

Ioana Maria Costea

Facultatea de Drept a Universității
„Alexandru Ioan Cuza” din Iași

Drept financiar. Note de curs

Ediția a 10-a revizuită și adăugită



Editura

Hamangiu

CUPRINS

CAPITOLUL I. NOȚIUNI INTRODUCTIVE	1
<i>Secțiunea 1. Structura dreptului financiar</i>	1
§1. Finanțele publice	1
§2. Definiția dreptului financiar	3
<i>Secțiunea a 2-a. Izvoarele dreptului financiar</i>	3
§1. Norme constituționale	3
§2. Legislație principală	4
§3. Legislație secundară	5
§4. Legislație europeană	5
<i>Secțiunea a 3-a. Noțiuni specifice dreptului financiar</i>	6
<i>Secțiunea a 4-a. Raporturi de drept financiar</i>	8
§1. Dreptul bugetar	8
§2. Dreptul fiscal	10
2.1. Drept material fiscal	10
2.2. Drept procedural fiscal	11
2.3. Elementele raportului juridic fiscal	12
2.4. Procedura impunerii	15
<i>Secțiunea a 5-a. Instituții și autorități competente</i>	16
§1. Autorități naționale	16
1.1. Autorități centrale	16
1.2. Autorități locale	19
1.3. Autorități în teritoriu	20
§2. Autorități europene	21
§3. Autorități judiciare	22
3.1. Instanțe naționale	22
3.2. Instanțe europene	23
CAPITOLUL AL II-LEA. PROCEDURA BUGETARĂ	24
<i>Secțiunea 1. Aspecte generale</i>	24
§1. Sistemul bugetar	24
1.1. Definiție	24
1.2. Sistemul bugetar național	25
1.3. Sistemul bugetar al UE	27
§2. Sistemul de venituri și cheltuieli publice	27
2.1. Sursa finanțelor publice – veniturile publice	28
2.1.1. Bugetul de stat	28
2.1.2. Bugetele locale	29
2.1.2.1. Cote defalcate	30
2.1.2.2. Sume defalcate	31
2.1.2.3. Transferurile consolidabile	33
2.1.2.4. Datoria publică locală	33

2.1.3. Bugetul asigurărilor sociale	33
2.1.4. Bugetul UE	34
2.2. Destinațiile finanțelor publice – cheltuielile publice	35
2.2.1. Bugetul de stat	35
2.2.2. Bugetele locale	35
2.2.3. Bugetul asigurărilor sociale	36
2.2.4. Bugetul UE	36
§3. Structura bugetului	37
3.1. Sistemul bugetar național	37
3.1.1. Principalele categorii de venituri	37
3.1.2. Principalele categorii de cheltuieli	38
3.2. Sistemul bugetar european	39
§4. Principiile procedurii bugetare	40
4.1. Principii generale	40
4.1.1. Principiul universalității	40
4.1.2. Principiul neafectării veniturilor	40
4.1.3. Principiul publicității	41
4.1.4. Principiul unității	42
4.1.5. Principiul anualității	42
4.1.6. Principiul specializării	43
4.1.7. Principiul unității monetare	43
4.1.8. Principiul echilibrului bugetar	43
4.2. Alte reguli bugetare	44
<i>Secțiunea a 2-a. Elaborarea bugetelor</i>	45
§1. Ordonatorul de credite	45
§2. Responsabilitatea fiscal-bugetară	46
§3. Cadrul bugetar al României	47
§4. Elaborarea bugetului de stat	47
4.1. Elaborarea indicatorilor macroeconomici și sociali	48
4.2. Stabilirea limitelor de cheltuieli	48
4.3. Scrisoarea-cadru	49
4.4. Elaborarea propunerilor bugetare	50
4.5. Definitivarea limitelor de cheltuieli	50
4.6. Definitivarea propunerilor de proiect	51
4.7. Elaborarea proiectelor de buget și proiectelor legilor bugetare anuale	51
4.8. Însușirea proiectelor de buget și de legi bugetare anuale	51
4.9. Întărirea spre aprobare	52
§5. Elaborarea bugetelor locale	52
5.1. Elaborarea indicatorilor macroeconomici și sociali	53
5.2. Stabilirea limitelor de cheltuieli	53
5.3. Scrisoarea-cadru	53
5.4. Elaborarea propunerilor de proiect	53
5.5. Centralizarea propunerilor de proiect	54

5.6. Definitivarea limitelor de cheltuieli	54
5.7. Definitivarea proiectelor de buget	54
5.8. Controlul bugetelor locale	54
5.9. Întărirea spre aprobare	55
§6. Elaborarea bugetelor fondurilor speciale	55
6.1. Bugetul asigurărilor sociale de stat	55
6.2. Bugetul asigurărilor pentru șomaj	55
6.3. Bugetul asigurărilor de sănătate	56
§7. Elaborarea bugetului Uniunii Europene	56
7.1. Estimările instituțiilor europene	56
7.2. Elaborarea proiectului de buget	56
7.3. Lectura Consiliului	57
7.4. Lectura Parlamentului	57
7.4.1. Adoptarea simplă – a doua lectură a Consiliului	57
7.4.2. Adoptarea complexă – Comitetul de conciliere	57
<i>Secțiunea a 3-a. Aprobarea bugetelor</i>	57
§1. Aprobarea bugetului de stat	57
§2. Aprobarea bugetelor locale	59
§3. Adoptarea bugetelor fondurilor speciale	60
§4. Aprobarea bugetului Uniunii Europene	60
<i>Secțiunea a 4-a. Execuția bugetară</i>	61
§1. Execuția bugetară în sistemul bugetar național	62
1.1. Repartizarea pe trimestre a veniturilor și cheltuielilor bugetare	62
1.2. Execuția de casă	65
1.3. Realizarea veniturilor la buget	65
1.4. Efectuarea cheltuielilor bugetare	66
1.4.1. Etapa preliminară	67
1.4.2. Etapa principală	68
1.4.2.1. Angajarea creditului bugetar	69
1.4.2.1.1. Contracte de achiziție publică	70
1.4.2.1.2. Contractul de muncă ori actul administrativ de numire	72
1.4.2.1.3. Decizii ale ordonatorului de credite	73
1.4.2.1.4. Controlul financiar preventiv în etapa angajării	74
1.4.2.2. Lichidarea cheltuielilor	74
1.4.2.3. Ordonanțarea cheltuielilor	76
1.4.2.4. Plata	76
1.5. Monitorizarea exercitată de Ministerul Finanțelor	77
1.6. Modificarea destinației creditelor bugetare	77
1.6.1. Virarea de credite	77
1.6.2. Transferul de credite	78
1.6.3. Suplimentarea de credite	78
1.6.4. Anticiparea de credite	78

1.6.5. Blocarea de credite	79
1.6.6. Anularea de credite	79
§2. Execuția bugetară în sistemul bugetar al Uniunii Europene	79
2.1. Gestiunea directă – centralizată	80
2.2. Gestiunea directă – partajată cu statele membre	80
2.3. Gestiunea indirectă	81
2.4. Operațiuni de venituri	81
2.5. Operațiuni de cheltuire	81
<i>Secțiunea a 5-a. Încheierea procedurii bugetare anuale</i>	82
§1. Încheierea procedurii bugetare în sistemul bugetar național	82
1.1. Bugetele centrale	82
1.2. Bugetele locale	83
§2. Încheierea procedurii bugetare în sistemul bugetar al Uniunii Europene	83
<i>Secțiunea a 6-a. Controlul exercițiului financiar</i>	83
§1. Controlul în sistemul bugetar național	83
1.1. Controlul intern/managerial	83
1.2. Controlul financiar preventiv	84
1.3. Auditul public intern	84
1.4. Controlul ulterior al Curții de Conturi	85
§2. Controlul financiar al bugetelor centrale	86
§3. Controlul financiar al bugetelor locale	86
§4. Controlul în sistemul bugetar al Uniunii Europene	86
4.1. Audit intern	86
4.2. Audit extern	87
<i>Secțiunea a 7-a. Răspunderea ordonatorilor de credite în procedura bugetară</i>	87
§1. Aspecte privind răspunderea penală	87
§2. Aspecte privind răspunderea contravențională	88
<i>Secțiunea a 8-a. Insolvența unităților administrativ-teritoriale</i>	89
§1. Starea de criză financiară	90
§2. Starea de insolvență	91

CAPITOLUL AL III-LEA. REGIMUL JURIDIC AL DREPTURILOR

ȘI OBLIGAȚIILOR FISCALE 93

<i>Secțiunea 1. Temeiul factic și legal al drepturilor și obligațiilor fiscale</i>	93
§1. Principiile fiscalității	93
§2. Drepturile și obligațiile fiscale	94
§3. Tipuri de creanțe fiscale – aspecte generale	95
3.1. Impozitele	96
3.1.1. Impozitele directe	97
3.1.1.1. Persoanele juridice	97
3.1.1.2. Persoanele fizice	99

3.1.1.3. Entitățile fără personalitate juridică	102
3.1.2. Impozitele indirecte	102
3.1.3. Impozitele centrale	103
3.1.4. Impozitele și taxele locale	103
3.2. Taxele	104
3.3. Contribuțiile sociale	105
3.4. Alte sume	105
§4. Elementele raportului juridic de impunere	105
4.1. Subiectul impunerii	106
4.1.1. Contribuabilul	106
4.1.2. Plătitorul	107
4.1.3. Persoana impozabilă	108
4.1.4. Suportatorul impunerii	109
4.2. Faptul juridic generator al impunerii	109
4.3. Obiectul impunerii	111
4.4. Cota de impunere	112
4.5. Stabilirea ori lichidarea impunerii	113
4.6. Colectarea impunerii	117
4.7. Consecințele juridice ale neexecutării obligațiilor fiscale	117
§5. Optimizarea fiscală	119
§6. Activitate dependentă vs. activitate independentă	121
<i>Secțiunea a 2-a. Obligațiile fiscale directe ale persoanei juridice</i>	122
§1. Impozitul pe profit	122
1.1. Persoane impozabile	122
1.1.1. Definiție și forme de persoane juridice	122
1.1.2. Capacitatea fiscală	126
1.1.3. Condiții generale privind răspunderea fiscală	126
1.2. Determinarea impozitului pe profit – calculul rezultatului fiscal	128
1.2.1. Sfera de cuprindere a impozitului	128
1.2.2. Ipoteze speciale – impozitul minim – impozitul suplimentar	129
1.2.3. Baza impozabilă	131
1.2.4. Deductibilitatea cheltuielilor	133
1.2.5. Rezerve și provizioane	138
1.2.6. Rezultatul fiscal negativ – pierderea fiscală	140
1.2.7. Regimul bunurilor. Cheltuieli cu bunuri. Amortizare fiscală	140
1.3. Regimul contabil	143
1.3.1. Redactarea documentelor justificative	144
1.3.2. Înregistrarea documentelor justificative	147
1.3.3. Întocmirea situațiilor contabile recapitulative	148
1.3.4. Întocmirea declarațiilor fiscale	151
1.4. Declararea și plata impozitului	151

1.5. Regimul fiscal aplicabil fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române ori în cadrul Uniunii Europene	152
1.5.1. Operațiuni naționale	152
1.5.2. Operațiuni între societăți din România și societăți din alte state membre ale Uniunii Europene	154
1.6. Regimul fiscal aplicabil societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre	156
1.7. Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne	157
1.8. Perspective în spațiul juridic al Uniunii Europene: impozit minim, CCTB și CCCTB	161
1.9. Convențiile de evitare a dublei impuneri – CEDI	163
1.10. Paradisurile fiscale. Societățile <i>offshore</i>	164
§2. Impozitul pe venitul microîntreprinderilor	166
2.1. Persoane impozabile	166
2.2. Regimul fiscal	168
§3. Entitatea fără personalitate juridică	171
3.1. Forme de lucru	171
3.2. Tratatamentul fiscal	171
§4. Angajarea răspunderii solidare	172
§5. IP versus IVM	175
<i>Secțiunea a 3-a. Obligațiile fiscale directe ale persoanei fizice</i>	175
§1. Persoane impozabile	175
1.1. Capacitatea fiscală a persoanei fizice	176
1.2. Reprezentarea fiscală	177
1.3. Transmiterea calității de contribuabil	177
§2. Moduri de stabilire a veniturilor impozabile	178
2.1. Sistem declarativ pentru altul. Reținerea la sursă	178
2.2. Sistemul declarativ în persoana proprie. Regimul de auto-impunere	178
2.2.1. Autoimpunere în sub-sistemul forfetar	179
2.2.2. Auto-impunere în sub-sistem real	180
2.2.3. Auto-impunerea în sub-sistem mixt	181
2.2.4. Venitul net anual impozabil	182
2.3. Sistemul contabil aplicabil persoanelor fizice	183
§3. Impozitul pe venit – forme și venituri impozabile	187
3.1. Veniturile din activități independente	188
3.2. Veniturile din proprietate intelectuală	192
3.3. Veniturile din salarii și veniturile asimilate	193
3.4. Veniturile din cedarea folosinței bunurilor	195
3.5. Veniturile din investiții	197
3.6. Veniturile din pensii	199

3.7. Veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură	200
3.8. Veniturile din premii și jocuri de noroc	201
3.9. Veniturile din transferul proprietăților imobiliare	201
3.10. Veniturile din alte surse	202
3.11. Venitul net anual impozabil	203
<i>Secțiunea a 4-a. Contribuțiile sociale</i>	204
§1. Regimul juridic general	204
§2. Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat. Sistemul public de pensii	206
2.1. Contribuabilii/plătitorii de venit	206
2.2. Veniturile pentru care se datorează contribuția	207
2.3. Cotele de contribuții sociale obligatorii	208
2.4. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor	209
§3. Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	209
3.1. Veniturile pentru care se datorează contribuția	211
3.2. Cotele de contribuții sociale de sănătate obligatorii	213
3.3. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor	213
§4. Contribuția asiguratorie pentru muncă	213
4.1. Contribuabilii/plătitorii de venit	213
4.2. Veniturile pentru care se datorează contribuția	214
4.3. Cotele de contribuții sociale obligatorii	214
4.4. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor	214
<i>Secțiunea a 5-a. Obligații fiscale indirecte. TVA</i>	214
§1. Aspecte generale	214
§2. Persoana impozabilă	216
2.1. Criterii de determinare	217
2.2. Înregistrarea în scopuri de TVA	226
§3. Operațiuni taxabile	230
3.1. Livrarea de bunuri	230
3.2. Prestarea de servicii	234
3.3. Schimbul de bunuri ori servicii	238
3.4. Achizițiile intracomunitare de bunuri	238
3.5. Importul de bunuri	240
3.6. Scutiri	241
§4. Determinarea TVA	243
4.1. Faptul generator și exigibilitatea TVA	243
4.2. Baza de impozitare	247
4.3. Regimul juridic al dreptului de deducere	251
4.3.1. Reguli de fond privind deducerea TVA	255
4.3.2. Reguli de formă privind deducerea TVA. Factura	258
4.3.3. Ipoteze speciale	263
4.3.4. Dreptul de deducere la TVA și fraudă fiscală	264
4.4. Regimuri speciale în materie de TVA	267

§5. Cotele TVA	269
§6. Obligații contabile și declarative. Decontul de TVA	269
6.1. Obligații contabile	269
6.2. Obligații declarative	270
§7. Plata TVA. Rambursarea TVA	271
<i>Secțiunea a 6-a. Obligații fiscale indirecte. Accize</i>	274
§1. Aspecte generale	274
§2. Accize armonizate	274
2.1. Produse accizabile	274
2.2. Plătitorii de accize	275
2.3. Regimul suspensiv de accize	276
2.4. Regimul de stabilire a obligațiilor fiscale	278
§3. Accize nearmonizate	279
<i>Secțiunea a 7-a. Obligații fiscale către bugetele locale</i>	280
§1. Regimul juridic general	280
§2. Impozitul și taxa pe clădiri	280
§3. Impozitul și taxa pe teren	282
§4. Impozitul pe mijloacele de transport	284
§5. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor	284
§6. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	285
§7. Impozitul pe spectacole	286
§8. Taxe speciale	286
§9. Alte taxe locale	287
<i>Secțiunea a 8-a. Taxe</i>	287
§1. Regimul juridic general	287
§2. Raportul juridic privitor la taxe	288
2.1. Subiectul	288
2.2. Conținutul raportului juridic	288
2.3. Baza de impunere	289
§3. Stabilirea și colectarea taxelor	289

CAPITOLUL AL IV-LEA. PROCEDURI DE STABILIRE ȘI EVIDENȚIERE

A CREAȚELOR FISCALE	291
<i>Secțiunea 1. Principiile procedurii fiscale</i>	291
<i>Secțiunea a 2-a. Competența organelor fiscale</i>	293
<i>Secțiunea a 3-a. Înregistrarea fiscală</i>	294
§1. Persoanele înregistrabile	294
§2. Procedura de înregistrare	296
2.1. Declarația de înregistrare fiscală	296
2.2. Codul de identificare fiscală	298
2.3. Certificatul de înregistrare fiscală	298
2.4. Registrul contribuabililor	299
<i>Secțiunea a 4-a. Actul administrativ fiscal</i>	301

<i>Secțiunea a 5-a. Stabilirea creanțelor și obligațiilor fiscale</i>	310
§1. Titlurile de creanță fiscală	310
1.1. Declarația fiscală – declarația de impunere	311
1.2. Decizia de impunere	314
1.3. Stabilirea bazei de impozitare prin estimare	316
§2. Rezerva verificării ulterioare	317
<i>Secțiunea a 6-a. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale</i>	317
<i>Secțiunea a 7-a. Control fiscal</i>	324
§1. Inspekția fiscală	324
1.1. Subiectele inspekției fiscale	324
1.2. Obiectul inspekției fiscale	325
§2. Reguli specifice derulării inspekției fiscale	326
2.1. Proceduri prealabile	326
2.2. Locul și durata inspekției fiscale	326
2.3. Obiectul inspekției fiscale	327
2.4. Drepturile și obligațiile contribuabilului	327
§3. Finalizarea inspekției fiscale	328
3.1. Acte fiscale de control	328
3.2. Concluziile inspekției fiscale	330
§4. Controlul inopinat	331
§5. Controlul antifraudă	331
§6. Verificarea situației fiscale personale	332
§7. Verificarea documentară	333

CAPITOLUL AL V-LEA. PROCEDURI DE STINGERE A CREAMTELOR

FISCALE	334
<i>Secțiunea 1. Executarea voluntară a creanțelor – obligațiilor fiscale</i>	334
§1. Executarea creanțelor și obligațiilor fiscale. Plata	334
1.1. Cine poate face plata?	335
1.2. Termenul de plată	335
1.3. Modul de plată	336
1.4. Data plății	337
§2. Compensarea	338
§3. Restituirea de sume	338
§4. Ordinea stingerii creanțelor fiscale	339
<i>Secțiunea a 2-a. Incidente în procedura de executare a creanțelor fiscale</i>	340
§1. Obligațiile fiscale accesorii	340
§2. Înlesniri la plată	343
2.1. Constituirea de garanții	345
2.2. Măsurile asigurătorii	345
<i>Secțiunea a 3-a. Executarea silită a obligațiilor fiscale</i>	347
§1. Prescripția dreptului de a cere executarea silită și a dreptului de a cere restituirea	347

§2. Procedura de executare silită _____	350
2.1. Executarea silită prin poprire _____	353
2.2. Executarea silită a bunurilor mobile _____	355
2.3. Executarea silită a bunurilor imobile _____	356
§3. Valorificarea bunurilor puse sub sechestru _____	357
3.1. Valorificarea bunurilor prin înțelegerea părților _____	357
3.2. Valorificarea bunurilor prin vânzare directă _____	357
3.3. Valorificarea bunurilor prin vânzare la licitație _____	358

CAPITOLUL AL VI-LEA. CONTESTAREA ACTELOR EMISE

DE ORGANELE FISCALE _____	359
<i>Secțiunea 1. Contestarea actelor emise de organele fiscale _____</i>	<i>359</i>
§1. Contestarea administrativă – procedură prealabilă obligatorie _____	359
§2. Contestarea judiciară a soluției din procedura prealabilă _____	365
2.1. Procedura în cazul acțiunilor în constatarea nulității/anulare _____	369
2.2. Procedura de judecată în cazul acțiunilor în obligația de a face _____	371
2.3. Suspendarea judiciară a executării actului administrativ fiscal _____	373
§3. Căi de atac _____	375
§4. Hotărâri preliminare _____	376
§5. Trimiteri preliminare _____	377
<i>Secțiunea a 2-a. Contestația la executare silită _____</i>	<i>378</i>
<i>Secțiunea a 3-a. Contestarea procesului-verbal de constatare și sancționare a unei contravenții în materie fiscală _____</i>	<i>380</i>

CAPITOLUL AL VII-LEA. DREPTUL FISCAL ÎN PLAN EXTRANAȚIONAL _____ 383

<i>Secțiunea 1. Dreptul Uniunii Europene și obligațiile fiscale _____</i>	<i>383</i>
§1. Aspecte generale _____	383
§2. Impozitele directe în spațiul Uniunii Europene _____	383
2.1. Impunerea persoanei fizice _____	384
2.2. Impunerea persoanelor juridice _____	384
2.3. Interzicerea impunerilor interne discriminatorii _____	385
2.4. Obligația de neutralitate privitor la libertățile fundamentale _____	386
2.4.1. Non-discriminarea pe temei de cetățenie ori naționalitate _____	387
2.4.2. Libertatea de circulație a mărfurilor _____	388
2.4.3. Libertatea de circulație a persoanelor _____	389
2.4.3.1. Lucrătorii _____	389
2.4.3.2. Dreptul de stabilire _____	390
2.4.3.3. Impozitarea societăților _____	391
2.4.4. Libertatea de circulație a serviciilor _____	391
2.4.5. Libertatea de circulație a capitalurilor _____	392

§3. Impozitele indirecte în spațiul Uniunii Europene	393
3.1. TVA	393
3.2. Accize	393
3.3. Taxele vamale – Uniunea vamală	394
3.4. Interzicerea taxelor cu efect echivalent taxelor vamale	395
3.5. Interzicerea ajutoarelor de stat	396
§4. Cooperarea administrativă în materie fiscală	397
4.1. Cooperarea administrativă privind fiscalitatea directă	397
4.2. Cooperarea administrativă privind TVA	398
4.3. Cooperarea administrativă privind accizele	398
4.4. Recuperarea creanțelor fiscale	398
§5. Sesizarea Curții	399
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ	401