

JM CHAIR
EU Financial Regulation

EUFIRE

*Research and Teaching Activities on European Union
Financial Regulation*

Project number 574702-EPP-1-RO-EPPJMO-CHAIR

Period of Implementation: 2016-2019



Alexandru Ioan Cuza
University of Iasi



Faculty of Economics
and Business Administration



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

Carol I Boulevard, no.22
Iasi, Romania

Email: eufire@uaic.ro
Official Site: www.eufire.uaic.ro

LEGISLATIE FISCALA

Suport de curs

Prof. dr. Mihaela TOFAN

Conf. dr. Elena CIGU

Introducere

Disciplina **Legislatie fiscala** este inclusă în planul de învățământ pentru studenții masteranzi ai specializărilor *Contabilitate, Expertiza si Audit si Contabilitate, Diagnostic, Evaloare* cu caracter optional și este prevăzută cu activitate de studiu și evaluare în semestrul 4 (respectiv anul II, semestrul II).

Obiectivul general al disciplinei este ca studenții să poată desfășura activități cu respectarea normelor imperative la nivel european, iar obiectivele specifice vizează :

- Intelegerea rolul dreptului fiscal si cunoasterea principalelor obligatii fiscale ale persoanelor fizice si juridice in Romania, in cadrul UE
- Cunoasterea conceptul de drept fiscal, inclusiv prin intelegerea aplicabilitatii practice a acestor notiuni in context european
- Identificarea obligatiilor fiscale imperative pentru anumite categorii de contribuabili, cunoasterea principalelor institutii cu rol fiscal la nivel intern
- Intelegerea relatiei drept fiscal intern-politica fiscala europeana si principalele conditionari care rezulta din aceasta relatie

Evaluarea cunoștințelor se va derula în sistem evaluare integrală pe parcursul semestrului, prin intermediul examenului scris – test grilă la curs, dar si prin intermediului testului clasic (cu întrebări după modelul celor prezentate în suportul de curs și luate în discuție în cadrul orelor) si prezentarea studiilor de caz individuale (pentru evaluarea activității de seminar).

Disciplina ***Drept financiar bancar /EU financial regulation: tax law*** face parte din pachetul de discipline incluse in activitatile de predare ale Proiectului Jean Monnet Chair European Financial Regulation, implementat in universitatea noastra cu sprijin financiar din parte Uniunii Europene, prin programul Erasmus +, linia de finantare a activitatilor Jean Monnet, in perioada 2016-2019. Puteti gasi mai multe informatii privind activitatile proiectului la adresa www.eufire.uaic.ro

Capitolul I. Dreptul fiscal –ramura autonoma in sistemul de drept romanesc

Secțiunea 1. Sistemul bugetar român

Secțiunea a 2-a. Raportul juridic de drept fiscal

Secțiunea a 3-a. Legislația fiscală - componentă a politicii fiscale

Capitolul II. Trăsăturile, funcțiile și elementele tehnice ale impozitelor

Secțiunea 1. Delimitări conceptuale privind impozitele și taxele

Secțiunea a 2-a. Trăsăturile impozitelor, taxelor și contribuțiilor

Secțiunea a 3-a. Principiile reglementării impozitelor

Secțiunea a 4-a. Elementele tehnice ale impozitelor

Secțiunea a 5-a. Clasificarea impozitelor și taxelor

Secțiunea a 6-a. Principiile generale ale Codului fiscal din România

Capitolul III. Impozitul pe profit.....

Secțiunea 1. Contribuabilii impozitului pe profit și cote de impozitare

Secțiunea a 2-a. Identificarea profitului impozabil

Secțiunea a 3-a. Conceptul de amortizarea fiscală

Secțiunea a 4-a. Regimul juridic al pierderilor fiscale

Secțiunea a 5-a. Impozitului pe dividende

Capitolul IV. Impozitul pe venit

Secțiunea 1. Contribuabili și categorii de venituri impozabile

Secțiunea a 2-a. Determinarea veniturilor impozabile ale persoanelor fizice

§1. Determinarea veniturilor impozabile din activități independente

§2. Determinarea veniturilor impozabile pe baza de norme de venit

§3. Determinarea venitului anual net pentru dreptul de proprietate intelectuală

§4. Determinarea veniturilor impozabile din salarii

§5. Determinarea veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor

§6. Venituri din investiții.....

§7. Venituri din pensii

§8. Venituri din activități agricole

§9. Venituri din premii și jocuri de noroc

§10. Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

Capitolul V. Contribuții la sistemul public de asigurări sociale

Secțiunea 1. Sistemului public de asigurări sociale

Secțiunea a 2-a. Contribuțiile la sistemul public de pensii și alte asigurări sociale

Secțiunea a 3-a. Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate

Capitolul VII. Taxa pe valoarea adăugată.....

Secțiunea 1. Noțiunea și trăsăturile taxei pe valoarea adăugată

Secțiunea a 2-a. Operațiuni impozabile.....

Secțiunea a 3-a. Persoane impozabile

Secțiunea a 4-a. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

Secțiunea a 5-a. Cotele de taxă pe valoarea adăugată

Secțiunea a 6-a. Operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată

Bibliografie selectiva

Capitolul I Dreptul fiscal – ramura autonoma in sistemul de drept romanesc

Astazi mai mult ca oricand, grija fata de nevoile cetatenilor preocupa (sau ar trebui sa preocupe) institutiile cu rol in crearea cadrului necesar asigurarii unor conditii de viata optime, in acord cu stadiul dezvoltarii civilizatiei umane. Concepte ca stat de drept, suprematie a legii si drepturi si libertati fundamentale ale omului sunt insotite de notiuni actuale care tind sa isi consolideze importanta si prioritatea, cum ar fi integrarea europeana, globalizarea si economia sociala. In termeni financiari, asigurarea condițiilor de trai pentru cetățeni in vremurile actuale obligă autoritatile administrative la cheltuieli susținute și corect gestionate. În lipsa unor lichidități consistente, statul este pus în delicata postură de a nu putea să confere indivizilor mediul propice pentru desfășurarea vieții de zi cu zi. Cheltuielile publice sunt, în majoritatea lor, obligatorii, iar susținerea lor presupune în mod imperativ existența unor venituri publice substanțiale și constante. Veniturile și cheltuielile statului sunt subiecte de interes practic, dar și teoretic, care preocupă deopotrivă juriștii, economiștii, analiștii financiari, politicienii, autoritățile publice și, nu în ultimul rând, cetățenii. Este evident că repere așa de importante ale activităților subiecților de drept nu pot fi altfel consacrate decât prin acte normative cu putere de lege, pentru a căror respectare și aducere la îndeplinire se poate face apel, în caz de nevoie, la forța de constrângere a statului.

In acest context, multitudinea reglementarilor in sfera financiar-fiscala este si justificata, si oportuna. Efervescenta normelor de drept care reglementeaza activitatea in domeniul taxelor si impozitelor argumenteaza actualitatea domeniului de reglementare, cercetare ocupat de Dreptul fiscal. Este necesara atat o abordare din punct de vedere al normelor de drept romanesc, dar, in egala masura, din nevoia de armonizare a normelor de drept fiscal la nivelul Uniunii Europene.

Secțiunea 1. Sistemul bugetar român

Ideea de buget de stat nu este nouă. Cuvântul buget provine din franceza veche, unde cuvinte ca *bouge*, *bougette* desemnau o pungă din piele sau o pungă de bani¹. Termenul a fost preluat în Anglia, odată cu cuceririle normande și de acolo s-a răspândit în toată lumea cu semnificația de astăzi, oglindită de normele dreptului financiar și bugetar. În România, termenul „buget” apare pentru prima oară în Regulamentele Organice. Astfel, în capitolul 3 din Regulamentul Organic al Moldovei, care se ocupă de finanțele publice, se întâlnește termenul *bindge*, dar și expresia închipuirea cheltuielilor pentru anul viitor (art. 117).

Astăzi, noțiunea de buget are valențe constituționale. Astfel, în titlul IV al Constituției României în vigoare, *Economia și finanțele publice*, la art. 138 cu denumirea marginală *Bugetul public național*, găsim următoarea reglementare expresă cu putere supremă la nivelul sistemului de drept român. Conform alin. (1), bugetul public național cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale ale comunelor, ale orașelor și ale județelor. Apoi, Constituția stabilește în sarcina Guvernului elaborarea proiectului anual al bugetului de stat și pe cel al asigurărilor sociale de stat, pe care le supune, separat, aprobării Parlamentului. De asemenea, nicio cheltuială bugetară nu poate fi aprobată fără stabilirea sursei de finanțare.

Reglementările constituționale în materie bugetară se completează cu izvoare specifice dreptului financiar, printre care amintim Legea finanțelor publice (Legea nr. 500/2002), Legea privind finanțele publice locale (Legea nr. 273/2006), O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului (aprobată cu modificări prin Legea nr. 201/2003), Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi (Legea nr. 94/1992, cu modificările și completările ulterioare). Remarcăm că noțiunea constituțională „buget public național” nu se regăsește nici în Legea finanțelor publice (Legea nr. 500/2002) și nici în Legea finanțelor locale (Legea nr. 273/2006). Conform art. 2 pct. 38 din Legea nr. 500/2002, sistemul bugetar reprezintă un sistem unitar de bugete, care cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului,

¹ D. Drosu Șaguna, *Drept financiar public*, ed. a 4-a, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 63.

bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din resurse bugetare, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de către stat, bugetul fondurilor externe nerambursabile și bugetele locale. Legea finanțelor publice locale renunță la tentația generalizării prin definirea unei noțiuni speciale, care să acopere întregul spectru bugetar local, preferând folosirea unei noțiuni neutre, neavând semnificație de sine stătătoare, respectiv fonduri publice locale². Această noțiune nu este altceva decât însumarea tuturor categoriilor de bugete care pot fi întâlnite la nivel local, respectiv bugetele comunelor, orașelor, municipiilor, sectoarelor municipiului București, județelor, municipiului București, instituțiilor finanțate integral sau parțial din bugetele locale, instituțiilor finanțate integral din venituri proprii, bugetul împrumuturilor interne și externe locale etc.

Apreciem că toate aceste noțiuni consacrate constituțional sau doar prin legi speciale, respectiv buget public național, sistem bugetar și fonduri publice au aceeași semnificație concretă, desemnând totalitatea bugetelor utilizate la nivel central și local pentru evidențierea, gestionarea, utilizarea și controlul veniturilor și cheltuielilor statului. În sistemul de drept romanesc, dreptul bugetar își ocupa locul binemeritat în sfera de reglementare a normelor de drept public. Constituirea resurselor bugetare, modul în care bugetul își constituie veniturile necesare implementării politicilor publice pentru un anumit interval de timp formează obiectul preocupărilor autonome ale Dreptului fiscal. Disciplina juridică de actualitate, dreptul fiscal/legislația fiscală intră în egală măsură în sfera de interes a economistilor, îndeosebi pentru cei cu preocupări în domeniul financiar (experti contabilitate, auditori fiscali, consultanți fiscali etc.).

Secțiunea a 2-a. Raportul juridic de drept fiscal

În derularea activităților de finanțare a cheltuielilor publice, dar și de colectare a resurselor statului, au loc interacțiuni între diferiți subiecți de drept, persoane fizice și juridice, subiecți de drept public, dar și de drept privat. Această interacțiune, mai bine

² Idem, p. 64.

spus conduita părților care inter-relaționează, este obiectul principal de reglementare a normelor de drept fiscal.

În teorie juridică, relațiilor sociale care intră sub incidența unei norme de drept se denumesc raporturi juridice. Astfel, raporturile juridice reprezintă acea parte a relațiilor sociale care dobândesc formă juridică prin reglementarea lor expresă de către lege și a căror executare este asigurată prin aplicarea legii de către autoritatea de stat. Raporturile juridice fiscale se disting de celelalte raporturi de drept prin trăsăturile lor specifice, trăsături care se referă la subiectele participante și poziția pe care o au unele față de altele, obiectul de reglementare și activitatea concretă pe care o reglementează.

Raportul de drept fiscal exprimă drepturile și obligațiile ce revin părților pentru îndeplinirea modalităților privind stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal. Raporturile de drept fiscal se nasc numai în cadrul activității fiscale îndeplinite de stat și organele sale. În cadrul acestor raporturi, fără excepție, unul dintre subiecte este statul, reprezentat printr-un organ de specialitate care intră în raportul juridic de pe poziția supraordonată a autorității de stat. Această particularitate a raporturilor de drept fiscal poate fi analizată în detaliu, pornind de la ideea că apariția statului însuși a avut ca scop oferirea unui cadru care să permită desfășurarea organizată și în condiții optime a vieții. Mai mult, statul de drept este menit să servească cetățenii, să fie în slujba lor directă și nu să îi asuprească. În acest context, relația de subordonare a individului față de stat poate angaja discuții ample. Totuși, este imposibilă derularea activităților financiare ale statului, în general, și a celor fiscale, în particular, dacă nu se consacră la nivel legislativ această subordonare a indivizilor care contribuie la fondurile statului față de autoritatea publică cu atribuții în domeniul constituirii veniturilor bugetare.

În înțelesul Codului de Procedura Fiscală (legea nr. 207/2015), raportul juridic fiscal cuprinde raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal.³ Raportul de drept material fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale. Raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

³ Art. 16 alin. 1-3 Legea nr. 207/2015

Într-o exprimare sintetică, subiectele raportului juridic fiscal sunt reprezentanții autorității de stat, unități administrative teritoriale, contribuabili și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații din relațiile în legătură cu formarea, gestiunea, distribuirea și controlul resurselor financiare ale statului.

Statul este reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale, iar în relația directă cu contribuabilii prin persoanele care desfășoară activitate în cadrul acestor instituții publice. Unitățile administrativ-teritoriale sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale, prin compartimentele de specialitate ale acestora.

Contribuabilul, debitorul creanței fiscale, poate fi orice persoană fizică ori juridică ce datorează impozite, taxe și alte contribuții către bugetul de stat, în conformitate cu prevederile actelor normative în domeniul fiscal.

În relațiile cu autoritățile fiscale, contribuabilul își reprezintă interesele singur sau, în situații speciale, poate fi reprezentat printr-un împuternicit. De exemplu, contribuabilul fără domiciliu fiscal în România care are obligația de a depune declarații la organele fiscale trebuie să desemneze un împuternicit cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească obligațiile sale față de organul fiscal. Persoana desemnată pentru a reprezenta contribuabilul trebuie să prezinte și să înregistrează dovada calității de împuternicit la instituția fiscală pentru care a primit mandatul de reprezentare.

În cazuri speciale, în care nu există împuternicit, iar contribuabilul nu se poate reprezenta singur, organul fiscal poate să solicite instanței judecătorești competente numirea unui curator fiscal pentru contribuabilul absent, pentru contribuabilul al cărui domiciliu este necunoscut ori care, din cauza bolii, infirmității, bătrâneții sau a unui handicap de orice fel nu poate să își exercite și să îndeplinească personal drepturile și obligațiile legale.

Secțiunea a 3-a. Legislația fiscală - componentă a politicii fiscale

Legislația fiscală poate fi definită ca ansamblul normelor juridice care reglementează modalitățile de atragere și repartizare a fondurilor bănești ale statului și ale instituțiilor publice cu scopul satisfacerii cerințelor și funcțiilor social-economice ale

societății⁴. Legislația fiscală, în calitate de parte componentă a politicii fiscale, cuprinde normele juridice cu privire la așezarea, stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor. Normele juridice fiscale reglementează contribuabilii, obiectele impozabile, bazele de impozitare, așezarea și calcularea impozitelor, dar și sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor fiscale.

Obiectivele avute în vedere la elaborarea și adoptarea legislației fiscale urmăresc să asigure realizarea politicii fiscale și includ, fără a se limita, următoarele direcții:

- colectarea veniturilor necesare finanțării serviciilor publice;
- distribuirea cât mai corectă a poverii fiscale, pentru a asigura respectarea principiului echității;
- stimularea creșterea economică și productivității muncii;
- administrarea corectă a impozitelor, în condiții de transparență și cu costuri cât mai reduse.

Colectarea veniturilor care să finanțeze cheltuielile publice este scopul major al legislației fiscale, dar nu singurul; el se completează cu redistribuirea averii, stabilitatea macro-economică și stabilitatea prețurilor, creșterea economică, ocuparea cât mai completă a forței de muncă, alături de scopuri sociale. De exemplu, când Guvernul stimulează implicarea mediului privat în activități de caritate, prin deducerea acestor cheltuieli de la calcularea contribuțiilor fiscale, trebuie avută în vedere ipoteza primară că aceste organizații caritabile există. În lipsa lor, scopul caritabil urmărit prin norma fiscală nu poate fi atins⁵.

Politica fiscală reprezintă o componentă importantă a politicii economice a unei țări, ce include ansamblul reglementărilor privind stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor ce concretizează opțiunile unei țări în materie de impozite și taxe și cu privire la cheltuielile publice. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului, în funcție de datele economice și psihologice oferite de societate⁶.

⁴ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, Drept financiar și bugetar, Ed. All Beck, București, 2003, p. 180

⁵ S. Dennis-Escoffier, K.A. Fortin, Taxation for Decision Makers, 2006 Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, p. 3.

⁶ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, Dreptul finanțelor publice, vol. II. Drept fiscal, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 17.

Pentru a fi atinse obiectivele politicii fiscale, legislația fiscală trebuie să respecte următoarele cerințe:

- ar trebui să fie simplă și clară, pentru a fi înțeleasă de fiecare contribuabil și pentru a fi aplicată de organele fiscale;
- trebuie să promoveze asigurarea echității și reducerea sarcinii fiscale;
- are nevoie de coerență pentru a exercita influența pozitivă asupra dezvoltării economiei naționale;
- corelarea diverselor prevederi din legislația fiscală pentru a elimina contradicțiile între diversele reglementări.

Politica fiscală cuprinde totalitatea metodelor, mijloacelor, instrumentelor și instituțiilor ce sunt utilizate pentru procurarea resurselor financiare necesare finanțării cheltuielilor publice, precum și pentru influența economia națională. Politica fiscală se promovează într-o strânsă legătură cu măsurile de politică bugetară, de politică monetară și în interdependență cu politica prețurilor și politica ocupării forței de muncă și alte politici economice.

În doctrina de specialitate se precizează că politica fiscală se afla la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amploarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și *tehnica fiscală* (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea doctrina subliniază faptul ca politica fiscală este o componenta esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât este binecunoscut – creșterea impozitelor (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în moduri diferite: fie prin alegerea (selectarea impozitelor), fie prin maniera de repartizare a acestora – ca sarcina fiscală pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode⁷.

Coordonarea dintre politica bugetară și politica fiscală este însă condiție *sine qua non* a constituirii resurselor financiare ale statului și a funcționării acestuia, rolul și

⁷ M. Laure, Traite de la politique fiscale, Ed. Presses Universitaire de France, PUF, Paris, 1956, p. 5 citat de M.Ș. Minea, C.F. Costaș, Dreptul finanțelor publice, vol. II, op. cit., p. 18.

funcțiile statului fiind imposibil de atins în lipsa disponibilului bănesc care să asigure finanțarea continuă a operațiunilor specifice.

Aplicarea politicii fiscale se realizează prin intermediul unui instrument specific, și anume **fiscalitatea**. Din punct de vedere economic, fiscalitatea este privită ca un sistem de metode și mijloace pentru constituirea veniturilor statului, prin redistribuirea venitului național cu ajutorul impozitelor și taxelor. Din punct de vedere juridic, fiscalitatea reprezintă ansamblul normelor juridice care reglementează totalitatea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a celorlalte categorii de venituri publice provenite de la persoanele fizice și juridice care alimentează bugetele publice.

Dacă ar fi să identificăm și un punct de vedere al celui care trebuie să plătească taxele și impozitele, atunci trebuie să remarcăm că fiscalitatea are de obicei o conotație negativă, fiind percepută drept mecanismul prin care statul își rotunjește veniturile, în dauna celor chemați să îi sprijine și să îi ocrotească. Desigur că această abordare este prea îngustă și lipsită de orice temei și, prin urmare, o vom neglija.

Natura de drept public a raporturilor juridice fiscale, ca și natura de drept public a legislației fiscale, se apreciază nu autonom, ci în cadrul dreptului finanțelor publice. Structura finanțelor publice din statele contemporane cuprinde impozite, taxe și alte venituri publice care sunt reglementate coordonat cu reglementarea cheltuielilor publice, a bugetului de stat și a împrumuturilor de stat, cu natura de drept public a componentelor structurale ale finanțelor publice. În această ordine de idei, dreptul fiscal sau legislația fiscală reprezintă o parte a dreptului finanțelor publice, ramură a dreptului public⁸.

În contextul vieții sociale contemporane, o serie de nuanțări pot fi luate în discuție. Astfel, orientarea întregii activități a statului în folosul cetățenilor și orientarea tuturor politicilor publice în sensul ocrotirii individului, beneficiar al unei sume de drepturi naturale, diferențierea drept public - drept privat, chiar și în sfera finanțelor și a fiscalității, pare a fi desuetă. Chiar dacă elaborarea normelor de fiscalitate are în vedere autoritatea organelor statului în procesul bugetar, destinatarul acestor norme de drept este în esență tot persoana fizică, în calitate de contribuabil în nume propriu sau ca

⁸ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 181.

asociat/partener într-o persoană juridică, asupra căruia se reflectă în cele din urmă rezultatul exercițiului financiar și sarcina fiscală.

Din punct de vedere juridic, normele de drept în domeniul constituirii veniturilor statului alcatuiesc izvoarele formale ale dreptului fiscal. Respectând ierarhia izvoarelor juridice în dreptul românesc, dreptul fiscal include reglementări fundamentale, de ordin constituțional, cum ar fi de exemplu art. 47 privind nivelul de trai, care stabilește la alin. (1) *ca statul este obligat să ia măsuri de dezvoltare economică și de protecție socială, de natură să asigure cetățenilor un nivel de trai decent*. Totodată, conform alin. (2), *cetățenii au dreptul la pensie, la concediu de maternitate plătit, la asistență medicală în unitățile sanitare de stat, la ajutor de șomaj și la alte forme de asigurări sociale publice sau private, prevăzute de lege. Cetățenii au dreptul și la măsuri de asistență socială, potrivit legii*. Textul legii fundamentale include prevedere expresă privind contribuția financiară, respectiv articolul 56, care prevede *ca cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice*. Trebuie să remarcăm faptul că este expres prevăzută obligația statului de a asigura așezarea justă a sarcinilor fiscale prin reglementarea sistemului legal de impuneri (art. 56 alin. 2). Constituția stabilește *ca orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale*.

Fără a aduce atingere caracterului de maximă generalizare și aplicabilitate a reglementărilor fundamentale, Constituția României acordă în continuare atenție regulilor în domeniul financiar și fiscal, incluzând mai multe texte cu valoare de principiu în titlul IV Economia și finanțele publice. Art. 137, intitulat sistemul financiar, prevede *ca formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege*. Cu privire la impozite, taxe și alte contribuții, articolul 139 stabilește *ca impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege*. Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii. Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora.

Capitolul II Trăsăturile, funcțiile și elementele tehnice ale impozitelor

Secțiunea 1. Delimitări conceptuale privind impozitele și taxele

Veniturile bugetare reprezintă obligații bănești stabilite prin acte normative, în sarcina tuturor persoanelor fizice și juridice care realizează venituri impozabile sau care dețin bunuri taxabile. Totodată, veniturile bugetare reprezintă creanțe de încasat de către stat sau unitățile administrativ-teritoriale.

Funcție de regularitatea cu care se încasează, veniturile bugetare ale statului se împart în venituri ordinare (care se încasează în mod curent) și venituri extraordinare (excepționale). Din categoria veniturilor ordinare reținem în principal impozitele, taxele și contribuțiile, ca fiind principalele resurse ale bugetului de stat, care asigură într-o manieră relativ continuă lichiditățile necesare finanțării cheltuielilor publice.

Impozitul reprezintă acea contribuție bănească, obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată, conform legii, bugetului de stat de către persoanele fizice și/sau juridice pentru veniturile care le obțin sau pentru bunurile pe care le posedă⁹. Sfera operațiunilor impozabile se extinde și la mărfurile pe care subiecții de drept le produc și/sau distribuie și la serviciile pe care le prestează sau le execută.

Contribuțiile reprezintă, alături de impozite și taxe, mecanisme de constituire a resurselor financiare publice, care reflectă sumele ce se plătesc în mod obligatoriu sau facultativ de către persoanele fizice și juridice în vederea constituirii unor resurse financiare publice din care se acoperă cerințe sau acțiuni din domeniul public.

Taxele reprezintă, alături de impozite, cea de a doua categorie principală de venituri bugetare curente. Taxele sunt plăți efectuate de către persoane fizice și juridice pentru serviciile prestate de organele de stat sau instituțiile publice, cu ocazia primirii, întocmirii, eliberării unor acte ori a rezolvării unor interese legitime ale părților.

⁹ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 99.

Spre deosebire de impozite, taxele prezintă următoarele trăsături caracteristice¹⁰ :

- subiectul plătitor al taxei este întotdeauna precis determinat doar din momentul când acesta solicită îndeplinirea unui act, prestarea unui serviciu ori efectuarea unei lucrări din partea unui organ de stat sau a unei instituții publice;

- taxa reprezintă o plată neechivalentă pentru actele, serviciile sau lucrările prestate/ efectuate de organele de stat sau instituțiile publice care primesc, întocmesc sau eliberează diferite acte, prestează servicii sau rezolvă alte interese legitime ale diferitelor persoane fizice și/sau juridice. Plata serviciilor sau lucrărilor este, în principiu, neechivalentă, deoarece acesta poate fi – potrivit legii – mai mare sau mai mică în raport cu valoarea efectivă a prestațiilor efectuate; quantumul taxelor este stabilit, în principal, avându-se în vedere alte criterii politico-economice decât valoarea în sine a prestației organului de stat;

- taxa reprezintă o contribuție stabilită în sarcina contribuabilului cu scopul de a se asigura astfel acoperirea în parte a cheltuielilor efectuate de către organele de stat și/sau de către instituțiile publice cu îndeplinirea/ prestarea actelor, respectiv serviciilor solicitate de diferite persoane fizice/ juridice;

- taxa este anticipativă, ea datorându-se și trebuind să fi achitată în momentul solicitării actului, serviciului sau lucrării ce urmează a fi îndeplinit/ efectuat de către organul de stat sau instituția publică competentă;

- taxa trebuie să fie unică, în sensul că pentru unul și același act sau serviciu îndeplinit/ prestat unei persoane, aceasta datorează taxa o singură dată;

- actele care nu au fost taxate sunt lovite de nulitate;

- răspunderea pentru neîndeplinirea obligației de plată a taxelor revine primordial persoanei încadrate la organul de stat sau instituția publică prestatoare a serviciului sau lucrării (care avea obligația să pretindă și să perceapă taxa contribuabilului).

¹⁰ M.Ș. Minea, L.T. Chiriac, C.F. Costăș, Dreptul finanțelor publice, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2005, p. 289.

Secțiunea a 2-a. Trăsăturile impozitelor, taxelor și contribuțiilor

Constituirea resurselor financiare publice se realizează, în proporție covârșitoare, din colectarea impozitelor, taxelor și a contribuțiilor prelevate de la persoane juridice și fizice. Impozitul a apărut odată cu primele forme de organizare statală și a evoluat în strânsă legătură cu funcțiile și sarcinile statului.

Impozitul exprimă contribuția bănească obligatorie a persoanelor fizice și juridice stabilită prin lege la bugetul statului și bugetele locale, cu titlu definitiv sau nerambursabil și fără echivalență directă și imediată, în vederea acoperirii cheltuielilor publice.

Din această definiție, rezultă **trăsăturile principale ale impozitului**, și anume:

- impozitul reflectă **contribuția obligatorie** a persoanelor fizice și juridice la bugetul de stat și bugetele locale. Caracterul obligatoriu al impozitului exprimă faptul că plata acestuia către stat este impusă tuturor persoanelor fizice sau juridice care realizează venit dintr-o anumită sursă sau posedă un anumit gen de avere pentru care, conform legii, datorează impozit;

- impozitul este **o prelevare în formă bănească**, plata în natură sau în muncă fizică fiind nelegală în dreptul contemporan¹¹;

- impozitul reprezintă o plată care se face către stat, **cu titlu definitiv sau nerambursabil**. Resursele financiare prelevate la dispoziția statului sub forma impozitelor sunt destinate acoperirii cheltuielilor publice. Plata impozitului are în vedere constituirea fondurilor generale ale statului în vederea finanțării activităților necesare societății în ansamblul ei, și nu pentru a servi unor interese individuale sau de grup. Pentru a asigura acest deziderat, statul reglementează o serie de forme de răspundere specială pentru abuzul asupra fondurilor publice și instituie mecanisme și pârghii speciale pentru a trage la răspundere pe cei vinovați;

¹¹ Plata unei contribuții către organele de conducere ale statului, aflat la un anumit punct al evoluției sale, sub forma unei părți din produse a fost cunoscută drept zeciuială. Totuși, această plată nu avea toate trăsăturile care caracterizează un impozit.

- transferul de valoare de la persoanele fizice și juridice la bugetul statului prin impozit, se realizează **fără contraprestație directă și imediată**. În schimbul sumelor plătite la buget sub formă de impozite nu se solicită contraprestații din partea statului. Prelevarea unor sume la buget sub formă de impozit, fără contraprestație directă și imediată, deosebește impozitul de taxe și de contribuții.

Această trăsătură nu este agreată unanim în literatura de specialitate, fiind și opinii total opuse. Astfel¹², se apreciază că trăsătura esențială a impozitelor este reversibilitatea, potrivit căreia sumele concentrate la stat pe calea impozitelor de la persoanele fizice și juridice se reîntorc sub forma unor acțiuni, servicii, gratuități de care beneficiază cei care au contribuit la formarea fondurilor generale ale societății. Astfel de gratuități oferite populației constau, de pildă, în acțiuni socio-culturale organizate de către stat, cum ar fi învățământ, ocrotirea sănătății, asistență socială, ajutorul familial de stat, artă, cultură, educație fizică și sport. Prin urmare, privit din acest punct de vedere, impozitul apare ca o prelevare obligatorie către bugetul de stat, este drept, fără echivalent și fără o contraprestație directă și imediată, însă plătitorii capătă o vocație directă ca beneficiari ai unor activități organizate de către stat, fără să mai fie obligați la plata contravalorii acestora.

În schimbul impozitelor încasate, statul se obligă și trebuie să creeze și să asigure un cadru general favorabil desfășurării activităților economice, sociale și politice în societate.

- impozitul se stabilește prin norme juridice de către **puterea legislativă**. În spiritul acestei trăsături, rezultă că nu se pot percepe cu orice titlu contribuții directe sau indirecte dacă nu sunt reglementate prin norme juridice. Această trăsătură este sintetizată în principiul *nullum impositum sine lege*, principiu cu valență constituțională care este reglementat în sistemul de drept român încă de la prima constituție (art. 109 din Constituția de la 1866) și până în prezent (art. 109 din

¹² D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 100.

Constituția de la 1923, art. 80 din Constituția din 1938, art. 17 din Constituția din 1952)¹³.

- impozitele se caracterizează prin **obligativitatea virării lor la buget**, fie bugetul central, fie bugetul local. Plata unei sume către un particular sau către o instituție publică nu poate fi asimilată impozitului, singurul beneficiar/ creditor al plății impozitelor fiind bugetul de stat.

- impozitele contribuie la finanțarea cheltuielilor publice reflectate în bugetul de stat sau bugetele locale, reprezintă o modalitate de participare la constituirea fondurilor publice, sunt o **formă de manifestare a solidarității sociale**.

Asupra situației particulare a fiecărui contribuabil, influență nu au impozitele sau taxele luate distinct, ci povara fiscală cumulată, exprimată numeric prin gradul de fiscalitate. **Gradul de fiscalitate** la nivelul economiei naționale se apreciază ca pondere procentuală a încasărilor la buget, sub forma impozitelor și contribuțiilor socială, și produsul intern brut. Gradul de fiscalitate la nivelul economiei naționale depinde de sfera prelevărilor obligatorii ce se iau în calculul indicatorului de fiscalitate.

La nivel teoretic, distingem un sens larg și un sens restrâns al noțiunii de grad de fiscalitate. În sens larg, gradul de fiscalitate (sau rata presiunii fiscale) la nivel macroeconomic poate fi exprimat ca raport între încasările la buget sub forma impozitelor și contribuțiilor sociale, pe de o parte, și produsul intern brut (P.I.B.), pe de altă parte. În sens restrâns, gradul de fiscalitate se reflectă prin raportul procentual dintre încasările la buget sub forma impozitelor și PIB.

În practică, se întâlnesc și alți indicatori de măsurare a gradului de fiscalitate, printre care:

- **rata fiscalității consolidate**, care presupune eliminarea anumitor prelevări cu scopul de a determina mai exact partea de venituri fiscale destinată finanțării activităților desfășurate de sectorul public;

¹³ Conform Constituției în vigoare astăzi, art. 139 alin. (1), impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.

- **rata fiscalității nete**, care se calculează funcție de partea din prelevările obligatorii redistribuită direct agenților economici și persoanelor fizice, în special sub forma subvențiilor pentru întreprinderi și a prestațiilor sociale pentru familiile aflate în nevoie.

La nivelul fiecărui individ în parte, gradul de fiscalitate (denumită în acest caz presiunea fiscală individuală) reprezintă raportul dintre totalul prelevărilor obligatorii suportate de către persoana respectivă în calitate de contribuabil și totalul veniturilor realizate. Presiunea fiscală individuală exprimă sarcina fiscală pe care contribuabilul este nevoit să o suporte în cursul unei perioade de timp (lună, an).

În activitatea comercială, la nivelul fiecărui agentul economic, problema fiscalității trebuie analizată atât prin prisma ponderii prelevărilor obligatorii în valoarea adăugată, cât și în funcție de structura prelevărilor obligatorii (impozitul pe profit, contribuția pentru asigurările sociale, contribuția pentru șomaj, impozitul pe clădiri, pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport etc.). Între nivelul presiunii fiscale și activitatea economică există o strânsă legătură, reflectată prin aceea că un grad ridicat de fiscalitate determină reducerea activității de producție și de investiții a agenților economici, reducerea cererii de mărfuri și servicii, frânarea creșterii economice. Dimpotrivă, o fiscalitate moderată impulsionează activitatea de producție, investițiile, cererea de mărfuri și servicii și, implicit, stimulează creșterea economică.

Din prisma analizei principiului descentralizării și autonomie locale, distingem o fiscalitate generală și o fiscalitate locală. Fiscalitatea generală se referă la raportul dintre veniturile fiscale încasate la bugetul central și produsul intern brut, iar fiscalitatea locală reflectă ponderea impozitelor și taxelor locale în veniturile contribuabililor. Fiscalitatea, analizată drept componentă esențială a politicilor publice, are următoarele obiective principale:

- să asigure resursele financiare necesare acoperirii cheltuielilor publice;

- să influențeze repartitia veniturilor, contribuind la realizarea echității în suportarea sarcinilor;
- să stimuleze interesul agenților economici pentru realizarea unor acțiuni economice și al populației în realizarea unor venituri;
- să constituie un mijloc de dezvoltare a responsabilității cetățeanului față de cerințele publice și de administrare a resurselor publice.

Taxele, cea de a doua resursă bugetară principală după impozite, îndeplinesc majoritatea trăsăturilor specifice impozitelor, și anume: caracter obligatoriu, caracter definitiv (nerambursabile), posibilitate de urmărire și executare silită, în caz de neplată. Față de impozite, care nu presupun o contraprestație (sau contraserviciu) din partea statului, taxele dau dreptul plătitorului să beneficieze de un anumit serviciu din partea unei instituții publice. Caracterul obligatoriu, comun cu impozitele, face ca uneori taxele să fie asimilate impozitelor.

Taxele depind de natura serviciilor prestate de către organele de stat și instituțiile publice, de valoarea bunurilor sau a drepturilor ce reprezintă obiectul serviciilor. Plătitorii taxelor pot fi persoanele fizice și persoanele juridice care solicită prestarea unor servicii de către organele de stat și instituțiile publice. Perceperea taxelor este reglementată ținând cont de următoarele principii:

- principiul universalității, în baza oricărui serviciu solicitat organelor de stat sau instituțiilor publice este supus la plata taxelor;
- principiul unicității, conform căruia pentru un serviciu prestat se datorează o singură taxă;
- principiul plății anticipate, care presupune că taxele se plătesc înaintea prestării serviciilor de organele de stat și instituțiile publice.

Clasificarea taxelor se poate realiza în funcție de mai multe criterii. Astfel, funcție de natura lor, taxele se pot clasifica în taxe judiciare, taxe extrajudiciare, alte taxe. În funcție de obiectul operațiunii care se efectuează și urmează a fi taxată, taxele pot fi de taxe de timbru și taxe de înregistrare.

În funcție de mărimea lor, taxele de timbru pot fi fixe, proporționale și progresive. Taxele fixe se aplică la cererile și acțiunile care nu se evaluează în formă bănească (schimbarea numelui, eliberarea copiilor de pe acte). Taxele proporționale și progresive se așează asupra serviciilor evaluate în bani.

Criteriul avut în vedere	Tipul de taxe
Natura taxelor	Taxe de judiciare
	Taxe de extrajudiciare
	Alte taxe
Obiectul operațiunii care se taxează	Taxe de timbru
	Taxe de înregistrare
Mărimea taxelor (modul de calcul)	Taxe fixe
	Taxe progresive
	Taxe procentuale

Tabelul nr. 1. Clasificarea taxelor. Categoriile de taxe

Contribuțiile, analizate drept concept al sistemului fiscal, se aseamănă cu impozitele prin următoarele trăsături comune:

- contribuțiile reprezintă sumele plătite în bani, cu caracter obligatoriu, de persoane juridice și fizice stabilite prin norme de drept specifice, pentru constituirea unor anumite resurse financiare publice;
- resursele financiare publice provenite din contribuțiile persoanelor juridice și fizice indicate în textul de reglementare se folosesc pentru acoperirea unor imperative care definesc activitatea statului, ca subiect de drept public, cum ar fi: ocrotirea persoanelor care își pierd capacitatea de muncă sau depășesc o anumită vârstă, ocrotirea sănătății, solidaritatea față de persoanele fără venituri, dezvoltarea infrastructurii, finanțarea sistemului de educație etc.

Există și trăsături care deosebesc impozitele de contribuții, dintre care amintim:

- contribuțiile se plătesc de anumite persoane juridice și fizice stabilite prin cadrul normativ în vigoare privind la activitățile imperative pentru instituțiile din domeniul public;
- contribuțiile au menirea de a acoperi nevoi publice bine precizate, delimitate de cele ce se acoperă din bugetul de stat sau bugetele locale;
- unele contribuții sunt reglementate în baza principiului obligativității co-participării persoanelor juridice și fizice, iar altele sunt așezate pe principiul participării facultative.

În cadrul contribuțiilor, literatura de specialitate analizează cu precădere contribuțiile sociale obligatorii, care se plătesc pentru asigurările sociale de pensii, asigurările sociale de sănătate și protecția șomerilor. Chiar dacă, așa cum am arătat mai sus, există delimitări nete între contribuții, taxe și impozite, din punct de vedere al funcțiilor pe care acestea le îndeplinesc, identificăm aceleași aspecte uniforme, valabile în același timp pentru toate categoriile analizate.

Pe lângă funcția de instrument principal de mobilizare a resurselor financiare publice necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice, impozitul a devenit instrument de politică economică și socială, deoarece influențează evoluția vieții economico-sociale, precum și redistribuirea veniturilor și a averii în societate.

a) Funcția impozitelor, taxelor și contribuțiilor de instrument de mobilizare a resurselor financiare necesare acoperirii cheltuielilor publice. Această funcție se referă la finanțarea cheltuielilor publice prin participarea subiecților de drept la constituirea resurselor necesare. Contribuția la constituirea resurselor bănești necesare pentru activitățile curente, dar și pentru nevoile de dezvoltare ale societății este o obligație a tuturor persoanelor fizice și juridice care realizează venituri impozabile sau taxabile, deoarece existența acestor fonduri condiționează îndeplinirea funcțiilor esențiale ale statului însuși.

Impozitul a fost instituit ca un instrument financiar la dispoziția statului pentru mobilizarea resurselor financiare necesare satisfacerii cerințelor publice. Prelevările obligatorii sub forma impozitelor depind de obiectivele și acțiunile ce se înscriu în bugetul statului, în cadrul unei perioade. Pe lângă impozite, se pot mobiliza și alte resurse de finanțare a cheltuielilor publice. Mărimea impozitelor, ca expresie a funcției de finanțare a cheltuielilor publice, depinde de dimensiunea și complexitatea acțiunilor din sectorul public. Concret, această funcție se realizează prin preluarea de către stat a unei părți din rezultatele financiare ale subiecților de drept (în cazul impozitelor, prelevărilor, contribuțiilor sau vărsămintelor) ori prin stabilirea în sarcina subiectelor de drept beneficiare a unei participări parțiale la acoperirea cheltuielilor efectuate de către stat pentru organizarea serviciilor publice (în cazul taxelor)¹⁴.

b) *Funcția de redistribuire.* Impozitul reprezintă un instrument financiar prin intermediul căruia se urmărește repartitia echitabilă a obligațiilor fiscale între diferite persoane. Prin funcția de redistribuire, impozitul contribuie la repartizarea echitabilă a resurselor și la corectarea unor disparități în repartitia veniturilor.

Se pot distinge două reguli de echitate¹⁵:

- una consensuală, care exprimă în mod simplu faptul că sarcina impozitului trebuie să fie repartizată echitabil;
- alta, mai conflictuală, care atribuie impozitului un rol de corecție a repartitiei veniturilor primare, pentru a o face mai echitabilă.

Funcția de redistribuire poate fi analizată diferit, după cum acordăm echității sarcina de a echilibra venituri sau, dimpotrivă, de a respecta diferențele de venit care există în orice societate.

c) *Funcția de instrument de influențare a activității economice.* Impozitul reprezintă un instrument de politică economică, de stimulare a realizării unor activități economice și de corectare a dezechilibrelor economico-financiare. Funcția

¹⁴ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 129.

¹⁵ Idem, p. 80.

impozitului de instrument de stabilizare a activității economice se poate exercita în cazul în care factorii de piață nu asigură, în mod spontan, echilibrul între cerere și ofertă. Impozitul reprezintă un instrument la dispoziția statului care influențează realizarea echilibrului financiar al societății și care afectează echilibrul social general.

În calitate de instrument de politică economică, impozitul exercită influență pozitivă sau negativă asupra proceselor economice, putând conduce către o stabilizare sau, dimpotrivă, către un dezechilibru economic. Impactul impozitului în corectarea unor dezechilibre din economie depinde de concepția așezată la baza dezvoltării economice.

În teoria dezvoltării economice pe baza doctrinei liberale, cheltuielile publice și impozitul trebuiau să fie scăzute pentru a nu influența asupra activității economice, investițiilor, schimburilor comerciale etc. Abordarea microeconomică este conformă cu viziunea liberală a intervenției statului în economie, care, în cadrul funcției sale de alocare, suprimă obstacolele pentru o bună funcționare a pieței. Aspectul protector al acestei intervenții poate da naștere la controverse.

Abordarea macroeconomică ține de concepția keynesită a politicii economice. Impozitul este una din variabilele bugetare pe care statul le manipulează pentru a obține stabilizarea conjunkturală (prin politici de acțiune asupra cererii globale) sau structurale (prin politici fiscale destinate să favorizeze creșterea economică)¹⁶. După optica intervenționistă, sectorul public are un rol important în economie care presupune redistribuiri și cheltuieli publice. Impozitul reprezintă un instrument ce poate fi utilizat pentru a influența comportamentul agenților economici și al contribuabililor, în general, precum și pentru a contribui la realizarea unor obiective sociale, în principal, în vederea reducerii discrepanțelor dintre venituri și averi. Capacitatea impozitului de a conduce către îndeplinirea obiectivului de eficacitate economică este discutabilă. Chiar dacă se adoptă o poziție liberală sau intervenționistă, această funcție a impozitului poate fi supusă

¹⁶ Idem, p. 82.

unor analize amănunțite, fără a avea certitudinea obținerii unor rezultate fără echivoc.

În vederea reflectării cât mai sintetice a ideilor sale, Arthur Laffer¹⁷ a întocmit un grafic în care a reprezentat evoluția impozitului, cunoscut în literatura de specialitate sub denumirea de „Curba Laffer”. Curba lui Laffer este un grafic celebru, care pretinde că reflectă impactul macroeconomic al efectelor microeconomice ale fiscalității, arătând cum evoluează încasările fiscale când cota impozitului crește¹⁸. Arthur Laffer a susținut că economia unui stat se poate redresa printr-o reducere a impozitelor, contribuind la creșterea productivității muncii, la diminuarea numărului șomerilor prin locurile de muncă create, la reducerea inflației datorită investițiilor suplimentare, la creșterea ofertei și la scăderea pe termen mediu a deficitelor bugetare.

După reprezentarea grafică, curba care reflectă evoluția impozitului crește într-o primă fază, deoarece concomitent cu sporirea presiunii fiscale cresc veniturile fiscale, dar numai până la un anumit punct maxim, după care curba devine descendentă, deoarece impozitele ridicate frânează creșterea economică iar presiunile suplimentare nu antrenează proporțional creșterea veniturilor fiscale. Desenul nu indică doar comportamentul individual, ci reflectă evoluția economiei în ansamblu. Creșterea cotei de impunere conduce în mod direct la diminuarea bazei de impunere, iar la un anumit nivel al cotei, randamentul impozitului scade. Există așadar o cotă de impozit optimă, care conduce la venituri bugetare maxime, însă zona de echilibru este foarte îngustă și vulnerabilă. Prin reducerea cotei de impunere, contribuabilul, în primul rând, dar și economia în mod cert vor avea de câștigat. Tine de abilitatea fiecarui legiuitor să asigure venituri maxime la bugetul de stat, prin intuirea corectă a punctului optim de presiune fiscală. În practică s-a demonstrat că depășirea acestui punct optim, prin adoptarea unor măsuri normative

¹⁷ Arthur Betz Laffer, născut 14 august 1940, este un renumit economist american care s-a remarcat în timpul administrației președintelui Regan, în calitate de membru al Comitetului de consiliere pe probleme economice (1981–1989). Este autorul și co-autorul a numeroase cărți și articole de specialitate și vice-președinte al Free Enterprise Fund (http://en.wikipedia.org/wiki/Arthur_Laffer).

¹⁸ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 91.

care instituie impozite, taxe si contributii peste pragul de suportabilitate, va avea efectul invers (declin economic/reducerea veniturilor bugetare).

Prin prisma funcțiilor sale, impozitul are un rol financiar, economic și social. În plan financiar, impozitul reprezintă mijlocul principal de procurare a resurselor financiare necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice. În plan economic, rolul impozitului se manifestă ca instrument de influențare de către stat a vieții economice. Impozitul are rol de stimulare sau de înfrânare a investițiilor, producției sau a consumului unor produse și servicii, de dezvoltare sau diminuare a relațiilor comerciale cu exteriorul, de ajustare a dezechilibrelor din economie (inflație, șomaj, deficit bugetar, deficit al balanței de plăți externe etc.).

În plan social, rolului impozitului se relevă prin faptul că, prin intermediul său, statul urmărește o distribuie mai echitabilă a resurselor în societate, precum și realizarea unor obiective cu caracter social. Distribuie echitabilă a resurselor se bazează pe folosirea impozitului ca instrument de diminuare a inegalităților de venit și de avere, îndeosebi prin adoptarea unui sistem de impozitare progresivă a acestora, prin acordarea de facilități contribuabililor care au venituri reduse și celor care au copii sau persoane aflate în întreținere. Cu privire la al doilea aspect, impozitul este un instrument de politică socială destinat satisfacerii unor nevoi sociale, cum ar fi creșterea natalității (prin instituirea unui impozit special în sarcina persoanelor fără copii sau prin acordarea de facilități fiscale persoanelor cu copii), limitarea consumului de produse considerate dăunătoare sănătății (prin supraimpozitarea produselor cum ar fi: tutunul, băuturile alcoolice) etc.

Secțiunea a 3-a. Principiile reglementării impozitelor

Dacă un teoretician ar putea să sintetizeze trăsăturile unanim acceptate ale impozitului/ taxei perfecte, probabil că ar fi un fenomen politic. Problema cu

definirea unui impozit perfect este aceea că unitatea de măsură ține de cel care face aprecierea¹⁹.

Caracterul normativ al impozitului presupune un demers de reglementare riguros, care nu poate fi realizat fără respectarea unor repere imperative. Regulile pe care trebuie să le aibă în vedere autoritatea de reglementare a impozitelor au preocupat teoreticienii încă de timpuriu. În perioada de ascensiune a capitalismului, economistul Adam Smith²⁰ a formulat patru principii care, în opinia sa, ar trebui să stea la baza politicii fiscale a statului, și anume: justețea impunerii (echitatea fiscală), certitudinea impunerii, comoditatea perceperii impozitelor și randamentul acestora²¹.

Nu poate exista o societate liberă decât dacă există o repartizare suficientă a puterilor, dacă există o descentralizare a deciziilor. În aceste condiții se impune un sistem economic bazat pe proprietatea privată și pe economia de piață, în care sistemul fiscal să aibă la bază justificarea legală a impozitului, principiul individualității, principiul de nediscriminare, principiul de impersonalitate, principiul de neutralitate, principiul de legitimitate și principiul de non-arbitru²².

În momentul reglementării impozitelor, legiuitorul trebuie să aibă în vedere respectarea principiului echității fiscale, principiului politicii financiare, principiului politicii economice și sociale.

a) *Principiul echității fiscale sau a impunerii echitabile* este un principiu unanim admis de către autor, dar diferit analizat de către aceștia. Astfel, echitatea presupune ca la venituri comparabile și de aceeași natură să se plătească impozite egale, dar poate în egală măsură să indice că este echitabil ca solidaritatea socială să primeze,

¹⁹ În literatura de specialitate (S. Dennis-Escoffier, K.A. Fortin, op. cit., p. 27) s-a comparat demersul de definire a impozitului perfect cu definirea frumuseții.

²⁰ Adam Smith (1723-1790) a fost un economist, om politic și filozof scoțian. Lucrarea sa „*Avuția națiunilor, cercetare asupra naturii și cauzelor ei*” a fost una din primele încercări de a studia dezvoltarea istorică a industriei și comerțului în Europa. Această lucrare a ajutat la crearea economiei ca disciplină academică modernă și a furnizat una dintre cele mai bune argumentări intelectuale pentru comerțul liber și capitalism. A introdus în economie conceptul de *mâna invizibilă* (http://ro.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith).

²¹ A. Smith, *Avuția națiunilor*, Ed. Academiei Republicii Populare Române, București, 1965, p. 242-244, preluat după I. Văcărel, *Finanțe publice. Teorie și practică*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1981, p. 104.

²² Pentru detalii, a se vedea D. Drosu Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2003, p. 346-348.

iar contribuabilii mai avuți să fie obligați să suporte cheltuielile publice în cota mai mare.

Sarcinile fiscale se repartizează pe baza criteriului de echitate orizontală și a criteriului de echitate verticală. Echitatea orizontală urmărește asigurarea egalității în fața impozitului și se realizează atunci când contribuabilii cu situații familiale și venituri similare plătesc același impozit. Echitatea verticală urmărește realizarea egalității prin impozit și presupune diferențierea impozitului, în funcție de capacitatea contributivă a unei persoane.

În concret, individualizarea impozitului se realizează prin sistemul cotelor de impozitare, existând mai multe modalități de calcul și anume: impunere în sume fixe și impunere în cote procentuale (proporționale, progresive și regresive). Impunerea în sume fixe sub forma unei dări pe locuitor (cunoscută și sub numele de capitație), nu ține seama de mărimea venitului, a averii și nici de situația personală a contribuabilului. Egalitatea în fața impozitului, care derivă din celebra lozincă înscrisă pe stindardul revoluției franceze – *liberté, égalité, fraternité* – presupune ca impunerea să se facă în același mod pentru toate persoanele fizice și juridice, indiferent de locul unde domiciliază sau își au sediul, să nu existe, deci, deosebiri de tratament fiscal de la o zonă la alta a țării. De asemenea, conform acestui tip de egalitate, impunerea trebuie să facă în același mod pentru toate activitățile economice, indiferent de forma juridică în care sunt organizate: producători individuali ori întreprinderi mari sau mici. În consecință, egalitatea în fața impozitului presupune neutralitatea impozitului²³.

O asemenea impunere s-a practicat în orânduirea feudală și la începutul celei capitaliste și a fost înlocuită, întrucât nu a răspuns principiului de echitate fiscală. Chiar dacă aparent egalitatea semnifică echitate, la o analiză mai atentă a situației reale, prelevarea aceleiași sume din patrimoniul diferite afectează diferit pe subiecții de drept implicați, cel cu patrimoniul mai mic resimțind mai puternic

²³ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, Drept financiar și bugetar, Ed. All Beck, București, 2003, p. 62.

prelevarea bănească obligatorie, față de cel cu averea mai mare. Acest neajuns ar putea fi înlăturat printr-o impunere procentuală.

Impunerea în cote procentuale proporționale presupune aplicarea aceleiași cote de impozit, indiferent de mărimea materiei impozabile, menținându-se aceeași proporție între mărimea venitului (averii) și mărimea impozitului datorat. Această impunere corespunde principiului egalității contribuabililor în fața impozitelor și se practică atât în cazul unor impozite directe (de exemplu, în cazul impozitului pe profit), cât și în cazul impozitelor indirecte (taxa pe valoare adăugată, taxe vamale etc.). Însă, impunerea în cote procentuale proporționale nu are în vedere faptul că puterea contributivă a diferitelor persoane crește pe măsură ce obțin venituri mai mari sau posedă averi mai importante.

Impunerea în cote procentuale progresive se caracterizează prin creșterea cotei impozitului, odată cu creșterea materiei impozabile. Impunerea progresivă îmbracă două forme, și anume:

- impunere în cote progresive simple (globale) când se aplică aceeași cotă de impozit asupra întregii materiei impozabile ce aparține unui subiect al impozitului. Impozitul de plată se determină ca produs între mărimea materiei impozabile și cota de impozit corespunzătoare acesteia. Deși aceasta impunere are la bază creșterea cotei de impozit pe măsura sporirii mărimii materiei impozabile, ea prezintă neajunsul că dezavantajează contribuabilii care obțin venituri al căror nivel se situează la limita imediat superioară celei până la care acționează o anumită cotă de impozit;

- impunere în cote progresive compuse (pe tranșe) presupune divizarea materiei impozabile ce aparține unui contribuabil pe tranșe, fiecareia corespunzându-i o anumită cotă de impozit. Impozitul de plată se determină prin însumarea impozitelor parțiale calculate pentru fiecare tranșă a materiei impozabile respective. Această impunere înlătură neajunsul pe care-l prezintă impunerea în cote progresive simple. Cotele progresive compuse se aplică în special la impunerea veniturilor obținute de persoanele fizice.

Impunerea în cote procentuale regresive presupune reducerea procentului din venitul perceput sub formă de impozit, pe măsură ce venitul crește. Acest tip de impunere a fost practicat în scopul avantajării claselor exploatare care realizau venituri mai mari, în detrimentul claselor sociale defavorizate. Nefiind o măsură echitabilă, acest tip de impozitare a fost abandonat. Totuși, se mai folosește astăzi pentru unele impozitele indirecte sau pentru unele taxe pentru care cota procentuală scade pe măsura creșterii contravalorii serviciilor (de pildă, taxele de timbru). La stabilirea acestui mod de calcul se au în vedere tot cerințe de echitate, pornind de la ideea că, în esență, serviciul achitat prin achitarea taxei respective este același și plata unor taxe vădit diferențiate creează situații de diferențiere nejustificată între contribuabili.

Observăm așadar că, din dorința de a răspunde cât mai corect și mai complet criteriului de echitate, au fost elaborate metode diferite de calcul a impozitelor și taxelor. Totuși, trebuie să remarcăm că echitatea este mai curând o stare de fapt, decât o stare de drept și, ca urmare, ea depinde de la caz la caz și trebuie apreciată luând în considerare situația personală a fiecărui contribuabil. Reglementarea unui singur mod de calcul a impozitelor poate fi echitabil doar pentru o parte dintre situațiile care există efectiv în practică, iar urmărirea criteriului de echitate presupune un sistem fiscal flexibil, care să combine mai multe metode și procedee și care să reflecte cât mai multe dintre situațiile concrete.

Echitatea în suportarea impozitelor se realizează prin aplicarea mai multor măsuri, cum ar fi:

- aprobarea unui minim neimpozabil, în vederea protejării persoanelor cu venituri reduse;
- stabilirea unor reguli generale cu privire la așezarea și calcularea impozitelor;
- fundamentarea impozitelor pe baza mărimii venitului și a situației personale a plătitorului.

b) *Principii de politică financiară.* **Politica financiară** presupune totalitatea principiilor, metodelor, măsurilor și instrumentelor concrete care călăuzesc

activitatea financiară a unui stat, a organelor sale financiare etc., precum și legislația financiară utilizată în vederea îndeplinirii obiectivelor sociale și economice. O altă definiție spune că politica financiară este ansamblul de metode, mijloace și instrumente prin care se asigură mobilizarea, repartizarea și utilizarea resurselor financiare necesare realizării obiectivelor de dezvoltare stabilite de o entitate (stat, colectivitate locală, firma etc.)²⁴.

Pentru a răspunde nevoilor politicii financiare, impozitul trebuie să prezinte un randament fiscal ridicat, stabilitate, elasticitate și simplitate.

Asigurarea unui randament fiscal ridicat necesită îndeplinirea următoarelor condiții:

- impozitul să aibă un **caracter universal**. Aceasta înseamnă că toate persoanele fizice sau juridice care obțin venituri din aceeași sursă sau care posedă același gen de avere să plătească impozit. De asemenea, universalitatea impozitului presupune ca întreaga materie impozabilă ce aparține unei persoane să fie supusă impozitării;
- să nu existe posibilitatea de sustragere de la impunere a unei părți din materia impozabilă;
- mărimea cheltuielilor privind așezarea și perceperea impozitelor să fie cât mai redusă.

Un impozit care să satisfacă aceste cerințe cumulativ ar putea fi catalogat drept un impozit ideal, ceea ce, evident, este greu de reglementat. Dacă nu ar exista munca la negru (fara respectarea condițiilor impuse de lege pentru prestarea muncii în folosul unei alte persoane), impozitul pe salarii ar întruni aceste cerințe, pentru celelalte categorii de impozite criteriul universalității fiind doar parțial îndeplinit.

Randamentul fiscal al unui impozit se îmbunătățește fie prin creșterea mărimii sale la un moment dat, fie prin micșorarea cheltuielilor ocazionate de gestionarea impozitului respectiv și menținerea randamentului inițial. Asigurarea unui randament fiscal satisfăcător depinde de aplicarea metodelor de mai sus pe o perioadă mai mare de timp, în condiții de legalitate și eficiență.

²⁴ N. Hoanta, Curs de finanțe (<http://www.scribd.com/doc/49585798/15/Notiunea-de-politica-financiara>), accesat pe 24 iulie 2012.

Un impozit este **stabil** atunci când nu este afectat de conjunctura socio-economică. Stabilitatea impozitului impune ca randamentul acestuia să rămână constant și să nu depindă de factori externi. Ca atare, randamentul impozitului nu trebuie să crească în condițiile creșterii producției, investițiilor și a veniturilor și nici să scadă ca efect al reducerii volumului acestora.

În realitate, încasările din impozite nu prezintă stabilitate din cauza evoluției oscilante a producției, volumului marfurilor comercializate, investițiilor care, la rândul lor, influențează în același sens dinamica produsului intern brut. Cu alte cuvinte, stabilitatea impozitului este în fapt foarte precară, volumul impozitelor depinzând direct de volumul producției, investițiilor și de starea economiei în general.

Elasticitatea impozitului presupune ca volumul încasărilor din impozite să poată fi adaptat în permanență la nevoile de resurse financiare ale statului. Prin urmare, atunci când se înregistrează o creștere a cheltuielilor bugetare, este necesar ca volumul încasărilor din impozite să crească; și invers, pe măsura ce scad cheltuielile bugetare, volumul veniturilor asigurate prin încasarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor la rândul lor trebuie să cunoască un proces de diminuare. În prezent, în contextul asumării de către state a unor cheltuieli publice din ce în ce mai mari, toate țările lumii se confruntă cu creșterea nevoii de venituri publice, reflectată în mod direct asupra sporirii volumului încasărilor din impozite. Asadar, impozitul are nevoie de o anumită flexibilitate pentru a se adapta la factorii conjuncturali iar dacă baza de impozitare este sensibilă la evoluția activității economice, impozitul poate să reprezinte un instrument de stabilizare economică.

Impozitul necesită o anumită simplitate prin care să asigure administrarea lui cât mai eficientă, ceea ce se traduce în acceptarea de către contribuabili și transparența impozitarii. Aceste cerințe de politică financiară nu pot fi neglijate, întrucât se reflectă direct în volumul veniturilor publice.

c) *Principii de politică economică și socială.* Impozitul reprezintă atât un instrument pentru obținerea veniturilor necesare finanțării cheltuielilor publice, cât

și un mijloc de influențare a dezvoltării unor activități, de stimulare sau reducere a producției ori a consumului unor mărfuri, de dimensionare a volumul exporturilor/importurilor.

Secțiunea a 4-a. Elementele tehnice ale impozitelor

Literatura de specialitate, dar și norma de reglementare, în egală măsură, folosesc o serie de termeni specifici pentru descrierea și delimitarea cât mai corectă a diferitelor categorii de impozite și taxe. Aceste elementele definitorii sunt:

a) *Obiectul impozitului sau materia impozabilă* reprezintă elementul concret asupra căruia un impozit produce efecte și se calculează valoarea datorată pentru plata unui anumit impozit. Obiectul unui impozit pot să îl constituie veniturile, profitul, bunurile, serviciile.

b) *Subiectul impozitului sau debitorul* este persoana fizică sau juridică expres prevăzută prin lege ca titular al obligației de a plăti impozitul către buget. Indicarea debitorului obligației de plată presupune, în mod accesoriu și imediat, identificarea unor obligații suplimentare care incumbă acestui subiect de drept, cum ar fi obligația pentru aceasta persoana să declare veniturile sau bunurile dobândite, să țină evidența bunurilor și să calculeze impozitul conform metodologiei în vigoare. Subiectul impozabil este cunoscut și sub denumirea de contribuabil.

c) *Plătitorul impozitului* reprezintă persoana fizică sau juridică care are obligația să plătească impozitul către buget la un anumit termen.

d) *Supportatorul impozitului* desemnează persoana fizică sau juridică din al cărei venit se suportă impozitul. Cel mai adesea, suportatorul este unul și același cu subiectul impozabil, însă prin excepție situația poate fi și diferită. În cazul în care suportatorul este o altă persoană decât subiectul impozabil se manifestă repercusiunea impozitelor.

e) *Sursa impozitului* arată din ce sumă de bani se plătește un impozit. În cazul impozitului pe venit, sursa o reprezintă venitul realizat de persoana respectivă. Prin urmare, în acest caz, sursa impozitului coincide cu obiectul impozitului. Există și

situații în care sursa impozitului este diferită de obiectul său. În cazul impozitelor pe avere, de regulă, sursa impozitului este reprezentată de un alt venit, nu neapărat venitul obținut pe seama averii respective (de exemplu, la impozitul pe clădiri sursa este reprezentată de veniturile proprietarului).

f) Unitatea de evaluare/ de impunere are menirea să măsoare obiectul impozabil. În cazul impozitului pe venit, unitatea de evaluare o reprezintă unitatea monetară în care se exprimă venitul. Unitatea de evaluare poate fi reprezentată și de unități de măsură naturale, ca de exemplu: m² pentru construcții, suprafața (ha) pentru terenuri; capacitatea cilindrică a motorului, pentru mijloacele de transport; kg, litru, bucată pentru unele impozite indirecte.

g) Cota de impunere (cota impozitului) reprezintă suma de plată pentru o unitate de impunere (evaluare). Impozitul poate fi stabilit în sumă fixă pe unități de măsură naturale (de exemplu, impozitul pe terenuri ocupate de clădiri și alte construcții) sau în cote procentuale. Acestea din urmă pot fi: proporționale, progresive și regresive.

h) Termenele de plată arată momentele la care actul normativ care le reglementează stabilește că trebuie să se plătească impozitul. Termenele de plată depind de mărimea și natura veniturilor, dar și de momentul realizării lor. Neplata impozitului până la termenul stabilit antrenează obligația contribuabilului de a achita dobânzi și majorări de întârziere, calculate în funcție de mărimea impozitului ce trebuie vărsat la bugetul statului și de durata întârzierii.

i) Asieta cuprinde totalitatea măsurilor adoptate de organele fiscale cu privire la stabilirea subiectului impozitului, identificarea obiectului impozabil, stabilirea mărimii materiei impozabile, determinarea cuantumului impozitului și perceperea acestuia. Determinarea impozitului presupune întotdeauna evaluarea materiei impozabile, fiind posibile două metode principale (evaluarea directă și evaluarea indirectă), fiecare dintre ele cu mai multe ipoteze de lucru.

j) Perceperea (încasarea) impozitului se poate realiza prin metoda plății directe, prin metoda reținerii și vărsării (stopajul la sursă) sau prin metoda aplicării de

timbre fiscale. Aceste metode au în vedere buna-credință a plătitorului și disponibilitatea sa de a îndeplini obligațiile fiscale ce îi revin. În situația opusă, încasarea impozitului se va realiza prin mijloace și metode caracteristice executării silite, de către organele fiscale special abilitate în acest sens.

Secțiunea a 5-a. Clasificarea impozitelor și taxelor

În literatura juridică franceză²⁵, clasificarea prelevărilor obligatorii este analizată pornind de la sistemul european de contabilitate națională SEC95, care distinge două componente ale sistemului fiscal: de pe o parte, impozitele, privite drept contribuții bănești obligatorii fără contraprestație către administrația publică națională sau către instituții comunitare, iar pe de altă parte, contribuțiile sociale vărsate efectiv către instituțiile administrației publice naționale, care oferă în mod cert o contraprestație viitoare.

Impozitele se pot clasifica în funcție de mai multe criterii, cum ar fi: obiectul impunerii, frecvența aplicării, modul de așezare și percepere etc.

1. Ținând seama de obiectul impunerii, impozitele se grupează în: impozite pe venit, impozite asupra averii (clădiri, terenuri etc.) și impozite asupra consumului (cheltuielilor);

2. După frecvența aplicării, impozitele se împart în: impozite permanente și impozite incidentale. Impozitele permanente se încasează la anumite termene, iar cele incidentale se aplică și se încasează o singură dată;

3. În funcție de modul de așezare și percepere impozitele se subclasifică în: impozite directe și impozite indirecte.

Impozitele directe se stabilesc nominal și se percep de la contribuabili, persoane fizice și juridice, în funcție de veniturile realizate și de valoarea bunurilor deținute. Prin modul de așezare a impozitelor directe se urmărește realizarea echității fiscale, sarcina fiscală să fie cât mai corect distribuită între plătitori.

²⁵ F. Adam, O. Ferrand, R. Roux, *Finances publiques*, Presses de Science Po et Dalloz, Paris, 2007, p. 453.

Impozitele directe la rândul lor se pot clasifica în: impozite reale și impozite personale. Impozitele reale se așează asupra obiectelor materiale, fără să țină seama de situația personală a subiectului, fiind cunoscute sub denumirea de impozite obiective sau pe produs (impozitul funciar, impozitul pe clădiri etc.). Impozitele personale se așează asupra veniturilor sau averii, depind de situația personală a subiectului impozabil, fiind denumite impozite subiective (impozite pe venit, impozite pe avere).

Impozitele indirecte reflectă sumele care se percep la buget cu prilejul vânzării unor bunuri sau prestării unor servicii, fiind cuprinse în prețurile de vânzare și în tarifele acestora. Spre deosebire de impozitele directe, care vizează venitul sau averea, impozitele indirecte vizează cheltuiea acestora.

Impozitele indirecte se individualizează prin anumite trăsături, și anume:

- au o bază largă de aplicare și necesită cheltuieli mai reduse de așezare și urmărire;
- nu se pot diferenția în suficientă măsură, în funcție de starea socială a beneficiarilor de bunuri și servicii;
- sunt dependente de consumul de bunuri și servicii;
- influențează asupra prețurilor și tarifelor, precum și asupra raportului dintre cerere și ofertă;
- în cazul lor, prin lege se atribuie calitatea de plătitor al impozitului altei persoane fizice sau juridice decât suportatorului acestora.

Principalele forme ale impozitelor indirecte sunt: taxele de consumație, monopolurile fiscale, taxele vamale, taxele de timbru și de înregistrare.

1. În funcție de modul de așezare și stabilire, impozitele se grupează astfel:

- impozite care se calculează și virează la buget de către contribuabili: impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe spectacole, taxa pe valoarea adăugată;
- impozite care se determină de organele fiscale pe baza declarațiilor de impunere și a proceselor-verbale de impunere: impozitul pe venit, impozitul pe clădirile persoanelor fizice, impozitul pe terenuri.

2. *Ținând seama de bugetul în care se încasează și de organele de stat care administrează veniturile*, se deosebesc: impozite ce alimentează bugetul de stat, impozite și taxe ce se încasează și administrează prin bugetele locale.

Veniturile fiscale ce se încasează la bugetul de stat se grupează, la rândul lor, în impozite directe și impozite indirecte. În sfera impozitelor directe încasate la bugetul de stat se încadrează: impozitul pe profit, impozitul pe venit, impozitul pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente, impozitul pe dividende de la societățile comerciale.

Impozitele indirecte încasate la bugetul de stat includ: taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxele vamale. În categoria alte impozite indirecte se cuprind: taxe pentru jocuri de noroc, majorări și penalități de întârziere pentru venituri nevărsate la termen, taxe și tarife pentru eliberarea de licențe și autorizații de funcționare, taxa pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, venituri din recuperarea cheltuielilor judiciare avansate de stat, taxa asupra unor activități dăunătoare sănătății și din publicitatea lor, taxa de timbru social asupra jocurilor de noroc, taxa asupra automobilelor noi din import, contribuția agenților economici din turism, impozitul pe țigetele din producția internă și gazele naturale, taxe de autorizare pentru comercializarea alcoolului, băuturilor alcoolice, produselor din tutun și a cafelei, venituri cu destinație specială din comisionul pentru servicii vamale, venituri cu destinație specială din cotele aplicate asupra veniturilor realizate în domeniul aviației civile.

Impozitele și taxele locale se clasifică după bugetul în care se mobilizează și prin care se administrează în: impozite ce se încasează în bugetele comunelor, orașelor, municipiilor și sectoarelor municipiului București și impozite ce se realizează prin bugetele județelor și al municipiului București.

Veniturile fiscale din bugetele locale sunt formate din: impozite directe și impozite indirecte. Impozitele directe din bugetele locale cuprind: impozitul pe profit de la regii de importanță locală, impozite și taxe de la populație, impozitul pe clădiri și terenuri de la persoane juridice, alte impozite directe. Impozitele și taxele

de la populație se referă la: impozitul pe clădiri, impozitul asupra mijloacelor de transport deținute de persoane fizice, impozitul pe teren, alte impozite și taxe de la populație. Impozitele indirecte din bugetele locale sunt formate din impozitul pe spectacole, taxe și tarife pentru eliberarea de licențe și autorizații de funcționare, taxe judiciare de timbru, taxe extrajudiciare de timbru, alte încasări din impozite indirecte.

1. *În funcție de cotele aplicate asupra veniturilor impozabile sau a valorii bunurilor, se deosebesc:*

- impozite în sume fixe;
- impozite care se stabilesc pe baza cotelor procentuale progresive;
- impozite calculate pe baza cotelor procentuale proporționale;
- impozite cu caracter regresiv.

2. *Ținând seama de scopul urmărit*²⁶, impozitele se împart în:

- impozite financiare, cele a căror stabilire vizează exclusiv obținerea unor venituri publice;

- impozite de ordine, prin care se urmărește, pe lângă realizarea veniturilor bugetare, restrângerea sau limitarea unor activități, respectiv stimularea altora, în funcție de interesele statului în economie.

În literatura de specialitate se întâlnesc, pe lângă clasificări ale impozitelor privite în mod individual, unele clasificări ale temelor fiscale după criterii social/politice sau social/ economice. Maurice Duverger²⁷ distinge sisteme fiscale grele (*lourdes*), care se caracterizează prin sarcini mari, apăsătoare, și sisteme fiscale ușoare (*legers*), care constituie opusul celor dintâi. Pentru a califica un sistem fiscal ca fiind apăsător sau ușor, retrograd (conservator) sau progresist, este necesar să

²⁶ M.Ș. Minea, L.T. Chiriac, C.F. Costăș, op. cit., p. 277.

²⁷ Maurice Duverger (născut la 5 iunie 1917 în Angoulême, Charente) este jurist francez, sociolog și politician. Și-a început cariera ca jurist la Universitatea din Bordeaux, fiind din ce în ce mai implicat în domeniul științelor politice. În anul 1948 a înființat una dintre primele facultăți de științe politice din Franța, la Bordeaux. Profesor emerit al universității Sorbonne și membru FNPS, a publicat mai multe volume și articole în presa scrisă (*Corriere della Sera*, *la Repubblica*, *El Pais* și, în special, *Le Monde*). Duverger a studiat evoluția sistemului politic și a instituțiilor în diferite state, demonstrând înclinație către metodele empirice de investigare mai curând față de problematizarea filosofică (http://en.wikipedia.org/wiki/Maurice_Duverger).

cuprindem în analiză totalitatea impozitelor – directe și indirecte – percepute într-o țară de către toate organele împuternicite să facă acest lucru, repartizarea veniturilor și respectiv a sarcinilor fiscale pe clase și pături sociale, corelația dintre indicatori care caracterizează contribuția diferitelor categorii de persoane fizice și juridice la formarea veniturilor bugetare și puterea economică acestora, corelația între sarcinile fiscale și cheltuielile publice repartizate pe beneficiari, gradul de dezvoltare a economiei naționale, obiectivele politicii interne și externe a partidului aflat la putere etc. O asemenea analiză ar putea oferi elemente pentru caracterizarea sistemului fiscal al unei țări și evoluția acestuia în timp²⁸.

I. Impozite directe	A. impozite reale	Impozitul funciar
		Impozitul pe clădiri
		Impozitul pe activități industriale
		Impozitul pe activități comerciale
	B. personale	Impozitul pe avere
		Impozitul pe succesiuni
		Impozitul pe donații
		Impozitul pe profesii liberale
II. Impozite indirecte	A. taxe de consumație	Pe obiecte de lux (accize)
		Impozit pe cifra de afaceri
		Impozit pe obiecte de consum

²⁸ D. Drosu Șaguna, P. Rotaru, op. cit., p. 117.

	B. monopoluri fiscale	Asupra producției
		Asupra vânzării
		Asupra producției și vânzării
	C. taxe vamale	De import
		De export
		De tranzit
	D. alte taxe	De timbru
		De înregistrare
		Pe circulația averii
		Alte taxe

Tabelul nr. 2. Schema impozitelor directe și indirecte²⁹

Secțiunea a 6-a. Principiile generale ale Codului fiscal din România

Începând cu 1 ianuarie 2012, în țara noastră a fost pus în aplicare un alt/nou cod fiscal, după ce aproape șaiszeci de ani reglementarea impozitelor și a taxelor a fost stabilită prin diverse acte normative³⁰. Acest cod a fost înlocuit începând de la 1 ianuarie 2016 cu Codul fiscal în vigoare (Legea nr. 227/2015), care transpune în cadrul juridic dar și în practica viziunea actuală privind politica fiscală a statului român.

Codul fiscal reunește legislația fiscală privind impozitele și taxele care dețin peste 85% din veniturile bugetare și anume: impozitul pe profit, impozitul pe venit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe veniturile obținute din

²⁹ Prelucrare după *D. Drosu Șaguna, P. Rotaru*, op. cit., p. 116.

³⁰ *M.Ș. Minea, C.F. Costaș*, Dreptul finanțelor publice, vol. II, op. cit., p. 71.

România de nerezidenți, impozitul pe reprezentanțe, taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitele și taxele locale. Prin elaborarea și adoptarea legii privind Codul fiscal se evită multitudinea reglementărilor fiscale, contradicțiile dintre diverse prevederi, se simplifică regulile de impozitare, se asigură abordarea corelată și unitară a impozitelor și taxelor.

Totuși, trebuie să remarcăm efervescenta reglementărilor fiscale în sistemul de drept român. Această situație se înscrie pe linia instabilității legislative generale de la noi, dar este și rezultatul crizei financiare globale și a crizei de lichidități a bugetului de stat. Ca efect direct, lăudabila inițiativă de a aduna toate reglementările fiscale într-un singur act normativ, pentru a se asigura stabilitate și certitudine privind obligațiile fiscale este amenințată cu eșecul, între practicieni vorbindu-se despre Codul fiscal prin asocierea acestui act normativ cu anul la care efectiv ne raportăm (Codul fiscal 2006, Codul fiscal 2008, Codul fiscal 2010, Codul fiscal 2011, Codul fiscal actual).

Codul fiscal reflectă cadrul legal privind așezarea, stabilirea și încasarea impozitelor și taxelor, indiferent de bugetul la care se încasează acestea. Cadrul de administrare al impozitelor și taxelor este asigurat prin Codul de procedură fiscală. În baza prevederilor art. 3 din Legea nr. 227/2015, intitulat Principiile fiscalității, reglementarea impozitelor și taxelor din România se bazează pe următoarele principii:

a) *neutralitatea măsurilor fiscale* în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate pentru a asigura condiții egale investitorilor, capitalului român și străin. Prin intermediul acestui principiu se urmărește ca reglementările fiscale să dobândească un caracter neutru și să asigure același impact, indiferent de categoriile de investitori, capitaluri, formă de proprietate.

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.

Codul fiscal se modifică și adnotează numai prin lege, promulgată, de regulă cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare și se aplică de la începutul anului următor. Acest element minim de stabilitate legislativă nu trebuie trecut cu vederea chiar dacă modificarea cadrului legislativ are de multe ori semnificația unui progres, a unei perfecționări a sistemului fiscal și a procedurii fiscale.

Indirect, reglementările Codului fiscal vizează o mai bună prevedere a efectelor pe care le vor avea impozitele și taxele asupra mediului de afaceri și asupra conduitei contribuabililor. O legislație fiscală simplă, clară, coerentă asigură cunoașterea cu exactitate a obligațiilor agenților economici, dar și a obligațiilor populației. Prin elaborarea Codului fiscal s-a urmărit întărirea stabilității legislative, reducerea presiunii fiscale, prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și reformarea legislației fiscale, în vederea armonizării cu normele uniforme la nivelul Uniunii Europene.

Capitolul III

Impozitul pe profit

Impozitul pe profit vizează achitarea către bugetul statului a unei părți din câștigul realizat din desfășurarea unei activități economice, pornind de la ideea că statul este cel care a creat condițiile necesare pentru derularea respectivei activități în condiții de rentabilitate. Este o sursă certă de alimentare cu venituri a bugetelor publice în vederea asigurării mijloacelor necesare pentru îndeplinirea funcțiilor statului. Totuși, randamentul său fiscal este relativ redus, deoarece există multiple posibilități de evaziune fiscală³¹. Impozitul pe profit a apărut mai târziu decât impozitul pe veniturile persoanelor fizice.

Reglementările în materia impozitului pe profit se află într-o continuă schimbare atât în România, cât și în alte state ale Uniunii Europene. La 3 iunie 2003 a fost adoptat așa-numitul Cod de conduită privind impozitarea afacerilor. Documentul a fost rezultatul preocupărilor instituțiilor europene, cu începere de la reuniunea ECOFIN de la Verona din 1996, de a lupta împotriva concurenței fiscale dăunătoare care există între statele membre. Acest Cod nu este un document cu forță juridică obligatorie, dar este cu siguranță un document cu forță politică. Prin adoptarea acestui Cod statele membre s-au angajat să elimine impozitele și taxele existente care duc la o competiție fiscală dăunătoare și să se abțină de la a mai promova asemenea măsuri pe viitor³².

În Franța, impozitul pe societăți, cum este cunoscut, a fost creat în 1948, după TVA și impozitul pe venit, și se aplică în baza prevederilor legale asupra beneficiilor societăților de capitaluri și, opțional, anumitor societăți de persoane. Câmpul de aplicare se determină în funcție de calitatea persoanei juridice respective, și nu în funcție de natura veniturilor obținute din exploatarea activității. Impozitul pe societăți este un impozit direct, dar nu și personal, deși ține cont și de

³¹ I. Condor, S. Cristea Condor, *Drept vamal și fiscal*, Ed. Lumina Lex, București, 2002, p. 84.

³² Pentru detalii, a se vedea M.Ș. Minea, C.F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II, op. cit., p. 101 și urm.

anumite caracteristicile proprii persoanei juridice impozitate, cum ar fi vechimea societății, sediul social etc.³³

În dreptul intern român, primele reglementări în materia impozitului pe profit datează din 1991 și au fost continuu schimbate, inclusiv după includerea lor în codul fiscal, ceea ce, din punct de vedere al tehnicii de reglementare, ar fi trebuit să le asigure stabilitate. Așa cum arată literatura de specialitate³⁴, reglementarea impozitului pe profit în țările cu o economie în curs de dezvoltare este complexă, datorită formelor diverse sub care se poate manifesta libera inițiativă în domeniul comercial. Companiile mici, cele mai numeroase în acest tip de stat, au o importanță mult mai mare decât în statele cu o economie dezvoltată, iar companiile mari ocupă o poziție inferioară în ierarhia contribuabililor pentru acest impozit. Între cele două situații există o multitudine de alte forme de organizare a activității comerciale, inclusiv asocierile și parteneriatele dintre comercianți, companiile cu răspundere limitată și parteneriatele public-private, care ridică probleme speciale în privința reglementării și colectării impozitului pe profit. Pentru comparație, exemplificăm cotele de impunere a profitului în state de pe continentul european.

Țara	Nivelul impozit pe profit reglementat
Albania	15%
Austria	25%
Belarus	18%
Belgia	33.99%
Bosnia și Herțegovina	10%

³³ J.-P. Regoli, *Drept fiscal INTEC-CNAM Paris*, Ed. Economică, București, 2000, p. 32.

³⁴ R.A. Musgrave, *Public Finance in a Democratic Society*, vol. III. The Foundation of Taxation and Expenditure, Edward Elgar Publishing, Northampton Massachusetts, 2000, p. 481.

Bulgaria	10%
Croația	20%
Cipru	12,5%
Republica Cehia	19%
Danemarca	23.5% (va fi redus la 22% in cursul anului 2016)
Estonia	20% pentru profitul distribuit si 0% pentru profitul nedistribuit
Finlanda	20%
Franța	33.33% (36.6% pentru profit peste 3,5 milioane Euro si 15% pentru profit sub 380.000 euro)
Germania	15.825% la nivel federal + 14.35% până la 17.5% la nivel local
Georgia	15%
Grecia	29%
Ungaria	10% pentru profit pana la 500 milioane HUF si 19 % peste acest prag
Islanda	20%
Irlanda	12.50% pentru veniturile din comert si 25% pentru profit din alte activitati
Italia	31.4%
Letonia	15%
Lichtenstein	12,5%

Lituania	15% (5% pentru companii mici)
Luxemburg	29.22% (comert); 5.718% venituri din proprietate intelectuală; 0% dividende și venituri din capital
Macedonia	10%
Malta	35%
MunteNegru	9%
Olanda	20% pentru profit pana la 200.000 euro si 25% peste acest prag
Norvegia	25% (isi propune reducerea pana la 22% in 2018)
Polonia	19%
Portugalia	21%
România	16%
Serbia	15%
Slovacia	22% + 14% asigurarile de sanatate
Slovenia	17%
Spania	28% (25% pentru IMM, 4% pentru companiile rezidente in insulele Canare)
Suedia	22%
Elveția	25%
Turcia	20%
Ucraina	18%

Regatul Unit	20% (se are în vedere impozitul de 19% din 2017 și 18% din 2020)
--------------	--

Tabelul nr. 3. Nivelul impozitului pe profit în state din Europa ³⁵

Secțiunea 1. Contribuabilii impozitului pe profit și cote de impozitare

Conform art. 13 C.fisc., contribuabilii care sunt obligați să plătească impozitul pe profit sunt reprezentați de următoarele persoane:

- a) persoanele juridice române;
- b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România;
- c) persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România;
- d) persoanele juridice străine care realizează venituri astfel cum sunt prevăzute la art. 12 lit. h);³⁶
- e) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

Remarcăm în actuala reglementare ca sunt subiecți ai impozitului pe profit în România persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România. Din formularea textului de lege care reglementează impozitul pe profit reținem **principiul teritorialității**, plătitorii fiind persoane juridice cu sediul social în România sau care realizează venituri în România, însă cu o nuanțare: prioritate are locul în care se exercită administrarea persoanei juridice. Așa cum a fost reglementat și în literatura juridică franceză, principiul teritorialității nu afectează doar beneficiile realizate din activități derulate în interiorul statului, ci și pierderile în egală măsură. Astfel, eventualele pierderi înregistrate nu sunt

³⁵ Prelucrare proprie după (http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe)

³⁶ Art. 12 lit h) prevede expres veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea folosinței bunurilor proprietății imobiliare situate în România, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, precum și veniturile din vânzarea-cesiunea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română

imputabile asupra beneficiilor realizate într-un alt stat și vice-versa³⁷. O companie înființată în alt stat al UE va fi considerat contribuabil al impozitului pe profit în România în situația în care este efectiv administrată din România. Tratatul fiscal pentru aceste companii va fi similar persoanelor juridice române, atât în ceea ce privește profitul obținut din România, cât și din străinătate. În mod firesc, sunt excluse de la calculul impozitului pe profit persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente, care desfășoară activitate în România într-o asocieră cu sau fără personalitate juridică.

Fata de reglementarea anterioară a alin. 2 din art. 13, care prevedea ca „de la plata impozitului pe profit sunt scutite următoarele persoane”, textul în vigoare acum prevede ca „nu intră sub incidența prezentului titlu următoarele persoane juridice române:

- a) Trezoreria Statului;
- b) instituția publică, înființată potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta;
- c) Academia Română, precum și fundațiile înființate de Academia Română în calitate de fondator unic, cu excepția activităților economice desfășurate de acestea;
- d) Banca Națională a României;
- e) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii;
- f) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii;
- g) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii;
- g1) Fondul de garantare a asiguraților, constituit potrivit legii;
- h) persoana juridică română care plătește impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile titlului III;
- i) fundația constituită ca urmare a unui legat;
- j) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.

Observăm din analiza textului care reglementează categoriile de contribuabili excluși de la plata impozitului pe profit că este vorba în principal de

³⁷ J.-P. Regoli, op. cit., p. 225.

instituții publice, ceea ce ni se pare firesc, atât timp cât însăși denumirea acestui impozit face trimitere la activități care obțin beneficii din operațiuni speculative desfășurate în cadru legal, iar statul și instituțiile sale desfășoară activitate în folosul cetățenilor și al societății în ansamblu, idea de profit fiind astfel incompatibilă cu act tip de activitate. Instituțiile ce erau înainte considerate scutite de la plata impozitului pe profit (BNR, Academia Romana etc) sunt acum mentionate ca fiind persoane ce nu intra sub incidenta acestui titlu. In mod firesc, actuala formulare a textului presupune ca, fie si in parte, respectivii subiecti de drept pot fi impusi impozitarii, inasa in baza altor prevederi normative. In aceasta categorie se includ si entitatile transparente fiscal cu personalitate juridica. Ca urmare acestora nu li se aplica prevederile titlului II Impozit pe profit. In schimb, asociatiile constituite conform OG 26/2000 sunt considerate contribuabili si ar trebui sa-si indeplineasca toate obligatiile ce le revin in acest sens.

Totodata, art. 15 din Codul fiscal stabileste reguli speciale de impozitare; astfel, la calculul rezultatului fiscal pentru următoarele persoane juridice române, sunt considerate venituri neimpozabile următoarele tipuri de venituri:

a) pentru cultele religioase, veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult, potrivit legii, veniturile obținute din chirii, veniturile obținute din cedarea/înstrăinarea activelor corporale, alte venituri obținute din activități economice sau de natura celor prevăzute la alin. (2), etc.;

b) pentru unitățile de învățământ preuniversitar și instituțiile de învățământ superior, particulare, acreditate, precum și cele autorizate, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale;

c) pentru asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, pentru îmbunătățirea utilităților și a eficienței clădirii, pentru întreținerea și repararea proprietății comune, potrivit legii;

d) pentru Societatea Națională de Cruce Roșie din România, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit Legii Societății Naționale de Cruce Roșie din România nr. 139/1995, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile³⁸:

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;
- e) donațiile, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare/mecenat;
- f) veniturile din dividende, dobânzi, precum și din diferențele de curs valutar aferente disponibilităților și veniturilor neimpozabile;
- g) veniturile din dobânzi obținute de casele de ajutor reciproc din acordarea de împrumuturi potrivit legii de organizare și funcționare;
- h) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- i) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- j) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- k) veniturile rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- l) veniturile obținute din reclamă și publicitate, veniturile din închirieri de spații publicitare pe: clădiri, terenuri, tricouri, cărți, reviste, ziare, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului,

³⁸ Art. 15 alin. (2) C.fisc.

sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale; nu se includ în această categorie veniturile obținute din prestări de servicii de intermediere în reclamă și publicitate;

m) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;

n) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;

o) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului IV;

p) sumele colectate de organizațiile colective autorizate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor.

În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute supra, la art. 15 alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18, după caz. În condițiile politicii financiare și fiscale actuale a Statului român, cota de impozitare de 16% se aplică în cazul impozitului pe profit, în ipoteza în care există profit impozabil³⁹. Codul fiscal în vigoare instituie regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor. Acești contribuabili, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru

³⁹ Art. 17 C.fisc

activitățile desfășurate este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata impozitului în cotă de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.⁴⁰ Asadar, remarcam consecvența privind cota generală de 16% și eliminarea din categoria contribuabililor obligați la plata impozitului minim de 5% din venituri, a celor care obțin venituri din pariuri sportive.

Totuși, cota de impozitare pentru impozitul pe profit nu oferă informații complete pentru gradul de fiscalitate la care este supus contribuabilul într-un anumit stat. În ipoteza unei cote unice cu un nivel interesant din punct de vedere al contribuabilului (cum este reglementată în țara noastră), alte impozite și taxe cu caracter obligatoriu pot afecta persoana respectivă în mod cumulativ, pentru a crea un total împovărător. De exemplu, cota unică de impozitare de 16% nu poate avea ca efect creșterea volumului activităților economice și a investițiilor străine, atât timp cât efectele sale puse în evidență la o analiză de ordin teoretic sunt sabotate de un grad de fiscalitate foarte ridicat. România are o povară fiscală comparabilă cu cea a zonei euro, reiese din datele Băncii Mondiale, aproape jumătate din profitul comercial al firmelor se duce, în medie, în visteria statului, cifră similară cu cea din zona euro. În același timp, țara noastră este vicecampiona lumii după numărul de taxe pe care firmele trebuie să le plătească în fiecare an⁴¹.

Secțiunea a 2-a. Identificarea profitului impozabil

Pentru identificarea profitului impozabil, Codul fiscal actual introduce conceptul de rezultat fiscal. Conform prevederilor art. 19 C.fisc., rezultatul fiscal (Rf) se calculează ca diferență între veniturile (V) și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile (Ch), din care se scad veniturile neimpozabile (Vni) și deducerile fiscale (Df) și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile (Chnd). La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale (care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31).

⁴⁰ Art. 18 C.fisc.

⁴¹ (http://www.money.ro/competitivitate-fiscala--romania-vs--zona-euro_1082611.html), accesat la 2 august 2012.

Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.⁴² Sintetic, formula următoare este elocventă:

$$Rf = (V - Ch) - Vni - Df + Chnd$$

Asadar pentru identificarea rezultatului fiscal, primul pas este **evaluarea veniturilor contribuabilului**. Desigur că nu toate veniturile contribuabilului se includ în sfera veniturilor impozabile, excepțiile fiind de strictă interpretare și expres reglementate în art. 23 C.fisc. Veniturile neimpozabile la calculul profitului impozabil sunt următoarele:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;
- b) dividende primite de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 24 alin. (5) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;
- c) valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care

⁴² Conform art. 16 C.fisc., anul fiscal este anul calendaristic. Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat. Când un contribuabil se înființează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă începe:

- a) de la data înregistrării acestuia în registrul comerțului, dacă are această obligație potrivit legii;
- b) de la data înregistrării în registrul ținut de instanțele judecătorești sau alte autorități competente, dacă are această obligație, potrivit legii
- c) pentru sediul permanent, de la data la care persoana juridică străină începe să își desfășoare, integral sau parțial, activitatea în România, potrivit art. 8, cu excepția sediului care, potrivit legii, se înregistrează în registrul comerțului, pentru care perioada impozabilă începe la data înregistrării în registrul comerțului.

se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. i) și j));

d) veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

e) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

f) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

g) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări;

h) veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri ca fiind neimpozabile aprobate prin acte normative;

i) veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub

incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

j) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;

k) sumele colectate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor;

l) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;

m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;

n) veniturile înregistrate printr-un sediu permanent dintr-un stat străin, în condițiile în care se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin respectiv, iar convenția respectivă prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda scutirii ;

o) sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.

Cu privire la cuantificarea **cheltuielilor** în vederea identificării rezultatului fiscal, remarcăm ca actualul Cod fiscal simplifică modul de analiză a deductibilității fiscale a cheltuielilor. În acest sens, a fost eliminată lista exemplificativă a cheltuielilor deductibile, care de multe ori crea confuzie întrucât era interpretată drept listă exhaustivă de către inspectorii fiscali. Noile prevederi indică în mod expres ca sunt cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul activității economice (s-a înlocuit sintagma „în scopul realizării de venituri

impozabile”), cu excepția celor care sunt deductibile limitat sau nedeductibile enumerate în mod expres.

Conform art. 25 C.fisc. sunt deductibile cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV din Codul fiscal sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu următoarele excepții:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. Textul de lege a primit o completare de bun augur în sensul detalierii obligațiilor și drepturilor contribuabilului, pentru eliminarea sau, macar, limitarea subiectivismului în interpretarea statutului sumelor platite cu titlu de TVA pentru sumele incluse în cheltuielile de protocol. Conform Codului fiscal în vigoare, în cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;

b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

1. ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;
2. cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;
4. alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern;
 - c) cheltuielile reprezentând tichetele de masă și vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;
 - d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;
 - e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;
 - f) cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice;
 - g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;
 - h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 27;
 - i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;
 - j) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de

Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;

k) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea. În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Tot în cadrul art. 25, alin. 4, Codul fiscal prevede ca nu sunt deductibile:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. au fost încheiate contracte de asigurare;
3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;
4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii;

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unor chei corespunzătoare de repartizare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil;

f) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3);

g) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;

6. au fost încheiate contracte de asigurare;

i) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;

2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor indicate supra, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

j) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014;

k) cheltuielile cu taxele, contribuțiile și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute de lege și la alin. (1);

l) cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

m) cheltuielile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, în cazul în care, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

n) cheltuielile reprezentând deprecierea/amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, la momentul transferului din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie;

o) cheltuielile din evaluarea activelor biologice în cazul în care, ca urmare a efectuării unei evaluări utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

p) cheltuielile cu dobânzile, stabilite în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, în cazul în care mijloacele fixe/imobilizările necorporale/stocurile sunt achiziționate în baza unor contracte cu plată amânată;

q) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate conform titlului IV;

r) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în numerar la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea nu sunt impozitate conform titlului IV;

s) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, indiferent de natura lor, dovedite ulterior ca fiind legate de fapte de corupție, potrivit legii;

ș) cheltuielile din evaluarea/reevaluarea titlurilor de participare, dacă la data evaluării/reevaluării sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i).

Sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal cheltuielile efectuate de operatorii economici cu evaluarea/reevaluarea activelor fixe corporale care aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate. Sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal cheltuielile efectuate de operatorii economici cu înscrierea în cărțile funciare sau cărțile de publicitate imobiliară, după caz, a dreptului de proprietate a statului sau a unităților administrativ-teritoriale asupra bunurilor publice primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate.

Un loc aparte ocupa în reglementarea actuală a Codului fiscal, conform art. 20, deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare. La calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, se acordă următoarele stimulente fiscale:

a) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor art. 31;

b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Stimulentele fiscale se acordă, cu respectarea legislației în materia ajutorului de stat, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate în scopul obținerii de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabil, activități efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele

care aparțin Spațiului Economic European. Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deducerii suplimentare la determinarea rezultatului fiscal trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea desfășurată de către contribuabili. Stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat. Deducerile prevăzute nu se recalculează în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare.

Secțiunea a 3-a. Conceptul de amortizarea fiscală

Amortizarea fiscală reprezintă procedeul tehnico-financiar de recuperare a cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii unor mijloace fixe amortizabile⁴³. Recuperarea, din punct de vedere fiscal, a acestor cheltuieli se face prin deducerea amortizării, în condițiile strict reglementate de lege (art. 28 din Codul fiscal în vigoare). Cheltuielile aferente achiziționării, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal, prin deducerea amortizării la calcularea profitului impozabil. Mijlocul fix amortizabil este reprezentat de orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții⁴⁴:

- este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- are o durată de utilizare mai mare de un an.

Prin asimilare, legea consideră mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

⁴³ M.Ș. Minea, L.T. Chiriac, C.F. Costăș, op. cit., p. 299.

⁴⁴ Art. 28 alin. (2) C.fisc.

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperită în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabili potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Pornind de la definiția amortizării, nu pot fi considerate active amortizabile următoarele categorii de bunuri: terenurile, inclusiv cele împădurite; tablourile și operele de artă; fondul comercial; lacurile, bălțile, iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții; bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare; orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii; casele de odihnă, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor.

Totodata, potrivit alin. 4 din articolul cadru privind reglementarea regimului amortizării, nu reprezintă active amortizabile:

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile și operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții;

- e) bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare;
- f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;
- g) casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate pentru desfășurarea activității economice;
- h) imobilizările necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Din punct de vedere economic, conceptul de amortizare este detaliat la disciplinele din sfera de interes a contabilității, luându-se în considerare mai multe metode de calcul a amortizării (amortizarea liniară, amortizarea progresivă, amortizarea degresivă). Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

- a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- c) în cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

În cazul **metodei de amortizare liniară**, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

În cazul **metodei de amortizare degresivă**, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

- a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;
- b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 6 și 10 ani;

- c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

În cazul **metodei de amortizare accelerată**, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5);

b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz; în cazul investițiilor efectuate la mijloace fixe utilizate în asocieri fără personalitate juridică de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz, urmând să se aplice prevederile art. 34;

d) pentru investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se calculează pe baza valorii rămase majorate cu investițiile efectuate, a metodei de amortizare utilizată pentru mijlocul fix îmbunătățit, pe durata normală de utilizare rămasă. În cazul în care investițiile se efectuează la mijloace fixe amortizabile pentru care durata normală de utilizare este expirată, amortizarea fiscală se determină pe baza metodei de amortizare corespunzătoare mijlocului fix

îmbunătățit, pe durata normală de utilizare stabilită de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent;

e) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;

f) amortizarea clădirilor și a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide și cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă.

g) în cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară și care stabilesc pentru amortizarea mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale politici contabile specifice domeniului de activitate, în concordanță cu cele mai recente norme ale altor organisme de normalizare care utilizează un cadru general conceptual similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte documente contabile și practicile acceptate ale domeniului de activitate, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate se deduce prin utilizarea metodei de amortizare fiscală utilizate înainte de casarea acestora, pe perioada rămasă. Aceste prevederi se aplică și pentru valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul retratării mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale;

h) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice;

i) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

j) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. m);

k) în cazul în care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală;

l) prin excepție de la prevederile lit. a), mijloacele fixe amortizabile transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33, se amortizează prin continuarea regimului de amortizare aplicat anterior momentului transferului, începând cu luna efectuării transferului, respectiv prin continuarea regimului de conservare potrivit lit. k), după caz;

m) pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set;

n) pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se poate determina pentru fiecare componentă în parte.

În situația în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, contribuabilul deduce subvenția guvernamentală la calculul valorii contabile a mijloacelor fixe, valoarea rezultată este și valoare fiscală. Pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

Cheltuielile aferente localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale, inclusiv cele reprezentând investițiile prevăzute la alin. (3) lit. c) care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează direct în contul de profit și pierdere, se recuperează în rate egale pe o perioadă de 5 ani, începând cu luna în care sunt efectuate cheltuielile. În cazul în care aceste cheltuieli se capitalizează potrivit reglementărilor contabile aplicabile, recuperarea se efectuează astfel:

a) pe măsură ce resursele naturale sunt exploatate, proporțional cu valoarea recuperată raportată la valoarea totală estimată a resurselor, în cazul în care resursele naturale sunt exploatate;

b) în rate egale pe o perioadă de 5 ani, în cazul în care nu se găsesc resurse naturale.

Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală.

În cazul în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților

înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, și se amortizează pe durata normală de utilizare rămasă.

În cazul în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale, după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent.

Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.

În cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.

Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil și clienți, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care își menține dreptul de proprietate asupra containerelor sau a ambalajelor. În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, pentru activele imobilizate deținute pentru activitatea proprie, transferate în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării și reclasificate în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, valoarea fiscală rămasă neamortizată este valoarea fiscală dinaintea reclasificării ca active imobilizate deținute în vederea vânzării. Durata de amortizare este durata normală de utilizare rămasă, determinată în baza duratei normale de utilizare inițiale, din care se scade durata în care a fost clasificat în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării.

Secțiunea a 4-a. Regimul juridic al pierderilor fiscale

Există situații în care contribuabilul, încheind exercițiul contabil al unui an fiscal, constata ca activitatea sa, loc sa genereze profit, s-a concretizat în pierderi. Evident ca aceasta situație, deloc mulțumitoare, îl poate determina să își schimbe viziunea asupra întregii activități, inclusiv să ia în considerare opțiunea lichidării și a dizolvării afacerii.

Totuși, dacă respectiva persoană își continuă activitatea, pierderea fiscală a unui an trebuie evidențiată în contabilitatea anilor următori. Sunt două sisteme de reportare a pierderilor fiscale:

- sistemul *carry forward*, care presupune imputarea pierderilor fiscale asupra beneficiilor ulterioare, în interiorul unui anumit interval de timp;
- sistemul *carry back*, care permite imputarea pierderilor fiscale asupra profitului din exercițiile anterioare⁴⁵.

Codul fiscal român a optat pentru primul sistem de reportare a pierderilor fiscale, sistem majoritar la nivelul statelor Uniunii Europene. Conform art. 31 C.fisc. în vigoare, pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se efectuează în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit. Codul fiscal are în vedere și situația contribuabilor care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare totală, cand pierderea fiscală se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele transferate persoanelor juridice beneficiare, conform proiectului de fuziune/divizare. Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de

⁴⁵ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, Dreptul finanțelor publice, vol. II, op. cit., p. 118.

desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se recuperează de acești contribuabili și de cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă. În cazul persoanelor juridice străine, se iau considerare numai veniturile și cheltuielile atribuibile sediului permanent, respectiv veniturile și cheltuielile atribuibile fiecărui sediu permanent cumulate la nivelul sediului permanent desemnat în România. Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și care anterior au realizat pierdere fiscală pot aplica regulile privind înregistrarea pierderii fiscale de la data la care au revenit la sistemul de impozitare a profitului. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între anul înregistrării pierderii fiscale și limita celor 7 ani.

În cazul contribuabililor care se dizolvă cu lichidare, perioada cuprinsă între prima zi a anului următor celui în care a început operațiunea de lichidare și data închiderii procedurii de lichidare se consideră un an în ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale.⁴⁶

Secțiunea a 5-a. Impozitul pe dividende

Art. 7 alin. (1) pct. 11 C.fisc. prezintă o definiție amplă a termenului de **dividend**. Astfel, dividend reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

- a) o distribuție de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;
- b) o distribuție efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

⁴⁶ pentru detalii, art. 31 din Codul fiscal.

- c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;
- veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

Într-o exprimare prea sintetică, dividendul reprezintă cota parte din profitul net care îi revine asociatului sau acționarului într-o societate cu personalitate juridică. Conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, adunarea generală a asociaților/ acționarilor decide dacă profitul se reinvestește pentru consolidarea și dezvoltarea afacerii sau dacă asociații/ acționarii vor încasa dividende. În cea de a doua variantă, când dividendele se distribuie către asociați, legiuitorul consideră că este o formă de venit pe care aceste persoane o realizează și, prin urmare, se cuvine a fi impozitată.

O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în articolul 43 Cod fiscal.

Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit unei persoane juridice române. Apreciem că măsura micșorării cotei de impozitare a dividendelor de la 16% la 5% s-a avut în vedere stimularea consumului și, implicit, creșterea economică.

Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul. În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește, după caz, până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale. Aceste prevederi nu se aplică pentru dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, dacă în ultima zi a anului calendaristic sau în ultima zi a anului fiscal modificat, după caz, persoana juridică română care primește dividendele îndeplinește următoarele condiții:

- sunt dividende plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române,

- persoana juridică română care primește dividendele deține, la data plății dividendelor, minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv.

Cota de impozitare de 5% nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română:

- a) fondurilor de pensii administrate privat, fondurilor de pensii facultative;
- b) organelor administrației publice care exercită, prin lege, drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de acționar al statului/unității administrativ-teritoriale la acea persoană juridică română

Capitolul IV Impozitul pe venit

Secțiunea 1. Contribuabili și categorii de venituri impozabile

În practica fiscală se pot utiliza modalități diferite de așezare și calculare a impozitului pe veniturile persoanelor fizice:

- impunerea separată a fiecărui venit provenit dintr-o anumită sursă, realizat de o persoană fizică;
- impunerea globală a veniturilor persoanelor fizice.

Impunerea separată a veniturilor permite tratarea diferențiată a veniturilor în ceea ce privește modul de individualizare și nivelul cotelor de impozit, deoarece cotele diferă în funcție de natura veniturilor. Persoanele care realizează venituri din mai multe surse sunt avantajate, deoarece nu sunt afectate de consecințele progresivității impozitului și sunt stimulate să lucreze mai mult. Identificarea și aprecierea globală a veniturilor obținute de către persoanele fizice, în vederea impozitării lor, reprezintă o tendință evidentă în aproape toate sistemele fiscale ale statele contemporane. Se are în vedere, de fapt, trecerea treptată la un mod diferit de prelevare către buget a unor venituri publice: cu timpul, din ce în ce mai multe venituri publice provin din impozite indirecte, ceea ce înseamnă că ponderea acestora în raport cu impozitele indirecte este tot mai mare. Concluzia la care au ajuns specialiștii este ca impozitarea indirectă este mai echitabilă și mai puțin împovărătoare (ca sarcină fiscală pe umerii contribuabililor) decât impozitarea directă⁴⁷.

În Franța, încă de la sfârșitul secolului al XIX-lea apare ideea că fiscalitatea creată pe timpul revoluției este depășită și nu permite repartizarea cheltuielilor publice între cetățeni în mod proporțional cu capacitățile lor contributive. Impozitarea venitului a fost introdusă prin 1917 și a suferit două mari reforme, în 1948 și 1959.

⁴⁷ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II, op. cit., p. 136.

Astăzi, prin ponderea în totalul veniturilor publice, impozitul pe venit este al doilea impozit francez, după TVA⁴⁸.

Impozitul pe venit în Statele Unite ale Americii reprezintă un subiect complex, ca efect al reglementărilor voluminoase adoptate de Congres. Când impozitul pe venit la nivel federal a fost pentru prima dată reglementat, prin cel de-al 16-lea Amendament la Constituția SUA din 1913, textul normativ era doar de o pagină. Astăzi, cu mai mult de douăzeci de mii de pagini, Codul fiscal al SUA este rezultatul anilor de modificări, completări și adnotări, inclusiv excepții și situații speciale pentru anumite companii și tipuri de activități, iar acest proces nu este încă finalizat. În fiecare an sute de pagini sunt adăugate Codului, ca răspuns la critica adusă că sistemul de impozitare este vechi. Codul este așa de dificil de parcurs încât atât companiile, cât și cetățenii apelează la experți în finanțe pentru lămurirea prevederilor și obligațiilor ce le revin⁴⁹.

În acest context, par firești eforturile legiuitorului român pentru a crea un sistem de impozitare pentru veniturile persoanelor fizice actual și flexibil. Impunerea globală presupune cumularea tuturor veniturilor realizate de o persoană fizică, indiferent de sursa de proveniență și supunerea venitului cumulat la un singur impozit. Impunerea globală a veniturilor asigură o echitate în suportarea impozitelor, datorită aplicării cotelor progresive, implică o deducere personală de bază, una suplimentară și ține seama de creditul fiscal extern.

Conform prevederilor exprese ale Codului fiscal român⁵⁰, Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili :

- a) persoanele fizice rezidente;
- b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

⁴⁸ *J.-P. Regoli*, op. cit., p. 39.

⁴⁹ *Business Literacy for HR Professionals - The Essentials of Finance and Budgeting*, Harvard Business School Press, Massachusetts, 2005, p. 104.

⁵⁰ Art. 58 C.fisc.

- c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;
- d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri⁵¹.

În sfera de cuprindere a impozitului pe venit se încadrează următoarele venituri⁵²:

- a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;
- b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele menționate anterior, numai veniturile obținute din România, care sunt impuse la nivelul fiecărei surse din categoriile de venituri impozabile;
- c) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, venitul net atribuibil sediului permanent;
- d) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, venitul salarial net din activitatea respectivă;
- e) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care obțin venituri.

O atenție particulară ofera actuala reglementare persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență, identificate în partea generală a Codului fiscal, la definirea termenilor comuni.⁵³ Persoanele fizice nerezidente care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art. 7 pct. 28 lit. b) sau c) vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea devin rezidente în România. Fac excepție persoanele fizice care dovedesc că sunt rezidenți ai unor state

⁵¹ Așa cum sunt precizate în art. 129 C.fisc.

⁵² Art. 59 alin. (1) C.fisc.

⁵³ Persona fizică rezidentă este orice persoană care satisface măcar una dintre următoarele condiții, prevăzute de art. 7 pct. 28 C.fisc.:

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
- d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin;

cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, cărora le sunt aplicabile prevederile convențiilor.

Persoana fizică nerezidentă care a îndeplinit pe perioada șederii în România condițiile de rezidență potrivit art. 7 pct. 28 lit. b) sau c) va fi considerată rezidentă în România până la data la care persoana fizică părăsește România. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a *Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la sosirea în România*,⁵⁴ cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și nu va mai face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat.

Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, până la data schimbării rezidenței. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a *Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România*, cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și va face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat.

Rezidenții statelor cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri trebuie să își dovedească rezidența fiscală printr-un certificat de rezidență emis de către autoritatea fiscală competentă din statul străin sau printr-un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat. Acest certificat/document este valabil pentru anul/anii pentru care este emis.

⁵⁴ Art. 230 alin. 7 C.fisc.

Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, pentru anul calendaristic în care are loc schimbarea rezidenței, precum și în următorii 3 ani calendaristici. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a *Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România*, cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive.

Codul fiscal prevede expres atât scutirile de la plata impozitului pe venit, cât și categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit și veniturile neimpozabile. Conform prevederilor art. 60, sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:

1. persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din:

- a) activități independente, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere;
- b) salarii și asimilate salariilor;
- c) pensii;
- d) activități agricole, silvicultură și piscicultură, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică;

2. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din venituri din salarii și asimilate salariilor, ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru calculator.⁵⁵

Categoriile de venituri ce se supun impozitului pe venit sunt⁵⁶:

- a) venituri din activități independente;
- b) venituri din salarii și asimilate salariilor;

⁵⁵ Încadrarea în activitatea de creare de programe pentru calculator se face prin ordin comun al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice, al ministrului pentru societatea informațională, al ministrului educației și cercetării științifice și al ministrului finanțelor publice.

⁵⁶ Art. 61 C.fisc.

- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- d) venituri din investiții;
- e) venituri din pensii;
- f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- g) venituri din premii și din jocuri de noroc;
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare;
- i) venituri din alte surse.

Următoarele venituri realizate de contribuabili nu sunt impozabile⁵⁷ (enumerarea nu este exhaustivă):

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, primite de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice sau colectate public, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la organizații neguvernamentale, potrivit statutelor proprii, sau de la alte persoane;

b) indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate, potrivit legii, persoanelor fizice, altele decât cele care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor;

c) indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;

d) recompense acordate conform legii din fonduri publice;

e) veniturile realizate din valorificarea, prin centrele de colectare, a bunurilor mobile sub forma deșeurilor care fac obiectul programelor naționale finanțate din bugetul de stat sau din alte fonduri publice;

f) veniturile de orice fel, în bani sau în natură, primite la predarea deșeurilor din patrimoniul personal;

g) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi, cu excepția câștigurilor primite de la

⁵⁷ Art. 62 C.fisc.

societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare;

h) despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;

Conform politicii cotei de impozitare unice adoptate de Statul român, cota de impozit a fost de 16%, iar în contextul reformei fiscale actuale, cota de impunere pentru ipozitul pe venit este de 10%. Cota se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din activități independente, salarii și venituri asimilate salariilor, cedarea folosinței bunurilor, investiții, pensii, activități agricole, silvicultură și piscicultură, premii, alte surse. De la cota de impozit menționată fac excepție anumite venituri⁵⁸.

Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic. Venitul impozabil realizat pe o fracțiune de an se consideră venit anual impozabil. În cazul în care intervine decesul contribuabilului în cursul anului, perioada impozabilă este în mod corespunzător mai scurtă decât anul calendaristic. Pentru comparație, exemplificăm cotele de impunere a venitului în state de pe continentul european.

Albania	10%
Austria	50%
Belarus	15%
Belgia	50%
Bosnia și Herțegovina	5% la nivel federal + 0%-15% la nivel local
Bulgaria	10%

⁵⁸ Art. 64 alin. (2) C.fisc.

Croația	40%
Cipru	35%
Republica Cehia	22%
Danemarca	55.56%
Estonia	20%
Finlanda	56,05% - 62,05%
Franța	45% + 4% pentru venituri peste 500.000 euro/an
Germania	45%
Georgia	20%
Grecia	42%
Ungaria	15%
Islanda	46.24%
Irlanda	41%
Italia	45%
Letonia	23%
Lieschtenstein	17,89%
Lituania	42%
Luxemburg	40%
Macedonia	47%
Malta	35%

Munte negru	9%
Olanda	52%
Norvegia	46,9%
Polonia	32%
Portugalia	46.5%
România	10%
Serbia	10% - 52%
Slovacia	19%
Slovenia	50%
Spania	42%
Suedia	56.6%
Elveția	45.5%
Turcia	35%
Ucraina	17%
Regatul Unit	<ul style="list-style-type: none"> · 20% pentru venituri anuale sub £42.000, 40% pentru venituri anuale între £42.000-£150.000 · 45% pentru venituri anuale peste £150.000

Tabelul nr. 4. Nivelul impozitului pe venit în state din Europa

Înainte de a aborda impozitarea veniturilor din activități independente, în acord cu prevederile actualului Cod civil, Codul fiscal reglementează în detaliu

⁵⁹ Prelucrare proprie după (http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe).

modalitatea de impunere a veniturilor realizate din operațiunea de fiducie.⁶⁰ Transferul de la constitutor la fiduciar al masei patrimoniale fiduciare nu generează venituri impozabile, în înțelesul prezentului titlu, la momentul transferului, pentru părțile implicate, respectiv constitutor și fiduciar, în cazul în care părțile respective sunt contribuabili potrivit prezentului titlu.

Secțiunea a 2-a. Determinarea veniturilor impozabile ale persoanelor fizice

Identificarea veniturilor impozabile pentru persoanele fizice se realizează diferit funcție de sursa venitului.

1. Determinarea veniturilor impozabile din activități independente

Conform definiției din art. 7 pct. 3 Cod fiscal, activitate independentă este orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele 7 criterii:

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

⁶⁰ Art. 63 C. Fisc.

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

Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. Constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din prestarea de servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective precum și veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală, care provin din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea.

Contrar opiniei des afirmate în doctrina de specialitate, dreptul fiscal nu transformă persoanele fizice care au activități independente în subiecte de drept distincte. În fapt, nu activitatea este impozitată, ca un subiect de drept distinct, ci întreprinzătorul care obține venituri din această activitate⁶¹. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Existența unei activități independente se delimitează pe baza următoarelor criterii: libera alegere a desfășurării activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător.

⁶¹ P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, 2^e edition, Dalloz, 2001, p. 53.

Veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii reflectă veniturile din activități economice ale contribuabililor, precum și din practicarea unei meserii. Delimitarea în concret a sferei acestor activități poate ridica o serie de probleme, atât timp cât Codul comercial român (1887) a fost abrogat o dată cu intrarea în vigoare a Noului Cod civil, la 1 octombrie 2011, iar noua reglementare nu include precizări privind delimitarea sferei activităților comerciale de cele civile.

Veniturile din profesii libere se referă la veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau alte profesii asemănătoare, desfășurate în mod independent. Veniturile din profesii liberale se individualizează prin faptul că sunt obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere în domeniul științific, artistic și educativ.

Asocierile dintre profesioniștii care lucrează independent au apărut pentru prima dată în Anglia, prin actul care reglementa parteneriatul între liber profesioniști din 1890⁶². În mod obișnuit, toți partenerii participau în mod egal la beneficii și pierderi, dacă prin actul constitutiv nu se prevedea contrariul. Astăzi, datorită extinderii activităților independente și importanța lor în economie, fiecare stat are reglementări proprii privind modul de organizare a activității liber-profesioniștilor și privind impozitarea veniturilor acestora.

Veniturile din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală sub orice formă se deosebesc prin faptul că sunt provenite din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor.

Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri. Venitul brut cuprinde:

⁶² B. Ryan, Finance and Accountign for Business, Thomson Learning, High Holborn House, London, 2004, p. 14.

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;
- f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

Nu sunt considerate venituri brute:

- a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;
- b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- c) sumele primite ca despăgubiri;
- d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări și mecenat, conform legii, sau donații.

Identificarea venitului impozabil se realizează, de regulă, prin aplicarea normelor contabilității în partidă simplă, venitul net fiind cel asupra căruia se aplica cota de impozitare legală. Stabilirea venitului net anual din activitățile independente pe baza contabilității în partidă simplă presupune determinarea diferenței între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea simplă, cu anumite excepții.

Venitul brut reflectă cumulul aritmetic între sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității, veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă, câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității, veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu altă persoană, veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă. Pentru determinarea venitului net, din venitul brut se scad (în limbaj de specialitate se deduc) numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului și care îndeplinesc următoarele condiții generale:

- a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;
- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- c) să reprezinte cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit cap. III - Venituri din salarii și asimilate salariilor, cu excepțiile prevăzute de prezentul capitol;
- d) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
- e) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (20);
- f) să reprezinte cheltuieli cu prime de asigurare efectuate pentru:
 1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
 2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
 3. bunurile utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;
 4. asigurarea de risc profesional;

- g) să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare;
- h) să fie efectuate pe perioada deplasării contribuabilului care își desfășoară activitatea individual și/sau într-o formă de asociere, în țară și în străinătate, în scopul desfășurării activității, reprezentând cheltuieli de cazare și transport, altele decât cele prevăzute la alin. (7) lit. k);
- i) să reprezinte contribuții profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;
- j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare;
- k) în cazul activelor neamortizabile prevăzute la art. 28 alin. (4), cheltuielile sunt deductibile la momentul înstrăinării și reprezintă prețul de cumpărare sau valoarea stabilită prin expertiză tehnică la data dobândirii, după caz.

Remarcăm în cuprinsul acestei relementări preocuparea legiuitorului pentru delimitarea exactă a sferei cheltuielilor deductibile, limitând și chiar eliminând subiectivismul celui care face încadrarea cheltuielilor pentru calcularea masei impozabile. Similar identificării venitului impozabil în cazul impozitului pe profit, există și categorii de cheltuieli care sunt deductibile limitat⁶³, de exemplu:

- a) cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul;
- b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul;
- c) cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 5% asupra valorii anuale a cheltuielilor efectuate cu salariile personalului, pentru destinațiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. b) din titlul II, după caz;
- d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legislației în materie, inclusiv cheltuielile cu bunuri cu termen depășit de valabilitate potrivit legii;

⁶³ Art. 68 alin. (5) C.fisc.

- e) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;
- f) cheltuielile reprezentând voucherele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;
- g) contribuțiile la fonduri de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la schemele de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- h) primele de asigurare voluntară de sănătate, conform Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociațiilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;
- j) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de contribuabil sau membru asociat sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane;
- k) cheltuielile reprezentând contribuții obligatorii datorate pentru salariați, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;
- l) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii, potrivit legii, datorate de către contribuabil în limitele stabilite potrivit prevederilor titlului V -

Contribuții sociale obligatorii, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual și/sau într-o formă de asociere. Deducerea cheltuielilor respective se efectuează de organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale;

- m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii;
- n) dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, pentru împrumuturile în lei, în vigoare la data restituirii împrumutului și, respectiv, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută;
- o) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- p) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 4.000 euro anual;
- q) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol. În baza prevederilor art. 68 alin. (7) C.fisc., nu sunt cheltuieli deductibile:

- a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;
- b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;
- c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

- d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele indicate mai sus la condițiile cheltuielilor deductibile lit.f și decât primele de asigurare voluntară de sănătate pentru deplasări în străinătate în interesul activității prestate și cele efectuate pentru persoanele care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor;
- e) donații de orice fel;
- f) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare și penalitățile, datorate autorităților române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor plătite, conform clauzelor din contractele comerciale încheiate cu aceste autorități;
- g) ratele aferente creditelor angajate;
- h) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;
- i) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;
- j) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;
- k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:
 1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
 3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

l) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.

În concret, în practica judiciară s-a apreciat că, dacă autoturismul și telefonul mobil sunt utilizate atât în exercitarea profesiei de avocat, cât și în scop personal, organul de control trebuie să aprecieze în baza unor criterii obiective ponderea cheltuielilor deductibilele legate de consumul de carburant, accesorii auto, piese de schimb auto, reparații auto, factură telefon etc.⁶⁴ apreciem ca, in actuala reglementare, aceste interpretari sunt eliminate. Regimul cheltuielilor deductibile ține de politica fiscală a statului și, în mod evident, diferă de la un stat la altul și pentru același stat se înregistrează diferențe majore funcție de contextul momentului la care ne raportăm. De exemplu, în Franța sunt considerate deductibile pentru determinarea venitului net cheltuielile pe care o persoană fizică le face pentru reparațiile și întreținerea locuinței personale, cheltuielile de ameliorare locuinței (exceptând cheltuielile de reconstrucție și de mărire a spațiului), cheltuielile de administrare și de remunerare a îngrijitorilor, portăresei sau a altor persoane care se ocupă de administrare⁶⁵.

Contribuabilii pentru care determinarea venitului anual se efectuează în sistem real au obligația să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea stabilirii venitului net anual. Modelul și conținutul Registrului de evidență fiscală se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

2. Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit

Sediul materiei îl reprezintă art. 69 din Codul fiscal în vigoare. În cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, venitul net anual se determină pe baza normelor de venit de la locul desfășurării activității. În acest scop, Ministerul Finanțelor Publice elaborează nomenclatorul activităților

⁶⁴ H. Pătrașcu, *Culegere de practică judiciară în materie fiscală*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 90.

⁶⁵ J.-P. Regoli, *op. cit.*, p. 79.

pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, în conformitate cu activitățile din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN, aprobată prin hotărâre a Guvernului. Direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, respectiv a municipiului București au următoarele obligații:

- a) stabilirea nivelului normelor de venit;
- b) publicarea acestora, anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.

Norma de venit pentru fiecare activitate desfășurată de contribuabil nu poate fi mai mică decât salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, în vigoare la momentul stabilirii acesteia, înmulțit cu 12. Prevederile prezentului alineat se aplică și în cazul în care activitatea se desfășoară în cadrul unei asocieri fără personalitate juridică, norma de venit fiind stabilită pentru fiecare membru asociat.

La stabilirea normelor anuale de venit, plafonul de venit determinat prin înmulțirea cu 12 a salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată reprezintă venitul net anual înainte de aplicarea criteriilor. Criteriile pentru stabilirea normelor de venit de către direcțiile generale regionale ale finanțelor publice sunt cele prevăzute în normele metodologice.

În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate independentă, care generează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, pe perioade mai mici decât anul calendaristic, norma de venit aferentă acelei activități se corectează astfel încât să reflecte perioada de an calendaristic în care a fost desfășurată activitatea respectivă.

Dacă un contribuabil desfășoară două sau mai multe activități care generează venituri din activități independente, altele decât venituri din profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, venitul net din aceste activități se stabilește prin însumarea nivelului normelor de venit corespunzătoare fiecărei activități. În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate inclusă în nomenclator și o altă activitate independentă, venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din

contabilitate, potrivit prevederilor pentru impozitul pe venit în sistem real. Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit au obligația să completeze numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală și nu au obligații privind evidența contabilă.

Contribuabilii pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit și care în anul fiscal anterior au înregistrat un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro, începând cu anul fiscal următor au obligația determinării venitului net anual în sistem real. Această categorie de contribuabili are obligația să completeze corespunzător și să depună declarația privind venitul estimat/norma de venit până la data de 31 ianuarie inclusiv. Cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea echivalentului în lei al sumei de 100.000 euro este cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul anului fiscal. Apreciem ca aceasta limitare este justificată de interesul verificării înregistrărilor contabile și fiscale pe care le face contribuabilul în cauză, situație posibilă în sistemul real al evidenței veniturilor și cheltuielilor și imposibil de monitorizat în varianta impunerii pe baza de norme de venit.

3. Determinarea venitului net anual din drepturile de proprietate intelectuală

Conform prevederilor art. 70 Cod fiscal, venitul net din drepturile de proprietate intelectuală, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, se stabilește prin scăderea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut. În cazul exploatarea de către moștenitori a drepturilor de proprietate intelectuală, precum și în cazul remunerației reprezentând dreptul de suită⁶⁶ și al remunerației compensatorii pentru copia privată, venitul net se determină prin scăderea din venitul brut a sumelor ce revin organismelor de gestiune colectivă

⁶⁶ Componenta a conținutului dreptului de autor având o dubla natură: patrimonială și personală nepatrimonială, și constând, pe de o parte, în facultatea autorului unei opere de artă plastică de a primi 5% din prețul fiecărei revanzări a acesteia la licitație publică, sau prin intermediul unui agent comisionar, ori de către un comerciant, iar pe de altă parte, în îndrituirea autorului de a fi informat cu privire la locul unde se afla opera lui. (http://www.rubinian.com/dictionar_detalii.php?id=903, accesat la 26 februarie 2016)

sau altor plătitori de asemenea venituri, potrivit legii, fără aplicarea cotei forfetare de cheltuieli.

Pentru determinarea venitului net din drepturi de proprietate intelectuală, contribuabilii pot completa numai partea referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală sau își îndeplinesc obligațiile declarative direct pe baza documentelor emise de plătitorul de venit. Contribuabilii care își îndeplinesc obligațiile declarative direct pe baza documentelor emise de plătitorul de venit au obligația să arhiveze și să păstreze documentele justificative cel puțin în limita termenului prevăzut de lege și nu au obligații privind conducerea evidenței contabile.

Plătitorii veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, au obligațiile de a calcula, de a reține și de a plăti impozitul corespunzător sumelor plătite prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite. Impozitul care trebuie reținut se stabilește prin aplicarea cotei de impunere de 10% la venitul brut. Impozitul care trebuie reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul.

Plătitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală nu au obligația calculării, reținerii la sursă și plății impozitului reprezentând plată anticipată din veniturile plătite, dacă efectuează plăți către asocierile fără personalitate juridică, precum și către entități cu personalitate juridică, care organizează și conduc contabilitate proprie, potrivit legii, pentru care plata impozitului pe venit se face de către fiecare asociat, pentru venitul său propriu.

Art. 73 din Codul fiscal stabilește opțiunea pentru stabilirea impozitului final pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală. Astfel, contribuabilii care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris în momentul încheierii fiecărui raport juridic/contract și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestuia.

4. Determinarea veniturilor impozabile din salarii

Veniturile din salarii reprezintă toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor⁶⁷.

În vederea calculării impozitului pe venit efectiv datorat, sunt asimilate salariilor și alte venituri, cum ar fi:

a) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

c) solda lunară acordată potrivit legii;

d) sumele din profitul net convenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii;

e) sume reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii; Codul fiscal cuprinde astfel de categorii de venituri, până la litera s. Remarcăm includerea în categoria veniturilor impozabile veniturile în bani dar și veniturile în natură. În acest sens, art. 76 alin. 3 din Codul fiscal prevede ca avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu o activitate dependentă, însă nu sunt limitate la:

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității;

⁶⁷ Art. 76 alin.1 C.fisc.

- b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit ori la un preț mai mic decât prețul pieței;
- c) împrumuturi nerambursabile;
- d) anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;
- e) abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;
- f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;
- g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru angajații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii și asimilate salariilor, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii și cele care se încadrează în condițiile prevăzute la alin. (4) lit. t);
- h) tichete cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichete de masă, vouchere de vacanță și tichete de creșă, acordate potrivit legii.

Alin. 5 din același articol prevede ca avantajele primite în bani și în natură, imputate salariatului în cauză, nu se impozitează. Conform art. 76 alin. (4) C.fisc., nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, următoarele sume:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură, inclusiv tichete cadou, oferite salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă. Cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie,

Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei. Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget;

b) drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;

c) hrană acordată de angajatori angajaților, în cazul în care potrivit legislației în materie este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității;

d) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității ori căminului militar de garnizoană și de unitate, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensația lunară pentru chirie pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

e) cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția persoanelor cu rol de reprezentare a intereselor publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

f) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi privind sănătatea și securitatea în muncă, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

g) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora,

pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

i) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

j) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, în limita plafonului neimpozabil, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare. Plafonul zilnic neimpozabil se acordă numai dacă durata deplasării este mai mare de 12 ore, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de deplasare în interesul desfășurării activității;

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități nerezidente, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, în limita plafonului neimpozabil, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare. Si in acest caz, plafonul zilnic neimpozabil se acordă numai dacă durata deplasării este mai mare de 12 ore, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de deplasare în interesul desfășurării activității;

l) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de persoanele fizice care desfășoară o activitate în baza unui statut special prevăzut de lege pe perioada deplasării, respectiv delegării sau detașării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în limitele prevăzute de actele normative speciale aplicabile acestora, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada delegării în altă localitate, în România și în străinătate, se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul. Impozitul se calculează și se reține prin cumularea cu veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente lunii respective, iar plata impozitului la bugetul de stat se efectuează lunar sau trimestrial.

m) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

n) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate personalului din instituțiile publice, potrivit legii;

o) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, inclusiv din activități dependente desfășurate la bordul navelor în apele internaționale. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;

p) cheltuielile efectuate de angajatori/plătitori pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților, administratorilor stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat și directorilor care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pregătire legată de activitatea desfășurată de persoanele respective pentru angajator/plătitor;

q) costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

r) avantajele sub forma dreptului la stock options plan, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora;

s) diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite;

ș) contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

t) primele de asigurare voluntară de sănătate conform Legii nr. 95/2006, republicată, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

ț) avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50%.

În vederea unei corecte și echitabile impozitări a veniturilor persoanelor fizice, Codul fiscal reglementează expres instituția deducerilor personale,⁶⁸ instituție menită să particularizeze modul de calcul a venitului impozabil funcție de elemente care caracterizează situația particulară a fiecărui subiect impozabil. Persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România, precum și persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență au dreptul la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază.

⁶⁸ art. 77 C. Fisc.

Ideea de deducere personală este relativ nouă în dreptul român, iar reglementarea este deseori criticată. Trebuie să remarcăm că logica deducerilor persoanele rezidă în faptul că persoana care realizează venituri, din care întreține mai multe persoane, are dreptul la recunoașterea unui plafon minim neimpozabil, în scopul asigurării unor venituri minime garantate. Chiar dacă acceptăm argumentul existenței deducerilor personale, trebuie să remarcăm ce efectele concrete ale acestei reglementări sunt discutabile, deoarece se au în vedere strict persoanele care realizează venituri de natură salarială și nu toate categoriile de persoane care realizează venituri. Cu alte cuvinte, legea favorizează nejustificat un salariat, prin deducerea personală suplimentară, dar nu permite unei persoane care realizează doar venituri dintr-o profesie liberă și care are alte persoane în întreținere să beneficieze de deduceri suplimentare.

Deducerea personală se acordă persoanelor fizice în funcție de venitul salarial lunar brut al acestora. Se acordă deducere pentru persoanele aflate în întreținerea subiectului impozabil, cum ar fi soția/ soțul, copiii sau alți membri de familie, rudele contribuabilului sau ale soțului/ soției acestuia până la gradul al doilea inclusiv, ale cărei venituri, impozabile sau neimpozabile nu depășesc 300 lei/lunar.

Art. 77 alin.2 din Codul fiscal prevede ca Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1.950 lei inclusiv, astfel:

- a) pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere - 510 lei;
- b) pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere - 670 lei;
- c) pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere - 830 lei;
- d) pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere - 990 lei;

(i) pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere - 1310 lei.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1.950 lei și 3.600 lei, inclusiv, deducerile personale sunt degresive față de cele de mai sus și sunt stabilite de Codul fiscal (art. 77 alin.2). Pentru contribuabilii care

realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.600 lei nu se acordă deducerea personală. În practică se întâlnesc situații în care o persoană este întreținută de mai mulți contribuabili. În acest caz, suma reprezentând deducerea personală se atribuie unui singur contribuabil, conform înțelegerii între părți (de exemplu un copil minor care este întreținut de ambii părinți, salariați care beneficiază de deducere personală deopotrivă, sau un părinte este întreținut simultan de către doi copii).

Deoarece deducerea personală are în vedere situația de nevoie, stabilită în mod obiectiv, în care se găsește o persoană, Codul fiscal consideră că, dacă o persoană este în ipoteza de a avea venituri, atunci nu se justifică acordarea unei deduceri personale. Copiii minori, în vârstă de până la 18 ani împliniți, ai contribuabilului, sunt considerați întreținuți, fara a fi excluși, ca în reglementarea anterioară, copiii care au încheiat un contract de munca. Suma reprezentând deducerea personală se acordă pentru persoanele aflate în întreținerea contribuabilului, pentru acea perioadă impozabilă din anul fiscal în care acestea au fost întreținute. Perioada se rotunjește la luni întregi în favoarea contribuabilului.⁶⁹

În baza prevederilor art. 77 C.fisc., alin. 7 și 8

- nu sunt considerate persoane aflate în întreținere persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10.000 m² în zonele colinare și de șes și de peste 20.000 m² în zonele montane;
- deducerea personală determinată potrivit prezentului articol nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate;

Remarcam ca a fost eliminată, din actuala reglementare, limitarea deducerilor persoanele pentru persoanele fizice care obțin venituri din cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor în sere, în solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat, din cultivarea și din valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor, precum și din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole, indiferent de suprafață. Legiuitorul apreciază că aceste categorii de persoane realizează sau, mai bine spus, au posibilitatea de a realiza singuri venituri, ipoteza în

⁶⁹ L. Țătu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, Fiscalitate. De la lege la practică, Ed. All Beck, București, 2005, p. 160.

care acordarea unei deduceri suplimentare pentru că se află în întreținere ar fi nejustificată și ar putea să încurajeze inactivitatea.

În baza prevederilor exprese ale art. 79 C.fisc., contribuabilii pot dispune asupra destinației unei sume, reprezentând până la 2% din impozitul anual pe veniturile din salarii, pentru susținerea entităților nonprofit care funcționează potrivit legii, unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private. Această prevedere urmărește dezvoltarea spiritului civic și impulsivitatea organizațiilor nonprofit non-guvernamentale. Desigur că măsura ar putea fi coordonată de către organele statului prin lege bugetară, adică prin stabilirea de la nivel central a unităților beneficiare a procentului de 2% din impozitul pe venit efectiv încasat, însă această măsură nu ar avea efectul indirect de educare și dezvoltare a spiritului și inițiativei civice, în folosul pe termen lung al întregii societăți.

Sunt reglementate și reguli speciale privind plata impozitului pe venit pentru salariile contribuabililor care își desfășoară activitatea în România și care obțin venituri sub formă de salarii și asimilate salariilor din străinătate și salariile membrilor misiunilor diplomatice și posturile consulare acreditate în România.⁷⁰

5. Determinarea veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor

Folosința, ca atribut al dreptului de proprietate, semnifică prerogativa recunoscută de lege unei persoane de a utiliza un bun și de a se bucura de bunul respectiv potrivit destinației sale obișnuite sau curente. Proprietarul, titular al dreptului său absolut și exclusiv asupra bunului respectiv, poate decide să exercite singur dreptul de folosință sau să cedeze dreptul de folosință unei alte persoane. Cesiunea poate fi cu titlu gratuit – și, în acest caz, nu sunt incidente normele dreptului fiscal – sau cu titlu oneros – ipoteză reglementată prin normele de drept fiscal. Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt reprezentate de veniturile veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile,

⁷⁰ Art. 82 C.fisc.

obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente⁷¹.

Remarcăm reglementarea conform careia persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor, califică aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie. Aceasta situație califică persoanele fizice care realizează venituri din închirierea a mai mult de 5 spații ca fiind o categorie aparte de subiecți impozabili pentru impozitul pe venit, calculat în sistem real. Tocmai pentru facilitarea cuantificării acestor venituri contribuabilii au obligația de a înregistra la organul fiscal în raza căruia își au sediul sau domiciliul toate contractele de închiriere în care sunt parte, ca locator sau ca locatar. Omisiunea înregistrării se sancționează contravențional.

În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite.

Prin excepție, contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitate. Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor și nu determină venitul net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, nu au obligații de completare a Registrului de evidență fiscală și de conducere a evidenței contabile.

6. Venituri din investiții

Veniturile din investiții sunt acele câștiguri bănești sau evaluabile în bani pe care o persoană le dobândește ca urmare a plasării capitalului propriu excedentar. În scopul obținerii unor venituri cât mai mari la bugetul de stat, dar și pentru a respecta principiul echității fiscale, nici aceste venituri nu pot fi omise de la impozitarea

⁷¹ Art. 83 C.fisc.

venitului. Conform prevederilor exprese ale Codului fiscal (art. 91) veniturile din investiții includ: venituri din dividende, venituri din dobânzi, câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate, câștiguri din transferul aurului financiar, definit potrivit legii, venituri din lichidarea unei persoane juridice.

Pentru a stabili/ identifica venitul din investiții și a determina ulterior impozitul efectiv datorat, trebuie să avem în vedere inclusiv câștigul/ pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale. Este vorba despre diferența, pozitivă sau negativă, după caz, dintre prețul de vânzare și valoarea lor fiscală, după caz, pe tipuri de titluri de valori, care include costurile aferente tranzacției și costuri legate de transferul de proprietate aferente împrumutului de valori mobiliare, dovedite cu documente justificative. Conform art. 94 alin. 2 C.fisc., în cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, câștigul/pierderea se determină ca diferență pozitivă/negativă realizată între prețul de vânzare și valoarea fiscală, reprezentată de valoarea nominală a acestora. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni dobândite la preț preferențial sau gratuit, în cadrul sistemului stock options plan, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și valoarea fiscală a acestora reprezentată de prețul de achiziție preferențial care include costurile aferente tranzacției. Pentru cele dobândite cu titlu gratuit valoarea fiscală este considerată egală cu zero.

În cazul transferului dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare, câștigul/pierderea se determină ca diferență pozitivă/negativă între prețul de vânzare și valoarea fiscală, reprezentată de prețul de cumpărare, definit în norme aprobate prin instrucțiuni comune emise de președintele Autorității de Supraveghere Financiară și ministrul finanțelor publice.

Pentru vânzarea în lipsă a valorilor mobiliare, câștigul/pierderea obținut/obținută de către contribuabilul care efectuează tranzacția de vânzare în lipsă se determină ca diferență pozitivă/negativă între prețul de vânzare în lipsă al valorilor

mobiliare împrumutate și valoarea fiscală a valorilor mobiliare cu care se încheie tranzacția de vânzare în lipsă, din care sunt scăzute costurile aferente operațiunii de împrumut al valorilor mobiliare și cele aferente tranzacțiilor.

În cazul executării garanțiilor aferente valorilor mobiliare împrumutate și nerestituite la scadență câștigul/pierderea obținut/obținută de către contribuabilul creditor se determină ca diferență pozitivă/negativă între valoarea garanției și valoarea fiscală a valorilor mobiliare care trebuiau restituite.

În cazul împrumutului de valori mobiliare, câștigul obținut de persoana fizică în calitate de creditor este reprezentat de comisionul aferent împrumutului, așa cum este prevăzut în contractul de împrumut, se consideră câștig obținut din transferul titlurilor de valoare și se impozitează în conformitate cu prevederile prezentului cod, în acest sens.

7. Venituri din pensii

Pensia reprezintă suma de bani pe care o primește o persoană fizică de la bugetul de stat în considerația îndeplinirii unor condiții prevăzute de lege, cel mai adesea ca efect al cotizării la fondul de pensie pe perioada vieții active⁷². Impozitarea pensiei este un subiect relativ nou pentru dreptul fiscal român, deși intens disputat, plecând de la ideea că dreptul la pensie este un drept câștigat ca urmare a percepției unei contribuții pe perioada vieții active și, ca atare, impozitarea pensiei este o taxare dublă. Totodată, trebuie să avem în vedere faptul că, deși majoritatea pensiilor plătite de la bugetul de stat sunt moderate ca și quantum, există totuși persoane care beneficiază de sume importante, pe care le încasează cu titlu de pensie. Această ipoteză din urmă este avută în principal în vedere în momentul în care se pune problema calculării unui impozit asupra sumelor încasate cu titlu de pensie.

Conform art. 99 C.fisc., veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înființate din contribuțiile sociale obligatorii făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la

⁷² Există însă și pensie de urmaș sau pensii acordate soțului supraviețuitor care nu a cotizat la fondul de pensii.

bugetul de stat, diferențe de venituri din pensii, precum și sume reprezentând actualizarea acestora cu indicele de inflație. Conform Codului fiscal se exclud de la impozitare (sunt venituri neimpozabile) veniturile din pensii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat.

Pentru stabilirea venitului impozabil lunar din pensii se iau în considerare doar pensiile al căror quantum depășește suma de 2.000 lei lunar, plătitor de venitul din pensii având obligația de a calcula lunar impozitul aferent acestui venit, de a-l reține și de a-l vira la bugetul de stat. Venitul impozabil lunar din pensii se stabilește prin deducerea din venitul din pensie a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate datorată potrivit legii și a suma neimpozabilă lunară de 2.000 lei, în această ordine.

Conform politicii fiscale a Statului român, bazată pe cota unică, cota de impunere a acestui tip de venit este de 10%. Din punct de vedere procedural, impozitul calculat se reține la data efectuării plății pensiei și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiei. Orice plătitor de venituri din pensii are obligația de a calcula lunar impozitul aferent acestui venit, de a-l reține și de a-l plăti la bugetul de stat. Atunci când titularul dreptului de a încasa pensie este multiplu, de exemplu pentru veniturile din pensiile de urmaș, veniturile pentru fiecare titular vor fi individualizate în funcție de numărul lor, iar impozitarea se va face în raport cu drepturile cuvenite fiecărei persoane în parte.

În cazul veniturilor din pensii și/sau al diferențelor de venituri din pensii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează asupra venitului impozabil lunar și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare la data plății, și se plătește până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit. Apreciem ca aceasta reglementare are în vedere două ipoteze posibile: fie ipoteza emiterii cu întârziere a deciziei de pensie, fie calcularea de către institutia platitoare a pensiei a unui quantum mai mare pentru o pensie deja stabilită.

8. Venituri din activități agricole

În baza prevederilor art. 103 C.fisc., veniturile din activități agricole cuprind veniturile obținute individual sau într-o formă de asociere, fără personalitate juridică, din:

- a) cultivarea produselor agricole vegetale;
- b) exploatarea plantațiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea;
- c) creșterea și exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea produselor de origine animală, în stare naturală.

Codul fiscal în vigoare include prevederi exprese și pentru veniturile din silvicultură și piscicultură, care reprezintă veniturile obținute din recoltarea și valorificarea produselor specifice fondului forestier național, respectiv a produselor lemnoase și nelemnoase, precum și cele obținute din exploatarea amenajărilor piscicole. Determinarea veniturilor poate avea loc în sistem real,⁷³ în baza înregistrărilor din contabilitate, sau pe baza normelor de venit.⁷⁴

În situația calculării venitului net în sistem real, Codul fiscal stabilește că nu sunt venituri impozabile veniturile realizate de persoanele fizice/membrii asocierilor fără personalitate juridică din valorificarea în stare naturală a:

- a) produselor culese din flora sălbatică, exclusiv masa lemnoasă. În cazul masei lemnoase sunt venituri neimpozabile numai veniturile realizate din exploatarea și valorificarea acesteia în volum de maximum 20 mc/an din pădurile pe care contribuabilii le au în proprietate;
- b) produselor capturate din fauna sălbatică, cu excepția celor realizate din activitatea de pescuit comercial supuse impunerii potrivit prevederilor cap. II - Venituri din activități independente.

⁷³ Art. 104 C.fisc.

⁷⁴ Art. 106 C.fisc.

Art. 105 alin.2 stabileste planfoanele neimpozabile pentru veniturile agricole, cu precizarea ca nu sunt venituri impozabile veniturile obținute din exploatarea pășunilor și fânețelor naturale.

9. Venituri din premii și jocuri de noroc

Conform art. 108 C.fisc., în sfera veniturilor din premii se cuprind veniturile din concursuri, sumele primite ca urmare a participării la Loteria bonurilor fiscale,⁷⁵ potrivit prevederilor, precum și din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale. Nu sunt venituri impozabile materialele publicitare, pliantele, mostrele, punctele bonus acordate cu scopul stimulării vânzărilor. Veniturile din jocuri de noroc cuprind toate sumele încasate, bunurile și serviciile primite, ca urmare a participării la jocuri de noroc, indiferent de denumirea venitului sau de forma în care se acordă, inclusiv cele de tip jack-pot, definite conform normelor metodologice.

Calculul impozitului datorat pleacă de la determinarea venitul net, ca diferența dintre venitul din premii și suma reprezentând venitul neimpozabil. Veniturile din premii se impun, prin reținere la sursă, cu o cotă de 10% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu în timp ce veniturile din jocuri de noroc se impun tot prin reținerea la sursă, dar cu o cotă variabila de 1% pentru venituri pana la 66.750 ron, 16% pentru venituri între 66.750 și 445.000 lei, și o cota de 25% pentru ceea ce depășește 445.000 lei. Remarcăm pe lângă cota diferențiată utilizată pentru calculul impozitului datorat la această categorie specială de venituri, stabilirea plafonului neimpozabil de 600 de lei, aplicabil pentru fiecare premiu și a plafonului de veniturile obținute ca urmare a participării la jocurile de noroc caracteristice cazinourilor, cluburilor de poker, slot-machine și lozuri sub valoarea sumei neimpozabile de 66.750 lei⁷⁶.

Din punct de vedere al normelor de procedură, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine plătitorilor de venituri, persoanelor fizice și/sau juridice

⁷⁵ Ordonanței Guvernului nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 166/2015
⁷⁶ Art. 110 alin. 4 C.fisc.

care organizează și gestionează premiile respective sau jocurile de noroc. Venitul net se calculează la nivelul câștigurilor realizate la același organizator sau plătitor. Impozitul calculat și reținut în momentul plății venitului este impozit final și se virează la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

10. Venituri din transferul proprietăților imobiliare personale

Situatia veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal este pentru prima data direct adresata de Codul fiscal, stabilind expres ca, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra venitului impozabil. Venitul impozabil se stabilește prin deducerea din valoarea tranzacției a sumei neimpozabile de 450.000 lei.

Impozitul astfel stabilit nu se datorează în următoarele cazuri:

- a) la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor și construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;
- b) la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donație între rude și afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum și între soți;
- c) în cazul actelor de desființare cu efect retroactiv pentru actele de transfer al dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare;
- d) constatarea în condițiile art. 13 din Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru transmisiunea dreptului de proprietate și a dezmembrămintelor acestuia cu titlul de moștenire nu se datorează acest impozit, dacă succesiunea este dezbătută și finalizată în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. În

cazul nefinalizării procedurii succesorală în termenul prevăzut mai sus, moștenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesorală.

Impozitul datorat se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii minime stabilite prin studiul de piață realizat de către camerele notarilor publici, notarul public notifică organelor fiscale respectiva tranzacție. Camerele notarilor publici actualizează cel puțin o dată pe an studiile de piață care trebuie să conțină informații privind valorile minime consemnate pe piața imobiliară specifică în anul precedent și le comunică direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice din cadrul A.N.A.F.

Impozitul se distribuie astfel: o cotă de 50% se face venit la bugetul de stat și o cotă de 50% se face venit la bugetul unităților administrativ-teritoriale pe teritoriul cărora se află bunurile imobile ce au făcut obiectul înstrăinării.

În cazul în care, după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală de către notarul public, se constată erori ori omisiuni în calcularea și încasarea impozitului, notarul public va comunica organului fiscal competent această situație, cu motivarea cauzelor care au determinat eroarea sau omisiunea; acesta va emite decizii de impunere în vederea încasării impozitului. Răspunderea notarului public pentru neîncasarea sau calcularea eronată a impozitului este angajată numai în cazul în care se dovedește că neîncasarea integrală sau parțială este imputabilă notarului public care, cu intenție, nu și-a îndeplinit această obligație.

Capitolul V Contribuții la sistemul public de asigurări sociale

Secțiunea 1. Sistemului public de asigurări sociale

Contrar ideii generale, impozitul ca modalitate de finanțare a cheltuielilor statului pentru securitatea socială nu datează din deceniul 1990, acest instrument a fost anterior descoperit, iar existența lui este legată de ideea de criză economică⁷⁷. Din punct de vedere istoric, necesitatea unei protecții a persoanelor fizice împotriva unor riscuri inevitabile, precum boala, accidentele, moartea, șomajul etc. a fost conștientizată în perioada modernă, în contextul industrializării și a exodului rural. Nou apăruta clasă socială, aceea a muncitorilor, avea o singură sursă de venit salariul. Drept urmare, survenirea unui eveniment care conducea la pierdere aceluși venit avea consecințe tragice⁷⁸.

Asigurările sociale pot fi definite ca un mijloc de realizare a protecției populației active împotriva consecințelor survenirii unui risc social (pierderea și/sau reducerea veniturilor sau creșterea cheltuielilor), prin constituirea unor fonduri bănești din contribuții ale subiecților de drept interesate și repartizarea acestor fonduri asiguraților în momentul survenirii riscului⁷⁹.

În sistemul public, fondurile de asigurări sociale se constituie prin efectul legii și presupun contribuții obligatorii, ceea ce accentuează caracterul social al acestor prelevări de fonduri, dar și a serviciilor prestate în ipoteza unui risc asigurat. Desigur că, în paralel, există un sistem privat al asigurărilor, la care persoanele interesate pot să adere, funcție de opțiunea personală. Aderarea se realizează în baza unui contract de asigurare, care privește asigurarea de sănătate și/sau asigurare de pensie privată. În alte sisteme de drept, sistemul privat de asigurări sociale face parte din pachetul de beneficii pe care salariatul îl negociază la angajare, acest pachet având uneori o importanță mai mare decât nivelul propriu-zis de salarizare⁸⁰.

⁷⁷ R. Muzellec, *Finance publique*, 12^e edition, Editions Dalloz, Paris, 2002, p. 364.

⁷⁸ M.Ș. Minea, C.F. Costas, *Dreptul finanțelor publice*, vol. I, op. cit., p. 263.

⁷⁹ Idem, p. 264.

⁸⁰ În acest sens, detalii despre sistemul american în M.S. Scholes, M.A. Wolfson, M. Erickson, E.L. Maydew, T. Shevlin, *Taxes and Business Strategy, a Planning Approach*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2009, p. 294 și urm.

În conformitate cu prevederile art. 135 C.fisc., coroborate cu prevederile art. 2 alin. 2 C.fisc., contribuțiile sociale obligatorii în viziunea legiuitorului român sunt următoarele:

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

Secțiunea a 2-a. Contribuțiile la sistemul public de pensii și alte asigurări sociale

Baza normativă privind sistemul public de pensii a fost reprezentată timp de 20 de ani de Legea nr. 12/2000, lege intens discutată, modificată și completată. În decembrie 2010, legea a fost abrogată, în vigoare fiind astăzi Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice. Sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale este organizat și funcționează în România pe baza următoarelor principii⁸¹:

- principiul unicității, conform căruia sistemul public de asigurări sociale este unul singur, chiar dacă serviciile furnizate către cei în nevoie sunt multiple;
- principiul egalității, principiu primordial al dreptului, care în contextul analizat are aceeași semnificație a conduitei identice față de orice membru al societății;
- principiul solidarității sociale, presupune faptul că cei care contribuie cu fonduri la sistemul de asigurări sociale nu sunt neapărat și cei care beneficiază sau vor beneficia pe viitor de sume repartizate;
- principiul obligativității, conform căruia participarea la sistemul public de asigurări sociale este obligatorie, chiar și în ipoteza în care o persoană

⁸¹ Art. 2 din Legea nr. 263/2010.

înțelege să încheie contracte de asigurare cu furnizori privați pentru diferite forme de protecție;

- principiul contributivității, veniturile în sistemul public de asigurări sociale sunt constituite ca urmare a contribuției persoanelor fizice și juridice indicate de norma de drept;
- principiul repartiției presupune că sumele constituite ca venituri la bugetul asigurărilor sociale nu pot primi altă destinație decât acoperirea unor nevoi sociale anume prevăzute de lege;
- principiul autonomiei semnifică faptul că bugetul de asigurări sociale este distinct de celelalte bugete ale Statului român;
- principiul imprescriptibilității, adică prescripția extinctivă nu stinge dreptul de a încasa pensia cuvenită;
- principiul incesibilității, conform căruia titularul dreptului la pensie nu îl poate transfera unei alte persoane, acest drept are caracter personal, nu doar patrimonial.

Conform art. 6 din legea cadru, în sistemul public de pensii sunt asigurate obligatoriu prin efectul legii:

- persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;
- persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative sau judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești;
- persoanele care beneficiază de drepturi bănești lunare ce se suportă din bugetul fondului pentru plata ajutorului de șomaj (șomeri);
- persoanele care realizează un venit brut, pe un an calendaristic, echivalent cu cel puțin de 4 ori castigul salarial mediu brut pe economie și care se regăsesc în una dintre situațiile următoare:

a) administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare sau de management;

- b) membrii ai întreprinderii individuale și întreprinderii familiale;
- c) persoane fizice autorizate să desfășoare activități economice;
- d) persoane angajate în instituții internaționale, dacă care nu sunt asigurații acestora;
- e) alte persoane care realizează venituri din activități profesionale

- cadrele militare trecute în rezervă, politistii și funcționarii publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare ale caror raporturi de serviciu au încetat, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și siguranței naționale, care beneficiază de ajutoare lunare ce se asigură din bugetul de stat, în condițiile legii.

Conform art. 27 alin. (2), cotele de contribuții de asigurări sociale sunt diferențiate în funcție de condițiile de muncă normale, deosebite sau speciale, și se aprobă anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat.

Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, din 2018 există doar trei contribuții sociale obligatorii, față de șase, câte erau până la finele anului 2017, respectiv .

- contribuția la pensii pentru condiții normale de muncă,
 - în cotă de 25%, care este în totalitate în sarcina salariatului;
 - dacă este vorba de condiții deosebite de muncă, angajatorul are în sarcină o cotă suplimentară de 4% (deci 29% în total, salariat + angajator);
 - dacă este vorba de condiții speciale de muncă, angajatorul are în sarcină o cotă suplimentară de 8% (deci 33% în total, salariat + angajator);
- contribuția la sănătate, în cotă de 10%, în totalitate în sarcina salariatului;
- contribuția asiguratorie pentru muncă, în cotă de 2,25%, în totalitate în sarcina angajatorului.

Mai exact, pentru salariații care lucrează în condiții normale, se datorează CAS de 25%, însă dacă este vorba de condiții mai grele de muncă, se datorează CAS de 29% sau 33%. De remarcat că angajatorul datorează CAS, împreună cu salariatul, numai când vine vorba de condiții mai grele de muncă.

Cu privire la contribuția asiguratorie pentru munca (CAM), trebuie să avem în vedere că înglobează celelalte patru contribuții sociale existente până în 2017 inclusiv, respectiv contribuția pentru șomaj, pentru concedii medicale, pentru riscuri profesionale și pentru creanțe salariale. Conform prevederilor în vigoare, sumele care se achită pentru contribuția asiguratorie pentru muncă (2,25%) sunt împărțiți după cum urmează:

- 15% pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 20% pentru bugetul pentru șomaj;
- 5% pentru Sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 40% pentru Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale;
- 20% pentru bugetul de stat, într-un cont distinct.

Sistemul actual al contribuțiilor de asigurări sociale are în vedere că, în principiu, doar salariatul datorează CAS și CASS, iar angajatorul se ocupă de calcularea, reținerea și plata lor către stat. Dimpotrivă, contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM) este exclusiv în sarcina angajatorilor.

Conform art. 139 C. fisc., în momentul calculării contribuțiilor pentru sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, care include:

- a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;
- b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;
- c) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

d) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;

e) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile cuvenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;

f) sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, după caz, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea;

g) sumele din profitul net cuvenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii;

h) sumele reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;

i) sume reprezentând salarii/diferențe de salarii, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii;

j) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au

stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

l) aceleasi sume ca mai sus, platite catre administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, precum și către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit ca mai sus;

m) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități din străinătate, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a entității, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă;

n) remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit Legii nr. 230/2007, cu modificările și completările ulterioare;

o) indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate suportate de angajator sau din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, potrivit legii, primite pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor beneficiază de concedii medicale și de indemnizații de asigurări sociale de sănătate, pentru care baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale este suma reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut, prevăzut la alin. (3), corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical;

p) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

q) veniturile reprezentând plăți compensatorii suportate de angajator potrivit contractului colectiv sau individual de muncă.

Secțiunea a 3-a. Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate

Conform art. 155 C. fisc. Fondul național unic pentru asigurări sociale de sănătate se constituie pentru protejarea asiguraților față de costurile serviciilor medicale pe seama următoarelor surse:

a) venituri din salarii și asimilate salariilor;

b) venituri din activități independente;

c) venituri din drepturi de proprietate intelectuale;

d) venituri din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II, III sau Legii nr. 170/2016, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 125 (asocieri fara personalitate juridica din care se incaseaza sume de bani cu titlu de beneficii pentru persoana fizica);

e) venituri din cedarea folosinței bunurilor;

f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;

g) venituri din investiții;

h) venituri din alte surse.

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Conform art. 153 C. fisc., următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate:

- a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;
- b) cetățenii străini și apatrizii care au dreptul de ședere temporară ori au domiciliul în România;
- c) cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European și ai Confederației Elvețiene care nu dețin o asigurare încheiată pe teritoriul altui stat membru care produce efecte pe teritoriul României, care au solicitat și au obținut dreptul de a sta în România pentru o perioadă de peste 3 luni;
- d) persoanele din statele membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederația Elvețiană care îndeplinesc condițiile de lucrător frontalier și desfășoară o activitate salariată sau independentă în România și care rezidă în alt stat membru în care se întorc de regulă zilnic ori cel puțin o dată pe săptămână;
- f) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora; nu au sediul, respectiv domiciliul sau reședința în România și care, potrivit legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, datorează în România contribuțiile de asigurări sociale de sănătate pentru salariații lor care sunt supuși legislației de asigurări sociale de sănătate din România.

Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:⁸²

- a) copiii până la vârsta de 18 ani, tinerii de la 18 ani până la vârsta de 26 de ani, dacă sunt elevi, inclusiv absolvenții de liceu, până la începerea anului universitar, dar nu mai mult de 3 luni de la terminarea studiilor, ucenicii sau studenții, precum și persoanele care urmează modulul instruirii individuale, pe baza cererii lor, pentru a deveni soldați sau gradați profesioniști. Dacă realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, venituri din activități independente, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, pentru aceste venituri datorează contribuție;

⁸² Art. 154 C.fisc.

b) tinerii cu vârsta de până la 26 de ani care provin din sistemul de protecție a copilului. Dacă realizează venituri din cele prevăzute la lit. a) sau sunt beneficiari de ajutor social acordat în temeiul Legii nr. 416/2001, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste venituri datorează contribuție;

c) soțul, soția și părinții fără venituri proprii, aflați în întreținerea unei persoane asigurate;

d) persoanele ale căror drepturi au fost stabilite prin acte normative speciale⁸³, pentru drepturile bănești acordate de aceste legi;

e) persoanele cu handicap, pentru veniturile obținute în baza Legii nr. 448/2006, cu modificările și completările ulterioare;

f) bolnavii cu afecțiuni incluse în programele naționale de sănătate stabilite de Ministerul Sănătății, până la vindecarea respectivei afecțiuni, dacă nu realizează venituri asupra cărora se datorează contribuția;

g) femeile însărcinate și lăuzele, dacă nu realizează venituri asupra cărora se datorează contribuția sau dacă nivelul lunar al acestora este sub valoarea salariului de bază minim brut pe țară. În cazul în care venitul lunar realizat depășește nivelul salariului de bază minim brut pe țară, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate o reprezintă numai partea de venit care depășește acest nivel.

h) persoanele fizice care au calitatea de pensionari, pentru veniturile din pensii, precum și pentru veniturile realizate din drepturi de proprietate intelectuală;

h1) persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală;

i) persoanele fizice care se află în concedii medicale pentru incapacitate temporară de muncă, acordate în urma unor accidente de muncă sau a unor boli profesionale;

⁸³ Persoane ale caror drepturi sunt stabilite prin Decretul-lege nr. 118/1990 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, republicat, cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. 51/1993 privind acordarea unor drepturi magistraților care au fost înlăturați din justiție pentru considerente politice în perioada anilor 1945-1989, prin Ordonanța Guvernului nr. 105/1999 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate de către regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 din motive etnice, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 189/2000, cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. 44/1994 privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Legea nr. 309/2002 privind recunoașterea și acordarea unor drepturi persoanelor care au efectuat stagiul militar în cadrul Direcției Generale a Serviciului Muncii în perioada 1950 - 1961, cu modificările și completările ulterioare, precum și persoanele prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. b) pct. 1 din Legea recunoștinței pentru victoria Revoluției Române din Decembrie 1989 și pentru revolta muncitorească anticomunistă de la Brașov din noiembrie 1987 nr. 341/2004, cu modificările și completările ulterioare.

j) persoanele care beneficiază de indemnizație de șomaj sau, după caz, de alte drepturi de protecție socială;

k) persoanele care se află în concediu de acomodare, potrivit Legii nr. 273/2004 privind procedura adopției sau în concediu pentru creșterea copilului;

l) persoanele fizice care beneficiază de ajutor social potrivit Legii nr. 416/2001 privind venitul minim garantat, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste drepturi bănești;

m) persoanele care execută o pedeapsă privativă de libertate sau se află în arest preventiv în unitățile penitenciare,;

n) străinii aflați în centrele de cazare în vederea returnării ori expulzării, precum și pentru cei care sunt victime ale traficului de persoane;

o) personalul monahal al cultelor recunoscute, aflat în evidența Secretariatului de Stat pentru Culte;

p) persoanele cetățeni români, care sunt victime ale traficului de persoane, pentru o perioadă de cel mult 12 luni.

Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

c) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

d) solda lunară acordată potrivit legii;

e) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;

f) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile convenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;

g) sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, după caz, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea;

h) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

i) sumele din profitul net convenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii;

j) sumele reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;

k) sume reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii;

l) indemnizațiile lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă;

m) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

n) aceleasi categorii de sume acordate personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului;

o) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit ca mai sus:

p) aceleasi categorii de sume acordate personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului;

q) remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit legii, privind înființarea, organizarea și funcționarea asociațiilor de proprietari;

r) ajutoarele și plățile compensatorii care se acordă, personalului militar, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, care îndeplinesc condițiile pentru pensionare, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și securității naționale;

s) ajutoarele și plățile compensatorii care se acordă, personalului militar, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, care nu îndeplinesc condițiile pentru pensionare, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și securității naționale;

ș) veniturile reprezentând plăți compensatorii suportate de angajator potrivit contractului colectiv sau individual de muncă.

Termenul de plată al contribuției la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz. În cazul neplății contribuției la termenele menționate se percep majorări de întârziere la nivelul celor aferente impozitelor. Fondul național unic pentru asigurări sociale de sănătate este administrat de către Casa Națională a Asigurărilor de Sănătate.

Capitolul VI Taxa pe valoarea adăugată

Secțiunea 1. Noțiunea și trăsăturile taxei pe valoarea adăugată

Concepută ca o modalitate progresistă de impozitare a mărfurilor, pentru a evita impozitarea în cascadă (caracteristică impozitului pe cifra de afaceri), taxa pe valoare adăugată (sau mai simplu și mai des denumită TVA) a fost adoptată de țările Pieței Comune începând cu 1 ianuarie 1970, fiind o formă evoluată a impozitării generale a mărfurilor⁸⁴.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect ce se aplică asupra operațiunilor privind livrările de bunuri, importul de bunuri, prestările de servicii, precum și asupra operațiunilor asimilate acestora și se datorează bugetului statului. TVA este un impozit relativ nou la scara evoluției normelor dreptului financiar și fiscal, reglementat la jumătatea secolului trecut. În Franța, TVA a fost introdusă prin Legea din 10 aprilie 1954 și se aplică, în principiu, tuturor operațiunilor economice care constau într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii. Autorii de specialitate francezi au calificat TVA ca fiind un impozit nedrept, deoarece consumatorul final este cel care suportă sarcina fiscală totală, din fiecare etapă a distribuției. TVA se impune cetățenilor fără a se ține cont de situația personală a plătitorului, este o frână în calea consumului și o frână în calea politicilor de relansare a activității economice prin intermediul pieței⁸⁵.

Desigur că aceste neajunsuri ale TVA sunt depășite de atu-urile sale. În calitate de impozit indirect, taxa pe valoarea adăugată combate procesul de suprastocare și de realizare a producției atunci când procesul de distribuție/ desfacere nu este sigur și iminent. Persoanele impozabile sunt interesate să vândă producția și să colecteze taxă din care să scadă taxa aferentă bunurilor cumpărate, deci circulația produselor este accelerată.

⁸⁴ S.G. Bomboș, M. Galanton, Taxa pe valoare adăugată. Legislație. Doctrină. Jurisprudență, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 1.

⁸⁵ J.-P. Regoli, op. cit., p. 32.

Taxa pe valoarea adăugată contribuie la realizarea transparenței și a încrederii în raporturile dintre stat și agenții economici. Taxa pe valoarea adăugată constituie un impozit indirect care are un randament mai bun și capacitatea de a preveni evaziunea fiscală, deoarece în vederea deducerii se solicită documente cu privire la mărfurile achiziționate. Persoanele impozabile achiziționează mărfurile pe bază de documente pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată, ceea ce contribuie la evaluarea corectă a situației economice, asigură transparență și impulsionează comerțul cu acte în regulă.

Regimul juridic al TVA diferă după cum analizăm o tranzacție efectuată între doi parteneri din același stat sau între parteneri din state diferite. În cea de-a doua ipoteză, situația este o dată în plus diferită, după cum cei doi parteneri sunt din state membre ale UE sau unul dintre aceștia este dintr-un stat membru UE, iar celălalt dintr-un stat non-UE. Regimul aplicabil operațiunilor realizate în cel din urmă scenariu propus are în vedere faptul că exporturile dintr-un stat UE sunt scutite de plata TVA, iar importurile în orice stat UE sunt supuse impozitării TVA funcție de regimul fiscal din statul respectiv⁸⁶.

Denumirea de taxă pe valoare adăugată și definirea ei prin utilizare cuvântului impozit ar putea crea confuzii privind natura juridică a acesteia. Analiza cadrului normativ intern și internațional în egală măsură sprijină concluzia că suntem fără îndoială în prezența unui impozit. De aceea s-a manifestat în literatura de specialitate propunerea *de lege ferenda* de modificare a denumirii din taxă pe valoare adăugată (TVA) în impozit pe valoare adăugată IVA⁸⁷.

În România, taxa pe valoarea adăugată s-a introdus de la 1 iulie 1993, pe baza prevederilor O.G. nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. În prezent, taxa pe valoarea adăugată este reglementată prin Codul fiscal. Valoarea adăugată, în sensul reglementării și aplicării taxei în țara noastră, este echivalentă cu diferența dintre valoarea vânzărilor și cumpărărilor unui produs de la același stadiu al circuitului economic.

⁸⁶ E. Disle, J. Saraf, Droit fiscal. Manuel et applications, Edition Dunod, Paris, 2008, p. 39-40.

⁸⁷ S.G. Bomboș, M. Galanton, op. cit., p. 15.

tara	cota standard/ reduca	tara	cota standard/ reduca	tara	cota standard/ reduca
Austria	20/10-13	Spania	21/10	Letonia	21/12
Belgia	21/6-12	Finlanda	24/10-14	Malta	18/5-7
Bulgaria	20/9	Franta	20/5,5-10	Tarile de Jos	21/6
Cipru	19/5-9	Croatia	25/5-13	Polonia	23/5-8
Rep. Ceha	21/10-15	Ungaria	27/5-18	Portugalia	23/6-13
Germania	19/7	Irlanda	23/9-13,5	Romania	19/5-9
Danemarca	25/0	Italia	22/5-10	Suedia	25/5-12
Estonia	20/9	Lituania	21/5-9	Slovenia	22/9,5
Grecia	24/6-13	Luxemburg	17/8	Slovacia	20/10

Tabelul nr. 5. Nivelul TVA standard/reduca în state din Uniunea Europeana⁸⁸

Secțiunea a 2-a Principiile care guvernează reglementarea TVA

Prezentate în literatura de specialitate drept principii ale TVA, în realitate aceste principii sunt ale reglementării TVA în fiecare sistem de drept care utilizează acest tip de impozit indirect. Reglementările TVA trebuie adoptate cu respectarea strictă a următoarelor principii imperative:

⁸⁸ Prelucrare proprie după (http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe), accesat la 2 aprilie 2016.

- **principiul universalității TVA** este un principiu care are legătură cu sfera de incidență a taxei, în sensul că TVA trebuie să se aplice tuturor operațiunilor efectuate de persoane fizice ori juridice care implică plăți. Caracterul universal al TVA trebuie asigurat de lege, fără a suprima absolut situațiile de scutire de TVA, care sunt strict reglementate de legiuitor și care nu pot fi interpretate decât restrictiv. Unii autori opinează că universalitatea TVA are legătură și cu modul de colectare a taxei, care trebuie să respecte principiul mai larg al egalității în drepturi al persoanelor fizice și juridice, în general, și al contribuabililor în particular.

- **principiul teritorialității reglementării TVA** are două conotații: mai întâi, TVA se calculează, se datorază și se încasează în acord cu legislația statului în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și, în al doilea rând, TVA este reglementată de legiuitorul puterii de stat care guvernează un anumit teritoriu, în acord cu reglementărilor internaționale la care statul respectiv este parte.

- **principiul neutralității TVA** se transpune în caracterul deductibil al taxei și se referă la faptul că TVA datorată statului (deductibilă) este egală cu diferența dintre TVA colectată și cea achitată de către un contribuabil, plătitor de TVA. Ca impozit indirect, TVA este suportat de către consumatorul final, plătitorul impozitului fiind doar mijlocul/unealta prin care statul își ușurează colectarea. Principiul neutralității TVA a fost consacrat în numeroase soluții de caz, atât în jurisprudența națională cât și în jurisprudența CJUE.

- **principiul transparenței reglementărilor în materia TVA** vizează faptul că normele de drept care reglementează acest impozit sunt cunoscute în avans de către consumator iar valoarea TVA achitată pentru fiecare tranzacție este explicit precizată, atât pe documentele de ordin contabil (factură, bon fiscal etc.) dar și prin orice modalitate de comunicarea prețului. Din punct de vedere jurisprudențial, prețul final al unei tranzacții include TVA, în virtutea principiului transparenței, dacă mențiunea preț fără TVA nu a fost explicit comunicată beneficiarului.

- **principiul unicității TVA** semnifică faptul că taxa percepută este egală cu cea rezultată prin aplicarea cotei de impozitare asupra întregii valori finale, iar taxa se datorează o singură dată către bugetul de stat, indiferent prin câte operațiuni succesive de livrare de bunuri trece un bun până la suportatorul taxei (beneficiarul final). Principiul unicității TVA semnifică și faptul că nu se poate calcula, nici plăti TVA la TVA.

- **principiul fractionalității TVA** semnifică faptul că TVA se încasează în fiecare stadiu parcurs de un produs; ceea ce face ca statul să aibă resursele necesare desfășurării activității în mod treptat (fără să se aștepte vânzarea finală).

Secțiunea a 3-a. Operațiuni impozabile

Conform Codului fiscal român, în sfera de aplicare a TVA se includ acele livrări de bunuri și prestări de servicii care satisfac cerințele imperative ale legii. Aceste activități, denumite mai simplu operațiunile impozabile, trebuie să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau sunt asimilate cu livrările de bunuri sau o prestare de servicii, efectuată cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute de legislație.

În sfera operațiunilor impozabile se încadrează și importurile de bunuri în România, dacă locul importului este în țară. De asemenea, reprezintă operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată:

- a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de excepția prevăzută mai jos,

care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă, care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru și căreia nu i se aplică prevederile cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau cu privire la vânzările la distanță. Prin excepție, nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

- sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin normele metodologice.⁸⁹

b) o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;

c) o achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă.

Livrarea pentru export este asimilată din punct de vedere juridic cu dreptul proprietarului bunului respectiv de a dispune de bun după bunul său plac. Pentru a obține exonerarea privind plata TVA, vânzătorul trebuie să justifice, prin documente de transport, de exemplu, că bunurile au fost expediate către un destinatar din alt stat membru al UE și trebuie să indice datele de identificare (inclusiv de identificare fiscală) ale acestui destinatar. La rândul său, cumpărătorul realizează o achiziție care, în considerația scutirii de TVA la livrare, presupune colectarea TVA în țara de destinație, cu unele exonerări. Achiziția este asimilată în acest caz unui act de producție internă, iar TVA va fi încasată de la consumatorul final, în condițiile dreptului intern comun în materie⁹⁰.

⁸⁹ Plafonul de 10.000 de euro pentru achiziții intracomunitare este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază ori se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

⁹⁰ P. Serlooten, op. cit., p. 556.

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

- a) achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită;
- b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unor operațiuni triunghiulare de o persoană impozabilă denumită cumpărător/ revânzător care îndeplinește anumite condiții.

Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, denumite operațiuni impozabile, pot fi:

- a) operațiuni taxabile la care se aplică cotele stabilite;
- b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate;
- c) operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă și nu este permisă deducerea taxei datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate;
- d) importul și achiziția intracomunitară scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Titlul VII al Codului fiscal include prevederile cadru privind taxa pe valoarea adăugată în dreptul intern. Primul capitol debutează cu definirea termenilor importanți în acest domeniu de reglementare, dintre care reținem:

- achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;

- expresia de bunuri reflectă bunurile corporale mobile și imobile prin natura lor sau prin destinație;

- în sfera bunurilor mobile corporale se încadrează și energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură.

Conform art. 268 alin.1 C.fisc., operațiunile impozabile privind TVA în România trebuie să îndeplinească cumulativ mai multe condiții: să fie considerate livrări de bunuri sau prestări de servicii, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a

serviciilor să fie în România, livrarea sau serviciul să fie realizat de o persoană impozabilă și să fie în legătură cu o activitate economică. Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

a) achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită, respectiv nave, aeronave, bunuri și servicii pentru misiunile diplomatice ale României în străinătate, pe baza de reciprocitate, livrarile de bunuri destinate forțelor armate ale unui stat NATO;

b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită cumpărător revânzător, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;
2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective în România, de către cumpărătorul revânzător;
3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana careia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită beneficiarul livrării ulterioare;
4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;
5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător;

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii

persoane impozabile sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special;

d) achiziția intracomunitară de bunuri care urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern, dacă pe teritoriul României se încheie aceste regimuri sau această procedură pentru respectivele bunuri.

Conform legislației actuale, operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291, 19% începând cu 1 ianuarie 2017 și cotele reduse de 9% și 5%;
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții;
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții;
- d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293;
- e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.

În înțelesul art. 270 C.fisc., este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Totodată, se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși. Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri:

- a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;
- b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

- c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare tranzacție este considerată o livrare separată a bunului. Prin excepție, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România. În ambele situații, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Nu constituie livrare de bunuri:

- a) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;
- b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice;
- c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare.

Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a

prestat ea însăși serviciile respective. Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

- a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
- b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
- c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;
- d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice;
- e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

- a) utilizarea bunurilor (altele decât bunurile de capital) care fac parte din activele persoanei impozabile, în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial; aceasta prevedere nu se aplica pentru bunurile a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere;
- b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată operațiuni precum:

- a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol;

- b) serviciile prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice;
- c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

Aceasta enumerare are caracter enunțiativ.

Art. 273 C. Fisc. Reglementează situația achizițiilor intracomunitare de bunuri. Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

Importul de bunuri reprezintă:

- a) intrarea pe teritoriul Uniunii Europene de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 29 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene;
- b) pe lângă operațiunile prevăzute la lit. a), intrarea în Uniunea Europeană a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț, care face parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene.

Secțiunea a 4-a. Persoane impozabile

Termenul de **persoană impozabilă** a fost definit pentru prima dată în legislația română privind TVA de Legea nr. 345/2002. Reglementările anterioare foloseau termenii contribuabil sau plătitor. Persoana impozabilă poate fi o persoană fizică, o persoană fizică autorizată sau o persoană juridică⁹¹. Următoarele activități desfășurate de instituțiile publice nu le conferă acestora calitatea de persoană impozabilă⁹²:

- vânzarea, direct sau prin intermediari, către persoane fizice, în scop de locuință, a imobilelor sau a părților din imobile aflate în proprietatea statului, date în folosință

⁹¹ S.G. Bomboș, M. Galanton, op. cit., p. 39.

⁹² Idem, p. 40.

înainte de introducerea TVA în legislația României. Dacă vânzarea are loc prin intermediari, aceștia nu datorează TVA pentru încasările din vânzarea acestor locuințe și nici pentru comisionul aferent, dar în mod corespunzător nu beneficiază de deducere pentru aceste operațiuni;

- livrările de bunuri dobândite după data de 1 iulie 1993, dacă la achiziția acestora s-a plătit TVA și taxa respectivă nu a fost dedusă.

În înțelesul art. 269 C.fisc., este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. În sensul actualei reglementări, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (6) și (7).

În sensul prezentului articol, prin organisme internaționale de drept public se înțelege organizațiile internaționale interguvernamentale, constituite de către state care sunt părți la acestea, în baza unor tratate sau a altor instrumente juridice specifice dreptului internațional public și care funcționează conform actelor lor constitutive,

statutelor lor sau altor documente care emană de la acestea, fiind guvernate de normele dreptului internațional public și nu de dreptul intern al vreunui stat.

Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă; acestea sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activități:

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și de persoane;
- d) servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- f) activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- g) depozitarea;
- h) activitățile organismelor de publicitate comercială;
- i) activitățile agențiilor de călătorie;
- j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;
- k) operațiunile posturilor publice de radio și televiziune;
- l) operațiunile agențiilor agricole de intervenție efectuate asupra produselor agricole și în temeiul regulamentelor privind organizarea comună a pieței respectivelor produse.

Secțiunea a 5-a. Faptul generator și exigibilitatea TVA

Faptul generator și exigibilitatea TVA sunt reglementate în detaliu în cuprinsul Capitolului VI, titlul VII din Codul fiscal⁹³. Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

⁹³ Art. 280-285 C.fisc.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptătită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului.

Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei. În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut, regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz.

În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii. Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine, ca regula generală, la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor. Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignant are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignant clienților săi. Pentru bunurile transmise în vederea testării sau verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Pentru stocurile la dispoziția clientului se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție. Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului. Prestările de servicii

care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care se efectuează continuu cum sunt: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea, se consideră că livrarea/prestarea este efectuată la datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an.

În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății. Prestările de servicii pentru care taxa este datorată de către beneficiarul serviciilor, care sunt prestate continuu pe o perioadă mai mare de un an și care nu determină decontări sau plăți în cursul acestei perioade, se consideră efectuate la expirarea fiecărui an calendaristic, atât timp cât prestarea de servicii nu a încetat. Livrarea continuă de bunuri, pe o perioadă care depășește o lună calendaristică, care sunt expediate sau transportate într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea ori transportul bunurilor și care sunt livrate în regim de scutire de TVA sau care sunt transferate în regim de scutire de TVA într-un alt stat membru, se consideră ca fiind efectuată în momentul încheierii fiecărei luni calendaristice, atât timp cât livrarea de bunuri nu a încetat.

Exigibilitatea TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data la care are loc faptul generator. Art. 310 C. fisc. reglementează regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, stabilind că persoana impozabilă stabilită în România a cărei cifră de afaceri anuală (declarată/realizată), este inferioară plafonului de 88.500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica

scutirea de taxă. Pentru anul 2018, plafonul a fost majorat la 300.000 lei (Legea nr. 72/2018). Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea acestui regim este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere. Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă. Persoana impozabilă care realizează în cursul unui an calendaristic exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere nu se consideră că depășește plafonul.

O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:⁹⁴

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, compensația aferentă;

c) pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și pentru orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, pentru transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru (asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată), și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată, prețul de

⁹⁴ Art. 286 C.fisc.

cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării.

d) pentru operațiunile asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere;
2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere și livrarea sau prestarea este scutită;
3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere.

Valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri baza de impozitare se stabilește pe baza acelorași elemente utilizate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării în interiorul țării. Baza de impozitare cuprinde și accizele datorate sau achitate în România de persoana care efectuează achiziția intracomunitară. Atunci când după efectuarea achiziției intracomunitare de bunuri, persoana care a achiziționat bunurile obține o rambursare a accizelor achitate în statul membru în care a început expedierea sau transportul bunurilor, baza de impozitare a achiziției intracomunitare efectuate în România se reduce corespunzător. Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, plus taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele

datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele, cheltuieli de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare, precum și cele care decurg din transportul către alt loc de destinație din Uniunea Europeană, în cazul în care locul respectiv este cunoscut la momentul la care intervine faptul generator. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document în baza căruia bunurile sunt importate în România ori, în absența unei astfel de mențiuni, primul loc de descărcare a bunurilor în România.

Secțiunea 6-a. Cotele de taxă pe valoarea adăugată

Ca efect al politicii fiscale de austeritate din perioada recente crize financiare, măsurile adoptate în vederea depășirii crizei financiare globale au vizat majorarea cota standard a taxei pe valoarea adăugată de la 19% la 24%⁹⁵. Aceasta majorarea nu a generat efectul scontat de autoritățile inițiatoare ale majorării, iar contextul actual a creat contextul transpunerii în practică a politicii fiscale actuale a guvernului român; cu girul legislativului, cotele TVA au suferit transformări față de reglementarea anterioară, fiind diminuate.

Conform art. 291 C.fisc., cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acestuia este:

- a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;
- b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

⁹⁵ Art. 140 C.fisc. anterior

Totodata, sunt reglementate niveluri scazute ale cotei TVA. Astfel, cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- a) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă;
- b) livrarea de produse ortopedice;
- c) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- d) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele;
- f) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea;
- g) livrarea apei potabile și a apei pentru irigații în agricultură.

Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

- a) manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
- b) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive, cinematografe, altele decât cele scutite;
- c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.

Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;
3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

Remarcam în aceasta reglementare un plan destul de ridicat al valorii locuințelor construite pentru care se practica TVA redus de 5%. Prevederea are în egală măsură în vedere familiile dar și persoanele singure. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

- în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;
- în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

4. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primărie în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator. În cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care este emisă o factură sau este încasat un avans, înainte de data livrării/prestării, pentru care se aplică cota în vigoare la data la care a fost emisă factura sau încasat avansul. Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun. Cota aplicabilă pentru achiziții intracomunitare de bunuri este cota aplicată pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun și care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

Secțiunea a 7-a. Operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată

Operațiunile scutite de la plata TVA sunt expres reglementate în lege, norma de drept, având caracter derogatoriu special, este de strictă interpretare și se aplică doar la cazuri indicate⁹⁶. Conform legii, scutirile de TVA pentru operațiuni de interes general din interiorul țării cuprind o lista amplă, codul enunțând de la litera a până la litera r, dintre care reținem:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități;

⁹⁶ Capitolul IX Titlul VII C.fisc.

b) prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicieni dentari, precum și livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi și de tehnicieni dentari;

c) prestările de îngrijire și supraveghere efectuate de personal medical și paramedical, conform prevederilor legale aplicabile în materie;

d) transportul bolnavilor și al persoanelor accidentate, în vehicule special amenajate în acest scop, de către entități autorizate în acest sens;

e) livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

f) activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011, cu modificările și completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate. Scutirea se acordă în condițiile prevăzute în normele metodologice;

g) livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele și cantinele organizate pe lângă instituțiile publice și entitățile autorizate pentru activitatea de învățământ, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activitățile scutite conform lit. f) de mai sus;

Conform Codului fiscal în vigoare, următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;
2. negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;
3. tranzacții, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

4. tranzacții, inclusiv negocierea, privind valuta, bancnotele și monedele utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal ori bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic;
5. tranzacții, inclusiv negocierea, dar exceptând administrarea sau păstrarea în siguranță, cu acțiuni, părți sociale în societăți comerciale sau asociații, obligațiuni garantate și alte instrumente financiare, cu excepția documentelor care stabilesc drepturi asupra bunurilor;
6. administrarea de fonduri speciale de investiții;
 - b) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni;
 - c) pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, conform legii, să desfășoare astfel de activități;
 - d) livrarea la valoarea nominală de timbre poștale utilizabile pentru serviciile poștale, de timbre fiscale și alte timbre similare;
 - e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:
 1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
 2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
 3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
 4. închirierea seifurilor;
 - f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri

construibile. În vederea aplicării corecte a acestor reglementări privind sfera operațiilor scutite de la plata TVA, legiuitorul a definit următoarele noțiuni:

- teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
- construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
- livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
- o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare;

g) livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere sau al limitării totale a dreptului de deducere.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVA

- Mihaela Tofan – Drept fiscal, Colectia MASTER, Editura CH Beck, 2016, Bucuresti
- Mihaela Tofan, Obligatiile fiscale ale firmei, Editura C.H. BECK, Bucuresti, 2012
- Dan Drosu Șaguna, Dan Șova – Drept financiar public, Editura All Beck, București, 2005
- Dan Drosu Șaguna - Drept financiar și fiscal, Editura All Beck, București, 2003
- Alain Couret, Herve L Nabasque - „Droit financier”, Edition Dalloz, Paris, 2008
- Emil Bălan – Drept financiar, ed. a III-a, Editura All Beck, București, 2004
- Gheorghe Voinea ș.a., Impozite, taxe, contribuții, Editura Junimea, Iași, 2005
- Lucia-Valentina Herovanu – Fondul de comerț, Editura Universul Juridic, București, 2011
- Jean-Michel do Carmo Silva, Laurent Grosclaude – Gestion juridique, fiscale et sociale. Manuel et applications, 2008/2009, Dunod, Paris, 2008
- Minea, Mircea Stefan si Costas, Cosmin Flavius – „Dreptul finantelor publice”, volumul I + II „Drept fiscal”, Editura Wolters Kluwer, Bucuresti, 2008
- Constantin Popa – Drept financiar și fiscal – curs universitar, Editura Lumina Lex, București, 2008

- Emmanuel Disle, Jacques Saraf – Droit fiscal. Manuel et applications, Edition Dunod, Paris, 2008
- Rada Postolache – Drept financiar, Editura C.H.Beck, București, 2009
- Dan Șova – Drept fiscal, Editura C.H. Beck, București, 2011
- Mihaela Tofan - Argument for Ruling a Unique European Tax, in Journal of Modern Accounting and Auditing, David Publishing House, 2011, USA
- Dan Drosu Șaguna, Mihaela Tofan – Drept financiar și fiscal european, Editura C.H. Beck, București, 2010