

# CUPRINS

|                                                                                                                     |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Abrevieri.....                                                                                                      | 9          |
| <b>PARTEA I. TEORIA GENERALĂ A IMPOZITELOR ȘI TAXELOR .....</b>                                                     | <b>11</b>  |
| <b>TITLUL I. POLITICA FISCALĂ ȘI FISCALITATEA.....</b>                                                              | <b>13</b>  |
| Capitolul I. Considerații introductive .....                                                                        | 13         |
| Secțiunea I. Politica fiscală.....                                                                                  | 13         |
| Secțiunea a II-a. Conceptul de fiscalitate .....                                                                    | 15         |
| Secțiunea a III-a. Teorii și maxime care susțin temeiul reglementării<br>sistemului de impunere .....               | 17         |
| Capitolul II. Contribuabilii .....                                                                                  | 81         |
| Secțiunea I. Noțiunea de „contribuabil” .....                                                                       | 81         |
| Secțiunea a II-a. Criterii de determinare a contribuabililor .....                                                  | 82         |
| Secțiunea a III-a. Cazierul fiscal.....                                                                             | 83         |
| <b>TITLUL II. SISTEMUL VENITURILOR PUBLICE. VENITURI<br/>BUGETARE, VENITURI FISCALE ȘI VENITURI NEFISCALE .....</b> | <b>87</b>  |
| Capitolul I. Sistemul veniturilor publice bugetare.....                                                             | 87         |
| Secțiunea I. Veniturile bugetare în cadrul veniturilor publice.....                                                 | 87         |
| Secțiunea a II-a. Trăsăturile caracteristice ale veniturilor bugetare.....                                          | 89         |
| Secțiunea a IV-a. Clasificarea generală a veniturilor bugetare.....                                                 | 94         |
| Capitolul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor.....                                                         | 96         |
| Secțiunea I. Definiția și trăsăturile caracteristice ale impozitului .....                                          | 96         |
| Secțiunea a II-a. Clasificarea impozitelor.....                                                                     | 98         |
| Secțiunea a III-a. Impozitarea directă. Impozitele directe .....                                                    | 100        |
| Secțiunea a IV-a. Evitarea dublei impunerii .....                                                                   | 104        |
| Secțiunea a V-a. Impozitarea indirectă. Impozitele indirecte .....                                                  | 106        |
| Secțiunea a VI-a. Evoluția impozitelor indirecte.....                                                               | 107        |
| Secțiunea a VII-a. Definiția și trăsăturile caracteristice ale taxelor.....                                         | 108        |
| Secțiunea a VIII-a. Clasificări ale taxelor.....                                                                    | 109        |
| Secțiunea a IX-a. Rolul și funcțiile impozitelor și taxelor, ca principale<br>categorii de venituri bugetare .....  | 110        |
| <b>PARTEA A II-A. PRINCIPALELE IMPOZITE ȘI TAXE .....</b>                                                           | <b>113</b> |
| <b>TITLUL I. IMPOZITELE ȘI TAXELE REGLEMENTATE DE CODUL<br/>FISCAL .....</b>                                        | <b>115</b> |
| Capitolul I. Prezentarea generală a Codului fiscal român .....                                                      | 115        |
| Secțiunea I. Codul fiscal – principalul act normativ în domeniul fiscal.....                                        | 115        |

## Drept fiscal

|                                                                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Secțiunea a II-a. Modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.....                                                        | 118 |
| Secțiunea a III-a. Alte dispoziții generale ale Codului fiscal.....                                                                                       | 138 |
| Capitolul II. Impozitul pe profit.....                                                                                                                    | 143 |
| Secțiunea I. Introducere.....                                                                                                                             | 143 |
| Secțiunea a II-a. Reguli generale privind impozitarea profitului în România.....                                                                          | 149 |
| Capitolul V. Impunerea veniturilor realizate de către persoanele fizice.....                                                                              | 185 |
| Secțiunea I. Preliminarii.....                                                                                                                            | 185 |
| Secțiunea a II-a. Dispoziții generale privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....                                                             | 186 |
| Secțiunea a III-a. Reguli specifice pentru determinarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice.....                                                 | 202 |
| Secțiunea a IV-a. Alte reguli privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....                                                                     | 267 |
| Capitolul VI. Impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțe.....                                                                   | 271 |
| Secțiunea I. Impozitul pe veniturile nerezidenților.....                                                                                                  | 271 |
| Secțiunea a II-a. Impozitul pe reprezentanțe.....                                                                                                         | 281 |
| Capitolul VII. Taxa pe valoarea adăugată.....                                                                                                             | 282 |
| Secțiunea I. Definiție. Mecanism de aplicare.....                                                                                                         | 282 |
| Secțiunea a II-a. Taxa pe valoarea adăugată în România.....                                                                                               | 283 |
| Secțiunea a III-a. Aplicarea teritorială a dispozițiilor europene privind taxa pe valoarea adăugată.....                                                  | 285 |
| Secțiunea a IV-a. Persoanele impozabile și activitatea economică.....                                                                                     | 287 |
| Secțiunea a V-a. Operațiunile impozabile.....                                                                                                             | 318 |
| Secțiunea a VI-a. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei.....                                                                          | 330 |
| Secțiunea a VII-a. Faptul generator și exigibilitatea TVA.....                                                                                            | 339 |
| Secțiunea a VIII-a. Baza de impozitare a TVA.....                                                                                                         | 346 |
| Secțiunea a IX-a. Cotele de impunere ale taxei pe valoarea adăugată.....                                                                                  | 351 |
| Secțiunea a X-a. Scutiri de la plata taxei pe valoarea adăugată.....                                                                                      | 354 |
| Secțiunea a XI-a. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.....                                                                                   | 360 |
| Secțiunea a XII-a. Persoanele obligate la plata TVA și răspunderea pentru plata TVA.....                                                                  | 364 |
| Secțiunea a XIII-a. Regimuri speciale de TVA.....                                                                                                         | 366 |
| Secțiunea a XIV-a. Obligații administrative. Plata taxei la buget.....                                                                                    | 367 |
| Secțiunea a XV-a. Câteva observații în legătură cu legislația anti-abuz și recalificarea tranzacțiilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată..... | 370 |
| Capitolul VIII. Accizele.....                                                                                                                             | 423 |
| Secțiunea I. Definiție. Caracteristici. Clasificare.....                                                                                                  | 423 |
| Secțiunea a II-a. Regimul accizelor armonizate.....                                                                                                       | 424 |
| Secțiunea a III-a. Regimul impozitării altor produse accizabile.....                                                                                      | 434 |
| Capitolul IX. Impozitele și taxele locale.....                                                                                                            | 438 |
| Secțiunea I. Considerații generale privind impozitele și taxele locale.....                                                                               | 438 |
| Secțiunea a II-a. Prezentarea impozitelor și taxelor locale.....                                                                                          | 441 |
| Secțiunea a III-a. Determinarea impozitelor și taxelor locale.....                                                                                        | 468 |

**TITLUL II. IMPOZITE ȘI TAXE REGLEMENTATE PRIN ALTE ACTE**

|                                                                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>NORMATIVE</b> .....                                                                                                        | 471 |
| Capitolul I. Scurte considerații privind monopolurile fiscale.....                                                            | 471 |
| Secțiunea I. Definiție. Caracteristici. Clasificare.....                                                                      | 471 |
| Secțiunea a II-a. Regimul juridic actual al monopolurilor fiscale în România.....                                             | 473 |
| Capitolul II. Taxele vamale .....                                                                                             | 476 |
| Secțiunea I. Definiție. Clasificări. Reglementare .....                                                                       | 476 |
| Secțiunea a II-a. Sistemul instituțional național al autorității vamale.                                                      |     |
| Personalul vamal. Competența organelor vamale .....                                                                           | 480 |
| Secțiunea a III-a. Drepturile și obligațiile persoanelor în raport cu reglementările vamale.....                              | 485 |
| Secțiunea a IV-a. Tariful vamal. Clasificarea tarifară a mărfurilor. Originea mărfurilor. Valoarea în vamă a mărfurilor ..... | 486 |
| Secțiunea a V-a. Clasificarea regimurilor vamale .....                                                                        | 491 |
| Secțiunea a VI-a. Regimurile vamale definitive.....                                                                           | 492 |
| Secțiunea a VII-a. Regimurile vamale suspensive și economice. Prezentare.....                                                 | 494 |
| Secțiunea a VIII-a. Regimul zonelor libere și al antrepozitelor libere .....                                                  | 499 |
| Secțiunea a IX-a. Datoria vamală .....                                                                                        | 500 |
| Secțiunea a X-a. Noi reglementări vamale. Definitivarea proiectului Codului vamal al Uniunii .....                            | 503 |
| Capitolul III. Taxele de timbru .....                                                                                         | 505 |
| Secțiunea I. Caracterizare generală.....                                                                                      | 505 |
| Secțiunea a II-a. Taxele judiciare de timbru.....                                                                             | 506 |
| Secțiunea a III-a. Timbrul judiciar.....                                                                                      | 509 |
| Secțiunea a IV-a. Taxele de timbru extrajudiciare .....                                                                       | 510 |
| Capitolul IV. Taxele parafiscale și taxele de mediu .....                                                                     | 518 |
| Secțiunea I. Taxele parafiscale .....                                                                                         | 518 |
| Secțiunea a II-a. Taxele de mediu.....                                                                                        | 520 |
| Bibliografie.....                                                                                                             | 579 |

Partea I

**Teoria generală a impozitelor și taxelor**

---

# Titlul I

## Politica fiscală și fiscalitatea

### Capitolul I

#### CONSIDERAȚII INTRODUCTIVE

##### *Secțiunea I*

##### **Politica fiscală**

1. Studiul dreptului finanțelor publice – și, în cadrul lui, analiza atentă a normelor care alcătuiesc dreptul bugetar – demonstrează că știința finanțelor publice are ca principal obiect determinarea sarcinilor fiscale și asigurarea repartizării acestora de o manieră cât mai echitabilă și echilibrată, astfel încât să se colecteze veniturile bugetare (în cuantumul și cu ritmicitatea necesare asigurării acoperirii permanente a nevoilor societății) prin antrenarea – în condițiile cele mai potrivite – a tuturor contribuabililor chemați să facă acest efort. Dozarea efortului menționat este rezultatul unui proces amplu și complex care poate fi sintetizat și prezentat printr-o sintagmă anume: *politica fiscală*.

2. Parte integrantă a politicii economice a statului, *politica fiscală* cuprinde ansamblul ideilor și strategiilor transpuse în reglementări legale consacrate asigurării modalităților celor mai eficiente de stabilire și percepere a veniturilor bugetare. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului<sup>1</sup> în funcție de datele economice, sociale și psihologice oferite de societate.

3. Politica fiscală se stabilește în raport direct cu opțiunile statului în materie de impozite și taxe, în sensul că ea trebuie să impună utilizarea conștientă a întregului ansamblu de instrumente și procedee cu caracter fiscal pentru stabilirea nivelului, structurii și regimului facilităților fiscale în procesul repartției produsului social, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor politice, economice și sociale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> De fapt, este vorba despre toate formele de prelevare către buget a unor sume de bani destinate a fi cheltuite în scop public (impozit, taxă, contribuție, prelevare).

<sup>2</sup> A se vedea și I. Condor, R. Stancu, *Drept financiar*, Ed. Fundației „România de Măine”, București, 2002, p. 130. Autorii citați prezintă – sintetizând opiniile din doctrina de specialitate – o serie de principii considerate fundamentale pentru un sistem fiscal rațional; ne vom mărgini la a enumera doar aceste principii: individualitatea, nediscriminarea, impersonalitatea, neutralitatea, legitimitatea și lipsa de arbitrar (a se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit. supra*, pp. 131-133).

4. De aceea, politica fiscală se dezvoltă – așa cum am arătat deja – în strânsă legătură cu politica financiară a statului<sup>1</sup>. În doctrină se apreciază – în consecință – că politica fiscală se află la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amplasarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și *tehnica fiscală* (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea, doctrina subliniază faptul că politica fiscală este o componentă esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât – este bine cunoscut – asigurarea unei continue creșteri a veniturilor publice (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în moduri diferite: fie prin alegerea (selectarea) impozitelor, fie prin maniera de repartizare a acestora, ca sarcină fiscală, pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode<sup>2</sup>.

5. În doctrina de specialitate<sup>3</sup> se face o distincție între:

a. *Politici fiscale de stimulare economică*: politici fiscale de stimulare a productivității economice<sup>4</sup> sau politici fiscale de stimulare a inovației și a schimburilor economice. De exemplu, majoritatea statelor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) aplică politici fiscale de stimulare a inovației, prin acordarea unor deduceri fiscale semnificative pentru cheltuielile efectuate de companii în domeniul cercetării, dezvoltării și inovării, cu scopul precis de a stimula creșterea numărului de locuri de muncă și, în general, creșterea economică<sup>5</sup>.

b. *Politici fiscale de reglementare economică*: politici fiscale de reglementare conjuncturală, politici fiscale de reglementare a utilizării resurselor naturale sau, mai rar, politici fiscale de intervenționism fiscal. De pildă, în cadrul politicii fiscale de reglementare a utilizării resurselor naturale, legiuitorul poate institui un impozit pe energie, care este un

---

<sup>1</sup> Asupra aspectelor generale privind politica financiară, a se vedea: I. Văcărel, Gh.D. Bistriceanu, F. Bercea, G. Anghelache, T. Moșteanu, M. Bodnar, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ed. a 4-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 109 și urm.; L. Troabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 7<sup>e</sup> édition, Ed. Dalloz, Paris, 1992, pp. 5-9.

<sup>2</sup> A se vedea: M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 1956, p. 5; D. Drosu Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 602 și urm.; A.M. Georocanu, *Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 28-29.

<sup>3</sup> P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Ed. PUF, Paris, 1997, pp. 375-480.

<sup>4</sup> În context, s-a indicat faptul că o soluție teoretică, în ceea ce privește veniturile persoanelor fizice, ar putea fi stabilirea unui impozit unic asupra consumului, care ar avea drept efect eliberarea veniturilor de orice impozit. O asemenea măsură ar antrena însă distorsiuni economice și inegalități sociale importante (*ibidem*, p. 394).

<sup>5</sup> Aceeași soluție o adoptă și legiuitorul român. Conform art. 20 NCF (Legea nr. 227/2015, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare), la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, se acordă următoarele stimulente fiscale: (i) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; (ii) aplicarea metodei de amortizare accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

factor de producție determinant în economiile moderne și prezintă pentru legiuitor avantajele unei asiete largi, dificultatea de disimulare din partea contribuabililor și o relativă stabilitate. Vom reaminti în context că inclusiv la nivelul Uniunii Europene există o categorie de accize (impozite indirecte) armonizate ce vizează energia și produsele energetice. În aceeași arie de discuție, statele pot, de pildă, să ia măsuri de protecție a mediului prin sancționarea fiscală a unui anumit comportament (în acest sens a fost elaborat principiul „poluatorul plătește”, în lumina căruia persoana sau entitatea responsabilă pentru atingerile aduse mediului înconjurător – de pildă, o scurgere de țiței care a poluat un râu sau o anumită zonă maritimă – trebuie să-și asume costurile procesului de ecologizare și de despăgubire a celor afectați). În schimb, intervenționismul fiscal pare să aibă o sferă de aplicare tot mai restrânsă, în condițiile în care, de pildă, Uniunea Europeană a adoptat în 2003 un Cod de conduită privind impozitarea afacerilor (*Code of Conduct for Business Taxation*), având drept obiect eliminarea oricăror măsuri fiscale „dăunătoare”.

6. Aplicarea politicii fiscale se face prin intermediul unui instrument specific: *fiscalitatea*.

### *Secțiunea a II-a* **Conceptul de fiscalitate**

7. *Fiscalitatea*<sup>1</sup> este un instrument eficient în serviciul unei politici care se traduce printr-o anumită viziune asupra vieții în comun, organizată de către anumite componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea de o manieră continuă a unor resurse financiare<sup>2</sup>. În mod evident, respectivele resurse financiare (fonduri bănești) sunt destinate a acoperi cheltuielile generale ale societății, aflate neconținut în creștere.

8. În literatura economică, fiscalitatea este definită ca fiind un sistem de constituire a veniturilor statului prin redistribuirea venitului național cu ajutorul impozitelor și taxelor, reglementate prin norme juridice<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Termenul *fiscalitate* are proveniență romană: cuvântul *fiscus* desemna coșul pe care romanii îl foloseau pentru strângerea banilor; din cuvântul *fiscus* s-a desprins și încetățenit termenul *fisc*, cu înțelesul curent de „ansamblu de organe ale administrației publice însărcinate cu colectarea impozitelor”. Potrivit Dicționarului explicativ al limbii române (p. 382), fiscalitatea este sistemul de percepere a impozitelor și taxelor prin fisc, iar fiscul este instituția de stat care stabilește și încasează contribuțiile către stat și îi urmărește pe cei care nu și-au plătit aceste contribuții.

<sup>2</sup> A se vedea: J.L. Mathieu, *La politique fiscale*, Ed. Economica, Paris, 1999, p. 1; L. Țătu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *Fiscalitate. De la lege la practică*, ed. a 8-a, Ed. C.H. Beck, București, 2014.

<sup>3</sup> A se vedea G. Marin, A. Puiu (coord.), *Dicționar de relații economice internaționale*, Ed. Enciclopedică, București, 1993, p. 278.

9. În doctrina juridică s-a apreciat că acest sistem – numit *sistem fiscal* – este format din totalitatea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a celorlalte categorii de venituri publice provenite de la contribuabilii persoane fizice și juridice care – îndeplinindu-și obligațiile fiscale legal stabilite – alimentează bugetele publice<sup>1</sup>.

10. În privința noțiunii de *sistem fiscal*, s-a arătat că prin aceasta se înțelege în general ansamblul impozitelor instituite de un anumit stat. Este noțiunea clasică a sistemului fiscal, care în general ia în calcul doar ansamblul reglementărilor normative (legislația fiscală). Mai recent însă, această noțiune poate dobândi valențe noi, dacă sunt luate în calcul mai multe componente:

- *componenta normativă*: sistemul fiscal este un sistem de norme juridice, integrat normativ în sistemul juridic național (practic, un subsistem al sistemului juridic național), dar presupunând în același timp aplicarea unor norme de drept internațional; cu toate acestea, sistemul de norme fiscale nu este autonom, fiind necesar ca dreptul fiscal să se conformeze principiilor generale ale dreptului și să se armonizeze cu celelalte ramuri ale dreptului;

- *componenta organizațională*: sistemul fiscal presupune și un cadru organizațional de natură politico-administrativă, care să asigure crearea, modificarea, stabilirea și recuperarea impozitelor; în acest context, în cadrul unui subsistem administrativ, se poate vorbi despre veritabile servicii fiscale prestate de administrația centrală (inclusiv prin organismele sale deconcentrate) sau de administrația locală;

- *componenta economică*: sistemul fiscal este un subsistem economic, întrucât procedează la prelevarea unor sume de bani din patrimoniul persoanelor fizice și juridice, în favoarea bugetului public;

- *componenta psihosocială*: sistemul fiscal este influențat în ceea ce privește construcția și modificările sale de anumiți factori psihosociali, care determină anumite atitudini sau comportamente; suntem în prezența unui subsistem socio-economic cu o structură complexă ce interacționează cu administrația fiscală<sup>2</sup>.

11. Fiscalitatea are, de foarte multă vreme, o imagine negativă. Ea este considerată de către contribuabili drept o formă de constrângere exercitată de statul spoliator care – prin metode speciale – scoate din buzunarele cetățenilor anumite sume de bani câștigate cu greu și deci binemeritate de aceștia<sup>3</sup>.

12. Considerăm că ar fi incorect să privim lucrurile exclusiv dintr-o asemenea perspectivă, întrucât, analizându-le cu seriozitate și onestitate, dar, în același timp, cu oarecare detașare și cu dorința reală de a le înțelege, vom descoperi că realitatea este alta:

---

<sup>1</sup> A se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit.*, p. 128.

<sup>2</sup> P. Beltrame, L. Mehl, *op. cit.*, pp. 71-76.

<sup>3</sup> A se vedea și: V. Nouzille, *La traque fiscale*, Ed. Albin Michel, Paris, 2000; M.Șt. Minea, *Elemente de drept financiar internațional*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2001, p. 153; M.Șt. Minea, C.F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, pp. 18-23.