

# ABORDĂRI CONCEPTUALE ȘI EVOLUȚIA IMPOZITULUI PE VENIT

## CONCEPTUAL APPROACHES AND EVOLUTION OF INCOME TAX

**Liliana LAZARI, dr., conf. univ., ASEM**

e-mail: [liliana.lazari@ase.md](mailto:liliana.lazari@ase.md)

**Roman VIERU drd., ASEM**

e-mail: [roman.vieru@sfs.md](mailto:roman.vieru@sfs.md)

**Abstract:** *The purpose of this article is to examine the veracity of claims about the vital importance of the income tax for a society in the context of the most remarkable conceptual approaches. By examining the need for income taxes by analyzing its evolution, we will examine the link between taxation and the degree of development of an economy. The research focuses on the appropriateness of the permanent trend of income tax harmonization to the needs and needs of human society throughout its evolution. Looking at the evolution of income tax, we will investigate the necessity, purpose, utility, and retroactivity of income tax on its importance for today's society. The need to study conceptual approaches to the evolution of income tax results from its importance for society, which is constantly transforming and adapting to new realities. The research itself is to be achieved by applying classical research methods: the method of deduction and analysis. At the end of the research, we will try to establish the correlation between tax and society in the context of their appearance and evolution.*

**Cuvinte-cheie:** impozit, impozit pe venit, teorie, concepție, fiscalitate, contribuabil, evoluție, reformă.

**JEL classification** H30, O23

**Introducere.** Impozitul pe venit îi revine un rol important în circuitul economic al fiecărui stat. Fiind unul din importantele fonduri bănești necesare statului, care a stat la temelia apariției acestuia, impozitul și-a păstrat importanța și în prezent.

Evoluția istorică a impozitelor a cunoscut diverse caracterizări și teorii doctrinare care justifică necesitatea și rolul acestora. Odată cu evoluția impozitelor, organizarea statală la rîndul său a cunoscut și ea o dezvoltare care a impus perceperea impozitului pe o cale autoritară. Totodată, în evoluția sa istorică, impozitul a cunoscut o permanentă reformare de către conducătorii diferitor state, acesta fiind situat la baza reformelor la care statele au fost supuse de-a lungul timpului.

Fiscalitatea a stat la baza dezvoltării economiilor statelor moderne, precum și a extinderii puterii lor, indiferent de faptul cine asigură aceste impozite, proprii cetățeni sau cetățenii altor state aflate într-o formă sau alta de dependență față de statul respectiv. Totuși, pînă în prezent acest mijloc de finanțare și de susținere a statului nu a fost înlocuit. Cercetarea întreprinsă este dedicată realizării unui studiu cu privire la conceptul impozitului pe venit.

### **Conținutul de bază.**

Impozitele în istoria evoluției sale a fost însoțită permanent de diverse abordări conceptuale cu privire la necesitatea și rolul acestora, de anumite principii privind modul de impunere și încasare a obligațiilor față de buget, diverse instrumente și tehnici de administrarea și verificare a impozitelor. Când se pronunță cuvîntul „impozit”, indiferent de natura acestuia, prima percepție are în vedere fiscalitatea, și obligația de a plăti o sumă de bani statului.

Cuvîntul “impozit” derivă din latina „imponere” care înseamnă a stabili cu forța, a impune.

Cele mai fondate teorii privind apariția și evoluția impozitelor sunt cele care argumentează necesitatea și instituirea impozitelor ca rezultat din contractul social, intervenit între indivizi, ori ca produs al solidarității sociale sau naționale a indivizilor. În literatura de specialitate au fost studiate un șir de teorii care se bazează pe ideea că statul este deținătorul dreptului de a reglementa un sistem de impunere, și anume: *teoria organică*, conform căreia statul s-a născut din însăși natura omenească iar dreptul de impunere reprezintă un „produs necesar dezvoltării istorice a popoarelor;

*teoria contractului social*, conform căreia contractul social reprezintă o formă de asociere ideală a indivizilor care nu se mai supun unii altora, prin coerciție sau dominație, ci numai statului ca expresie suverană a voinței generale, *teoria echivalenței*, conform căreia impozitele își găsesc justificarea prin serviciile și avantajele realizate și garantate de stat și *teoria sacrificiului*, care propune ca rațiunea impozitului să fie justificată prin natura statului, care este privit ca un produs necesar pentru dezvoltarea istorică, și nu ca o organizare socială bazată pe voința declarată a cetățenilor. Teoriile privind impozitul încearcă să caute justificarea legitimității acestuia pentru a obține sau a justifica consimțământul contribuabililor la plata și la creșterea impozitelor.

Una din ipoteze stabilește că, impozitele, au apărut odată cu scindarea societății în clase sociale și cu apariția statului, ca ”contribuțiile cetățenilor, necesare pentru întreținerea autorităților publice [1, p.171].

Impozitul pe profit, la fel ca și alte impozite, a apărut ca un impozit de război, fiind introdus de Napoleon în anul 1799. A fost anulat în anul 1802 când războiul s-a finalizat, însă a fost reintrodus în anul 1803 ca urmare a reînțeleperii ostilităților. Poziționându-l în continuare pe o scală a timpului, anul 1818 aduce cu sine eliminarea acestui tip de impozit numai ca să fie reintrodus 27 de ani mai târziu, din acel moment rămânând un impozit permanent [4].

Actualmente, *impozitul* este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată [5].

Legătura ce persistă de-a lungul timpului între tratamentul contabil al impozitului, și în special al impozitului pe profit și aspectul fiscal al acestuia, a creat și încă creează dezbateri în literatura de specialitate dat fiind demersurile economice pe care le imprimă.

Pentru a face o claritate asupra acestor două tratări, este important de a dezvălui teoriile care au pus temelia impozitului și au dat curs evoluției acestuia. Totodată, este necesar de a studia evoluția acestuia atât pe plan național, cât și pe plan internațional, rolul și importanța impozitului pentru fiecare perioadă istorică separat, precum și celelalte aspecte care au favorizat ca diversitatea impozitelor să fie cea pe care o avem astăzi, iar importanța și rolul impozitelor în viața economică, socială și politică, să fie una vitală.

Abordările conceptuale ale primilor cercetători în domeniu care au stat la temelia instituirii noțiunii de impozit pe venit și a incursiunii în timp al acestuia sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Abordări conceptuale a noțiunii de impozit pe venit**

Cercetător	Teorii conceptuale
1	2
Adam Smith (1723-1790), <i>economist, scoțian</i> , David Ricardo (1772-1823), <i>economist englez</i>	- impozitul reprezintă o contribuție datorată de supușii fiecărui stat, în raport cu posibilitățile lor, adică în raport cu venitul fiecăruia, pentru sprijinirea statului, - formarea bogăției se bazează pe trei surse: arenda, profitul și salariul, din acest considerent apare și ideea diferitelor forme de impozitare în dependență de varietatea surselor de venit, - impozitul este obligatoriu pentru existența și acoperirea necesităților statului [3, p.393-394].
John Stuart Mill (1806-1873), <i>filosof englez</i>	- Mill tratează conceptul de impozitare, pornind de la cele patru canoane ale lui Smith, pe care le consideră suficiente atât din punctul de vedere al mărimii impozitului, cât și din punctul de vedere al modului de colectare a impozitelor, - acesta impunea egalitatea impozitării,

	- egalitatea trebuie să fie principiul care să conducă toate activitățile guvernului.
Jean-Baptiste Say (1767-1832), <i>economist francez</i>	- Say este de părere că economia politică trebuie să trateze impozitele ca pe un fapt dat, și nu ca pe un drept pe care trebuie să îl califice cu privire la cine are dreptul să impună biruri, - el propune o abordare pozitivă a impozitelor în economie.
Pierre Paul Leroy-Beaulieu (1843-1916), <i>economist francez</i>	- statul nu are nicio altă sursă de venit decât bunurile pe care le deține în proprietate privată sau sumele pe care le percepe cetățenilor sub forma impozitelor, - impozitele sunt contravaloarea serviciilor pe care statul le face cetățenilor săi, - impozitele sunt considerate ca un fel de abonament pentru aceste servicii.
Adolph Wagner (1835-1917), <i>economist german</i>	- statul este participant egal la economie alături de ceilalți întreprinzători, statul (prin intermediul suveranului) este proprietar pe anumiți factori de producție, - statul/guvernul prestează anumite servicii care sunt plătite prin contribuții impuse prin coerciție, - Legea lui Wagner, afirmă că, pe măsura dezvoltării unei țări, va crește și implicarea statului în economie, sub forma procentului din venitul național pe care îl administrează, - „ <i>economia fiscală</i> ” este acea parte a economiei în care statul este atât colector de resurse prin intermediul impozitelor, dar și producător de bunuri și servicii, atât pentru uzul său intern, cât și pentru a servi națiunea.
Friederich Von Wieser (1851-1926), <i>cameralist german</i>	Friederich von Wieser, este de poziția că, mijloacele pe care le are la dispoziție economia publică, nu se adresează satisfacerii nevoilor de bunuri și servicii, ci trebuie să asigure securitatea și promovarea intereselor în exterior.
Von Stein (1815-1890), <i>economist german</i>	- ideea de impozitare este strict legată de apariția statului, - în condițiile ordinii naturale, orice legătura bănească dintre indivizi și conductor este obținută cu forța și se numește extorcare, - expresia economică a conștientizării din partea individului a apartenenței la comunitate este impozitarea, - prin intermediul impozitului „ <i>o parte din venitul individului este transferat către stat și devine venit economic al comunității</i> ”.
Ferdinando Galiani (1728-1787), <i>economist italian</i>	Galiani a inaugurat linia de gândire a școlii italiene de economie în care statul avea un rol bine stabilit și în mod explicit utilitarist, perspectiva utilitaristă era concentrată pe ipoteza statului imaginat cu un „ <i>despot luminat, binevoitor</i> ”.
Ugo Mazzola (1863-1899), <i>economist italian</i>	- ideea legii fundamentale a economiei fiscale, la temelia căruia stă principiul maximizării utilității, care se exprimă prin faptul că, dacă gradul final de utilitate a bunurilor publice este egal cu prețul, nu rezultă în mod direct că statul poate fixa orice preț pentru ele și, ca atare, orice distribuție a impozitelor, pentru că poate să dispară nevoia pentru acele bunuri publice.
Edwin Robert Anderson Seligman (1861–1939), <i>economist american</i>	- impozitarea trebuie să aibă la bază principiul capacității de plată, pentru că, în felul acesta, indivizii îi recunoșteau apartenența la stat, statul fiind chiar o parte din fiecare individ, - „ <i>Nu plătim impozite pentru că primim beneficii de la stat, ci pentru că este tot atât de mult datorია noastră să sprijinim statul cum este și datorია de a ne sprijini familia; pentru că statul este parte integrantă din noi.</i> ” - impozitul pe venit nu este tipul ideal de impozit, dar era cel mai bun existent.

Joseph Alois Schumpeter (1883-1950), <i>economist austriac</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ideea cameralistă a sistemului economic împărțit între economia privat și cea publică, finanțat de statul impozit,</li> <li>- primul impozit prin care se creează economia publică este impozitul pe proprietate, însă acesta trebuie impus o singură dată asupra unei proprietăți.</li> <li>- statul trebuie să-și înființeze economia publică, pornind de la un impozit pe proprietate pe care să îl încaseze prin intermediul unei exproprieri,</li> <li>- statul impozit nu se poate finanța prin exproprieri din industriile profitabile sau activitățile antreprenoriale, pentru că rolul său, ca și pe vremea primilor cameraliști, era să folosească resursele publice pentru interesul comun.</li> </ul>
---	--

*Sursa: elaborat de autori în bază literaturii de specialitate*

Apariția și evoluția impozitului pînă la etapa lui actuală era și este într-o strînsă legătură cu apariția și dezvoltarea statului. Statul, ca primă a sa formă de organizare reprezenta un grup de familii, care în cele mai dese cazuri erau adunate în jurul unui Templu, un loc amenajat pentru zeități, care de asemenea erau utilizate ca săli de judecată pentru clarificarea certurilor, precum și alte misiuni importante, dar nu în ultimul rînd destinat depozitării, similar unui depozit central, a recoltelor și a banilor proveniți din comerț. Tot aici au fost puse bazele primelor impozite și taxe, sub formă de răsplată pentru serviciile pe care preoții templului le aduceau comunității, așa zisa zeciuală, care era obligatorie și era principala sursă de venit. După cum este menționat în Vechiul Testament, zeciuala se referea la impozitul prelevat din venit și nu din avere [6].

Istoria a lăsat amprentă asupra dezvoltării paralele a Republicii Moldova și a României pe mai multe aspecte, cu certitudine și asupra apariției și evoluției primelor impozite și taxe. În tabelul 2 vom prezenta principalele etape istorice a evoluției impozitului pe venit prin prisma reformelor, legilor și altor evenimente istorice.

**Tabelul 2. Principalele etape a evoluției impozitului pe venit în Moldova și Tara Românească**

Perioada istorică	Aspecte caracteristice
reformei lui Brîncoveanu, finalul secolului al XVII-lea, perioada 1734-1741	<ul style="list-style-type: none"> <li>- primele bugete domnești apar la finalul secolului al XVII-lea,</li> <li>- <i>reformei lui Brîncoveanu</i>, s-a evidențiat prin scutirile acordate boierilor din Moldova, în 1734, urmate de măsurile mai complexe din 1740-1741,</li> <li>- reforma fiscală din Moldova (1741-1743), desființarea dărilor multiple și percepute neregulat și înlocuirea lor cu o dare fixă „patru civerturi pe an cu cisle drepte, pe capete și pe bucate”,</li> <li>- desființarea răspunderii colective, țaranul răspundea pentru partea lui,</li> <li>- se înlătură dările în natură cu dări în bani. Reforma din 1741 urmărea să readucă pe țaranii fugari în satele lor, fiecare trebuia să-și dea dajdia unde șade, adică să nu se mai poată muta [7].</li> </ul>
reformei lui Constantin Mavrocordat, anii 1730 și 1769	<ul style="list-style-type: none"> <li>- reformele lui <i>Constantin Mavrocordat</i> în Moldova și Tara Românească au scăzut povara fiscală asupra țăranilor prin scutirea boierimii de impozite [8],</li> <li>- instituirea plății funcțiilor ocupate de boieri în cadrul administrației,</li> <li>- centralizarea colectării taxelor,</li> <li>- simplificarea fiscalității și scăderea poverii fiscale prin înlocuirea impozitelor pe proprietate și pe producție, cu un impozit direct, numit capitație,</li> <li>- negustorii și meseriașii plătesc doar un impozit direct numit patenta.</li> </ul>

<p>liberalismul clasic, Ion Ghica, Ion Ionescu de la Brad, Dimitrie Alexandru Sturdza, <i>perioada 1859-1914</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bugetele sunt construite pornind de la nivelul efectiv al colectării de venituri, respectiv prin respectarea "regulii de aur" a finanțelor publice (nivelul investițiilor sa fie mai mare decât nivelul țintei de deficit bugetar) [9],</li> <li>- sunt respinse impozitele indirecte, care conduc la creșterea preturilor produselor și sunt formulate un set de canoane ale impozitării (echitate, moderație, regularitate, simplitate, eficiența),</li> <li>- povara fiscală poate fi scăzută prin creșterea veniturilor din exploatarea eficientă a proprietăților statului (păduri, mine de sare, zăcăminte de fier, cărbuni, asfalt),</li> <li>- plata impozitului nu trebuie să ducă la scăderea capitalului contribuabilului,</li> <li>- universalitatea impozabilității, masa impozabilă erau cetățenii, fără discriminări,</li> <li>- proporționalitatea impozabilității, mărimea impozitelor era proporțională cu mărimea veniturilor, obiectul impozitării îl constituia veniturile și nu persoana [2].</li> </ul>
<p>Legea contribuțiilor directe ale lui Nicolae Titulescu și Noua lege Brătianu, <i>anii 1923-1927</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unificarea sistemului fiscal după unificarea provinciilor românești în 1918 preluate cu o varietate a sistemelor fiscale,</li> <li>- <i>Legea contribuțiilor directe</i> din 22 martie 1921, care prevedea un impozit cedular, completat de unul progresiv pe venitul global, după modelul francez,</li> <li>- introducerea impozitului pe lux și cifra de afaceri, impozitului progresiv pe succesiuni și impozitului extraordinar progresiv pe avere și îmbogățirea de război,</li> <li>- reforma „suferea de un exces de fiscalitate”, statul percepând mai mult de jumătate de venitul contribuabilului,</li> <li>- <i>Legea Brătianu</i> 22 martie 1923, aceasta urmărea doua scopuri principale: unificarea regimurilor de impunere ale provinciilor românești și așezarea sistemului de contribuții directe pe baze noi, care sa asigure o mai dreapta repartizare a sarcinilor fiscale între contribuabili.</li> </ul>
<p>Modificarea legii contribuțiilor directe din 1934, ministrul V. Slăvescu</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- se desființează impozitul pe venitul global și introduce un impozit supra-cota,</li> <li>- noul impozit supra-cota are un dublu caracter: <i>subiectiv</i>, deoarece cuprinde dispoziții în legătură cu persoana contribuabilului: minim neimpozabil, reduceri de sarcini ipotecare, reduceri pentru sarcini familiale, calcularea supracotei numai pentru veniturile înscrise în rol, <i>obiectiv</i>, reieșind din aplicarea cotelor asupra tuturor veniturilor elementare, aplicând-se principiul general că oriunde există un impozit elementar urmează a se aplica și impozitul supra-cota.</li> </ul>
<p>perioada celui de-al doilea Război Mondial</p>	<p>În perioada celui de-al doilea Război Mondial, impozitele directe au suferit o serie de restructurări, dintre care cea mai importanta a fost introducerea în anul 1941 a sistemului de impunere a veniturilor din industrie și comerț pe baza cifrei de afaceri anuale, însă sursa fiscală de baza a continuat sa rămână impozitele indirecte.</p>
<p>perioada economiei centralizate</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- din punct de vedere teoretic, impozitele ar fi trebuit sa dispară, în lipsa unei rațiuni prin care statul socialist să efectueze prelevări asupra unor venituri pe care el însuși le distribuie sau care îi aparțin, însă în realitate sistemul fiscal a existat, și a fost unul simplificat subordonat planului central, prin care se</li> </ul>

	<p>exercita un control disimulat asupra veniturilor și dimensiunii sectorului privat,</p> <p>- impozitul pe circulația mărfurilor datorat de organizațiile economice socialiste, care înlocuia fostul impozit pe circulația produselor, introdus prin Legea nr. 2/1950 constituia principala sursă de finanțare a bugetului de stat.</p>
--	--

*Sursa: elaborat de autori în bază literaturii de specialitate*

Impozitele au o istorie indisolubilă de cea a omenirii, evoluând de la sacrificii arhaice spre dări forțate, iar pe urmă devenind vărsăminte obligatorii.

Primele forme de impozite au fost menționate încă în Vechiul testament astfel: „Toată dijma de la pământ, din roadele pământului și din roadele pomilor este a Domnului, sfințenia Domnului. Toată dijma de la boi și de la oi și tot al zecelea din câte trec pe sub toiag este oferit Domnului” [10].

Cu referire la evoluția istorică a impozitului, este de menționat că, aspectul principal a fost trecerea de la impozitele de tip real la cele de tip personal. Această trecere s-a realizat treptat, astfel încât unele state aceasta s-a realizat în cea de-a doua jumătate a secolului al XIX-lea, pe când în altele, în primele decenii ale secolului al XX-lea. Cauzele acestei modificări a fost înlocuirea impunerii reale cu impunerea personală, care la începuturile epocii moderne era ceva practic imposibil, deoarece muncitorii erau lipsiți de proprietăți funciare, clădiri sau capitaluri mobiliare, și nu puteau fi supuși plății impozitelor reale, iar presiunea impozitelor indirecte care le afecta puterea de cumpărare era suportată cu greu. Astfel, statul a acționat pentru a cuprinde în sistemul de impunere directă și muncitorii și funcționarii care obțineau salariu.

Trecerea la impozitele personale a devenit o necesitate, deoarece impozitele indirecte erau tot mai apăsătoare pentru cei cu venituri mici, iar impozitele reale reprezentau o serie de curențe și, ca atare, se simțea nevoia introducerii unui sistem de impozite care să elimine neajunsurile semnalate anterior și să asigure impunerea progresivă a veniturilor sau averii, introducerea minimului neimpozabil și acordarea unor înlesniri contribuabililor cu familii numeroase.

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.

### **Rezultate și concluzii.**

Ca rezultat al cercetării efectuate s-a reușit de a demonstra faptul că, rolul impozitului de-a lungul timpului, începând cu apariția acestuia, care a stat la temelie creării statului, a avut diverse scopuri în circuitul economic al fiecărui stat, scopuri, care și-au păstrat importanța până în zilele noastre. Impozitul pe venit reprezintă o categorie financiară a cărei apariție și evoluție se află într-o legătură directă cu statul și relațiile bănești, și care joacă un rol decisiv în procesul de finanțare a activităților statului în domenii cum sunt educația, apărarea, sănătate, cultură, ordinea publică, artă, securitate și protecție socială, funcționarea organelor administrației publice, domeniul transportului, energie, comunicații, cercetare, protecția mediului și cerința intervențiilor sale prin acțiuni adecvate asupra fluctuațiilor conjuncturale ale mediului economic, au determinat sporirea nevoilor sale financiare precum și o diversificare a surselor de finanțare.

Cercetând oportunitatea tendinței permanente de armonizare a impozitului pe venit la cerințele și nevoile societății umane pe parcursul evoluției acesteia, am ajuns la concluzia că, fiecărui moment de dezvoltare al societății îi corespunde unui anumit nivel al impozitelor, nivel care se schimba pe măsura acestei dezvoltări. Cercetarea în cauză a demonstrat că pentru toate

societățile, impozitele constituie o necesitate, ele fiind principalul alimentator cu venituri bănești a bugetului, dar și important instrument de politică financiară, economică și socială.

### **Referințe bibliografice:**

1. Văcărel, I., Finanțe publice, Ediția a IV-a, Editura Didactică și Pedagogică, R.A., București, 2003,
2. Axenciuc V., Introducere în istoria economică a României; Epoca modernă. Editura Fundației România de Mâine, București 2001,
3. Smith Adam, Avuția națiunilor: clasicii economiei; introd.: Tom Butler-Bowdon; trad.: Monica Mîtarcă, București 2011,
4. Alexandru Armeniuc, „Fiscalitatea în statele contemporane”, Editura USM, 2003,
5. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997, publicat: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62 art. 522 din 18.09.1997,
6. "Finanțele României de la Regulamentul Organic până astăzi 1831-1905, Institutul de Arte grafice "Carol Gobl" Publishing, București, 1905,
7. Constantin Mavrocordat, Florin Constantiniu, Editura Militară, 1985, <https://ru.scribd.com/doc/257896938/4>
8. Ion Bitoleanu, „Istoria dreptului românesc”, editura Europolis, Constanța, 1999,
9. Ilie Bădescu, Idei politice, Editura Mica Valahie, București, 2011, pag.85-87.
10. <https://ru.scribd.com/doc/191305030/Fiscalitate-Curs-Conspecte-md>