

Dan Drosu Șaguna

Daniela Iuliana Radu

Drept fiscal

Fiscalitate • Obligații fiscale • Declarații fiscale

Conform noilor reglementări fiscale 2020

Ediția 5

- adăugită și revizuită -



Editura C.H. Beck
București 2020

Cuprins

Abrevieri.....	XVII
-----------------------	-------------

PARTEA I. Noțiuni generale privind fiscalitatea	1
--	----------

Capitolul I. Introducere în dreptul fiscal	1
---	----------

Secțiunea 1. Definiția dreptului fiscal	1
---	---

Secțiunea a 2-a. Principiile dreptului fiscal	5
---	---

Secțiunea a 3-a. Izvoarele dreptului fiscal	7
---	---

Secțiunea a 4-a. Raporturile juridice fiscale	8
---	---

Capitolul II. Sistemul fiscal. Noțiune. Trăsături	12
--	-----------

Secțiunea 1. Noțiune.....	12
---------------------------	----

Secțiunea a 2-a. Trăsăturile și funcțiile sistemului fiscal	14
---	----

Secțiunea a 3-a. Funcțiile sistemului fiscal	15
--	----

§1. Funcția stimulativă	15
-------------------------------	----

§2. Funcția socială.....	15
--------------------------	----

§3. Funcția de control.....	15
-----------------------------	----

Secțiunea a 4-a. Funcțiile impozitului	16
--	----

§1. Funcția de finanțare a cheltuielilor publice	16
--	----

§2. Funcția de redistribuire	17
------------------------------------	----

§3. Funcția de corectare a dezechilibrelor	18
--	----

Capitolul III. Fiscalitatea.....	20
---	-----------

Secțiunea 1. Definiția fiscalității	20
---	----

Secțiunea a 2-a. Nivelul și structura fiscalității	20
--	----

Secțiunea a 3-a. Principiile generale ale fiscalității	21
--	----

Capitolul IV. Politica fiscală.....	23
--	-----------

Secțiunea 1. Noțiunea și sfera politicii fiscale	23
--	----

Secțiunea a 2-a. Teoria politicilor fiscale	24
---	----

Secțiunea a 3-a. Condiționarea fiscală a finanțării deficitului fiscal	24
--	----

Secțiunea a 4-a. Intervenționismul fiscal.....	25
--	----

Secțiunea a 5-a. Structurile instituționale ale politicii fiscale.....	26
--	----

Secțiunea a 6-a. Principiile politicii fiscale	26
--	----

Secțiunea a 7-a. Instrumentele de realizare a politicii fiscale.....	28
--	----

Secțiunea a 8-a. Efectele fiscalității.....	30
---	----

Secțiunea a 9-a. Armonizarea politicii fiscale în context internațional	31
---	----

Capitolul V. Concepții tradiționale și moderne privind impozitele și impunerea	33
---	-----------

Capitolul VI. Particularitățile veniturilor publice.....	35
---	-----------

PARTEA a II-a. Obligația fiscală	37
Capitolul I. Obligația bugetară	37
Secțiunea 1. Noțiunea și particularitățile obligației bugetare	37
Secțiunea a 2-a. Titlul de creanță bugetară	38
§1. Titluri de creanță explicate	39
§2. Titluri de creanță implicite	39
Secțiunea a 3-a. Exigibilitatea obligației bugetare	40
Determinarea momentului în care creanța devine exigibilă	42
Secțiunea a 4-a. Modificarea obligației bugetare	42
§1. Modificarea elementelor în raport de modul în care s-a făcut individualizarea obligației bugetare	42
§2. Modificarea situației juridice a contribuabilului	43
§3. Modificarea obligației bugetare prin acordarea înlesnirilor legale	44
§4. Modificarea actelor normative prin care se instituie și se reglementează veniturile bugetare	45
Capitolul II. Stingerea obligațiilor fiscale	47
Secțiunea 1. Aspecte generale privind modalitățile de stingere a creanțelor fiscale	47
Secțiunea a 2-a. Stingerea creanțelor fiscale prin plată	48
Secțiunea a 3-a. Ordinea stingerii obligațiilor fiscale	53
Secțiunea a 4-a. Stingerea obligațiilor fiscale prin compensare	54
Secțiunea a 5-a. Restituirea sumelor încasate	56
Secțiunea a 6-a. Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare	57
§1. Dobânzile	57
§2. Penalități de întârziere	59
§3. Majorări de întârziere	60
§4. Înlesniri și eşalonări la plată	60
§5. Garanțiile	62
Secțiunea a 7-a. Măsuri asigurătorii. Poprirea și sechestrul asigurător	63
Secțiunea a 8-a. Prescripția dreptului de a cere executarea silită și a dreptului de a cere restituirea	64
Secțiunea a 9-a. Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită	65
§1. Executorii fiscali	66
§2. Executarea silită împotriva veniturilor bugetului general consolidat	66
§3. Reguli privind executarea silită	67
§4. Obligația de informare asupra începerii executării silite. Somația	67
§5. Evaluarea bunurilor supuse executării silite	68
§6. Suspendarea executării silite	68
§7. Încetarea executării silite și ridicarea măsurilor de executare silită	69
Secțiunea a 10-a. Executarea silită prin poprire	70
Secțiunea a 11-a. Executarea silită a bunurilor mobile	71
Secțiunea a 12-a. Executarea silită a bunurilor imobile	73
Secțiunea a 13-a. Executarea silită a altor bunuri	73

Respectiv pentru oameni și câini

Secțiunea a 14-a. Valorificarea bunurilor sechestrate	74
Secțiunea a 15-a. Contestația la executare silită	76
Secțiunea a 16-a. Stingerea creanțelor fiscale prin alte modalități	78
Capitolul III. Impozitele	79
Secțiunea 1. Noțiunea de impozit	79
Secțiunea a 2-a. Clasificarea impozitelor	80
Secțiunea a 3-a. Impozitele directe	81
§1. Caracterizarea generală a impozitelor directe	81
§2. Trăsături caracteristice ale impozitelor pe venit	82
2.1. Impozitul pe veniturile persoanelor fizice	82
2.2. Impozitul pe veniturile societăților	90
§3. Impozitul pe avere	91
3.1. Impozitele propriu-zise pe avere	91
3.2. Impozitele asupra circulației averii	91
3.3. Impozitele pe creșterea averii	92
Secțiunea a 4-a. Impozitele indirecte	92
Capitolul IV. Taxe	94
Secțiunea 1. Noțiunea de taxă	94
Secțiunea a 2-a. Aspecte de ordin terminologic: <i>impozit v. taxe</i>	95
Secțiunea a 3-a. Funcțiile taxelor și impozitelor	96
Capitolul V. Impozitul pe profit	98
Secțiunea 1. Aspecte generale	98
Secțiunea a 2-a. Categori de contribuabili definite de lege	99
Secțiunea a 3-a. Determinarea profitului impozabil	103
§1. Calculul impozitului pe profit	103
§2. Precizări privind cheltuielile	106
Capitolul VI. Impozitul pe dividende	113
Secțiunea 1. Noțiuni introductive	113
Secțiunea a 2-a. Categori de dividende	113
Secțiunea a 3-a. Stabilirea impozitului pe dividende	114
Capitolul VII. Impozitul pe reprezentanțe	116
Secțiunea 1. Noțiuni introductive	116
Secțiunea a 2-a. Modul de constituire și funcționarea reprezentanțelor	116
Secțiunea a 3-a. Regimul fiscal aplicabil reprezentanțelor societăților străine în România	117
Capitolul VIII. Impozitarea microîntreprinderilor	119
Capitolul IX. Impozitarea persoanelor fizice	124
Secțiunea 1. Venituri supuse impozitului pe venitul net anual impozabil	131
§1. Venituri din activități independente	131
1.1. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate	132
1.2. Stabilirea venitului net anual din activități independente pe baza normelor de venit	136

1.3. Opțiunea de a stabili venitul net anual , în sistem real pe baza datelor din contabilitate	138
1.4. Stabilirea impozitului pentru veniturile din activități independente pentru care venitul net anual se stabilește pe baza normelor de venit.....	138
1.5. Stabilirea câștigului net anual impozabil	139
1.6. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.....	139
1.7. Determinarea și plata impozitului pe venit anual estimat.....	141
1.8. Bonificații pentru plata cu anticipație a impozitului pe venit anual estimat	141
1.9. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice – date privind veniturile realizate.....	141
1.10. Stabilirea și plata impozitului anual datorat	142
Secțiunea a 2-a. Impozitarea veniturilor obținute din drepturi de proprietate intelectuală.....	144
§1. Stabilirea impozitului pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă.....	144
§2. Stabilirea venitului net anual din drepturi de proprietate intelectuală.....	145
§3. Opțiunea de a stabili venitul net anual , în sistem real pe baza datelor din contabilitate	145
Secțiunea a 3-a. Impozitarea veniturilor salariale și asimilate salariilor	146
§1. Deducere personală	152
§2. Determinarea impozitului pe veniturile salariale și asimilate salariilor	154
§4. Termenul de plată a impozitului	156
§5. Obligații declarative ale plătitorilor de venituri din salarii	156
§6. Plata impozitului pentru anumite venituri salariale și asimilate salariilor	157
Secțiunea a 4-a. Impozitarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor....	158
§1. Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor.....	158
§2. Reguli privind stabilirea impozitului pe venit determinat pe baza normei anuale de venit	159
§3. Reguli privind stabilirea impozitului în cazul opțiunii pentru determinarea venitului net în sistem real	160
Secțiunea a 5-a. Impozitarea veniturilor din investiții.....	161
§1. Definirea veniturilor din România din transferul titlurilor de valoare.....	161
§2. Determinarea câștigului/pierderii din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate, precum și din transferul aurului financiar	163

§3. Stabilirea venitului din operațiuni cu instrumentele financiare derivate.....	165
§4. Determinarea câștigului net anual/pierderii nete anuale din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, precum și din transferul aurului financiar	166
§5. Reținerea impozitului din veniturile din investiții.....	166
Secțiunea a 6-a. Impozitarea veniturilor din pensii	168
§1. Stabilirea venitului impozabil lunar din pensii.....	168
§2. Reținerea impozitului din venitul din pensii	168
Secțiunea a 7-a. Impozitarea veniturilor din activități agricole, silvicultură și piscicultură	169
§1. Determinarea venitului net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitate.....	170
§2. Stabilirea venitului anual din activități agricole pe bază de norme de venit.....	171
§3. Calculul și plata impozitului pe veniturile din activități agricole.....	172
Secțiunea a 8-a. Impozitarea veniturilor din premii și din jocuri de noroc.....	173
§1. Stabilirea venitului net din premii și determinarea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc	173
Secțiunea a 9-a. Impozitarea veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.....	174
Secțiunea a 10-a. Impozitarea veniturilor din alte surse.....	177
§1. Calculul impozitului și termenul de plată.....	179
§2. Declararea, stabilirea și plata impozitului pentru unele venituri din alte surse	179
Capitolul X. Impozitele și taxele locale.....	181
Secțiunea 1. Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri	183
§1. Subiectele impunerii.....	183
§2. Obiectul sau materia impozabilă.....	184
§3. Depunerea declarațiilor fiscale.....	188
§4. Plata impozitului pe clădiri	188
Secțiunea a 2-a. Impozitul pe teren	189
§1. Subiectele impunerii.....	189
§2. Obiectul sau materia impozabilă.....	189
§3. Stabilirea și perceperea impozitului.....	193
Secțiunea a 3-a. Taxa pe mijloacele de transport	196
§1. Subiectele impunerii.....	196
§2. Calculul taxei pe mijloacele de transport	198
§3. Plata taxei pe mijloacele de transport.....	200
Secțiunea a 4-a. Impozitul pe spectacole	200
§1. Subiectele impunerii.....	200
§2. Obiectul sau materia impozabilă	200
§3. Stabilirea și perceperea impozitului pe spectacole.....	200
§4. Calculul impozitului pe spectacole	201
§5. Plata impozitului pe spectacole	202

Capitolul XI. Contribuțiile sociale	203
Secțiunea 1. Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.....	203
§1. Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul public de pensii	203
§2. Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale	204
§3. Stabilirea, plata și declararea contribuției de asigurări sociale pentru veniturile din activități independente și drepturi de proprietate intelectuală	211
Secțiunea a 2-a. Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate	212
§1. Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate. Cotele de contribuții	215
§2. Stabilirea, plata și declararea contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul veniturilor din salarii și asimilate salariilor.....	217
§3. Contribuția de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care nu se încadrează în categoriile de persoane exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate	219
§4. Contribuțiile sociale obligatorii datorate în România	219
Secțiunea a 3-a. Contribuția asiguratorie pentru muncă.....	220
§1. Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă.....	220
§2. Cota contribuției asiguratorie pentru munca și baza de calcul a acesteia	220
Capitolul XII. Convenții fiscale internaționale și dubla impunere	223
Secțiunea 1. Fenomenul de dublă impunere internațională	223
Secțiunea a 2-a. Degrevarea unilaterală de dubla impunere internațională (Instrumente juridice interne).....	224
Secțiunea a 3-a. Convenții internaționale pentru evitarea dublei impunerii (Instrumente juridice internaționale)	224
Secțiunea a 4-a. Principalele trăsături ale convențiilor pentru evitarea dublei impunerii internaționale.....	226
Secțiunea a 5-a. Metode de evitare a dublei impunerii.....	227
Capitolul XIII. Taxa pe valoarea adăugată	228
Secțiunea 1. Introducere	228
Secțiunea a 2-a. Sfera de aplicare a TVA	229
Secțiunea a 3-a. Persoane impozabile.....	232
Secțiunea a 4-a. Mecanismul TVA.....	234
Secțiunea a 5-a. Elementele esențiale ale TVA	238
§1. Faptul generator și exigibilitatea TVA	238
§2. Cotele de TVA	239
§3. Termenul de plată a TVA.....	240
§4. Locul operațiunilor impozabile	240
Secțiunea a 6-a. Obiectul sau materia impozabilă.....	241
§1. Baza de impozitare la operațiunile interne	241
§2. Elementele excluse din baza de impozitare.....	242

Respect pentru oameni și cărți

§3. Baza de impozitare pentru operațiunile de import	242
Secțiunea a 7-a. Subiectele impozabile	243
Secțiunea a 8-a. Obligațiile contribuabililor plătitori de TVA	244
§1. Plata defalcată a taxei pe valoare adăugată – split TVA	244
Capitolul XIV. Taxele vamale	246
Secțiunea 1. Politica vamală, componentă a politicii fiscal-economice	246
§1. Conceptul de politică vamală	246
§2. Impunerea – instrument principal în aplicarea politicii vamale	248
§3. Măsuri de politică vamală	249
Secțiunea a 2-a. Conceptul de taxă vamală	250
Secțiunea a 3-a. Natura juridică, funcțiile și efectele taxelor vamale	252
Secțiunea a 4-a. Clasificarea taxelor vamale	253
Secțiunea a 5-a. Excepții și reduceri de plata taxelor vamale	255
Secțiunea a 6-a. Tariful vamal de import al României	258
§1. Tariful vamal – principal instrument de politică comercială	258
§2. Clasificarea tarifului vamal de import	260
Secțiunea a 7-a. Sistemul instituțional al autorității vamale	261
§1. Structura organizatorică a autorității vamale	261
§2. Atribuțiile autorității vamale	262
Secțiunea a 8-a. Procedura vămuirii	263
§1. Procedura de drept comun de declarare a mărfurilor	263
§2. Proceduri simplificate de declarare a mărfurilor	263
Capitolul XV. Accizele și alte taxe speciale	266
§1. Persoane impozabile	267
§2. Regimul suspensiv de accize	268
§3. Regimul de stabilire a obligațiilor fiscale	269
Capitolul XVI. Inspekția fiscală	271
Secțiunea 1. Formele și întinderea inspekției fiscale	271
Secțiunea a 2-a. Metode de control	272
Secțiunea a 3-a. Perioada supusă inspekției fiscale	273
Secțiunea a 4-a. Avizul de inspekție fiscală	274
Secțiunea a 5-a. Locul și timpul desfășurării inspekției fiscale.	
Durata efectuării inspekției fiscale	275
Secțiunea a 6-a. Suspendarea inspekției fiscale	275
Secțiunea a 7-a. Controlul inopinat	277
Secțiunea a 8-a. Verificarea situației fiscale personale de către	
organul fiscal central	278
Secțiunea a 9-a. Perioada, locul și durata desfășurării verificării	
situației fiscale personale	281
Capitolul XVII. Răspunderea juridică în dreptul fiscal	284
Secțiunea 1. Răspunderea administrativă	284
Secțiunea a 2-a. Răspunderea contravențională	285
Secțiunea a 3-a. Răspunderea penală	290
§1. Aspecte generale privind răspunderea penală în dreptul fiscal	290
§2. Evaziunea fiscală	293

2.1. Considerații generale	293
2.2. Noțiunea și formele evaziunii fiscale	296
2.2.1. Noțiunea evaziunii fiscale	296
2.2.2. Evaziunea fiscală legală	297
2.2.3. Evaziunea fiscală frauduloasă	298
2.3. Cauzele evaziunii fiscale	299
2.4. Modalitățile evaziunii fiscale	300
2.4.1. Modalități generale ale evaziunii fiscale	300
2.4.2. Evaziunea cu ajutorul conturilor bancare	302
2.4.3. Evaziunea fiscală generată prin intermediul paradisurilor fiscale	303
2.5. Regimul juridic actual privind evaziunea fiscală	306
2.5.1. Definirea evaziunii fiscale	306
2.5.2. Înregistrarea fiscală	307
2.5.3. Subiectele evaziunii fiscale	308
2.5.4. Obiectul evaziunii fiscale	308
2.5.5. Latura subiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală	308
2.5.6. Latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală	308
2.6. Categorii de fapte incriminate ca infracțiuni în sistemul Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale	309
2.7. Combaterea evaziunii fiscale	310
Capitolul XVIII. Cazierul fiscal	311

Anexe	315
--------------------	------------

Anexa 1. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) (Directiva TVA)	315
Anexa 2. Regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite țări UE	322
Anexa 3. Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată	323
Anexa 4. Cerere de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal al contribuabilului – Formularul (050) și Instrucțiuni de completare	326
Anexa 5. Certificat de înregistrare în scopuri de TVA	330
Anexa 6. Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică – Formularul (010) și Instrucțiuni de completare	331
Anexa 7. Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere – Formularul (070) și Instrucțiuni de completare	346
Anexa 8. Declarație privind impozitul pe profit – Formularul (101) și Instrucțiuni de completare	360

Respect pentru oameni și căști

Anexa 9. Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice și Instrucțiuni de completare	373
Anexa 10. Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit – Formularul (205) și Instrucțiuni privind completarea.....	454
Anexa 11. Declarație privind veniturile estimate pentru asocierile fără personalitate juridică și entități supuse regimului transparenței fiscale – Formularul (223) și Instrucțiuni de completare	460
Anexa 12. Decizie de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice – Formularul (250)	466
Anexa 13. Declarație pe propria răspundere pentru exceptarea de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate – Formularul (603) și Instrucțiuni de completare	468
Anexa 14. Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise în vectorul fiscal – Formularul (700) și Instrucțiuni de completare	472
Anexa 15. Ordinul nr. 489/2018 pentru aprobarea modelului contractului de asigurare socială și al actului adițional la acesta, utilizate în sistemul public de pensii	481
Bibliografie	487
Index legislativ	491
Index jurisprudențial	495

PARTEA I

Noțiuni generale privind fiscalitatea

Capitolul I

Introducere în dreptul fiscal

Secțiunea 1. Definiția dreptului fiscal

Dreptul fiscal reprezintă ramura de drept public ce cuprinde totalitatea normelor juridice ce reglementează modalitățile de realizare la bugetul național consolidat a veniturilor publice prin intermediul impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale, precum și a oricăror alte venituri de natură fiscală.

În urmă analizei definiției dreptului fiscal, dar și din caracterul public al acestei ramuri de drept, rezultă, indiscutabil, că impunerea fiscalității se realizează de către stat **prin norme juridice obligatorii** pentru cetățeni.

Chiar dacă prin fiscalitate se urmărește protecția unor interese de ordin public (general), precum satisfacerea funcțiilor și necesităților statului, puterea sa (poziția superioară) în emiterea de norme juridice fiscale nu se poate exercita în mod discreționar¹.

Este necesar ca în activitatea de reglementare, având scopul de a îndeplini obiectivele publice, statul să respecte drepturile și libertățile fundamentale ale cetățenilor, precum și prevederile constituționale².

Dreptul fiscal, ca ramura a dreptului public, este format din totalitatea actelor normative ce reglementează raporturile juridice fiscale care se nasc, se modifică și se sting în procesul colectării impozitelor și taxelor de la contribuabili.

Dreptul fiscal fiind o ramură a dreptului public, raporturile juridice se nasc în cadrul procesului colectării taxelor și impozitelor sau al administrării acestora.

Datorită faptului că are un obiect de reglementare propriu, dreptul fiscal este una dintre cele mai importante ramuri ale sistemului de drept, indiferent dacă acest obiect este definit de relațiile fiscale create între autoritățile statului și contribuabili, prin acte și operațiuni fiscale, în scopul constituirii, repartizării și întrebuințării fondurilor bănești ale statului pentru satisfacerea **trebuințelor generale** ale societății³.

¹ M. Bouvier, M.C. Esclassan, J.P. Lassale, *Finances Publiques*, L.G.D.J., Paris, 1993, p. 9-11.

² M.Ș. Minea, C.F. Costas, *Dreptul finanțelor publice. Vol. I. Drept financiar*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 47.

³ D.D. Șaguna, D. Șova, *Drept fiscal*, ed. 4, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 34.

Respectiv, datorită acestui obiect propriu de reglementare, distinct de al celorlalte ramuri de drept, și având în vedere că obiectul reglementărilor juridice este criteriul principal și fundamental în stabilirea ramurilor de drept, dreptul fiscal este prezentat ca fiind baza reglementării legale și echitabile a relațiilor fiscale într-o societate care tinde să se armonizeze standardelor europene în materie fiscală¹.

Administrarea impozitelor și taxelor este o noțiune legală folosită de legislația fiscală, a cărei arie de acoperire este însă mult mai largă, având în vedere nu numai colectarea, dar și înregistrarea fiscală, declararea impozitelor, inspecția fiscală și contenciosul fiscal.

Subiect al impunerii este orice persoană fizică sau juridică (de drept public sau privat) care realizează venituri sau deține bunuri impozabile ori taxabile, denumită în legislația fiscală *contribuabil*. Principiul general care stă la baza impunerii îl reprezintă universalitatea acestei activități, excepția fiind scutirea de la impunere, care trebuie să fie expres și limitativ prevăzută de legea fiscală, niciun fel de extindere pe cale de interpretare nefiind admisă.

Obiectul impunerii sunt atât bunurile, cât și veniturile considerate de legiuitor ca fiind impozabile ori taxabile.

Raporturile juridice fiscale sunt raporturi de drept public reglementate de normele de drept fiscal. Față de această concepție tradiționalistă însă, legislația și practica contemporană au dezvoltat foarte mult și **aspectul privat** al dreptului fiscal². Astfel, în ciuda faptului că titlurile statului care au ca obiect impozite și taxe sunt și rămân titluri executorii, pentru a căror realizare nu este necesară intervenția magistratului, totuși există mai multe situații în care tradiționalul caracter de drept public este atenuat de raporturi juridice în care egalitatea părților și chiar posibilitatea contribuabilului de a formula pretenții de natură patrimonială asupra statului modifică semnificativ concepția tradițională cu privire la raporturile juridice fiscale³.

Din momentul în care o persoană fizică sau juridică *datorează* un impozit, aceasta capătă calitatea de „*datornic față de stat*”, de „**persoană care datorează impozit statului**”, numită în termeni fiscali „*contribuabil*”⁴.

O persoană fizică sau juridică poate să aibă calitatea de⁵:

1. contribuabil „*suportător*”;
2. contribuabil „*plătitor*”;
3. contribuabil „*plătitor și suportător*”.

¹ D.D. Șaguna, D.I. Radu, L.M. Mihai, Fiscalitatea birourilor notariale individuale și a societăților civile notariale, Ed. Notarom, București, 2014, p. 15.

² D.A.P. Florescu, P. Coman, G. Bălașa, Fiscalitatea în România. Reglementare. Doctrină. Jurisprudență, Ed. All Beck, București, 2005, p. 12.

³ M.Ș. Minea, C.F. Costăș, Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 18.

⁴ R. Bufan, Drepturile contribuabilului în cadrul procedurii de control fiscal, în RDC nr. 12/1998, p. 77.

⁵ N.G. Lăcrița, Noțiunea de „contribuabil”: sens și conținut (<http://legestart.ro/notiunea-de-contribuabil-sens-si-continut/>).

Respect pentru oameni și cărți

1. Contribuabil „suportător” este persoana care *datorează* impozit statului, dar nu ea este cea care îl plătește direct și personal.

Altfel spus, contribuabilul „suportător” nu vine în contact direct cu organul fiscal colector (care colectează, strânge, încasează obligațiile bugetare către stat), nu are calitatea de „plătitor” (direct și personal) al impozitului.

Impozitul datorat de contribuabilul „suportător” se calculează, se reține (în general, prin stopaj la sursă), și se plătește (virează) bugetului de stat de o altă persoană, numită contribuabil „plătitor”¹.

În cazul impozitelor *directe*, exemplul cel mai semnificativ de contribuabili „suportători” îl reprezintă *salariații* pentru impozitele datorate din veniturile lor salariale. Aceștia sunt cei care suportă, direct și personal, impozitul din salariile lor, dar ei nu intră în contact direct cu organul fiscal pentru plata impozitului, nu ei sunt plătitori ai acestui impozit².

Impozitul este *direct* atunci când *cel care îl suportă* efectiv și în mod real din venitul său, numit „suportătorul” impozitului, *cunoaște direct și nemijlocit mărimea acestuia* (a impozitului datorat)³.

Angajatorii sunt obligați, prin lege, să calculeze, să rețină prin stopaj la sursă (ceea ce înseamnă că nu se acordă venitul până nu se calculează și reține impozitul datorat) și să vireze bugetului de stat impozitul datorat de angajații lor.

Salariatul, în calitate de contribuabil „suportător”, nu are și calitatea de „plătitor” al impozitului.

Pentru unele impozite directe, precum impozitul pe venit/salarii, contribuabilul „suportător” este diferit de contribuabilul „plătitor”.

Răspunderea în fața organelor fiscale pentru nevirarea integrală și/sau în termenul legal a impozitelor cu reținere la sursă (care sunt impozitele la care contribuabilul „suportător” este diferit de contribuabilul „plătitor”) revine în întregime numai persoanei *plătitoare*, respectiv angajatorilor⁴.

Numai în cazul în care contribuabilul „suportător” (salariatul) nu a fost de bună-credință în comportamentul său cu angajatorul și, indirect, față de lege, și a întreprins cu bună știință acte și fapte care au condus la diminuarea impozitului datorat (adică a săvârșit acte de evaziune fiscală), numai într-un asemenea caz acesta rămâne direct răspunzător, atât față de organele fiscale, dar în special în fața legii penale (pentru fals, uz de fals în declarații, evaziune fiscală etc.)⁵.

2. Contribuabil „plătitor” este persoana care are obligația legală de a calcula, de a reține (în general, prin *stopaj la sursă*) și de a vira (în termenul și condițiile

¹ Ibidem.

² A. Fanu-Moca, Individualizarea impozitelor și taxelor prin titlul de creanță fiscală, în RDC nr. 11/2003, p. 194 și urm.

³ M. Brăgaru, Principiile fundamentale de administrare a impozitelor și taxelor în Codul de procedură fiscală, în RDC nr. 5/2004, p. 145-160.

⁴ N.G. Lăcrița, loc. cit.

⁵ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 36.

prevăzute prin lege) impozitele datorate de el, de alte persoane fizice și/sau juridice sau de el și de alte persoane fizice și/sau juridice.

În cazul unor impozite directe, precum impozitul pe venit/salariu, contribuabilul „plătitor” nu suportă din veniturile sale respectivele impozite, ci are numai obligația legală de a asigura calcularea, reținerea și plata (virarea) la buget a acestora, prin contactul direct, nemijlocit, cu organele fiscale¹.

În cazul impozitelor directe, exemplul cel mai semnificativ de contribuabil „plătitor” îl reprezintă angajatorii pentru impozitele datorate de salariații lor: salariații sunt cei care suportă din propriul venit impozitul pe venit/salariu, dar aceștia (salariații) nu intră în contact direct cu organele fiscale pentru a-și plăti impozitele, nu fiecare salariat își plătește, direct și personal, impozitul datorat.

Impozitul pe venit/salariu datorat de toți angajații unei unități, care pot să fie și de ordinul miilor, se calculează, se reține (prin stopaj la sursă) și se plătește statului de către angajatorul acestora.

Legea prevede clar, precis și la modul imperativ că nu salariatul are obligația de a calcula, de a reține impozitul din salariu și de a-l vira la buget, ci angajatorul.

În cazul constatării de către organul fiscal că impozitele datorate de salariați nu au fost calculate corect, nu au fost reținute integral și nu au fost virate bugetului de stat, integral și/sau în termenul legal, organul fiscal se îndreaptă împotriva persoanei plătitoare, respectiv angajatorul, și nu împotriva contribuabilului „suportător”, care este salariatul, în acest exemplu.

3. Contribuabil „plătitor și suportător”: persoana care are dublă calitate, atât de contribuabil „suportător”, cât și de contribuabil „plătitor”.

În cazul impozitelor directe, exemplul cel mai semnificativ de contribuabil care are dubla calitate, respectiv și de contribuabil „suportător”, și de contribuabil „plătitor”, îl reprezintă contribuabilul care datorează impozit pe profit: societatea suportă din veniturile sale impozitul pe profit, impozit pe care singură și-l calculează, îl reține (distinct, din celelalte venituri) și îl plătește (virează) la bugetul de stat².

Contribuabilul poate contesta orice act administrativ-fiscal, orice act de executare, poate solicita instanței suspendarea actului administrativ ori suspendarea executării silite, poate cere statului despăgubiri pentru o impunere defectuoasă ori nelegală, are dreptul la rambursarea unor impozite (cazul TVA)³ în anumite situații, poate sesiza organele judecătorești cu privire la abuzurile administrative ale funcționarului fiscal sau poate justifica chiar o acțiune judiciară întemeiată pe Convenția europeană a drepturilor omului pentru încălcarea art. 1 cu privire la dreptul de proprietate.

¹ R. Bufan, B. Castagnede, A. Safta, M. Musatcu, *Tratat de drept fiscal. Partea generală*, vol. I, Ed. Lumina Lex, București, 2005, p. 146-170.

² N.G. Lăcrița, loc. cit.

³ CJUE, Marea Cameră, Hotărârea din 17 iulie 2008, *Cauza C-132/06, Comisia Comunităților Europene c. Republica Italiană*, „Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolul 10 CE – A șasea directivă TVA – Obligații în cadrul sistemului intern – Controlul operațiunilor taxabile – Amnistie”, având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul art. 226 CE, introdusă la 7 martie 2006 (*ECR 2008 I-05457*).

Prin intermediul finanțelor publice se asigură constituirea, repartizarea și utilizarea eficientă a banului public pentru sporirea producției de mărfuri, dezvoltarea forțelor de producție, dezvoltarea învățământului și culturii, ocrotirea sănătății etc.

Secțiunea a 2-a. Principiile dreptului fiscal

Principiile dreptului fiscal sunt definite de Codul fiscal în art. 3 și au următorul conținut:

1. Neutralitatea măsurilor fiscale. În conformitate cu acest principiu, măsurile fiscale nu trebuie să țină cont de categoriile de investitori, de capitaluri sau de forma de proprietate. Măsurile fiscale trebuie să asigure condiții egale investitorilor și capitalurilor, indiferent dacă sunt autohtone sau străine¹.

În jurisprudență², acest principiu are un dublu conținut:

- pe de o parte, el impune, în primul rând, ca operatorii economici care se află într-o situație comparabilă, precum și bunurile și prestațiile de servicii asemănătoare, care sunt astfel concurente între ele, să fie tratate identic, pentru evitarea oricărei denaturări a concurenței. Sub acest aspect, principiul neutralității măsurilor fiscale constituie o expresie a principiului general al egalității de tratament³;

- pe de altă parte, acest principiu implică faptul ca o persoană impozabilă să beneficieze de exonerarea integrală de TVA aferentă bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat pentru exercitarea activităților sale taxabile⁴.

Acest principiu poate fi invocat de o persoană impozabilă pentru a se opune unei dispoziții din dreptul național care condiționează rambursarea TVA facturată în mod eronat de rectificarea facturii greșite, în timp ce dreptul de deducere a respectivei

¹ A. Fanu-Moca, *Contenciosul fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 193.

² CJUE, Camera a treia, Hotărârea din 28 iulie 2011, *Cauza C-274/10, Comisia Europeană c. Republica Ungară* (JO C nr. 221 din 14 august 2010), „Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Norme de exercitare – Articolul 183 – Reglementare națională care nu permite rambursarea excedentului de TVA decât în măsura în care depășește valoarea taxei aferente intrărilor, rezultată din operațiuni pentru care nu a fost încă efectuată plata”.

³ CJUE, Hotărârea din 3 martie 2011, *Cauza C-41/09, Comisia c. Țările de Jos*, nepublicată, pct. 66, din Jurisprudența citată în *M.I. Niculeasa*, *Summa Fiscalis – Tratat de drept fiscal și financiar public*, Ed. Universul Juridic, București, 2012, p. 308.

⁴ Principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la art. 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în temeiul unei dispoziții naționale care are ca scop transpunerea articolului menționat, administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturată în mod eronat clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat definitiv acestui client dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată respective, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil.

REFUZAT a fost definitiv refuzat, acest refuz definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil¹.

2. Certitudinea impunerii se realizează prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată trebuie să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, pentru ca aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

3. Justețea impunerii sau echitatea fiscală asigură că sarcina fiscală a fiecărui contribuabil este stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia.

4. Eficiența impunerii implică niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul, prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză, prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoanele fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.

Neutralitatea impunerii, certitudinea impunerii, echitatea fiscală și eficiența impunerii reprezintă principii de bază ale fiscalității unei economii libere, reprezentând esența multor discuții pe marginea corectitudinii raportului de impunere atât din punct de vedere al relației stat – contribuabil, cât și din punct de vedere al contribuabililor care compară diferitele reglementări concrete aplicabile fiecăruia în parte.

Acestor principii legale li se mai poate adăuga un **principiu** formulat de mai mulți teoreticieni, **care are în vedere contribuția fiecăruia la sistemul fiscal proporțional cu capacitatea sa contributivă**².

Aceasta înseamnă **consacrarea ideii de egalitate prin impunere, preferabilă principiului egalității în fața impunerii**. Deși există argumente pro și contra pentru susținerea oricăreia din aceste două idei, autorii prezentei lucrări se pronunță în favoarea egalității prin impunere, fie și pentru motivul unei echități sociale mai mari decât acela al egalității în fața impozitului.

Considerăm că este normal ca un cetățean care are o avere mai mare să contribuie într-o măsură superioară la constituirea fondurilor generale ale societății decât un cetățean care are o capacitate contributivă inferioară.

5. Predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.

¹ CJUE, Camera a cincea, Hotărârea din 11 aprilie 2013, *Cauza C-138/12*, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 din TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 6 martie 2012, primită de Curte la 15 martie 2012, în procedura *Rusedespred OOD c. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

² G. Morse, D. Williams, *Principles of Tax Law*, 5th ed., Thomson, Sweet & Maxwell, 2004, p. 249.

Secțiunea a 3-a. Izvoarele dreptului fiscal

Conținutul suveranității fiscale constituie în același timp și limitele acesteia, în sensul că puterea publică fiscală trebuie să respecte prevederile constituționale. Totodată, la nivel legislativ, *stricto sensu*, există elemente care se pot constitui în limite pentru organele fiscale, însă acestea nu constituie veritabile limite ale suveranității fiscale, întrucât pot fi îndepărtate/modificate de către Parlament sau, în anumite condiții, de către Guvern.

Caracterul legal al taxelor și impozitelor se reflectă în atribuită exclusivă a Parlamentului de a stabili natura contribuțiilor la bugetul de stat, adică de a reglementa taxele și impozitele. Nașterea taxelor și impozitelor are caracter legal, în sensul că voință Parlamentului exprimată în lege poate da naștere taxelor și impozitelor.

Caracterul legal al taxelor și impozitelor locale este exprimat prin posibilitatea administrațiilor publice locale care, în virtutea principiului subsidiarității, pot stabili taxe și impozite în limitele dispozițiilor legale; în niciun caz administrația publică locală nu are dreptul de reglementare *ab initio* a taxelor și impozitelor, ci este necesar ca taxele și impozitele să fie născute de voință Parlamentului, materializată în dispoziții legale, iar, apoi, în limita marjei de apreciere permisă de lege, organele administrației publice locale au dreptul să aplice la nivel concret taxele și impozitele¹.

Constituția României este primul și cel mai important izvor al dreptului fiscal. Legea fundamentală a țării reglementează în art. 56 obligația cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, între îndatoririle fundamentale cetățenești.

Această îndatorire fundamentală însă trebuie să fie garantată de așezarea justă a sarcinilor fiscale², de interzicerea oricăror alte prestații în afara celor stabilite prin lege³ și de reglementarea prin lege a modului de cheltuire a fondurilor generale ale societății constituite din impozite și taxe⁴.

La sfârșitul anului 2003 au fost adoptate de către legiuitorul român Codul fiscal (Legea nr. 571/2003) și Codul de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003). Aceste acte normative și-au găsit aplicabilitatea până la sfârșitul anului 2015, iar din 1 ianuarie 2016 sunt în vigoare un nou Cod fiscal (Legea nr. 227/2015)⁵ și un nou Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015)⁶. Importanța noutăților introduse prin aceste reglementări fiscale rezidă nu numai în impactul acestora de majorare sau micșorare a fiscalității, ci și în introducerea unor noi reguli și principii pentru asigurarea unei aplicări coerente și consecvente a dispozițiilor în materie fiscală.

¹ M.I. Niculeasa, op. cit., p. 119.

² Art. 56 alin. (2) din Constituția României.

³ Constituția României, în art. 56 alin. (3) **consacră principiul *nullum impositum sine lege***. Acest principiu este consacrat de Legea fundamentală și în art. 139 alin. (1).

⁴ Art. 139 alin. (3) din Constituția României **prevede**: „Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora”.

⁵ M.Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

⁶ M.Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

Respectiv, **Codul este o colecție** de reguli juridice cu rol de generalitate și cu o durată de existență foarte mare.

Codul fiscal strânge la un loc principiile generale ale fiscalității, raportul dintre legea română și tratatele internaționale cu privire la impunere, inclusiv convențiile de evitare a dublei impunerii, principalele impozite și taxe din sistemul fiscal românesc. Modificările permanente însă, modificări de esență ale acestei reglementări, precum și adăugarea prin reglementări secundare la normele juridice primare slăbesc foarte mult din efectul benefic produs inițial.

Codul de procedură fiscală concentrează toate reglementările legale procedurale care țin de „administrarea impozitelor și taxelor”, respectiv înregistrarea contribuabililor, declararea impozitelor și taxelor, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor și taxelor, soluționarea contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor administrativ-fiscale.

Mai există și alte legi speciale care prevăd în cuprinsul lor reglementări fiscale, cum ar fi: Codul vamal¹, O.U.G. nr. 80/2013 privind taxele judiciare de timbru², Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență³, O.G. nr. 39/2015 privind cazierul fiscal⁴ etc.

Reglementările secundare, respectiv Normele, Instrucțiunile și Regulamentele de aplicare ale legislației fiscale, adoptate prin Hotărâre de Guvern ori prin Ordin al ministrului Finanțelor Publice, joacă un rol foarte important în explicarea și aplicarea legislației fiscale, detaliind în amănunt modul de aplicare a normelor fiscale sau procedural fiscale, conținând reglementări și, uneori, chiar lămuriri necesare, în absența cărora aplicarea legislației fiscale ar fi dificilă.

Deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, a cărei rațiune de funcționare este interpretarea unitară a reglementărilor fiscale, sunt obligatorii doar pentru organele fiscale, modul de interpretare a legii fiscale cuprinse într-o Decizie a Comisiei putând fi infirmat pe cale judiciară prin hotărâre judecătorească.

Secțiunea a 4-a. Raporturile juridice fiscale

Raporturile juridice fiscale sunt reglementate în temeiul normelor juridice referitoare la colectarea veniturilor fiscale ale statului. Această categorie de raporturi juridice se particularizează prin specificul conținutului lor, adică a drepturilor și a obligațiilor subiecților participante.

Raporturile juridice fiscale sunt formate din relații de impunere care iau naștere în procesul repartizării unei părți din venitul național și în redistribuirea unor venituri

¹ Noul Cod vamal a fost adoptat prin Legea nr. 86/2006 (M.Of. nr. 350 din 19 aprilie 2006).

² M.Of. nr. 392 din 29 iunie 2013.

³ M.Of. nr. 466 din 25 iunie 2014.

⁴ M.Of. nr. 655 din 31 august 2015.

Respect pentru oameni și cărți

ale persoanelor juridice și ale persoanelor fizice, în scopul constituirii fondurilor bănești ale bugetului de stat.

Nu există o reglementare legală care să **definească** raportul juridic fiscal, dar din interpretarea mai multor prevederi ale Codului de procedură fiscală, respectiv art. 1, art. 16 și art. 21 rezultă atât părțile, cât și conținutul și obiectul raporturilor juridice fiscale.

Există două **categorii** de raporturile juridice fiscale:

- raporturi de drept material fiscale;
- raporturi de drept procedural fiscal.

Este dificil de realizat o distincție pe baza reglementărilor legale, întrucât textele nu fac o separație clară între cele două categorii de raporturi juridice, dar această se poate deduce.

Din totalitatea activităților desfășurate în scopul stabilirii și încasării la bugetul consolidat a impozitelor și taxelor, unele sunt specifice raporturilor juridice material fiscale, iar altele raporturilor juridice procedural fiscale.

În cazul celor două categorii de raporturi juridice **subiectele** sunt aceleași, respectiv organele fiscale și contribuabilii, **obiectul** este același, respectiv stabilirea și încasarea la bugetul general consolidat a impozitelor, taxelor și altor contribuții datorate de către debitorii fiscali, dar diferă conținutul celor două categorii de raporturi.

Raportul de drept material fiscal are în conținutul său drepturile și obligațiile părților legate de perceperea impozitelor, perceperea dobânzilor și penalităților, dreptul la restituirea impozitelor și taxelor, dreptul la rambursarea TVA și obligațiile corelative de declarare a materiei impozabile, a bunurilor deținute și veniturilor realizate impozabile ori taxabile etc.

Raportul de drept procedural fiscal are în conținutul său acele drepturi și obligații legate de acțiunile administrative, administrativ-jurisdicționale și procesual-civile legate de activitatea de administrare a impozitelor și taxelor.

Prin administrarea impozitelor și taxelor se înțelege, în sensul Codului de procedură fiscală, ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu: înregistrarea fiscală; declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrativ-fiscale.

Raporturile juridice fiscale întrunesc toate **caracteristicile** raporturilor juridice financiare și au elemente comune tuturor raporturilor juridice în general, indiferent de deosebirile de conținut dintre diferitele categorii de venituri ale bugetului de stat.

Raporturile juridice fiscale cuprind în **structura** lor următoarele elemente: subiecte, conținut și obiect.

1. Subiectele raporturilor juridice fiscale sunt, pe de o parte, statul, prin organele fiscale investite cu atribuții specifice realizării veniturilor fiscale, iar, pe de altă parte, persoanele juridice sau persoanele fizice obligate să plătească impozitele, taxele și celelalte venituri ale bugetului de stat.

Statul este reprezentat, la nivel central, de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și unitățile sale teritoriale, care reprezintă **organele fiscale ale statului**.

La nivel local, **unitățile administrativ-teritoriale** sunt reprezentate în raporturile juridice fiscale de autoritățile administrației publice locale, precum și de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuțiilor delegate de către autoritățile respective.

Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate avea un raport juridic direct sau poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Împuternicitul poate fi convențional sau legal.

2. Conținutul raporturilor juridice fiscale îl constituie drepturile și obligațiile subiectelor participante.

Cele mai importante drepturi ale statului sunt:

- dreptul de a institui venituri fiscale (taxe și impozite);
- dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea TVA, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, denumite de legiuitor **creanțe fiscale principale**;

- dreptul la perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**.

Obligațiile corelative ale contribuabililor, denumite de legiuitor **obligații fiscale**, sunt următoarele:

- obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite **obligații de plată accesorii**;

- obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

- orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

De asemenea, contribuabilii au **drepturi**, cum ar fi:

- dreptul de a pretinde stabilirea impunerii și modalității de plată în conformitate cu dispozițiile actelor normative care reglementează fiecare venit fiscal;
- dreptul de a beneficia de înlesnirile legale (scutiri, reduceri, amânări, eșalonări de plată etc.);
- dreptul de a contesta actele cu caracter individual ale organelor de control fiscal pe care le consideră neconforme cu legea.