



Codul **fiscal** comentat și adnotat

cu legislație secundară
și complementară, jurisprudență
și norme metodologice

Emilian Duca

Universul Juridic
București
-2024-

CUPRINS

ABREVIERI UZUALE.....	11
TITLUL I. DISPOZIȚII GENERALE	13
CAPITOLUL I. Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal	13
CAPITOLUL II. Aplicarea și modificarea Codului fiscal	16
CAPITOLUL III. Definiții	22
CAPITOLUL IV. Reguli de aplicare generală.....	44
TITLUL II. IMPOZITUL PE PROFIT	60
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	60
CAPITOLUL II. Calculul rezultatului fiscal	75
CAPITOLUL III. Aspecte fiscale internaționale.....	137
CAPITOLUL III ¹ . Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.....	145
CAPITOLUL IV. Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale.....	159
CAPITOLUL IV ¹ . Reguli privind consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit.....	166
CAPITOLUL V. Impozitul pe dividende	173
CAPITOLUL VI. Dispoziții tranzitorii.....	175
TITLUL III. IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTRINDERILOR	183
TITLUL IV. IMPOZITUL PE VENIT	198
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	198
CAPITOLUL II. Venituri din activități independente.....	214
CAPITOLUL II ¹ . Venituri din drepturi de proprietate intelectuală	232
CAPITOLUL III. Venituri din salarii și asimilate salariilor.....	237
CAPITOLUL IV. Venituri din cedarea folosinței bunurilor.....	265
CAPITOLUL V. Venituri din investiții	273
CAPITOLUL VI. Venituri din pensii.....	285
CAPITOLUL VII. Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură	289
CAPITOLUL VIII. Venituri din premii și din jocuri de noroc	297
CAPITOLUL IX. Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.....	299
CAPITOLUL X. Venituri din alte surse.....	309
CAPITOLUL XI. Venitul net anual impozabil.....	314
CAPITOLUL XII. Proprietatea comună și asociațiile fără personalitate juridică	328
CAPITOLUL XIII. Aspecte fiscale internaționale	331
CAPITOLUL XIV. Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă.....	342
CAPITOLUL XV. Dispoziții tranzitorii și finale	343
TITLUL V. CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII	347
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	347
CAPITOLUL II. Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.....	348
CAPITOLUL III. Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	380
CAPITOLUL IV. Contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj	412
CAPITOLUL V. Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.....	414
CAPITOLUL VI. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale	416
CAPITOLUL VII. Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit art. 4 din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare.....	417
CAPITOLUL VIII. Prevederi comune în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și/sau din activități independente, atât în România, cât și pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al unui stat membru al Spațiului Economic European sau al Confederației Elvețiene pentru care sunt incidente prevederile legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale	419
CAPITOLUL IX. Contribuția asiguratorie pentru muncă.....	421

TITLUL VI. IMPOZITUL PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMÂNIA DE NEREZIDENȚI ȘI IMPOZITUL PE REPREZENTANȚELE FIRMELOR STRĂINE ÎNFIINȚATE ÎN ROMÂNIA.....	427
CAPITOLUL I. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.....	427
CAPITOLUL II. Asocieri/Entități care desfășoară activitate/obține venituri în/din România	450
CAPITOLUL III. Impozitul pe reprezentanțe	452
CAPITOLUL IV. Modul de impozitare a veniturilor din economii obținute din România de persoane fizice rezidente în state membre și aplicarea schimbului de informații în legătură cu această categorie de venituri.....	454
CAPITOLUL V. Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate	455
TITLUL VII. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ	462
CAPITOLUL I. Definiții	462
CAPITOLUL II. Operațiuni impozabile	468
CAPITOLUL III. Persoane impozabile	475
CAPITOLUL IV. Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei	484
CAPITOLUL V. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei.....	505
CAPITOLUL VI. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată	523
CAPITOLUL VII. Baza de impozitare	538
CAPITOLUL VIII. Cotele de taxă.....	551
CAPITOLUL IX. Operațiuni scutite de taxă	567
CAPITOLUL X. Regimul deducerilor.....	593
CAPITOLUL XI. Persoanele obligate la plata taxei	643
CAPITOLUL XII. Regimuri speciale	646
CAPITOLUL XIII. Obligații	676
CAPITOLUL XIV. Dispoziții comune.....	724
CAPITOLUL XV. Dispoziții tranzitorii.....	734
TITLUL VIII. ACCIZE ȘI ALTE TAXE SPECIALE	750
CAPITOLUL I. Regimul accizelor armonizate	750
CAPITOLUL II. Regimul accizelor nearmonizate	927
CAPITOLUL III. Contravenții și sancțiuni.....	939
CAPITOLUL IV. Infrațiuni	943
TITLUL IX. IMPOZITE ȘI TAXE LOCALE	998
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	998
CAPITOLUL II. Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri.....	1003
CAPITOLUL III. Impozitul pe teren și taxa pe teren	1026
CAPITOLUL IV. Impozitul pe mijloacele de transport	1045
CAPITOLUL V. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor	1060
CAPITOLUL VI. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	1066
CAPITOLUL VII. Impozitul pe spectacole	1069
CAPITOLUL VIII. Taxe speciale	1071
CAPITOLUL IX. Alte taxe locale.....	1073
CAPITOLUL X. Alte dispoziții comune.....	1075
CAPITOLUL XI. Sancțiuni	1079
CAPITOLUL XII. Dispoziții finale	1080
TITLUL X. IMPOZITUL PE CONSTRUCȚII	1084
TITLUL X¹. IMPOZITUL SPECIAL PE BUNURILE IMOBILE ȘI MOBILE DE VALOARE MARE	1086
TITLUL XI. DISPOZIȚII FINALE.....	1088
Dispoziții finale din alte acte normative care nu au fost preluate în textul Codului fiscal	1090
ANEXE	1127

Emilian Duca

Codul fiscal comentat și adnotat

**cu legislație secundară și complementară, jurisprudență
și norme metodologice**

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 și a fost modificată prin:

- **OUG nr. 41/2015** pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru reglementarea unor măsuri bugetare (M. Of. nr. 733 din 30 septembrie 2015), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 112/2016** (M. Of. nr. 408 din 30 mai 2016);
- **OUG nr. 50/2015** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 817 din 3 noiembrie 2015), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 358/2015** (M. Of. nr. 988 din 31 decembrie 2015);
- **OUG nr. 57/2015** privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice în anul 2016, prorogarea unor termene, precum și unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 923 din 11 decembrie 2015);
- **OUG nr. 8/2016** privind unele măsuri financiare în vederea finalizării proiectelor finanțate din fondurile Uniunii Europene aferente perioadei de programare 2007-2013, precum și unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 225 din 25 martie 2016), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 124/2016** (M. Of. nr. 520 din 11 iulie 2016);
- **Legea nr. 57/2016** pentru modificarea și completarea Legii nr. 273/2004 privind procedura adopției, precum și a altor acte normative (M. Of. nr. 283 din 14 aprilie 2016);
- **OUG nr. 32/2016** pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 488 din 30 iunie 2016), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 136/2017** (M. Of. nr. 440 din 14 iunie 2017);
- **OUG nr. 46/2016** pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 685 din 5 septembrie 2016), aprobată, cu modificări, prin **Legea nr. 26/2017** (M. Of. nr. 210 din 28 martie 2017);
- **OUG nr. 84/2016** pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal (M. Of. nr. 977 din 6 decembrie 2016), aprobată cu modificări prin **Legea nr. 82/2017** (M. Of. nr. 313 din 2 mai 2017);
- **OUG nr. 3/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 16 din 6 ianuarie 2017), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 177/2017** (M. Of. nr. 584 din 21 iulie 2017);
- **Legea nr. 2/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru modificarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății (M. Of. nr. 36 din 12 ianuarie 2017);
- **OUG nr. 9/2017** privind unele măsuri bugetare în anul 2017, prorogarea unor termene, precum și modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 79 din 30 ianuarie 2017), aprobată cu modificări prin **Legea nr. 115/2017** (M. Of. nr. 403 din 29 mai 2017);
- **Legea nr. 107/2017** pentru modificarea art. 456 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 376 din 19 mai 2017);
- **OG nr. 4/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 598 din 25 iulie 2017);
- **OG nr. 25/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 706 din 31 august 2017), aprobată cu modificări și completări prin **Legea nr. 72/2018** (M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018);
- **Legea nr. 196/2017** pentru modificarea art. 465 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 778 din 2 octombrie 2017);
- **Legea nr. 209/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 875 din 7 noiembrie 2017);
- **OUG nr. 79/2017** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 885 din 10 noiembrie 2017);

TITLUL I

Dispoziții generale

CAPITOLUL I

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Art. 1. – (1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impunerii în aplicare.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.

(3) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

(4) Orice măsură de natură fiscală care constituie ajutor de stat se acordă potrivit dispozițiilor legale în vigoare privind ajutorul de stat.

NORME METODOLOGICE

Prevederi privind respectarea regulilor de ajutor de stat

6. Facilitățile fiscale de natura ajutorului de stat, așa cum acesta este definit la art. 2 alin. (1) lit. d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 20/2015, cu modificările ulterioare, se acordă cu respectarea prevederilor naționale și comunitare în domeniul ajutorului de stat.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- *Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice (publicată în M. Of. nr. 597 din 13 august 2002; cu modificările și completările ulterioare);*
- *Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, la nivel european (publicat în Jurnalul Oficial nr. L 248 din 24 septembrie 2015);*
- *Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor de minimis (publicat în Jurnalul Oficial nr. L 352 din 24 decembrie 2013, cu modificările și completările ulterioare);*
- *Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 659/1999 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (publicat în Jurnalul Oficial nr. 140 din 30 aprilie 2004, cu modificările și completările ulterioare);*
- *Regulamentul (UE) nr. 651/2014 al Comisiei din 17 iunie 2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă în aplicarea articolelor 107 și 108 din tratat (publicat în Jurnalul Oficial nr. 187 din 26 iunie 2014, cu modificările și completările ulterioare);*
- *Ordonanța de urgență nr. 77 din 3 decembrie 2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996 (publicată în M. Of. nr. 893 din 9 decembrie 2014; cu modificările și completările ulterioare).*

COMENTARIU ȘI NOTE

1. Scopul reglementării. Scopul principal al Codului fiscal constă în stabilirea *cadrelor legale*, respectiv setul de norme juridice (*normele de drept material fiscal*) care stau la baza colectării de venituri fiscale de la contribuabili (limitate la *impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, conform art. 2 NCF*).

2. Norme de procedură fiscală. În subsidiar, acest prim articol al Codului fiscal include în sfera de aplicare și unele elemente care ar putea fi considerate specifice dreptului procedural fiscal, respectiv:

(a) contribuabilii. Această noțiune cu caracter general desemnează entitățile de la care se colectează veniturile fiscale (impozite, taxe și contribuții). În mod tradițional, contribuabilii sunt enumerați în partea introductivă a fiecărui titlu din Codul fiscal, însă unele norme (cu caracter general) se regăsesc și în Codul de procedură fiscală;

(b) modul de calcul și de plată (asieta). Aceste elemente sunt stabilite prin normele de drept material fiscal din cuprinsul Codului fiscal, însă, la fel ca în cazul contribuabililor, se impune corelarea cu normele generale de drept procedural fiscal (din Codul de procedură fiscală);

(c) procedura de modificare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale enumerate la art. 2 al Legii. Și în cazul acestui ultim element, reglementat de art. 4 al Codului fiscal, practica s-a îndepărtat de obiectivul stabilit.

3. Raportul cu alte acte normative. Administrarea impozitelor și taxelor reglementate de Codul fiscal face obiectul dreptului procedural fiscal, respectiv al Codului de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), cu modificările și completările ulterioare. Trebuie subliniat că un număr semnificativ de norme procedurale fiscale sunt incluse în Codul fiscal (în special în domeniul TVA și al accizelor). De asemenea, având în vedere prevederile Codului de procedură fiscală, pentru interpretarea legislației fiscale vor fi luate în considerare prevederile Codului civil, în măsura în care acestea sunt compatibile cu dreptul fiscal.

4. Legislația secundară. Codul fiscal autorizează Ministerul Finanțelor Publice să emită norme, instrucțiuni și ordine în aplicarea Codului fiscal. Actele normative emise de alte organe ale administrației publice nu vor putea conține reglementări privind aplicarea Codului fiscal, cu excepția cazurilor de delegare de competență prevăzute de Codul fiscal [a se vedea, în acest sens, și prevederile art. 5 alin. (5) C. fisc.].

5. Tratamente internaționale. Actele normative prin care se ratifică sau se pun în aplicare tratatele internaționale la care România este parte prevalează în fața legislației naționale, în limitele și în condițiile prevăzute de Constituția României. Deși nu a ratificat (încă) Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor, România a preluat în mare parte prevederile acesteia prin adoptarea Legii nr. 590/2003 privind tratatele (publicată în M. Of. nr. 23 din 12 ianuarie 2004).

În domeniul reglementat de Codul fiscal sunt relevante Tratatul de aderare la Uniunea Europeană și convențiile de evitare a dublei impuneri.

6. Dreptul comunitar. Raportul cu dreptul comunitar nu a fost/este evocat în mod expres nici în prima variantă a Codului

fiscal, nici în varianta actuală, în vigoare. Cu toate acestea, în urma aderării la UE, dreptul comunitar este integrat în dreptul intern, cu respectarea a două principii fundamentale, conturate de jurisprudența CJUE:

a) principiul supremației – vezi **C-6/64, Costa**;

b) principiul aplicării directe – vezi **C-26/62, van Gend & Loos**.

Potrivit art. 288 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE), pentru exercitarea competențelor Uniunii, instituțiile adoptă regulamente, directive, decizii, recomandări și avize.

(i) Regulamentul are aplicabilitate generală. Acesta este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în fiecare stat membru.

(ii) Directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele.

(iii) Decizia este obligatorie în toate elementele sale. În cazul în care se indică destinatarii, decizia este obligatorie numai pentru aceștia.

Recomandările și avizele nu sunt obligatorii. În practica organismelor comunitare au apărut și alte instrumente cu caracter neobligatoriu (denumite „soft law”).

În fine, instrumentele juridice menționate mai înainte au fost și sunt completate de jurisprudența CJUE. În acest sens, la art. 11 alin. (1) se arată că: „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

7. Ajutorul de stat. La art. 107 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) se stabilește cadrul legal în materia ajutorului de stat. Astfel, „cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

7.1. Norme comunitare (europene). Comisia Europeană are rolul central în materia ajutorului de stat. Conform art. 108 din TFUE, Comisia, împreună cu statele membre, verifică permanent regimurile ajutoarelor existente în aceste state.

Statele membre sunt obligate să notifice Comisia cu privire la introducerea sau modificarea oricărei scheme de acordare a ajutorului de stat.

Comisia poate adopta regulamente privind categoriile de ajutoare de stat cu privire la care Consiliul, în temeiul articolului 109 din TFUE, a considerat că pot fi exceptate de la procedura de autorizare de către Comisie.

7.2. Legislația națională privind ajutorul de stat. Prevederile referitoare la ajutorul de stat au fost transpuse în legislația națională prin OUG nr. 77/2014. Conform art. 2 alin. (1) lit. d) din OUG nr. 77/2014, prin **ajutor de stat** se înțelege