

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

CAPITOLUL AL III-LEA. REGIMUL JURIDIC AL DREPTURILOR ȘI OBLIGAȚIILOR FISCALE

Secțiunea 1. Temeiul faptic și legal al drepturilor și obligațiilor fiscale

§1. Principiile fiscalității

Sediul materiei privind creanțele/obligațiile fiscale îl constituie în principal Codul fiscal. Pentru unele creanțe/obligații fiscale există izvoare juridice distincte. Codul fiscal reglementează fiecare categorie de impozit, taxă, contribuție indicând persoana impozabilă, veniturile impozabile, modul de determinare a impozitului, modul de declarare și termenele legale.

Codul fiscal instituie, de asemenea, prin art. 3, o serie de principii¹, cu grad relativ mare de generalitate, care punctează principalele trăsături ale impunerii: neutralitatea, certitudinea, justețea (echitatea)², eficiența și predictibilitatea.

Astfel, impunerea este *neutră*, sens în care creanțele fiscale se stabilesc normativ și administrativ dincolo de orice criterii discriminatorii date de diferitele categorii de investitori și capitaluri, de forma de proprietate, de tipul de societate etc.

Impunerea este *certă* în sensul că norma de drept fiscal este clară și permite cu lejeritate identificarea pentru fiecare plătitor a termenelor, modalităților și sumelor de plată. Pentru a se asigura certitudinea normei fiscale, există proceduri normative sau individuale de interpretare, cum ar fi decizia Comisiei Fiscale Centrale³ ori soluția fiscală individuală anticipată⁴, care asigură interpretări oficiale ale normei fiscale. Certitudinea impunerii constă și în claritatea normei fiscale, termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor (ironic este că utilizarea noțiunii de plătitor în acest text este confuză, noțiunea având un sens larg, mai larg decât definiția legală), respectiv contribuabilul să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce îi revine, precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale. În fapt, norma fiscală este extrem de labilă, cu schimbări majore de regim juridic, inclusiv în cursul aceluiași an fiscal. Spre exemplu, în succesiune normativă începând cu 2013, impozitul pe venitul microîntreprinderilor a fost opțional, apoi obligatoriu și, ulterior, din nou opțional, apoi, iar obligatoriu și, în 2024, este din nou opțional.

¹ Pentru detalii, a se vedea R. BUFAN (coord.), *op. cit.*, p. 37 și urm.

² M. ENE, *Principiile fiscalității. Principiul echității fiscale*, în Tax News, nr. 9/2015, p. 484-489.

³ Constituită prin O.M.F.P. nr. 688 din 4 iunie 2013.

⁴ Pentru detalii, a se vedea I.M. COSTEA, *Europa și merele de aur ... sau despre lectura normei fiscale prin regulile pieței unice*, Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Seria Științe juridice. Tomul LXVI, nr. 2, p. 199-210.

Impunerea este *justă sau echitabilă*, în sensul că pentru orice contribuabil veniturile și proprietățile se impun în funcție de mărimea acestora. O excepție atenuată o reprezintă contribuțiile minime ori impunerea în sistem declarativ, sub-sistem forfetar. Garanția echității se aplică, pe fond, și persoanelor juridice, deși nu este consacrată expres, mai ales sub influența exigențelor dreptului european.

Impunerea este *eficientă*, în sensul că regimul juridic al formelor de impunere este stabil pe termen lung, pentru a asigura randament în toate fazele ciclului economic.

Impunerea este *predictibilă*, asigurând 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.

§2. Drepturile și obligațiile fiscale

Principalele resurse din sistemul bugetar sunt asigurate de veniturile fiscale. Bugetul general consolidat realizează venituri, în sensul că instituția publică este creditor, iar o persoană fizică, juridică ori o entitate fără personalitate juridică are rolul de debitor. Între cele două subiecte intervine în mod tradițional o creanță/obligație fiscală patrimonială, dublată de drepturi/obligații fiscale nepatrimoniale.

Legislația și doctrina reglementează, respectiv tratează *despre obligații fiscale*; Codul de procedură fiscală definește creanța fiscală și obligația fiscală. Dacă creanța are în mod cert conținut patrimonial, apreciem criticabilă definirea obligației fiscale, raportat exclusiv la conținutul său patrimonial. În plan subsidiar, sistemul fiscal este construit pe numeroase obligații nepatrimoniale, izvorând predilect din raporturile procedural fiscale, cu scopul de a administra creanța fiscală. Din întreg contextul normativ, observăm că „obligația fiscală” are astfel două dimensiuni: (i) o dimensiune materială, constând, în genere, în cuantumul datorat cu titlu de impozite, taxe, contribuții și eventual accesorii (dobânzi, penalități, majorări); (ii) o dimensiune procedurală, constând în gestionarea obligațiilor materiale, în sistem de autoimpunere: obligații declarative, obligații de evidențiere, obligații de comunicare de informații etc.

Regimul juridic al creanțelor fiscale individuale și obligațiilor corelative este guvernat de Codul fiscal, care instituie norme de drept material privind subiectul impunerii, faptul generator, obiectul impunerii și cota de impunere. Specific este faptul că aceste creanțe se constituie *ex lege*, drept consecință a producerii unui fapt juridic în patrimoniul unui subiect de drept; sunt consemnate în înscrisuri, titluri de creanță, cu caracter declarativ; sunt determinate unilateral, fie de debitor, fie de creditor; sunt datorate către bugetul general consolidat și de la bugetul general consolidat; au caracter repetitiv pentru contribuabilii cu activități profesionale.

Regimul juridic al altor drepturi și obligații, obiect al unui raport juridic fiscal rezultă din dispozițiile Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală; legislația fiscală cuprinde punctual drepturi și obligații cu conținut fie patrimonial, fie nepatrimonial: art. 11 – obligația organului fiscal de a păstra secretul fiscal; art. 82 C. proc. fisc. – obligația de a se înregistra fiscal; art. 47 C. proc. fisc. – obligația organului fiscal de a comunica actul administrativ fiscal.

Cele două dimensiuni ale „obligației fiscale” sunt în relație de dependență: obligațiile procedurale, nepatrimoniale există doar în sarcina subiectelor, care datorează sau au aptitudinea de a datora obligații materiale, patrimoniale. Obligațiile nepatrimoniale sunt mai consistente, mai variate și mai costisitoare în cazul profesioniștilor. Spre exemplu, o persoană, care nu realizează activități profesionale, nu datorează impozite (obligație materială) și nici nu are obligația de a depune declarații fiscale. O persoană care realizează activități profesionale are în mod continuu obligații nepatrimoniale (depune declarația fiscală, chiar dacă nu realizează venituri, ține evidențe contabile complexe, utilizează sisteme digitale de raportare fiscală în relația cu organul fiscal) și la momentul la care realizează venituri impozabile va avea și obligații patrimoniale.

Referitor la raportul dintre subiectele de drept fiscal, contribuabilul și instituția publică, trebuie subliniat faptul că poziția de subordonare a contribuabilului nu îl limitează pe acesta la calitatea de subiect pasiv al raporturilor de drept fiscal. Contribuabilul este titular în anumite ipoteze de drepturi patrimoniale: dreptul la rambursare și dreptul la restituire și întotdeauna al unei serii de drepturi nepatrimoniale: dreptul de a fi ascultat, dreptul de a depune contestație etc. Drepturile patrimoniale ale contribuabilului au existență condiționată de o inițială calitate de debitor, determinată fie provizoriu – restituire prin regularizare ori rambursare TVA – fie eronat – restituirea oricărei sume plătite fără a exista o creanță fiscală datorată.

În concluzie, atât instituția publică, cât și contribuabilul sunt în raportul de drept fiscal, în caz concret, subiect activ ori subiect pasiv, atât pentru drepturi și obligații patrimoniale, cât și pentru drepturi și obligații nepatrimoniale.

Astfel, noțiunea de „obligație fiscală” are un sens primar, obligația patrimonială, și un sens secundar de obligație nepatrimonială. Cele două categorii de obligații au existență independentă, în sensul că obligația nepatrimonială poate exista și fără cea patrimonială; executarea uneia nu produce efecte asupra celeilalte; au sancțiuni specifice pentru neexecutare.

§3. Tipuri de creanțe fiscale – aspecte generale

Un inventar al creanțelor fiscale, *lato sensu*, este realizat de art. 1 C. proc. fisc., prin care legiuitorul determină sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală. Distingem conform textului de lege un sens principal al noțiunii care include impozitele

și taxele datorate bugetului de stat și bugetelor locale¹, prevăzute de Codul fiscal (textul nu a fost corelat cu introducerea în Codul fiscal și a materiei contribuțiilor sociale) și un sens secundar, care include drepturile vamale, contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat.

Codul fiscal instituie impozite, taxe și contribuții. Fiecare tip de impunere are o denumire care desemnează categoria de reglementare (impozit, taxă, contribuție, cu unele ezitări conceptuale, cum ar fi la TVA) și o particularizare a obiectului impunerii (impozit pe profit, impozit pe spectacole), iar prin mecanismul de administrare se determină suma datorată pe caz concret a cărei denumire strictă s-ar formula *creanță fiscală din impozit pe profit datorată de societatea Rompetrol pentru trimestrul I 2026*. Aceste determinări punctuale: *cât? de ce? din ce? cine? când?* sunt parametrii operaționali ai fiecărei creanțe fiscale. În ipoteza taxelor, volumul de informații relevant pentru determinarea creanței fiscale poate fi simplificat – spre exemplu, la taxa de parcare, unde *cine?* este parțial suprimat, ca de altfel și *din ce?*. În formula normativă uzuală, inclusiv Codul fiscal utilizează noțiunea de impozit pentru a denumi atât categoria de impozit, cât și creanța fiscală, cum ar fi în formula de la art. 101 alin. (3) – ... *impozitul ce trebuie reținut se stabilește prin împărțirea pensiei plătite la fiecare dintre lunile cărora le este aferentă pensia* din rațiuni de simplificare a textului normativ.

3.1. Impozitele

În încercarea de a da o definiție a impozitelor, se impune a sublinia mai întâi caracterele juridice ale acestor forme de impunere².

În primul rând, impozitele sunt prelevări în bani, cu formă pecuniară. În tradiția dreptului fiscal, au existat perioade în care prelevarea se făcea în natură, însă în sistemul contemporan toate impozitele sunt evaluate în bani.

În al doilea rând, impozitele sunt impuse pe cale de autoritate; legiuitorul, prin crearea unui impozit determină de manieră unilaterală o obligație ipotetică asupra contribuabililor indicați prin lege³, materializată la momentul faptului generator indicat de lege într-o creanță fiscală.

În al treilea rând, impozitele sunt prelevări cu titlu definitiv, în sensul că sumele în cauză nu sunt supuse unei echivalări cost-beneficiu, în sensul de drept de a solicita restituirea unor sume neutilizate. În anumite ipoteze, creanțe din impozite

¹ Pentru o analiză a modului de organizare a materiei impozabile, raportat la dreptul de proprietate, a se vedea: I.M. COSTEA, D.M. ILUCĂ, *Central and Local Fiscal Jurisdiction in Romania: A Taxonomy of Property Taxation*, Financial Law Review, 34(2)/2024, p. 1-22; M. LAIU-TINCU, *Dreptul de proprietate în lumina Convenției CEDO – Protocolul nr. 1 și dimensiunile sale în plan fiscal*, în *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, seria Științe Juridice*, 69(2), p. 183-193.

² Pentru detalii, a se vedea A. FANU-MOCA, *Drept financiar public*, ed. a II-a, Ed. Universul Juridic, București, 2013.

³ M. COLLET, *op. cit.*, p. 44.

se stabilesc cu titlu provizoriu și sunt supuse unei proceduri de definitivare prin regularizare ori decont de TVA.

În al patrulea rând, impozitele sunt prelevări fără legătură directă cu funcționarea unui serviciu public ori cu o contrapartidă determinată în favoarea contribuabilului. Impozitele sunt stabilite pentru finanțarea bugetului general consolidat, în una dintre componentele sale: bugetul de stat ori bugetele locale.

În concluzie, impozitul poate fi definit ca *o prelevare pecuniară, obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată în temeiul legii către bugetul general consolidat de către persoanele în patrimoniul cărora se produc efectele unui fapt juridic generator al impunerii ori alte persoane indicate expres de lege*.

În literatura de specialitate au fost identificate clasificări ale impozitelor¹. Dintre acestea, raportat la dispozițiile Codului fiscal, reținem două delimitări cu anumită relevanță practică. După forma de colectare, distingem între impozitele directe și impozitele indirecte. După nivelul de colectare, distingem între impozitele centrale și impozitele locale.

3.1.1. Impozitele directe

Impozitarea directă reprezintă forma legală de prelevare la buget a unor sume de bani colectate în mod direct și în raport cu mărimea veniturilor realizate într-o perioadă determinată, de către contribuabilii indicați de lege². Impozitele directe sunt datorate în persoană proprie, calculate, plătite și suportate de către aceeași persoană, contribuabilul. Pe cale de excepție, mare parte din impozitele directe datorate de persoana fizică sunt colectate în regim de reținere la sursă, obligațiile fiscale fiind executate de un plătitor.

În raport de dispozițiile Codului fiscal, distingem forme de impunere directă diferită, aplicabile în raport de titularul impunerii: persoană juridică, persoană fizică ori entitate fără personalitate juridică.

3.1.1.1. Persoanele juridice

Activitatea lucrativă (generic denumită întreprindere) poate să solicite resurse dincolo de potențialul unei persoane fizice. În scopul realizării acesteia, persoanele fizice se pot asocia fie formând o persoană juridică, fie constituind o entitate fără personalitate juridică.

Persoanele juridice de drept privat³ sunt constituite cu un anumit scop, condiție a personalității lor juridice conform art. 187 C. civ. Acest scop poate fi lucrativ sau nelucrativ.

¹ Pentru detalii, a se vedea M.Ș.T. MINEA, C.F. COSTAȘ, *op. cit.*, vol. II, p. 24.

² C.F. COSTAȘ, *Drept fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2021, p. 94.

³ Pentru detalii, a se vedea C.T. UNGUREANU, *op. cit.*, p. 410-437.

Persoanele juridice cu scop lucrativ sunt: societățile (comerciale) reglementate prin Legea nr. 31/1990¹ și art. 187-251 C. civ.; societățile agricole reglementate prin Legea nr. 36/1991² și art. 187-251 C. civ.; grupul de interes economic; societatea și compania națională; regia autonomă; societatea europeană holding; organizația cooperatistă de credit; societatea cooperativă de gradul I și gradul II; cooperativa agricolă de gradul I și gradul II; societatea cooperativă europeană. Persoanele juridice cu scop lucrativ pot avea orice obiect de activitate, conform Clasificației Activităților din Economia Națională (CAEN): agricultură, industrii extractive, prestări servicii – construcții, transport, turism, publicitate, comerț – en-gros, en-detail, retail. Pentru societăți, spre exemplu, orice act juridic cu titlu oneros încheiat (actele cu titlu gratuit sunt limitate ca efecte fiscale prin dispozițiile legale) generează un venit ori o cheltuială, în funcție de calitatea de creditor ori debitor a societății în raportul juridic respectiv. Aceasta multiplică raportul juridic, fiind de esența profesioniștilor caracterul repetat al activității lucrative, derulând activitatea pe o anumită perioadă de timp. Aceste acte juridice consolidate pe o anumită perioadă fiscală (trimestru, semestru sau an) vor măsura profitul/pierderea activității lucrative.

Persoanele juridice fără scop lucrativ sunt: asociațiile și fundațiile reglementate prin O.G. nr. 26/2000³ și art. 187-251 C. civ.; partidele politice reglementate prin Legea nr. 14/2003⁴ și art. 187-251 C. civ.; sindicatele și patronatele reglementate prin Legea nr. 367/2022⁵ și art. 187-251 C. civ. În măsura în care asocierea dobândește calitate de subiect de drept fiscal, ca persoană juridică ori ca entitate fără personalitate juridică, regimul fiscal al acesteia va fi guvernat de reguli specifice acelei forme juridice.

Impozitul pe profit este reglementat de art. 13-46 C. fisc. Gradul de generalitate al acestei impuneri este ridicat, acoperind veniturile nete din activități economice, cu anumite excepții expres și limitativ prevăzute de lege⁶ pentru toate persoanele juridice române sau străine ce realizează venituri în România.

Impozitul pe venitul microîntreprinderilor este reglementat de art. 47-57 C. fisc. Acest impozit este o alternativă la impozitul pe profit, aplicabil persoanelor juridice române care îndeplinesc condițiile impuse de art. 47 C. fisc.

Impozitul minim este o formă subsidiară de determinare a creanței fiscale, acolo unde datorită sistemului declarativ real de colectare – cum este cazul impozitului pe profit, creanța fiscală are predeterminat un mod alternativ, minim de calcul, de la care nu se poate deroga prin situația fiscală reală.

¹ Republicată în M. Of. nr. 1066 din 17 noiembrie 2004.

² M. Of. nr. 97 din 6 mai 1991.

³ M. Of. nr. 39 din 31 ianuarie 2000.

⁴ M. Of. nr. 408 din 10 iunie 2015.

⁵ M. Of. nr. 1238 din 22 decembrie 2022.

⁶ Conform art. 23 și art. 24 C. fisc.

Impozitul pe dividende este reglementat de art. 43 C. fisc., în directă legătură cu funcționarea societăților și a altor forme de asociere, din care rezultă distribuire de beneficii dinspre societate din profit către asociați.

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți este reglementat de art. 221-232 C. fisc. Acest impozit se aplică nediferențiat oricărui nerezident, persoană juridică, persoană fizică ori o asociere asupra veniturilor obținute din România.

Impozitul pe reprezentanțe este reglementat de art. 235-237 C. fisc. și este datorat de persoanele juridice străine care au reprezentanță în România.

Persoanele juridice de drept public nu au de regulă calitatea de contribuabil, întrucât sunt eminate constituite fără scop lucrativ. Acestea pot derula activități economice, acolo unde sunt conforme cu scopul lor, context în care pot avea calitatea de contribuabil pentru sine. În aproape toate ipotezele au calitatea de plătitor.

3.1.1.2. Persoanele fizice

Temeiul unui raport juridic este voința persoanei fizice, corelată cu dispozițiile legale. Persoana fizică, titulară a unui patrimoniu și a unor resurse proprii, poate decide să realizeze activități lucrative¹, în scopul majorării activului patrimonial – *animus lucri*. O persoană fizică are în lumina legii acces la o paletă largă de activități lucrative. Acestea au ca rezultat obținerea de venituri, care generează creanțe fiscale. Sunt venituri impozabile în cazul persoanei fizice veniturile din muncă și activități profesionale, din exploatarea patrimoniului, din pensii și unele venituri ocazionale.

A. Activitățile fără autorizare

Persoana fizică are dreptul de a desfășura o activitate în nume propriu, fără a-i fi necesară dobândirea unei calități formale sau autorizări speciale, în baza pregătirii sale profesionale sau a calităților personale. În aceste ipoteze, libertatea contractuală, în sensul art. 1270 C. civ.², permite părților să încheie un contract sinalagmatic, cu titlu oneros, din care să rezulte venituri pentru persoana fizică și, în subsidiar efecte fiscale.

Pot fi realizate independent de procedurile de autorizare, ca derivat al unui raport juridic consensual, neformalizat profesional, venituri din: drepturi de proprietate intelectuală; salarii; cedarea folosinței bunurilor; investiții; activități agricole; pensii; jocuri de noroc; transferul proprietății imobiliare; alte venituri cu caracter ocazional.

¹ M. TOFAN, A.-I. POPESCU, A.-M. BERCU, *Dreptul afacerilor*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2014, p. 10 și urm.

² Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în M. Of. nr. 505 din 15 iulie 2011.

Relevarea venitului și a creanțelor fiscale. Regula pentru sistemul de impunere al acestor venituri este sistemul reținerii la sursă. Plătitorul venitului (angajator, broker, societate de asigurare etc.) va realiza individualizarea și plata creanței cu titlu de impozit pe venit. Persoana fizică nu are, de regulă, în acest caz, obligații fiscale proprii (declarative, de evidențe contabile, de plată). Excepții sunt impozitul pe venitul din cedarea folosinței bunurilor, impozitul pe venitul din activități agricole și unele forme ale impozitului pe venitul din investiții, unde creanțele se individualizează în sistem declarativ în persoana proprie.

Dintre aceste venituri fără autorizare prealabilă, unele forme pot avea calitatea de venit al unui profesionist, în sensul art. 3 C. civ. Este cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, calificate în categoria veniturilor din activități independente, când se închiriază în scop turistic un număr mai mare de 7 camere din locuința proprietate personală.

În acest sens, a se vedea *C.A. Timișoara, s. com., cont. adm. și fisc., sent. civ. nr. 99/2008*: „Prin fapte de comerț se înțeleg (...) și închirierile de mărfuri, când acestea au fost cumpărate în scop de închiriere. Deci, prin noțiunea de venituri comerciale, (...), se înțeleg veniturile rezultate din fapte de comerț, care poate fi reprezentată și de activitatea de închiriere de bunuri, când cumpărarea acestora s-a făcut în scopul închirierii (...). Pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor tratate ca venituri din activități independente și venituri din activități agricole, regimul de impunere este sistemul declarativ, cu obligația de înregistrare fiscală, chiar dacă nu este necesară o autorizare prealabilă” [*referirea la Codul comercial este caducă, însă surprinde cel mai bine dinamica activității economice (n.n.)*].

B. Activitățile cu autorizare

Persoana fizică poate desfășura activități economice sau o profesie liberală, fiind indispensabil a dobândi această calitate în condițiile indicate de lege și datorând în acest caz impozit pe venitul din activități independente conform art. 67 alin. (1) C. fisc. Pentru ipoteza derulării activității în alte condiții decât cele legale, apreciem că se impune o calificare a venitului ca venit din alte surse, acolo unde venitul nu este *per se* produsul unei infracțiuni și deci supus măsurii confiscării.

Persoana fizică realizează venituri profesionale atunci când exploatează o întreprindere, conform art. 3 C. civ., și anume: *exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ*. Din punct de vedere fiscal, sunt relevante veniturile obținute, de regulă, din activități cu scop lucrativ, sub următoarele forme.

Activități economice. O persoană fizică se poate înregistra în Registrul Comerțului și derula activități din mai toate sferile economice, atât timp cât legea nu interzice expres acest lucru. Domeniul de activitate este dat de orice activitate economică, conform CAEN, accesibil persoanelor fizice. Nu prezintă relevanță cu privire la existența masei impozabile modul de derulare a activității: fizic sau

on-line¹, direct sau mediat; aspectele de teritorialitate guvernează doar locul impozitării. Veniturile pot fi realizate din activități de comerț cu bunuri, din prestări servicii: un butic de produse alimentare, un butic de produse artisanale, un atelier de reparații, o întreprindere de mici antreprize în construcții, o activitate de consultanță. Prin raportare la dispozițiile O.U.G nr. 44/2008², persoana fizică desfășoară activități economice: ca *persoană fizică autorizată* individual și independent, ca *întreprinzător*, în cadrul unei întreprinderi individuale ori ca membru al unei *întreprinderi familiale*. Ca structură, indiferent de forma juridică, o întreprindere se oglindește în activitatea economică desfășurată în mod organizat, permanent și sistematic, combinând resurse financiare, forța de muncă atrasă, materii prime, mijloace logistice și informație, fără personalitate juridică, pe riscul, seama și pe răspunderea persoanei fizice, care are calitatea de agent economic. Conform O.U.G. nr. 44/2008³, autorizarea prealabilă și înregistrarea în Registrul Comerțului sunt condiții de legalitate a activității.

În acest sens, a se vedea C.A. Bacău, s. com., cont. adm. și fisc., sent. civ. nr. 153/2010: „În perioada 1.01.2008-31.12.2008, reclamanta a înregistrat încasări în sumă totală de 120.453 lei, rezultate din executarea contractului de mandat comercial nr. 19/31.05.2005 încheiat cu SC (...) SRL. Aceste venituri nu au fost realizate de persoana fizică (de drept civil) N.E., ci de persoana fizică ce desfășoară activități independente în mod individual – P.F. N.E., aspect esențial reținut în actele de impunere fiscală (prin care obligațiile fiscale se stabilesc în sarcina entității juridice «...P.F. N.E.», reprezentată legal de dna N.E.)”.

Profesiile liberale. Regimul de exercitare a profesiilor liberale este guvernat de legea specială de reglementare. Caracteristicile acestui mod de a realiza venituri sunt: sursa de autorizare care este dată de corpul profesional organizat conform legii; competențele și calificările necesare care sunt indicate expres; formele de exercitare a profesiei sunt limitativ reglementate. Sunt enumerate exemplificativ de Norme metodologice la art. 67 alin. (2) C. fisc.: profesiile medicale, avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, la care se adaugă: executor judecătoresc, practician de insolvență, consultant de proprietate intelectuală⁴. Dobândirea calității de profesionist se va face raportat la legislația în materie pentru fiecare dintre aceste profesii.

¹ B.M. DESPA-RUSU, *Perspective ale utilizării tehnologiei blockchain în colectarea taxei pe valoarea adăugată*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 6/2022, p. 419-430); E.-L. POSTOLACHE, *Odissea digitală. Reglementarea TVA în universul Blockchain (I)*, în Tax Magazine nr. 1/2025, p. 40-56; C.F. COSTAȘ, *Câteva idei privind impozitarea roboților*, în Cluj Tax Forum Journal (Vol. 8, No. 1, p. 17-24).

² O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (M. Of. nr. 328 din 25 aprilie 2008).

³ Pentru detalii, a se vedea O.A. URDA, *Drept comercial român*, ed. a 2-a, Ed. Universul Juridic, București, 2019.

⁴ Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, Legea nr. 184/2001 privind organizarea și exercitarea profesiei de arhitect, Legea nr. 188/2000 privind executorii

Impozitul pe venit este reglementat de art. 58-134 C. fisc.

Sunt incidente mai multe forme de impunere, în funcție de sursa venitului: venituri din activități independente (art. 67-69³ C. fisc.); veniturile din drepturi de proprietate intelectuală (art. 70-73 C. fisc.); veniturile din salarii (art. 76-82 C. fisc.); veniturile din cedarea folosinței bunurilor (art. 83-90 C. fisc.); veniturile din investiții (art. 91-98 C. fisc.); veniturile din pensii (art. 99-102 C. fisc.); veniturile din activități agricole, silvicultură, piscicultură (art. 103-107 C. fisc.); veniturile din premii și jocuri de noroc (art. 108-110 C. fisc.); veniturile din transferul proprietăților imobiliare (art. 111-113 C. fisc.); alte venituri impozabile (art. 114-117 C. fisc.).

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți este reglementat de art. 221-232 C. fisc. și se aplică și persoanelor fizice.

3.1.1.3. *Entitățile fără personalitate juridică*

Acestea datorează impozit pe profit ori pe venit în raport de natura juridică a asociațiilor, în sensul că veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.

3.1.2. *Impozitele indirecte*

Impozitarea indirectă este o formă de prelevare la buget a unor sume de bani în mod exclusiv pentru consumul de bunuri și servicii. Impozitele indirecte sunt gestionate de către o persoană impozabilă sau de către un antreprenor fiscal, însă repercutează asupra unui suportator al impunerii, care este contribuabil efectiv. Sunt impozite indirecte taxa pe valoare adăugată și accizele.

Taxa pe valoare adăugată (TVA) este reglementată de art. 265-334 C. fisc.

TVA grevează operațiuni economice indicate expres și limitativ de Codul fiscal, executate de o persoană impozabilă (o persoană fizică, o persoană juridică ori o entitate fără personalitate juridică), și anume: livrarea de bunuri; prestarea de servicii; schimbul de bunuri sau servicii; achizițiile intracomunitare de bunuri; importul de bunuri. TVA are un mecanism de impunere specific. Acest mecanism are fundament o activitate economică, care se compune din operațiuni oneroase în amonte cu furnizorii și operațiuni în aval cu clienții. Persoanele impozabile înregistrează atât TVA *în amonte*, adică taxa plătită de persoana impozabilă către furnizorii săi, cât și TVA *în aval*, adică taxa plătită către persoana impozabilă de către clienții săi. La finele unei perioade impozabile (o lună, un trimestru etc.) se determină diferența între cele două TVA. Dacă diferența este negativă, persoana impozabilă este titulara unei creanțe provenind din sume negative de taxă, având dreptul la rambursare a TVA. Dacă diferența este pozitivă, atunci persoana impozabilă este titulara unei obligații fiscale față de bugetul de stat, statul având calitatea de creditor.

Accizele sunt reglementate de art. 335-452 C. fisc.

Acest impozit este datorat bugetului de stat pentru anumite produse provenite din producția internă sau din import: alcool, tutun, produse energetice. Operațiunile comerciale cu produse accizabile sunt efectuate doar de către antrepозitari fiscali în condițiile art. 335-369 C. fisc. Spre deosebire de TVA, care se determină la fiecare comerciant din lanțul de producere și distribuire, accizele circulă în regim suspensiv, între antrepозitari fiscali.

3.1.3. *Impozitele centrale*

Toate impozitele directe și indirecte sunt impozite centrale, colectate prin intermediul A.N.A.F. la bugetul de stat.

3.1.4. *Impozitele și taxele locale*

Codul fiscal, în Titlul IX, stabilește impozite și taxe locale¹.

Impozitul și taxa pe clădiri sunt reglementate de art. 455-462 C. fisc. și sunt datorate de orice proprietar de clădiri, indiferent de forma sa juridică. Impozitul se face venit la bugetul unității administrativ-teritoriale pe care se află situat bunul.

În acest sens, a se vedea C.A. București, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 1754/2016: „Astfel, așa cum a reținut și instanța de fond, din interpretarea sistematică a dispozițiilor Codului fiscal și a normelor metodologice emise în aplicarea acestuia, rezultă, indubitabil, că deschiderea sau reactivarea rolului fiscal nu se poate face decât pe baza unui titlu de proprietate, simplul fapt că recurenta-reclamantă are calitatea de moștenitoare a autorului său, P.C., nefiind suficient pentru a o îndreptăți la reactivarea rolului fiscal”.

Impozitul și taxa pe teren sunt reglementate de art. 463-467 C. fisc. și sunt datorate de orice proprietar de terenuri, indiferent de forma sa juridică. Impozitul se face venit la bugetul unității administrativ-teritoriale pe care se află situat bunul.

Impozitul pe mijloacele de transport este reglementat de art. 468-472 C. fisc. și este datorat de orice proprietar (cu scutirile indicate de lege) de mijloace de transport, indiferent de forma sa juridică, în funcție de capacitatea cilindrică a mijlocului de transport.

Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor este reglementată de art. 473-476 C. fisc. și este datorată pentru înscrierile emise de unitățile administrativ-teritoriale, cum ar fi autorizația de construcție.

Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate este reglementată de art. 477-479 C. fisc. și se datorează de beneficiarii serviciilor de publicitate, la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia persoana prestează serviciile de reclamă și publicitate.

¹ C.F. COSTAȘ, *Drept fiscal, op. cit.*, p. 408 și urm.