

**Emilian Duca**

# **Codul fiscal comentat și adnotat**

**cu legislație secundară și complementară, jurisprudență  
și norme metodologice**

**Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal** a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 și a fost modificată prin:

- OUG nr. 41/2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru reglementarea unor măsuri bugetare (M. Of. nr. 733 din 30 septembrie 2015), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 112/2016 (M. Of. nr. 408 din 30 mai 2016);
- OUG nr. 50/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 817 din 3 noiembrie 2015), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 358/2015 (M. Of. nr. 988 din 31 decembrie 2015);
- OUG nr. 57/2015 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice în anul 2016, prorogarea unor termene, precum și unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 923 din 11 decembrie 2015);
- OUG nr. 8/2016 privind unele măsuri financiare în vederea finalizării proiectelor finanțate din fondurile Uniunii Europene aferente perioadei de programare 2007-2013, precum și unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 225 din 25 martie 2016), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 124/2016 (M. Of. nr. 520 din 11 iulie 2016);
- Legea nr. 57/2016 pentru modificarea și completarea Legii nr. 273/2004 privind procedura adopției, precum și a altor acte normative (M. Of. nr. 283 din 14 aprilie 2016);
- OUG nr. 32/2016 pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 488 din 30 iunie 2016), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 136/2017 (M. Of. nr. 440 din 14 iunie 2017);
- OUG nr. 46/2016 pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 685 din 5 septembrie 2016), aprobată, cu modificări, prin Legea nr. 26/2017 (M. Of. nr. 210 din 28 martie 2017);
- OUG nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal (M. Of. nr. 977 din 6 decembrie 2016), aprobată cu modificări prin Legea nr. 82/2017 (M. Of. nr. 313 din 2 mai 2017);
- OUG nr. 3/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 16 din 6 ianuarie 2017), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 177/2017 (M. Of. nr. 584 din 21 iulie 2017);
- Legea nr. 2/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru modificarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății (M. Of. nr. 36 din 12 ianuarie 2017);
- OUG nr. 9/2017 privind unele măsuri bugetare în anul 2017, prorogarea unor termene, precum și modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 79 din 30 ianuarie 2017);
- Legea nr. 107/2017 pentru modificarea art. 456 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 376 din 19 mai 2017);
- OG nr. 4/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 598 din 25 iulie 2017);
- OG nr. 25/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 706 din 31 august 2017), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 72/2018 (M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018);
- Legea nr. 209/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 875 din 7 noiembrie 2017);
- OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 885 din 10 noiembrie 2017);
- OUG nr. 3/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 125 din 8 februarie 2018);

- OUG nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018);
- OUG nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 291 din 30 martie 2018);
- Legea nr. 111/2018 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 422 din 17 mai 2018);
- Legea nr. 145/2018 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 515 din 22 iunie 2018);
- OUG nr. 89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 854 din 9 octombrie 2018);
- Legea nr. 175/2018 pentru modificarea și completarea art. 291 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 611 din 17 iulie 2018);
- OUG nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (M. Of. nr. 1.116 din 29 decembrie 2018);
- Legea nr. 13/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 28 din 10 ianuarie 2019);
- Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 44 din 17 ianuarie 2019);
- Legea nr. 60/2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 296 din 17 aprilie 2019);
- OUG nr. 26/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 309 din 19 aprilie 2019);
- OUG nr. 31/2019 privind acordarea unor facilități fiscale și pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 11/2018 pentru adoptarea unor măsuri bugetare și pentru modificarea Legii-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice (M. Of. nr. 403 din 23 mai 2019);
- Legea nr. 156/2019 pentru modificarea art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 625 din 26 iulie 2019);
- Legea nr. 172/2019 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 815 din 8 octombrie 2019);
- Legea nr. 179/2019 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 52/1997 privind regimul juridic al francizei, precum și pentru modificarea art. 7 pct. 15 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 829 din 11 octombrie 2019);
- Legea nr. 185/2019 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru modificarea art. 9 din 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 (M. Of. nr. 848 din 18 octombrie 2019);
- OUG nr. 78/2019 privind modificarea unor acte normative și stabilirea unor măsuri în domeniul agriculturii, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 1031/ 23 decembrie 2019);
- Legea nr. 263/2019 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1054 din 30 decembrie 2019);
- OUG nr. 89/2019 pentru modificarea art. 51<sup>1</sup> alin. (1) și (4) din OUG nr. 111/2011 privind comunicațiile electronice și modificarea unor acte normative (M. Of. nr. 1059 din 31 decembrie 2019);
- OUG nr. 1/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 11 din data de 9 ianuarie 2020);
- OG nr. 6/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 72 din 31 ianuarie 2020);
- OUG nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare (M. Of. nr. 230 din 21 martie 2020);
- OUG nr. 33/2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative (M. Of. nr. 260 din 30 martie 2020);
- Legea nr. 32/2020 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 67/2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 96/2000 privind organizarea și funcționarea Băncii de Export-Import a României EXIMBANK – S.A., precum și a Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale și pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 271 din 1 aprilie 2020);
- OUG nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 319 din 16 aprilie 2020);
- OUG nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale (M. Of. nr. 393 din 14 mai 2020);
- OUG nr. 70/2020 privind reglementarea unor măsuri, începând cu data de 15 mai 2020, în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, pentru prelungirea unor termene, pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a Legii educației naționale nr. 1/2011, precum și a altor acte normative (M. Of. nr. 394 din 14 mai 2020);
- Legea nr. 54/2020 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 33/2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative (M. Of. nr. 396 din 15 mai 2020);
- Legea nr. 68/2020 pentru modificarea art. 456 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 443 din 26 mai 2020);
- Legea nr. 104/2020 pentru completarea art. 60 pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 558 din 6 iulie 2020);

- Legea nr. 131/2020 pentru completarea alin. (8) al art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru modificarea Legii nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare (M. Of. nr. 623 din 15 iulie 2020);
- Legea nr. 153/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru completarea Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități (M. Of. nr. 659 din 24 iulie 2020);
- Legea nr. 155/2020 pentru modificarea și completarea Legii energiei electrice și a gazelor naturale nr. 123/2012 și privind modificarea și completarea altor acte normative (M. Of. nr. 665 din 27 iulie 2020);
- OUG nr. 181/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene (M. Of. nr. 988 din 26 octombrie 2020);
- Legea nr. 230/2020 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1030 din 4 noiembrie 2020);
- Legea nr. 239/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1041 din 6 noiembrie 2020); Rectificare (M. Of. nr. 1101 din 18.11.2020);
- Legea nr. 241/2020 pentru modificarea alin. (1) al art. 459 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1041 din 6 noiembrie 2020);
- Legea nr. 248/2020 pentru modificarea art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1079 din 13 noiembrie 2020);
- Legea nr. 258/2020 pentru completarea art. 1 alin. (2) al Legii nr. 491/2003 privind plantele medicinale și aromatice, precum și produsele stupului și pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1110 din 20 noiembrie 2020);
- Legea nr. 262/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1112 din 20 noiembrie 2020);
- Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020); Rectificare (M. Of. nr. 50 din 15 ianuarie 2021);
- OUG nr. 226/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (M. Of. nr. 1332 din 31 decembrie 2020);
- OUG nr. 13/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991 (M. Of. nr. 197 din 26 februarie 2021);
- OUG nr. 19/2021 privind unele măsuri fiscale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal (M. Of. nr. 315 din 29 martie 2021).

**Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal** au fost aprobate prin HG nr. 1/2016 (M. Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016) și au fost modificate prin:

- Rectificare (M. Of. nr. 78 din 3 februarie 2016);
- HG nr. 47/2016 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016);
- HG nr. 159/2016 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 208 din 21 martie 2016);
- OG nr. 23/2016 privind înființarea Institutului Național de Administrație (M. Of. nr. 658 din 29 august 2016);
- HG nr. 284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 319 din 4 mai 2017);
- HG nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 442 din 25 mai 2017);
- HG nr. 874/2018 pentru modificarea și completarea titlului VIII „Accize și alte taxe speciale” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 954 din 12 noiembrie 2018);
- HG nr. 213/2019 pentru modificarea și completarea titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 282 din 12 aprilie 2019);
- HG nr. 284/2020 pentru modificarea titlului VIII „Accize și alte taxe speciale”, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 320 din 16 aprilie 2020).
- HG nr. 864/2020 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (M. Of. nr. 956 din 16 octombrie 2020).

*Lucrarea include normele metodologice, referințe la Ordine ale ministrului finanțelor publice, Decizii ale Comisiei centrale fiscale, comentarii privind aplicarea unor prevederi, extrase din jurisprudența Curții Constituționale și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, note privind opinia organelor fiscale cu privire la aplicarea unor prevederi fiscale, actualizate la data de 1 aprilie 2021.*



CF

2021

# Codul **fiscal** comentat și adnotat

cu legislație secundară  
și complementară, jurisprudență  
și norme metodologice

---

Emilian Duca

**Universul Juridic**

București

-2021-

# TITLUL I

## Dispoziții generale

### CAPITOLUL I

#### Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

#### Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Art. 1. – (1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.

(3) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

(4) Orice măsură de natură fiscală care constituie ajutor de stat se acordă potrivit dispozițiilor legale în vigoare privind ajutorul de stat.

#### NORME METODOLOGICE

##### Prevederi privind respectarea regulilor de ajutor de stat

6. Facilitățile fiscale de natura ajutorului de stat, așa cum acesta este definit la art. 2 alin. (1) lit. d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 20/2015, cu modificările ulterioare, se acordă cu respectarea prevederilor naționale și comunitare în domeniul ajutorului de stat.

#### LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- *Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice (publicată în M. Of. nr. 597 din 13 august 2002; cu modificările și completările ulterioare).*

#### COMENTARIILE ȘI NOTE

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

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

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

(ii) *contribuabilii*. Această noțiune cu caracter general desemnează entitățile de la care se colectează veniturile fiscale (impozite, taxe și contribuții). În mod tradițional, contribuabilii sunt enumerați în partea introductivă a fiecărui titlu din Codul fiscal;

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

(iv) *procedura de modificare* a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale enumerate la art. 2 al Legii. Și în cazul acestui element, care este reglementat prin art. 4 C. fisc., practica s-a îndepărtat de obiectivul stabilit.

**3. Raportul cu alte acte normative.** Administrarea impozitelor și taxelor reglementate de Codul fiscal face obiectul dreptului procedural fiscal, respectiv al Codului de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), cu modificările și completările ulterioare.

**4. Legislația secundară.** Codul fiscal autorizează Ministerul Finanțelor Publice să emită norme, instrucțiuni și ordine în aplicarea Codului fiscal. Actele normative emise de alte organe ale administrației publice nu vor putea conține reglementări privind aplicarea Codului fiscal, cu excepția cazurilor de delegare de competență prevăzute de Codul fiscal [a se vedea, în acest sens, și prevederile art. 5 alin. (5) C. fisc.].

**5. Tratatе internaționale.** Actele normative prin care se ratifică sau se pun în aplicare tratatele internaționale la care România este parte prevalează în fața legislației naționale, în limitele și în condițiile prevăzute de Constituția României. Deși nu a ratificat (încă) Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor, România a preluat în mare parte prevederile acesteia prin adoptarea Legii nr. 590/2003 privind tratatele (publicată în M. Of. nr. 23 din 12 ianuarie 2004). În domeniul reglementat de Codul fiscal sunt relevante Tratatul de aderare la Uniunea Europeană și convențiile de evitare a dublei impunerii.

**6. Ajutorul de stat.** Așa cum se arată la pct. 6 din normele metodologice, unele facilități fiscale (inclusiv cele acordate în cadrul unor eșalonări la plată a creanțelor fiscale restante), acordate prin acte administrative individuale sau normative, pot fi considerate ajutor de stat. Conform art. 2 alin. (1)

lit. d) din OUG nr. 77/2014, prin **ajutor de stat** se înțelege „orice avantaj economic acordat din surse sau resurse de stat ori gestionate de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acesta afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

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

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

## Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

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

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

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

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

## COMENTARIILE ȘI NOTE

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

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

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

a) *impozitelor directe* (venituri ale bugetului de stat): impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe venit, impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțe;

b) *impozitelor indirecte* (venituri ale bugetului de stat): taxa pe valoarea adăugată și taxele de consumație (accizele);

c) *impozitelor locale* (venituri ale bugetelor locale):

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

4. **Contribuții sociale obligatorii.** La alin. (2) sunt enumerate contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal. În urma modificărilor aduse de OUG nr. 79/2017, începând cu 1 ianuarie 2018, a fost redus numărul de contribuții sociale la 3, față de 6 în reglementarea anterioară.

5. **Alte impozite, taxe și contribuții.** Pe lângă impozitele și contribuțiile menționate mai înainte, există un număr de taxe și/sau contribuții reprezentând venituri ale bugetului de stat care sunt reglementate prin legi speciale. O listă (exemplificativă) a contribuțiilor la fondurile speciale este prezentată în **Anexa nr. I** a prezentei lucrări.

6. **Taxele vamale.** De la data aderării, în România se aplică direct prevederile legislației vamale comunitare [principala reglementare este Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii].

**Modificări:**

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

## CAPITOLUL II

**Aplicarea și modificarea Codului fiscal****Principiile fiscalității**

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

a) **neutralitatea măsurilor fiscale** în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

b) **certitudinea impunerii**, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

c) **justețea impunerii sau echitatea fiscală** asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;

d) **eficiența impunerii** asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;

e) **predictibilitatea impunerii** asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.

## COMENTARIILE ȘI NOTE

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

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

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

4. **Certitudinea impunerii.** *Principiul certitudinii impunerii* se regăsește în aceeași formă ca în vechea reglementare. Respectarea acestui principiu (care se regăsește în dreptul comunitar sub forma *principiului certitudinii legislative și a principiului așteptărilor legitime*) de către legiuitorul român ar trebui să conducă la o atenție deosebită a modul de redactare a normelor de drept material fiscal. Practic, atât legiuitorul principal (Parlamentul și, în cazul delegării legislative, Guvernul), cât și cel secundar (Ministerul Finanțelor Publice) trebuie să se conformeze următoarelor reguli: a) să elaboreze norme juridice clare, care să nu fie interpretabile. Aceasta presupune, pe de o parte, respectarea normelor de tehnică legislativă (consacrate în Legea nr. 24/2000) și, pe de altă parte, utilizarea unor termeni cu un înțeles bine conturat, iar în cazul în care se utilizează termeni noi ori cu mai multe înțelesuri, să se precizeze sensul urmărit de legiuitor. Scopul acestei reguli este de a asigura o interpretare unitară a legii (a se vedea și art. 5 NCPF, cu această denumire); și

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

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

5. **Principiul echității.** *Principiul echității fiscale* (al justeții impunerii) a fost modificat, față de reglementarea anterioară, în sensul impozitării, în funcție de puterea contributivă a contribuabililor (proporțională cu nivelul veniturilor/averii), și nu prin impunerea diferită a veniturilor în funcție de mărimea acestora (sugerând o impozitare progresivă/regresivă a veniturilor).

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

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

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

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

Aplicarea acestor ultime două principii în dreptul național ar putea permite, de exemplu, eliminarea emiterii arbitrare de Ordonanțe de urgență în domeniul fiscal și un argument pentru Curtea Constituțională pentru a-și revizui jurisprudența în ceea ce privește condițiile de emiterie a acestor ordonanțe de către Guvern în domeniul fiscal. De asemenea, principiul certitudinii impunerii ar putea să fie completat cu interdicția emiterii de ordonanțe de urgență în domeniul contribuțiilor financiare (impozite, taxe și contribuții la fonduri speciale), sub sancțiunea nulității acestor acte și, eventual, cu tragerea la răspundere a emitenților.

Alte principii au fost formulate de CJUE cu privire la taxa pe valoarea adăugată, dintre care menționăm *principiul neutralității taxei* (a se vedea și E. Duca, *Teorie și practică privind taxa pe valoarea adăugată*, Ed. Monitorul Oficial, București, 2012).



## Modificarea și completarea Codului fiscal

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

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

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

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

### LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

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

### COMENTARIILE ȘI NOTE

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

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

3. **Norme privind modificarea Codului fiscal.** La alin. (2), în vederea asigurării predictibilității legislative, se arată că (i) introducerea de noi impozite, taxe, contribuții, (ii) modificarea ori eliminarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor existente, (iii) eliminarea sau reducerea de facilități (fiscale) vor intra în vigoare în ziua de 1 ianuarie a anului următor, măsurile adoptate urmând să rămână neschimbate pe o perioadă de cel puțin un an.

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

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

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

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

Jurisprudența Curții Constituționale a ignorat interdicția expresă prevăzută la art. 115 alin. (6) din Constituție cu privire la adoptarea de ordonanțe de urgență în domeniul drepturilor și obligațiilor fundamentale ale cetățenilor României, în condițiile în care contribuțiile financiare sunt enumerate ca obligații fundamentale în Constituție. Practic, emiterea ordonanțelor a fost limitată de curte numai în cazul în care acestea afectează drepturile fundamentale prevăzute de Constituție (a se vedea ca referință Dec. CCR nr. 82/2009).

## Norme metodologice, instrucțiuni și ordine

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

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

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

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

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

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

#### LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

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

#### COMENTARIILE ȘI NOTE

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

2. **Legislația secundară. Noțiune.** Ministerul Finanțelor Publice este instituția abilitată de lege pentru elaborarea normelor necesare aplicării Codului fiscal, indiferent de denumirea acestora – *norme metodologice, instrucțiuni sau ordine*. Normele metodologice sunt aduse la cunoștința publicului prin publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea I. Practic, normele metodologice sunt elaborate de Ministerul Finanțelor Publice și se aprobă prin hotărâre a Guvernului, în timp ce instrucțiunile și ordinele referitoare la Codul fiscal se aprobă de către ministrul finanțelor publice (pentru conformitate se cuvine să arătăm că procedurile fiscale se aprobă prin ordin al președintelui ANAF – a se vedea art. 342 NCPF).

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

3. **Colectarea și sistematizarea legislației secundare.** Colectarea și sistematizarea normelor în vigoare privind Codul fiscal se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice, căruia îi revine obligația de a publica colecția. Legea nu prevede nicio sancțiune pentru nerespectarea acestei obligații legale.

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

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

#### Aplicarea unitară a legislației

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

#### LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

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

#### COMENTARIILE ȘI NOTE

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

2. **Comisia fiscală centrală.** Soluționarea unor probleme legate de aplicarea Codului fiscal este atribuită prin lege Comisiei fiscale centrale, ale cărei decizii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I. Comisia fiscală

centrală aprobă și decizii cu privire la aplicarea unitară a prevederilor Codului de procedură fiscală.

**3. Decizii ale CFC.** Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date. Prin ordin al ministrului finanțelor publice, au fost aprobate și publicate în Monitorul Oficial al României decizii ale Comisiei fiscale centrale (a se

vedea Anexa nr. 6) după cum urmează: în 2004 (10 decizii), 2005 (2 decizii), în 2006 (7 decizii), în 2007 (o decizie), 2008 (o decizie) și 2010 (o decizie), în 2011 (6 decizii), în 2013 (4 decizii), în 2014 (6 decizii – dintre care 4 au fost publicate) și în 2015 (3 decizii – dintre care 2 publicate în M. Of.).

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

## CAPITOLUL III

### Definiții

#### Definiții ale termenilor comuni

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

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

#### LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

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

#### COMENTARIU ȘI NOTE

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

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

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

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

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

statutul personalului didactic, statutul cadrelor militare, statutul polițistului etc.

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

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

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

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

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

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

#### COMENTARII ȘI NOTE

5. **Noțiune.** Ținând cont de definiția activității dependente, pentru eventuala determinare a regimului deducerilor la activitatea dependentă la funcția de bază are relevanță numai impozitul pe venit.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### NORME METODOLOGICE

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

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

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

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

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

#### COMENTARII ȘI NOTE

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

În mod previzibil, aceste prevederi vor fi corelate cu prevederile art. 11 alin. (1) referitoare la reîncadrarea formei unei activități. Deși criteriile par a fi un pas înainte față de vechea reglementare (anterioară datei de 10 iulie 2015), modul de

interpretare a sintagmei „dispune de libertatea...” de la criteriile 3.1, 3.2 și 3.7 ar putea reprezenta o nouă sursă de litigii cu organele fiscale. Considerăm că această sintagmă ar trebui interpretată în sensul posibilității de a exercita această libertate, și nu în sensul exercitării efective a acesteia [a se vedea și pct. 1 alin. (3) din normele de aplicare de mai sus].

#### 7. Criterii de dependență

7.1. **Criteriul libertății** alegerii locului și modului de desfășurare a activității (inclusiv a programului de lucru – pct. 3.1) este cel mai greu de îndeplinit pentru unele cate-