și valorificarea florilor, fructelor și a zarzavaturilor în sere, în solarii amenajate în acest scop și în sistem irigat, a arbuștilor și plantelor decorative, a ciupercilor și din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole, indiferent de suprafață;

- nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor care depășesc nivelul taxei oficiale a scontului;
- se poate opta ca pentru angajații misiunilor diplomatice, a posturilor consulare, reprezentanțelor organismelor internaționale, care obțin venituri din România să se calculeze, rețină și vireze impozitul pe venitul din salarii de către aceste organisme;
- se consideră contravenție și neîndeplinirea obligației de a transmite fișa fiscală către angajați.

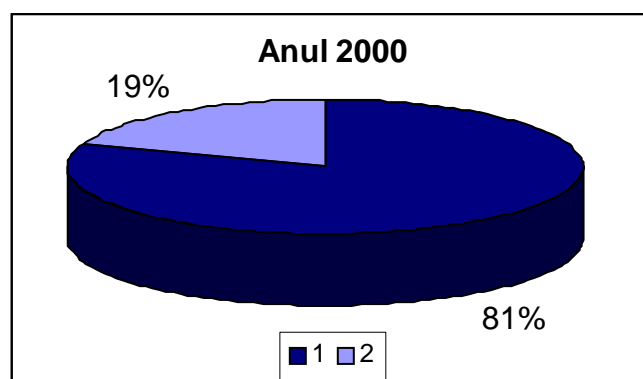
Perfecționarea sistemului de impozitare a veniturilor persoanelor fizice dovedește faptul că se fac eforturi pentru a avea un sistem fiscal echitabil, eficient și cât mai modern, în scopul de a ne alinia la legislația europeană, dar mai ales de a ne apropia de sistemele țărilor civilizate, informatizate și, în mod evident, mult mai eficiente.

După introducerea impozitului pe venitul global, componența veniturilor totale la bugetul de stat, pentru anii 2000, 2001 și 2002, se prezintă astfel (în legea bugetului de stat pe anii respectivi):

Venituri(miliarde lei)	2000	2001	2002
Venit total	112.188,3	153.092,4	178.422,0
Venituri fiscale	107.663,0	144.668,9	160.008,1
Impozite directe	19.271,0	44.294,0	45.685,0
Impozit pe venit	15.528,0	32.130,0	43.863,0

Referitor la aceste date concrete se pot realiza mai multe reprezentări grafice, cum ar fi:

- a) ponderea impozitului pe venitul global în veniturile din impozite directe:

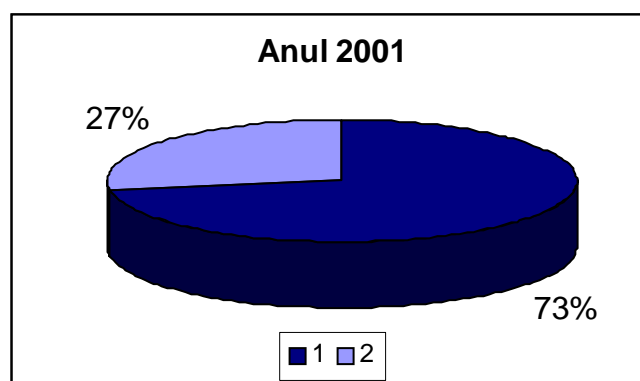


unde:

- 1= impozitul pe venit pe anul 2000 (15.528 miliarde lei);
- 2= veniturile din impozite directe mai puțin impozitul pe venitul global pe anul 2000 (3.743 miliarde lei).

(Totalul lor reprezintă veniturile din impozite directe pe anul 2000, adică 19.271 miliarde lei.)

Pentru anul 2001, reprezentarea grafică este următoarea:

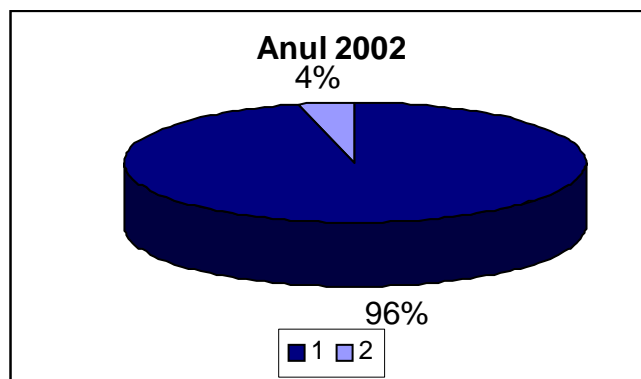


unde:

- 1= impozitul pe venitul global pe anul 2001 (32.130 miliarde lei);
- 2= veniturile din impozite directe mai puțin impozitul pe venitul global, pe anul 2001 (12.164 miliarde lei).

(Totalul lor reprezintă veniturile din impozite directe pe anul 2001, adică 44.294 miliarde lei.)

Legea bugetului de stat pe anul 2002 prevede un impozit pe venit de 48.863 miliarde lei. Ponderea acestui impozit în totalul impozitelor directe poate fi reprezentată grafic astfel:

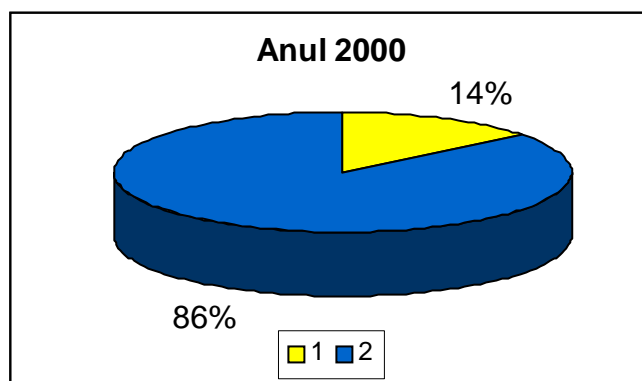


, unde:

- 1 ponderea impozitului pe venit în veniturile din impozite directe pe anul 2002 (43.863 miliarde lei);
- 2 veniturile din impozite directe mai puțin impozitul pe venitul global pe anul 2002 (1.822 miliarde lei).

(Totalul lor reprezintă veniturile din impozite directe pe anul 2002, adică 45.685 miliarde lei.)

b) ponderea impozitului pe venit global în veniturile fiscale:

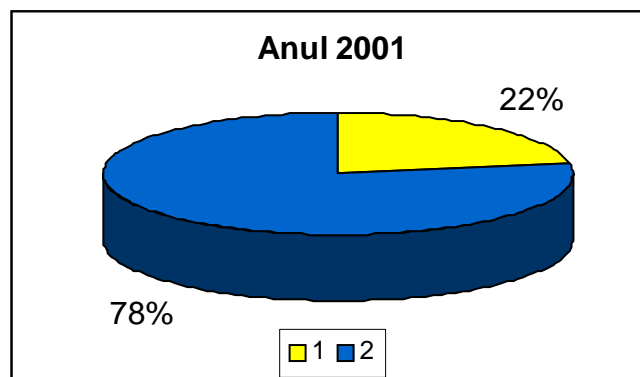


unde:

- 1= impozitul pe venit pe anul 2000 (15.528 miliarde lei);
- 2= veniturile fiscale mai puțin impozitul pe venit pe anul 2000 (92.135 miliarde lei);

(Totalul lor reprezintă venitul anual pe 2000 de 107.663 miliarde lei)

Pentru anul 2001, reprezentarea grafică se prezintă astfel:

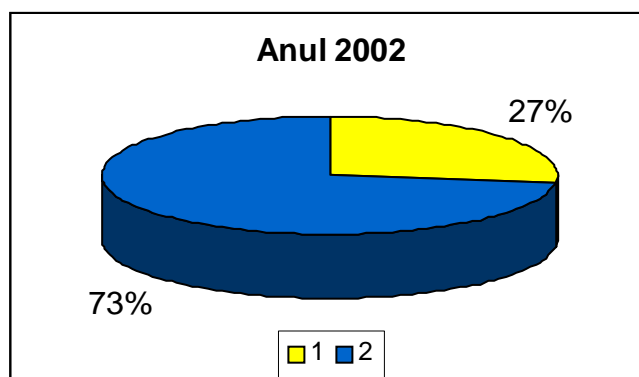


,unde:

- 1= impozitul pe venit pe anul 2001 (32.130 miliarde lei);
- 2= veniturile fiscale mai puțin impozitul pe venit pe anul 2001 (112.538,9 miliarde lei);

(Totalul lor reprezintă venitul fiscal pe anul 2001 de 144.668,9 miliarde lei).

În ceea ce privește anul fiscal 2002, reprezentarea grafică a ponderii impozitului pe venit în totalul veniturilor fiscale este următoarea:

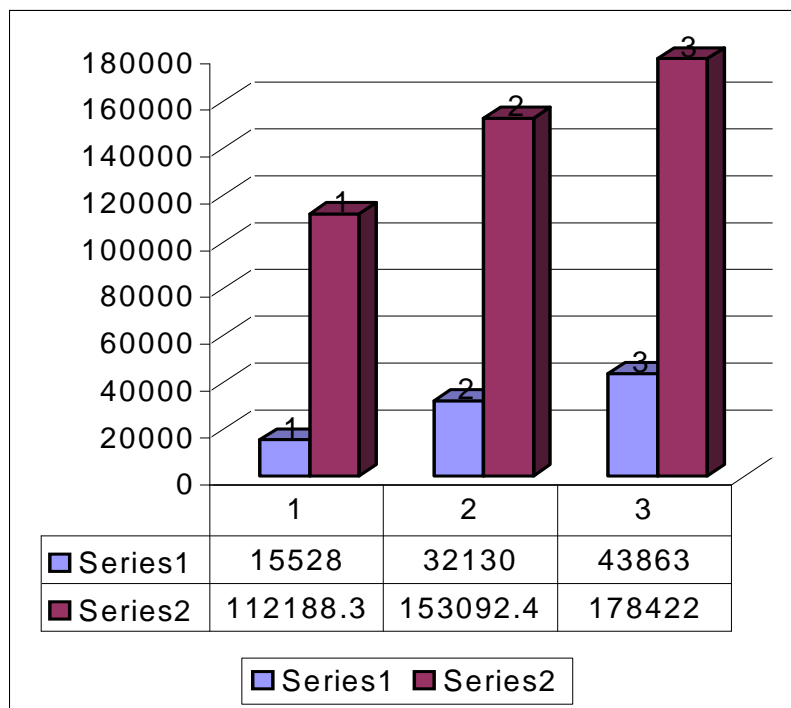


unde:

- 1 ponderea impozitului pe venit în veniturile fiscale pe anul 2002 (43.863 miliarde lei);
- 2 veniturile fiscale mai puțin impozitul pe venit pe anul 2002 (119.145,1 miliarde lei);

(Totalul lor reprezintă venitul fiscal pe anul 2002 de 168.008,1 miliarde lei).

c) ponderea impozitului pe venitul global în total venituri bugetare, atât pentru anul 2000, 2001, cât și pentru anul 2002:



,unde:

- 1 reprezintă anul 2000;
- 2 reprezintă anul 2001;
- 3 reprezintă anul 2002;
- Series 1 reprezintă impozitul pe venit în anii 2000 (15.528 miliarde lei, adică 13,84% din totalul veniturilor bugetare), 2001 (32.130 miliarde lei, adică 20,98% din totalul veniturilor bugetare), respectiv 2002 (43.863 miliarde lei, adică 24,58% din totalul veniturilor bugetare);
- Series 2 reprezintă veniturile bugetare totale pentru anii 2000 (112.188,3 miliarde lei), 2001 (153.092,4 miliarde lei), respectiv 2002 (178.422 miliarde lei).

Conform acestor date se poate observa că ponderea impozitului pe venit global în total venituri bugetare a crescut de la 13,84% în anul 2000 la 20,98% în anul 2001. Și pentru anul 2002 se prevede o

creștere a ponderii impozitului pe venit în totalul veniturilor bugetare, această pondere fiind estimată la 24,58%. De asemenea, a crescut și ponderea lui în totalul veniturilor fiscale de la 14,42% în anul 2000 la 22,20% în anul 2001. Pentru anul 2002 se estimează că ponderea impozitului pe venit în totalul veniturilor fiscale va fi de 26,1%.

În sens contrar, ponderea impozitului pe venit global în totalul impozitelor directe, a scăzut de la 80,57%, cât a fost în anul 2000, la 72,53% pentru anul 2001. Această scădere a ponderii impozitului pe venit global în totalul impozitelor directe nu se datorează unei scăderi a impozitului pe venit global (care de fapt a crescut de 2,069 ori în valoare nominală), ci mai degrabă creșterii relative și absolute a celorlalte impozite directe. Pentru anul 2002 se estimează că ponderea impozitului pe venit în totalul impozitelor directe va crește din nou, ajungând la 96,01%.

Pentru a observa creșterea impozitului pe venit în valoare reală luăm în calcul următoarele date, conform legii bugetului statului pe anii 2000, 2001, 2002 și Institutului Național de Statistică (în anul 2002, indicele prețurilor în luna aprilie față de luna decembrie 2001, a fost 106%):

Anii	2000	2001	2002
Impozit pe venit(nominal)	15.528	32.130	43.863
Indicele prețurilor($I_{pN/2000}$)	100%	134,5%	158,71%
Impozit pe venit(real)	15.528	23.888,5	27.637,2

Din tabelul de mai sus, luându-se ca an de referință anul 2000, se poate calcula creșterea absolută a impozitului pe venit în valoare nominală și reală:

$$\Delta IV_{\text{nominal } 2001/2000} = 32.103 - 15.528 = 16.602 \text{ miliarde lei}$$

$$\Delta IV_{\text{nominal } 2002/2000} = 43.863 - 15.528 = 28.335 \text{ miliarde lei}$$

$$\Delta IV_{\text{real } 2001/2000} = 23.888,5 - 15.528 = 8.360,5 \text{ miliarde lei}$$

$$\Delta IV_{\text{real } 2002/2000} = 27.637,2 - 15.528 = 12.109,2 \text{ miliarde lei}$$

În vederea unei comparații cât mai apropiate de realitate, se poate calcula creșterea relativă a impozitului pe venit, în valoare nominală și reală:

$$\Delta\%IV_{\text{nominal}} \quad 2001/2000 = \frac{\Delta IV_{\text{nominal}} 2001 / 2000}{IV_{\text{nominal}} 2000} = 16.602 / 15.528 = 106,92\%$$

$$\Delta\%IV_{\text{nominal}} \quad 2002/2000 = \frac{\Delta IV_{\text{nominal}} 2002 / 2000}{IV_{\text{nominal}} 2000} = 28.335 / 15.528 = 182,47\%$$

$$\Delta\%IV_{\text{real}} \quad 2001/2000 = \frac{\Delta IV_{\text{real}} 2001 / 2000}{IV_{\text{real}} 2000} = 8.360,5 / 15.528 = 53,84\%$$

$$\Delta\%IV_{\text{real}} \quad 2002/2000 = \frac{\Delta IV_{\text{real}} 2002 / 2000}{IV_{\text{real}} 2000} = 12.109,2 / 15.528 = 77,98\%$$

Dacă am compara impozitul pe venit în termeni reali pe anul 2002 cu cel din anul 2001, vom observa că tendința creșterii relative este de scădere:

$$\Delta IV_{\text{real}} \quad 2002/2001 = 27.637,2 - 23.888,5 = 3.748,7 \text{ miliarde lei}$$

$$\Delta\%IV_{\text{real}} \quad 2002/2001 = \frac{\Delta IV_{\text{real}} 2002 / 2001}{IV_{\text{real}} 2001} = 3.748,7 / 23.888,5 = 15,69\%$$

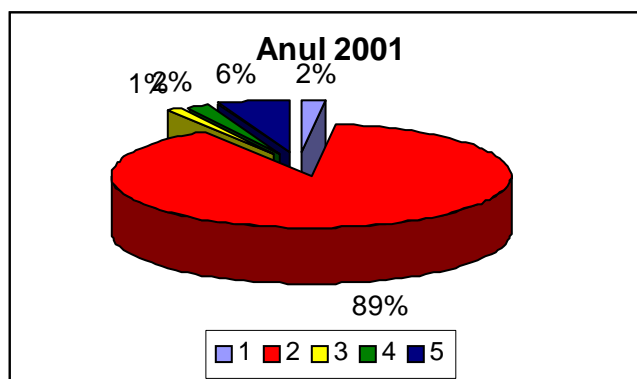
(față de $\Delta\%IV_{\text{real}} \quad 2001 = 53,84\%$).

În concordanță cu bugetul de stat pentru anul 2001 și 2002, structura impozitului pe venit, pe categorii de venit, se prezintă astfel:

Explicații	2001 (mld.lei)	%	2002 (mld.lei)	%
Impozit pe venit, din care:	32.130,0	100,0	43.863,0	100,0
-din activități independente	650,0	2,02	850,0	1,93
-din salarii	28.648,0	89,16	38.559,0	87,90
-din cedarea folosinței bunurilor	450,0	1,40	625,0	1,42
-din dividende	500,0	1,55	2.120,0	4,83
-din dobânzi	250,0	0,46	260,0	0,59
-din alte venituri	100,0	0,31	100,0	0,22
-din pensii	300,0	0,93	30,0	0,06
-din jocuri de noroc, prime și premii	80,0	0,24	90,0	0,20
-din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare	40,0	0,12	40,0	0,09
-din valorificarea sub orice formă a dreptului de	30,0	0,09	50,0	0,11

proprietate intelectuală				
-din venituri realizate de persoane fizice nerezidente	100,0	0,31	471,0	1,07
-din activități agricole	-	-	18,0	0,04
-din regularizări	-	-	850,0	1,93

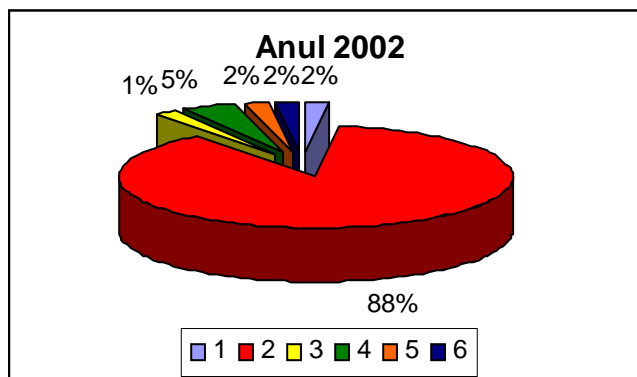
Având în vedere cele mai importante surse a veniturilor din impozitarea persoanelor fizice, putem obține o reprezentare grafică, în conformitate cu datele din tabelul de mai sus:



unde:

- 1= impozitul pe venitul din activități independente pe anul 2001 (650 miliarde lei);
- 2= impozitul pe venitul din salarii pe anul 2001 (28.648 miliarde lei);
- 3= impozitul pe venitul din cedarea folosinței bunurilor pe anul 2001 (450 miliarde lei);
- 4= impozitul pe venitul din dividende pe anul 2001 (500 miliarde lei);
- 5= celelalte impozite pe venituri din dobânzi, pensii, jocuri de noroc, prime, premii, drepturi de proprietate intelectuală etc., însumate, pe anul 2001 (1.882 miliarde lei).

(Totalul lor reprezintă sumă impozitului pe venitul global pe anul 2001, adică 32.130 miliarde lei.)



unde:

- 1= impozitul pe veniturile din activități independente pe anul 2002 (850 miliarde lei);
- 2= impozitul pe veniturile din salarii pe anul 2002 (38.559 miliarde lei);
- 3= impozitul pe veniturile cedarea folosinței bunurilor pe anul 2002 (625 miliarde lei);
- 4= impozitul pe veniturile din dividende pe anul 2002 (2.120 miliarde lei);
- 5= impozitul pe venit provenit din regularizări pe anul 2002 (850 miliarde lei);
- 6= impozitul pe celelalte venituri din dobânzi, pensii, jocuri de noroc, prime, premii, drepturi de proprietate intelectuală, etc., însumate, pe anul 2002 (859 miliarde lei).

(Totalul lor reprezintă suma impozitului pe venitul global pe anul 2002, adică 43.863 miliarde lei.)

Se observă că ponderea cea mai mare o are impozitul pe veniturile din salarii de 89,16% (28.648 miliarde lei), pentru anul 2001, și 87,90% (38.559 miliarde lei), pentru anul 2002. Ponderea celorlalte venituri scade foarte mult, cea mai mare fiind cea a impozitului pe veniturile din activități independente de 2,02% (650 miliarde lei), pentru anul 2001 și 1,93% (850 miliarde lei), pentru anul 2002. Cea mai mică pondere o are impozitul pe veniturile din valorificarea dreptului de proprietate intelectuală de 0,09%(30 miliarde lei), pentru anul 2001 și impozitul pe veniturile din activități agricole, adică 0,04% (18 miliarde lei), pentru anul 2002.

Abrogarea Ordonanței Guvernului nr.73/1999 prin Ordonanța Guvernului nr.7/2001, leagă acea instabilitate legislativă pe care toți contribuabilii o acuză și de structura impozitului pe venit. Această structură suportă anumite modificări, mai mult sau mai puțin importante. Astfel, în anul 2002 față de anul 2001, se observă o fluctuație evidentă a ponderii impozitului pe venitul din dividende de la 1,55% (500 miliarde lei), în anul 2001, la 4,83% (2.120 miliarde lei), în anul 2002. De asemenea, o creștere semnificativă a ponderii în totalul impozitului pe venit o înregistrează impozitul veniturilor realizate de persoane fizice nerezidente, de la 0,31% (100 miliarde lei), în anul 2001, la 1,07% (471 miliarde lei), în anul 2002. O altă modificare a structurii, de această dată în sensul scăderii, se poate observa la ponderea impozitului pe veniturile din pensii, care scade de la 0,93% (300 miliarde lei), în anul 2001, la 0,06% (30 miliarde lei), în anul 2002. Desigur că și celelalte ponderi ale diferitelor impozite variază, dar aceste variații sunt destul de mici și nu pot conduce la o analiză viabilă.

Un element care trebuie menționat la analiza structurii impozitului pe venit îl constituie introducerea impozitului pe veniturile din activități agricole, care înregistrează o pondere de 0,04% (18 miliarde lei) și încorporarea veniturilor din regularizări, ce dețin o pondere de 1,93% (850 miliarde lei) în totalul impozitului pe venit.

Modificările de structură a impozitului pe venit evidențiază fluctuația veniturilor populației și oferă o imagine a fluxurilor de venit în economie. Astfel, creșterea valorii nominale și a ponderii impozitului pe veniturile din dividende reflectă o creștere economică a profitului distribuit al societăților comerciale, deci a valorii totale a dividendelor. Creșterea impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente, ca valoare nominală și ca pondere, evidențiază un interes mărit al acestei categorii de contribuabili de a obține venituri în România, ceea ce poate fi interpretat ca un fenomen pozitiv pentru economie. Totuși structura impozitului pe venit reflectă și un fenomen negativ, în sensul că, scăderea impozitului pe veniturile din pensii, nominal și procentual, semnifică faptul că există puțini contribuabili pensionari ale căror venituri depășesc suma fixă neimpozabilă de 5.000.000 lei/lună.

Toate aceste analize nu dovedesc decât faptul că, prin introducerea impozitului pe venitul global, s-au lărgit atât baza de impozitare, cât și numărul contribuabililor, virându-se astfel mai mulți

bani la bugetul de stat. Totodată, prin această metodă s-a stabilit o legătură directă între sursa de venituri și obligația fiscală.

Întrucât țara noastră tinde să se alinieze la politica fiscală a Uniunii Europene în vederea aderării, dar și la cea mondială, se poate face o paralelă între fiscalitatea dintre alte țări și România.

Se observă că structura fundamentală a sistemului de impunere a veniturilor persoanelor fizice este practic asemănătoare în toate țările Uniunii Europene. Diferențele apar în cazul cotelor de impunere și a deducerii de bază. Deducerea de bază poate avea mai multe forme: impozitarea primei tranșe de venit cu cota 0%, acordarea unui credit al impozitului de bază care reduce impozitul calculat și deducerea în sumă fixă, care reduce baza impozabilă a tuturor contribuabililor în aceeași măsură.

În România, ca și în multe alte țări, se aplică sistemul deducerii personale de bază în sumă fixă, reducându-se baza impozabilă. Același sistem este aplicat și în țări ca:

- **Marea Britanie**, unde deducerea personală de bază variază în funcție de categoria de venit, dar și în funcție de categoria de vârstă (vezi capitolul 1.1.);
- **Turcia**, unde sistemul fiscal permite o deducere personală în sumă fixă de 225 milioane de lire turcești, adică 135\$ (sumă ce crește la 315 milioane în anumite orașe, adică 189\$);
- **Norvegia**, unde principiul de deducere personală este tot cel al deducerii în sumă fixă, cu deosebire că această sumă fixă variază în funcție de clasa în care se încadrează contribuabilul (pentru clasa I deducerea personală de bază este de 28.800 NOK, adică 3.456\$, iar pentru clasa II de 57.600 NOK, adică 6.912\$);
- **Slovacia**, unde deducerile personale au crescut de la 21.000 coroane (630\$) la 38.760 coroane (1.163\$).

Printre țările care folosesc sistemul bazat pe credite pentru impozit se înscriu: Austria, Canada, Ungaria, Islanda, Italia, Mexic, Noua Zeelandă, Polonia, Portugalia.

Nivelul tranșelor de impunere, cât și al cotelor marginale variază de la o țară la alta, reflectând diferite moduri în care statele realizează o repartiție echitabilă a obligației fiscale. Cotele maxime de impunere a veniturilor prelevate de stat sunt de 25% în Suedia, 33% în Noua Zeelandă și de 60% în Țările de Jos.

România are un nivel maxim al cotei de impunere de 40% pentru un venit ce depășește 110.400.000 lei anual (3.296\$). Acest nivel nu este excesiv de mare în comparație cu țări ca: Turcia (cotă

maximă de 40% pentru ceea ce depășește 62.500 milioane lire turcești ceea ce înseamnă 37.500\$); Germania care depășește nivelul maxim de impunere al României, având o cotă maximă de 51%; Norvegia (cotă maximă de 55,3%) sau Belgia (cotă maximă de 55%). Chiar și în SUA nivelul cotei maxime de impunere se apropie de cel din România, adică este de 39,1%.

În contextul țărilor est-europene care candidează pentru aderarea la Uniunea Europeană, România are un nivel al cotei maxime de impunere comparabil cu țări ca: Polonia (cota maximă 40% pentru un venit ce depășește 65.472 de zloți, adică 15.713\$), Slovacia (cota maximă este de 42% pentru venituri ce depășesc 1.128.000 coroane, adică 33.840 \$) și Bulgaria (cota maximă este de 40% pentru venituri ce depășesc 16.800 leva).

Pentru **perfecționarea** sistemului de impozitare a veniturilor persoanelor fizice poate că ar trebui făcute câteva modificări de formă și de fond. Spre exemplu, în revista "Impozite și taxe" din luna august 2001 se lansează ideea stabilirii normelor de venit pe baza unor criterii cum ar fi: exprimarea cât mai reală a venitului mediu realizat pe fiecare activitate; respectarea criteriului de echitate fiscală; asigurarea desfășurării unor activități de strictă necesitate pentru nevoile populației.

O îmbunătățire a sistemului ar putea fi lărgirea ariei de venituri considerate întâmplătoare, întrucât acestea sunt definite numai în termeni vagi. Se dă posibilitatea confuziilor atât la nivelul plătitorilor de venit (care nu știu în ce situații să întocmească fișă fiscală), cât și al contribuabililor încadrați la această categorie (care sunt înclinați să nu declare acest gen de venituri).

În ceea ce privește creșterea operativității activității organelor fiscale, s-ar face necesară eliminarea birocrăției în ceea ce privește obținerea de informații cu privire la activitatea desfășurată de contribuabili (genul de acces la informații al Ministerului Finanțelor Publice, adică acces gratuit la toate datele, informațiile și bazele de date referitoare la persoane fizice pe care la dețin:

- organele administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice sau de interes public;
- instituțiile publice sau private care conduc evidența populației sau care înregistrează, sub orice formă, încheieri de contracte, bunuri sau drepturi, exploatarea proprietății ș.a.

- persoanele fizice sau juridice care dețin în păstrare sau administrare bunuri și drepturi ori sume de bani ale contribuabililor sau care au relații de afaceri cu aceștia.)

De asemenea, o propunere care ar contribui la optimizarea serviciilor prestate de către organele fiscale, la creșterea eficienței și operativității muncii lor, constă în obligativitatea înregistrării la Fisc a tuturor contribuabililor, chiar și în cazul când desfășoară o activitate doar pe bază de autorizație (consignații).

Poate că un sistem fiscal mai echitabil ar fi unul asemănător cu cel din Norvegia sau din Marea Britanie, unde sistemul se diferențiază pe două categorii de clase 1 și 2, pe baza mărimii deducerilor personale acordate în funcție de situația personală a contribuabilului (în Norvegia) sau deducerile personale se diferențiază în funcție de vârstă (în Marea Britanie). Un sistem interesant și care ar avea aplicabilitate și la noi în țară este cel din Germania, unde veniturile pot fi impozitate pe familie, sau în Belgia unde se ține cont dacă contribuabilul este singurul susținător financiar al familiei.

O altă propunere ar fi creșterea numărului contribuabililor prin includerea la impozitare a veniturilor din activități agricole, menținând totuși niște facilități pentru creșterea cointeresării contribuabililor (de exemplu, neimpozitarea veniturilor obținute de pe suprafețe agricole mai mari de 50 ha, dar cu obligativitatea asigurării recoltei).

5. Bibliografie

1. Ioan Condor, "Drept fiscal și financiar", editura Tribuna Economică, București, 1996;
2. Constanța Dana, "Impozitul pe venitul global pe înțelesul tuturor", editura Lider, București, 1999;

3. Ana Dincă, "Totul despre impozitul pe venitul global", editura Expert, București, 2000;
4. Vasile Juravle, Goergeta Vintilă, "Fiscalitate", editura Academia de Studii Economice, București, 1999;
5. Vasile Juravle, Georgeta Vintilă, "Metode și tehnici fiscale", editura ROLCRIS, București, 2000;
6. N. Grigorie Lăcrița, Emil Ghiță, "Impozitul pe venitul global", editura , București, 2001;
7. *****, Revista "European Taxation", vol.40/2000;
8. *****, Revista "Impôts et politique fiscale" , nr.2.644/1999;
9. *****, Revista "Impozite și taxe", august –septembrie 2001, dr.N.Grigorie Lăcrița;
10. *****, Revista "Tax News Service", 2000-2001
11. *****, Legea nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, publicată în Monitorul Oficial nr.60/26 Martie 1996;
12. *****, Ordonanța Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, Monitorul Oficial nr. 419 din 31 August 1999;
13. *****, Ordonanța Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit, Monitorul Oficial nr.435 din 3 August 2001;
14. *****, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1/2002, privind stabilirea baremului lunar pentru impunerea veniturilor din salarii și pensii, a actualizării sumelor fixe, precum și a baremului anual pentru calcularea plăților anticipate cu titlu de impozit pentru anul fiscal 2002, publicat în Monitorul Oficial nr.2/4 Ianuarie 2002;
15. *****, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.13/2002, privind baremul anual de impunere pentru calcularea impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2001, publicat în Monitorul Oficial nr.43/22 Ianuarie 2002;
16. *****, Hotărârea Guvernului nr.706/1999 privind aprobarea instrumentelor metodologice;
17. *****, Hotărârea Guvernului privind stabilirea baremului pentru impunerea veniturilor salariale și pensii pentru primul semestru al anului 2001, publicat în Monitorul Oficial din 30 decembrie 2000;
18. *****, Codul comercial – legislație comercială, editura GLOBAL LEX, București, 2000;
19. *****, Legea 82/1991 – legea contabilității, republicată în Monitorul Oficialnr.20/20 ianuarie 2000