

Nicu DURET, Gabriela MIRONOV
PRINCIPALELE IMPOZITE ȘI TAXE ÎN ALTE STATE EUROPENE

Résumé

En ce qui concerne l'adoption d'un nouveau système fiscal, il est très important d'avoir en vue l'impact que celui-ci a sur les compagnies dans l'adoption des décisions de développement, puisque la pratique d'un système d'impôt qui tend à « confisquer » les revenus ne motive pas les investissements, accentue l'évasion fiscale et la corruption, phénomènes alimentés aussi par l'inflation qui conduit à la pratique d'un système d'impôt indexé.

La plupart des pays trouvés en transition ont promu dans la première partie de cette décennie des réformes fiscales importantes, qui ont visé premièrement à introduire l'impôt fondé sur des taxes à valeur ajoutée, au lieu du système « en cascade » d'impôt sur la circulation des marchandises ; les principaux organismes économiques et financiers internationaux estiment de façon générale que les économies des pays en transition évoluent vers une structure qui leur est propre, puisque la transition dans le domaine fiscal a été un procès ad hoc, accompagné par des progrès non-uniformes.

Rezumat

În adoptarea unui nou sistem fiscal este foarte important să se aibă în vedere impactul pe care acesta îl are asupra firmelor în adoptarea deciziilor de dezvoltare, deoarece practicarea unui sistem de impozitare ce tinde să confişte veniturile nu motivează înclinația spre investiții, accentuează evaziunea fiscală și corupția, fenomene alimentate și de inflație care conduce la practicarea unui sistem de impozitare indexat.

Majoritatea țărilor aflate în tranziție au promovat în prima parte a acestui deceniu importante reforme fiscale, care au urmărit în primul rând introducerea impozitului bazat pe taxe pe valoare adăugată, în locul sistemului în cascadă de impozit pe circulația mărfurilor, apreciindu-se în ansamblu, de către principalele organisme economice și financiare internaționale, că economiile țărilor în tranziție evoluează către o structură proprie acestor țări, deoarece tranziția în domeniul fiscal a fost un proces ad-hoc, însoțit de progrese neuniforme.

1. ALBANIA

În Albania, cota de impozite pe profit este stabilită de la 1 ianuarie 2005 la 23% (redușă de la 25%, cu posibilitatea reducerii pe viitor la 20%).

Dividendele, redevențele, dobânzile sau beneficiile transferate unor companii nerezidente se impozitează cu 10%, prin reținere la sursă¹. Cota de TVA, este stabilită la 20%, dar persoanele care nu realizează venituri mai mari de 8 milioane Leka (ALL)² anual nu sunt plătitori de TVA.

Impozitarea veniturilor persoanelor fizice se face pe baza unui barem progresiv, cu cinci cote de impunere cuprinse între 5% (pentru un venit anual între 14.000 și 40.000 Leka) și 30% (pentru venituri mai mari de 500.000 Leka). Contribuțiile sociale obligatorii ale angajaților totalizează 11,2% din venitul brut, iar cele ale angajatorilor 30,7%.

2. BOSNIA- HERȚEGOVINA³

Cota de impozit pe profit este de 30%. Societățile nou înființate beneficiază de o scutire totală de la plata impozitului pe profit în primul an de activitate și de scutiri parțiale (70%, respectiv 30%) pentru următorii doi ani de activitate.

Taxa pe valoarea adăugată, a fost implementată în Bosnia cu începere din 2005, înlocuind vechea taxă generală asupra vânzărilor. Cota standard este de 20%, o cotă redusă de 10% fiind aplicată pentru servicii, produse de strictă necesitate, suveniruri și produse certificate ca ecologice.

Veniturile persoanelor fizice de la funcția de bază se impozitează cu 5%. Pentru veniturile suplimentare dintr-un alt loc de muncă, menționate expres în legislația fiscală, cota de impunere este de 30%. Pentru orice alte

¹ Același impozit final este perceput și pentru onorariile corespunzătoare unor servicii tehnice, manageriale, financiare sau de asigurări

² 1 leka albaneză= 0,008 euro

³ Pentru detalii a se consulta informațiile pe site-ul M.F. din Bosnia Herțegovina, www.Fmf.gov.ba.

venituri, se percepe un impozit de 50%. Contribuțiile sociale obligatorii totalizează 32% din salariul brut pentru angajator și 11,5% pentru salariat⁴.

3. BULGARIA

În materia impozitului pe profit, subiecții impozabili în Bulgaria sunt entitățile rezidente, entitățile finanțate de stat și sediile permanente ale entităților nerezidente⁵. Societățile rezidente datorează impozit pe profit pentru beneficiul lor mondial, inclusiv pentru dividendele distribuite.

Dividendele sau profitul din lichidarea unei persoane juridice bulgare, plătite unei persoane fizice sau juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene, nu se impozitează prin reținere la sursă, dacă aceasta a deținut mai mult de 20% din acțiunile sau părțile sociale ale unei societăți bulgare, pentru cel puțin un an.

În vederea determinării bazei impozabile, sunt considerate deductibile toate cheltuielile care au concurat la realizarea de profit. Din contră, nu sunt deductibile: cheltuielile pentru automobile, primele pentru asigurări de viață și alte asigurări personale, dividende plătite acționarilor, penalitățile, etc. În general plus-valorile realizate sunt impozabile, excepție făcând cele obținute din tranzacții cu acțiuni cotate la bursa de valori bulgară.

Nu sunt incluse în baza de impozitare câștigurile obținute din tranzacții pe o bursă autorizată să funcționeze în Bulgaria.

Pierderile fiscale, pot fi în principiu reportate pentru o perioadă de cinci ani, mai puțin în cazurile de fuziune sau de transformare a societății.

Cota de impozit pe profit este în prezent de 15% (față de 23,5% în 2003 și 19,5% în 2004). Practic, cota era mai mare anterior anului 2005, întrucât ea era compusă dintr-o cotă de impozit percepută la nivel național (15%) și o cotă de impozit percepută de municipalități. Pentru a putea face față

⁴ În Republica Srpska (entitatea sârbă din Bosnia Herțegovina) există un regim fiscal distinct: profitul este impozitat la nivel de 10%, cotele de Tva sunt stabilite la 18 și 8%, veniturile sunt impozitate cu 10%, iar contribuțiile sociale obligatorii totalizează 42%.

⁵ În sensul legii bulgare, prin „entități” se înțeleg societățile pe acțiuni, societățile în nume colectiv, și societățile cu răspundere limitată.

puternicei concurențe fiscale din zona centrală și de sud-est Europeană, Bulgaria a fost nevoită să renunțe la această din urmă cotă⁶.

Bulgaria a pus și ea în practică anumite măsuri incitative. Astfel, de la 1 ianuarie 2003 a fost creată posibilitatea obținerii unui credit fiscal pentru încurajarea investițiilor în zonele cu șomaj ridicat. Impozitul pe profit este redus cu 10% din investiție, dacă aceasta reprezintă o contribuție nouă la capitalul societății, utilizată pentru achiziționarea, ameliorarea, modernizarea sau reconstrucția de imobile, echipamente sau linii telefonice. Creditul fiscal poate fi folosit în următorii 5 ani.

Tot de la această dată, o societate care desfășoară activități de producție poate beneficia de un credit fiscal de 100% pentru cinci ani, dacă:

Este înregistrată și are active imobiliare pe termen lung, într-o zonă cu șomaj ridicat; 80% din salariați locuiesc în aceea zonă; societatea plătește contribuțiile sociale și celelalte impozite.

Plata impozitului pe profit presupune efectuarea unor plăți anticipate, lunare sau trimestriale (în funcție de rezultatele financiare din anii precedenți). Regularizarea plăților astfel efectuate se face până la data de 31 martie a anului următor anului fiscal.

Bulgaria nu permite impozitarea la nivelul grupurilor de societăți.

Impozitul pe venit, este datorat de rezidenți, pentru beneficiul mondial pe care îl realizează, și de nerezidenți pentru veniturile obținute din Bulgaria. O persoană este considerată rezidentă în Bulgaria, dacă: are un domiciliu permanent în Bulgaria; locuiește în Bulgaria mai mult de 183 de zile în decursul unui an fiscal.

Baza de impozitare, este constituită din mai multe categorii de venituri: venituri din muncă, venituri comerciale și din activități profesionale, câștiguri din tranzacții cu active mobiliare sau imobiliare, venituri din închirierea bunurilor mobile sau imobile, venituri diverse.

Sunt scutite de impozitare:

- pensiile și alte compensații plătite caselor de asigurări sociale;
- indemnizațiile primite în baza unui contract de asigurare de bunuri sau de persoane;
- ajutoarele sociale și bursele educaționale;
- veniturile agricole;

⁶ *Taxation in Europe*, op. cit., p.44

- remunerațiile plătite într-o monedă străină autorilor, oamenilor de știință și artiștilor bulgari, dacă acestea au fost impozitate în străinătate;
- dobânzile primite pentru depozitele în băncile din Bulgaria;
- veniturile din jocurile de noroc.

Pentru veniturile de natură comercială și pentru veniturile din activități profesionale, o serie de deduceri sunt acordate, acestea fiind determinate în funcție de tipul de activitate și de venitul obținut. În general, sunt deductibile din baza de impozitare, toate contribuțiile sociale obligatorii, contribuțiile sociale voluntare, donațiile în favoarea instituțiilor de educație sau a instituțiilor medicale.

Există cote de impunere distincte pentru alte categorii de venituri, impozitate de regulă prin reținere la sursă: 15% pentru dividende și dobânzi, 7% pentru veniturile din lichidarea unei persoane juridice. Veniturile din tranzacțiile imobiliare sunt impozitate cu 15%, însă un procent de 20% din baza de impozitare constituie o cheltuială deductibilă. Pierderile fiscale pot fi reportate pentru viitor (carry forward), pentru o perioadă de cinci ani.

Plata impozitului pe venit, trebuie făcută (de regulă pentru diferențele care au mai rămas de plătit) în termen de 30 de zile de la data depunerii declarației fiscale, anume data de 15 aprilie din anul fiscal următor. Pentru contribuabilii care plătesc anticipat impozitul pe care îl datorează până la 31 ianuarie, impozitul este redus cu 5%⁷.

În Bulgaria, cota standard pentru TVA este de 20%. Există însă anumite categorii de produse și servicii pentru care se aplică cote reduse:

- cota de 7% se aplică pentru prestarea de servicii turistice;
- cota de 0, pe care legiuitorul bulgar a decis s-o instituie pentru exporturi și pentru anumite categorii de livrări de bunuri sau prestări servicii aflate sub incidența unui tratat internațional.

Sunt exceptate de la TVA operațiunile care privesc: serviciile financiare, asigurările, serviciile medicale, consultațiile juridice și jocurile de noroc.

O persoană fizică sau juridică, este obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA, dacă tranzacțiile cu produsele impozabile pe care le-a realizat în

⁷ CEE - CIS Tax Notes nr.1/2005, op cit., p. 15

ultimele 12 luni, au o valoare mai mare de 50.000 leva. Rambursarea taxei plătite se face, în general, în perioade cuprinse între 10 zile și 3 luni⁸.

4. CROAȚIA

Potrivit noii legislații în domeniul impozitării profitului, în vigoare de la 1 ianuarie 2005, cota standard de impozit pe profit a fost stabilită la 20%. În plus, societățile datorează o serie de impozite locale: contribuția de 0,07% din profitul anual pentru refacerea mediului înconjurător, taxa asupra denumirilor comerciale - în valoare de maxim 2000 Kuna(HRK)⁹, contribuții care variază între 55-5500 Kuna în favoarea Camerei de comerț din Croația. Cota standard pentru TVA este de 22%.

Cotele de impunere pentru impozitul pe venit variază între 15%, pentru venituri anuale mai mici de 38.400 Kuna și 45% pentru venituri mai mari de 268.800Kuna. Angajatorii datorează contribuții sociale în valoare totală de 17,2% din salariul brut plătit; salariații datorează o contribuție la fondul de pensii de 20% din salariul brut și o contribuție la asigurările de sănătate, în cuantum de 312 Kuna lunar.

5. ELVEȚIA

În Elveția, datorită particularităților sistemului de organizare administrativ-teritorială, un impozit pe profit este plătit atât statului federal, cât și oricărui canton în parte. Vom face deci, distincția dintre impozit federal direct și impozitele cantonale¹⁰.

Impozitul federal direct este datorat de societățile de capital, cât și de asociații, fundații sau de alte persoane juridice. În principiu, datorează impozit pe profit statului federal societățile rezidente. Sunt impuse însă și societățile nerezidente, în măsura în care au o legătură economică cu „Țara Cantoanelor”: sunt asociate cu o întreprindere stabilită în Elveția; au un sediu permanent aici; sunt titularele unui drept de proprietate imobiliară, a unui drept real de folosință asupra unui imobil; au ca obiect de activitate comerțul cu imobile situate în Elveția, sau desfășoară activități de

⁸ Ibidem

⁹ 1 KUNA CROATĂ 0,13 EURO

¹⁰ Pentru detalii, *Les Impots en Europe/2004*, op. cit., p. 202/207

intermediere pentru asemenea operațiuni. Acestea datorează impozit pentru beneficiile obținute în Elveția.

Baza de impunere este reprezentată de profitul net realizat în anul fiscal. Pentru aceste operațiuni sunt luate în calcul, alături de cheltuielile aferente realizării unor venituri impozabile, o serie de deduceri: impozitele federale, cantonale sau comunale plătite; donațiile făcute unor servicii publice sau unor instituții de utilitate publică cu sediul în Elveția, în limita de 10% din profitul net; cheltuielile cu pensiile private și asigurările private de sănătate ale personalului; amortizările fiscale. Pierderile fiscale, din cei șapte ani anteriori exercițiului fiscal pot fi deduse din profitul net.

Cota de impozitare este de 8,5% din profitul net. De la 1 ianuarie 1998 a fost suprimat impozitul perceput asupra capitalului societăților. Plata impozitului se face anual.

Sunt supuse unui impozit cantonal, societățile rezidente în Elveția, care au sediul într-un canton, cele care exploatează un fond de comerț, desfășoară o activitate industrială sau o altă activitate lucrativă în acest canton. Societățile nerezidente, care au sediul permanent într-un canton, datorează de asemenea acest impozit.

În principiu, baza de impunere se determină tot ca profit net anual. Sunt deductibile în principiu, aceleași categorii de cheltuieli, cu două precizări:

a) unele cantoane nu permit deducerea impozitului plătit anterior;

b) în unele cantoane, contribuabilii pot încheia cu administrația cantonală sau comunală anumite acorduri care să le permită deducerea și altor cheltuieli. Regimul pierderilor fiscale este și el identic cu cel de la nivel federal.

Cota de impunere este de 10% din profitul net. În plus, se datorează un impozit pe capital cifrat între 1,8-2% din capitalul social vărsat și rezervele societăților¹¹.

Similar cu reglementarea impozitului pe profit, și în domeniul impozitului pe venit¹² există o distincție în raport de nivelul de guvernământ, care percepe acest impozit: impozitul pe venit federal, perceput de Confederația celor 26 de cantoane elvețiene și impozite cantonale sau comunale.

¹¹ Pentru amănunte, *Les impôts en Europe 2004*, op. cit., p. 205-207

¹² Idem pp. 197-202

Impozitul pe venit federal

Distincția dintre rezidenți și nerezidenți stă la baza determinării subiecților impozabili:

- Calitatea de rezident este dobândită de o persoană care rămâne în Elveția;

- Cel puțin 30 de zile, dacă exercită o activitate lucrativă;

- Cel puțin 90 de zile dacă nu exercită o activitate lucrativă.

Durata petrecută în „Țara Cantoanelor” trebuie însă conjugată cu existența unui domiciliu al rezidentului în Elveția, în vederea colectării impozitului, pe baze jurisprudențiale, domiciliul legal, este considerat acel loc unde rezidentul își are centrul de interes; interesul poate fi de natură familială, economică sau socială¹³.

Sunt în schimb considerate nerezidente, persoanele fizice care locuiesc sau au domiciliul în străinătate, cum ar fi: persoanele care dețin drepturi reale asupra unor bunuri mobile sau imobile situate în Elveția; beneficiarii unor indemnizații plătite pentru participarea la viața socială a unor companii înregistrate în Elveția; beneficiarii unor pensii sau rente viagere de la case de asigurări elvețiene. Veniturile din Elveția ale acestor persoane, în raport de categoriile susmenționate, sunt însă impozitate aici.

Baza de impunere se determină prin însumarea veniturilor din orice sursă: veniturile din exercitarea unei activități cu scop lucrativ, randamentul patrimoniului imobiliar sau mobil, alte categorii de venit. Sunt incluse în categoria veniturilor, toate veniturile în natură, valoarea luată în calcul fiind valoarea de piață.

În categoria cheltuielilor deductibile intră toate cheltuielile făcute pentru realizarea veniturilor, contribuțiile sociale obligatorii, dobânzile datorate pentru împrumuturile contractate, pensiile de întreținere plătite, deducerile personale pe care legislația fiscală le acordă contribuabililor. Pentru fiecare tip de venit există însă anumite categorii speciale de deduceri pe care legea le autorizează.

Impozitul federal este perceput anual până la 31 martie a anului fiscal următor) de către cantonul în raza căruia își are domiciliu contribuabilul.

¹³ Idem, p. 198

Impozitele cantonale și comunale

Diferențele față de impozitul federal, rezidă în principal numai la nivelul cotelor de impunere.

Fiecare canton percepe un impozit pe venit, care de regulă, nu depășește 19%, existând însă bareme diferite pentru celibatari, cupluri, contribuabili care sunt impozitați în anumite limite. Aceștia i se adaugă un impozit cantonal pe avere, în cuantum de 4,5%;

Fiecare comună percepe impozite pe venit și pe averi proprii, determinate ca procente din impozitele cantonale corespunzătoare și ajustate anual, în funcție de nevoile bugetare.

Plata impozitelor cantonale și comunale se face în zece rate anuale, eventualele diferențe urmând a fi reglate în termen de 30 de zile de la emiterea deciziei de impunere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit reglementării legale înnoite în 2001, are calitatea de contribuabil, orice persoană care exercită de o manieră independentă, chiar și fără scop lucrativ, o activitate comercială sau profesională în vederea obținerii unor venituri, pe teritoriul Confederației helvetice.

Valoarea cifrei de afaceri peste care este obligatorie înscrierea ca plătitor de TVA este de 75.000 CHF (circa 48.000 euro).

Operațiunile supuse plății TVA sunt livrările de bunuri, prestările de servicii¹⁴, precum și importul de bunuri și servicii a căror valoarea anuală depășește 10.000 CHF (6.000 euro).

O serie de operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (prestările de servicii din domeniul sănătății, educației, culturii, asistenței și securității sociale, asigurările), iar altele sunt exonerate de plata TVA (exportul de bunuri și achiziționarea bunurilor de către străini, transportul efectuat în străinătate).

Debitorul TVA-ului este îndreptățit să-și deducă taxa pe care a primit-o pentru bunurile sau serviciile pe care și le-a achiziționat și pe care le-a utilizat la realizarea bunurilor care fac obiectul operațiunilor impozabile.

¹⁴ Intră în sfera de aplicare a TVA și prestațiile pentru sine, adică achizițiile de bunuri și lucrări executate în scop propriu de către contribuabil.

Cotele de impunere practicate în Elveția sunt în număr de patru, cuantumul și regimul lor fiind următorul:

- Cota normală de 7,6% aplicabilă bunurilor și serviciilor care nu sunt supuse celorlalte cote;

- Cota redusă de 2,4% căreia îi sunt supuse: apa adusă prin conducte, alimentele și băuturile nealcoolice, vitele, păsările, peștele, cerealele, florile tăiate, medicamentele, cărțile, ziarele și revistele;

- Cota specială pentru cazare de 3,6% care se aplică asupra tarifului prevăzut pentru spațiile de cazare oferite de unitățile specializate;

- Cota 0%, aplicabilă numai operațiunilor exonerate de la impozit.

Creația fiscală se poate naște la momente diferite, în funcție de categoria de operațiuni supusă impozitului: de regulă, momentul nașterii faptului generator de plată TVA este cel al emiterii facturii (care nu poate depăși trei luni de la data livrării bunului sau prestării serviciului); în mod excepțional, pentru anumite situații, se consideră ca moment al nașterii creanței fiscale data încasării contra-prestației.

Declarația TVA trebuie depusă trimestrial la administrația fiscală federală, iar plata se face la același interval de timp (în cel mult 60 de zile de la sfârșitul perioadei de raportare) și se varsă în bugetul federației¹⁵.

6. ISLANDA

Cota de impozit pe profit aplicabilă în Islanda este de 18%, pentru societățile de capital, respectiv de 26% pentru societățile de persoane. Companiile de comerț internaționale datorează un impozit pe profit de 5%.

Cota TVA este stabilită la un nivel ridicat (24,5%), existând însă o cotă redusă de 14,5% pentru produse alimentare, publicații, electricitate, combustibil pentru încălzire.

În materia impozitării veniturilor, în Islanda veniturile sunt impozitate în principiu prin reținere la sursă (sistemul PAYE). Contribuabilii datorează un impozit național (24,75%) și un impozit municipal (12,98%). Pentru veniturile anuale mai mari de 4.191.686 coroane islandeze¹⁶, se datorează o suprataxă de 4%. În plus fiecare contribuabil plătește o

¹⁵ A se vedea *Les impôts en Europe 2004*, op. cit. p. 207-210

¹⁶ 1 coroană islandeză- 0,013 euro

contribuție anuală de 5.738 coroane pentru un fond guvernamental destinat construcției de centre de îngrijire pentru bătrâni. Veniturile din capital sunt impozitate cu 10%. Contribuțiile sociale sunt plătite doar de angajatori și însumează 5,73% din salariul brut.

7. MACEDONIA¹⁷

În fosta Republică Iugoslavă a Macedoniei (FYROM)¹⁸, profitul societăților comerciale este impozitat cu 15%. Investitorii străini pot beneficia de reduceri ale impozitului pe profit de până la 100.000 euro anual, în funcție de investițiile realizate. Macedonia permite și impozitarea la nivelul grupului de societăți, în ipoteza în care societatea-mamă controlează cel puțin 90% din capitalul societăților din cadrul grupului.

Cota standard pentru taxa pe valoarea adăugată este de 18%, existând o cotă redusă de 5% pentru produsele alimentare, apă potabilă, publicații.

Impozitul pe venit se percepe pe baza unui barem progresiv, cu trei paliere de impozitare cuprinse între 15% (pentru venituri anuale mai mici de 360.000 dinari macedoneni¹⁹ și 24% dacă venitul net depășește 720.000 dinari. Totalul contribuțiilor sociale ale angajaților se ridică la 11,3% iar cele ale angajatorilor la 21,25.

8. REPUBLICA MOLDOVA

De la 1 ianuarie 2005, Republica Moldova aplică o cotă de impozit pe profit de 18% (față de 20% anterior). Dividendele distribuite de societăți sunt incluse în baza de impozitare. Microîntreprinderile beneficiază de o scutire de la plata impozitului pe profit pentru primii trei ani de activitate și de o reducere a cotei de impunere de 11,75 pentru următorii doi ani.

În materia TVA, există o cotă standard de 20% și două cote reduse de 8% pentru pâine și produse de patiserie, lactate, sfeclă zahăr și respectiv 5% pentru gaze naturale.

¹⁷ CEE - CIS TAX NOTES nr.1/2005, op. cit., p. 50-53

¹⁸ Denumirea sub care acest stat se prezintă la nivel internațional, pentru a nu fi confundat cu provincia istorică Macedonia, care se întinde peste teritoriul actualului stat, nordul Greciei și sudul Bulgariei

¹⁹ 1 dinar macedonien (MKD) - 0,016 euro

Impozitarea veniturilor se face progresiv, existând trei cote de impunere: 9% pentru veniturile mai mici de 1350 lei moldovenești²⁰, 14% și 20%, la veniturile mai mari de 1750 lei moldovenești. Cât privește contribuțiile sociale obligatorii, angajatorii datorează 27% din salariul lunar brut plătit, iar angajații 2% dintr-o bază determinată ca de trei ori salariul mediu anual.

9. NORVEGIA²¹

În „Țara fiordurilor”, profitul obținut de societățile comerciale este impozitat la nivelul de 28%. În baza unei reforme din 1996, companiile navale sunt exonerate de plata impozitului pe profit atâta timp cât acest profit nu este distribuit sub formă de dividende. Cota de impozit pe profit este majorată cu 50% pentru companiile petroliere.

Taxa pe valoarea adăugată este percepută la cota standard de 24%, existând o cotă redusă de 12% pentru produsele alimentare.

Cât privește impozitarea veniturilor, contribuabilii sunt împărțiți în două clase: Clasa I cuprinde contribuabili individuali și soții care optează pentru impozitarea separată, iar Clasa II cuplurile și familiile monoparentale. Cotele de impozitare variază, în funcție de natura veniturilor, între 12 și 28%-. Separat, se datorează un impozit pe avere, cuprins între 0,2 și 0,7%.

Contribuțiile sociale obligatorii ale salariaților variază între 7,8% și 10,7%, iar cele ale angajatorilor între 0 și 14,1%, în funcție de zona în care aceștia își desfășoară activitatea.

10. RUSIA²²

În cadrul Federației Ruse, cota maximă de impozitare a profiturilor este de 24%. Această cotă se compune în fapt dintr-o cotă de 6,5% percepută de federație și o cotă de 17,5% percepută la nivelul fiecărei regiuni în parte. Autoritățile regionale pot reduce cota ce le revine cu maxim 4%.

²⁰ 1 leu moldovenesc(MDL)-0,065 euro

²¹ *Structures of the taxation system in Europe*, op. cit., p. 227-229

²² *CEE-CIS TAX NOTES nr.1/2005*, op. cit., p.79-85

Cota standard pentru TVA este de 18%, existând și o cotă redusă de 10% pentru alimentele de bază, produse pentru copii, medicamente ziare.

Impozitarea veniturilor persoanelor fizice se face pe baza unei cote unice de 13%. Există totuși o serie de cote distincte: 9% pentru veniturile din dividende, 30% pentru orice fel de venit plătit unui nerezident, 35% pentru veniturile din premii, beneficii, asigurări, dobânzi pentru depozitele bancare considerate excesive. Contribuția socială unificată, est stabilită în funcție de volumul salariilor plătite și variază între 2 și 26%. Adițional, este datorată o contribuție de 0,2-8,5% pentru asigurări în caz de accidente de muncă.

11. SERBIA-MUNTENEGRU²³

Cota de impozit pe profit în Serbia a fost redusă pentru anul 2005 de la 14% la 10%. Alături de impozitarea la nivelul grupului de societăți, Serbia a stabilit măsuri de incitare fiscală:

- reduceri ale impozitului pe profit cuprinse între 20 și 80% pentru investițiile în mijloace fixe, în anumite sectoare industriale, pentru creșterea locurilor de muncă;

- scutirea totală de la plata impozitului pe profit pentru o perioadă de 10 ani în cazul unor investiții de cel puțin 600 milioane de dinari²⁴, care presupun crearea a cel puțin 100 locuri de muncă.

Există două cote de TVA: cota standard de 18% și cota redusă de 8%. De menționat este faptul că acest impozit a fost introdus în Serbia doar de la 1 ianuarie 2005.

În principiu, veniturile sunt impozitate cu o cotă de 14%, prin reținere la sursă. În plus, pentru venitul anual care excede de 4 ori salariul mediu anual, se percepe o cotă suplimentară de 10%. Atât angajații cât și angajatorii datorează contribuții sociale obligatorii în valoare de 17,9% din venitul brut.

În Muntenegru, cota de impozit pe profit percepută de autoritățile fiscale în anul 2005 este de 9%. Pentru dividendele distribuite, se percepe un impozit prin reținere la sursă în quantum de 15%. Este permisă

²³ CEE-CIS TAX NOTES nr5.1/2005, op. cit., p. 61-62, 86-88

²⁴ 1 dinar sârbesc -(CSD) -0,011 euro

consolidarea fiscală, prin impozitarea la nivelul unui grup de societăți, în condițiile în care societatea-mamă controlează în proporție de 75% societățile din cadrul grupului.

Cota TVA standard este stabilită la 17%.

Veniturile sunt impozitate pe baza unui sistem cu trei paliere de impunere: 15%, 19% și 23%- pentru veniturile anuale mai mari de 4577 euro. Veniturile mai mici de 785 euro nu sunt impozitate.

Sarcina contribuțiilor sociale este împărțită echilibrat între salariați(20% din salariul brut) și angajatori 16,1%.

12. TURCIA

În Turcia, impozitul pe profit este datorat de două mari grupuri de societăți: societățile pe acțiuni și societățile cu răspundere limitată. Cota de impozitare este de 30%.

În materia TVA, există o cotă standard de 18% și două cote reduse, de 1 și 8% pentru anumite categorii de bunuri și servicii prevăzute expres în legislația fiscală.

Veniturile din muncă sunt impozitate pe baza unui barem progresiv, cu cote de impunere cuprinse între 15% pentru veniturile mai mici de 6.600 lire turcești²⁵ și 35% în cazul în care veniturile unei persoane fizice totalizează mai mult de 78.000 lire în cursul unui an. Pentru celelalte categorii de venituri, cotele de impunere se majorează cu 5%, fiind aplicabil același barem progresiv.

Contribuțiile sociale obligatorii se ridică la 19,5% pentru angajatori și 14% pentru angajați.

13. UCRAINA²⁶

Impozitarea profitului în Ucraina se face la nivelul de 25%, inclusiv pentru profitul obținut de un sediu permanent al unei companii nerezidente.

²⁵ 1 liră turcească 0,625euro

²⁶ CEE-CIS TAX NOTES nr.1/2005, op.cit., p. 99-102

Există 14 impozite și taxe locale distincte, al căror quantum poate fi stabilit de autoritățile locale(taxa pentru publicitate și taxa pentru folosirea simbolurilor locale).

Cota standard pentru TVA a fost stabilită la 20%.

Pentru perioada 2004-2006, impozitarea veniturilor persoanelor fizice se face prin intermediul unei cote unice de impozitare de 13%. De la 1 ianuarie 2007, această cotă va fi ridicată la 15%. Totalul contribuțiilor sociale ale angajatorilor variază între 37,6-50,6%, iar contribuțiile salariaților sunt doar de 4%.

ASPECTE RELEVANTE ALE JURISPRUDENȚEI CURȚII EUROPENE A DREPTURILOR OMULUI ȘI ALE CURȚII DE JUSTIȚIE A COMUNITĂȚILOR EUROPENE ÎN MATERIE FISCALĂ

În general, în sensul jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului , este aplicabil jurisdicțiilor financiare²⁷.

Procedurile referitoare la impozitare nu intră în câmpul de aplicare al art.6 din Convenție, mai exact nu constituie o „contestație” în materie civilă.

Curtea a precizat că „materia fiscală se înscrie în nucleul dur al prerogativelor de putere publică, caracterul public al raporturilor dintre contribuabil și colectivitate fiind predominant.

În schimb, așa cum a decis cu valoare de principiu Curtea, procedurile jurisdicționale în materie de impozite intră în sfera de aplicare a art.6, constituind „acuzății în materie penală”. Decizia de principiu în materie, o constituie Bendedoun C. Franța. Soluția este identică și în cazul unei amenzi pentru fraudă fiscală.²⁸

Sub acest aspect, instanța Europeană a apreciat că un stat are libertatea de a încredința organelor fiscale misiunea de a urmări și reprima fraudele fiscale. Corelativ, contribuabilul trebuie să aibă posibilitatea de a contesta o

²⁷ Frederic Sudre, *Droit Europeen et international des droits de L homme* ed. Presse Universitaires de France, Paris 2005, p.327

²⁸ A.P.M.P. și T.P. Elveția, Decizia din 29 august 1997 site cit.

decizie luată în această materie împotriva sa, în fața unui tribunal ce îndeplinește toate garanțiile prevăzute de art.6²⁹.

Doctrina a identificat pe baza jurisprudenței Curții, și criteriile pe baza cărora o sancțiune fiscală poate fi asimilată unei „acuzății în materie penală”³⁰.

Faptele încriminate să fie prevăzute într-o lege generală în materie de impozite, lege care impune contribuabililor un anumit comportament și sancționează abaterile cu majorări de impozite sau amenzi fiscale;

Sancțiunile aplicate să nu aibă ca scop repararea unui prejudiciu;

Majorările de impozit aplicate să aibă o „amploare considerabilă”.

Criteriile trebuie îndeplinite cumulativ. Nici unul nu este decisiv, dar însumate și combinate ele trebuie să confere „acuzăției în materie fiscală” un caracter „penal”.

Art.6, privind dreptul la un proces echitabil, se aplică inclusiv procedurilor fiscale necontencioase.

Curtea a constatat că art.6 a fost violat, sub aspectul existenței dreptului de acces la un tribunal, dacă a existat un obstacol de fapt cum ar fi cuantumul excesiv al cauțiunii pentru o contestație în materie fiscală.

Confruntată cu solicitarea de a constata violarea dreptului la un proces echitabil în cazul ingerinței puterii legislative în desfășurarea unei proceduri jurisdicționale, Curtea a precizat că o asemenea ingerință este supusă unor condiții:

- caracterul nedefinit al procedurii jurisdicționale;
- proporționalitatea ingerinței;
- existența unui motiv de interes general imperios, care să legitimeze ingerința.

Aprecierea riguroasă a acestor condiții a condus Curtea la constatarea că, în ipoteza în care legea a fost considerată constituțională de instituțiile interne, acest lucru nu face ca legea de validare să fie compatibilă cu Convenția.

²⁹ Corneliu Bârsan, *Convenția Europeană a Drepturilor omului* vol I. ed. All Beck, București 2005, p.453

³⁰ idem p. 453-454

Bibliografie

- BĂLAN, Emil - *Drept Financiar*, Editura All Beck, București, 2003;
ROȘ, Viorel - *Drept Financiar*, Editura All Beck, București, 2005;
ȘAGUNA, D.D. - *Drept Financiar și Fiscal*, Editura All Beck, București, 2003;
ȘAGUNA, D.D., ȘOVA, Dan - *Drept Financiar Public*, Editura, All Beck, București,
2006;
ȘAGUNA, D.D., ȘOVA, Dan- *Drept Financiar Public*, All Beck, București, 2007.
ȘAGUNA, D.D., ȘOVA, Dan, *Drept Fiscal*, Editura All Beck, București, 2006;

Prezenta lucrare nu a fost prezentată la o altă manifestare științifică.

Dr.Nicu DURET, Drd.Gabriela MIRONOV
Universitatea „Dunărea de Jos” Galați