

**LBRIS**

We know  
books

**Ioan Lazăr**

**Bogdan Florea**

# **Dreptul finanțelor publice**

**Volumul II. Drept fiscal și procedură fiscală**

**Ediția 2**

- revizuită și adăugită -



Editura C.H. Beck  
București 2026

**Cuprins**

<b>Prefață.....</b>	<b>XIII</b>
<b>Abrevieri.....</b>	<b>XV</b>
<b>Introducere.....</b>	<b>XVII</b>
<b>Partea I. Drept fiscal.....</b>	<b>1</b>
<b>Capitolul I. Drept fiscal.....</b>	<b>1</b>
Secțiunea 1. Principiile fiscalității .....	1
Secțiunea a 2-a. Impozitele, taxele și contribuțiile ca sursă a veniturilor publice .....	28
Secțiunea a 3-a. Persoanele obligate a contribui la constituirea veniturilor publice.....	37
Secțiunea a 4-a. Organismele publice implicate în colectarea veniturilor publice.....	42
§1. Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF).....	43
§2. Autoritățile publice locale.....	43
§3. Alte instituții implicate în colectarea veniturilor publice.....	44
<b>Capitolul II. Teoria generală a impozitelor.....</b>	<b>46</b>
Secțiunea 1. Impozitele.....	46
§1. Definiție și caracteristici ale impozitelor .....	46
§2. Clasificări ale impozitelor.....	58
2.1. Impozite directe și impozite indirecte .....	58
2.2. Impozite reale și impozite personale .....	63
2.3. Impozitul pe venit, impozitul pe capital și impozitul pe cheltuieli .....	66
2.3.1. Impozitul pe venit.....	67
2.3.2. Impozitul pe capital .....	78
2.3.3. Impozitul pe cheltuieli.....	92
§3. Sisteme de impozitare: capitația, impozitul proporțional și impozitul progresiv .....	102
§4. Impozite datorate bugetului de stat și impozite datorate bugetelor locale.....	114
Secțiunea a 2-a. Taxele .....	115
§1. Definiție și caracteristici ale taxelor .....	115
§2. Clasificări ale taxelor .....	117
2.1. Taxe fiscale.....	117
2.2. Taxe parafiscale.....	118
Secțiunea a 3-a. Contribuțiile.....	118
§1. Definiție și caracteristici ale contribuțiilor.....	118

§2. Clasificarea contribuțiilor .....	125
Secțiunea a 4-a. Reglementări din statele membre ale UE în materia impozitării directe și indirecte .....	130
<b>Capitolul III. Impozitul pe profit .....</b>	<b>158</b>
Secțiunea 1. Definiție și noțiuni generale .....	158
Secțiunea a 2-a. Categoriile de contribuabili. Excepții de la aplicarea impozitului. Cota de impozitare.....	160
Secțiunea a 3-a. Rezultatul fiscal.....	171
§1. Determinarea rezultatului fiscal.....	171
§2. Cheltuieli deductibile și nedeductibile.....	180
§3. Amortizarea fiscală. Pierderile fiscale .....	184
§4. Aspecte fiscale internaționale .....	187
§5. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit și grupul fiscal.....	196
§6. Impozitul pe dividende .....	197
<b>Capitolul IV. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.....</b>	<b>199</b>
<b>Capitolul V. Impozitul pe venit .....</b>	<b>209</b>
Secțiunea 1. Contribuabili și veniturile impozabile.....	209
§1. Categoriile de contribuabili .....	209
§2. Venituri impozabile .....	211
§3. Scutiri și venituri neimpozabile .....	218
Secțiunea a 2-a. Tipurile de impozit pe venit .....	230
§1. Impozitul pe veniturile din activități independente.....	230
1.1. Determinarea venitului net anual din activități independente, în sistem real, pe baza datelor din contabilitate .....	235
1.2. Veniturile din activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă.....	247
1.3. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit.....	249
§2. Impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.....	255
§3. Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.....	259
§4. Impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor.....	283
§5. Impozitul pe veniturile din investiții.....	289
§6. Impozitul pe veniturile din pensii .....	297
§7. Impozitul pe veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură .....	299
§8. Impozitul pe veniturile din premii și din jocuri de noroc.....	301
§9. Impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal .....	303
§10. Impozitul pe veniturile din alte surse.....	305
Secțiunea a 3-a. Aspecte fiscale internaționale.....	311
§1. Venituri obținute din România de către nerezidenți .....	311
§2. Stabilirea bazei de calcul al veniturilor impozabile pentru persoanele fizice rezidente într-un stat membru al UE sau SEE.....	313
§3. Alte venituri obținute de persoanele fizice nerezidente .....	313

§4. Veniturile obținute din străinătate.....	314
§5. Evitarea dublei impuneri prin metoda creditului fiscal sau metoda scutirii .....	314
<b>Capitolul VI. Impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțe .....</b>	<b>321</b>
Secțiunea 1. Impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți ....	321
Secțiunea a 2-a. Impozitul pe reprezentanțe .....	328
Secțiunea a 3-a. Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate .....	329
<b>Capitolul VII. Impozitele și taxele locale .....</b>	<b>331</b>
Secțiunea 1. Aspecte introductive.....	331
Secțiunea a 2-a. Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri .....	331
Secțiunea a 3-a. Impozitul pe teren și taxa pe teren.....	342
Secțiunea a 4-a. Impozitul pe mijloacele de transport .....	342
Secțiunea a 5-a. Impozitul pe spectacole .....	345
Secțiunea a 6-a. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor .....	345
Secțiunea a 7-a. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate.....	345
Secțiunea a 8-a. Taxele speciale .....	346
Secțiunea a 9-a. Alte taxe locale.....	347
Secțiunea a 10-a. Delimitarea impozitului pe clădiri de impozitul pe construcții.....	348
<b>Capitolul VIII. Impozitele indirecte datorate bugetului de stat.</b>	
<b>Taxa pe valoarea adăugată.....</b>	<b>350</b>
Secțiunea 1. Regimul juridic al taxei pe valoarea adăugată.....	350
Secțiunea a 2-a. Operațiunile impozabile .....	353
Secțiunea a 3-a. Persoanele impozabile .....	359
Secțiunea a 4-a. Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA .....	362
§1. Livrarea de bunuri.....	362
§2. Prestările de servicii.....	368
§3. Schimbul de bunuri sau servicii.....	372
§4. Achiziția intracomunitară de bunuri .....	373
§5. Importul de bunuri .....	378
Secțiunea a 5-a. Locul operațiunilor cuprinse în sfera TVA.....	378
Secțiunea a 6-a. Faptul generator și exigibilitatea TVA.....	391
Secțiunea a 7-a. Baza de impozitare și cotele de TVA .....	396
Secțiunea a 8-a. Operațiuni scutite de TVA.....	408
Secțiunea a 9-a. Deducerile de TVA.....	418
Secțiunea a 10-a. Persoanele obligate la plata TVA .....	424
Secțiunea a 11-a. Regimurile speciale referitoare la TVA.....	427
Secțiunea a 12-a. Obligația de înregistrare în scopuri de TVA.....	428
<b>Capitolul IX. Impozitele indirecte datorate bugetului de stat. Accizele .....</b>	<b>433</b>
Secțiunea 1. Noțiuni generale .....	433

Secțiunea a 2-a. Reglementarea sistemului de accize armonizate .....	434
Secțiunea a 3-a. Persoanele obligate la plata accizelor armonizate și categoriile de produse accizabile.....	436
Secțiunea a 4-a. Excepții și scutiri de la plata accizelor armonizate.....	438
Secțiunea a 5-a. Restituiri de accize .....	441
Secțiunea a 6-a. Reglementarea sistemului de accize nearmonizate.....	441
<b>Capitolul X. Contribuțiile sociale obligatorii .....</b>	<b>443</b>
Secțiunea 1. Sistemele publice de asigurări sociale.....	443
Secțiunea a 2-a. Contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.....	444
Secțiunea a 3-a. Contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate ..	450
Secțiunea a 4-a. Contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat .....	458
<b>Partea II. Procedură fiscală .....</b>	<b>459</b>
<b>Capitolul I. Principiile generale de conduită în procedura fiscală .....</b>	<b>459</b>
Secțiunea 1. Principiul legalității .....	460
Secțiunea a 2-a. Principiul aplicării unitare a legislației fiscale.....	462
Secțiunea a 3-a. Principiul de apreciere al ANAF .....	463
Secțiunea a 4-a. Rolul activ al organului fiscal.....	465
Secțiunea a 5-a. Limba oficială în administrația fiscală .....	467
Secțiunea a 6-a. Dreptul de a fi ascultat.....	468
Secțiunea a 7-a. Obligația de cooperare.....	471
Secțiunea a 8-a. Secretul fiscal .....	471
Secțiunea a 9-a. Buna-credință .....	473
<b>Capitolul II. Raportul juridic fiscal .....</b>	<b>474</b>
Secțiunea 1. Perspectiva istorică.....	474
Secțiunea a 2-a. Concept și definiție.....	477
Secțiunea a 3-a. Subiecții raportului juridic fiscal .....	479
§1. Statul și unitățile administrativ-teritoriale .....	480
§2. Contribuabilul și plătitorul.....	481
§3. Alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul raportului juridic fiscal.....	485
Secțiunea a 4-a. Conținutul raportului juridic fiscal .....	486
§1. Conținutul raportului juridic de drept material fiscal.....	488
§2. Conținutul raportului juridic de drept procedural fiscal.....	489
Secțiunea a 5-a. Obiectul raportului juridic fiscal.....	490
Secțiunea a 6-a. Nașterea, modificarea și stingerea raportului juridic de drept fiscal .....	491
<b>Capitolul III. Actul administrativ fiscal.....</b>	<b>494</b>
Secțiunea 1. Reglementare.....	494

Secțiunea a 2-a. Trăsături și elemente caracteristice actului administrativ fiscal.....	497
Secțiunea a 3-a. Comunicarea și opozabilitatea actului administrativ fiscal ...	502
Secțiunea a 4-a. Nulitatea actului administrativ fiscal.....	507
§1. Condițiile nulității actului administrativ fiscal.....	507
§2. Efectele nulității actului administrativ fiscal .....	509
Secțiunea a 5-a. Desființarea și modificarea actului administrativ fiscal .....	512
Secțiunea a 6-a. Suspendarea executării actului administrativ fiscal.....	514
<b>Capitolul IV. Înregistrarea fiscală și stabilirea creanțelor fiscale.....</b>	<b>517</b>
Secțiunea 1. Înregistrarea fiscală .....	517
Secțiunea a 2-a. Stabilirea creanțelor fiscale. Asieta fiscală. Lichidarea creanței fiscale .....	519
Secțiunea a 3-a. Prescripția în procedura fiscală.....	525
§1. Prescripția în dreptul comun și în procedura fiscală .....	525
§2. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale.....	527
§3. Prescripția dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale .....	530
§4. Prescripția dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale.....	532
<b>Capitolul V. Colectarea creanțelor fiscale .....</b>	<b>535</b>
Secțiunea 1. Concept .....	535
Secțiunea a 2-a. Noțiuni fundamentale în procedura colectării creanțelor fiscale: titlu de creanță fiscală, titlu executoriu.....	537
Secțiunea a 3-a. Organizarea evidenței creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora. Scadența și termenele de plată a creanțelor fiscale. Certificatul de atestare fiscală.....	542
§1. Organizarea evidenței creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora.....	542
§2. Scadența creanțelor fiscale.....	543
§3. Termenul de plată a creanțelor fiscale .....	545
§4. Certificatul de atestare fiscală.....	546
Secțiunea a 4-a. Stingerea creanțelor fiscale în procedura colectării creanțelor fiscale: plată, compensare și restituire.....	550
§1. Plata creanțelor fiscale .....	550
§2. Compensarea creanțelor fiscale .....	551
§3. Restituirea creanțelor fiscale.....	554
3.1. Restituirea sumelor achitate fără a fi datorate potrivit art. 168 C.proc.fisc. ....	554
3.2. Restituirea taxei pe valoarea adăugată (TVA).....	555
3.3. Restituirea impozitului pe venit.....	558
Secțiunea a 5-a. Dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare ...	558
§1. Obligațiile fiscale accesorii.....	558
§2. Pot fi impuse obligații fiscale accesorii fără existența unui prejudiciu? .....	559
§3. Pot fi impuse obligații fiscale accesorii în lipsa unei culpe? .....	560
§4. Dobânzi și penalități de întârziere.....	562

§5. Penalitatea de nedeclarare a creanțelor fiscale.....	563
Secțiunea a 6-a. Înlesniri și eșalonare la plată. Garanții .....	563
§1. Înlesniri la plata obligațiilor fiscale .....	563
§2. Constituirea de garanții .....	569
Secțiunea a 7-a. Măsurile asigurătorii în procedura colectării creanțelor fiscale: poprirea asigurătorie și sechestrul asigurător .....	571
Secțiunea a 8-a. Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită .....	576
§1. Concept, principii, reguli, participanți și tipologie .....	576
1.1. Executarea silită a creanțelor fiscale și executarea silită de drept comun .....	577
1.2. Principii și reguli care guvernează executarea silită a creanțelor fiscale .....	580
1.3. Participanții la executarea silită fiscală .....	582
1.4. Tipologia/modalitățile executării silită în materie fiscală.....	586
§2. Somația și medierea .....	587
2.1. Somația.....	587
2.2. Medierea în procedura fiscală.....	588
§3. Executarea silită prin poprire .....	590
§4. Executarea silită a bunurilor mobile .....	595
§5. Executarea silită a bunurilor imobile .....	598
§6. Executarea silită a altor bunuri .....	599
§7. Valorificarea bunurilor sechestrate. Cheltuielile de executare. Eliberarea și distribuirea sumelor realizate. Efectele juridice ale adjudecării .....	602
7.1. Valorificarea bunurilor sechestrate.....	602
7.2. Cheltuielile de executare silită.....	604
7.3. Stingerea creanțelor fiscale. Eliberarea și distribuirea sumelor realizate prin executare silită .....	605
7.4. Efectele adjudecării .....	609
§8. Contestația la executare silită.....	609
Secțiunea a 9-a. Stingerea creanțelor fiscale prin alte modalități .....	615
§1. Darea în plată.....	616
§2. Conversia în acțiuni a obligațiilor fiscale .....	618
§3. Cesiunea creanțelor bugetare .....	621
§4. Conduita organului fiscal în cazul insolvenității și al deschiderii procedurii insolvenței potrivit Legii nr. 85/2014. Insolvențitatea fiscală și efectele acesteia asupra executării silită.....	622
§5. Anularea creanțelor fiscale ca mijloc de stingere a obligațiilor fiscal ...	624
§6. Cazuri speciale de executare silită în materia creanțelor bugetare provenite din hotărâri penale.....	626
Secțiunea a 10-a. Dispoziții speciale privind colectarea.....	627
<b>Capitolul VI. Controlul fiscal .....</b>	<b>629</b>
Secțiunea 1. Inspecția fiscală .....	630
§1. Obiectul inspecției fiscale.....	632
§2. Formele, întinderea și etapele inspecției fiscale.....	637

§3. Metode de control, principii și reguli în procedura inspecției fiscale ....	640
3.1. Metodele de control utilizate în cadrul inspecției fiscale .....	640
3.2. Principii și reguli care guvernează inspecția fiscală .....	643
§4. Competența în procedura inspecției fiscale .....	650
§5. Etapele inspecției fiscale .....	653
5.1. Selectarea contribuabilului pentru inspecția fiscală .....	653
5.2. Avizul de inspecție fiscală .....	653
5.3. Începerea și desfășurarea propriu-zisă a inspecției fiscale .....	657
5.3.1. Începerea inspecției fiscale .....	657
5.3.2. Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale .....	659
5.3.3. Durata inspecției fiscale .....	660
5.3.4. Suspendarea inspecției fiscale .....	661
5.3.5. Dreptul de a fi informat .....	665
5.4. Pregătirea și emiterea raportului de inspecție fiscală .....	669
5.5. Reverificarea și refacerea inspecției fiscale .....	672
5.5.1. Reverificarea inspecției fiscale .....	672
5.5.2. Refacerea inspecției fiscale .....	676
5.6. Decizia de impunere provizorie .....	677
Secțiunea a 2-a. Controlul inopinat .....	678
Secțiunea a 3-a. Controlul antifraudă: control operativ și inopinat .....	680
§1. Direcția Generală Antifraudă Fiscală .....	680
§2. Regulile în procedura controlului antifraudă .....	681
§3. Procesul-verbal de control operativ și inopinat/antifraudă .....	684
Secțiunea a 4-a. Verificarea situației fiscale personale de către organul fiscal central .....	687
§1. Concept .....	687
§2. Competența efectuării verificării .....	688
§3. Procedura verificării .....	689
3.1. Caracteristici generale .....	689
3.2. Solicitarea documentelor justificative – delimitări și regim juridic .....	690
3.3. Delimitări conceptuale: documente justificative vs documente contabile .....	691
3.4. Derularea procedurii de verificare a situației fiscale personale .....	691
§4. Cheltuielile privind nivelul de trai și sursele de fonduri din perioadele anterioare .....	693
§5. Suspendarea procedurii de verificare .....	696
§6. Durata efectuării verificării .....	696
Secțiunea a 5-a. Verificarea documentară .....	696
<b>Capitolul VII. Contestația împotriva actelor administrative fiscale .....</b>	<b>699</b>
Secțiunea 1. Obiectul contestației .....	699
Secțiunea a 2-a. Competența și condițiile de admisibilitate a contestației .....	703
§1. Competența de soluționare a contestației .....	703
§2. Condițiile de admisibilitate a contestației .....	704
§3. Forma, conținutul și termenul contestației .....	704

Secțiunea a 3-a. Soluționarea contestației.....	707
§1. Decizia de soluționare a contestației.....	707
§2. Participarea terților în procedura de soluționare a contestației.....	708
§3. Drepturile părților și obligațiile organului de soluționare în cadrul procedurii de contestație .....	709
§4. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă.....	710
§5. Soluții asupra contestației .....	716
§6. Comunicarea soluției și căi de atac.....	720
§7. Reexaminarea deciziei de soluționare.....	722
<b>Capitolul VIII. Procedura amiabilă pentru evitarea dublei impuneri.....</b>	<b>724</b>
Secțiunea 1. Concept .....	724
Secțiunea a 2-a. Procedura amiabilă – inițiere și competență.....	725
Secțiunea a 3-a. Procedura pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri în baza Directivei (UE) 2017/1852 a Consiliului privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană .....	725
Secțiunea a 4-a. Plângerea – instrumentul declanșator al mecanismului de soluționare a litigiilor fiscale.....	728
§1. Conținutul plângerii în procedura amiabilă privind evitarea dublei impuneri .....	729
§2. Informații suplimentare – clarificări și regim juridic.....	731
§3. Retragerea plângerii.....	732
§4. Decizia autorității competente asupra plângerii.....	733
Secțiunea a 5-a. Organe competente în soluționarea procedurii amiabile .....	734
Secțiunea a 6-a. Emiterea și aplicarea deciziei finale .....	735
<b>Capitolul IX. Contenciosul fiscal.....</b>	<b>738</b>
Secțiunea 1. Contenciosul fiscal: noțiuni, fundament normativ și delimitări conceptuale .....	738
Secțiunea a 2-a. Acțiunea în fața instanței de judecată în contenciosul fiscal .....	743
<b>Bibliografie .....</b>	<b>747</b>

## Partea I Drept fiscal

### Capitolul I Drept fiscal

*„Cred că o națiune care încearcă să se taxeze întru prosperitate este ca un om care stă într-o găleată și încearcă să se ridice singur de mâner”*

*Winston Churchill*

#### Secțiunea 1. Principiile fiscalității

Dreptul statului de a încasa taxe și impozite rezultă din obligația constituțională a cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice prin plata impozitelor și a taxelor, fiind un drept ce ține de esența statului și care-i asigură acestuia existența și funcționalitatea. Statul este în măsură de a-și îndeplini funcțiile și obligațiile asumate constituțional<sup>1</sup> față de cetățenii săi doar dacă are posibilitatea exercitării acestui drept. Așadar, prelevarea de taxe și impozite reprezintă un element esențial al suveranității statului, constituind premisa îndeplinirii rolului său fundamental: organizarea societății și satisfacerea interesul public, general, prin suportarea acelor costuri și cheltuieli care excedează intereselor individuale<sup>2</sup>.

Orice formă statală are nevoie, pentru a-și atinge scopul existenței, de mijloace bănești constituite pe seama cetățenilor, care să finanțeze serviciile de interes public și aparatul funcționăresc însărcinat cu prestarea lor<sup>3</sup>.

Fiscalitatea este de esența statului capitalist, nu și a statului comunist, întrucât, într-o economie liberă, bazată pe proprietatea privată, statul nu intervine decât în calitate de arbitru stabilind, prin politicile sale fiscale, impozite asupra veniturilor, bunurilor și activităților ce alcătuiesc economia de piață. În schimb, în țările comuniste, în care principala formă de proprietate este cea de stat, politicile fiscale devin

---

<sup>1</sup> Pentru un studiu despre valorile, principiile și regulile de drept constituțional din diferite state, a se vedea: *A. Stănculescu (Alexe)*, Puterea constituantă, Ed. C.H. Beck, București, 2019, p. 224 și urm.; *D.C. Dănișor*, Drept constituțional și instituții politice, Vol. I. Teoria generală, Ed. C.H. Beck, București, 2007, p. 150 și urm.; *L. Mezzetti*, Principi costituzionali, Ed. G. Giappichelli, Torino, 2011, p. 1-178.

<sup>2</sup> A se vedea parag. 93 din DCC nr. 900/2020 (M.Of. nr. 1274 din 22 decembrie 2020).

<sup>3</sup> *S. Bodu*, Finanțe și fiscalitate. Noțiuni de bază, Ed. Rosetti International, București, 2023, p. 22-23.

irelevante câtă vreme statul nu are de ce să își plătească impozite lui însuși și să plătească pentru aceasta un întreg organ administrativ de specialitate<sup>4</sup>.

**Principiul este definit** ca elementul fundamental, ideea, legea de bază pe care se întemeiază o teorie științifică, un sistem politic, juridic, o normă de conduită etc. Principiile reprezintă totalitatea legilor și a noțiunilor de bază ale unei discipline<sup>5</sup>.

Principiile sunt diferite de „reguli”, în sensul că primele sunt mai degrabă direcționale, în timp ce ultimele sunt decizionale<sup>6</sup>.

Principiile fiscalității reprezintă puncte de reper atât pentru contribuabil, cât și pentru organele fiscale în cadrul raportului juridic fiscal. Acestea vin să explice filosofia legiuitorului în privința stabilirii impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, ghidând astfel atât comportamentul contribuabililor, cât și al organelor fiscale.

În situațiile în care legislația fiscală este lacunară și nu oferă prin ea însăși o rezolvare în cazuri punctuale, se recurge, sau ar trebui să se recurgă, la principii pentru identificarea soluției. Principiile fiscalității constituie un reper și pentru legiuitor în activitatea sa de intervenție în materia dreptului fiscal, orice astfel de intervenție trebuind a fi realizată cu respectarea principiilor deja stabilite în materie fiscală.

Inserarea în textul legii fundamentale și a celei fiscale a principiilor fiscalității conduce la ideea că filosofia legiuitorului român înclină mai degrabă spre teoriile realiste decât spre cele pozitivistice<sup>7</sup>.

Analiza principiilor fiscalității pornește de la principiile izvorâte din garantarea constituțională a drepturilor și libertăților fundamentale, care-l protejează pe contribuabil în fața legii și a autorităților fiscale, și anume<sup>8</sup>:

(i) **principiul egalității** în materie fiscală, consacrat de art. 16 alin. (1) din Constituție, potrivit căruia cetățenii, persoane fizice, sunt egali în fața legii și a autorităților publice, inclusiv a celor fiscale;

(ii) **principiul așezării juste a sarcinii fiscale**, consacrat de art. 56 alin. (2) din Constituție;

(iii) **principiul capacității contributive**;

(iv) **echitatea fiscală**.

Principiul egalității în materie fiscală combină principiul egalității în fața legii și principiul egalității în fața obligațiilor publice. Principiul egalității în fața legii se fundamentează pe art. 6 din Declarația Drepturilor Omului și a Cetățenilor (adoptată în Franța, la 26 august 1789, după căderea Bastiliei – *n.n.*), din care rezultă că cetățenii aflați în aceeași situație trebuie tratați într-o manieră identică, iar derogările

---

<sup>4</sup> *Idem*, p. 65.

<sup>5</sup> (<https://dexonline.ro/definitie/principiu>)

<sup>6</sup> *C. Brokelind*, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, 2014, p. 21.

<sup>7</sup> Teoriile realiste sunt cele care acceptă utilizarea principiilor în analiza judiciară, acceptându-se ideea că rolul instanțelor este acela de legiuitor în anumite cazuri, analiza extinzându-se la motivele invocate, la mijloacele, scopurile și consecințele legii, în timp ce teoriile pozitivistice pledează pentru folosirea sensului literal al legii ca bază a judecății și nu permit ca justiția să exercite un drept de discreție și să reconstruiască o lege care, altfel, ar duce la o absurditate. A se vedea, în acest sens, *C. Brokelind*, *op. cit.*, p. 24-25.

<sup>8</sup> *R. Bufan* (coord.), *M. Buidoso*, *I. Cochînțu*, *A. Muntean*, *N. Șvidchi*, *Tratat de drept fiscal*, Vol. I. Teoria generală a dreptului fiscal, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 125-142.

sunt posibile doar cu condiția existenței unui motiv de interes general, de natură să justifice diferența de tratament<sup>9</sup>.

În dreptul UE<sup>10</sup>, principiul egalității care ar trebui să guverneze impozitarea activităților economice similare, indiferent de caracterul transfrontalier sau național al acestora, este încălcat în momentul în care se acordă un tratament preferențial activităților desfășurate în limitele teritoriului național. Astfel, în toate situațiile în care măsurile fiscale naționale, în fapt sau în drept, afectează în mod negativ activitățile transfrontaliere constituie o restrângere a libertăților fundamentale<sup>11</sup>.

Legea poate stabili reguli diferite pentru categorii diferite de persoane, însă această diferență de tratament nu este admisă decât cu condiția ca ea să fie justificată de diferența de situație și să nu fie incompatibilă cu scopul legii<sup>12</sup>.

### Exemplu:

În Franța, Consiliul Constituțional a cenzurat impozitarea amprente de carbon pentru anumite produse energetice, de pe piață, utilizate sau destinate a fi utilizate drept carburant sau combustibil, considerând că acest impozit nu este în concordanță cu obiectivul legii de a stabili instrumente permanente de reducere semnificativă a încălzirii globale, întrucât activitățile care fac obiectul contribuției ar reprezenta mai puțin de jumătate din toate emisiile de gaze cu efect de seră și că impozitarea amprente de carbon s-ar referi în principal la combustibili și produsele de încălzire care sunt doar una dintre sursele de emisii de dioxid de carbon<sup>13</sup>.

Un alt exemplu este reprezentat de cotizațiile de asigurări sociale, Consiliul Constituțional considerând că eventualele diferențe de tratament între asigurații aceleiași scheme de asigurări sociale trebuie justificate de o diferență de situație, fie de un motiv de interes general, cu condiția ca în fiecare dintre aceste ipoteze diferența de tratament să fie direct legată de obiectul legii<sup>14</sup>.

Consiliul Constituțional francez a apreciat că nu este interzisă impunerea unor obligații specifice anumitor categorii de persoane din motive de interes general, cu condiția ca aceasta să nu aibă ca rezultat o încălcare clară a principiului egalității în fața obligațiilor publice (impozitelor – *n.n.*), garantat de art. 13 din Declarația Drepturilor Omului și a Cetățenilor. Așadar, principiul egalității în fața impozitelor interzice, în special legiuitorului, chiar și atunci când nu ar exista nicio diferență de tratament, să impună o sarcină excesivă asupra unei categorii de contribuabili în ceea ce privește capacitățile contributive ale acestora. Aceleași principii se aplică contribuțiilor la asigurările sociale<sup>15</sup>.

<sup>9</sup> G. Loustalet, A. Merchadier, *Cours de droit fiscal 2022*, ed. a 2-a, Ed. IEJ de la Sorbonne, Paris, 2022, p. 11.

<sup>10</sup> Pentru definiția și sursele dreptului UE, a se vedea I. Dumitru, A. Stoican, *European Union Law. Lecture Notes*, Ed. ASE, București, 2020, p. 24-51.

<sup>11</sup> L. Lázár, *Cauza C-92/01, Stylianakis*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 3/2022, p. 230.

<sup>12</sup> G. Loustalet, A. Merchadier, *op. cit.*, p. 11.

<sup>13</sup> *Idem*, p. 11-12.

<sup>14</sup> *Idem*, p. 12.

<sup>15</sup> *Idem*, p. 12-13.

Curtea Constituțională a României a stabilit că sistemul fiscal național se legitimează prin raportare la trei principii constituționale<sup>16</sup>:

(i) **principiul contributivității** – prevăzut de art. 56 alin. (1) din Constituție, care presupune obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice;

(ii) **principiul legalității** – consacrat de art. 139 alin. (1) din Constituție, care implică obligația statului de a stabili impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat numai prin lege;

(iii) **principiul justei așezări a sarcinilor fiscale** – prevăzut de art. 56 alin. (2) din Constituție și transpus în Codul fiscal prin intermediul principiilor neutralității măsurilor fiscale și justeței impunerii sau al echității fiscale. Egalitatea în fața legii fiscale are la bază universalitatea participării la sarcini fiscale, care este un principiu specific al politicii fiscale, consacrat de art. 56 alin. (1) din Constituție, potrivit căruia toți cetățenii sunt obligați să contribuie la cheltuielile publice, obligație ce implică ideea de egalitate în fața legii fiscale, fără niciun privilegiu sau discriminare.

Curtea Constituțională a arătat că „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, ceea ce presupune în mod necesar subordonarea față de un principiu de echitate și de justiție socială, pentru a corespunde caracterului social al statului, prevăzut de art. 1 alin. (3) din Constituție”<sup>17</sup>. Prin urmare, „așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice și să țină cont, în același timp, de capacitatea contributivă a contribuabililor, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale acestora”<sup>18</sup>. „Principiul constituțional al așezării juste a sarcinilor fiscale pentru suportarea cheltuielilor publice, prevăzut de art. 56 alin. (2), impune, de asemenea, diferențierea contribuției persoanelor care realizează venituri mai mari. Cota de contribuție, exprimată procentual, este unică, neavând nici caracter progresiv, diferența valorică a contribuției fiind determinată de nivelul diferit al venitului”<sup>19</sup>.

De asemenea, „așezarea sarcinilor fiscale trebuie să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor, respectiv în așezarea obligațiilor fiscale să se țină seama de necesitatea de protecție a păturilor sociale celor mai dezavantajate, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale contribuabililor în cauză”<sup>20</sup>.

Aceeași instanță de contencios constituțional se raportează la jurisprudența „Curții Europene a Drepturilor Omului, care recunoaște o largă marjă de apreciere a statelor contractante în a-și stabili propria politică în materie fiscală, cu condiția existenței unui just echilibru între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, pronunțată în cauza *Stere și alții c. României*, parag. 50). Astfel, legiuitorul trebuie să dispună, la punerea în aplicare a politicilor sale, mai ales a celor sociale și econo-

<sup>16</sup> A se vedea parag. 94 din DCC nr. 900/2020.

<sup>17</sup> A se vedea DCC nr. 176/2003 (M.Of. nr. 400 din 9 iunie 2003).

<sup>18</sup> A se vedea DCC nr. 1394/2010 (M.Of. nr. 863 din 23 decembrie 2010).

<sup>19</sup> A se vedea DCC nr. 452/2005 (M.Of. nr. 917 din 13 octombrie 2005), precum și DCC nr. 56/2006 (M.Of. nr. 164 din 21 februarie 2006).

<sup>20</sup> A se vedea DCC nr. 258/2010 (M.Of. nr. 338 din 21 mai 2010).

mice, de o marjă de apreciere pentru a se pronunța atât asupra existenței unei probleme de interes public care necesită un act normativ, cât și asupra alegerii modalităților de aplicare a acestuia, care să facă posibilă menținerea unui echilibru între interesele aflate în joc (Decizia din 4 septembrie 2012, pronunțată în cauza *Dumitru Daniel Dumitru și alții c. României*, par. 41 și 49)<sup>21</sup>.

Pe lângă justul echilibru între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului, impunerea de noi impozite și taxe trebuie să fie făcută și cu respectarea justei așezări a sarcinilor fiscale, ceea ce înseamnă că „fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni”<sup>22</sup>. Așadar, „legiuitorul trebuie să manifeste o grijă deosebită atunci când determină categoria de venit asupra căreia poartă sarcina fiscală, suma concretă asupra căreia se datorează și modul concret de calcul al sarcinii fiscale”<sup>23</sup>.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în mod frecvent verifică adecvarea instrumentală și graduală, și deci **proporționalitatea**<sup>24</sup> domeniului de aplicare material al dreptului intern pentru a atinge în mod sistematic obiectivul atribuit prin tratat sau prin legislația derivată a UE. Evaluarea proporționalității este utilizată de Curtea de Justiție pentru a determina dacă interesul public național se poate realiza doar prin comprimarea drepturilor individuale sau a drepturilor subiective juridice recunoscute de dreptul UE sau dacă există alte forme de echilibru între ordinea europeană și interesele naționale care sunt mai puțin costisitoare pentru pozițiile individuale. Principiul proporționalității răspunde astfel unei logici a echilibrării intereselor conflictuale (europene și naționale) în funcție de evaluarea eficienței instrumentale și gradualiste a legii, ceea ce înseamnă că legiuitorul național și administrația publică nu pot impune (prin intermediul legislației sau chiar prin măsuri administrative) obligații sau restricții ale drepturilor și libertăților individuale într-o măsură care depășește ceea ce este strict necesar pentru realizarea scopului public urmărit, prin comparația beneficiilor publice cu dezavantajele individuale<sup>25</sup>.

În special, proporționalitatea reglementărilor interne implică verificarea a trei standarde diferite: adecvare, necesitate, oportunitate. Adecvarea este capacitatea potențială de a urmări scopul stabilit de legislația națională astfel încât să permită evaluarea adecvării mijloacelor la scop. Necesitatea este identificată în lipsa unei

<sup>21</sup> A se vedea par. 18 din DCC nr. 92/2020 (M.Of. nr. 474 din 4 iunie 2020).

<sup>22</sup> A se vedea DCC nr. 223/2012 (M.Of. nr. 256 din 18 aprilie 2012), DCC nr. 176/2003 (M.Of. nr. 400 din 9 iunie 2003), sau DCC nr. 3/1994 (M.Of. nr. 145 din 8 iunie 1994).

<sup>23</sup> A se vedea DCC nr. 695/2012 (M.Of. nr. 623 din 30 august 2012).

<sup>24</sup> Alături de principiul proporționalității, dreptul UE se fundamentează și pe alte principii care își găsesc aplicabilitatea în materie financiară, cum sunt: principiul atribuirii (împuternicirii speciale limitate), principiul împuternicirii implicite (*implied powers*), principiul subsidiarității, principiul echilibrului instituțional (*checks and balances*), principiul rangului prioritar al dreptului european față de dreptul național, principiul aplicării directe a dreptului unional, principiul respectării drepturilor fundamentale ale omului, principiul transparenței și al democrației. A se vedea, în acest sens, *C.F. Costas, M. Tofan*, *Drept financiar*, ed. a II-a, București, Ed. Universul Juridic, 2025, p. 34-42.

<sup>25</sup> *P. Boria*, *Taxation in European Union*, Second Edition, Springer International Publishing Switzerland and G. Giappichelli Editore 2017, p. 177-178.

alternative la alegerea legislativă, dată fiind absența altor mijloace la fel de eficiente pentru atingerea obiectivului stabilit de legislația națională. Oportunitatea reprezintă adecvarea activității discreționare de echilibrare a valorilor implicate și, în special, a intereselor publice și individuale afectate de soluția de reglementare aleasă<sup>26</sup>.

Pentru a stabili dacă **principiul general al proporționalității** este încălcat sau nu prin impunerea unei măsuri administrative, dreptul comparat propune un test, care urmărește să ofere răspuns la trei întrebări<sup>27</sup>:

- ✓ Este măsura administrativă corespunzătoare atingerii unui scop legitim?
- ✓ Este această măsură necesară atingerii scopului legitim sau cea mai puțin restrictivă dintre măsurile necesare acestui scop?
- ✓ Este această măsură un efect excesiv asupra interesului persoanei?

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a recunoscut că principiul proporționalității primește o importanță deosebită în domeniul fiscalității, întrucât reprezintă un criteriu esențial prin care se urmărește a se asigura că urmărirea scopurilor dreptului național produce cel mai mic detriment posibil obiectivelor unionale (cauza C-114/76<sup>28</sup>; cauzele conexe C-286/94, C-340/95, C-401/95<sup>29</sup>; cauzele C-110/98 până la C-147/98<sup>30</sup>). În unele decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, trimiterea la principiul proporționalității este explicită, tocmai pentru a critica anumite prevederi ale legislației naționale care, deși este menită să protejeze interesul public, generează un prejudiciu evident interesului individual printr-o măsură considerată a fi neproporțională. Spre exemplu, a fost considerată nelegală o normă care exclude dreptul la rambursarea taxei (pe valoarea adăugată – *n.n.*) în legătură cu depunerea unui duplicat al facturii originale pierdute din motive neimputabile contribuabilului, considerând inutilă (și deci disproporționată și excesivă) excluderea rambursării în comparație cu scopul prevenirii fraudei fiscale (cauza C-361/96<sup>31</sup>). Cu altă ocazie, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat

<sup>26</sup> *Idem*, p. 177.

<sup>27</sup> *G. de Búrca*, The Principle of Proportionality and its Application in EC Law (1993) 13 Yearbook of European Law 105-150, p. 106, apud *L. Dobrinescu*, Principiul proporționalității în dreptul European. Exemple de neproporționalitate din legislația și practica românească (<https://codfiscal.net/32470/principiul-proportionalitatii-in-dreptul-european-exemple-de-neporportionalitate-din-legislatia-si-practica-romaneasca>).

<sup>28</sup> CJUE, cauza *Bela-Mühle Josef Bergmann KG c. Grows-Farm GmbH & CO. KG*, Hotărârea din 5 iulie 1977, cerere având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare: Landgericht Oldenburg – Germania, ECLI: ECLI:EU:C:1977:116.

<sup>29</sup> CJUE, cauzele *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* și *Sanders BVBA (C-47/96) c. Belgische Staat*, Hotărârea (camera a cincea) din 18 decembrie 1997, cereri având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare: Hof van Beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge – Belgia, ECLI:EU:C:1997:623.

<sup>30</sup> CJUE, cauza *Gabalfrisa SL și alții c. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, Hotărârea din 21 martie 2000, cerere având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña – Spania, taxa pe valoare adăugată, cauze conexe C-110/98 până la C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145.

<sup>31</sup> CJUE, cauza *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises c. Bundesamt für Finanzen*, Hotărârea (camera a cincea) din 11 iunie 1998, cerere având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare: Finanzgericht Köln – Germania, taxa pe valoare adăugată, ECLI:EU:C:1998:282.