

Cosmin Flavius COSTAȘ
Conferențiar universitar doctor
Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca

DREPT FISCAL

Ediția a III-a,
revăzută și adăugită

Universul Juridic
București
-2021-

CUPRINS

Abrevieri.....	9
PARTEA I. TEORIA GENERALĂ A IMPOZITELOR ȘI TAXELOR	11
TITLUL I. POLITICA FISCALĂ ȘI FISCALITATEA.....	13
Capitolul I. Considerații introductive	13
Secțiunea I. Politica fiscală.....	13
Secțiunea a II-a. Conceptul de fiscalitate	17
Secțiunea a III-a. Teorii și maxime care susțin temeiul reglementării sistemului de impunere	20
Secțiunea a IV-a. Principiile impunerii	22
Secțiunea a V-a. Principii de drept fiscal.....	24
Capitolul II. Contribuabilii	89
Secțiunea I. Noțiunea de „contribuabil”	89
Secțiunea a II-a. Criterii de determinare a contribuabililor	90
Secțiunea a III-a. Cazierul fiscal.....	91
TITLUL II. SISTEMUL VENITURILOR PUBLICE. VENITURI BUGETARE, VENITURI FISCALE ȘI VENITURI NEFISCALE	95
Capitolul I. Sistemul veniturilor publice bugetare.....	95
Secțiunea I. Veniturile bugetare în cadrul veniturilor publice.....	95
Secțiunea a II-a. Trăsăturile caracteristice ale veniturilor bugetare.....	97
Secțiunea a III-a. Elementele comune și definițiile ale veniturilor bugetare	98
Secțiunea a IV-a. Clasificarea generală a veniturilor bugetare.....	104
Capitolul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor.....	105
Secțiunea I. Definiția și trăsăturile caracteristice ale impozitului	105
Secțiunea a II-a. Clasificarea impozitelor.....	108
Secțiunea a III-a. Impozitarea directă. Impozitele directe	110
Secțiunea a IV-a. Evitarea dublei impunerii.....	114
Secțiunea a V-a. Impozitarea indirectă. Impozitele indirecte	116
Secțiunea a VI-a. Evoluția impozitelor indirecte.....	117
Secțiunea a VII-a. Definiția și trăsăturile caracteristice ale taxelor.....	118
Secțiunea a VIII-a. Clasificări ale taxelor.....	119
Secțiunea a IX-a. Rolul și funcțiile impozitelor și taxelor, ca principale categorii de venituri bugetare	120

PARTEA A II-A. PRINCIPALELE IMPOZITE ȘI TAXE123

TITLUL I. IMPOZITELE ȘI TAXELE REGLEMENTATE DE CODUL FISCAL.....	125
Capitolul I. Prezentarea generală a Codului fiscal român.....	125
Secțiunea I. Codul fiscal – principalul act normativ în domeniul fiscal.....	125
Secțiunea a II-a. Modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.....	128
Secțiunea a III-a. Alte dispoziții generale ale Codului fiscal.....	148
Capitolul II. Impozitul pe profit.....	155
Secțiunea I. Introducere.....	155
Secțiunea a II-a. Reguli generale privind impozitarea profitului în România.....	162
Capitolul III. Impozitarea dividendelor.....	192
Capitolul IV. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.....	197
Capitolul V. Impunerea veniturilor realizate de către persoanele fizice.....	202
Secțiunea I. Preliminarii.....	202
Secțiunea a II-a. Dispoziții generale privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....	203
Secțiunea a III-a. Reguli specifice pentru determinarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice.....	220
Secțiunea a IV-a. Alte reguli privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....	293
Capitolul VI. Impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțe.....	298
Secțiunea I. Impozitul pe veniturile nerezidenților.....	298
Secțiunea a II-a. Impozitul pe reprezentanțe.....	308
Capitolul VII. Taxa pe valoarea adăugată.....	309
Secțiunea I. Definiție. Mecanism de aplicare.....	309
Secțiunea a II-a. Taxa pe valoarea adăugată în România.....	310
Secțiunea a III-a. Aplicarea teritorială a dispozițiilor europene privind taxa pe valoarea adăugată.....	313
Secțiunea a IV-a. Persoanele impozabile și activitatea economică.....	315
Secțiunea a V-a. Operațiunile impozabile.....	353
Secțiunea a VI-a. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei.....	365
Secțiunea a VII-a. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului.....	374
Secțiunea a VIII-a. Baza de impozitare a TVA-ului.....	381
Secțiunea a IX-a. Cotele de impunere ale taxei pe valoarea adăugată.....	386
Secțiunea a X-a. Scutiri de la plata taxei pe valoarea adăugată.....	390
Secțiunea a XI-a. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.....	396
Secțiunea a XII-a. Persoanele obligate la plata TVA-ului și răspunderea pentru plata TVA-ului.....	399
Secțiunea a XIII-a. Regimuri speciale de TVA.....	401
Secțiunea a XIV-a. Obligații administrative. Plata taxei la buget.....	403

Secțiunea a XV-a. Câteva observații în legătură cu legislația anti-abuz și recalificarea tranzacțiilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.....	405
Capitolul VIII. Accizele	481
Secțiunea I. Definiție. Caracteristici. Clasificare.....	481
Secțiunea a II-a. Regimul accizelor armonizate	482
Secțiunea a III-a. Regimul impozitării altor produse accizabile.....	493
Capitolul IX. Impozitele și taxele locale	497
Secțiunea I. Considerații generale privind impozitele și taxele locale	497
Secțiunea a II-a. Prezentarea impozitelor și taxelor locale.....	501
Secțiunea a III-a. Determinarea impozitelor și taxelor locale	532
 TITLUL II. IMPOZITE ȘI TAXE REGLEMENTATE PRIN ALTE ACTE	
NORMATIVE	535
Capitolul I. Scurte considerații privind monopolurile fiscale.....	535
Secțiunea I. Definiție. Caracteristici. Clasificare.....	535
Secțiunea a II-a. Regimul juridic actual al monopolurilor fiscale în România.....	537
Capitolul II. Taxele vamale	540
Secțiunea I. Definiție. Clasificări. Reglementare	540
Secțiunea a II-a. Sistemul instituțional național al autorității vamale. Personalul vamal. Competența organelor vamale	544
Secțiunea a III-a. Drepturile și obligațiile persoanelor în raport cu reglementările vamale.....	549
Secțiunea a IV-a. Tariful vamal. Clasificarea tarifară a mărfurilor. Originea mărfurilor. Valoarea în vamă a mărfurilor	550
Secțiunea a V-a. Clasificarea regimurilor vamale	555
Secțiunea a VI-a. Regimurile vamale definitive.....	556
Secțiunea a VII-a. Regimurile vamale suspensive și economice. Prezentare.....	558
Secțiunea a VIII-a. Regimul zonelor libere și al antrepozitelor libere	562
Secțiunea a IX-a. Datoria vamală	563
Secțiunea a X-a. Noi reglementări vamale. Definitivarea proiectului Codului vamal al Uniunii	567
Capitolul III. Taxele de timbru	570
Secțiunea I. Caracterizare generală.....	570
Secțiunea a II-a. Taxele judiciare de timbru.....	571
Secțiunea a III-a. Timbrul judiciar.....	575
Secțiunea a IV-a. Taxele de timbru extrajudiciare	576
Secțiunea a V-a. Taxele de timbru și dreptul la un proces echitabil.....	577
Capitolul IV. Taxele parafiscale și taxele de mediu	583
Secțiunea I. Taxele parafiscale	583
Secțiunea a II-a. Taxele de mediu.....	587
 Bibliografie.....	 653

Titlul I

Politica fiscală și fiscalitatea

Capitolul I

CONSIDERAȚII INTRODUCATIVE

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 celor mai eficiente modalități de stabilire și percepere a veniturilor bugetare. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului¹ 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 repartiției produsului social, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor politice, economice și sociale².

¹ 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).

² 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 statului¹. În doctrină se apreciază – în consecință – că politica fiscală se află la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amplexarea 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 diferite moduri: fie prin alegerea (selectarea) impozitelor, fie prin maniera de repartizare a acestora, ca sarcină fiscală, pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode². Recenta pandemie întărește această concluzie, statele fiind obligate să își adapteze politica fiscală în contextul politicii bugetare³.

5. Într-un articol publicat pe site-ul propriu al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE, pagina web: www.oecd.org), la 3 septembrie 2020, sub semnătura lui Pascal Saint-Amans (director, Centrul pentru politică fiscală și administrație, OCDE), în contextul cooperării internaționale, este abordată problema răspunsului sistemelor fiscale la provocările pe care le-a adus pandemia cu coronavirusul COVID-19. Ne-a atras atenția un citat din acest articol, pe care îl redăm aici: *Rather than simply returning to business as usual, the goal should be "build back better" and address some of the structural weaknesses that the crisis has laid bare* („Decât să ne întoarcem pur și simplu la același mod de lucru, obiectivul ar trebui să fie acela de a reconstrui mai bine și de a aborda câteva dintre slăbiciunile structurale pe care criza ni le-a scos la iveală”). Grupul de experți care lucrează la nivelul OCDE apreciază că guvernele ar trebui să utilizeze în continuare instrumente fiscale pentru a oferi suport afacerilor și familiilor afectate. Cu toate acestea, măsurile trebuie să fie bine calibrate și să fie retrase gradual odată cu îmbunătățirea situației. Odată ce recuperarea (economică) a fost securizată, guvernele ar trebui să facă trecerea de la managementul crizei la luarea în considerare a unor reforme structurale, fără a acționa prematur și fără ca

¹ 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. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 7^e édition, Ed. Dalloz, Paris, 1992, pp. 5-9.

² 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.

³ Pentru exemple recente de aplicare, a se vedea: M. González Aparicio, *Fiscal actions taken in Spain as a result of Covid-19 and proposals for the future*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 27-38; C. Oneț, *Despre „moratoriul legal” privind stingerea creanțelor fiscale pe perioada stării de urgență instituite în contextul crizei sanitare provocate de epidemia cu COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 10-19.

acest lucru să periclitizeze recuperarea. Mai precis, guvernele ar trebui să folosească oportunitatea pe care o au pentru a construi o economie mai verde, mai inclusivă și mai rezistentă. În acest context, autorii studiului recomandă:

- *Accelerarea reformei impozitelor (taxelor) de mediu.* Pentru că aceste impozite (taxe) sunt mult sub ceea ce ar trebui să fie, 70% din emisiile de dioxid de carbon asociate producției de energie din economiile avansate și emergente rămân neimpozitate și cei mai poluanți combustibili rămân în mare parte neimpozitați.

- *O impozitare mai echitabilă.* Criza economică actuală a reliefat și exacerbat inegalitățile existente. Persoanele cu venituri mici, femeile și tinerii au fost categoriile lovite cel mai tare, în timp ce, în cele mai afectate sectoare ale economiei, aproape jumătate din forța de muncă era compusă din lucrători cu timp parțial, temporari sau cu activitate independentă. Chiar dacă unele dintre țări au extins temporar posibilitățile de acordare a concediului medical sau ajutorului de șomaj și pentru asemenea lucrători, în viitor ar trebui să se acorde o mai mare atenție întăririi protecției sociale.

- *Surse alternative de impozitare.* Odată ieșite din criza economică și pe măsură ce economiile își revin, guvernele vor căuta să restabilească echilibrul finanțelor publice. S-ar putea însă ca, la acel moment, guvernele să nu mai poată colecta tot ceea ce estimează pe baza surselor tradiționale de venit. Creșterea impozitelor și contribuțiilor care afectează munca și consumul, aplicată cu ocazia crizei economice din 2008, s-ar putea să nu mai fie susținută politic și nici dezirabilă din perspectiva echității. Prin urmare, guvernele vor fi nevoite să caute surse alternative de impozitare. Impozitarea proprietății și a veniturilor din capital ale persoanelor fizice va avea un rol important, în special în contextul în care se întrevăd îmbunătățiri semnificative ale transparenței fiscale internaționale.

- *Cooperarea globală și impozitarea digitală.* Criza a subliniat o anumită vulnerabilitate colectivă și importanța critică a cooperării multilaterale. Presiunea ridicată asupra finanțelor publice și, în același timp, solicitările tot mai dese pentru o impozitare mai echitabilă ar trebui să dea un nou impuls pentru obținerea unui acord (global) asupra impozitării digitale. De asemenea, cooperarea internațională se va dovedi cu atât mai necesară pentru a împiedica disputele fiscale să se transforme în războaie economice care ar afecta recuperarea într-o perioadă în care economia globală își permite cel mai puțin un asemenea scenariu¹.

6. În doctrina de specialitate² se face o distincție între:

a. *Politici fiscale de stimulare economică:* politici fiscale de stimulare a productivității economice³ sau politici fiscale de stimulare a inovației și a schimburilor economice. De exemplu, majoritatea statelor membre ale OCDE aplică politici fiscale de stimulare a inovației,

¹ Pentru detalii, a se vedea Cluj Tax Forum Journal nr. 5/2020, secțiunea *Noutăți fiscale*.

² P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Ed. PUF, Paris, 1997, pp. 375-480.

³ 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).