

Emilian Duca

Codul fiscal comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și norme metodologice

Universal Juridic

București

- 2018 -

ABREVIERI UZUALE.....	7
TITLUL I. DISPOZIȚII GENERALE	9
CAPITOLUL I. Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal.....	9
CAPITOLUL II. Aplicarea și modificarea Codului fiscal.....	11
CAPITOLUL III. Definiții.....	15
CAPITOLUL IV. Reguli de aplicare generală.....	33
TITLUL II. IMPOZITUL PE PROFIT	47
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	47
CAPITOLUL II. Calculul rezultatului fiscal.....	55
CAPITOLUL III. Aspecte fiscale internaționale.....	105
CAPITOLUL III ¹ . Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.....	111
CAPITOLUL IV. Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale.....	120
CAPITOLUL V. Impozitul pe dividende.....	126
CAPITOLUL VI. Dispoziții tranzitorii.....	127
TITLUL III. IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTRINDERILOR	134
TITLUL IV. IMPOZITUL PE VENIT	144
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	144
CAPITOLUL II. Venituri din activități independente.....	157
CAPITOLUL III ¹ . Venituri din drepturi de proprietate intelectuală.....	171
CAPITOLUL III. Venituri din salarii și asimilate salariilor.....	175
CAPITOLUL IV. Venituri din cedarea folosinței bunurilor.....	199
CAPITOLUL V. Venituri din investiții.....	205
CAPITOLUL VI. Venituri din pensii.....	214
CAPITOLUL VII. Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură.....	217
CAPITOLUL VIII. Venituri din premii și din jocuri de noroc.....	224
CAPITOLUL IX. Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.....	226
CAPITOLUL X. Venituri din alte surse.....	233
CAPITOLUL XI. Venitul net anual impozabil.....	237
CAPITOLUL XII. Proprietatea comună și asociațiile fără personalitate juridică.....	246
CAPITOLUL XIII. Aspecte fiscale internaționale.....	250
CAPITOLUL XIV. Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă.....	259
CAPITOLUL XV. Dispoziții tranzitorii și finale.....	260
TITLUL V. CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII	263
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	263
CAPITOLUL II. Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.....	263
CAPITOLUL III. Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.....	286
CAPITOLUL IV. Contribuțiile asigurărilor pentru șomaj datorate bugetului asigurărilor pentru șomaj.....	309
CAPITOLUL V. Contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.....	311
CAPITOLUL VI. Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.....	313
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.....	314
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	316
CAPITOLUL IX. Contribuția asiguratorie pentru muncă.....	318

TITLUL VI. IMPOZITUL PE VENITURILE OBTINUTE DIN ROMÂNIA DE NEREZIDENȚI ȘI IMPOZITUL PE REPREZENTANȚELE FIRMELOR STRĂINE ÎNFIINȚATE ÎN ROMÂNIA.....	323
CAPITOLUL I. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.....	323
CAPITOLUL II. Asocieri/Entități care desfășoară activitate/obține venituri în/din România	343
CAPITOLUL III. Impozitul pe reprezentanțe	345
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.....	347
CAPITOLUL V. Redevențe și dobânzi la întreprinderi asociate	348

TITLUL VII. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ	355
CAPITOLUL I. Definiții.....	355
CAPITOLUL II. Operațiuni impozabile	360
CAPITOLUL III. Persoane impozabile	366
CAPITOLUL IV. Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei	375
CAPITOLUL V. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei.....	391
CAPITOLUL VI. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată	409
CAPITOLUL VII. Baza de impozitare	424
CAPITOLUL VIII. Cotele de taxă.....	436
CAPITOLUL IX. Operațiuni scutite de taxă	446
CAPITOLUL X. Regimul deducerilor	468
CAPITOLUL XI. Persoanele obligate la plata taxei	513
CAPITOLUL XII. Regimuri speciale	516
CAPITOLUL XIII. Obligații	541
CAPITOLUL XIV. Dispoziții comune.....	583
CAPITOLUL XV. Dispoziții tranzitorii.....	591

TITLUL VIII. ACCIZE ȘI ALTE TAXE SPECIALE	598
CAPITOLUL I. Regimul accizelor armonizate.....	598
CAPITOLUL II. Regimul accizelor nearmonizate	726
CAPITOLUL III. Contravenții și sancțiuni.....	734
CAPITOLUL IV. Infrațiuni	737

TITLUL IX. IMPOZITE ȘI TAXE LOCALE	785
CAPITOLUL I. Dispoziții generale.....	785
CAPITOLUL II. Impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri.....	790
CAPITOLUL III. Impozitul pe teren și taxa pe teren	810
CAPITOLUL IV. Impozitul pe mijloacele de transport	828
CAPITOLUL V. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor	841
CAPITOLUL VI. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	847
CAPITOLUL VII. Impozitul pe spectacole	849
CAPITOLUL VIII. Taxe speciale	851
CAPITOLUL IX. Alte taxe locale.....	853
CAPITOLUL X. Alte dispoziții comune.....	855
CAPITOLUL XI. Sancțiuni	857
CAPITOLUL XII. Dispoziții finale	858

TITLUL X. IMPOZITUL PE CONSTRUCȚII	863
---	------------

TITLUL XI. DISPOZIȚII FINALE	865
---	------------

DISPOZIȚII FINALE DIN ALTE ACTE NORMATIVE CARE NU AU FOST PRELuate ÎN TEXTUL CODULUI FISCAL	867
---	-----

ANEXE	877
-------------	-----

1. Publicații periodice

M. Of. – Monitorul Oficial al României, Partea I

2. Acte normative

HG – Hotărârea Guvernului

OG – Ordonanța Guvernului

OUG – Ordonanța de urgență a Guvernului

OMFP – Ordinul ministrului finanțelor publice

OMEF – Ordinul ministrului economiei și finanțelor

OPANAF – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

C. civ. – Codul civil

C. fisc. sau NCF – Codul fiscal

C. proc. fisc. sau NCPF – Codul de procedură fiscală

VCF – Vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003)

3. Autorități

ANAF – Agenția Națională de Administrare Fiscală

DGRFP – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

UE – Uniunea Europeană

CE – Comisia Europeană

CEE – Comunitățile Economice Europene

CFC – Comisia fiscală centrală

4. Instance

CCR – Curtea Constituțională a României

CEDO – Curtea Europeană a Drepturilor Omului

CJCE/CJUE – Curtea de Justiție a Comunităților Europene/a Uniunii Europene

ÎCCJ – Înalta Curte de Casație și Justiție

CSJ – Curtea Supremă de Justiție

CA – Curtea de Apel

5. Alte abrevieri

alin. – alineatul

art. – articolul

CEDI – Convenția de evitare a dublei impunerii

Dec. – Decizia

Hot. – Hotărâre

Ed. – Editura

lit. – litera

n.a. – nota autorului

nr. – numărul

pct. – punctul

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 impuneri 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 celui 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).*



COMENTARIILE ȘI NOTE

1. Vechea reglementare. Acest articol corespunde art. 1 – *Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal* (VCF). Față de reglementarea anterioară, au fost eliminate prevederile care consacrau prioritatea Codului fiscal față de alte acte normative, în domeniul fiscal. În consecință, facilitățile fiscale prevăzute în alte acte normative decât Codul fiscal devin aplicabile, cu respectarea regulilor de interpretare a legii (a se vedea art. 13 Cod procedură fiscală).

2. Scopul reglementării. Scopul Codului fiscal este definit prin enumerarea elementelor constitutive:

(i) *cadrul legal*, noțiune care se referă, fără îndoială, la setul de norme juridice (normele de drept material fiscal) care stau la baza colectării veniturilor fiscale de la contribuabili;

(ii) *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;

(iii) *modul de calcul și de plată (asietă)*. Aceste elemente, împreună cu noțiunea de contribuabil, sunt stabilite prin normele de drept material fiscal din cadrul Codului fiscal. Codul fiscal conține și un număr semnificativ de norme procedurale fiscale (în special în domeniul TVA și al accizelor) care intră în domeniul de reglementare al Codului de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015).

(iv) *procedura de modificare* a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale enumerate la art. 2 al Legii. Și în cazul acestui element, care este reglementat prin 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.

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) din Codul fiscal]*.

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. Ajutorul de stat. Așa cum se arată la pct. 6 din normele metodologice, unele facilități fiscale (inclusiv cele acordate în cadrul unor eșalonări la plată a creanțelor fiscale restante),

acordate prin acte administrative individuale sau normative, pot fi considerate ajutor de stat. Conform art. 2 alin. (1) lit. d) din OUG nr. 77/2014, prin **ajutor de stat** se înțelege „orice avantaj economic acordat din surse sau resurse de stat ori gestionate de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acesta afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

Conform art. 2 alin. (1) lit. h¹) din OUG nr. 77/2014, prin avantaj economic se înțelege „orice formă de acordare a unui avantaj cuantificabil în bani, indiferent de forma acestuia: subvenții, anularea de datorii sau preluarea pierderilor, excepții, *reduceri sau amânări de la plata taxelor și impozitelor*, renunțarea la obținerea unor venituri normale de pe urma fondurilor publice, inclusiv acordarea unor împrumuturi cu dobânzi preferențiale, garanții acordate în condiții preferențiale, participări cu capital ale statului, ale autorităților publice centrale sau locale ori ale altor organisme care administrează surse ale statului sau ale colectivităților locale, dacă rata profitului acestor investiții este mai mică decât cea normală, anticipată de către un investitor privat prudent, reduceri de preț la bunurile furnizate și la serviciile prestate de către autorități publice centrale sau locale ori de către alte organisme care administrează surse ale statului sau ale colectivităților locale, inclusiv vânzarea unor terenuri aparținând domeniului privat al statului sau autorităților publice locale, sub prețul pieței, crearea unei piețe sau întărirea poziției beneficiarului pe o piață etc.” (s.n.).

Pentru acordarea ajutorului de stat este necesară aprobarea prealabilă a Comisiei Europene, cu excepția situațiilor în care ajutorul de stat este exceptat prin regulament al Comisiei Europene.

Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

Art. 2. – (1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

- a) **impozitul pe profit;**
- b) **impozitul pe venit;**
- c) **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;**
- d) **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;**
- e) **impozitul pe reprezentanțe;**
- f) **taxa pe valoarea adăugată;**
- g) **accizele;**
- h) **impozitele și taxele locale;**
- i) **impozitul pe construcții.**

(2) Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

- a) **contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;**
- b) **contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;**
- c) **contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat.**



1. **Vechea reglementare.** Acest articol corespunde art. 2 – *Impozitele și taxele reglementate de Codul fiscal* (VCF).

2. **Sistemul fiscal.** Codul fiscal reglementează impozite, taxe și contribuții care reprezintă cea mai mare parte a veniturilor fiscale ale bugetului general consolidat al statului. Sintagma „buget general consolidat” este definită în Legea responsabilității fiscal-bugetare nr. 69/2010, ca fiind „ansamblul bugetelor componente ale sistemului bugetar, incluzând bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul general centralizat al unităților administrativ-teritoriale, bugetul Trezoreriei Statului, bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, din bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, după caz, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice, bugetul fondurilor externe nerambursabile, precum și al altor entități clasificate în administrația publică, agregate, consolidate și ajustate conform Regulamentului (UE) nr. 549/2013 pentru a forma un întreg”.

3. **Impozite și taxe.** Practic, conform alin. (1), Codul fiscal reglementează regimul:

- a) *impozitelor directe* (venituri ale bugetului de stat): impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe venit, impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțe;
- b) *impozitelor indirecte* (venituri ale bugetului de stat): taxa pe valoarea adăugată și taxele de consumație (accizele);
- c) *impozitelor locale* (venituri ale bugetelor locale):
– impozitul/taxa pe clădiri;

- impozitul/taxa pe teren;
- impozitul pe mijloacele de transport;
- taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor;
- taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate;
- impozitul pe spectacole;
- taxe speciale;
- alte taxe speciale.

4. **Contribuții sociale obligatorii.** La alin. (2) sunt enumerate contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal. În urma modificărilor aduse de OUG nr. 79/2017, începând cu 1 ianuarie 2018 a fost redus numărul de contribuții sociale la trei, față de 6 (șase) în reglementarea anterioară.

5. **Alte impozite, taxe și contribuții.** Pe lângă impozitele și contribuțiile menționate mai înainte, există un număr de taxe și/sau contribuții reprezentând venituri ale bugetului de stat care sunt reglementate prin legi speciale, cum sunt:

a) taxele vamale (drepturile de import/export), reglementate la nivelul UE;

b) taxele pentru activități dăunătoare sănătății, stabilite conform Titlului XI, *Finanțarea unor cheltuieli de sănătate*, din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății (republicată în M. Of. nr. 652 din 28 august 2015) etc.

O listă (exemplificativă) a contribuțiilor la fondurile speciale este prezentată în **Anexa nr. 1** a prezentei lucrări.

6. **Taxele vamale.** De la data aderării, în România se aplică direct prevederile legislației vamale comunitare, respectiv Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii [anterior, Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar].



Modificări:

Alin. (2) a fost modificat prin OUG nr. 79/2017, începând cu data de 1 ianuarie 2018.

CAPITOLUL II

Aplicarea și modificarea Codului fiscal



Principiile fiscalității

Art. 3. – Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

- a) *neutralitatea măsurilor fiscale* în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;
- b) *certitudinea impunerii*, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv 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;
- c) *justețea impunerii sau echitatea fiscală* asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;

d) **eficiența impunerii** asigură 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;

e) **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.



COMENTARII ȘI NOTE

1. **Vechea reglementare.** Acest articol corespunde art. 3 – *Principiile fiscalității* (VCF).

2. **Scopul reglementării.** Principiile Codului fiscal, așa cum sunt enunțate în acest articol, nu au o aplicabilitate directă în practică, însă constituie repere importante pentru interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor legislației fiscale – Codul fiscal și legislația derivată (a se vedea și art. 13 NCPF).

3. **Principiul neutralității.** Principiul neutralității măsurilor fiscale este de fapt un *principiu al nediscriminării* investitorilor și capitalurilor din punct de vedere fiscal (principiul nediscriminării fiscale între investitorii români și străini, între capitalul public și cel privat, respectiv asigurarea de condiții egale pentru investitori). Față de vechea reglementare, a fost adăugată sintagma „*prin nivelul impunerii*” pentru a sublinia (probabil) legătura cu legislația fiscală.

4. **Certitudinea impunerii.** *Principiul certitudinii impunerii* se regăsește în aceeași formă ca în vechea reglementare. Respectarea acestui principiu (care se regăsește în dreptul comunitar sub forma *principiului certitudinii legislative și a principiului așteptărilor legitime*) de către legiuitorul român ar trebui să conducă la o atenție deosebită a modul de redactare a normelor de drept material fiscal. Practic, atât legiuitorul principal (Parlamentul și, în cazul delegării legislative, Guvernul), cât și cel secundar (Ministerul Finanțelor Publice) trebuie să se conformeze următoarelor reguli:

a) *să elaboreze norme juridice clare, care să nu fie interpretabile.* Aceasta presupune, pe de o parte, respectarea normelor de tehnică legislativă (consacrate în Legea nr. 24/2000) și, pe de altă parte, utilizarea unor termeni cu un înțeles bine conturat, iar în cazul în care se utilizează termeni noi ori cu mai multe înțelesuri, să se precizeze sensul urmărit de legiuitor. Scopul acestei reguli este de a asigura o interpretare unitară a legii (a se vedea și art. 5 NCPF, cu această denumire); și

b) *termenele, modalitatea de plată și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor.* La fel ca regula anterioară, pentru unele elemente caracteristice impunerii (termene, sume și modalitate de plată), legiuitorul trebuie să se asigure că plătitorii (mai corect spus „contribuabili/plătitorii” – a se vedea definițiile din NCPF) înțeleg obligațiile fiscale care le revin, precum și implicațiile deciziilor de afaceri pe care le iau în cursul normal al activității desfășurate.

Acest principiu ar trebui avut în vedere la o eventuală revizuire a regulilor de interpretare a legislației fiscale de la art. 13 NCPF, astfel încât să protejeze contribuabilii atunci când normele juridice sunt neclare.

5. **Principiul echității.** *Principiul echității fiscale* (al justiției impunerii) a fost modificat, față de reglementarea anterioară,

în sensul impozitării, în funcție de puterea contributivă a contribuabililor (proporțională cu nivelul veniturilor/averii), și nu prin impunerea diferită a veniturilor în funcție de mărimea acestora (sugerând o impozitare progresivă/regresivă a veniturilor).

6. **Eficiența impunerii.** *Principiul eficienței* [lit. d)] este, mai degrabă, enunțul unui obiectiv bugetar și are în vedere menținerea stabilității veniturilor din impozite, taxe și contribuții sociale, indiferent de fazele ciclului economic. În mod normal, acest obiectiv ar trebui să se regăsească în Legea responsabilității fiscale-bugetare ori în Legea finanțelor publice. În esență, acest principiu ar trebui să se concretizeze în cote de impunere care să asigure un nivel relativ constant al veniturilor, indiferent de evoluțiile ciclurilor macroeconomice. Totuși, acest principiu este doar un deziderat, lipsind atât descrierea mijloacelor cu care poate fi atins, cât și corelațiile cu celelalte legi care reglementează politicile economice (menționate mai înainte).

7. **Stabilitatea fiscală.** Acest principiu este unul nou introdus, de la 1 ianuarie 2016. *Principiul predictibilității* (sau al stabilității impozitelor) împreună cu prevederile art. 4 ar trebui să asigure stabilitatea sistemului de impunere din România pe o perioadă de cel puțin un an. Sunt vizate de acest principiu măsuri fiscale precum introducerea/modificarea/eliminarea unor impozite, taxe sau contribuții obligatorii ori acordarea de facilități fiscale. Din păcate, acest principiu a fost încălcat permanent (chiar înainte ca Noul Cod fiscal să intre în vigoare).

8. **Principii fiscale comunitare.** Ca urmare a aderării la Uniunea Europeană, principiile generale ale dreptului comunitar (așa cum au fost definite de Curtea de Justiție a UE) se aplică direct și în România în domeniul fiscal, și nu numai.

Printre principiile dreptului comunitar, așa cum au fost definite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), se numără (i) *principiul egalității de tratament* (al non-discriminării) între rezidenți și nerezidenți din UE, (ii) *principiul proporționalității* (cu aplicabilitate în special în domeniul sancțiunilor contravenționale, restricții la deducere și condiții pentru autorizarea agenților economici), (iii) *principiul aplicării directe a dreptului comunitar* (ex., regulamentele comunitare privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate de către entitățile de interes public și legislația vamală), (iv) *principiul subsidiarității*, (v) *principiul certitudinii legislative* și (vi) *principiul așteptărilor legitime*.

Aplicarea acestor ultime două principii în dreptul național ar putea permite, de exemplu, eliminarea emiterii arbitrare de **Ordonanțe de urgență** în domeniul fiscal și un argument

pentru Curtea Constituțională pentru a-și revizui jurisprudența în ceea ce privește condițiile de emiteri a acestor ordonanțe de către Guvern în domeniul fiscal. De asemenea, principiul certitudinii impunerii ar putea să fie completat cu interdicția emiterii de ordonanțe de urgență în domeniul contribuțiilor financiare (impozite, taxe și contribuții la

fonduri speciale), sub sancțiunea nulității acestor acte și, eventual, cu tragerea la răspundere a emitenților. Alte principii au fost formulate de CJUE cu privire la taxa pe valoarea adăugată, dintre care menționăm *principiul neutralității taxei* (a se vedea și E. Duca, *Teorie și practică privind taxa pe valoarea adăugată*, Ed. Monitorul Oficial, București, 2012).

Modificarea și completarea Codului fiscal

Art. 4. – (1) Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, acestea vor intra în vigoare cu data de 1 ianuarie a fiecărui an și vor rămâne nemodificate cel puțin pe parcursul aceluia an.

(3) În situația în care modificările și/sau completările se adoptă prin ordonanțe, se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar nu mai puțin de 15 zile de la data publicării, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (2).

(4) Fac excepție de la prevederile alin. (1) și (2) modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Dec. CCR nr. 82/2009 (publicată în M. Of. nr. 33 din 16 ianuarie 2009), nr. 786/2009 (publicată în M. Of. nr. 400 din 12 iunie 2009).



COMENTARII ȘI NOTE

1. Vechea reglementare. Acest articol corespunde art. 4 – *Modificarea și completarea Codului fiscal* (VCF).

2. Scopul reglementării. Prin introducerea acestui articol s-a dorit stabilirea unui regim restrictiv și predictibil de modificare a Codului fiscal. Astfel, la alin. (1), pentru intrarea în vigoare se stabilește un termen de minimum 6 luni de la publicarea în M. Of. a legii de modificare și completare a Codului fiscal (6 luni de la promovarea legii, în VCF). Legile conținând modificări și completări ale Codului fiscal ar trebui să intre în vigoare după 6 luni de la aprobare.

3. Norme privind modificarea Codului fiscal. La alin. (2), în vederea asigurării predictibilității legislative, se arată că:

- (i) introducerea de noi impozite, taxe, contribuții,
 - (ii) modificarea ori eliminarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor existente,
 - (iii) eliminarea sau reducerea de facilități (fiscale),
- vor intra în vigoare la 1 ianuarie a anului următor, măsurile adoptate urmând să rămână neschimbate pe o perioadă de cel puțin un an.

La alin. (3), se restricționează modificările aduse prin ordonanțe, în sensul impunerii unui termen minim de 15 zile pentru intrarea în vigoare. Prin excepție *la se vedea alin. (4)*, limitele de la alineatele anterioare nu se aplică în cazul măsurilor ce rezultă din angajamentele internaționale ale României (ex., transpunerea legislației UE sau măsuri convenite prin acorduri cu organisme internaționale – FMI, Banca Mondială).

Practic, aceste prevederi a trebui să se concretizeze în următoarele reguli:

a) modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României nu pot intra în vigoare într-un termen mai mic de 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial;

b) prevederile alin. (1) și (2) ale acestui articol ar trebui corelate, conform principiului certitudinii impunerii și al predictibilității, astfel încât introducerea de noi impozite, taxe sau contribuții ori modificarea celor existente, precum și eliminarea/reducerea unor facilități să fie aprobate prin legi sau ordonanțe cel mai târziu la 1 iulie a anului în curs, pentru a intra în vigoare la data de 1 ianuarie a anului următor.

4. Modificarea prin ordonanțe de urgență a Codului fiscal. Regimul ordonanțelor de urgență în domeniul fiscal a fost și este un subiect controversat. Chiar dacă se dispune că modificarea Codului fiscal se face prin lege (act normativ adoptat de către Parlament), acesta a fost modificat frecvent prin ordonanțe de urgență, fără ca această practică să fie considerată o încălcare a Constituției. Astfel, în considerentele Dec. nr. 786/2009, Curtea Constituțională reține că „art. 4 alin. (1) din Codul fiscal reprezintă un text de principiu ce consfințește regula modificării și completării sale cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare și, prin urmare, pot apărea excepții de la această regulă, fiind permise nu numai de Codul fiscal, ci și de art. 115 alin. (4) din Constituție”.

Jurisprudența Curții Constituționale a ignorat interdicția expresă prevăzută la art. 115 alin. (6) din Constituție cu privire la adoptarea de ordonanțe de urgență în domeniul drepturilor și obligațiilor fundamentale ale cetățenilor României, în condițiile în care contribuțiile financiare sunt enumerate ca obligații fundamentale

în Constituție. Practic, emiterea ordonanțelor a fost limitată de curte numai în cazul în care acestea afectează drepturile

fundamentale prevăzute de Constituție (a se vedea ca referință Dec. CCR nr. 82/2009).

Respect pentru oameni și cărți

Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

Art. 5. – (1) Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) În înțelesul prezentului cod, prin *norme* se înțelege norme metodologice, instrucțiuni și ordine.

(3) Normele metodologice sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(4) Ordinele și instrucțiunile pentru aplicarea unitară a prezentului cod se emit de ministrul finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod, datorate bugetului general consolidat, cu excepția bugetelor locale, se emit de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Ordinele și instrucțiunile referitoare la proceduri de administrare a impozitelor și taxelor locale, reglementate de prezentul cod, se aprobă prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice.

(5) Sub sancțiunea nulității absolute, instituțiile publice din subordinea Guvernului, altele decât Ministerul Finanțelor Publice, nu pot elabora și emite norme care să aibă legătură cu prevederile prezentului cod, cu excepția celor prevăzute în prezentul cod.

(6) Anual, Ministerul Finanțelor Publice colectează și sistematizează toate normele în vigoare având legătură cu prevederile prezentului cod și publică această colecție oficială.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

▪ Dec. CCR nr. 424/2013 (publicată în M. Of. nr. 15 din 10 ianuarie 2014).

COMENTARII ȘI NOTE

1. **Vechea reglementare.** Acest articol corespunde art. 5 VCF, cu aceeași denumire marginală.

2. **Legislația secundară. Noțiune.** Ministerul Finanțelor Publice este instituția abilitată de lege pentru elaborarea normelor necesare aplicării Codului fiscal, indiferent de denumirea acestora – *norme metodologice, instrucțiuni sau ordine*. Normele metodologice sunt aduse la cunoștința publicului prin publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Practic, normele metodologice sunt elaborate de Ministerul Finanțelor Publice și se aprobă prin hotărâre a Guvernului, în timp ce instrucțiunile și ordinele referitoare la Codul fiscal se aprobă de către ministrul finanțelor publice (pentru conformitate se cuvine să arătăm că procedurile fiscale se aprobă prin ordin al președintelui ANAF).

Alte instituții publice pot elabora norme numai în măsura în care Codul fiscal prevede în mod expres această posibilitate.

3. **Colectarea și sistematizarea legislației secundare.**

Colectarea și sistematizarea normelor în vigoare privind Codul fiscal se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice, căruia îi revine obligația de a publica colecția.

Legea nu prevede nicio sancțiune pentru nerespectarea acestei obligații legale.

4. **Rolul jurisprudenței.** Deși în sistemul juridic național jurisprudența nu este considerată izvor de drept, se remarcă o tendință de reconsiderare a rolului jurisprudenței, confirmat și de prevederile Noului Cod de procedură civilă, care a intrat în vigoare la data de 1 februarie 2013 (a se vedea și E. Duca, *Rolul jurisprudenței în dreptul fiscal*, în *Pandectele Săptămânale* nr. 15/2011, Ed. Rosetti, București).

În acest context, menționăm că la titlul VII din NCF (Taxa pe valoarea adăugată) se menționează expres obligativitatea respectării jurisprudenței CJUE.

Aplicarea unitară a legislației

Art. 6. – Aplicarea unitară a prezentului cod și a legislației subsecvente acestuia se asigură prin Comisia fiscală centrală constituită potrivit Codului de procedură fiscală.

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- OMFP nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale (publicat în M. Of. nr. 323 din 4 iunie 2013);
- Dec. CCR nr. 424/2013 (publicată în M. Of. nr. 15 din 10 ianuarie 2014).



COMENTARIILE ȘI NOTE

1. Vechea reglementare. Acest articol corespunde, parțial, art. 6 VCF, cu denumirea marginală: *Înființarea și funcționarea Comisiei fiscale centrale*. Prevederile din vechea reglementare au fost preluate în NCPF.

2. Comisia fiscală centrală. Soluționarea unor probleme legate de aplicarea Codului fiscal este atribuită prin lege Comisiei fiscale centrale, ale cărei decizii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I. Comisia fiscală centrală aprobă și decizii cu privire la aplicarea unitară a prevederilor Codului de procedură fiscală.

3. Decizii ale CFC. Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor

publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date. Prin ordin al ministrului finanțelor publice, au fost aprobate și publicate în Monitorul Oficial al României decizii ale Comisiei fiscale centrale (a se vedea Anexa nr. 6) după cum urmează: în 2004 (10 decizii), 2005 (2 decizii), în 2006 (7 decizii), în 2007 (o decizie), 2008 (o decizie) și 2010 (o decizie), în 2011 (6 decizii), în 2013 (4 decizii), în 2014 (6 decizii – dintre care 4 au fost publicate) și în 2015 (3 decizii – dintre care 2 publicate în M. Of.).

O selecție a deciziilor pronunțate de Comisia fiscală centrală se regăsește în **Anexa nr. 6** la prezenta lucrare.

CAPITOLUL III

Definiții



Definiții ale termenilor comuni

Art. 7. – În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Dec. ÎCCJ, s. com., nr. 755/2011 (Delimitare contract de muncă de un contract de prestări servicii. Persoană juridică deținută 100% de o persoană fizică); Sentința civ. CA Cluj nr. 314/9.02.2010 (Contracte de comision încheiate cu salariații. Tratat fiscal); Sentința civ. CA Bacău nr. 153/11.02.2010 (Delimitare activități dependente și independente); Sentința civ. CA București nr. 3277/2012 (Determinarea activități dependente în scop de TVA).



COMENTARIILE ȘI NOTE

1. Vechea reglementare. Acest articol corespunde art. 7 VCF, cu aceeași denumire marginală.

2. Relația de angajare. Sintagma *relație de angajare* nu este definită în cuprinsul Codului fiscal sau al normelor metodologice. Deoarece în prima variantă a vechiului Cod fiscal (din proiectul de lege depus la Parlament) se făcea o legătură directă între relația de angajare și Codul muncii, putem presupune că relația de angajare se referă îndeosebi la relațiile de muncă reglementate de Codul muncii: relația de tip *angajator – salariat*. Această interpretare este susținută și de Dicționarul explicativ al limbii române (DEX '09), în care verbul *a angaja* are ca prim înțeles *a lua pe cineva sau a intra în slujbă*, formă echivalentă expresiei „încadrare în muncă”, consacrată în practică.

Prin corelare cu definiția *activității dependente la funcția de bază* (a se vedea pct. 2 de mai jos), într-o interpretare sistematică (conform art. 13 NCPF), activitatea dependentă este limitată la activitățile desfășurate:

- a) în baza unui contract individual de muncă; sau
- b) în baza unui statut special prevăzut de lege.

Așadar, în această categorie intră (i) atât veniturile obținute din angajarea în muncă potrivit Codului muncii (Legea nr. 53/2003), cât și (ii) veniturile obținute de către funcționarii publici sau personalul bugetar a căror angajare (relația de muncă) este reglementată prin legi speciale (denumite, de regulă, statute), cum sunt: statutul funcționarilor publici, statutul personalului didactic, statutul cadrelor militare, statutul poliștilor etc.

3. **Relație generatoare de venituri.** Definiția activității dependente arată, fără îndoială, că se referă doar la relațiile de angajare *generatoare de venituri*.

La fel ca în cazul relației de angajare, venitul nu este definit de Codul fiscal, astfel că suntem nevoiți să apelăm la Dicționarul explicativ al limbii române (DEX '09): venit = *ceea ce se obține din desfășurarea unei activități, din plasarea unei sume de bani etc.; câștig, beneficiu*.

4. **Aspecte neclare.** Trebuie menționat că în dicționarul menționat mai înainte este menționat și înțeles alternativ, respectiv prin *a (se) angaja* se înțelege și acțiunea de a primi efectuarea unei lucrări (asumarea obligației de a face ceva).

Având în vedere înțelesurile multiple ale relației de angajare, așa cum am arătat mai înainte, se impune, *de lege ferenda*, corelarea definiției cu cea de la pct. 2, astfel încât aceasta să răspundă cerințelor de claritate a normelor fiscale, prevăzute la art. 4 lit. a) C. fisc.

Până la modificarea Codului fiscal, în sensul menționat, există riscul unei interpretări (abuzive, în opinia noastră) ca orice activitate (generatoare de venituri) să fie considerată a fi activitate dependentă, în măsura în care nu se poate dovedi că este o activitate independentă, conform definiției de la pct. 3 de mai jos.

2. activitate dependentă la funcția de bază - orice activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, declarată angajatorului ca funcție de bază de către angajat; în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, angajatul este obligat să declare numai angajatorului ales că locul respectiv este locul unde exercită funcția pe care o consideră de bază;



COMENTARII ȘI NOTE

5. **Noțiune.** Ținând cont de definiția activității dependente, *activitatea dependentă la funcția de bază* are relevanță numai

pentru determinarea regimului deducerilor la impozitul pe venit.

3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

NORME METODOLOGICE

1. (1) În aplicarea prevederilor art. 7 pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), se are în vedere ca raportul juridic încheiat între părți să conțină, în mod obligatoriu, clauze contractuale clare privind obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, astfel încât să nu rezulte existența unei relații de subordonare, ci libertatea persoanei fizice de a dispune în ceea ce privește desfășurarea activității. La încadrarea unei activități ca activitate independentă, părțile vor avea în vedere ca raportul juridic încheiat să reflecte conținutul economic real al tranzacției/activității.

(2) Criteriul privind libertatea persoanei de a alege locul, modul de desfășurare a activității, precum și programul de lucru este îndeplinit atunci când cele trei componente ale sale sunt îndeplinite cumulativ, în raportul juridic părțile pot conveni asupra datei, locului și programului de lucru în funcție de specificul activității și de celelalte activități pe care prestatorul le desfășoară.

(3) Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea chiar și pentru un singur client, dacă nu există o clauză de exclusivitate în desfășurarea activității.

(4) Riscurile asumate de prestator pot fi de natură profesională și economică, cum ar fi: incapacitatea de adaptare la timp și cu cele mai mici costuri la variațiile mediului economico-social, variabilitatea rezultatului economic, deteriorarea situației financiare, în funcție de specificul activității.

(5) În desfășurarea activității persoana fizică utilizează predominant bunurile din patrimoniul afacerii.



COMENTARII ȘI NOTE

6. Scopul reglementării. Începând cu data de 10 iulie 2015, au fost introduse criterii pentru a determina dacă o activitate este sau nu este independentă. Astfel, o activitate economică desfășurată de o persoană fizică are caracter independent dacă îndeplinește 4 dintre cele 7 criterii de la art. 7 pct. 3 NCF.

În mod previzibil, aceste prevederi vor fi corelate cu prevederile art. 11 alin. (1) referitoare la reîncadrarea formei unei activități. Deși criteriile par a fi un pas înainte față de vechea reglementare (anterioară datei de 10 iulie 2015), modul de interpretare a sintagmei „dispune de libertatea ...” de la criteriile 3.1, 3.2 și 3.7 ar putea reprezenta o nouă sursă de litigii cu organele fiscale. Considerăm că această sintagmă ar trebui interpretată în sensul posibilității de a exercita această libertate, și nu în sensul exercitării efective a acesteia [a se vedea și pct. 1 alin. (3) din normele de aplicare de mai sus].

7. Criterii de dependență

7.1. Criteriul libertății alegerii locului și modului de desfășurare a activității (inclusiv a programului de lucru – pct. 3.1) este cel mai greu de îndeplinit pentru unele categorii de întreprinzători. Intră în această categorie întreprinzătorii ale căror servicii sunt legate de anumite locuri, stabilite prin contract (ex., cei care efectuează reparații la bunuri imobile ori întreținerea unor utilaje aflate în incinte în care accesul este permis în anumite intervale orare). La pct. 1 alin. (2) din normele metodologice, pare să se țină seama de acest impediment practic. Totuși, elementul-cheie care este urmărit prin acest criteriu este evitarea relației de subordonare dintre prestator și beneficiar, în sensul celei existente în cadrul unui contract de muncă obișnuit.

7.2. Clauza de exclusivitate. În cazul criteriului 3.2, elementul relevant pentru activitatea independentă îl constituie lipsa clauzei de exclusivitate [nu poate fi decât contractuală – a se vedea pct. 1 alin. (1) din normele metodologice] în relația cu beneficiarul serviciilor.

7.3. Riscuri economice. Criteriul 3.3 este explicat la pct. 1 alin. (4) din norme prin câteva exemple a căror relevanță este îndoieală (exceptând, poate, variabilitatea rezultatului economic). În cazul întreprinderilor au fost identificate riscuri interne și externe. Principalele categorii de riscuri interne se referă la:

- riscurile legate de aprovizionare și desfacere (contracte care nu au putut fi onorate de către furnizori, îngustarea pieței de desfacere etc.);

- riscurile tehnologice (imposibilitatea achiziționării tehnologiei moderne din cauza problemelor legate în principal de finanțarea investițiilor);

- riscurile generate de factorul uman (greve, incompetență etc.);

- riscurile informaționale (imposibilitatea de a ține pasul cu noile tendințe ale pieței).

În categoria riscurilor externe pot fi menționate riscul de piață și riscul financiar (incluind aici și riscul valutar). În practică, pot fi luate în considerare și riscurile asigurate de beneficiar/prestator.

7.4. Utilizarea bazei materiale. Utilizarea preponderentă a patrimoniului persoanei fizice [cf. pct. 1 alin. (5) din norme] reprezintă o adăugare la prevederile mai puțin stricte ale criteriului 3.4.

Într-o interpretare literală a textului, criteriul este îndeplinit dacă patrimoniul propriu este utilizat pentru prestarea serviciilor/lucrărilor contractate. Adăugarea condiției privind utilizarea preponderentă a bunurilor din patrimoniul propriu a avut în vedere (presupunem) situația în care bunurile utilizate în activitatea întreprinzătorului ar fi puse la dispoziție de către beneficiar (se cuvine să menționăm că bunurile închiriate sau în leasing fac parte din patrimoniul persoanei fizice respective).

Totuși, condiția din norme nu este suficient de clară, deoarece nu menționează modul de măsurare a utilizării preponderente (majoritare) a bunurilor din patrimoniul propriu (în unități valorice, cantitative, temporale etc.).

7.5. Resurse utilizate. Redactarea criteriului 3.5 este confuză și ar trebui revăzută. În forma actuală, acest criteriu este îndeplinit de orice persoană fizică, mai puțin de persoanele fizice care utilizează angajați pentru prestarea serviciilor sau subcontractori (acestea din urmă îndeplinesc criteriul 3.7). Mai mult, acest criteriu este îndeplinit de orice persoană care desfășoară o activitate dependentă.

7.6. Corp profesional. Criteriul 3.6 este un criteriu de tip formal, dedicat profesiilor libere. Practic, acest criteriu este îndeplinit de orice membru al unui corp profesional, indiferent dacă acesta este activ sau inactiv.

7.7. Criteriul delegării. În fine, criteriul 3.7 este îndeplinit atunci când beneficiarul nu impune condiția ca serviciile/lucrările contractate să fie efectuate de persoana fizică titulară a contractului (*intuitu personae*), lăsând libertatea acestuia să utilizeze angajați sau subcontractori, după caz.

Considerăm că aceste criterii au relevanță doar pentru persoanele fizice care prestează servicii sau efectuează lucrări pentru alte persoane.

4. autoritate fiscală centrală - Ministerul Finanțelor Publice, instituție cu rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale;

Respect pentru oameni și cărți



COMENTARII ȘI NOTE

8. Noțiune. Organele fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice fac parte din Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și direcțiile regionale ale finanțelor publice județene (cu structurile subordonate). Cu privire la modul de organizare și funcționare a autorităților fiscale, a se vedea și OUG nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative (publicată în M. Of. nr. 389 din 29 iunie 2013; cu modificările și completările ulterioare).

Responsabilități fiscale au și Direcția Generală a Vămirilor și unitățile subordonate acestuia (birouri vamale), în ceea ce privește aplicarea impozitelor și taxelor datorate cu ocazia importului de bunuri (taxe vamale, taxa pe valoarea adăugată și accize), iar din anul 2008, și cu privire la administrarea antrepozitelor fiscale.

9. Organe fiscale locale. Serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale funcționează în cadrul aparatului propriu al consiliilor locale. Responsabilitățile și competențele fiscale ale organelor fiscale și serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale sunt stabilite în Codul de procedură fiscală.

5. autoritate fiscală competentă - Ministerul Finanțelor Publice și serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, după caz, care au responsabilități fiscale;

6. centrul intereselor vitale - locul de care relațiile personale și economice ale persoanei fizice sunt mai apropiate. În analiza relațiilor personale se va acorda atenție familiei soțului/soției, copilului/copiiilor, persoanelor aflate în întreținerea persoanei fizice și care sosesc în România împreună cu aceasta, calitatea de membru într-o organizație caritabilă, religioasă, participarea la activități culturale sau de altă natură. În analiza relațiilor economice se va acorda atenție dacă persoana este angajat al unui angajator român, dacă este implicată într-o activitate de afaceri în România, dacă deține proprietăți imobiliare în România, conturi la bănci în România, carduri de credit/debit la bănci în România;

7. contract de leasing financiar - orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;
- c) utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;
- d) perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;
- e) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului;



COMENTARII ȘI NOTE

10. Noțiune. Codul fiscal nu conține și definiția *leasingului*, drept pentru care se face trimitere la legislația specială în materie, respectiv la dispozițiile art. 1 al OG nr. 51/1997 (republicată în M. Of. nr. 9 din 12 ianuarie 2000, cu modificările și completările ulterioare). *Operațiunea de leasing* este acea operațiune prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun (al cărui proprietar este) celeilalte părți, denumită utilizator (sau locatar – n.a.), la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing, locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului (n.a.

sau locatarului) de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Așadar, principala caracteristică a unei operațiuni de leasing (implicit și a unui contract de leasing) o reprezintă *tripla opțiune*, adică clauza contractuală care oferă utilizatorului (locatarului) dreptul de a opta la sfârșitul contractului pentru cumpărarea bunului respectiv, pentru prelungirea contractului de leasing sau pentru returnarea bunului.

Condiția de la pct. 7 lit. a) de mai sus reprezintă, de fapt, definiția *leasingului financiar* din Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS 17), iar celelalte condiții sunt cazuri particulare.