

**Lect. univ. dr. ALICE CRISTINA MARIA ZDANOVSKI**

# **DREPT FISCAL**



Copyright © 2013, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin  
**Editurii Pro Universitaria**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**Editurii Pro Universitaria**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**  
**ZDANOVSKI, ALICE MARIA**

**Drept fiscal** / Zdanovschi Alice Cristina Maria. –  
București : Pro Universitaria, 2013

Bibliogr.

ISBN 978-606-647-680-5

336.221.24(498)

# CAPITOLUL 1.

## DREPTUL FISCAL – NOȚIUNI INTRODUCATIVE

### 1.1. Definiția dreptului fiscal

Constituția României statuează „cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice”, în consecință, taxele și impozitele țin de realitatea cotidiană, iar importanța și procesul constituirii unor fonduri comune afectează întreaga societate.

**Dreptul fiscal, ca ramură a dreptului public, reglementează raporturile juridice care apar în procesul colectării –realizării – impozitelor și taxelor de la persoanele fizice sau persoanele juridice care obțin venituri sau dețin bunuri impozabile ori taxabile<sup>1</sup> stabilite prin lege pe teritoriul fiscal al statului, precum și raporturile juridice care apar în întregul proces de administrare a taxelor și impozitelor.**

**Administrarea taxelor și impozitelor** (sau *administrarea sarcinilor fiscale* – n.n.) este o noțiune<sup>2</sup> legală folosită de Codul de procedură fiscală (CPF), a cărei arie de acoperire cuprinde nu numai *colectarea, dar și înregistrarea fiscală, declararea impozitelor, inspecția fiscală și contenciosul fiscal.*

Astfel, potrivit dispozițiilor *art. 1 alin.3 CPF*, prin *administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat* se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Dreptul fiscal este **o ramură a dreptului public**. În consecință, raporturile juridice fiscale sunt raporturile de drept public reglementate de norme juridice de drept public. Acest aspect reprezintă regula, astfel, în cadrul raporturilor juridice de drept fiscal, unul dintre subiecte este *statul, printr-un organ de specialitate* care intră în raportul juridic *de pe poziția de purtător al autorității de stat*. Această particularitate creează *o poziție juridică de subordonare a tuturor subiectelor* față de subiectul purtător al autorității de stat. O consecință importantă este aceea că, de regulă, actele

---

<sup>1</sup> A se vedea, pe larg, Dan Drosu Șaguna, Dan Șova, *Drept fiscal*, Editura C.H. Beck, ediția 4, București 2011, p. 1.

<sup>2</sup> Noțiune preluată și de literatura de specialitate, a se vedea, spre exemplu, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 1.

juridice administrativ-fiscale emise în acest domeniu sunt *executorii prin ele însele*.

Există o serie de raporturi juridice în cadrul cărora subiectele participante la raporturile juridice se afla *pe o poziție de egalitate juridică cu statul*. Astfel, există *posibilitatea contribuabilului de a formula pretenții de natură patrimonială asupra statului*. În consecință, contribuabilul poate contesta orice act administrativ fiscal, orice act de executare, poate solicita instanței suspendarea actului administrativ ori suspendarea executării silită, poate cere statului despăgubiri pentru o impunere defectuoasă ori nelegală, are dreptul la rambursarea unor impozite (cazul TVA) în anumite situații, poate sesiza organele judecătorești cu privire la abuzurile administrative ale funcționarului fiscal. Se poate vorbi astfel, de *aspectul privat* al dreptului fiscal.

Din punct de vedere juridic, prin **teritoriul fiscal** al unui Stat înțelegem atât *spațiul geografic* alcătuit din sol, subsol, ape și din coloana aeriană aflată deasupra solului și apelor, asupra căruia un stat își exercită suveranitatea sa exclusivă și deplină, cât și teritoriul ocupat de către *reprezentanțele diplomatice* ale statului respective, precum și *aeronavele, navele sub pavilion românesc*.

## 1.2. Principiile și izvoarele dreptului fiscal

### 1.2.1 Principiile dreptului fiscal

**A.** Principiul primordial al oricărei ramuri de drept este **principiul legalității**. Astfel, se impune prezentarea acestui principiu și în materie fiscală, *nullum impositum sine lege* – niciun impozit în afara legii. Acest principiu are consacrare constituțională expresă, prin dispozițiile articolelor 56 și 139 din Constituția României, revizuită.

**B.** Codul fiscal reglementează expres și definește prin dispozițiile legale ale articolului 3 următoarele principii ale dreptului fiscal:

➤ **Neutralitatea măsurilor fiscale** în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

➤ **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;

➤ **Echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice**, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;

➤ **Eficiența impunerii** prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.

Neutralitatea impunerii, certitudinea impunerii, echitatea fiscală și eficiența impunerii reprezintă *principii de bază ale fiscalității unei economii libere*<sup>3</sup>.

C. Acestor principii legale li se mai poate adăuga un principiu formulat de literatura de specialitate<sup>4</sup>, care are în vedere *contribuția fiecăruia la sistemul fiscal proporțional cu capacitatea sa contributivă*. Aceasta înseamnă consacrarea ideii de **egalitate prin impunere**, preferabilă principiului *egalității în fața impunerii*.

### 1.2.2. Izvoarele dreptului fiscal

Izvoarele dreptului fiscal pot fi împărțite în două categorii, astfel, (1) izvoare comune tuturor ramurilor de drept și (2) izvoare specifice dreptului fiscal.

În acest domeniu ne oprim, în principal, la următoarele izvoare:

**1. Constituția României, revizuită**<sup>5</sup>, care este primul și cel mai important izvor al dreptului fiscal. Legea fundamentală a țării reglementează în art. 56 obligația cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, între îndatoririle fundamentale cetățenești, această îndatorire fundamentală însă trebuie să fie garantată de așezarea justă a sarcinilor fiscale, de interzicerea oricăror alte prestații în afara celor stabilite prin lege. Constituția României prin dispozițiile art. 56 și art. 139 consacră principiul *nullum impositum sine lege*.

**2. Codul Fiscal**<sup>6</sup>, care cuprinde principiile generale ale fiscalității, raportul dintre legea română și tratatele internaționale cu privire la impunere, inclusiv convențiile de evitare a dublei impuneri, principalele impozite și taxe din sistemul fiscal românesc.

Deși, încercarea de concentrare a tuturor acestor reglementări într-un singur cadru normativ este lăudabilă, modificările permanente însă, modificări de esență ale acestei reglementări precum și adăugarea prin

---

<sup>3</sup> A se vedea, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 2.

<sup>4</sup> În acest sens, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 2.

<sup>5</sup> Revizuită prin Legea nr. 429/2003 de revizuire a Constituției României, republicată în M.Of. nr. 758/29 oct. 2003.

<sup>6</sup> Adoptat prin Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M.Of. nr. 927/23 dec. 2003. Totodată, pe parcursul lucrării vom folosi prescurtarea CF pentru Codul fiscal.

reglementări secundare la normele juridice primare, slăbește foarte mult din efectul benefic produs inițial.<sup>7</sup>

**3. Codul de procedură fiscală**<sup>8</sup>, care cuprinde toate reglementările legale procedurale care țin de administrarea impozitelor și taxelor. Astfel, potrivit art. 1 alin. 1 CPF, acest cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.

**4. Reglementările secundare**<sup>9</sup>, respectiv *Normele, Instrucțiunile și Regulamentele de aplicare ale legislației fiscale*, adoptate prin Hotărâre de Guvern ori prin Ordin al Ministrului Finanțelor Publice ori prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, detaliază în amănunt modul de aplicare a normelor fiscale sau procedural fiscale, conținând reglementări și, uneori, chiar lămuriri necesare, în absența cărora aplicarea legislației fiscale ar fi dificilă.

**5. Deciziile Comisiei fiscale centrale**<sup>10</sup> constituite la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, a cărei rațiune de funcționare este *interpretarea unitară a reglementărilor fiscale* sunt obligatorii doar pentru organele fiscale, modul de interpretare a legii fiscale cuprinse într-o decizie a Comisiei putând fi infirmat pe cale judiciară prin hotărâre judecătorească<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> În acest sens, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 3.

<sup>8</sup> Adoptat prin Ordonanță Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată în M.Of. nr. 513/31 iul. 2007. Totodată, pe parcursul lucrării vom folosi prescurtarea CPF pentru Codul de procedură fiscală.

<sup>9</sup> Art. 5 CF prevede: „(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, se emit de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(5) 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 pune această colecție oficială la dispoziția altor persoane, spre publicare.”

<sup>10</sup> Înființată prin dispozițiile art. 6 CF.

<sup>11</sup> A se vedea și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1765/2011 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, publicat în M.Of. nr. 195 din 21 martie 2011.

**6. Dreptul Uniunii Europene**, ca și ansamblul actelor normative care reglementează raporturile juridice care apar în procesul integrării europene.

Potrivit art. 148 din Constituție, ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, actele de revizuire a tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.

Din cadrul acestui ansamblu, semnificative vor fi actele normative care reglementează raporturile juridice ce produc efecte asupra sistemului fiscal național. Spre exemplu, Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare; Directiva 2008/118/CE privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE, cu modificările și completările ulterioare; Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar<sup>12</sup>, cu modificările și completările ulterioare.

**N.B.**<sup>13</sup>: Trebuie reținut, precum prevede și Codul fiscal și cel de procedură fiscală<sup>14</sup>, **modificarea și completarea** acestora se face astfel:

→ se modifică și se completează *numai prin lege*, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia.

→ orice modificare sau completare la prezentul cod *intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor* celui în care a fost adoptată prin lege.

### 1.3. Raporturile juridice fiscale

Raporturile juridice fiscale sunt reglementate în temeiul normelor juridice referitoare la administrarea veniturilor fiscale ale statului.

Raporturile juridice fiscale sunt formate din *relații de impunere care apar în procesul repartizării unei părți din venitul național și în redistribuirea unor venituri ale persoanei fizice și ale persoanei juridice, în scopul constituirii fondurilor bănești ale bugetului de stat*.<sup>15</sup>

Raporturile juridice fiscale sunt de două categorii:

- I. *raporturile juridice fiscale materiale (de drept material) și*
- II. *raporturile juridice fiscale procesuale (de drept procesual fiscal).*

Din totalitatea activităților desfășurate în scopul stabilirii și încasării la bugetul consolidat a impozitelor și taxelor, unele sunt specifice raporturilor juridice fiscale, iar altele raporturile juridice procedural fiscale.

---

<sup>12</sup> A se vedea, pe larg, și Regulamentul (CE) NR. 450/2008 de stabilire a Codului Vamal Comunitar (Codul Vamal Modernizat).

<sup>13</sup> *Nota bene.*

<sup>14</sup> În acest sens, art. 3 CPF și art. 4 CF.

<sup>15</sup> A se vedea, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 4.

În cazul celor două categorii de raporturi juridice<sup>16</sup>:

→ subiectele sunt aceleași (organele fiscale și contribuabilii);

→ obiectul este același (stabilirea și încasarea la bugetul general consolidat a impozitelor, taxelor și altor contribuții datorate de către debitorii fiscali);

→ dar diferă conținutul celor două categorii de raporturi. Astfel:

- *Conținutul raportul juridic material fiscal*: drepturile și obligațiile părților legate de perceperea impozitelor, perceperea dobânzilor și penalităților, dreptul la restituirea impozitelor și taxelor, dreptul la rambursarea TVA și obligațiile corelative de declarare a materiei impozabile, a bunurilor deținute și veniturilor realizate impozabile ori taxabile, etc.

- *Conținutul raportul juridic procesual fiscal*: drepturi și obligații legate de acțiunile administrative, administrativ-jurisdicționale și procesual-civile legate de activitatea de administrare a impozitelor și taxelor.

**Elementele constitutive ale raporturilor juridice fiscale** sunt subiectele, conținutul și obiectul.

**A. Subiectele** raportului juridic fiscal sunt:

**1) Statul**, ca și purtător al autorității de stat, prin *organele fiscale*<sup>17</sup> investite cu atribuții specifice realizării veniturilor fiscale.

→ *La nivel central*, statul este reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și unitățile sale teritoriale.

→ *La nivel local*, unitățile administrativ-teritoriale sunt reprezentate în raporturile juridice fiscale de autoritățile administrației publice locale, precum și de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuțiilor delegate de către autoritățile respective.

→ Agenția Națională de Administrare Fiscală, unitățile sale teritoriale, precum și compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale reprezintă **organele (autoritățile) fiscale ale statului**.

**2) Contribuabilul**, orice persoană fizică ori persoană juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii<sup>18</sup>. Astfel, contribuabil este *orice persoană fizică sau juridică care realizează un venit sau deține un bun impozabil sau taxabil pe teritoriul fiscal al României, și datorează bugetului general consolidat, în condițiile legii, anumite sarcini fiscale*.

---

<sup>16</sup> În acest sens, pe larg, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, pp. 4-5.

<sup>17</sup> A se vedea, pe larg, dispozițiile art. 17 CPF.

<sup>18</sup> Potrivit dispozițiilor alin. 2 art. 17 CPF.



În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate avea *un raport juridic direct*, sau poate fi **reprezentat**<sup>19</sup> **printr-un împuternicit, convențional sau legal**.

Conținutul și limitele *reprezentării convenționale* sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz.

*Reprezentarea legală*<sup>20</sup> apare în situația în care contribuabilul propriu-zis nu se poate reprezenta el însuși în raporturile juridice fiscale și nici nu a fost desemnat un reprezentant convențional, în toate aceste situații, instanța judecătorească, din oficiu sau la cererea organului fiscal, va numi un *curator fiscal*<sup>21</sup> cu drept de reprezentare a contribuabilului și cu drept de exercitare a tuturor drepturilor și obligațiilor contribuabilului în numele și pe seama acestuia.

Potrivit Codului de procedură fiscală, art. 25, subiectele *raportului de drept material fiscal* sunt, pe de o parte, **creditorul fiscal** și, pe de altă parte, **debitorul fiscal**.

Astfel, în raporturile de drept material fiscal, *creditorii* sunt *persoanele titulare ale unor drepturi de creanță fiscală prevăzute de legea fiscală*, iar *debitorii* sunt acele persoane care, potrivit legii, au *obligația corelativă de plată a acestor drepturi*.

În cazul în care *obligația de plată nu a fost îndeplinită de debitor, debitori devin*, în condițiile legii, *următorii*:

- a) moștenitorul care a acceptat succesiunea contribuabilului debitor<sup>22</sup>;
- b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, după caz;
- c) persoana căreia i s-a stabilit răspunderea în conformitate cu prevederile legale referitoare la faliment;
- d) persoana care își asumă obligația de plată a debitorului, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanții reale la nivelul obligației de plată;

---

<sup>19</sup> A se vedea, pe larg, art. 18 CPF.

<sup>20</sup> Art. 20 CPF prevede obligațiile reprezentanților legali, astfel: „(1) Reprezentanții legali ai persoanelor fizice și juridice, precum și ai asocierilor fără personalitate juridică sunt obligați să îndeplinească obligațiile fiscale ale persoanelor reprezentate, în numele și din averea acestora.

(2) În cazul în care, din orice motiv, obligațiile fiscale ale asocierilor fără personalitate juridică nu sunt achitate potrivit alin. (1), asociații răspund solidar pentru îndeplinirea acestora.” Cu privire la răspunderea solidară, a se vedea, pe larg, art. 27 și 28 CPF.

<sup>21</sup> A se vedea, pe larg, art. 19 CPF.

<sup>22</sup> În ceea ce privește drepturile și obligațiile succesorilor, art. 29 CPF prevede: „(1) Drepturile și obligațiile din raportul juridic fiscal trec asupra succesorilor debitorului în condițiile dreptului comun.

(2) Dispozițiile alin. (1) *nu sunt aplicabile* în cazul *obligației de plată* a sumelor ce reprezintă *amenzi aplicate*, potrivit legii, *debitorului persoană fizică*.”

- e) persoana juridică, pentru obligațiile fiscale datorate de sediile secundare ale acesteia;
- f) alte persoane, în condițiile legii.

Totodată, în ceea ce privește subiectele raportului juridic fiscal trebuie prezentați și definiți următorii termeni:

### **1. Plătitorul obligației fiscale**

În anumite situații, generate de structura raportului juridic material fiscal, obligația de plată a unui impozit stabilit de lege în sarcina unui contribuabil nu revine nici contribuabilului și nici reprezentantului său legal ori convențional, curatorului ori succesorului în drepturi, ci plătitorului.

*Plătitor<sup>23</sup> al obligației fiscale este debitorul sau persoana care, în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat, spre exemplu, angajatorul în cazul unui raport juridic de muncă este plătitor al obligațiilor fiscale constând în impozit pe salarii și contribuții sociale în numele și pe seama angajatului.*

*Plătitorul nu este un debitor al unui impozit, ci persoana desemnată de legiuitor care are obligația reținerii și vărsării impozitului datorat de contribuabil în cazul impozitelor a căror realizare se face prin reținere la sursă și virarea în conturile trezoreriei statului.*

**N.B.** → *Neîndeplinirea obligației de plată atrage sancțiuni legale pentru plătitor, diferite de sancțiunile aplicabile unui contribuabil care nu efectuează o plată în cazul impozitelor directe sau indirecte a căror plată se face direct de către contribuabilul-debitor. Sancțiunile și tratamentul juridic este diferențiat între contribuabilul rău-platnic și plătitorul care nu-și respectă obligația de reținere și vărsare a unui impozit datorat de alt contribuabil, întrucât în timp ce contribuabilul este și debitor și plătitor al obligației fiscale, plătitorul nu este și debitor.<sup>24</sup>*

### **2. Domiciliul fiscal**

Sub acest aspect codul de procedură fiscală distinge între creanțelor fiscale administrate de ANAF și celelalte creanțe fiscale ale bugetului general consolidat.

**I.** Astfel, potrivit legii fiscale, art. 31 CPF, în cazul *creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală*, prin **domiciliul fiscal** se înțelege:

---

<sup>23</sup> A se vedea, pe larg, art. 26 CPF.

<sup>24</sup> Spre exemplu, în acest sens, a se vedea, D.D. Șaguna, D. Șova, *op.cit.*, p. 7, precum și dispozițiile art. 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 672/ 27.07.2005.