

Capitolul I

Aspecte introductive privind fiscalitatea și dreptul fiscal

Noțiuni introductive

1. Elemente introductive privind dreptul fiscal și fiscalitatea

Dreptul fiscal este definit în literatura de specialitate, ca reprezentând ansamblul normelor juridice, care reglementează relațiile sociale privind constituirea, modificarea și stingerea creanțelor fiscale, provenind din impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Pe cale indirectă, dreptul fiscal este definit și la nivel normativ, în legislația română prin dispozițiile art. 16 C. proc. fisc.^[1]: *Conținutul raportului juridic fiscal: (1) Raportul juridic fiscal cuprinde raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal. (2) Raportul de drept material fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale. (3) Raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.*

Definiția legală este însă normă de trimitere, întrucât delimitează raportul de drept fiscal pe baza noțiunii de creanță fiscală, noțiune definită la art. 1 pct. 10, 11, 12 – 10. *creanță fiscală – dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie; 11. creanță fiscală principală – dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege; 12. creanță fiscală accesorie – dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii.* Observăm, cu privire la această definiție, că sfera de reglementare a dreptului fiscal se cristalizează raportat la noțiunile: impozit, taxă, contribuție, indiferent dacă titularul dreptului este autoritatea publică ori contribuabilul/plătitorul.

Fiscalitatea este un fenomen asociat acestor raporturi juridice, însumând norme de drept, mecanisme economice, politici publice și tendințe în afaceri,

[1] M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

prin care se determină contribuția mediului privat la formarea resurselor publice. În sens funcțional, fiscalitatea este o componentă a procesului bugetar, asigurând sursa principală a finanțelor publice naționale și, direct ori indirect, a finanțelor publice europene.

Conținutul raportului juridic fiscal este reprezentat de totalitatea drepturilor și obligațiilor ce revin părților, atât pentru raportul juridic material, cât și pentru raportul juridic procesual^[1]. În mod tradițional, distingem între raporturi juridice patrimoniale, ce au ca obiect creanțe fiscale principale ori accesorii, cum ar fi dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor, dreptul la restituire ori dreptul la rambursare, și raporturi juridice nepatrimoniale, ce au ca obiect drepturi și obligații cu conținut nepatrimonial: dreptul de a fi informat, dreptul de a efectua o formă de control fiscal, obligația de înregistrare fiscală, obligația de a conduce evidențe fiscale.

Subiectele raportului juridic fiscal sunt reprezentate de autoritatea publică (statul, unitățile administrativ-teritoriale ori subunitățile acestora) și contribuabil/plătitor, așa cum sunt indicate în art. 17 C. proc. fisc.

Noțiunea de contribuabil este definită expres, art. 1 pct. 4 C. proc. fisc.: *orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale*. Noțiunea de plătitor este definită expres, art. 1 pct. 35 C. proc. fisc.: *persoana care, în numele contribuabilului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti ori de a colecta și plăti, după caz, impozite, taxe și contribuții sociale. Este plătitor și sediul secundar obligat, potrivit legii, să se înregistreze fiscal ca plătitor de salarii și de venituri asimilate salariilor*.

Definițiile trebuie corelate cu definițiile din Codul fiscal^[2] – art. 2 pct. 22. *nerezident – orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii; 27. persoană fizică nerezidentă – orice persoană fizică ce nu îndeplinește condițiile prevăzute la pct. 28, precum și orice persoană fizică cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și membrii familiilor acestora; 28. persoană fizică rezidentă – orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții: a) are domiciliul în România; b) centrul intereselor vitale ale persoanei este*

^[1] Pentru detalii, a se vedea C. COSTAȘ (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, p. 53 și urm.

^[2] M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

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; 29. persoană juridică română – orice persoană juridică ce a fost înființată și funcționează în conformitate cu legislația României; 30. persoană juridică înființată potrivit legislației europene – orice persoană juridică constituită în condițiile și prin mecanismele prevăzute de reglementările europene; 31. persoană juridică străină – orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România.

2. Elementele raportului juridic de impunere^[1]

Elementele raportului juridic de impunere sunt: subiectul impunerii, faptul juridic generator al impunerii, obiectul impunerii și cota de impunere.

2.1. Subiectul impunerii

Legislația fiscală utilizează o serie de noțiuni specifice pentru a desemna persoana titular al obligațiilor fiscale materiale și procedurale: contribuabil, plătitor, debitor, suportator.

2.1.1. Contribuabilul

Noțiunea de *contribuabil* este definită prin lege, conform art. 1 pct. 4 C. proc. fisc. – *orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale. În mod extins, noțiunea ar trebui definită ca orice persoană fizică sau juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică, care, în cadrul unui raport de drept fiscal, este titulară, în nume propriu sau pentru altul, de drepturi și obligații patrimoniale sau nepatrimoniale, întrucât legiuitorul folosește noțiunea și în legătură cu obligații nepatrimoniale.*

Noțiunea de contribuabil se suprapune parțial pe noțiunea de *subiect al raportului de drept fiscal*; la nivel normativ, definind subiectele raportului de drept fiscal, legea, art. 17 alin. (1) C. proc. fisc, indică: *contribuabilul/plătitorul și alte subiecte.*

^[1] Aspecte privind raportul juridic de impunere sunt prezentate și în lucrarea I.M. COSTEA, *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2013, 2015, 2016 fiind noțiuni specifice.

2.1.2. Debitorul

Noțiunea de *contribuabil* se delimitează de noțiunea de *debitor*. În contextul Codului de procedură fiscală noțiunea de debitor este utilizată exclusiv în materia obligațiilor fiscale patrimoniale, pentru a indica titularul obligației de a face plata: art. 163 Dispoziții privind efectuarea plății – (7) *Plata obligațiilor fiscale, (...) se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală;* art. 220 *Organele de executare silită – (1) În cazul în care debitorul nu își plătește de bunăvoie obligațiile fiscale datorate, organul fiscal competent, pentru stingerea acestora, procedează la acțiuni de executare silită (...).* Utilizarea noțiunii de debitor nu este unitară, tot în materie de executare silită, Codul de procedură fiscală continuă să utilizeze noțiunea de contribuabil/plătitor: art. 235 Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție: (...) a) *contribuabilul/plătitorul nu plătește obligațiile fiscale pentru care s-a respins contestația sau acțiunea în contencios administrativ;* b) *contribuabilul/plătitorul nu depune o nouă scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție.*

2.1.3. Plătitorul

Noțiunea de plătitor este definită prin art. 1 pct. 35. C. proc. fisc. – *persoana care, în numele contribuabilului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti ori de a colecta și plăti, după caz, impozite, taxe și contribuții sociale. Este plătitor și sediul secundar obligat, potrivit legii, să se înregistreze fiscal ca plătitor de salarii și de venituri asimilate salariilor;* Codul de procedură fiscală utilizează noțiunea de plătitor, alternativ cu noțiunea de contribuabil, e.g. art. 17 – Subiectele raportului juridic fiscal – (1) *Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, (...) contribuabilul/plătitorul (...),* art. 21 – Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale (1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc (...) în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.*

Reținerea la sursă. Reținerea la sursă este un mecanism juridic tripartit: creditor (instituția publică), contribuabil (persoana care a realizat venitul) și plătitor (persoana care plătește ori gestionează venitul impozabil). Sunt impuneri colectate prin reținere la sursă: impozitul pe dividende, unele forme ale impozitului pe venit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și contribuțiile sociale. Contribuabilul realizează un venit în baza unui contract de muncă, de asigurare, de joc, de cesiune etc., datorând astfel un impozit/contribuții sociale. Plătitorul, la momentul efectuării plății ori a unei alte operațiuni cu baza impozabilă va reține partea din venit datorată cu titlu de impunere și o va vărsa către componenta bugetară în cauză. Plătitorul este titular de obligații nepatri-

moniale: evidențierea veniturilor în contabilitate; depunerea declarațiilor relevând veniturile realizate și de obligații patrimoniale: reținerea sumelor din venit plătit, virarea acestor sume către bugetul general consolidat, suportarea consecințelor neexecutării (administrative ori penale). Aceste obligații sunt executate în nume propriu, plătitorul angajându-și răspunderea pentru neexecutarea lor.

2.1.4. Persoana impozabilă

În materie de TVA, Codul fiscal nu utilizează noțiunea de contribuabil, ci noțiunea de *persoană impozabilă*, reprezentată de orice persoană fizică, grup de persoane, instituție publică, persoană juridică, precum și orice entitate, care realizează de manieră independentă o activitate economică, indiferent de scop și rezultat. Aceste persoane realizează operațiuni taxabile sau scutite, cu drept de deducere, și au obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA, de a evidenția operațiunile impozabile și de a depune decontul de TVA, declarația recapitulativă, declarația statistică Intrastat^[1], de a calcula și plăti taxa.

2.1.5. Suportatorul impunerii

Tot în materie de impozite indirecte (TVA și accize), doctrina utilizează noțiunea de *suportator al impunerii*. Pentru impozitele datorate în acte de consum, suportatorul impunerii este consumatorul, adică persoana care achiziționează bunuri sau beneficiază de servicii taxate ori accizate de la un comerciant. Acesta nu are obligații fiscale directe (nu are obligații declarative, nu face plăți către creditorul fiscal), dar achită impozitul integrat în prețul bunului ori serviciului.

2.2. Faptul juridic generator al impunerii

Noțiunea de *impunere* desemnează drepturile și obligațiile cu conținut patrimonial, prin care un contribuabil datorează o creanță fiscală – din impozite, taxe, contribuții către bugetul general consolidat. Literatura de specialitate utilizează noțiunea de *fapt juridic generator al impunerii* pentru a desemna evenimentul indicat de lege, care se produce în patrimoniul unei persoane și determină apariția de obligații fiscale patrimoniale. „*Legiuitorul determină faptul generator pentru fiecare impozit*”^[2], care reprezintă faptul ori actul juridic ce dă naștere creanței fiscale.

În materia *impozitelor*, în funcție de mecanismul lor juridic, distingem următoarele fapte juridice.

^[1] În sens practic, se va depune Formularul 300 – Decont de TVA ori formularul 301 – Decont special de TVA.

^[2] M. COLLET, *Droit fiscal*, Ed. Presses Universitaires de France, Paris, 2007, p. 51.

(1) *Realizarea unui venit/profit/câștig.* Venitul provine dintr-un fapt juridic *lato sensu*, de regulă dintr-un act juridic cu titlu oneros: contract de muncă, de vânzare, de locațiune, de antrepriză. Venitul poate reprezenta un venit profesional, adică realizat într-un cadru juridic formal, cu condiții de autorizare, cum este cazul veniturilor persoanelor juridice și ale unor categorii de persoane fizice (venituri comerciale^[1] ori venituri din profesii liberale). Venitul poate reprezenta însă și un venit ocazional, realizat în temeiul libertății contractuale recunoscute oricărui subiect de drept, cum este cazul unor venituri ale persoanelor fizice din vânzarea de imobile. La momentul înregistrării în patrimoniu al unui plus (de regulă, ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestor venituri) se naște creanța fiscală, și anume dreptul autorității publice de a încasa o cotă din acest venit cu titlu de impozit. În cazul veniturilor profesionale, venitul efectiv se determină pentru o anumită perioadă denumită *perioadă fiscală* (luna, trimestrul, anul); într-o anumită perioadă fiscală se poate înregistra inclusiv o pierdere fiscală (cheltuielile sunt mai mari decât veniturile). În cazul veniturilor ocazionale, venitul efectiv se determină prin raportare numai la acel fapt juridic.

(2) *Efectuarea unui act juridic privitor la un bun sau serviciu* (act economic sau act de consum). Actul juridic constă în achiziționarea de către o persoană impozabilă sau un consumator de bunuri sau servicii; acestea au introdus în prețul de achiziție și costul unui impozit indirect. Impozitele indirecte pot greva orice act de consum (TVA care se include în prețul alimentelor, materiei prime, serviciilor tehnice etc.) sau numai anumite acte de consum (accizele: alcool, tutun, energie electrică etc.). Raportat la mișcarea în teritoriu, achiziția poate fi națională, în cadrul Uniunii sau un fapt de import. Pentru operatorul economic, care livrează bunul ori prestează serviciul, faptul juridic generator determină un mecanism juridic și contabil de identificare a impozitului individualizat și/sau colectat prin stabilirea și plata prețului operațiunii și de plată a impozitului către bugetul general consolidat. Prin raportare la condițiile de executare a contractului privitor la bun ori serviciu, se determină și data exigibilității creanței fiscale.

(3) *Deținerea unui bun în proprietate.* Proprietarul suportă o serie de impozite și taxe, ca accesoriu al proprietății. Acesta are obligația de a achita, de regulă, anual, creanțele fiscale determinate de proprietatea asupra unui imobil sau asupra unui mijloc de transport. Impozitele și taxele pe proprietate sunt în sistemul fiscal actual impozite, respectiv taxe locale.

[1] Vom continua a folosi noțiunea de comercial, pentru a desemna veniturile profesionale ale persoanelor, care se autorizează și înregistrează la Registrul Comerțului, parte a conceptului de întreprinzător, profesionist.

Pentru *contribuțiile sociale*, faptul generator al impunerii este realizarea venitului de către persoana fizică. Contribuțiile sociale, în sistemul contemporan, au un regim fiscalizat și nu sunt condiționate de o manifestare de voință a persoanei fizice, cu scopul de a fi asigurat. Astfel, obligațiile fiscale se nasc din simplul fapt al realizării unui venit, *ex lege*, fără a fi necesar acordul prealabil al contribuabilului. Referitor la modul de determinare a obligației fiscale, sunt incidente reguli similare privind veniturile profesionale și cele ocazionale, ca la impozitul pe venit. În cazul veniturilor de tip salarial, contribuțiile sociale se colectează în sistem de reținere la sursă; sunt datorate în cote distribuite între angajat și angajator; angajatorul suportă separat o serie de contribuții în persoana proprie.

Pentru *taxe*, faptul juridic generator al impunerii este efectuarea unui serviciu public, de către o instituție publică, indiferent de beneficiar. În cazul taxelor, cel mai împovăraător element este dat de numărul acestora. Taxele sunt însă percepute într-un sistem simplificat, care permite identificarea contribuabilului și a obligației sale, punctual la data la care acesta solicită un anumit serviciu public: parcare, eliberare acte, înmatriculare. De regulă, taxa se plătește anterior faptului generator; dovada achitării taxei se depune la dosarul prin care se solicită serviciul public.

2.3. Obiectul impunerii

Obiectul impunerii (ori materia impozabilă, baza impozabilă, masa impozabilă) reprezintă asupra a ce se aplică impunerea^[1]; spre exemplu, impozitul pe profit se aplică asupra venitului impozabil, dintr-o perioadă fiscală, determinat conform formulei de calcul din lege; TVA se aplică asupra contraprestației pentru livrările de bunuri ori prestările de servicii.

Obiectul impunerii este valoarea asupra căreia se calculează impozitul ori contribuția. Obiectul impunerii este o sumă de bani, reprezentând veniturile pe o perioadă fiscală sau pe un anumit fapt juridic ocazional, valoarea unui bun, prețul unui bun ori serviciu achiziționat.

În cazul *impozitelor*, determinarea obiectului impunerii se face, de regulă, de către participanții la faptul juridic generator al impunerii, prin acord contractual. Spre exemplu, obiectul impozitului pe venitul din salarii este valoarea salariului și a altor beneficii materiale stabilite conform libertății contractuale de către angajat și angajator; obiectul taxei pe valoare adăugată este prețul serviciului așa cum a fost negociat de părți.

În cazul *veniturilor profesionale*, obiectul impunerii nu este reprezentat din start de valoarea tuturor veniturilor impozabile (ca rezultat al contractelor înche-

[1] M. COLLET, *op. cit.*, p. 50.

iate) pentru o anumită perioadă fiscală, ci legea permite diminuarea acestora cu cheltuielile deductibile, adică acele cheltuieli care au fost realizate în cadrul activității generatoare de venituri, așa cum sunt dovedite de contribuabil. În anumite ipoteze, Codul fiscal instituie un procent fix reprezentând cheltuieli deductibile: drepturi de proprietate intelectuală, cedarea folosinței bunurilor. Determinarea obiectului impunerii se poate face în întregime și prin lege, atunci când baza impozabilă este evaluată prin norme legale: impunerile în sistem forfetar și impunerile asupra bunurilor.

În cazul *taxelor*, obiectul impunerii nu există în mod efectiv decât dacă taxa este procentuală. Obiectul impunerii la taxele stabilite în cuantum fix este serviciul ori actul îndeplinit de o instituție publică. La taxele stabilite în cuantum procentual, obiectul impunerii este dat de valoarea asupra căreia se stabilește taxa. Spre exemplu, timbrul de mediu se calculează raportat la valoarea auto-vehiculului înmatriculat.

În cazul *contribuțiilor sociale*, obiectul impunerii este, de regulă, stabilit prin voința părților (valoarea salariului, valoarea venitului unui liber profesionist). Aceasta are și o limitare legală, în sensul că sunt stabilite, prin dispozițiile Codului fiscal, plafoane minime și maxime ale contribuției lunare, raportat la salariul mediu lunar brut.

2.4. Cota de impunere

Cota de impunere este procentul din obiectul impunerii datorat drept creanță fiscală.

Regula este cota de impunere procentuală: 16% – pentru impozitele directe; 20% – pentru TVA. Pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor, cota este 1, 2 sau 3%; pentru impozitul pe reprezentanțe, impunerea este fixă de 4.000 euro. În cazul accizelor, sistemul de stabilire este mixt, acciza se calculează pe unitate de produs sau procentual. În cazul taxelor, acestea au cuantum fix ori procentual. Pentru contribuțiile sociale, cotele de impunere sunt stabilite expres prin lege: concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate – 0,85%.

2.5. Lichidarea și colectarea impunerii

Lichidarea impunerii, noțiune folosită de doctrina franceză^[1], reprezintă operațiunea de determinare a cuantumului creanței fiscale, certe, lichide și exigibile.

Pentru impozitele directe, coexistă mai multe sisteme de lichidare a impunerii: sistem declarativ (real ori forfetar) și sistem de reținere la sursă. Sistemele

[1] M. COLLET, *op. cit.*, p. 53.