

Drept fiscal

Șaguna Dan Drosu

Capitolul I

Introducere în dreptul fiscal

§1. Definiția Dreptului fiscal

Dreptul fiscal, ca ramură a dreptului public, este format din totalitatea actelor normative ce reglementează raporturile juridice fiscale care se nasc, se modifică și se sting în procesul colectării impozitelor și taxelor de la contribuabili.

- Dreptul fiscal este o **ramură a dreptului public**.
- Raporturile juridice fiscale se nasc în procesul colectării impozitelor și taxelor, sau al administrării acestora. **Administrarea impozitelor și taxelor** este o noțiune legală folosită de codul de procedură fiscală, a cărei arie de acoperire este însă mult mai largă, având în vedere nu numai colectarea, dar și înregistrarea fiscală, declararea impozitelor, inspecția fiscală și contenciosul fiscal.
- **Subiect al impunerii** este orice persoană fizică sau juridică (de drept public sau privat) care realizează venituri ori deține bunuri impozabile ori taxabile, denumita contribuabil. Principiul este universalitatea impunerii, excepția fiind scutirea de la impunere, care trebuie să fie expres și limitativ prevăzută de legea fiscală, niciun fel de extindere pe cale de interpretare nefiind admisă.
- **Obiectul impunerii** sunt atât bunurile cât și veniturile considerate de legiuitor ca fiind impozabile ori taxabile.
- Raporturile juridice fiscale sunt raporturi de drept public reglementate de norme de drept fiscale. Față de această concepție tradiționalistă însă, legislația și practica au dezvoltat foarte mult și **aspectul privat** al dreptului fiscal. Astfel, în ciuda faptului ca titlurile statului care au ca obiect impozite și taxe sunt și rămân titluri executorii, pentru a căror realizare nu este necesară intervenția magistratului, totuși există mai multe situații în care tradiționalul

caracter de drept public este atenuat de raporturi juridice în care egalitatea părților și chiar posibilitatea contribuabilului de a formula pretenții de natură patrimonială asupra statului modifică semnificativ concepția tradițională cu privire la raporturile juridice fiscale.

- **Contribuabilul** poate contesta orice act administrativ fiscal, orice act de executare, poate solicita instanței suspendarea actului administrativ ori suspendarea executării silite, poate cere statului despăgubiri pentru o impunere defectuoasă ori nelegală, are dreptul la rambursarea unor impozite (cazul T.V.A.) în anumite situații, poate sesiza organele judecătorești cu privire la abuzurile administrative ale funcționarului fiscal sau poate justifica chiar o acțiune judiciară întemeiată pe Convenția europeană a drepturilor omului pentru încălcarea articolului 1 cu privire la dreptul de proprietate.

§2. Principiile Dreptului fiscal

Principiile dreptului fiscal sunt definite de Codul fiscal în art. 3 și au următorul conținut:

- a. **Neutralitatea măsurilor fiscale** în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând 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. **Echitatea fiscală** la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;
- d. **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, reprezentând esența multor discuții pe marginea

corectitudinii raportului de impunere atât din punct de vedere al relației stat – contribuabil cât și din punct de vedere al contribuabililor care compară diferitele reglementări concrete aplicabile fiecăruia în parte.

Acestor principii legale li se mai poate adăuga un **principiu** formulat de mai mulți teoreticieni, **care are în vedere contribuția fiecăruia la sistemul fiscal proporțional cu capacitatea să contributivă**¹. Aceasta înseamnă **consacrarea ideii de egalitate prin impunere, preferabilă principiului egalității în fața impunerii**. Deși există argumente pro și contra pentru susținerea oricăreia din aceste două idei, autorii prezentei lucrări se pronunță în favoarea egalității prin impunere, fie și pentru motivul unei echități sociale mai mari decât acela al egalității în fața impozitului. Considerăm că este normal ca un cetățean care are o avere mai mare să contribuie într-o măsură superioară la constituirea fondurilor generale ale societății decât un cetățean care are o capacitate contributivă inferioară.

§3. Izvoarele Dreptului fiscal

- ❖ **Constituția României** 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 fiscale², de interzicerea oricăror alte prestații în afara celor stabilite prin lege³ și de reglementarea prin lege a modului de cheltuire a fondurilor generale ale societății constituite din impozite și taxe⁴.
- ❖ În afara legii fundamentale, la sfârșitul anului 2003, au fost codificate de către legiuitorul român Codul Fiscal (Legea 571/2003) și Codul de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003).
- ❖ **Codul Fiscal** strânge la un loc principiile generale ale fiscalității, raportul dintre legea română și tratatele internaționale cu privire la impunere, inclusiv convențiile de evitare a dublei impuneri,

¹ G. Morse, D. Williams, Principles of Tax Law.

² Constituția României, art. 56 alin. (2).

³ Constituția României, art. 56 alin. (3) consacră principiul *nullum impositum sine lege*. Acest principiu este consacrat de legea fundamentală și în art. 139 alin. (1).

⁴ Art. 139 alin. (3) din Constituția României arată: „Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora”.

principalele impozite și taxe din sistemul fiscal românesc. Încercarea de concentrare a tuturor acestor reglementări într-un singur cadru normativ este laudabilă. Modificările permanente însă, modificări de esență ale acestei reglementări precum și adăugarea prin reglementări secundare la normele juridice primare, slăbește foarte mult din efectul benefic produs inițial.

- ❖ **Codul de procedură fiscală** concentrează toate reglementările legale procedurale care țin de „administrarea impozitelor și taxelor”, respectiv înregistrarea contribuabililor, declararea impozitelor și taxelor, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor și taxelor, soluționarea contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor administrative fiscale.
- ❖ **Mai există și alte legi speciale, cum ar fi: Codul Vamal¹, Legea nr.146/1997 privind taxele judiciare de timbru², Ordonanța Guvernului nr.12/1998 privind taxele de timbru pentru activitatea notarială³ etc.**
- ❖ **Reglementările secundare**, respectiv Normele, Instrucțiunile și Regulamentele de aplicare ale legislației fiscale, adoptate prin Hotărâre de Guvern ori prin Ordin al Ministrului finanțelor Publice, joacă un rol foarte important în explicarea și aplicarea legislației fiscale, detaliind în amănunt modul de aplicare a normelor fiscale sau procedural fiscale, conținând reglementări și, uneori, chiar lămuriri necesare, în absența cărora aplicarea legislației fiscal ar fi dificilă.
- ❖ **Deciziile Comisiei fiscale centrale** 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.

§4. Raporturile juridice fiscale

¹ Noul Cod vamal a fost adoptat prin Legea nr.86/2006 publicată în Monitorul Oficial nr.350 din 19 aprilie 2006.

² A se vedea Monitorul Oficial nr.173 din 29 iulie 1997, cu modificările și completările ulterioare.

³ A se vedea Monitorul Oficial nr.586 din 7 august 2002(actul normativ republicat)

- **Raporturile juridice fiscale** sunt reglementate în temeiul normelor juridice referitoare la colectarea veniturilor fiscale ale statului. Această categorie de rapoorturi juridice se particularizează prin specificul conținutului lor, adică a drepturilor și a obligațiilor subiecților participante.
- Rapoorturile juridice fiscale sunt formate din relații de impunere care iau naștere în procesul repartizării unei părți din venitul național și în redistribuirea unor venituri ale persoanelor juridice și ale persoanelor fizice, în scopul constituirii fondurilor bănești ale bugetului de stat.

Nu există o reglementare legală care să **definească** raportul juridic fiscal, dar din interpretarea mai multor prevederi ale Codului de procedura fiscală, respectiv art. 1, art. 16 și art. 21 rezultă atât părțile, cât și conținutul și obiectul rapoorturilor juridice fiscale.

Există două **categorii** de rapoorturile juridice fiscale:

- rapoorturi de drept material fiscale și
- rapoorturi de drept procedural fiscal.

Este dificil de realizat o distincție pe baza reglementărilor legale, întrucât textele nu fac o separație clară între cele două categorii de rapoorturi juridice, dar aceasta se poate deduce. Din totalitatea activităților desfășurate în scopul stabilirii și încasării la bugetul consolidat a impozitelor și taxelor, unele sunt specifice rapoorturilor juridice material fiscale, iar altele rapoorturilor juridice procedural fiscale.

În cazul celor două categorii de rapoorturi juridice **subiectele** sunt aceleași, respectiv organele fiscale și contribuabilii, **obiectul** este același, respectiv 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 rapoorturi.

- **Rapoortul de drept material fiscal** are în conținutul său drepturile și obligațiile părților legate de perceperea impozitelor, perceperea¹ dobânzilor și penalităților, dreptul la restituirea impozitelor și taxelor, dreptul la rambursarea T.V.A. și obligațiile corelative de declarare a materiei impozabile, a bunurilor deținute și veniturilor realizate impozabile ori taxabile etc

¹ Prin percepere, în sens fiscal, se înțelege stabilirea impozitelor.

- **Raportul de drept procedural fiscal** are în conținutul său acele drepturi și obligații legate de acțiunile administrative, administrativ-jurisdicționale și procesual- civile legate de activitatea de administrare a impozitelor și taxelor.

Prin administrarea impozitelor și taxelor se înțelege, în sensul Codului de procedură fiscală, ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu: înregistrarea fiscală; declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Raporturile juridice fiscale întrunesc toate **caracteristicile** raporturilor juridice financiare și au elemente comune tuturor raporturilor juridice în general, indiferent de deosebirile de conținut dintre diferitele categorii de venituri ale bugetului de stat.

Raporturile juridice fiscale cuprind în **structura** lor următoarele elemente: subiecte, conținut și obiect.

- 1) **Subiectele** raporturilor juridice fiscale sunt, pe de o parte, statul, prin organele fiscale investite cu atribuții specifice realizării veniturilor fiscale, iar pe de altă parte, persoanele juridice sau persoanele fizice obligate să plătească impozitele, taxele și celelalte venituri ale bugetului de stat¹.
 - **Statul** este reprezentat, la nivel central, de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale, care reprezintă **organele fiscale ale statului**.
 - 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.
 - **Contribuabilul** este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate avea un raport juridic direct, sau poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Împuternicitul poate fi convențional, sau legal.

¹ Art. 17 C. proc. fisc.

2) **Conținutul** raporturilor juridice fiscale îl constituie drepturile și obligațiile subiecților participante.

Cele mai importante drepturi ale statului sunt:

- dreptul de a institui venituri fiscale (taxe și impozite);
- dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, denumite de legiuitor **creanțe fiscale principale**;
- dreptul la perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**.

Obligațiile corelative ale contribuabililor, denumite de legiuitor obligații fiscale, sunt următoarele:

- obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;
- obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

De asemenea, contribuabilii au **drepturi, cum ar fi:**

- dreptul de a pretinde stabilirea impunerii și modalității de plată în conformitate cu dispozițiile actelor normative care reglementează fiecare venit fiscal,
- dreptul de a beneficia de înlesnirile legale (scutiri, reduceri, amânări, eșalonări de plată etc.), ;

- dreptul de a contesta actele cu caracter individual ale organelor de control fiscal pe care le consideră neconforme cu legea.

Obligațiile corelative ale organelor statului cu atribuții fiscale sunt:

- de a stabili, încasa și urmări numai venituri fiscale legal datorate;
- de a acorda, la cererea justificată a persoanelor interesate, înlesnirile prevăzute de actele normative;
- de a rezolva în mod corespunzător orice contestație depusă de subiecții de drept obligate față de bugetul de stat.

3) **Obiectul** raporturilor juridice fiscale îl reprezintă stabilirea și prelevarea la bugetul general consolidat a impozitelor, taxelor și altor contribuții datorate de către debitorii fiscali. Pe scurt, obiectul raporturilor de drept fiscal îl constituie chiar sumele de bani ce reprezintă impozite, taxe și alte venituri. De altfel, totalitatea drepturilor și obligațiilor stabilite de actele normative în sarcina subiecților participante la raporturile juridice fiscale au drept scop, în ultimă instanță, colectarea sumelor de bani datorate cu titlu de venituri fiscale.

Capitolul II

Sistemul fiscal. Noțiune. Trăsături

Putem **defini** sistemul fiscal ca reprezentând „totalitatea impozitelor și taxelor provenite de la persoanele juridice și persoanele fizice care alimentează bugetele publice”¹.

În practica financiară, se utilizează și **noțiunea de «fiscalitate»**, care este definită ca un „sistem de constituire a venitului statului prin redistribuirea venitului național cu aportul impozitelor și taxelor, reglementat prin norme juridice”².

Sistemul fiscal cuprinde o diversitate de impozite, taxe și alte vărsăminte obligatorii, care afectează veniturile tuturor persoanelor fizice sau juridice, ponderea efortului fiscal fiind suportată de masa populației, mai ales prin intermediul prețurilor.

Pentru o bună funcționare a economiei, este necesară asigurarea unei stabilități a sistemului fiscal. Frecvențele modificări și completări care se aduc reglementărilor fiscale creează greutate în cunoașterea corectă și aplicarea unitară a legislației fiscale. De asemenea, prin acest fenomen se creează și o stare de neîncredere și nesiguranță investitorilor interni și străini pentru soarta investiției pe care intenționează s-o facă³.

Reglementările legale adoptate după Revoluția din Decembrie 1989 permit a se observa câteva **orientări** spre care s-a îndreptat noul sistem fiscal:

a) reforma fiscală care se realizează în România are în vedere, în principiu, condițiile sociale și economice specifice etapei actuale de dezvoltare

b) prin reforma fiscală se urmărește construirea unui sistem fiscal coerent, echitabil și eficient.

¹ I. Condor, *Drept financiar și fiscal*, Ed. Tribuna Economică, București, 1996, p. 147.

² G. Marin, A. Puiu, *Dicționar de relații economice internaționale*, Ed. Enciclopedică, București, 1993, p. 278.

³ Codul Fiscal (Legea nr. 571/2003) prevede în acest sens, în art. 4: „Prezentul cod 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”.

CAPITOLUL III FISCALITATEA

§1. Definiția fiscalității

Într-o **definiție sintetică** a fiscalității, putem spune că aceasta este formată din totalitatea taxelor și a impozitelor reglementate prin acte normative.

Fiscalitatea mai poate fi definită și ca un sistem de percepere a impozitelor, taxelor și contribuțiilor de către autoritățile publice în scopul realizării funcțiilor social-economice ale statului¹.

§2. Nivelul și structura fiscalității

Nivelul fiscalității îl reprezintă mărimea taxelor și impozitelor.

Întrucât mărimea impozitelor, în expresie nominală, este puternic influențată de procesul inflaționist, pentru a aprecia nivelul fiscalității este mai concret indicatorul care exprimă partea din produsul intern brut care este prelevată la dispoziția statului pe calea impunerii. Mărimea prelevării este dependentă de anumiți **factori**, printre care:

- a) ponderea sectorului public în producția industrială a țării;
- b) nivelul cotelor de impozit;
- c) dimensiunile nevoilor fiscale și ale mijloacelor de acoperire a acestora;
- d) proporțiile evaziunii fiscale.

¹ D. D. Șaguna, Drept financiar și fiscal, Ed. All Beck, București, 2003, p. 345.

Structura fiscalității este reprezentată de diversitatea impozitelor și taxelor prin intermediul cărora statul colectează veniturile fiscale.

Este de observat, pentru ultimii ani, o echilibrare a impozitelor directe și a celor indirecte în cadrul politicii fiscale duse de țările dezvoltate.

§3. Principiile generale ale fiscalității societății libere

Nu poate exista o societate liberă, decât dacă există o repartizare suficientă a puterilor (dacă există o descentralizare a deciziilor). În aceste condiții, se impune un sistem economic bazat pe proprietatea privată și pe economia de piață.

- **Principiul individualității.** Dacă se admite principiul democratic după care individul constituie obiectivul suprem, atunci organizarea vieții în societate nu apare ca un obiectiv de sine stătător, ci numai ca un mijloc prin care să se asigure o puternică dezvoltare a personalității individului.
- **Principiul de nediscriminare.** Impozitul trebuie stabilit în condițiile unor reguli identice pentru toți contribuabilii. Orice măsură fiscală care este discriminatorie, într-un mod direct sau indirect, este incompatibilă cu principiile unei societăți libere.
- **Principiul de impersonalitate.** Acest principiu semnifică faptul că prelevarea nu trebuie să implice cercetări de tip inchiizitorial asupra persoanelor sau gestiunii întreprinderilor, ținând cont că finalitatea vieții într-o societate liberă trebuie să fie respectul persoanei.
- **Principiul de neutralitate.** Conform acestui principiu, impozitul trebuie să fie favorabil unei economii eficiente.
- **Principiul de non-arbitru.** Impozitul trebuie să fie prelevat după principii simple, clare și care să nu lase loc arbitrariului.

Capitolul IV

Politica fiscală

Politica fiscală reprezintă un ansamblu de instrumente de intervenție a statului, generate de procese specifice financiar-fiscale: formarea prin impozite și taxe a veniturilor fiscale, alocarea cheltuielilor fiscale, asigurarea echilibrelor fiscale.

§1. Noțiunea și sfera politicii fiscale

În abordarea politicii fiscale trebuie stabilit:

- conceptul de politică fiscală,
- sfera politicii fiscale,
- interdependența cu alte politici.

Prin **politica fiscală** se înțelege „volumul și proveniența surselor de alimentare a fondurilor publice, metodele de prelevare care urmează a fi utilizate, obiectivele urmărite, precum și mijloacele de realizare a acestora”¹.

- Politica fiscală poate urmări atingerea unor **scopuri** diferite, fie de natură pur fiscală, fie de natură publică, militară, socială etc.
- Între politica economică și cea fiscală s-au creat puternice interdependențe, politica fiscală implicându-se în rezolvarea cerințelor economiei prin acțiunea de intervenție a statului cu ajutorul instrumentelor fiscale în procesele economice.
- Politica fiscală se **interferează** puternic și cu politicile sectoriale (industrie, comerț, agricultură etc.), cu politicile financiar–monetare, sociale precum și cu strategiile legislativ–instituționale.
- Prin intermediul politicii fiscale se poate acționa în sensul protejării, încurajării anumitor ramuri economice; astfel, **intervenționismul fiscal** poate avea **obiective** diferite, cum sunt:
 - stimularea agenților economici spre realizarea de investiții în anumite domenii;
 - creșterea calității și a competitivității produselor;
 - stimularea exportului;
 - protejarea mediului înconjurător etc.
- **Legătura politicii fiscale cu cea socială** decurge din faptul că unele obiective sociale se aduc la îndeplinire prin măsuri cu caracter fiscal, cum sunt: exonerări, reduceri de impozite și taxe, aplicarea unor deduceri din materia impozabilă.
- Politica fiscală, ca parte integrantă a politicii financiare, nu poate fi abordată decât în strânsă legătură cu **politica alocativă** (politica fiscală stricto sensu). La rândul său, politica fiscală trebuie să fie corelată cu politica monetară și celelalte componente ale politicii economice și sociale, precum și cu cele de protecție a mediului, de apărare națională etc.

§2. Teoria politicilor fiscale

- ❖ Prin politica fiscală se stabilește, în primul rând, volumul resurselor financiare ale statului necesare realizării funcțiilor și

¹ Gh. Manolescu, Politici monetare și fiscale, Ed. Universității Ecologice, București, 1997, p. 144.

sarcinilor sale; mărimea lor este dată de quantumul cheltuielilor publice aferente perioadei respective.

- ❖ O concordanță importantă a politicii fiscale vizează, în al doilea rând, **proveniența resurselor financiare**, principala componentă fiind dată de resursele interne și numai în completarea acestora de resursele externe.
- ❖ În ceea ce privește **cuantificarea contribuției persoanelor fizice la formarea fondurilor publice**, politica fiscală poate opta, de asemenea, ori pentru o contribuție egal repartizată, ori pentru una diferențiată în raport cu obiectivele economice, sociale sau de altă natură.
- ❖ O coordonată majoră a politicii fiscale este **rata fiscalității**.

§3. Condiționarea fiscală a finanțării deficitului fiscal

«**Ortodoxia**» financiară a impus, ani la rând, un echilibru strict între veniturile și cheltuielile aprobate prin bugetul statului. Rezolvarea problemelor legate de echilibrul fiscal se realizează în strânsă legătură cu politica fiscală. Rolul politicii fiscale constă în a accepta sau nu dezechilibre fiscale (**deficite fiscale**).

Modalitățile de finanțare a deficitului fiscal sunt **emisiunea monetară** (procedeu nedorit, deoarece este generator de fenomene inflaționiste) sau **împrumuturile de stat**.

Împrumuturile de stat ridică unele probleme legate de:

- scopul în care se contractează împrumuturile – ralierea unor obiective economico-productive pentru infrastructură sau finanțarea unor cheltuieli de consum;
- resursele de rambursare a împrumuturilor – veniturile provenite de la obiectivele economice realizate, venituri publice special afectate sau venituri generale ale bugetului;
- termenul și condițiile contractării împrumuturilor.

Împrumuturile de stat prezintă unele **avantaje**:

1. reprezintă un mijloc de procurare a resurselor financiare mai rapid decât impozitele;
2. prin aceste împrumuturi, categoriile sociale înstărite au acces la un plasament remunerator pentru disponibilitățile lor bănești;
3. contractarea de împrumuturi este singura modalitate de finanțare a deficitului fiscal în țările cu un nivel ridicat de fiscalitate.

Alături de avantaje, împrumuturile de stat reprezintă și unele **dezavantaje**, mai ales pe termen lung:

1. angrenează cheltuieli suplimentare (dobânzi, comisioane etc.) care, în timp, urmează să fie acoperite tot pe seama majorării impozitelor;

2. ușurează sarcina fiscală a generației actuale în detrimentul celor viitoare (prin creșterea cheltuielilor legate de rambursarea ratelor scadente și plata dobânzilor);

3. afectează capitalul națiunii, în timp ce impozitele diminuează doar veniturile acesteia.

§4. Intervenționismul fiscal

- Politica fiscală dispune de numeroase pârghii de influențare a proceselor economice, circumscrise intervenționismului statal. O bună ilustrare a diversității **intervențiilor fiscale** este dată de multitudinea avantajelor fiscale, destinate să favorizeze anumite categorii de persoane sau să încurajeze anumite activități. Ele se acordă sub forma exonerărilor, deducerilor sau reducerilor fiscale și vizează obiective diferite: investiții productive, achiziționarea de locuințe etc.
- Opusă politicii fiscale intervenționiste este **politica fiscală de neutralitate**, care presupune ca impozitele să nu influențeze în nici un caz activitatea economică, investițiile, schimburile comerciale etc.
- **Teoria keynesistă** se circumscrie ca promotoare a unei fiscalități moderate, pentru stimularea complementară a agenților economici, afirmând necesitatea creșterii cheltuielilor publice în vederea asigurării relansării economiei prin expansiunea cererii globale. Corespunzător acestei teorii, multiplicatorul cheltuielilor fiscale este superior multiplicatorului fiscal. Cu alte cuvinte, la o anumită creștere a cheltuielilor publice are loc o sporire mai accentuată a produsului intern brut decât dacă s-ar produce printr-o reducere de aceeași valoare a impozitelor.
- **Economia ofertei** se opune multiplicatorului keynesian, axat pe stimularea cererii pe termen scurt. Ea neagă activitatea economică prin fluctuații ale cheltuielilor publice. Se remarcă faptul că politica fiscală fondată pe existența unei relații multiplicative a producției sau veniturilor globale nu își atinge obiectivul, putând avea chiar consecințe neașteptate și nedorite. Obiectivul de stabilizare pe termen scurt este pus sub semnul îndoielii, urmând a fi substituit cu obiectivul „eliberării” de ofertă.

§5. Structurile instituționale ale politicii fiscale

Aparatul fiscal cuprinde totalitatea organelor fiscale și de control ale statului ale căror atribuții constau în stabilirea impunerii, urmărirea și încasarea impozitelor și taxelor, precum și controlul respectării legalității în acest domeniu.

Statul se implică în activitatea fiscală la nivelul celor trei puteri în stat. Parlamentul emite legile fiscale, Guvernul le pune în aplicare, iar puterea judecătorească soluționează litigiile născute în aplicarea legilor fiscale.

În cadrul administrației publice, instituția de specialitate prin care Guvernul își îndeplinește atribuțiile în domeniul fiscal este **Ministerul Finanțelor**, prin organismele sale centrale și teritoriale.

La nivel central, Ministerul Finanțelor este constituit din direcții de specialitate, cum ar fi: Autoritatea Națională de Administrare Fiscală, Garda Financiară, Trezoreria, Direcția Generală a Vămilelor etc.

La nivel teritorial, își desfășoară activitatea la nivelul unităților administrativ-teritoriale. Astfel, la nivel de județ există direcțiile generale ale finanțelor publice, la nivel de municipiu există administrațiile financiare, la nivel de oraș avem circumscripțiile financiare, iar la nivel de comună avem percepțiile rurale.

§6. Principiile politicii fiscale¹

- În perioada de ascensiune a capitalismului, economistul **Adam Smith** a formulat patru principii, care, în opinia sa, ar trebui să stea la baza politicii fiscale a statului și anume: justețea impunerii (echitatea fiscală), certitudinea impunerii, comoditatea percepției impozitelor și randamentul fiscal².

Principiul impunerii echitabile

- În funcție de gradul de cuprindere a subiectelor și a materiei impozabile, **impunerea** poate fi calificată ca fiind **generală** – atunci

¹ Principiile de reglementare a fiscalității au cunoscut, pentru prima oară în istoria postdecembristă, o consacrare legislativă în art. 3 din Codul fiscal.

² *A. Smith, Avuția națiunilor*, vol. II, Ed. Academiei Republicii Populare Române, București, 1965, p. 242-244.

când se întinde asupra tuturor claselor și păturilor sociale în ce privește veniturile ori averea acestora – sau **parțială**, atunci când unele clase sau pături sociale beneficiază de anumite facilități fiscale (scutiri sau reduceri de impozite).

- Vorbind despre principiul impunerii echitabile, care trebuie avut în vedere la repartizarea sarcinilor fiscale între membrii societății, este necesar să se facă distincție între egalitatea în fața impozitului și egalitatea prin impozit.
- **Egalitatea în fața impozitului**, presupune ca impunerea să se facă în același mod pentru toate persoanele fizice și juridice, indiferent de locul unde domiciliază sau își au sediul, să nu existe, deci, deosebire de tratament fiscal de la o zonă la alta a țării. De asemenea, conform acestui tip de egalitate, impunerea trebuie să se facă în același mod pentru toate activitățile economice, indiferent de forma juridică în care sunt organizate sau funcționează, producători individuali ori întreprinderi mari sau mici. În consecință, egalitatea în fața impozitului presupune neutralitatea impozitului.
- În opoziție cu egalitatea în fața impozitului, **egalitatea prin impozit** presupune diferențierea sarcinilor fiscale de la o persoană la alta. În raport de o serie de factori economico-sociali, printre care mărimea absolută a materiei impozabile, situația personală a subiectului impozabil ș.a.m.d., această egalitate presupune, cum este firesc, de altfel, un tratament fiscal diferit al celor avuți față de cei mai puțin avuți, al celibatarilor față de cei căsătoriți și cu copii ș.a.m.d.
- În funcție de sursa de proveniență a veniturilor, egalitatea poate fi orizontală sau verticală.
- În practica financiară sunt cunoscute mai multe **feluri de impunere** și anume: în cote fixe și în cote procentuale (proporționale, progresive și regresive).

Principiul politicii financiare

Atunci când introduce un nou impozit, statul urmărește ca acesta să aibă un randament fiscal ridicat, să fie stabil și să fie elastic.

- Pentru ca un impozit să fie considerat ca având **randament fiscal ridicat**, este necesar ca acesta să fie universal, adică să fie plătit de

către toate persoanele care realizează venituri din aceeași sursă sau care posedă același gen de avere și să cuprindă întreaga materie impozabilă, să nu fie susceptibil de evaziuni ori fraude fiscale și să nu reclame cheltuieli mari de percepere.

- Un **impozit** este **stabil** atunci când nu este influențat de oscilațiile provocate de conjuncturile socio-economice.
- **Impozitul** este **elastic** atunci când este capabil să se adapteze nevoilor fiscale, adică să fie la „dispoziția” bugetului: să fie majorat când cheltuielile fiscale cresc și să fie micșorat atunci când cheltuielile fiscale se reduc.

O altă latură a principiului politicii financiare o constituie alegerea tipului și numărului de impozite prin care statul își va procura veniturile fiscale.

Principiul politicii economice

- Statul utilizează impozitele nu numai ca mijloc de procurare a veniturilor fiscale, ci și pentru a influența dezvoltarea sau restrângerea unor ramuri economice, pentru a stimula sporirea producției sau consumul unui anumit produs.
- În aceste condiții, pentru a stimula lărgirea consumului unui bun, statul ia măsuri pentru reducerea sau suprimarea impozitelor indirecte care-l grevează, iar pentru a restrânge consumul, procedează în sens invers, majorând cotele impozitelor respective.
- Pentru încurajarea dezvoltării unei ramuri economice, statul stabilește taxe vamale ridicate la import, reduce sau scutește de impozite indirecte circulația produselor respective obținute în țară ori micșorează impozitele directe datorate de investitorii autohtoni, admite amortizarea accelerată a capitalului fix, ducând astfel la diminuarea profitului impozabil al societăților care activează în ramura respectivă. Pe seama impozitelor încasate de la anumite categorii sociale, statul acordă subvenții întreprinderilor dintr-o anumită ramură.

§7. Instrumentele de realizare a politicii fiscale

Instrumentele politicii fiscale se constituie și acționează în procesul de aplicare a impozitelor și taxelor, precum și a celorlalte mijloace de colectare a veniturilor fiscale (numite generic – variabile fiscale) și se manifestă prin mecanismele, structurile și procedurile fiscale.

În principiu, sunt considerate ca fiind astfel de instrumente fiscale:

- a) numărul și varietatea impozitelor utilizate;
- b) diversitatea facilităților fiscale (reduceri, scutiri, deduceri).

Clasificarea impozitelor este făcută în funcție de mai multe **criterii**, cum sunt:

- forma de percepere: în natură sau în bani;
- obiectul impunerii: averea, venitul sau cheltuielile;
- scopul urmărit, care împarte impozitele în financiare și de ordine;
- frecvența încasării vizează impozitele permanente sau cele incidentale;
- locul administrării impozitelor este dat de nivelul local, național, federal sau al statelor membre;
- trăsăturile de fond și de formă care grupează impozitele în directe și indirecte.

7.1. Impozitele directe¹

Aceste impozite se așează și se percep direct de la sursă (subiecții plătitori), vizând existența venitului sau a averii. Ele se împart în:

- **impozite reale**, care sunt stabilite în legătură cu obiectele materiale (pământ, clădiri etc);
- **impozite personale**, care au legătură cu situația personală a contribuabilului, așezându-se asupra venitului sau averii.

Prin modul de așezare a acestor impozite, se urmărește repartizarea echilibrată a sarcinilor fiscale asupra contribuabililor.

În cadrul impozitelor directe se disting impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe venitul persoanelor juridice și impozitul pe avere.

7.2. Impozitele indirecte

Impozitele indirecte își definesc și delimitează plătitorii în calitate de consumatori ai bunurilor și serviciilor, fiind suportate de către aceștia, indiferent de veniturile, profesia sau situația personală. Aceste impozite afectează puterea de cumpărare a consumatorului, fiind prevăzute în cote procentuale asupra valorii mărfurilor vândute sau serviciilor prestate.

¹ Principalele impozite directe reglementate de Codul fiscal (Legea nr. 51/2003) sunt: impozitul pe profit, impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile realizate în România de nerezidenți, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe veniturile obținute de persoanele fizice (impozitul pe salarii, impozitul pe veniturile liber-profesioniștilor, impozitul pe veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor, impozite și taxe datorate administrațiilor locale etc.).

Impozitele indirecte au o mișcare oscilantă, având randament fiscal ridicat în perioadele de avânt economic și scăzut în perioadele de criză și depresiune.

Impozitele indirecte cuprind taxa pe valoarea adăugată, taxele de consumație, taxele vamale, monopoli fiscale, precum și diferite alte taxe.

§8. Efecte ale fiscalității

Printre efectele fiscalității enumerăm:

- fraudă și evaziunea fiscală,
- riscul de inflație prin fiscalitate,
- deteriorarea competitivității internaționale etc

§9. Armonizarea politicii fiscale în context internațional

- Înfăptuirea pieței unice între țările membre ale comunității europene, ca o etapă mai avansată în procesul de integrare economică, impune rezolvarea problemelor legate de armonizarea fiscală.
- Desființarea frontierelor fiscale constă în înlocuirea principiului destinației (aplicat în prezent) cu cel al țării de origine, ceea ce înseamnă că suportarea sarcinii fiscale se face în statul unde s-au produs bunurile și serviciile, indiferent unde acestea urmează să fie consumate.
- Pentru soluționarea problemelor interdependente, care presupun o abordare coordonată la nivel comunitar, politica fiscală a fiecărui stat trebuie să acționeze pe mai multe planuri:
 - în materie de T.V.A. (taxa pe valoarea adăugată) se impune un sistem simplu, obiectiv și modern, care să răspundă atât operațiunilor intracomunitare cât și celor naționale;
 - realizarea unei apropieri a ratei accizelor;
 - în ceea ce privește impozitarea persoanelor fizice, este necesară aplicarea unui tratament nondiscriminatoriu pentru lucrătorii transfrontalieri și nerezidenți impozabili;
 - în legătură cu fiscalitatea agenților economici se va impune desființarea barierelor fiscale asupra fluxurilor transfrontaliere de venituri (de ex: tratament

discriminatoriu al filialelor și întreprinderilor cu sediul stabil în alte țări membre ale comunității).

Capitolul V

Concepții tradiționale și moderne privind impozitele și impunerea

Dreptul de a reglementa sistemul de impunere

În decursul timpului, în literatura de specialitate, au fost studiate mai multe teorii în legătură cu dreptul statului de a reglementa un sistem de impunere, teorii dintre care amintim pe cea organică, cea a contractului social, cea a echivalenței și cea a sacrificiului.

- **Teoria organică**, fundamentată de către gânditori de frunte ai filozofiei clasice germane – Hegel, Fichte, Schelling – susține că „statul s-a născut din însăși natura omenească”, iar dreptul de impunere reprezintă un „produs necesar dezvoltării istorice a popoarelor”.
- **Teoria contractului social** a fost întemeiată de către Thomas Hobbes (1588-1679) în Leviathan (1651), continuată și dezvoltată de către Jean-Jacques Rousseau (1712-1788) în Contractul social. Potrivit acestei teorii, contractul social reprezintă o formă de asociere ideală a indivizilor, care nu se mai supun unii altora prin coerciție sau dominație, ci numai statului, ca expresie suverană a voinței generale. Cetățenii sunt de acord să renunțe la o parte din libertățile lor, făcând, în același timp și sacrificii de ordin material (plata impozitelor), iar statul garantează realizarea anumitor activități. În contractul social, dreptul formal al statului de impunere apare ca rezultat al unei înțelegeri între stat și contribuabili.
- **Teoria echivalenței** (teoria schimbului sau teoria intereselor) a fost formulată de către Adam Smith și continuată de către Montesquieu. Această teorie stă la temelia sistemului în care impozitele își găsesc justificarea prin serviciile și avansările realizate și garantate de stat, afirmându-se, de exemplu, că „impozitele reprezintă prețul serviciilor prestate de stat”.
- **Teoria sacrificiului**, a datoriei sau a solidarității propune ca rațiunea impozitului să fie justificată prin natura statului. Dreptul statului de a stabili și percepe impozite apare ca o consecință directă a obligației sale de a-și îndeplini funcțiile și sarcinile.

Impozitul stabilit de stat este comparabil cu o datorie pe care o au cetățenii pentru asigurarea existenței și a condițiilor de dezvoltare a întregului corp social căruia îi aparțin. În acest sens, datoria contributivă a cetățenilor este analogă cu datoria de cetățean, distinctă însă de datoria față de țară (impozitul sângelui), care reprezintă o contribuție cetățenească având caracter personal.

Maximele fundamentale ale impunerii

Conform concepției economistului Adam Smith (1723-1790), maximele fundamentale ale impunerii, ca ansamblu de acte și operațiuni de stabilire a impozitelor, sunt următoarele:

Maxima justiției: „cetățenii fiecărui stat trebuie să contribuie la cheltuielile guvernamentale atât cât le permit facultățile proprii, adică în proporția venitului pe care îl realizează sub protecția statului”.

Maxima certitudinii: „impozitul fiecărui cetățean trebuie să fie prestabilit și nu arbitrar. În epoca modernă, cuantumul plății trebuie să fie cert pentru contribuabil, ca și pentru orice altă persoană”.

Maxima comodității: „toate contribuțiile trebuie să fie pretinse la termenele și urmând procedeul care este mai convenabil contribuabilului”.

Maxima economiei: „toate contribuțiile trebuie să fie stabilite de o manieră care să scoată din buzunarul cetățeanului cât mai puțin posibil față de ceea ce urmează să intre în trezoreria statului”.

Capitolul VI **Particularitățile veniturilor publice**

Elementele definitorii ale veniturilor publice

Elementele comune veniturilor fiscale sunt următoarele:

- denumirea venitului fiscal;
- debitorul sau subiectul impunerii;
- obiectul sau materia impozabilă;
- unitatea de evaluare;
- unitatea de impunere;
- asietă sau modul de așezare a venitului;
- perceperea (încasarea) venitului fiscal;
- termenele de plată;
- înlesnirile, drepturile și obligațiile debitorilor;
- răspunderea debitorilor;
- calificarea venitului fiscal.

1.Denumirea venitului fiscal

Aceasta este adecvată în raport de natura sa financiar-economică și juridică: impozit, taxă, contribuție, prelevare, vărsământ etc.

2.Debitorul sau subiectul impunerii

Debitorul este reprezentat de o persoană fizică sau juridică care datorează, conform legii, o taxă, un impozit sau este obligat la efectuarea unei anumite prelevări la bugetul statului.

În legătură cu plata propriu-zisă a sumelor de bani către bugetul statului este necesar a fi făcută distincția între subiectul impunerii (debitor) și plătitorului acestuia.**Regula** o constituie faptul că aceeași persoană are dublă calitate: cea de debitor și cea de plătitor. **Excepțiile** de la această regulă sunt determinate de cauze tehnice financiar-fiscale, atunci când plata la buget se face de către alte persoane (terți) decât subiectul impunerii (de ex.: pentru oamenii de litere, artă, știință, impozitul pe venit este parțial reținut și virat la buget de către plătitorul de venit).

3.Obiectul sau materia impozabilă

Este reprezentată de veniturile sau bunurile impozabile ori taxabile. Venitul impozabil poate îmbrăca diferite forme: beneficiul sau profitul

societăților comerciale, veniturile persoanelor fizice etc. Bunurile impozabile se pot constitui în: clădiri, terenuri etc.

4. Unitatea de evaluare

Unitatea de evaluare a venitului fiscal reprezintă elementul care exprimă quantumul unitar al acestuia în raport cu baza sa de calcul. Quantumul unitar al venitului se poate stabili în funcție de posibilitățile tehnice determinate, de obiectul și de natura venitului, astfel: cota fixă și cota procentuală (proporțională, progresivă sau regresivă).

5. Unitatea de impunere

Este reprezentantă de unitatea în care se exprimă obiectul sau materia impozabilă: leul (în cazul veniturilor), metrul pătrat sau hectarul (în cazul terenurilor) etc.

6. Asietă sau modul de așezare a venitului

Asietă reprezintă modalitatea de așezare a obiectului sau mărfii fiscale, identificarea subiectului și a materiei impozabile, evaluarea acesteia și stabilirea quantumului de plată.

Așadar, prima operațiune în cadrul asietei o reprezintă stabilirea obiectului impozabil, care constă în cunoașterea și evaluarea materiei impozabile. Practica financiară cunoaște două căi principale de evaluare a materiei impozabile: **evaluarea indirectă** (bazată pe prezumție) și **evaluarea directă**.

Evaluarea indirectă se poate realiza:

- Pe baza semnelor (indiciilor) exterioare ale obiectului impozabil.
- Pe calea evaluării forfetare.
- Pe calea evaluării administrative.

Evaluarea directă se poate face pe una din următoarele căi:

- Pe baza declarației unei terțe persoane.
- Pe baza declarației contribuabililor.

O a doua operațiune în cadrul așezării impozitelor o constituie **stabilirea quantumului impozitului** datorat de o persoană fizică sau juridică. După modul de stabilire a impozitului datorat, impozitele se pot grupa în impozite de repartiție și impozite de cotitate.

7. Colectarea venitului fiscal

Încasarea venitului fiscal reprezintă realizarea efectivă a acestuia și se poate face prin mai multe **metode**:

- Metoda plății directe

- Metoda reținerii și vărsării (stopajul la sursă)
- Metoda aplicării de timbre fiscale.

8. Termenul de plată

Termenul reprezintă data la care sau până la care un anumit venit trebuie să fie vărsat la bugetul public. Termenul de plată se poate stabili:

- fie sub forma unui interval de timp (an, trimestru, lună etc.), situație în care scadența (data limită) este ultima zi a perioadei respective;
- fie sub forma unei zile de plată, situație în care scadența coincide cu termenul de plată.

9. Înlesnirile, drepturile și obligațiile debitorilor

Sunt *elemente expres și limitativ prevăzute prin actele normative* care reglementează venituri fiscale și se ține cont de ele la evaluarea bazei de calcul, în stabilirea cuantumului venitului fiscal, precum și la încasarea acestuia.

Înlesnirile pot îmbrăca forma **reducerilor, scutirilor, amânărilor și eșalonărilor** la plată acordate deținătorului obiectului sau materiei impozabile; aceste înlesniri au ca scop stimularea valorificării anumitor resurse materiale, producției unor mărfuri și sporirea rentabilității.

10. Răspunderea debitorilor

Reprezintă aplicarea formelor răspunderii juridice – administrative patrimoniale și penale – în cazurile în care plătitorii săvârșesc infracțiuni sau contravenții în domeniul veniturilor fiscale.

11. Calificarea venitului fiscal

Această calificare se referă la stabilirea caracterului local sau central al venitului și atribuirea prin lege.

Capitolul VII

Principalele obligații fiscale ale contribuabililor în România

Contribuabilii, persoane fizice sau juridice, au obligația de a plăti diverse impozite, taxe și contribuții generate de:

- desfășurarea activității curente;
- plata salariilor;
- elemente patrimoniale (bunuri mobile și imobile);
- alte obligații.

Obligații generate de desfășurarea activității curente

- impozitul pe profit;
- accizele (taxele speciale de consumație) la produsele din import și din impozitul la țiteiul din producția internă și gazele naturale;
- taxa pe valoarea adăugată;
- impozitul pe dividende;
- impozitul pe venitul reprezentanțelor firmelor străine în România;
- contribuția la fondul special pentru sănătate;
- contribuția la fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor publice;
- taxe vamale;
- impozitul pe profitul obținut din activități comerciale ilicite sau nerespectarea Legii privind protecția consumatorilor.

Obligații generate de plata salariilor

- impozitul suplimentar pe fondul de salarii;
- contribuția pentru asigurările sociale;
- contribuția la fondul pentru ajutorul de șomaj;
- contribuția la fondul special pentru sănătate, care se suportă din C.A.S.;
- contribuția la fondul de risc și accident;
- impozitul pe salarii;
- impozitul pe indemnizații în cadrul asigurărilor sociale;
- contribuția pentru pensia suplimentară;
- contribuția la fondul pentru ajutorul de șomaj.

Obligații generate de elemente patrimoniale

- impozitul pe clădiri;

- impozitul pe venitul agricol;
- impozitul pe terenurile neagricole;
- taxe asupra mijloacelor de transport;
- taxe de metrologie;
- taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat utilizate în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură;
- taxa de intabulare pentru vânzările de active.

Alte obligații

A. taxe locale:

- taxe pentru folosirea locurilor publice;
- taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor în domeniul construcțiilor;
- taxe pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă etc.

B. taxe datorate statului pentru diferite servicii prestate:

- taxe de timbru;
- taxe consulare;
- taxe de protecție etc.

Capitolul IX Impozitele

§1. Noțiunea de impozit

- Literatura de specialitate a reținut mai multe **definiții** ale impozitului.
- Astfel, într-o anumită opinie¹: „impozitul reprezintă o contribuție bănească obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată, conform legii, bugetului de stat de către persoanele fizice și persoanele juridice pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le posedă.”
- Într-o altă opinie²: „ impozitul este o contribuție bănească, percepută de la persoane private, prin intermediul forței publice, cu titlu definitiv, fără o contraprestație, în scopul acoperirii cheltuielilor publice”.
- Recent, reglementarea legală³ oferă o definiție a impozitului: „ (...) prelevare obligatorie, fără contraprestație și nerambursabilă, efectuată de către administrația publică pentru satisfacerea necesităților de interes general”.
- **Definiția** pe care o reținem însă califică astfel impozitul: „Impozitul reprezintă o contribuție bănească obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată, conform legii, bugetului de stat de către persoanele fizice și persoanele juridice pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le posedă”⁴.
- Particularitățile impozitului :
 - contribuție bănească⁵,
 - contribuție obligatorie,
 - contribuție cu titlu nerambursabil,
 - contribuție datorată conform dispozițiilor legale,
 - modalitate de participare a acestora la constituirea fondurilor generale ale societății.
 - Unii autori de specialitate rețin că impozitul este o prelevare fără o contraprestație sau fără vreun echivalent. În opinia noastră,

¹ D. D. Șaguna, Drept financiar și fiscal, Ed. All Beck, București, 2003.

² „L'impôt est une prestation pecuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, a titre définitif, et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques” G. Jeze, Cours de finances publiques, LGDJ, 1936.

³ art. 2 pct. 29 Legea finanțelor publice nr. 500/2002, M. Of. nr. 597 din 13 august 2002.

⁴ D. D. Șaguna, op. cit., p. 370.

⁵ În condițiile statului modern, contribuția se realizează numai în formă bănească, spre deosebire de orânduirile statale anterioare, care percepeau impozite și în natură.

trăsătura esențială a impozitelor este reversibilitatea, potrivit căreia sumele concentrate de stat pe calea impozitelor de la persoanele fizice și juridice se reîntorc sub forma unor acțiuni, servicii, gratuități de care beneficiază cei care au contribuit la formarea fondurilor generale ale societății. Impozitul este o prelevare obligatorie către bugetul de stat este fără echivalent și *fără contraprestație directă și imediată*, însă plătitorii capătă vocație directă ca beneficiari ai unor activități organizate de stat fără să fie obligați la plata contravalorii acestora.

§2. Clasificarea impozitelor

Data fiind diversitatea formelor pe care le-au îmbrăcat și le îmbracă impozitele, acestea se pot grupa după diferite **criterii**:

- I. **După forma în care se percep**, se disting impozite în natură și impozite în bani. *Impozitele în natură*, caracteristice orânduirilor trecute, îmbrăcau forma prestațiilor sau dărilor în natură¹. *Impozitele în bani* reprezintă forma modernă și actuală de impunere în statele cu economie dezvoltată.
- II. **După obiectul impunerii**, impozitele se pot grupa în *impozite pe avere*², *impozite pe venit*³ și *impozite pe cheltuieli*⁴.
- III. **Deosebită importanță teoretică și practică** prezintă gruparea impozitelor în: *directe și indirecte*.
- IV. **După scopul urmărit**, impozitele se grupează în *impozite financiare și impozite de ordine*. Primele se instituie în scopul realizării de venituri pentru stat, cele din urmă vizează limitarea unei acțiuni, atingerea unui țel având caracter nefiscal.
- V. **După frecvența cu care se realizează**, impozitele pot fi *permanente*, adică atribuirea și perceperea lor prezintă o anumită regularitate și *incidentale* (întâmplătoare), adică se instituie și se încasează o singură dată (ex. impozitul pe avere).
- VI. **După instituția care le administrează**, impozitele pot fi *federale*, ale statelor membre ale federației și *locale*, respectiv impozite *ale statului și impozite locale*, în cazul statelor cu structură unitară.

¹ Albinăritul, dijmăritul, vinăritul, podgonăritul etc.

² Impozite care se stabilesc asupra valorii bunurilor deținute sau asupra sporului de valoare al bunurilor din patrimoniul unei persoane (impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe valorile mobiliare deținute).

³ Impozite pe salarii, pe veniturile din profesiunile liberale etc.

⁴ Impozitul pe lux și pe cifra de afaceri (în epoca modernă taxa pe valoarea adăugată și accizele).

2.1. Precizări referitoare la clasificarea în impozite directe și indirecte

- Impozitele directe se percep de la persoanele fizice sau juridice care, potrivit intenției legiuitorului, trebuie să suporte, la anumite termene, sarcina fiscală stabilită pe baza datelor de care dispun organele fiscale privind persoanele, averea, posesiunea sau venitul fiecărui contribuabil și a cotelor fixate prin lege.
- Impozitele indirecte nu se stabilesc direct și nominativ asupra contribuabililor, ci se așază asupra vânzării bunurilor sau prestării unor servicii.
- Impozitele directe vizează existența venitului sau averii, în timp ce impozitele indirecte vizează utilitatea acestora.
- În funcție de criteriile care stau la baza așezării lor, *impozitele directe se stabilesc asupra obiectelor materiale*, fără să se țină seama și de situația personală a subiectului impozitului. Aceste impozite se mai numesc și *obiective* sau pe produs, deoarece se așază asupra produsului obiectului impozabil.
- *Impozitele directe personale*, dimpotrivă, țin seama, în primul rând, de persoana (subiectul impozitului), în legătură cu averea și veniturile acesteia sau indiferent de ele. De aceea, impozitele personale se mai numesc și *subiective*.
- *Impozitele indirecte se pot grupa în: taxe de consumație (accize), monopoli fiscale, taxe vamale, taxa pe valoarea adăugată etc.*

2.2. Clasificarea impozitelor directe și indirecte

426. Impozite directe reale:

- impozit funciar;
- impozit pe clădiri;
- impozit pe activități industriale;
- impozit pe activități comerciale și profesii libere;
- impozit pe avere.

427. Impozite directe personale:

- impozit pe succesiuni;
- impozit pe donațiuni;
- impozit pe suflet (capitație);
- impozit pe obiecte de consum.

428. Impozite indirecte

Taxa pe valoarea adăugată

Taxe de consumație (accize);

- pe obiecte de lux;
- pe alte bunuri;
- impozit pe cifra de afaceri.

Monopoluri fiscale

- asupra producției;
- asupra vânzării;
- asupra producției și vânzării;
- de import.

Taxe vamale

- de import;
- de tranzit.

§3. Impozitele directe

3.1. Caracterizarea generală a impozitelor directe

- Printre cele mai răspândite impozite de tip real existente în practica financiară internațională, se numără impozitele având ca obiect al impunerii pământul, clădirile, activitățile economice cu caracter neagricol și mișcarea capitalului bănesc.
- Caracteristic pentru impozitele reale este faptul că acestea se stabilesc pe baza unor criterii exterioare, care dau o anumită imagine despre materia impozabilă, dar nu și despre puterea economică a subiectului.
- Așezate asupra unor obiecte materiale sau asupra unor genuri de activități, pe baza unor criterii exterioare, care nu permit o evaluare a produsului net realizat, impozitele reale îi avantajează pe moșieri și-i dezavantajează pe micii producători. Din această cauză, impozitele reale au și un caracter regresiv. Aceste impozite au un randament fiscal redus, deoarece cotele de impunere sunt scăzute, sistemul de impunere nu cuprinde întreaga materie impozabilă, oferind numeroase posibilități de evaziune. Lipsa de uniformitate în stabilirea impozitelor reale în cadrul diferitelor unități locale și arbitrariul în perceperea acestora accentuează și mai mult lipsa de echitate a impozitelor reale.
- Diferențierea sarcinii fiscale în funcție de veniturile (averea) sau situația personală a fiecărui subiect impozabil înseamnă, de fapt, adoptarea sistemului de impunere personală. Impozitele personale astfel apărute sunt de două feluri:
 - impozite pe venit;
 - impozite pe avere.

3.2. Trăsături caracteristice ale impozitelor pe venit

- Impozitul pe venit (*income tax*) a fost introdus pentru prima dată în Marea Britanie, spre sfârșitul secolului al XVIII-lea. După o scurtă perioadă de existență, acest impozit a fost abolit, pentru ca să fie reintrodus în anul 1924. Ulterior, au adoptat impozitul pe venit în sarcina persoanelor fizice și S.U.A., Japonia, Germania, Franța, Olanda, Belgia etc.
- La început, impozitele pe venit erau stabilite în cote extrem de reduse și se percepeau la un număr restrâns de persoane. Cu vremea însă, cotele impozitelor au suferit majorări repetate, iar numărul persoanelor impuse a crescut în mod sistematic.
- Practica a consacrat impozite pe venit distincte pentru persoanele fizice și, respectiv, pentru cele juridice.

3.2.1. Impozitul pe veniturile persoanelor fizice

- Este datorat de persoanele fizice care au domiciliul sau rezidența într-un anumit stat, precum și de cele nerezidente care realizează venituri din surse situate pe teritoriul acestui stat, cu unele excepții prevăzute de lege.
- Nu sunt supuși la plata impozitului pe venit diplomații acreditați în statul considerat, cu condiția reciprocității, persoanele care realizează venituri ce nu depășesc un anumit plafon (minimumul neimpozabil), uneori militarii, suveranii și familiile regale, acolo unde este cazul, veniturile obținute din înstrăinarea bunurilor proprietate personală.
- Obiectul impunerii îl constituie veniturile realizate de muncitori și funcționari, fermieri, întreprinzători, mici meșteșugari și liber profesioniști, proprietari imobiliari și rețineri din munca salariată, activități economice (industrie, agricultură, comerț, bănci, asigurări etc); închirieri și arendări, dobânzi la sumele împrumutate etc.
- Sunt cunoscute două **sisteme de impunere** a veniturilor:
 - impunerea separată a veniturilor provenite din fiecare sursă;
 - impunerea globală a veniturilor, indiferent de sursa din care provin.
- Pentru a evita neajunsurile pe care le prezintă fiecare din aceste sisteme, multe state, printre care și România, au adoptat **sisteme de impunere mixte**, care îmbină impunerea separată cu cea globală.
- În ceea ce privește determinarea veniturilor impozabile, în **practica internațională** se manifestă tendința de soluționare a acestei probleme

pornind de la tratarea exhaustivă a conceptului de «venit». Aceasta înseamnă luarea în calculul venitului impozabil a tuturor veniturilor, deci a câștigurilor în capital, a câștigurilor excepționale și a avantajelor în natură.

- În vederea determinării venitului impozabil din veniturile brute se **deduc** anumite cheltuieli sau se operează anumite scăzăminte. În mod frecvent, se deduc: cheltuielile care concură la formarea sau conservarea veniturilor, cheltuieli profesionale, primele la asigurările de viață, cheltuielile pentru tratament medical, alte cheltuieli specifice etc.
- De regulă, din veniturile brute se **scad** numai cheltuielile prevăzute în mod expres de lege ca fiind legate de exercitarea profesiei sau desfășurarea activității considerate, cu excluderea sau limitarea celor având caracter de reprezentare. În unele cazuri, legislația fiscală nu limitează cheltuielile deductibile din veniturile brute (de pildă, în Japonia). În altele, se precizează, în mod expres, categoriile de cheltuieli ce nu se admit la scădere.
- În funcție de obiectivele urmărite, impunerea se face pe fiecare persoană care a realizat venituri sau a participat la acestea sau pe ansamblul familiei ori gospodăriei; impunerea se face cu sau fără luarea în considerare a unor factori sociali (starea civilă, dacă există copii ori alte persoane în întreținere); impunerea se face în cote proporționale, progresive sau regresive.
- Impozitul pe veniturile persoanelor fizice se stabilește, de regulă, anual, pe baza declarației de impunere a contribuabilului sau pe baza elementelor de care dispun organele financiare.

3.2.2. Impozitul pe veniturile societăților comerciale

- În practica internațională, veniturile realizate de societățile comerciale beneficiază, de regulă, de un regim fiscal propriu, deosebit de cel aplicat veniturilor persoanelor fizice.
- În majoritatea țărilor, cad sub incidența acestui impozit, următoarele: societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată, societățile cooperatiste, asociațiile, fundațiile pentru acele venituri care nu sunt destinate susținerii activității de bază și alte organisme cu personalitate juridică având un scop lucrativ. Cu alte cuvinte, aici intră, de regulă, societățile cu capital, iar nu cele de persoane (cu unele excepții).

- Sunt **exonerate** de la regimul impunerii societăților, într-o serie de țări, asociațiile care, potrivit statutelor lor, urmăresc scopuri confesionale, de utilitate publică sau de binefacere.
- În general, **regimul de impunere** este **diferențiat** în funcție de modul de organizare societară și anume ca societăți de persoane sau de capital. În primul caz, fiind dificilă o distincție a averii fiecăreia dintre persoanele asociate de patrimoniul societății, impunerea veniturilor societății de persoane urmează, adesea, regimul aplicat persoanelor fizice.
- În cadrul **societăților de capital sau mixte** (cum este cazul societăților cu răspundere limitată), există delimitarea precisă a patrimoniului societății de averea asociaților, precum și a răspunderii materiale a acestora față de actele și faptele săvârșite de societate. Așadar, în acest caz, distingem beneficiile societății înainte de repartizare, beneficiile distribuite asociaților (dividende) și beneficiile rămase în final la dispoziția societăților comerciale.
- De regulă, *definitivarea impunerii se face anual, pe bază de declarație sau, în lipsa acesteia, pe baza datelor de care dispun organele fiscale.* Fiecărei societăți i se deschide un rol fiscal, în care se trece, pe de o parte, obligația de plată în exercițiul financiar curent, iar pe de alta, sumele încasate în contul impozitului.

3.3. Impozitul pe avere

- Impozitele pe avere constituie impozite legate de dreptul de proprietate asupra anumitor bunuri mobile sau imobile.
În practica financiară sunt cunoscute:
 - impozitele propriu-zise asupra averii;
 - impozitele asupra circulației averii;
 - impozitele asupra creșterii averii (spor de avere).

3.3.1. Impozitele propriu-zise pe avere

- Pot fi de două feluri, și anume: *impozitele stabilite asupra averii*, dar care se plătesc din venitul produs de averea respectivă și *impozitele pe substanța averii*.
- Dintre categoriile de impozite asupra averii propriu-zise, o frecvență mai mare au **impozitele stabilite asupra proprietăților imobiliare**, în unele țări, iar în altele, **impozitele asupra activului net**.

- Impozitele propriu-zise pe avere se așează fie asupra întregii averi imobile și mobile a unui subiect, fie numai asupra anumitor forme de averi imobile. În primul caz, avem de-a face cu impozitul asupra activului net, iar în cel de-al doilea, cu impozite asupra terenurilor.
- La plata impozitului pe activul net sunt impuse persoanele fizice și cele juridice. Sunt exonerate sau se bucură de unele degrevări anumite bunuri mobile și imobile, ca de exemplu: mobilierul și efectele personale care sunt, cu mici excepții, exonerate de la impunere.
- Scutirile și reducerile se acordă din rațiuni de ordin social sau administrativ ori din dorința de a încuraja plasamentele în anumite categorii de valori.
- De regulă, averea soților se impune laolaltă. Adesea, bunurile copiilor aflați în întreținerea părinților se impun împreună cu ale acestora.

3.3.2. Impozitele asupra circulației averii

- **Obiectul impunerii** îl constituie trecerea dreptului de proprietate asupra anumitor bunuri de la o persoană la alta. În această categorie intră *impozitul pe succesiuni*, *impozitul pe hârtii de valoare* (acțiuni, obligațiuni etc.), *impozitul pe circulația capitalurilor și a efectelor comerciale*.
- De o atenție deosebită, în practica statelor, se bucură **impozitul pe donațiuni**. Pentru a putea preveni eludarea impozitului pe succesiuni pe calea efectuării de donații de avere în timpul vieții, s-a instituit un impozit sub incidența căruia cad astfel de acte de circulație a averii între vii. Impozitul pe donațiuni este datorat de persoana care primește donația și se calculează în cote progresive, diferențiate în funcție de mărimea donației, de raportul de rudenie dintre donatori și donatari și, uneori, și de momentul și mobilul donațiunii. Legislațiile unor țări deosebesc între: donațiuni în vederea morții, donațiuni pe patul morții, donațiuni care produc efecte după moarte, donațiuni între vii.
- Foarte importante sunt **impozitele asupra circulației cu titlu oneros a averii**. Este vorba de *impozitele care se percep cu ocazia vânzării-cumpărării anumitor bunuri imobiliare, a aducerii unor bunuri mobile sau imobile ca aport la capitalul unor societăți* etc. Stabilite în cote proporționale sau progresive, asemenea impozite sunt cunoscute sub denumirea de taxe de timbru sau taxe de înregistrare și se percep la înregistrarea actului de vânzare-cumpărare a bunurilor respective. Sunt supuse impunerii și actele privind constituirea, transformarea sau creșterea capitalului social al unor societăți.

3.3.3. Impozitele pe creșterea averii

- **Obiectul impunerii** îl constituie sporul de valoare pe care l-au înregistrat anumite bunuri în decursul unei anumite perioade de timp. Aici intră *impozitul pe plusul de valoare imobiliară, impozitul asupra averii dobândite în timp de război etc.*
- În numeroase țări, se percepe un impozit asupra plusului de valoare pe care a dobândit-o un anumit bun într-o perioadă de timp nedeterminată, denumit **impozit asupra câștigului la capital**. Este vorba, în primul rând, de bunuri imobile (terenuri, clădiri), a căror valoare a crescut din momentul achiziției sau construcției, după caz, și până la înstrăinare (vânzare, schimb sau donație), independent de acțiunea proprietarului.
- În unele țări, se impune și fluxul de valoare dobândit de anumite bunuri mobiliare, inclusiv hărțile de valoare și bijuteriile.
- **Impozitul asupra averii dobândite în timp de război** a fost instituit, în urma primului război mondial, în Germania, Italia și alte țări, iar în urma celui de-al doilea război mondial în Franța, Italia, S.U.A. și alte țări, ca un mijloc de preluare, la dispoziția statului, a unei părți din averea dobândită în timpul sau ca urmare a războiului. În unele cazuri, el a vizat numai plusul de avere, iar în altele inclusiv profitul excepțional de război.

§4. Impozitele indirecte

- Impozitele indirecte se realizează, în principal, sub forma impozitelor pe consum, percepându-se la vânzarea anumitor mărfuri sau la prestarea anumitor servicii. Ele se realizează de la toți cei care consumă bunuri din categoria celor impuse, independent de veniturile, averea sau situația personală a acestora.
- Impozitele indirecte creează impresia falsă că ar fi suportate în aceeași măsură de toate păturile sociale, că ar asigura o repartitie echitabilă a sarcinilor fiscale. Într-adevăr, cota impozitului indirect perceput la vânzarea unei anumite mărfi este unică, indiferent dacă cumpărătorul acesteia este muncitor, țaran, mic meseriaș, industriaș sau comerciant. Raportat însă la întregul venit – atât cel cheltuit, cât și cel economisit – de care dispune o persoană, impozitul indirect capătă un caracter regresiv. Așadar, cu cât o persoană realizează venituri mai mici, cu atât suportă o sarcină fiscală mai mare pe calea impozitului pe consum.

- Toate impozitele – directe și indirecte – contribuie la scăderea nivelului de trai al populației, dar în mod diferit. Astfel, în timp ce impozitele directe duc la scăderea veniturilor nominale ale diferitelor categorii sociale, cele indirecte nu le afectează veniturile nominale, dar le micșorează în schimb puterea de cumpărare.
- În sistemul impozitelor indirecte intră: taxa pe valoarea adăugată, taxele de consumație (accizele), monopolurile fiscale, taxele vamale și diferite alte taxe.
- Impozitele pe consum pot fi de două **feluri**:
 - **speciale**, când se așază asupra anumitor mărfuri sau servicii;
 - **generale**, când cuprind toate mărfurile, indiferent dacă acestea reprezintă bunuri de consum sau mijloace de producție.
- Privitor la impozitele pe consum general, denumite în mod **generic impozite pe cifra de afaceri**, se cunosc trei forme de așzare a impozitului asupra consumului, și anume:

1. Forma impozitului cumulativ. În acest caz, sunt impuse mărfurile în toate stadiile prin care trec din momentul ieșirii din sfera producției, intrând în sfera circulației și până ajung la consumator, iar *impozitul se mai numește „în cascadă” sau „impozit în piramidă”*.

2. Forma impozitului unic sau monofazic. În acest caz, impozitul pe cifra de afaceri se încasează o singură dată, indiferent de numărul verigilor prin care trece marfa supusă impunerii. Uneori, impozitul se încasează în momentul vânzării mărfii de către producător numindu-se taxă de producție, alteori se încasează în stadiul comerțului cu ridicata ori în cel al comerțului cu amănuntul caz în care se numește taxă asupra vânzării sau *impozit pe circulație*.

3. Forma impozitului unic, dar cu plată fracționată. Forma impozitului unic, dar cu plată fracționată, constituie soluția la care s-a ajuns în urma analizei critice a problemelor pe care le ridică practica aplicării celor două forme anterioare de așzare a impozitului. În acest caz, impozitul nu se mai calculează asupra cifrei de afaceri brute, ci asupra cifrei de afaceri nete, adică numai asupra valorii adăugate în fiecare stadiu al circuitului economic. Acest tip de impozit este cunoscut sub denumirea de *taxă asupra valorii adăugate (T.V.A.)*.

Capitolul X Taxele

§1. Noțiunea de taxă

- Taxele (de timbru, de înregistrare, de arbitraj, de metrologie, consulară, de spitalizare etc.) reprezintă, alături de impozite, cea de a doua categorie principală de venituri la bugetul de stat.
- *Taxa reprezintă plata efectuată de persoanele fizice sau juridice pentru serviciile prestate acestora de către instituții sau autorități publice.*
- Spre deosebire de impozite, taxele se caracterizează printr-o serie de **trăsături specifice**, și anume:
 - reprezintă o *plată neechivalentă* pentru servicii sau lucrări efectuate de organe sau instituții care primesc, întocmesc sau eliberează diferite acte, prestează servicii și rezolvă alte interese legitime ale persoanelor fizice sau juridice. Plata serviciilor sau lucrărilor este neechivalentă, deoarece, conform dispozițiilor legale, aceasta poate fi mai mare sau mai mică, comparativ cu valoarea prestațiilor efectuate de organe sau instituții de stat;
 - *subiectul plătitor este precis determinat* din momentul când solicită efectuarea unei activități din partea unui organ sau a unei instituții de stat.
 - reprezintă o *contribuție de acoperire a cheltuielilor necesare serviciilor solicitate de diferite persoane*, pe când impozitele se întrebunțează la acoperirea cheltuielilor generale ale societății;
 - taxele reprezintă *plăți* făcute de persoanele fizice sau juridice *pentru servicii sau lucrări efectuate în mod direct și imediat acestora de către organe sau instituții de stat specializate.*
- În stabilirea și aplicarea taxelor se au în vedere unele **principii**, și anume:
 - *unicitatea taxării*, în sensul că pentru unul și același serviciu prestat unei persoane, aceasta nu datorează taxa decât o singură dată.
 - *răspunderea* pentru neîndeplinirea obligației de plată *revine funcționarului sau persoanei încadrate de la instituția sau organul de stat respectiv*, și nu debitorului;

- nulitatea actelor nelegal taxate;
- taxele sunt anticipative, în sensul că ele se datorează și se achită în momentul solicitării serviciilor sau lucrărilor ce urmează a fi efectuate de organele sau instituțiile de stat.

§2. Funcțiile taxelor și impozitelor

Impozitele și taxele la care sunt obligate subiectele plătitoare îndeplinesc, în principiu, trei **funcții**:

- I. Contribuția la formarea fondurilor generale de dezvoltare a societății (fondurile fiscale);
- II. Redistribuirea unor venituri primare sau derivate;
- III. Reglarea unor fenomene economice sau sociale.

Contribuția la formarea fondurilor generale de dezvoltare a societății este o obligație a tuturor persoanelor fizice și persoanelor juridice care realizează venituri impozabile sau taxabile¹, deoarece în aceste fonduri se concentrează mijloacele bănești centralizate necesare pentru finanțarea de obiective și acțiuni cu caracter general; finanțarea instituțiilor publice, constituirea rezervelor de stat, alte acțiuni și obiective cu caracter general economic, dezvoltarea bazei materiale a unităților social-culturale de stat și a organelor de stat, precum și pentru alte scopuri prevăzute de dispozițiile legale.

Redistribuirea unor venituri primare sau derivate este operațiunea de preluare a unor resurse în vederea repartizării lor, pentru satisfacerea unor trebuințe acceptate în folosul altora decât posesorii inițiali ai resurselor. Desigur, în anumite limite rezonabile, redistribuirea este justificată și inerentă pentru satisfacerea tuturor trebuințelor generale ale societății. Redistribuirea realizându-se prin aplicarea principiului depersonalizării resurselor, se desfășoară pe multiple planuri: între sfera materială și cea nematerială, între sectoarele, ramurile, subramurile și unitățile administrativ-teritoriale ale țării. Într-un centralism excesiv, rigid și birocratic, redistribuirea exagerată și nerealistă are consecințe negative asupra cointeresării și responsabilității. În această situație, redistribuirea prin metodele administrative este preferabil a fi înlocuită cu redistribuirea prin metode economice, care să țină seama și de interesele economice și de eforturile contribuabililor.

¹ „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice” [art. 56 alin. (1) Constituția României].

Capitolul XI

Impozitul pe profit

§1. Aspecte generale

- Profitul reprezintă o formă de venit obținut din derularea unei activități economice, ca urmare a investirii unui capital.
- Condiția ca venitul realizat să poată fi calificat drept profit este ca activitatea economică să se desfășoare cu scopul obținerii unui beneficiu. Acest aspect este foarte important, deoarece, în practică, există entități care desfășoară activități producătoare de venituri care nu sunt calificate drept profit, pentru că nu există intenția obținerii unui beneficiu, ci susținerii cu aceste venituri a unei alte activități proprii entității respective. Este cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.
- Prin **profit supus impozitării** (profit impozabil) înțelegem acea sumă de bani calculată ca diferența între veniturile realizate de un agent economic din desfășurarea oricărei activități permise de lege și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestor venituri.
- Impozitul pe profit este un impozit direct aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică.
- Impozitul pe profit are un **rol** important în cadrul sistemului fiscal, întrucât:
 - este o sursă certă de alimentare cu venituri a bugetului public;
 - duce la creșterea ponderii impozitelor directe în sistemul fiscal român.
- Randamentul fiscal al impozitului pe profit este scăzut, în general, deoarece există multiple posibilități de evaziune fiscală.

§2. Categoriile de contribuabili definite de lege

Sunt considerați **contribuabili**¹:

- persoanele juridice române – pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;
- persoanele juridice străine² care desfășoară activități printr-un sediu permanent³ în România – pentru profitul impozabil aferent aceluși sediu permanent;

¹ Art. 13 C. fisc.

² Orice persoană juridică care nu este persoană juridică română.

³ În înțelesul art. 8 C. fisc., sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.

Sediul permanent al unei persoane fizice se consideră a fi bază fixă.

Un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în România, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în România în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una din următoarele condiții:

a) persoana este autorizată și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului;

- persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente¹ – care desfășoară activități în România într-o asocieră fără personalitate juridică;
- persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare² situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare³ deținute la o persoană juridică română;
- persoanele fizice rezidente⁴ asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România, cât și în străinătate din asocieri care nu

b) persoana menține în România un stoc de produse sau de bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului. Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale.

Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.

Un rezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfășoară activitate în România prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive. Dacă activitățile unui astfel de agent sunt desfășurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relațiile comerciale și financiare dintre nerezident și agent există condiții diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agentul cu statut independent.

Un nerezident nu se consideră că are sediu permanent în România numai dacă acesta controlează sau este controlat de un rezident ori de o persoană ce desfășoară o activitate în România prin intermediul unui sediu permanent sau altfel.

Un sediu permanent nu presupune următoarele:

- a) folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului;
- b) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;
- c) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;
- d) vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției;
- e) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident;
- f) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătititor sau auxiliar de către un nerezident;
- g) păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinație a activităților prevăzute la lit. a)-f), cu condiția ca întreaga activitate desfășurată în locul fix să fie de natură preparatorie sau auxiliară.

¹ Persoana fizică nerezidentă este orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă.

² Prin proprietate imobiliară în sensul legii fiscale se înțelege orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren (art. 7 pct. 27 C. fisc.).

³ Titlul de participare este orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții (art. 7 pct. 31 C. fisc.)

⁴ Persoana fizică rezidentă este orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții: are domiciliul în România; centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România; este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total

dau naștere unei persoane juridice. În acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.

- Cazul unei **asocieri fără personalitate juridică**. Orice asociere fără personalitate juridică *între persoane juridice străine*, care își desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit prezentului titlu. Codul fiscal reglementează un principiu de bază în materia asocierilor fără personalitate juridică și anume că, în cazul oricărei *asocieri în care unul din asociați este o persoană juridică română*, indiferent dacă celălalt asociat este persoană fizică rezidentă ori nerezidentă, sau persoană juridică străină, sarcinile menționate mai sus revin întotdeauna persoanei juridice române.¹
- Sunt **scutite** de la plata impozitului pe profit² următoarele categorii de contribuabili:
 - a) Trezoreria statului;
 - b) Banca Națională a României
 - c) instituțiile publice, pentru fondurile publice constituite, inclusiv pentru veniturile proprii și disponibilitățile realizate și utilizate, potrivit Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Ordonanța de urgență nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, dacă legea nu prevede altfel;
 - d) persoanele juridice române care plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor³;
 - e) organizațiile de nevăzători, de invalizi și ale persoanelor cu handicap, pentru profiturile realizate de unitățile economice fără personalitate juridică ale acestora, protejate potrivit Ordonanța de urgență nr. 102/1999 aprobată de Legea nr. 519/2002. Scutirea de impozit pentru aceste organizații operează doar în situația în care minimum 75% din sumele obținute prin scutire se reinvestesc în vederea achiziției de echipament tehnologic, mașini, utilaje, instalații, sau pentru amenajarea locurilor de muncă protejate. Scutirea de impozit pe profit nu va opera decât până la data de 31 decembrie 2006.
 - f) fundațiile române constituite ca urmare a unor legate⁴;

183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat; este cetățean roman care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin. Prin excepție, nu este persoană fizică rezidentă, un cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, un cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, un cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și nici membrii familiilor acestora. Observație: rezidența fiscală nu are legătură cu cetățenia unei persoane fizice. Aceasta poate fi rezident fiscal român indiferent de cetățenia pe care o are.

¹ Art. 28 alin. (4) C. fisc.

² Art. 15 C. fisc.

³ Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este reglementat de art. 103-112 C. fisc.

⁴ Fundația constituită ca urmare a unui legat este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial, constituită pe baza unui act juridic pentru cauză de moarte, prin care una sau mai multe persoane constituie un patrimoniu afectat, în mod permanent și irevocabil, realizării unui scop de interes general sau, după caz, al unor colectivități. (art. 1 coroborat cu art. 15 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații).

g) cultele religioase, pentru veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult, potrivit Legii nr. 103/1992 privind dreptul exclusiv al cultelor religioase pentru producerea obiectelor de cult, și pentru veniturile obținute din chirii, cu condiția utilizării sumelor respective pentru întreținerea și funcționarea unităților de cult, pentru lucrările de construire, de reparație și de consolidare a lăcașurilor de cult și a clădirilor ecleziastice, pentru învățământ și pentru acțiuni specifice cultelor religioase, inclusiv veniturile din despăgubiri sub formă bănească, obținute ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate;

h) instituțiile de învățământ particular acreditate, precum și cele autorizate, pentru veniturile utilizate, potrivit Legii învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 174/2001 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea finanțării învățământului superior;

i) asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, potrivit Legii nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru veniturile obținute din activitățile economice care sunt sau vor fi utilizate pentru îmbunătățirea confortului și eficienței clădirii, pentru întreținerea și repararea proprietății comune;

j) Fondul Român de Garantare a Depozitelor în Sistemul Bancar¹;

k) Fondul de Compensare a Investitorilor², înființat potrivit legii;

l) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit. Organizațiile nonprofit, sindicale și patronale datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele scutite în mod expres de legiuitor³.

¹ Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar este persoană juridică de drept public, înființată în baza O.G. nr. 39/1996, ce are ca scop:

a) garantarea depozitelor constituite la instituțiile de credit autorizate în condițiile legii și efectuarea plăților sub forma compensațiilor către persoane fizice, persoane juridice ori entități fără personalitate juridică, potrivit condițiilor și limitelor stabilite în O.G. nr. 39/1996;

b) desfășurarea activității, în cazul desemnării sale ca administrator special ori ca lichidator al instituțiilor de credit.

² Fondul de compensare a investitorilor este persoană juridică constituită sub forma unei societăți pe acțiuni, emitentă de acțiuni nominative, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare și în conformitate cu prevederile Titlului II, capitolul IX din Legea nr. 297/2004 privind piața de capital și ale Regulamentului C.N.V.M. nr. 3/2006.

Scopul Fondului este de a compensa investitorii, în condițiile Legii nr. 297/2004 privind piața de capital și ale reglementărilor C.N.V.M., în situația incapacității membrilor Fondului (intermediarii și societățile de administrare a investițiilor care au în obiectul de activitate administrarea portofoliilor individuale de investiții și care plătesc contribuțiile la Fond) de a returna fondurile bănești și/sau instrumentele financiare datorate sau aparținând investitorilor, care au fost deținute în numele acestora, cu ocazia prestării de servicii de investiții financiare sau de administrare a portofoliilor individuale de investiții.

³ Veniturile scutite în mod expres de la impozitare sunt prevăzute de art. 15 alin. (2) din C. fisc.: cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, taxele de înregistrare stabilite potrivit legii, veniturile obținute din vize, taxe sau din participarea la competiții și demonstrații sportive, resursele obținute din fonduri

- Cota de impozit pe profit este de 16% (începând cu anul fiscal 2005).

§3. Determinarea profitului impozabil

3.1. „Ecuatia” impozitului pe profit

Profitul impozabil se calculează pe baza unei operațiuni matematice care poate fi ilustrată astfel:

$$\text{Profit impozabil} = \text{venituri impozabile} - \text{cheltuieli deductibile} - \\ - \text{venituri neimpozabile} + \text{cheltuieli nedeductibile}$$

- **Venituri impozabile** = orice venituri obținute din orice sursă în cadrul unei activități economice legale desfășurată în conformitate cu obiectul de activitate al societății comerciale plătitoare.
- **Cheltuieli deductibile**¹ = cheltuielile necesare realizării veniturilor în limitele admise la scădere de către legiuitor. De ex.: cheltuielile de protocol deductibile în limita unui procent de 2% calculat la diferența rezultată între totalul veniturilor și cheltuielilor aferente; cheltuielile cu sponsorizarea/mecenatul efectuate potrivit legii în limita unui procent de 5% calculate asupra diferenței dintre totalul veniturilor și totalul cheltuielilor.
- **Venituri neimpozabile**² = veniturile care, deși realizate de către societatea comercială în cadrul activității sale economice, datorită interesului public sau utilității publice a activității producătoare de venit sunt declarate de legiuitor ca neimpozabile. Venituri neimpozabile sunt:
 - dividende primite de la o altă persoană juridică română;
 - dividendele primite de la o persoană juridică străină, din statele Comunității Europene, după aderarea României la Uniunea Europeană, dacă persoana juridică română deține minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică străină, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului;
 - diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
 - veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere; veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
 - veniturile neimpozabile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.
- **Cheltuieli nedeductibile** = cheltuielile efectuate în scopul realizării venitului care depășesc limita legală admisă la scădere (această limită se calculează

publice sau din finanțări nerambursabile, veniturile realizate din organizarea unor acțiuni de promovare, veniturile obținute din reclamă și publicitate etc.

¹ Art. 21 C. fisc.

² Art. 20 C. fisc.

procentual) ori cheltuieli ale societății comerciale care, deși efectuate în cadrul desfășurării activității economice, nu sunt aferente realizării venitului. Acestea pot fi: cheltuieli cu impozitul pe profit proprii ale societății comerciale, amenzi și confiscările stabilite în cadrul răspunderii contravenționale, majorările de întârziere stabilite pentru neplata ori plata cu întârziere a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, partea din cheltuieli care depășește limitele legale reglementate de lege.

- Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, într-un singur exemplar, compus din 100 de file, care trebuie numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial. Acest registru se completează în ordine cronologică, în toate situațiile în care informațiile din declarațiile fiscale sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de contabilitate.

3.2. Precizări privind cheltuielile

Codul fiscal reglementează trei categorii de cheltuieli: cheltuieli deductibile [art. 21 alin. (2)], cheltuieli cu deductibilitate limitată [art. 21 alin. (3)] și cheltuieli nedeductibile [art. 21 alin. (4)].

- ❖ **Cheltuielile deductibile** sunt acele cheltuieli considerate ca fiind necesare și obligatorii pentru realizarea obiectului principal de activitate al contribuabilului și, de aceea, sunt deductibile integral din venitul realizat. Ele au caracterul „*cheltuielilor necesare*”¹, așa cum sunt acestea definite de doctrina civilă.

Sunt cheltuieli deductibile:

- cheltuielile de personal, cum ar fi : cheltuielile salariale, cheltuieli pentru formarea și perfecționarea profesională etc.
- cheltuielile de producție, cum ar fi: cheltuielile cu materia primă, materiale, utilități, telefoane etc.
- cheltuielile de reclamă și publicitate,
- cheltuielile aflate în strânsă corelație cu obiectul principal de activitate.
- ❖ **Cheltuielile deductibile limitat** sunt cheltuieli necesare realizării obiectului de activitate al contribuabilului, dar în condițiile limitării cuantumului acestora de către legea fiscală. Acestea au caracterul „*cheltuielilor utile*”², așa cum sunt acestea definite de doctrina civilă.
Sunt cheltuieli deductibile limitat:
 - Cheltuieli de personal, cum ar fi : cheltuielile reprezentând tichete de masă acordate de angajatori în limitele legale, cheltuielile cu primele de asigurare de sănătate privată, în limita a 200 de euro într-un an fiscal pentru fiecare participant etc.
 - Cheltuieli de producție: cheltuielile cu perisabilitățile, cheltuielile cu provizioanele și rezervele, cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, cheltuielile cu amortizarea.
 - Cheltuieli de funcționare.
- ❖ **Cheltuielile nedeductibile** sunt acele cheltuieli care, deși efectuate de către contribuabil în mod legal și în vederea realizării obiectului principal de activitate,

¹ Cheltuielile necesare sunt cheltuieli efectuate pentru conservarea lucrului care trebuie neapărat să fie făcute. (art. 1345 C. civ.).

² Cheltuielile utile sunt acele cheltuieli care sporesc valoarea fondului (art.1345 C. civ.)

ele nu pot fi scăzute din veniturile contribuabilului, legea fiscală neconsiderându-le ca fiind necesare ori utile realizării activității de bază. Acestea au caracterul „*cheltuielilor voluptuorii*”¹, așa cum sunt definite în doctrina civilă.

Sunt cheltuieli nedeductibile:

- Cheltuieli de personal: cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative; cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, nereprezentând deci un venit al persoanei fizice în sensul codului fiscal; orice alte venituri ale angajatului care nu sunt supuse impozitului pe veniturile persoanelor fizice.
- Cheltuieli de producție: cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc bunurile contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate; cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ² etc.
- Cheltuieli de funcționare: cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, așa cum au fost definite mai sus; cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte etc.
- Cheltuieli cu impozite, taxe, amenzi.

Pierderi fiscale³

Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune nu se recuperează de către contribuabilii nou-înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz. În cazul persoanelor juridice străine, posibilitatea recuperării pierderilor într-un interval de 5 ani se realizează având în vedere exclusiv veniturile și cheltuielile atribuibile sediului permanent în România.

§4. Obligații ale societăților comerciale legate de impozitul pe profit

4.1. Obligații de înregistrare

¹ Cheltuielile voluptuorii sunt acele cheltuieli făcute în scop de lux sau de plăcere (art. 1346 C. civ.)

² Documentul justificativ este orice act juridic încheiat în formă scrisă, care respectă condițiile de formă impuse de legea civilă (sau fiscală, dacă este cazul) și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate. Art.6 al Legii nr.82/1991 nu solicită o anumită formă sau conținut pentru documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, dar reglementează angajarea răspunderii persoanelor care întocmesc, vizează și aprobă sau înregistrează documentul în contabilitatea persoanei juridice.

³ Art. 26 C. fisc.

- Societățile comerciale au obligația de a înregistra în contabilitatea proprie toate veniturile obținute și cheltuielile efectuate, indiferent că acestea sunt venituri impozabile sau neimpozabile, cheltuieli deductibile sau nedeductibile.
- Societățile comerciale au obligația de a înregistra în contabilitatea proprie toate creanțele și datoriile, indiferent de plata sau neplata acestora.
- Societățile comerciale au obligația de a înregistra toate operațiunile de încasări în documentele fiscale stabilite de lege și de a solicita documentele fiscale corespunzătoare pentru toate operațiunile de cheltuieli efectuate în cadrul desfășurării activității economice.

4.2. Obligații de declarare

- Societățile comerciale au obligația de a depune, trimestrial, până cel mai târziu la data de 25 a lunii următoare trimestrului, **declarația de impunere aferentă impozitului pe profit** pentru trimestrul anterior.
- Până cel mai târziu la data de 15 aprilie, contribuabilul va depune **declarația anuală de impunere**, întocmită pe baza datelor din bilanțul contabil și a regularizării efectuate cu luarea în considerare a datelor financiare aferente trimestrului IV al anului fiscal¹.
- Contribuabilii sunt obligați să depună, odată cu declarația de impunere anuală, și o **declarație privind plățile sau angajamentele de plată către persoanele fizice și/sau juridice străine**, care să cuprindă sumele, scopul plății și beneficiarul.
- Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitelor declarate și pentru depunerea în termen a declarației de impunere. Declarația de impunere se semnează de către administrator sau de orice altă persoană autorizată, potrivit legii, să îl reprezinte pe contribuabil.
- Declarațiile de impunere se semnează de către administrator sau orice altă persoană autorizată potrivit legii să reprezinte societatea comercială.

4.3. Obligații de plată

- Profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulativ de la începutul anului.
- Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, pentru profitul impozabil aferent trimestrului anterior datei efectuării plății.
- Plata impozitului pe profit se efectuează în conformitate cu datele financiare din declarațiile trimestriale de impozit pe profit, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

¹ Organizațiile non-profit și entitățile care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultura și viticultura au obligația de a depune declarația anuală de impunere și de a plăti impozitul pe profit anual până la data de 15 februarie a anului următor celui de impunere.

Capitolul XII

Impozitul pe dividende

§1. Noțiune

- **Dividendul** reprezintă cota-parte din beneficiile unei societăți comerciale, care se cuvine unui asociat sau acționar (persoană fizică sau persoană juridică) proporțional cu numărul și valoarea acțiunilor deținute.
- Nivelul dividendelor este stabilit după ce adunarea generală ordinară a aprobat bilanțul contabil, contul de profit și pierderi și a constatat existența sumelor ce urmează a fi distribuite.

- **Impozitul pe dividende** este un impozit **direct** – stabilit asupra cotei-părți din beneficiile unei societăți comerciale, atribuită fiecărui asociat sau acționar (persoană fizică sau persoană juridică) proporțional cu numărul și valoarea acțiunilor deținute.

§2. Reglementare

- În prezent, impozitul pe dividende este reglementat de Codul Fiscal, în mod distinct pentru dividendele asociaților/acționarilor persoane fizice și persoane juridice în articolele 36, 65, 67, 115, 116 și 117 .

§3. Definiții și terminologie

În legislația actuală, întâlnim două definiții ale noțiunii de «dividend», asemănătoare:

- ❖ Codul Fiscal, în art. 7, arată că dividendul este „o distribuire, în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”.
- ❖ Articolul 67 alin. (1), din Legea 31/1990 privind societățile comerciale arată că dividendul reprezintă „cota-parte din beneficiul ce se va plăti fiecărui asociat”.

În legătură cu definițiile prezentate mai sus se impun câteva precizări:

Termenii de «**profit**» și «**beneficiu**» utilizați în definiții au sensuri identice.¹

- Prin **profit** se înțelege forma de venit obținută prin intermediul unei activități economice ca urmare a investirii unui capital. Pentru ca venitul să fie considerat profit trebuie ca activitatea economică să fie desfășurată cu scopul obținerii unui **beneficiu**. Acest scop urmărit de asociați cu ocazia constituirii societății comerciale – de a realiza beneficii și de a le împărți între ei – deosebește societatea comercială de asociația fără scop lucrativ: în timp ce societatea se constituie pentru realizarea și împărțirea unor profituri, asociația urmărește un scop cultural, sportiv, filantropic etc.
- Profitul se stabilește pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi.
- Potrivit Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene² și art. 28 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată, bilanțul contabil a fost înlocuit cu **situații financiare anuale** (acestea cuprind bilanțul contabil, contul de profit și pierderi, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative).
- Realizarea sau înregistrarea de pierderi poate fi stabilită numai la sfârșitul exercițiului financiar, prin întocmirea situației financiare anuale.
- Condiția esențială pentru a se putea împărți dividendele este ca să existe beneficii – „Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii” – art. 67 alin. (3) din Legea nr. 31/1990.

În practică se pot întâlni mai multe **categorii de dividende**:

¹ D.D. Șaguna și colab., Procedura fiscală, Ed. Oscar Print, 1996, p. 213.

² Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.Of. 1080 din 30 noiembrie 2005.

- **dividend provizoriu** – repartizat ca avans înainte de încheierea bilanțului;
- **dividend definitiv** – repartizat după încheierea bilanțului;
- **dividend fictiv** – distribuit din beneficii care nu sunt nici reale, nici utile; operațiunea este ilicită și dă dreptul societății la recuperarea dividendelor plătite;
- **dividend prioritar** – prelevat asupra beneficiului distribuibil al exercițiului financiar, înaintea oricărei alte prelevări, aferent unor acțiuni preferențiale fără drept de vot (art. 95 din Legea nr. 31/1990).
- **dividend fix** – se plătește în cazul în care profiturile permit, pentru acțiunile preferențiale (**acțiunile preferențiale** sunt cele care conferă drepturi speciale, precum recunoașterea unui vot privilegiat în adunarea generală a acționarilor, a unor drepturi speciale asupra patrimoniului întreprinderii în cazul lichidării acesteia, garantarea unor dividende minime etc., spre deosebire de acțiunile obișnuite, care conferă numai drepturile de bază).

§4. Aspecte procedurale ale calculării și plății impozitului pe dividende datorat de persoanele fizice sau persoanele juridice

4.1. Aspecte comune

- Dividendele sunt supuse impozitării prin reținere la sursă potrivit art. 36 în cazul persoanelor juridice, respectiv art. 67 în cazul persoanelor fizice ;
- În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată este până la data de 31 decembrie a anului respectiv¹.
- Moneda de plată a impozitului este întotdeauna leul.
- Termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului pe dividende este de 5 ani de la sfârșitul anului fiscal în care a fost distribuit dividendul. Termenul de prescripție în cazul cererilor pentru compensarea sau restituirea impozitului pe dividende plătit în plus este tot de 5 ani.
- Cota de impozit pe dividende în cazul acționarilor sau asociațiilor persoane juridice sau persoane fizice este de 16%.

4.2. Aspecte specifice

- **Obligația calculării, reținerii și vărsării impozitului pe dividende** revine persoanelor juridice care distribuie dividendul, odată cu plata dividendelor către acționari (persoane fizice sau juridice) sau cel mai târziu până la data de 20 a lunii următoare celei în care s-a făcut plata dividendelor în cazul acționarilor persoane juridice, și până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a făcut plata dividendelor, în cazul acționarilor persoane fizice.
- În cazul persoanelor fizice impozitul pe dividende reprezintă un impozit final (stabilit asupra categoriilor de venituri impuse separat și care nu se include în venitul anual global impozabil) și nu este supus procedurii de globalizare a veniturilor.
- Persoanele juridice sunt obligate să depună **declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat**.

¹ Art. 36 și 71 C. fiscal

§5. Obiectul impozitului pe dividende

- Obiectul acestui impozit îl reprezintă beneficiile realizate de o societate comercială și împărțite între asociați sau acționari sub formă de dividende.
- Dividendele pot lua **forma** unei plăți în numerar, a unei plăți în natură – adică o distribuie concretă de bunuri materiale – sau a alocării de noi acțiuni ale societății.
- În cazul **dividendelor în natură**, evaluarea produselor acordate ca plată în natură se face:
 - la prețul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producția proprie;
 - prețul de achiziție pentru alte produse;
 - tariful practicat la data efectuării plății în natură, în cazul serviciilor.
- În privința **împărțirii beneficiilor între asociați**, legea consacră libertatea acestora de a decide.
- Sunt interzise însă așa-numitele **clauze leonine**. Articolul 1513 C. Civ. arată că este nul contractul de societate prin care un asociat își stipulează totalitatea câștigurilor. Totodată, este nul și acel contract de societate prin care s-a convenit ca unul sau mai mulți asociați să nu participe la pierderi.¹

§6. Determinarea și înregistrarea dividendelor și a impozitului aferent în contabilitate

- **Profitul impozabil (brut)** se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.
- Dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română sunt considerate venituri neimpozabile.
- Dividendele se distribuie din profitul net obținut de o societate comercială. **Beneficiul net** se obține prin scăderea din beneficiul brut al cheltuielilor deductibile fiscal (de exemplu, sumele folosite pentru completarea rezervei legale, beneficiile acordate fondatorilor) și a impozitului pe profitul societății.

§7. Subiectele impozitului pe dividende

- Trebuie făcută o delimitare clară între **debitorii** impozitului pe dividende și **plătitorii** acestuia.
- **Debitorii** acestuia sunt asociații sau acționarii (persoane fizice sau persoane juridice) cărora le-au fost distribuite dividende din beneficiul net al societății comerciale, în conformitate cu prevederile din contractul de societate sau, în lipsă de prevedere, în proporție cu cota de participare la capitalul social (potrivit art. 67 din Legea nr. 31/1990).

¹ S. D. Cărpenu, Drept comercial român, Ed. All Beck, 1998, p. 155.

- **Asociații** sunt persoanele fizice sau persoanele juridice care au calitatea de parte în contractul de societate. Noțiunea de asociat este largă, acoperă toate sensurile posibile – fondator, acceptant, acționar, comanditar, comanditat – și este valabilă în cazul tuturor categoriilor de societăți comerciale.¹

7.1. Debitorii impozitului pe dividende – persoane fizice

Pot fi subiecți ai impozitului pe dividende următoarele persoane fizice rezidente, denumite *contribuabili*:

- ◆ persoana fizică română cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute în România, cât și în străinătate;
- ◆ persoana fizică română fără domiciliu în România sau persoana fizică străină, pentru veniturile obținute în România prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României sau într-o perioadă ce depășește în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat;
- ◆ persoanele fizice române fără domiciliu în România, precum și persoanele fizice străine care realizează venituri din România în alte condiții decât cele menționate mai sus și potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, după caz.

7.2. Debitorii impozitului pe dividende – persoane juridice

- ◆ Obligate la plata impozitului pe dividende pot fi *persoanele juridice române, pentru dividendele obținute atât pe teritoriul României, cât și în străinătate* (numai în condițiile în care nu există convenții de evitare a dublei impuneri cu statul pe teritoriul căruia au fost obținute dividendele, convenție care să stabilească principiul teritorialității impunerii).
- ◆ Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole etc.

7.3. Plătitorii impozitului pe dividende

- Plătitori ai impozitului pe dividende sunt *societățile comerciale*, potrivit art. 36 și 71 C. fisc. în care se arată că obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe dividende revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați.
- Tot acestora le incumbă și obligația de a întocmi și depune **declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului**.
- În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul limită de plată a impozitului pe dividende este ziua de 31 decembrie a anului respectiv.

¹ C. Bîrsan, V. Dobrinou, Al. Țiclea, M. Toma, C-tin Tufan, Societățile comerciale, Ed. Șansa S.R.L., 1995, vol. I, p. 86.

- Dacă impozitul pe dividende nu este plătit la termen, aceste persoane juridice se transformă și în debitori ai dobânzilor aferente impozitului pe dividende neachitat la termen.

7.4. Microîntreprinderile – debitori ai impozitului pe dividende

- Potrivit Codului Fiscal, o persoană juridică va fi denumită microîntreprindere dacă este producătoare de bunuri materiale, prestează servicii sau/și desfășoară o activitate de comerț, are până la 9 salariați, veniturile realizate reprezintă echivalentul în lei de până la 100.000 euro inclusiv și are capital integral privat.
- Persoanele juridice supuse acestui regim de impunere nu mai calculează și nu mai plătesc impozit pe profit.
- Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru întreprinderi.
- Repartizarea profitului ridică unele probleme privind **aplicabilitatea**, în cazul microîntreprinderilor, a prevederilor restrictive în materia avansului din dividende. În practica societăților comerciale, există două **opinii**.
 - Adepții reglementarilor clasice restrictive a distribuirii dividendelor exclusiv pe bază de bilanț contabil susțin că noțiunea de dividend a rămas aceeași, s-a schimbat numai impozitul. Deci, dividendele vor fi distribuite în continuare la încheierea anului fiscal.
 - Într-o altă opinie, se spune că, atâta vreme cât plata dividendelor nu mai este condiționată de plata impozitului anual pe profit, nu există nici un motiv pentru care dividendele să nu poată fi împărțite ori de câte ori este nevoie.

§8. Unitatea de evaluare

- Impozitul pe dividende, în cazul persoanelor juridice, se percepe prin reținere la sursă, cu aplicarea unei **cote de 16%** din suma acestora, potrivit art. 36 alin. (2) C. fisc.
- În cazul persoanelor fizice, veniturile sub formă de dividende distribuite se impun cu o **cotă de 16%** din suma acestora potrivit art. 67 alin. (1) din Codul Fiscal.
- Prin *convențiile de evitare a dublei impuneri* încheiate de România cu diferite state se pot stabili și *alte cote de impozitare pentru dividendele obținute de persoanele fizice și juridice rezidente ale statelor cu care România are încheiate convenții*, de la – societăți – persoane juridice românești.
- Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit **certificatul de rezidență fiscală**.

- În cazul persoanelor fizice române cu domiciliul în România, dacă sunt supuse, pentru același impozit și în cursul aceleiași perioade impozabile, unui impozit pe dividende atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, acestea vor avea dreptul la deducerea din impozitul datorat în România a impozitului plătit în străinătate.

§9. Perceperea și termenele de plată

- Potrivit art. 36 și 67 C. fisc. obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe dividende (pe veniturile sub formă de dividende, în cazul persoanelor fizice) revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către asociați sau acționari. Deci, este folosită **metoda stopajului la sursă**, asociaților sau acționarilor fiindu-le distribuite dividendele în sumă netă.
- Atunci când plata dividendelor se face în valută, impozitul și majorările de întârziere se virează în lei proveniți din schimb valutar la cursul de schimb în vigoare la data efectuării plății.
- În cazul în care impozitul pe dividende nu este plătit la termen – odată cu plata dividendelor sau până la 31 decembrie – persoana juridică este obligată la plata majorărilor de întârziere începând cu ziua următoare expirării termenului de plată și cu data plății efective a impozitului, inclusiv.
- Potrivit art. 117 lit. h) C. fisc., după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele plătite de o persoană juridică română unei persoane juridice din statele membre ale Comunității Europene sunt scutite de impozit, dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului.

Capitolul XIII

Impozitul pe reprezentanțe

§1. Constituirea și funcționarea reprezentanțelor comerciale

- Societățile comerciale nerezidente (străine) pot înființa în România reprezentanțe comerciale pe bază de autorizație eliberată de către Ministerul Economiei și Comerțului.
- Reprezentanțele comerciale acționează ca un împuternicit al societății comerciale străine pe teritoriul României, având dreptul la desfășurarea exclusiv a activităților menționate expres în autorizația eliberată de Ministerul Economiei și Comerțului.
- Reprezentanța efectuează toate activitățile doar în numele societății comerciale sau al organizației economice străine și încheie numai acte juridice conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare.
- Reprezentanțele societăților comerciale străine nu au personalitate juridică și nu sunt abilitate să efectueze fapte de comerț. Mai mult, societățile comerciale străine reprezentate răspund, în condițiile legii, pentru actele și activitatea reprezentanțelor lor în România. De asemenea, răspund solidar cu angajații¹ încadrați în reprezentanțe pentru daunele rezultate din faptele ilicite comise de angajații lor în exercitarea activității sau în legătură cu exercitarea acesteia.

§2. Formalități privind înființarea reprezentanțelor:

- Societatea comercială sau organizația economică străină care solicită eliberarea unei **autorizații de reprezentanță** va menționa în cererea adresată² Ministerului Economiei și Comerțului următoarele:
 - a) sediul social;

¹ Personalul reprezentanței poate fi format din cetățeni români cu domiciliul în România sau în străinătate și din cetățeni străini.

Cetățenii străini, ca și cetățenii români cu domiciliul în străinătate, pot fi angajați numai pe bază de permis de muncă eliberat de Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

² La cererea de eliberare a autorizației se vor anexa următoarele acte:

a) o atestare, în original, din partea camerei de comerț sau a altui organ competent din țara în care își are sediul societatea comercială sau organizația economică străină care să confirme existența sa legală, obiectul activității și capitalul său social;

b) o confirmare asupra bonității din partea băncii prin care societatea sau organizația își desfășoară principalele operațiuni financiare;

c) statutul sau alte acte dovedind forma de organizare și modul de funcționare a societății sau organizației;

d) împuternicirea autenticată privind reprezentanții desemnați să angajeze valabil societatea, respectiv organizația ce a solicitat autorizația.

- b) obiectul activității reprezentanței, în concordanță cu obiectul de activitate al societății comerciale sau organizației economice solicitante;
 - c) durata de funcționare a reprezentanței;
 - d) numărul și funcțiile persoanelor propuse a se încadra la reprezentanță, iar dacă sunt străini, numele, prenumele și domiciliul lor în străinătate, cu menționarea funcțiilor pe care le au la societatea comercială sau la organizația economică și la reprezentanță.
- Ministerul Economiei și Comerțului este obligat ca, în cel mult 30 de zile de la data înregistrării cererii, **să emită** autorizația¹ sau, motivat, să o **respingă**.
 - Prin autorizația pentru funcționare se vor stabili obiectul, condițiile de exercitare a activității, durata și sediul reprezentanței.
 - În termen de cel mult 15 zile de la data eliberării autorizației, reprezentanța se înregistrează la Camera de Comerț și Industrie a României și la administrația financiară în a cărei rază teritorială își are sediul.
 - Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din România.
 - Autorizația de funcționare poate fi **retrasă** de Ministerul Comerțului Exterior, înainte de expirarea valabilității, pentru următoarele **motive**:
 - a. încălcarea de către personalul reprezentanței a dispozițiilor legale din România privind ordinea publică;
 - b. depășirea obiectului de activitate stabilit prin autorizație;
 - c. nerespectarea obligațiilor fiscale.
 - d. Ministerul Comerțului Exterior va notifica societății comerciale sau organizației economice străine și reprezentanței din România retragerea autorizației, acordând un termen de 90 de zile pentru lichidarea activității.

§3. Regimul fiscal aplicabil reprezentanțelor societăților comerciale străine în România

- Pentru activitatea desfășurată în România, o reprezentanță autorizată potrivit legii are obligația de a plăti un *impozit anual*.
- *Impozitul pe reprezentanță pentru un an fiscal este egal cu echivalentul în lei al sumei de 4000 Euro*, stabilit la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat.
- În cazul unei persoane juridice străine care, în cursul unui an fiscal, înființează sau desființează o reprezentanță în România, impozitul datorat pentru acest an se calculează proporțional cu numărul de luni de existență a reprezentanței în anul fiscal respectiv.

¹ Societățile comerciale sau organizațiile economice străine reprezentate în România au obligația să comunice Ministerului Economiei și Comerțului în termen de cel mult 30 de zile, eventualele modificări intervenite în statutul lor juridic, în special în legătură cu obiectul de activitate, capitalul social sau sediul, și să solicite modificarea autorizației de funcționare. Pe baza solicitării, după verificarea legalității, Ministerul Economiei și Comerțului poate modifica autorizația de funcționare.

- Orice persoană juridică străină are obligația de a plăti impozitul pe reprezentanță la bugetul de stat, în două tranșe egale, până la datele de 20 iunie și 20 decembrie.
- Orice persoană juridică străină care datorează impozitul pe reprezentanță are obligația de a depune o declarație anuală la autoritatea fiscală competentă, până la data de 28, respectiv 29 februarie a anului de impunere.
- Orice persoană juridică străină, care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal, are obligația de a depune o **declarație fiscală** la autoritatea fiscală competentă, în termen de 30 de zile de la data la care reprezentanța a fost înființată sau desființată.
- Reprezentanțele sunt obligate să conducă evidența contabilă în partidă simplă conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă.

Capitolul XIV

Impozitarea microîntreprinderilor

- Microîntreprinderea este o persoană juridică română¹ care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:
 - a) are înscris în obiectul de activitate producția de bunuri materiale, prestarea de servicii și /sau comerțul;
 - b) are de la 1 până la 9 salariați² inclusiv³;
 - c) a realizat venituri⁴ care nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro;
 - d) capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane fizice sau juridice⁵ de drept privat. Microîntreprinderea nu poate avea asociați statul, autoritățile locale ori instituțiile publice.
- Impozitul reglementat de Codul Fiscal la capitolul dedicat impozitării microîntreprinderilor este un **impozit opțional**. Astfel, la înmatricularea unei societăți cu răspundere limitată, aceasta poate declara, în momentul completării vectorului fiscal, opțiunea de plată a impozitului pe microîntreprinderi, iar nu a impozitului pe profit.
- O societate comercială care nu s-a declarat microîntreprindere plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de la înființare poate, ulterior înființării, oricând, să opteze pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile arătate mai sus.
- Trebuie precizat însă că o societate care a fost plătitoare a impozitului pe microîntreprinderi și, ulterior a devenit plătitoare de impozit pe profit, nu mai poate opta pentru a reveni la regimul de plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.
- Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul fiscal următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condițiile prevăzute mai sus.
- Deși este un sistem de impunere opțional pentru orice întreprindere îndeplinește cumulativ condițiile stabilite de codul fiscal, totuși **legiuitorul nu permite anumitor**

¹ O societate cu răspundere limitată în principiu.

² Numărul de salariați reprezintă numărul de persoane angajate cu contract individual de muncă, potrivit dispozițiilor Codului muncii, indiferent de durata timpului de muncă, înscrise lunar în statele de plată și/sau în registrul general de evidență a salariaților.

³ Persoana juridică se poate înregistra ca microîntreprindere, la înființare, și fără a avea nici un salariat, sub condiția angajării cel puțin a unui salariat în următoarele 60 de zile de la înregistrarea la Registrul Comerțului. Dacă această condiție nu este îndeplinită, persoana juridică va fi considerată ca fiind plătitoare de impozit pe profit încă de la înființare.

⁴ Prin venituri se înțelege cifra de afaceri, adică totalul veniturilor în bani sau în natură.

⁵ Nu poate fi microîntreprindere persoana juridică română care are capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.

entități să opteze pentru acest sistem de impunere. Astfel de entități sunt: persoanele juridice romane care:

- a. desfășoară activități în domeniul bancar;
- b. desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii;
- c. desfășoară activități în domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor;

Persoanele juridice care nu pot opta pentru acest sistem de impunere sunt:

- a) persoanele juridice care se organizează și funcționează potrivit legilor speciale de organizare și funcționare din domeniul bancar (băncile, casele de schimb valutar, societățile de credit ipotecar, cooperativele de credit etc.);
 - b) persoanele juridice care se organizează și funcționează potrivit legilor speciale de organizare și funcționare din domeniul asigurărilor (de exemplu: societățile de asigurare-reasigurare), al pieței de capital (de exemplu: burse de valori sau de mărfuri, societățile de servicii de investiții financiare, societățile de registru, societățile de depozitare), cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii (brokerii și agenții de asigurare);
 - c) persoanele juridice care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc, al pariurilor sportive și al cazinourilor.
- **Anul fiscal** al unei microîntreprinderi este anul calendaristic.
- În cazul unei persoane juridice care se înființează sau își încetează existența, anul fiscal este perioada din anul calendaristic în care persoana juridică a existat.
- În cazul lichidării unei microîntreprinderi într-un an fiscal, perioada impozabilă încetează odata cu data radierii din registrul unde a fost înregistrată înființarea acesteia.
- **Baza impozabilă** a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:
- a) veniturile din variația stocurilor;
 - b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
 - c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;
 - d) veniturile din provizioane;
 - e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
 - f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.
- **Cota de impozit** este de 3% și se aplică asupra bazei impozabile.
- În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform prezentului titlu, și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 3% la veniturile ce revin acesteia din asociere. Persoana fizică rezidentă va definitiva

impozitul pe venitul din asociere în conformitate cu prevederile referitoare la
Impozitul pe venit (Titlul III C. fiscal).

Capitolul XV

Impozitarea persoanelor fizice

Codul Fiscal reglementează în Titlul III impozitele aplicabile persoanelor fizice prin identificarea tuturor categoriilor de venituri obținute pe teritoriul României de persoanele fizice rezidente¹ și nerezidente, stabilirea atât a cotelor de impozit cât și a modului de așezare a masei impozabile. Impozitele aplicabile persoanelor fizice nerezidente vor fi analizate în capitolul referitor la «Convențiile fiscale internaționale și dubla impunere».

Contribuabilii persoane fizice debitori ai impozitului pe venit sunt:

- persoanele fizice rezidente;

¹ O persoană fizică este rezidentă din punct de vedere fiscal atunci când este supusă impozitului într-un stat datorită domiciliului sau, ori a faptului că locuiește mai mult de 183 de zile în orice perioadă de 12 luni a anului calendaristic ori centrul intereselor sale vitale se află în acel stat.

- persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;
- persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;

Impozitul pe venit, se aplică următoarelor **categorii de venituri**:

- venituri obținute de persoane fizice rezidente române, cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;
- venituri obținute de persoane fizice rezidente, fără domiciliu în România, pentru veniturile obținute din România;
- venituri obținute de persoane fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, pentru venitul net atribuit sedului permanent;
- venituri obținute de persoane fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, pentru venitul salarial net din această activitate dependentă;

Venituri ce fac **obiectul impozitării**:

- a) venituri din activități independente
- b) venituri din salarii
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor
- d) venituri din investiții
- e) venituri din pensii
- f) venituri din activități agricole
- g) venituri din premii și din jocuri de noroc
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare
- i) venituri din alte surse¹, cum ar fi:
 - prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportătorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii;
 - câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;
 - venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;
 - venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial.

Există o largă categorie de **venituri considerate neimpozabile** de către legiuitorul fiscal, în cazul persoanelor fizice. Acestea pot fi grupate în următoarele categorii:

- **Venituri având caracter de ajutor**(ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, pensiile pentru invalizii de război, orfanii, văduvele/văduvii de război, sumele fixe pentru îngrijirea pensionarilor care au fost încadrați în gradul I de invaliditate, precum și pensiile, altele decât pensiile plătite din fonduri constituite prin contribuții obligatorii la un sistem

¹ Veniturile din alte surse sunt, în general, orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu Codul Fiscal.

de asigurări sociale, inclusiv cele din scheme facultative de pensii ocupaționale și cele finanțate de la bugetul de stat, bursele primite de persoanele care urmează orice formă de școlarizare sau perfecționare în cadru instituționalizat;

- **Venituri reprezentând despăgubiri** (sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi; despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale etc.)
- **Venituri ale sportivilor** (premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și la jocurile olimpice; premiile, primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanță etc.)
- **Veniturile unor persoane nerezidente** (veniturile primite de membrii misiunilor diplomatice și ai posturilor consulare pentru activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, în condiții de reciprocitate, în virtutea regulilor generale ale dreptului internațional sau a prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte etc.)

Cota standard de impozitare de 16% este aplicabilă următoarelor venituri (care intră în sfera de aplicare impozitului pe venit), respectiv:

- activități independente;
- salarii;
- cedarea folosinței bunurilor;
- pensii;
- activități agricole;
- premii;

Fac excepție cotele de impozit prevăzute în categoriile de venituri din investiții, din jocuri de noroc și din transferul proprietăților imobiliare.

Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Regimul fiscal aplicabil veniturilor persoanelor fizice considerate impozabile de către legiuitorul fiscal se împart în două mari categorii, în funcție de modalitatea concretă de impozitare. Există venituri supuse **impozitului pe venitul net anual impozabil** și venituri supuse unui **impozit final**:

Veniturile supuse impozitului pe **venitul net anual impozabil** sunt:

- venituri din activități independente
- veniturile din cedarea folosinței bunurilor
- venituri din activități agricole

Veniturile supuse unui impozit final sunt:

- veniturile din salarii
- veniturile din investiții
- veniturile din pensii
- veniturile din premii și jocuri de noroc
- venituri din transferul proprietăților imobiliare

§1. Venituri supuse impozitului pe venitul net anual impozabil**1.1. Venituri din activități independente**

Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale¹, veniturile din profesii libere² și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală³, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

Venitul (baza de impozitare) din activități independente se poate stabili atât în sistem real, adică pe baza datelor din contabilitate, cât și pe baza normelor de venit.

A. Stabilirea venitului (adică a bazei de impozitare) în sistem real

Venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Venitul brut cuprinde:

- sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

¹ Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, precum și din practicarea unei meserii.

² Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

³ Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.

Nu sunt considerate venituri brute:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Cheltuielile deductibile (integral)

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

- să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
- cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
 1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
 2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
 3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;
 4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportător.

Cheltuielile deductibile limitat:

- cheltuielile de sponsorizare și mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul;
- cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul;
- suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;
- cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 2% la fondul de salarii realizat anual;
- pierderile privind bunurile perisabile în limite legale (a se vedea capitolul cu «Impozitul pe profit»)
- cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;
- contribuțiile efectuate în numele angajaților la scheme facultative de pensii ocupaționale, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 200 euro anual pentru o persoană;
- prima de asigurare pentru asigurările private de sănătate, în limita echivalentului în lei a 200 euro anual pentru o persoană;
- cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;
- cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;

– dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

– cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria – rata de leasing – în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;

– cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6).

– cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

Nu sunt cheltuieli deductibile:

– sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

– cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;

– impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

– cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute pentru asigurarea activităților rezultate din activitatea autorizată;

– amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;

– ratele aferente creditelor angajate;

– dobânzile aferente creditelor angajate pentru achiziționarea de imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsă în valoarea de intrare a imobilizării corporale, potrivit prevederilor legale;

– cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

– cheltuielile privind bunurile constatate lipsa din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;

– sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare;

– impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

B. Stabilirea venitului net anual din activități independente pe baza normelor de venit

Venitul net dintr-o activitate independentă, care este desfășurată de către contribuabil, individual, fără salariați, se determină pe baza normelor de venit.

Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele care conțin nomenclatorul activităților¹ pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit și precizează regulile care se utilizează pentru stabilirea acestor norme de venit.

¹ Nomenclatorul a fost publicat în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1847/2005.

În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate impozitată pe baza normelor de venit și o altă activitate impozitată în sistem real, atunci venitul net din activitățile independente desfășurate de contribuabil se determină pe baza contabilității în partidă simplă, adică în sistem real.

Calcularea efectivă se face cu respectarea regulilor arătate mai sus, comune pentru toate veniturile obținute din activități independente.

1.2. Stabilirea venitului net anual impozabil

Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate mai sus (activități independente, cedarea folosinței bunurilor și activități agricole) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate din anii precedenți¹.

Veniturile realizate într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.

Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.

1.3. Declarații de venit estimat

Contribuabilii care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului². Fac excepție de la această regulă contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă³.

¹ Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:

a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;

b) dreptul la report este personal și netransmisibil;

c) pierderea reportată, necompensată după expirarea unei perioade de 5 ani, reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

² Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune o dată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți.

³ Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;

b) venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignație;

c) venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil;

e) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară;

f) venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asocieri cu o persoană juridică contribuabil, potrivit titlului IV din Codul fiscal, care nu generează o persoană juridică.

(Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

Contribuabilii care, în anul anterior, au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, o dată cu declarația specială, și declarația estimativă de venit.

Contribuabilii care determină venitul net pe bază de norme de venit, precum și cei pentru care cheltuielile se determină în sistem forfetar și au optat pentru determinarea venitului net în sistem real, declarația de venit se depune o dată cu cererea de opțiune pentru trecerea la stabilirea bazei impozabile în sistem real.

1.4. Plăți anticipate ale impozitului pe veniturile din activități independente

Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor ori din activități agricole, au obligația să efectueze plăți anticipate în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat. De la această regulă fac excepție doar veniturile pentru care se plătește o parte din impozit prin reținere la sursă, în cazul cărora plata anticipată se efectuează prin reținere la sursă.

Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent, pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor potrivit legii.

Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

fiscal competent.

1.5. Stabilirea și plata impozitului pe venitul net anual impozabil

Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv. Declarația de venit se depune de către contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole. Conform art. 83 alin. (5) C. fisc., nu sunt obligați să depună declarații de venit contribuabilii care realizează doar venituri sub formă de salarii, investiții, pensii, activități agricole, premii și jocuri de noroc ori alte venituri a căror impunere este finală.

Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere. Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) – e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut;

b) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. f), aplicând cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la veniturile ce revin persoanei fizice din asociere;

(3) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. f), pentru care termenul de virare este trimestrial.

împunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.

§2. Veniturile din salarii

Sunt considerate **venituri** din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

Din punct de vedere fiscal, în vederea impunerii, sunt **asimilate salariilor**:

- a) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;
- b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;
- c) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii;
- d) indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, convenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;
- e) sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;
- f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori;
- g) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;
- h) indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;
- i) sumele acordate de organizații nonprofit și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice;
- j) indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net convenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;
- k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială¹ ori asimilate salariilor.

¹ Avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

Următoarele **sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile**, în înțelesul impozitului pe venit:

– ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

– cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 Iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 1.500.000 lei.

– tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;

– contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartizării de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

– cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

– contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

– contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuința sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

– sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;

- utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;

- cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;

- împrumuturi nerambursabile;

- anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;

- abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;

- permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;

- primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii.

– sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

– indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă;

– sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, precum și sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariului mediu net pe economie, primite de personalul civil din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională la încetarea raporturilor de muncă sau de serviciu, ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, acordate potrivit legii;

– sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza soldelor lunare nete, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, precum și ajutoarele stabilite în raport cu solda lunara neta, acordate acestuia la trecerea în rezerva sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condițiile de pensie, precum și ajutoare sau plăți compensatorii primite de polițiști aflați în situații similare, al căror quantum se determină în raport cu salariul de baza lunar net, acordate potrivit legislației în materie;

– veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav și accentuat, încadrate cu contract individual de muncă;

– veniturile din salarii, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator; sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, care sunt impozabile indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate;

– cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;

– costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

De asemenea, nu se impozitează avantajele primite în bani și în natură de la angajator dar imputate salariatului.

Întrucât venitul din salarii nu presupune efectuarea unor cheltuieli specifice de către contribuabil, astfel că impozitul se aplică la o sumă brută, iar nu la o sumă rezultată din scăderea din venitul brut a unor cheltuieli deductibile, legiuitorul fiscal, pentru motive de echitate, a creat **instituția deducerilor personale**, adică a unor cheltuieli recunoscute de către legiuitor în beneficiul contribuabilului care obține venituri din salarii. Aceste cheltuieli sunt considerate deductibile în persoana unui contribuabil aflat într-o anumită situație expres prevăzută de legiuitor (de exemplu – un copil în întreținere), urmând ca baza impozabilă la care se

aplică impozitul pe salarii să fie stabilită prin deducerea din venitul net a cheltuielilor având caracter de deducere personală.

Determinarea impozitului pe venitul din salarii

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

Impozitul lunar se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferența între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferența între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;

Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.

Termen de plată a impozitului

Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Fișe fiscale

Informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fișele fiscale.

Plătitorul de venituri are obligația să completeze fișele fiscale pe întreaga durată de efectuare a plății salariilor. Plătitorul este obligat să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să transmită organului fiscal competent o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat.

§3. Veniturile din pensii

Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înființate din contribuțiile sociale obligatorii, făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din schemele facultative de pensii ocupaționale, și cele finanțate de la bugetul de stat.

Stabilirea venitului impozabil lunar din pensii

Venitul impozabil lunar din pensii se stabilește prin scăderea unei sume neimpozabile lunare de 9.000.000 lei din venitul din pensii. Practic sunt supuse impozitării toată sumele ce depășesc 9.000.000 lei și reprezintă venit din pensie.

Reținerea și plata impozitului din venitul din pensii

Orice plătitor de venituri din pensii are obligația de a calcula lunar impozitul aferent acestui venit, de a-l reține și de a-l vira la bugetul de stat, potrivit prevederilor art. 70 C. fisc.

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului impozabil lunar din pensii.

Impozitul calculat se reține la data efectuării plății pensiei și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiei.

Impozitul reținut este impozit final al contribuabilului pentru veniturile din pensii.

În cazul unei pensii care nu este plătită lunar, impozitul ce trebuie reținut se stabilește prin împărțirea pensiei plătite la fiecare din lunile cărora le este aferentă pensia.

Drepturile de pensie restante se defalchează pe lunile la care se referă, în vederea calculării impozitului datorat, reținerii și virării acestuia.

§4. Venituri din transferul proprietăților imobiliare

Sunt supuse impozitării veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra:

- construcțiilor de orice fel și terenul aferent acestora, care se înstrăinează în termen de până la 3 ani inclusiv de la data dobândirii;
- terenurilor de orice fel, fără construcții, dobândite după 1 ianuarie 1990.

Venitul impozabil din transferul proprietăților imobiliare reprezintă diferența favorabilă dintre valoarea de înstrăinare¹ a proprietăților imobiliare, terenuri și/sau construcții, și valoarea de bază² a acestora.

¹ Valoarea de înstrăinare este: prețul de vânzare declarat de părți, în cazul înstrăinării imobilului prin contract de vânzare-cumpărare; valoarea stabilită de părțile contractante pe baza propriei aprecieri, în cazul transferului dreptului de proprietate prin alte acte încheiate în formă autentică: donație, întreținere, rentă viageră, schimb, dare în plată etc.

² Valoarea de bază a bunurilor imobile prevăzute la alin. (1), în funcție de modalitatea de dobândire, se stabilește avându-se în vedere:

- a) prețul de achiziție pentru bunurile imobile dobândite prin cumpărare, majorat cu 5%;
- b) valoarea imobilului menționată în act, dacă acesta a fost dobândit prin donație, schimb, rentă viageră, dare în plată, adjudecare, contract de întreținere, hotărâre judecătorească etc., majorată cu 5%;
- c) pentru construcțiile noi, costul acestora la data realizării, dovedit prin raport de expertiză întocmit de un expert autorizat, în condițiile legii, la care se adaugă valoarea terenului aferent, stabilită în condițiile prezentei legi;
- d) valoarea rezultată din expertizele utilizate de către camerele notarilor publici, la data dobândirii imobilelor a căror valoare de bază nu se poate stabili prin modalitățile prevăzute la lit. a)-c);
- e) valoarea stabilită în funcție de modul de dobândire, în condițiile prevăzute la lit. a) și b), pentru terenurile situate în intravilan și extravilan, actualizată cu rata inflației pe economie din ultima lună pentru care există date oficiale comunicate de către Institutul Național de Statistică,

Sunt exceptate de la impozitare aportul în natură la capitalul social¹ al societăților comerciale, precum și veniturile realizate din înstrăinarea construcțiilor de orice fel cu terenul aferent, terenurile fără construcții din intravilan și extravilan dobândite de contribuabil prin:

- a) reconstituirea dreptului de proprietate;
- b) moștenire sau donație între rude până la gradul al patrulea inclusiv;
- c) schimb imobiliar.

Pierderea din transferul proprietății imobiliare reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

5.1. Stabilirea și plata impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului impozabil.

Notarii publici care autentifică actele între vii translativ ale dreptului de proprietate au obligația de a calcula, de a încasa și de a vira impozitul la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul.

În cazul în care transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor sau terenurilor se face prin altă procedură decât cea notarială, contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut, în maximum 5 zile de la data înstrăinării bunului, la organul fiscal în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal. Contribuabilii care nu au domiciliul fiscal în România declară venitul obținut la organul fiscal în a cărui rază teritorială este situat imobilul înstrăinat.

dacă la data dobândirii nu erau întocmite expertize de către camerele notarilor publici. Pentru terenurile și construcțiile de orice fel, dobândite de contribuabili într-o modalitate din care nu rezultă valoarea la care acestea au fost dobândite, valoarea de baza este valoarea minimă stabilită în prima expertiză utilizată de camera notarilor publici în circumscripția căreia se află terenul;

f) prețul de achiziție pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. a) sau valoarea menționată pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. b), la care se adaugă costul lucrărilor și serviciilor de natură să crească valoarea imobilului, la data efectuării acestora, dovedite prin raport de expertiză întocmit de un expert autorizat, în condițiile legii.

¹ Nu este supus impozitării aportul în natură la capitalul social al societăților comerciale indiferent de forma de organizare a acestora. În situația constituirii ca aport la capitalul social, adus de către asociați, constând în construcții de orice fel cu terenul aferent și/sau terenuri fără construcții situate în intravilan ori extravilan, nu are relevanța dată sau modul de dobândire a bunurilor imobile de natura celor de mai sus, care sunt aprobate la capitalul social al unei societăți comerciale.

Capitolul XVI

Impozitele locale

Impozite și taxe locale enumerate de Codul fiscal sunt:

- a) impozitul pe clădiri;
- b) impozitul pe teren;
- c) taxa asupra mijloacelor de transport;
- d) taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor;
- e) taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate;
- f) impozitul pe spectacole;
- g) taxa hotelieră;
- h) taxe speciale;

Toate impozitele și taxele locale enumerate de Codul Fiscal, amenzile și penalitățile aferente impozitelor și taxelor locale precum și majorările pentru plata cu întârziere a impozitelor și taxelor locale, reprezintă integral venituri proprii ale bugetelor locale ale comunelor, orașelor, municipiilor, sectoarelor municipiului București sau județelor, după caz.

Prezentul capitol nu va aborda decât problematica legată de impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, impozitul pe spectacole. Restul veniturilor percepute de către administrațiile locale sunt de natura taxelor, nefăcând ca atare obiectul de preocupare a dreptului fiscal¹.

§1. Impozitul pe clădiri

1.1. Subiectele impunerii

Debitor al impozitului pe clădiri este orice persoană fizică sau juridică care are în proprietate o clădire situată în România. Subiectul impozabil datorează anual impozit pentru acea clădire².

¹ Mai multe aspecte în legătura cu totalitatea veniturilor bugetelor locale pot fi găsite în *D.D. Șaguna, D. Șova, Drept financiar public, Cap. V și VI, Ed. All Beck, 2005*

² Contribuabili, în cazul impozitului pe clădiri, sunt proprietarii acestora, indiferent de clădire și de locul unde sunt situate în România. Contribuabilii datorează impozitul pe clădiri și în situația în care clădirea este administrată sau folosită de alte persoane decât titularul dreptului de proprietate și pentru care locatarul sau concesionarul datorează chirie ori redevență în baza unui contract de închiriere, locațiune sau concesiune, după caz.

Pentru **clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale**, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, impozitul pe clădiri nu reprezintă sarcina fiscală a proprietarului, ci sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz.

În cazul în care o **clădire se află în proprietatea comună** a două sau mai multe persoane, fiecare dintre proprietarii comuni ai clădirii datorează impozitul pentru spațiile situate în partea din clădire aflată în proprietatea sa. În cazul indiviziunii, coindivizării datorează, în comun, câte o parte egală din impozitul pentru clădirea respectivă¹.

1.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl constituie valoarea clădirilor². În înțelesul codului fiscal, clădire este orice construcție care servește la adăpostirea de oameni, de animale, de obiecte, de produse, de materiale, de instalații și de altele asemenea.

Codul fiscal prevede o serie de scutiri de la plata impozitului pe clădiri, care pot fi clasificate astfel:

A. Scutiri prin raportare la obiectul impunerii:

Nu sunt supuse impozitului:

1. clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice³;

¹ Pentru situația proprietății comune pe cote-părți sau în indiviziune, se pot identifica următoarele situații:

a) clădire aflată în proprietate comună, dar fiecare dintre contribuabili au determinate cotele-părți din clădire, caz în care impozitul pe clădiri se datorează de fiecare contribuabil proporțional cu partea din clădire corespunzătoare cotelor-părți respective;

b) clădire aflată în proprietate comună, dar fără să aibă stabilite cotele-părți din clădire pe fiecare contribuabil, caz în care impozitul pe clădiri se împarte la numărul de coproprietari, fiecare dintre aceștia datorând în mod egal partea din impozit rezultată în urma împărțirii.

² În categoria clădirilor supuse impozitului pe clădiri datorat de persoanele fizice se cuprind:

a) construcțiile utilizate ca locuință, respectiv unitățile construite formate din una sau mai multe camere de locuit, indiferent unde sunt situate, la același nivel sau la niveluri diferite, inclusiv la subsol sau la mezanin, prevăzute, după caz, cu dependențe și/sau alte spații de deservire;

b) construcțiile menționate la lit. a), dezafectate și utilizate pentru desfășurarea de profesii libere;

c) construcțiile-anexe situate în afara corpului principal de clădire, cum sunt: bucătăriile, cămărilor, pivnițele, grajdurile, magaziiile, garajele și altele asemenea;

d) construcțiile gospodărești, cum sunt: pătulele, hambarele pentru cereale, șurele, fânăriile, remizele, șoproanele și altele asemenea;

e) orice alte construcții proprietatea contribuabililor, neprevăzute la lit. a)-d), care au elementele constitutive ale clădirii.

³ Pentru modul de impunere a suprafețelor folosite pentru activități economice a se vedea mai jos „Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri”.

2. clădirile care, potrivit legislației în vigoare, sunt considerate monumente istorice, de arhitectură sau arheologice, muzee ori case memoriale, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

3. clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult, aparținând cultelor religioase recunoscute de lege și părțile lor componente locale, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

4. clădirile instituțiilor de învățământ preuniversitar sau universitar, autorizate provizoriu sau acreditate, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

5. clădirile unităților sanitare de interes național care nu au trecut în patrimoniul autorităților locale;

6. clădirile aflate în domeniul public al statului și în administrarea Regiei Autonome „Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat”, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

7. clădirile aflate în domeniul privat al statului și în administrarea Regiei Autonome „Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat”, atribuite conform legii etc.

B. Scutiri prin raportare la subiectele impunerii

Scutiri acordate persoanelor fizice. Aceste scutiri sunt de două categorii: scutiri legale și scutiri administrative.

Scutiri legale

Persoanele fizice debitoare ale impozitului pe clădiri **nu datorează impozit pe clădiri** în următoarele ipoteze:

a) clădirea este o locuință nouă realizată în condițiile Legii locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare; sau

b) clădirea este realizată pe bază de credite, în conformitate cu Ordonanța Guvernului nr. 19/1994 privind stimularea investițiilor pentru realizarea unor lucrări publice și construcții de locuințe, aprobată și modificată prin Legea nr. 82/1995, cu modificările și completările ulterioare¹.

c) debitorul este veteran de război etc.

În cazul unei **proprietăți deținute în comun de soți**, scutirea se aplică integral pentru acea proprietate;

Scutirea de la plata impozitului pe clădiri se aplică doar clădirii folosite ca domiciliu de persoanele fizice arătate mai sus.

Impozitul pe clădiri **se reduce cu 50%** pentru debitorii care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei „Delta Dunării”.

Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri

Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri se realizează, în mod concret, în raport de mai multe criterii și mai mulți factori.

¹ Scutirea de impozit se aplică pentru o clădire timp de 10 ani de la data dobândirii acesteia. În cazul înstrăinării clădirii dobândite în condițiile Legii nr. 114/1996 sau O.G. 19/1994, scutirea de impozit nu se aplică noului proprietar al clădirii.

Stabilirea impozitului pentru persoane fizice

În cazul persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea cotei de impozitare la valoarea impozabilă a clădirii.

Cota de impozitare este de 0,2% pentru clădirile situate în mediul urban și de 0,1% pentru clădirile din mediul rural.

Valoarea impozabilă a unei clădiri se determină pe baza unui calcul matematic, prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a clădirii, exprimată în metri pătrați, cu o valoare corespunzătoare dintr-un tabel desfășurat actualizat periodic prin act normativ.

În cazul **persoanelor fizice ce dețin mai multe clădiri utilizate ca locuință**, impozitul se majorează astfel:

- a) cu 15% pentru prima clădire în afara celei de la adresa de domiciliu;
- b) cu 50% pentru cea de-a doua clădire în afara celei de la adresa de domiciliu;
- c) cu 75% pentru cea de-a treia clădire în afara celei de la adresa de domiciliu;
- d) cu 100% pentru cea de-a patra clădire și următoarele în afara celei de la adresa de domiciliu.

În cazul **deținerii a două sau mai multe clădiri în afara celei de la adresa de domiciliu**, impozitul majorat se determină în funcție de ordinea în care proprietățile au fost dobândite, așa cum rezultă din documentele ce atestă calitatea de proprietar.

Persoanele fizice au obligația să depună o **declarație specială** la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în raza cărora își au domiciliul, precum și la cele în raza cărora sunt situate celelalte clădiri ale acestora. Modelul declarației speciale va fi cel prevăzut prin norme metodologice aprobate prin Hotărâre a Guvernului.

Ordinea în care proprietățile au fost dobândite se determină în funcție de anul dobândirii clădirii, indiferent sub ce formă, rezultat din documentele care atestă calitatea de proprietar.

În cazul în care în același an se dobândesc mai multe clădiri utilizate ca locuință, ordinea este determinată de data dobândirii.

În cazul în care la aceeași dată se dobândesc mai multe clădiri utilizate ca locuință, ordinea este cea pe care o declară contribuabilul respectiv.

În cazul persoanei fizice care deține în proprietate mai multe clădiri utilizate ca locuință, iar domiciliul sau reședința sa nu corespunde cu adresa niciuneia dintre aceste clădiri, prima clădire dobândită în ordinea stabilită este asimilată clădirii de la adresa de domiciliu.

Clădirile distincte utilizate ca locuință, situate la aceeași adresă, proprietatea aceleiași persoane fizice, nu intră sub incidența prevederilor referitoare la majorarea impozitului pe clădiri pentru persoanele fizice.

Stabilirea impozitului pe clădiri pentru persoane juridice

Principiul de bază în materia impozitului pe clădiri este că impozitul se aplică pentru orice clădire aflată în funcțiune, în rezervă sau în conservare, chiar dacă valoarea sa a fost recuperată integral pe calea amortizării¹.

În cazul persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii de inventar a clădirii².

Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,5% și 1%, inclusiv.

În cazul unei clădiri ce face obiectul unui contract de leasing financiar se aplică următoarele reguli:

- a) impozitul pe clădire se datorează de proprietar;
- b) valoarea care se ia în considerare la calculul impozitului pe clădiri este valoarea clădirii înregistrată în contractul de leasing financiar.

1.3. Depunerea declarațiilor fiscale

Atât persoanele fizice, cât și persoanele juridice, inclusiv instituțiile publice, pentru clădirile pe care le dețin în proprietate, au obligația să depună declarații fiscale la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale ale comunelor, orașelor, municipiilor sau sectoarelor municipiului București, în a căror rază se află clădirile, chiar dacă, potrivit prevederilor din Codul fiscal, pentru acestea nu datorează impozit pe clădiri sau sunt scutite de la plata acestui impozit.

¹ În cazul unei clădiri a cărei valoare a fost recuperată integral pe calea amortizării, valoarea impozabilă se reduce cu 15%.

² Prin sintagma valoarea de inventar a clădirii, în scopul determinării impozitului pe clădiri, se înțelege valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, și care, după caz, poate fi:

- a) costul de achiziție, pentru clădirile dobândite cu titlu oneros;
- b) costul de producție, pentru clădirile construite de persoana juridică;
- c) valoarea actuală, estimată la înscrierea lor în activ, ținându-se seama de valoarea clădirilor cu caracteristici tehnice și economice similare sau apropiate, pentru clădirile obținute cu titlu gratuit;
- d) valoarea de aport pentru clădirile intrate în patrimoniu în cazul asocierii/fuziunii, determinată prin expertiză, potrivit legii;
- e) valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru clădirile reevaluate în baza unei dispoziții legale.

La determinarea valorii de inventar a clădirii se are în vedere însumarea valorilor tuturor elementelor și instalațiilor funcționale ale acesteia, cum sunt: terasele, scările, ascensoarele, instalațiile de iluminat, instalațiile sanitare, instalațiile de încălzire, instalațiile de telecomunicații prin fir și altele asemenea; aparatele individuale de climatizare nu fac parte din categoria elementelor și instalațiilor funcționale ale clădirii. În cazul unei clădiri care a fost reevaluată conform prevederilor legale în vigoare, valoarea de inventar a clădirii este valoarea înregistrată în contabilitatea proprietarului imediat după reevaluare.

În cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință, cota impozitului pe clădiri se stabilește de consiliul local/Consiliul General al Municipiului București între 5% și 10% și se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare.

Declarațiile fiscale se depun o singură dată pe durata existenței clădirii, până când intervine orice modificare de natura celor care privesc situația clădirii ori situația persoanei fizice sau juridice proprietar.

1.4. Plata impozitului pe clădiri

Impozitul pe clădiri se datorează către bugetul local al unității administrativ-teritoriale în care este amplasată clădirea.

Impozitul pe clădiri se plătește anual, în patru rate egale, până la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie și 15 noiembrie, inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe clădiri, datorat pentru întregul an de către persoanele fizice, până la data de 15 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

Calculul impozitului pe clădiri datorat pentru perioade mai mici de un an fiscal se face după cum urmează:

a) impozitul anual determinat se împarte la 12, respectiv la numărul de luni dintr-un an fiscal;

b) suma rezultată în urma împărțirii se înmulțește cu numărul de luni pentru care se datorează impozitul pe clădiri.

Pentru clădirile dobândite în cursul anului, impozitul pe clădiri, datorat de la data de întâi a lunii următoare celei în care aceasta a fost dobândită și până la sfârșitul anului respectiv, se repartizează la termenele de plată ramase, iar ratele scadente sunt în funcție de ratele trimestriale determinate pentru impozitul anual, proporțional cu numărul de luni pentru care se datorează impozitul pe clădiri.

§2. Impozitul pe teren

2.1. Subiectele impunerii

Orice persoană, fizică sau juridică, care are în proprietate un teren situat în România datorează pentru acesta un impozit anual¹.

Pentru terenurile concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, impozitul pe teren se datorează astfel:

În situația terenurilor proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, impozitul pe teren reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință².

În situația terenurilor proprietate privată a persoanelor fizice sau juridice de drept privat, impozitul pe teren se datorează de proprietarul său.

¹ Contribuabili, în cazul impozitului pe teren, sunt proprietarii terenurilor, oriunde ar fi situate acestea în România și indiferent de categoria de folosință a lor, atât pentru cele din intravilan, cât și pentru cele din extravilan.

² Contribuabilii vor anexa la declarația fiscală, în fotocopie semnată pentru conformitate cu originalul, actul privind concesionarea, închirierea, darea în administrare sau în folosință a clădirii respective. În situația în care în act nu sunt înscrise suprafața terenului, categoria de folosință și suprafața construită la sol a clădirilor, acolo unde sunt amplasate clădiri, la act se anexează, în mod obligatoriu, un certificat emis de către persoana juridică care a transmis aceste date, prin care se confirmă realitatea mențiunilor respective.

În cazul terenului care este deținut în comun de două sau mai multe persoane, fiecare proprietar datorează impozit pentru partea din teren aflată în proprietatea sa. În cazul indiviziunii, fiecare coindivizar datorează o parte egală din impozitul pentru terenul respectiv.

2.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl reprezintă valoarea terenului deținut în proprietate. În principiu, conform Codului fiscal, pentru orice teren deținut, proprietarul datorează impozit.

Codul fiscal prevede în material impozitului pe clădiri, o serie de scutiri. Acestea pot fi clasificate astfel:

Scutiri în raport de obiectul impunerii

Impozitul pe teren **nu se datorează** pentru:

- orice teren degradat sau poluat, inclus în perimetrul de ameliorare, pentru perioada cât durează ameliorarea acestuia;
- terenul aferent unei clădiri¹, pentru suprafața de teren care este acoperită de o clădire;
- terenurile care prin natura lor și nu prin destinația dată sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură, orice terenuri ocupate de iazuri, bălți, lacuri de acumulare sau căi navigabile, cele folosite pentru activitățile de apărare împotriva inundațiilor, gospodărirea apelor, hidrometeorologie, cele care contribuie la exploatarea resurselor de apă, cele folosite ca zone de protecție definite în lege, precum și terenurile utilizate pentru exploatarea din subsol, încadrate astfel printr-o hotărâre a consiliului local, în măsura în care nu afectează folosirea suprafeței solului;
- terenurile legate de sistemele hidrotehnice, terenurile de navigație, terenurile aferente infrastructurii portuare, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele și stațiile de pompare aferente acestora, precum și terenurile aferente lucrărilor de îmbunătățiri funciare, pe baza avizului privind categoria de folosință a terenului, emis de oficiul județean de cadastru și publicitate imobiliară;
- terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri europene, drumuri naționale, drumuri principale administrate de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România – S.A., zonele de siguranță a acestora, precum și terenurile din jurul pistelor reprezentând zone de siguranță;
- terenurile parcurilor industriale, științifice și tehnologice, potrivit legii;
- orice teren al unui cimitir, crematoriu;

Scutiri în raport de subiectul impunerii

¹ 77. (1) Prin sintagma «suprafața de teren care este acoperită de o clădire», prevăzută la art. 257 lit. a) din Codul fiscal, se înțelege suprafața construită la sol a clădirilor.

(1^1) În cazul terenurilor pe care sunt amplasate clădiri, pentru stabilirea impozitului pe teren, din suprafața înregistrată în registrul agricol la categoria de folosință „terenuri cu construcții” se scade suprafața construită la sol a clădirilor respective.

(1^2) În cazul terenurilor pe care sunt amplasate orice alte construcții care nu sunt de natura clădirilor, pentru stabilirea impozitului pe teren, din suprafața înregistrată în registrul agricol la categoria de folosință „terenuri cu construcții” nu se scade suprafața ocupată de construcțiile respective.

Scutiri acordate persoanelor fizice. Aceste scutiri sunt de două feluri. Scutiri legale și scutiri administrative.

Scutiri legale

- c) debitorul este veteran de război;
- b) debitorul este cetățean român, care în perioada regimurilor instaurate cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 a avut de suferit persecuții din motive etnice, după cum urmează:
 - 1. a fost deportată în ghetouri și lagăre de concentrare din străinătate;
 - 2. a fost privată de libertate în locuri de detenție sau în lagăre de concentrare;
 - 3. a fost strămutată în altă localitate decât cea de domiciliu;
 - 4. a făcut parte din detașamentele de muncă forțată;
 - 5. a fost supraviețuitoare a trenului morții;
 - 6. este soțul/soția persoanei asasinate sau executate din motive etnice, dacă ulterior nu s-a recăsătorit;
- c) persoana care, după data de 6 martie 1945, pe motive politice:
 - 1. a executat o pedeapsă privativă de libertate în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitivă sau a fost lipsită de libertate în baza unui mandat de arestare preventivă pentru infracțiuni politice;
 - 2. a fost privată de libertate în locuri de deținere în baza unor măsuri administrative sau pentru cercetări de către organele de represiune;
 - 3. a fost internată în spitale de psihiatrie;
 - 4. a avut stabilit domiciliu obligatoriu;
 - 5. a fost strămutată într-o altă localitate;
- d) soțul/soția celui decedat, din categoria celor dispăruți sau exterminați în timpul detenției, internați abuziv în spitale de psihiatrie, strămutați, deportați în străinătate sau prizonieri, dacă ulterior nu s-a recăsătorit;
- e) soțul/soția celui decedat după ieșirea din închisoare, din spitalul de psihiatrie, după întoarcerea din strămutare, din deportare sau din prizonierat, dacă ulterior nu s-a recăsătorit;
- f) soțul/soția celui decedat în condițiile prevăzute la alineatele precedente și care, din motive de supraviețuire, a fost nevoit să divorțeze de cel închis, internat abuziv în spitale de psihiatrie, deportat, prizonier sau strămutat, dacă nu s-a recăsătorit și dacă poate face dovada că a conviețuit cu victima până la decesul acesteia;
- g) persoana care a fost deportată în străinătate după 23 august 1944;
- h) persoana care a fost constituită în prizonier de către partea sovietică după data de 23 august 1944 ori, fiind constituită ca atare, înainte de această dată, a fost reținută în captivitate după încheierea armistițiului.
- i) debitorul este persoana care are calitatea de luptător în rezistența anticomunistă, precum și în rezistența armată care a participat la acțiuni de împotrivire cu arma și de răsturnare prin forță a regimului comunist, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 214/1999 privind acordarea calității de luptător în rezistența anticomunistă persoanelor condamnate pentru infracțiuni săvârșite din motive politice, persoanelor împotriva cărora au fost dispuse, din motive politice, măsuri administrative abuzive, precum și persoanelor care au participat la acțiuni de împotrivire cu arme și de răsturnare prin forță a regimului comunist instaurat în România, aprobată cu modificări prin Legea nr. 568/2001;
- j) debitorul este văduvă de război sau văduvă a unui veteran de război care nu s-a recăsătorit;

k) debitorul este persoană cu handicap grav sau accentuat ori persoană încadrată în gradul I sau II de invaliditate;

În cazul unei **proprietăți deținute în comun de soți**, scutirea se aplica integral pentru acea proprietate;

Scutirea de la plata impozitului pe terenuri se aplică doar terenului aferent clădirii folosite ca domiciliu de persoanele fizice arătate mai sus.

Impozitul pe terenuri **se reduce cu 50%** pentru debitorii care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei „Delta Dunării”.

Scutiri administrative

Potrivit Codului fiscal (art.286) Consiliul local poate acorda **scutire de la plata impozitului pe terenuri sau o reducere a acestuia** pentru terenul aferent clădirii folosită ca domiciliu de persoana fizică ce datorează acest impozit. Criteriile de acordare a acestor scutiri sau reduceri pot fi: debitorii realizează venituri lunare mai mici decât salariul minim brut pe țară ori veniturile debitorului constau, în exclusivitate, din indemnizație de șomaj ori ajutor social; debitorul a fost victima unei calamități naturale. Acordarea de scutiri poate fi dată în orice alte condiții și pentru orice alte considerente, sub condiția prezentării de către solicitant a unor documente justificative.

Scutiri acordate persoanelor juridice.

Persoanele juridice sunt scutite complet de plata impozitului pe clădiri în următoarele situații:

- orice teren al unui cult religios recunoscut de lege și al unei unități locale a acestuia, cu personalitate juridică;
- orice teren al unei instituții de învățământ preuniversitar și universitar, autorizata provizoriu sau acreditată;
- orice teren al unei unități sanitare de interes național care nu a trecut în patrimoniul autorităților locale;
- orice teren deținut, administrat sau folosit de către o instituție publică, cu excepția suprafețelor folosite pentru activități economice;
- orice teren proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a altor instituții publice, aferent unei clădiri al cărui titular este oricare din aceste categorii de proprietari, exceptând suprafețele acestuia folosite pentru activități economice;
- terenurile trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ-teritoriale în lipsă de moștenitori legali sau testamentari;
- terenurile aferente clădirilor aflate în patrimoniul public sau privat al statului și date în administrarea Regiei Autonome „Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat”, cu excepția celor folosite pentru activități economice.

– debitorul este instituție sau unitate care funcționează sub coordonarea Ministerului Educației, Cercetării și Tineretului, cu excepția incintelor folosite pentru activități economice;

– debitorul este fundație testamentară constituită conform legii, cu scopul de a întreține, dezvoltă și ajută instituții de cultură națională, precum și de a susține acțiuni cu caracter umanitar, social și cultural;

– debitorul este organizație umanitară care are ca unică activitate întreținerea și funcționarea căminelor de bătrâni și a caselor pentru ocrotirea copiilor orfani și a copiilor străzii.

– debitorii care au în patrimoniu elemente ale infrastructurii feroviare publice, numai pentru impozitul pe clădiri aferent acestor elemente de infrastructură.

Persoanele juridice vor plăti un **impozit pe terenuri redus cu 50%** pentru acele clădiri care sunt utilizate exclusiv pentru prestarea de servicii turistice pe o perioadă de maximum 5 luni pe durata unui an calendaristic.

2.3. Stabilirea și perceperea impozitului

Impozitul pe teren se stabilește în funcție de următoarele **criterii**:

– numărul de metri pătrați de teren;

– rangul localității în care este amplasat terenul;

– zona și/sau categoria de folosință a terenului, conform încadrării făcute de consiliul local.

Impozitul pe teren este rezultatul unui calcul matematic ce ia în considerare elementele arătate mai sus și o serie de valori care se actualizează anual prin hotărâre de guvern.

Impozitul pe teren se stabilește anual în sumă fixă, în lei pe metru pătrat de teren, în mod diferențiat, în funcție de locul situației, intravilanul sau extravilanul localităților

Pentru calculul impozitului aferent **terenurilor situate în intravilanul localităților**, atât în cazul persoanelor fizice, cât și în cel al persoanelor juridice, sunt necesare următoarele date:

a) rangul¹ localității unde se află situat terenul;

b) zona în cadrul localității;

c) categoria de folosință;

d) suprafața terenului;

e) în cazul terenului încadrat la categoria de folosință „terenuri cu construcții”, suprafața construită la sol a clădirilor;

¹ Ierarhizarea funcțională a localităților urbane și rurale, potrivit prevederilor Legii nr. 351/2001, este următoarea:

a) rangul 0 – Capitala României, municipiu de importanță europeană;

b) rangul I – municipii de importanță națională, cu influență potențială la nivel european;

c) rangul II – municipii de importanță interjudețeană, județeană sau cu rol de echilibru în rețeaua de localități;

d) rangul III – orașe;

e) rangul IV – sate reședință de comune;

f) rangul V – sate componente ale comunelor și sate aparținând municipiilor și orașelor.

Pentru calculul impozitului pentru **terenurile situate în extravilanul localităților**, atât în cazul persoanelor fizice, cât și în cel al persoanelor juridice, sunt necesare următoarele date:

- a) suprafața terenului;
- b) în cazul terenului încadrat la categoria de folosință „terenuri cu construcții”, suprafața construită la sol a clădirilor;

2.4. Plata impozitului pe terenuri

Impozitul pe teren se plătește la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia este situat terenul.

Impozitul pe teren se plătește anual, în patru rate egale, până la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie și 15 noiembrie, inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe teren, datorat pentru întregul an de către persoanele fizice, până la data de 15 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

§3. Taxa asupra mijloacelor de transport

3.1. Subiectele impunerii

Orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport care trebuie înmatriculat în România datorează o taxă anuală pentru mijlocul de transport¹.

În cazul unui mijloc de transport care face obiectul unui contract de leasing financiar, taxa asupra mijlocului de transport se datorează de locator.

Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl reprezintă valoarea mijlocului de transport stabilită conform legii. Valoarea se stabilește în funcție de capacitatea cilindrică și o cifră variabilă care se actualizează în fiecare an prin Hotărâre a Guvernului României.

Taxa asupra mijloacelor de transport nu se aplică pentru:

- a) autoturismele, motocicletele cu ataș și mototriciclurile care aparțin persoanelor cu handicap locomotor și care sunt adaptate handicapului acestora;
- b) navele fluviale de pasageri, bărcile și luntrele folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei și Insula Balta Ialomiței²;
- c) mijloacele de transport ale instituțiilor publice;

¹ În cazul în care proprietarii, persoane fizice sau juridice străine, solicită înmatricularea temporară a mijloacelor de transport în România, aceștia au obligația să achite integral taxa datorată, pentru întreaga perioadă pentru care solicită înmatricularea, la data luării în evidență de către compartimentele de specialitate ale autorității administrației publice locale.

² Întră sub incidența acestor facilități atât persoanele fizice, cât și persoanele juridice proprietare ale navelor fluviale de pasageri, bărcilor și luntrelor folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în unitățile administrativ-teritoriale din Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei și Insula Balta Ialomiței.

d) mijloacele de transport ale persoanelor juridice, care sunt utilizate pentru servicii de transport public de pasageri în regim urban sau suburban, inclusiv transportul de pasageri în afara unei localități, dacă tariful de transport este stabilit în condiții de transport public.

Scutirea de la plata taxei asupra mijloacelor de transport se face începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care contribuabilii interesați prezintă compartimentelor de specialitate ale administrației publice locale documentele prin care atestă situațiile, prevăzute de lege, pentru care sunt scutiți.

3.3. Stabilirea și perceperea impozitului

Taxa asupra mijloacelor de transport **se calculează** în funcție de tipul mijlocului de transport.

În cazul oricăruia dintre următoarele mijloace de transport cu tracțiune mecanică, taxa asupra mijlocului de transport se calculează în funcție de capacitatea cilindrică¹ a acestora, prin înmulțirea fiecărui 500 cmc sau fracțiune dintr-o sumă corespunzătoare dintr-un tabel existent în Codul fiscal și actualizat în fiecare an prin Hotărâre de Guvern.

În cazul unui ataș, taxa pe mijlocul de transport este de 50% din taxa pentru motocicletele, motoretele și scuterele respective.

În cazul unui autovehicul de transport marfă cu masa totală autorizată de peste 12 tone, taxa asupra mijlocului de transport este egală cu suma corespunzătoare din tabelul următor:

În cazul unei combinații de autovehicule (un autovehicul articulat sau tren rutier) de transport marfă cu masa totală maximă autorizată de peste 12 tone, taxa asupra mijlocului de transport este egală cu suma corespunzătoare din tabelul următor:

În cazul unei remorci, al unei semiremorci sau rulote care nu face parte dintr-o combinație de autovehicule din cele prevăzute mai sus, taxa asupra mijlocului de transport este egală cu o sumă corespunzătoare dintr-un tabel existent în Codul fiscal și actualizat în fiecare an prin Hotărâre de Guvern.

În cazul unui **mijloc de transport dobândit de o persoană în cursul unui an**, taxa asupra mijlocului de transport se datorează de persoana de la data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost dobândit.

În cazul unui **mijloc de transport care este înstrăinat** de o persoană în cursul unui an sau este radiat din evidența fiscală a compartimentului de specialitate al autorității de administrație publică locală, taxa asupra

¹ În înțelesul prezentului articol, capacitatea cilindrică sau masa totală maximă autorizată a unui mijloc de transport se stabilește prin cartea de identitate a mijlocului de transport, prin factura de achiziție sau un alt document similar.

mijlocului de transport încetează să se mai datoreze de acea persoană începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost înstrăinat sau radiat din evidența fiscală.

În cazurile prevăzute mai sus, taxa asupra mijloacelor de transport se recalculează pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică acelei persoane.

Orice persoană care dobândește/transferă un mijloc de transport sau își schimbă domiciliul/sediul/punctul de lucru are obligația de a depune o declarație cu privire la mijlocul de transport la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale pe a cărei rază teritorială își are domiciliul/sediul/punctul de lucru în termen de 30 de zile inclusiv, de la modificarea survenită.

În situațiile în care contribuabilii – persoane fizice sau persoane juridice – dobândesc în străinătate dreptul de proprietate asupra mijloacelor de transport, data dobândirii se consideră data emiterii de către autoritatea vamală română a primului document în care se face referire la mijlocul de transport în cauză.

3.4. Plata taxei asupra mijloacelor de transport

Taxa asupra mijloacelor de transport, se plătește la bugetul local al unității administrativ-teritoriale unde persoana își are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, după caz.

Taxa asupra mijlocului de transport se plătește anual, în patru rate egale, până la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie și 15 noiembrie, inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a taxei auto, datorată pentru întregul an de către persoanele fizice, până la data de 15 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

În cazul unui **mijloc de transport deținut de un nerezident**, taxa asupra mijlocului de transport se plătește integral în momentul înregistrării mijlocului de transport la compartimentul de specialitate al autorității de administrație publică locală.

Deținătorii, persoane fizice sau juridice străine, care solicită **înmatricularea temporară** a mijloacelor de transport în România au obligația să achite integral, la data solicitării, taxa datorată pentru perioada cuprinsă între data de întâi a lunii următoare celei în care se înmatriculează și până la sfârșitul anului fiscal respectiv.

În situația în care înmatricularea privește o perioadă care depășește data de 31 decembrie a anului fiscal în care s-a solicitat înmatricularea, au obligația să achite integral taxa asupra mijloacelor de transport până la data de 31 ianuarie a fiecărui an, astfel:

- a) în cazul în care înmatricularea privește un an fiscal, taxă anuală;
- b) în cazul în care înmatricularea privește o perioadă care se sfârșește înainte de data de 1 decembrie a aceluiași an, taxa aferentă perioadei cuprinse între data de 1 ianuarie și data de întâi a lunii următoare celei în care expiră înmatricularea.

§4. Impozitul pe spectacole

4.1. Subiectele impunerii

Orice persoană care organizează o manifestare artistică, o competiție sportivă sau altă activitate distractivă în România are obligația de a plăti impozit pe spectacole.

4.2. Obiectul sau materia impozabilă

Impozitul pe spectacole se calculează prin aplicarea cotei de impozit la suma încasată din vânzarea билетelor de intrare și a abonamentelor.

Scutiri

Impozitul pe spectacole nu se aplică spectacolelor organizate în scopuri umanitare.

Contractele încheiate între contribuabilii organizatori de spectacole și beneficiarii sumelor cedate în scopuri umanitare se vor înregistra la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în a căror rază teritorială se desfășoară spectacolul, prealabil organizării acestuia. Pentru aceste sume nu se datorează impozit pe spectacol.

4.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe spectacole

Persoanele fizice și persoanele juridice care organizează manifestări artistice, competiții sportive sau orice altă activitate distractivă, cu caracter permanent sau ocazional, datorează impozitul pe spectacole. Impozitul pe spectacole se calculează fie în cote procentuale asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor și билетelor de intrare, fie în sumă fixă, în funcție de suprafața incintei, în cazul videotecilor și discotecilor.

Cota de impozit se determină după cum urmează:

a) în cazul unui spectacol de teatru, ca de exemplu o piesă de teatru, balet, operă, operetă, concert filarmonic sau altă manifestare muzicală, prezentarea unui film la cinematograful, un spectacol de circ sau orice competiție sportivă internă sau internațională, cota de impozit este egală cu 2%;

b) în cazul oricărei alte manifestări, cum ar fi festivaluri, concursuri, cenecluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice ori distractive care au un caracter ocazional, cota de impozit este egală cu 5%.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole au mai multe **obligații**:

a) de a înregistra билетele de intrare și/sau abonamentele la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale care își exercită autoritatea asupra locului unde are loc spectacolul;

b) de a anunța tarifele pentru spectacol în locul unde este programat să aibă loc spectacolul, precum și în orice alt loc în care se vând билетe de intrare și/sau abonamente;

c) de a preciza tarifele pe билетele de intrare și/sau abonamente și de a nu încasa sume care depășesc tarifele precizate pe билетele de intrare și/sau abonamente;

d) de a emite un bilet de intrare și/sau abonament pentru toate sumele primite de la spectatori;

e) de a asigura, la cererea compartimentului de specialitate al autorității administrației publice locale, documentele justificative privind calculul și plata impozitului pe spectacole;

f) de a se conforma oricăror alte cerințe privind tipărirea, înregistrarea, avizarea, evidența și inventarul biletelor de intrare și al abonamentelor, care sunt precizate în normele elaborate în comun de Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Administrației și Internelor, contrasemnate de Ministerul Culturii și Cultelor și Agenția Națională pentru Sport.

În cazul în care contribuabilii organizează spectacole în raza teritorială de competență a altor autorități ale administrației publice locale decât cele de la domiciliul sau sediul lor, după caz, acestora le revine obligația de a viza abonamentele și biletele de intrare la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în a căror rază teritorială se desfășoară spectacolele.

4.4. Reguli speciale pentru videoteci și discoteci

În cazul unei manifestări artistice sau al unei activități distractive care are loc într-o videotecă¹ sau discotecă², impozitul pe spectacole se calculează pe baza suprafeței incintei prevăzute în art. 275 alin. (1) C. fisc.

Impozitul pe spectacole se stabilește pentru fiecare zi de manifestare artistică sau de activitate distractivă, prin înmulțirea numărului de metri pătrați ai suprafeței incintei videotecii sau discotecii cu suma stabilită de consiliul local, astfel:

- a) în cazul videotecilor, suma este de până la 1.000;
- b) în cazul discotecilor, suma este de până la 2.000 lei.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole în cazul videotecilor și discotecilor au obligația de a depune o declarație la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale privind spectacolele programate pe durata unei luni calendaristice. Declarația se depune până la data de 15, inclusiv, a lunii precedente celei în care sunt programate spectacolele respective.

În cazul videotecilor și discotecilor nu este necesară tipărirea, înregistrarea, avizarea, evidența și inventarul biletelor de intrare și al abonamentelor, întrucât impozitarea se face în funcție de suprafața incintei.

¹ Prin videotecă, în sensul Codului fiscal, se înțelege activitatea artistică și distractivă desfășurată într-o incintă prevăzută cu instalații electronice speciale de redare și vizionare de filme; nu este de natura videotecii activitatea care intră sub incidența clasei 9213 din CAEN-rev.1.

² Prin discotecă, în sensul Codului fiscal se înțelege activitatea artistică și distractivă desfășurată într-o incintă prevăzută cu instalații electronice speciale de lumini, precum și de redare și audiție de muzică, unde se dansează, indiferent cum este denumită ori de felul cum este organizată ca activitate, respectiv:

- a) integrată sau conexă activităților comerciale de natura celor ce intră sub incidența diviziunii 55 sau a activităților de spectacole specifice grupei 923 din CAEN-rev.1;
- b) integrată sau conexă oricăror alte activități nenumționate la lit. a);
- c) individuală;
- d) cu sau fără disc-jockey.

Nu sunt de natura discotecilor activitățile prilejuate de organizarea de nunți, de botezuri și de revelioane.

Pentru determinarea impozitului pe spectacole, în cazul videotecilor și discotecilor, prin incintă se înțelege spațiul închis în interiorul unei clădiri, suprafața teraselor sau suprafața de teren afectată pentru organizarea acestor activități artistice și distractive.

Pentru dimensionarea suprafeței incintei în funcție de care se stabilește impozitul pe spectacole se însumează suprafețele utile afectate acestor activități, precum și, acolo unde este cazul, suprafața utilă a incintelor în care se consumă băuturi alcoolice, băuturi răcoritoare sau cafea, indiferent dacă participanții stau în picioare sau pe scaune, precum și suprafața utilă a oricăror alte incinte în care se desfășoară o activitate distractivă conexă programelor de videotecă sau discotecă.

Prin zi de funcționare, pentru determinarea impozitului pe spectacole, se înțelege intervalul de timp de 24 de ore, precum și orice fracțiune din acesta înăuntrul căruia se desfășoară activitatea de videotecă sau discotecă, chiar dacă programul respectiv cuprinde timpi din două zile calendaristice consecutive.

4.5. Plata impozitului pe spectacole

Impozitul pe spectacole se plătește lunar, până la data de 15, inclusiv, a lunii următoare celei în care a avut loc spectacolul la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia are loc manifestarea artistică, competiția sportivă sau altă activitate distractivă. La nivelul municipiului București, impozitul pe spectacole se face venit la bugetul local al sectoarelor în a căror rază de competență se desfășoară spectacolele.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole **răspund** pentru calculul corect al impozitului, depunerea la timp a declarației și plata la timp a impozitului.

Capitolul XVII Convenții fiscale internaționale și dubla impunere

§1. Fenomenul de dublă impunere internațională

Fenomenul de dublă impunere internațională poate fi **definit** ca o impunere la impozite comparabile în două sau mai multe state a veniturilor sau elementelor de avere ale aceluiași contribuabil, pentru o perioadă de timp limitată¹.

În literatura juridică fiscală internațională², fenomenul de dublă impunere este supus unei analize atente, fiind definit în mod diferit.

B. Spitz³, spre exemplu, consideră că dubla (sau multipla) impunere internațională se produce atunci când autoritățile fiscale a două sau mai multe state încasează concomitent impozit având aceeași bază sau aceeași incidență, în asemenea mod încât o persoană suportă o obligație fiscală mai grea decât dacă ar fi fost supusă unei singure autorități fiscale. Se utilizează frecvent distincția între **dubla impunere economică** și **dubla impunere juridică**⁴, ca forme de manifestare a dublei impunerii.

La originea fenomenului de dublă impunere se află acțiunea a două sau mai multe **suveranități fiscale** sau concurența între două sau mai multe **competențe fiscale**. Analiza noastră se mărginește numai la dubla impozitare internațională, care comportă un element de extraneitate. **Pe plan național (intern)**, un fenomen asemănător se poate produce între două sau mai multe autorități fiscale din același stat, caz în care este vorba despre **un fenomen de dublă impunere internă**. În legătură cu suveranitatea fiscală, G. Tixier și J. Kerogues arată⁵ că o entitate teritorială determinată, beneficiind sau nu

¹ A se vedea *I. Condor*, Evitarea dublei impozitări internaționale, editor "R.A. Monitorul Oficial", București, 1999, p. 35 și urm.

² A se vedea *Ph. Baker*, Double Taxation Agreements and International Tax Law, Sweet and Maxwell, London 1991, p. 5 și urm.

³ International Tax Planning (Sistemul de impozitare internațională), London. Butterworths, 1972, p. 24.

⁴ A se vedea *M. Hanzekavic*, Caiete de drept fiscal internațional, Ed. Academiei Române, 1956, p. 46-49; C. Leicu, Eliminarea dublei impunerii în relațiile financiar -comerciale, Ed. Lumina Lex, București, 1995 p. 11-12 și autorii citați.

⁵ În Droit fiscal international. Pratique française (Drept fiscal internațional. Practică franceză), Paris, 1974. În același sens: *K. Vogel*, Double taxation conventions, Kluwer Law and Taxation Publishers Deventer Boston, 1994.

de suveranitate politică, este considerată a se bucura de suveranitate fiscală în măsura în care ea dispune de un sistem fiscal cu anumite caracteristici.

§2. Degrevarea unilaterală de dublă impunere internațională (instrumente juridice interne)

Un instrument juridic intern de evitare sau limitare a dublei impunerii internaționale îl reprezintă înseși unele **prevederi ale legislației fiscale**¹. Astfel, în legislația fiscală din România s-au adoptat și se aplică principiile teritorialității și cetățeniei în ce privește așezarea impozitelor și taxelor.

În aplicarea **criteriului teritorialității** (competența *ratione loci*), impozitele și taxele se aplică asupra veniturilor obținute și bunurilor dobândite pe teritoriul statului român, indiferent dacă beneficiarul sau dobânditorul este cetățean român sau străin. Ca o **excepție** de la această regulă sunt stabilite scutiri pentru anumite venituri realizate de cetățenii români și unii cetățeni străini. Astfel, spre exemplu, dintre veniturile cetățenilor străini sunt exceptate de la impunere salariile corespondenților de presă străini primite pe teritoriul României în această calitate, dar numai cu condiția reciprocității.

În conformitate cu **criteriul cetățeniei** (competența *ratione personae*), impozitele și taxele din România se aplică cetățenilor români pentru veniturile și bunurile obținute atât în țară cât și în străinătate. Pentru veniturile și bunurile dobândite în străinătate, perceperea impozitelor și taxelor prevăzute de legislația din România se poate considera justificată numai dacă pentru aceleași venituri sau bunuri nu s-au plătit impozite sau taxe în statul pe teritoriul căruia au fost obținute sau dobândite, ori eventual numai pentru diferență dintre impozitele și taxele plătite în străinătate și cele datorate pe teritoriul statului român, dacă acestea din urmă ar fi mai mari. În privința unor asemenea venituri, legislația română prevede scutirea de taxe vamale a unora dintre bunurile dobândite în străinătate de către cetățenii români la întoarcerea lor în țară.

Prin reglementările legale ce se aplică concret pe baza acestor două principii de impunere se asigură realizarea unor măsuri legislative unilaterale de eliminare a dublei impunerii.

În ultimii ani, s-a instituit mecanismul **creditului fiscal** prin acte normative².

¹ A se vedea I. Văcărel, op. cit., p. 49 -50.

² Codul Fiscal, în art.31 definește noțiunea de «credit fiscal»:

§3. Convenții internaționale pentru evitarea dublei impuneri (instrumente juridice internaționale)

Conform Codului fiscal (Legea nr. 571/2003), prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și, în general, prevederile oricărui act internațional care conține reglementări în materie fiscală prevalează asupra legislației fiscale interne.

De foarte multe ori, măsurile unilaterale de evitare a dublei impuneri nu au corespondent de reciprocitate în legislația țărilor cu care România întreține relații comerciale și de cooperare economică, deoarece reglementările legale diferă de la un stat la altul. Există, astfel, pericolul ca legislația română să evite dubla impunere internațională, în timp ce legislația altor țări partenere să nu conțină măsuri legale asemănătoare sau echivalente.

În același timp, un stat, în dorința de a stimula relațiile economice cu anumite state, le acordă acestora facilități fiscale mai largi. Astfel de facilități se stabilesc prin înțelegeri directe între statele respective.

În aceste condiții, România a încheiat convenții pentru evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii cu parteneri externi din **peste 60 de țări**. În același timp, se continuă acțiunea de încheiere de astfel de convenții cu noi state.

Principalele trăsături ale convențiilor pentru evitarea dublei impuneri internaționale

„Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.

Deducerea pentru impozitele plătite către un stat străin într-un an fiscal nu poate depăși impozitul pe profit, calculat prin aplicarea cotei de impozit pe profit prevăzute la art. 17 alin. (1) la profitul impozabil obținut în statul străin, determinat în conformitate cu regulile prevăzute în prezentul titlu sau la venitul obținut din statul străin.

Impozitul plătit unui stat străin este dedus, numai dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Proiectul de convenție – model O.E.C.D.¹. La baza încheierii convențiilor bilaterale la care România este parte contractantă, a stat – în principal – Proiectul de convenție–model elaborat în anul 1963 de Comitetul fiscal al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (modificat în anul 1977 și 1992), ținând seama că prin aplicarea lui s-a contribuit la stabilirea unor principii unitare în materia dreptului fiscal internațional².

Convențiile au fost însă definitivitate prin adaptarea textelor Proiectului model la specificul relațiilor dintre România și statele partenere și naturii economiilor acestora.

În acest context, în convențiile bilaterale sunt aplicate principii uniforme, iar criteriile și soluțiile concrete, detaliate în articole distincte, nu diferă esențialmente. Prin aceste convenții sunt stabilite reguli care prevăd modul de impozitare a diferitelor categorii de venit și avere în statele contractante. Întrucât aceste reguli nu rezolvă în totalitate, prin ele însele, problema evitării dublei impuneri, convențiile prevăd metodele (procedee) ce se folosesc în statul care, potrivit convenției, va rămâne îndreptățit să impună venitul unui rezident, în vederea evitării reale a dublei impozitări.

Metode de evitare a dublei impuneri³

În practica convențională internațională, evitarea dublei impuneri se asigură prin aplicarea a două metode și anume: metoda scutirii (exonerării) (*exemption method*) și metoda creditării (imputării) (*credit method*).

În cadrul **metodei scutirii**, statul de rezidență a beneficiarului unui anumit venit nu impozitează veniturile care, potrivit prevederilor convențiilor fiscale, sunt impuse în celălalt stat, adică în statul de sursă sau

¹ Draft convention for the avoidance of a double taxation with respect to taxes on income and capital, adoptat în iulie 1958. A se vedea Draft double taxation on income and capital (Proiectul de convenție ținând la evitarea dublei impuneri pe venit și avere), O.E.C.D. – Publications, Paris, 1963. Proiectul a fost reeditat în 1977, cu modificările ce i-au fost aduse pe parcurs, iar în urma revizuirii, O.E.C.D. a publicat, în 1992, „Tratatul Model de Eliminare a Dublei Impuneri”. Pentru detalii istorice privind încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri a se vedea C. Leicu, op. cit., p. 19-28.

² Pentru detalii a se vedea : Ph. Baker, Double Taxation Agreements and International Tax law (A Manual of the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention 1977), London Sweet and Maxwell, 1991, p. 5 și urm.; K. Vogel, op. cit. ; Taxes Encyclopedia – 1992 text of the O.E.C.D. Model Agreement and Commentary, London, vol. F, p. 770 și urm.

³ Pentru detalii, a se vedea: I. Văcărel, op. cit. p. 128 și urm.; K. Vogel, op. cit., p. 955 și urm. C. Leicu, op. cit., p. 58 și urm.

în cel în care se află averea impozabilă, un sediu permanent sau o bază fixă. Această metodă are **două variante** și anume:

- **metoda scutirii totale**, conform căreia statul de rezidență a beneficiarului venitului, la determinarea venitului impozabil al unui rezident al său nu va lua în considerare venitul impozabil al acestuia în statul de sursă și nici venitul aferent unui sediu permanent ori unei baze fixe din celălalt stat contractant. Astfel, el va lua în calcul numai restul venitului impozabil. În acest fel, practic prin neluarea în considerare a unui anumit venit se acordă o scutire de impozit;

- **metoda scutirii progresive**, ceea ce înseamnă că venitul impozabil în celălalt stat contractant (care este statul de sursă a venitului, cel în care se află sediul permanent sau baza fixă) nu se impune în statul de rezidență a beneficiarului aceluși stat. În schimb, acest din urmă stat își păstrează dreptul de a lua în considerare acest venit, atunci când determină impozitul aferent restului venitului. În același mod se procedează și în cazul impozitării averii.

Conform **metodei creditării**, statul de rezidență calculează impozitul datorat de un rezident al său pe baza volumului total al veniturilor acestui subiect impozabil. Aceasta înseamnă că în venitul impozabil statul de rezidență include și venitul impozabil din statul de sursă sau în statul în care se află averea producătoare de venit impozabil, ca și venitul impozabil în statul în care se află sediul permanent sau baza fixă. El nu va lua în calcul, firește, venitul și, respectiv, averea care nu sunt impozabile decât în celălalt stat contractant. Metoda aceasta cunoaște, la rândul ei, **două variante**:

a) **metoda creditării totale**, potrivit căreia statul de rezidență deduce din impozitul aferent totalului veniturilor (averii) impozabile ale contribuabilului suma totală a impozitului plătit de acesta în celălalt stat contractant;

b) **metoda creditării ordinare**, în baza căreia statul de rezidență deduce, cu titlu de impozit plătit în celălalt stat contractant, o sumă care poate să fie egală sau mai mică decât cea efectiv plătită statului de sursă.

Cele două metode practicate frecvent asigură o limitare rezonabilă a fiscalității, ceea ce favorizează schimbul internațional de valori și nu influențează esențial echilibrul surselor de venituri bugetare ale statelor contractante.

Țara noastră a încheiat convenții pentru evitarea dublei impuneri pe venit și pe avere cu un număr de peste 70 de state.

Capitolul XVIII

Taxa pe valoarea adăugată

§1. Introducere

Începând cu 1 ianuarie 1970, T.V.A. a fost adoptată de către țările membre ale Pieței Comune, urmărindu-se eliminarea impunerii în cascadă (impuneri repetate), care se practică prin impozitul pe cifra de afaceri.

În 1977, s-a realizat armonizarea definitivă a T.V.A. în țările membre ale Uniunii Europene¹.

Taxa pe valoarea adăugată este un **impozit indirect**, deci un impozit stabilit nu pe averea, posesiunile ori venitul unui contribuabil, ci asupra vânzării bunurilor ori prestării serviciilor.

Taxa pe valoarea adăugată este un **impozit asupra consumului**, întrucât nu este stabilită asupra averii (privită calitativ), ci asupra gradului de consumare a acesteia. În asemenea condiții însă, firește, justiția socială, din punct de vedere fiscal, nu este realizată. Taxa pe valoarea adăugată nu pune în valoare **principiul egalității prin impozit** (potrivit căruia în politica fiscală, în cadrul sistemului de impunere trebuie să se aibă în vedere ca fiecare contribuabil să participe la formarea fondurilor bănești generale ale societății proporțional cu situația sa materială), ci din contră, **principiul egalității în fața impozitului** (potrivit căruia impunerea se face în același mod pentru toate persoanele fizice sau juridice, fără deosebire de tratament fiscal și deci neținând seama de situația personală, concretă a fiecărui contribuabil).

Un impozit indirect așa cum este taxa pe valoarea adăugată prezintă **numeroase avantaje pentru stat**, întrucât:

- 1) acesta are întotdeauna un **randament fiscal ridicat**, adică:
 - este plătit, în mod obligatoriu de către toți beneficiarii operațiunilor supuse impozitării;
 - nu reclamă cheltuieli mari de percepere;
 - nu este susceptibil de evaziuni fiscale decât în foarte puține situații;
- 2) este **stabil**, nefiind supus fluctuațiilor determinate de conjunctura economică;

¹ *B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives: Commentary on the Value Added Tax of the European Community.*

3) este elastic, întrucât poate fi majorat sau micșorat (*prin modificarea cotei de impozitare*) în funcție de nevoile concrete ale bugetului de stat.

Trebuie precizat însă că acestea sunt doar avantaje pentru stat, iar nu și pentru contribuabil. Firește toate impozitele au drept rezultat scăderea nivelului de trai, dar în condițiile impozitelor indirecte, care sunt venituri ale statului impuse asupra gradului de consumare a averii (și nu asupra mărimii acesteia), rezultatul acestora este scăderea puterii de cumpărare a contribuabililor, cu precizarea că, în mod inechitabil, greutatea sistemului fiscal este suportată de cei cu venituri mici, de salariați în general. Aceasta pentru că impozitele indirecte având cote fixe și reflectându-se în prețuri și tarife, iar prețurile mărfurilor și tarifele serviciilor fiind aceleași pentru toată populația, în mod normal, cu cât venitul periodic al unei persoane este mai mic, cu atât sarcina fiscală este mai apăsătoare.

Deși, așa cum arătam, impozitele indirecte prezintă multiple neajunsuri pentru contribuabili, ele au fost adoptate de statele dezvoltate economic, datorită faptului că prezintă, incontestabil, o siguranță mult mai mare și venituri sigure, nesusceptibile de evaziune fiscală.

Între impozitele indirecte, taxa pe valoarea adăugată ocupă un loc principal fiind considerată drept cea mai modernă formă de impunere și fiind adoptată de un mare număr de state, inclusiv de statele Uniunii Europene, ea reprezentând o cerință esențială și o obligație în același timp pentru țările membre UE.

Ținând seama de cele prezentate mai sus putem încerca formularea unei **definiții**. Astfel, putem spune că taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, unic dar cu plată fracționată, având o cotă fixă, stabilit asupra valorii adăugate în fiecare stadiu al circuitului economic.

În literatura de specialitate au fost subliniate o serie de **caracteristici** ale taxei pe valoarea adăugată. Câteva dintre acestea le vom sublinia și noi:

- **transparența** – taxa pe valoarea adăugată asigură fiecărui subiect impozabil posibilitatea de a cunoaște exact care este mărimea impozitului și a obligației de plată ce-i revine.
- **unicitatea** – taxa pe valoarea adăugată nu este independentă de întinderea circuitului economic. Oricâte verigi are de străbătut produsul până la consumatorul final, nivelul cotei și mărimea taxei este aceeași.
- taxa pe valoarea adăugată este suportată întotdeauna de către beneficiar.
- este un **impozit neutru**, eliminând inegalitățile fiscale între circuitele de desfacere a produselor.

§2. Sfera de aplicare a T.V.A.

În sfera de aplicare a T.V.A. se cuprind:

Operațiunile efectuate în România¹, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții (denumite **operațiuni impozabile**):

– constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată²;

• locul de livrare a bunurilor³ sau de prestare a serviciilor⁴ este considerat a fi în România;

• livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;⁵

• livrarea bunurilor⁶ sau prestarea serviciilor⁷ să rezulte din una dintre următoarele activități economice [stabilite de art. 127 alin. (2) Cod fiscal]:

- activitățile producătorilor
- activitățile comercianților
- activitățile prestatorilor de servicii
- activitățile extractive
- activitățile agricole

¹ Sunt considerate operațiuni efectuate în România:

– livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării respectivei prestări este considerat a fi România;

– operațiunile desfășurate în interiorul zonelor libere;

– livrările de bunuri efectuate din teritoriul vamal al României pentru firme din zonele libere;

– prestările de servicii efectuate din teritoriul vamal al României pentru firme din zonele libere;

– livrările de bunuri efectuate de firme din zonele libere pentru firme din teritoriul vamal al României.

– prestările de servicii efectuate de firme din zonele libere pentru firme din teritoriul vamal al României.

² În cazul vânzării de bunuri și prestări de servicii, se consideră a fi efectuate cu plată, chiar dacă prețul operațiunilor:

– nu reflectă valoarea normală a operațiunii;

– este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri;

– ia forma unei sume calificate drept rabat;

– nu este plătit de beneficiar, ci de un terț.

³ Art.132 C. fisc.

⁴ Art.133 C. fisc.

⁵ Persoana impozabilă este orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de legea T.V.A., oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Activitățile economice prevăzute de legislația T.V.A. cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

⁶ Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. (art. 128 C. fisc.).

⁷ Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri (art. 129 Cod Fiscal).

- activitățile profesiilor libere
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate

O operațiune economică, pentru a fi impozabilă din punctul de vedere al T.V.A. trebuie să îndeplinească, în același timp, toate condițiile mai sus-arătate, legiuitorul stabilind expres condiția cumulului tuturor acestor condiții.

§3. Mecanismul T.V.A.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit care se calculează pe bază lunară, ca diferență între T.V.A. aferentă operațiunilor impozabile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii de către plătitorul de T.V.A.

T.V.A. aferentă operațiunilor impozabile se numește T.V.A. colectată, iar T.V.A. aferentă achiziției de bunuri și servicii se numește T.V.A. deductibilă.

Pentru a putea fi luată în considerare la calculul T.V.A. de plată, orice sumă aferentă T.V.A. colectată sau deductibilă trebuie să fie înscrisă pe o factură fiscală pentru plătitori de T.V.A. (art. 155 Cod Fiscal).

Așa cum am arătat, **perioada fiscală** a T.V.A. este luna calendaristică.

Documentul pe baza căruia se calculează T.V.A. de plată este **decontul de T.V.A.** Astfel, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează T.V.A., persoanele înregistrate ca plătitori de T.V.A. trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, decontul de T.V.A. unde sunt evidențiate, pe două coloane separate, T.V.A. colectată și T.V.A. deductibilă.

Rezultatul operațiunii matematice a scăderii din T.V.A. colectată a T.V.A. deductibilă, poate fi:

– pozitiv și atunci va rezulta T.V.A. de plată pentru perioada fiscală de raportare

[art. 148 alin. (2) C. fisc.]

– negativ și atunci va rezulta o sumă negativă a T.V.A.

În cazul existenței unei sume negative de T.V.A persoanele impozabile pot solicita rambursarea¹ soldului sumei negative de taxă, cu condiția ca acest sold să fie de minim 50 milioane ROL. [art.149 alin. (5) Cod Fiscal]

§4. Elementele esențiale ale T.V.A.

4.1. Faptul generator și exigibilitatea T.V.A.

„Evenimentul” care generează obligația de plată a T.V.A. se produce în momentul realizării operațiunii impozabile, respectiv livrarea bunurilor și/sau prestarea serviciilor.

Principiul legal este că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii. Faptul generator și exigibilitatea sunt concomitente. De la această regulă există două **excepții** importante reglementate de Codul fiscal: exigibilitatea anticipată faptului generator și exigibilitatea determinată de alte elemente decât faptul generator, exigibilitate care poate fi anterioară sau ulterioară acestuia.

Exigibilitatea anticipată a faptului generator intervine în următoarele situații:

- a) factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- b) contravaloarea bunurilor sau serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

¹ Rambursarea se poate solicita numai după ce persoana impozabilă a efectuat, în prealabil, următoarele operațiuni prevăzute de art. 149 alin. (2)-(4) C. fisc.:

– se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.

–se determină taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, în perioada fiscală de raportare, prin adăugarea la taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată de plată al perioadei fiscale anterioare.

– prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei pe valoarea adăugată de plată sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată. Dacă taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, rezultă un sold de taxa pe valoarea adăugată de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, în perioada fiscală de raportare.

- plata importurilor și a datoriei vamale;
- realizarea producției destinate exportului;
- efectuarea de plăți în contul clientului;
- livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de T.V.A.

Exigibilitatea determinată de alte elemente decât faptul generator intervine în următoarele situații, elementul care determină exigibilitatea nefiind livrarea bunului sau prestarea serviciului ci unul din următoarele elemente:

- a) data primirii declarației vamale, pentru bunurile din import;
- b) data primirii facturii interne pentru serviciile contractate de persoane impozabile din România cu prestatorii din străinătate, locul prestării fiind România;
- c) data plății prestatorului extern, în cazul plăților efectuate fără factură, pentru serviciile contractate de persoane impozabile din România cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate;
- d) data la care bunurile aflate într-un regim vamal suspensiv sunt plasate în regim de import;
- e) data stabilirii debitului pe bază de factură pentru prestările de servicii care dau loc la decontări sau plăți succesive, considerându-se efectuate în momentul expirării perioadelor aferente acestor decontări sau plăți;
- f) data vânzării bunurilor către beneficiari, în cazul operațiunilor efectuate prin intermediari și consignație;
- g) data emiterii documentelor care consemnează preluarea de către persoane impozabile a unor bunuri achiziționate sau fabricate de către acestea, pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de acestea sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit;
- h) data documentelor care confirmă prestarea de către persoane impozabile a unor servicii în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de acestea sau pentru alte persoane fizice sau juridice în mod gratuit;
- i) data colectării monedelor din mașină pentru mărfurile vândute prin mașini automate;
- j) termenele de plată a ratelor prevăzute în contractele de leasing;
- k) data la care bunurile exportate care s-au revândut sunt valorificate la intern;
- l) data livrării pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil.

4.2. Cotele de T.V.A.

Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată este de 9% și se aplică asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectura și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții, cinematografe;
- livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv publicității;
- livrările de proteze de orice fel și accesoriile acestora, cu excepția protezelor dentare;
- livrările de produse ortopedice;
- medicamente de uz uman și veterinar;
- cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 134 alin. (5) și art. 135 alin. (2)-(5), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

Cota aplicabilă pentru un import de bunuri este cea aplicată în interiorul țării pentru livrarea aceluiși bun.

4.3. Termenul de plată a T.V.A.

Potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) C. fiscal, T.V.A. se datorează odată cu depunerea decontului lunar de T.V.A., adică până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care s-a calculat T.V.A. de plată. Ca excepție, în cazul importurilor de bunuri, T.V.A. se plătește la organul vamal, odată cu plata drepturilor de import.

4.4. Locul operațiunilor impozabile

T.V.A. este guvernată de **principiul teritorialității impunerii**, în sensul în care este aplicabil regimul legal al T.V.A. din statul pe al cărui teritoriu este considerată a fi fost efectuată operațiunea impozabilă. De aceea, reglementarea legală în materie stabilește criteriile de determinare a locului efectuării operațiunii impozabile în raport de tipul operațiunii impozabile.

§5. Obiectul sau materia impozabilă

5.1. Baza de impozitare la operațiunile interne

Pentru operațiunile interne¹, baza de impozitare a T.V.A. se constituie din:

a) tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau urmează a fi obținută de furnizor ori prestator de la cumpărător, beneficiar sau terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv T.V.A., din alte livrări de bunuri și prestări de servicii;

b) prețurile de achiziții sau prețul de cost aferente:

- bunurile achiziționate sau fabricate de persoanele impozabile, utilizate în alte scopuri decât cele legate de activitatea desfășurată sau acordate gratuit peste limitele legale, dacă s-a dedus total sau parțial T.V.A.;

- utilizării bunurilor persoanei impozabile în alte scopuri decât activitatea desfășurată sau în vederea utilizării în mod gratuit, peste limitele legale, dacă T.V.A. a fost dedusă total sau parțial;

- prestărilor de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabilă, în alte scopuri decât activitatea desfășurată, pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane peste limitele legale, dacă T.V.A. a fost dedusă total sau parțial.

c) compensația pentru bunurile trecute din patrimoniul persoanelor impozabile în patrimoniul domeniului public;

d) compensația pentru efectuarea unor servicii, potrivit unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice;

e) diverse impozite și taxe, conform legii;

f) cheltuielile accesorii, cum ar fi:

- comisioanele;

- cheltuieli de ambalare, transport și asigurarea clientului.

g) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate contractate în valută și decontate în lei, la cursul de schimb valutar din ziua plății, pentru care se întocmește, concomitent, factura fiscală în lei și în valută;

h) diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării facturii față de cel utilizat la data facturării. Furnizorul, respectiv prestatorul, este obligat să emită factura fiscală în negru sau în roșu, după caz;

i) valoarea integrală a bunurilor livrate, chiar dacă prin contract se prevede plata în rate;

j) suma convenită prin contractul încheiat între părți în cazul locației de gestiune;

k) contravaloarea echipamentului de lucru și/sau de protecție suportate de salariați;

¹ G. Ioniță și colab., Consultanța fiscală, Ed. Irecson 2003.

l) suma obținută din vânzarea bunurilor încredințate de plătitorul de T.V.A., în situația bunurilor vândute în regim de consignație. Pentru bunurile încredințate, plătitorii de T.V.A. sunt obligați să emită facturi fiscale cel mai târziu în ultima zi a lunii în care s-a efectuat vânzarea;

m) suma reprezentând comisionul aplicat asupra vânzărilor de bunuri aparținând neplătitorilor de T.V.A. sau scutiți de T.V.A.;

n) tarifele sau prețurile negociate cu beneficiarii serviciilor turistice, pentru persoanele impozabile care prestează servicii de turism;

o) valoarea obținută din vânzarea bunurilor devenite proprietate, ca urmare a nerestituirii împrumutului, în cazul caselor de amanet;

p) prețul de achiziție pentru bunurile care devin proprietatea caselor de amanet și sunt utilizate în alte scopuri ce nu au legătură cu activitatea desfășurată sau pentru a li se pune la dispoziție în mod gratuit altor persoane fizice sau juridice peste limitele prevăzute de lege;

5.2. Elementele excluse din baza de impozitare

Se exclud din baza de impozitare:

a) rabaturile, remizele și alte reduceri de preț cu respectarea cumulată a următoarelor condiții:

– să fie efective și în sume exacte, în beneficiul clientului;

– să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;

– să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale.

b) penalizările și sumele percepute peste prețurile sau tarifele negociate, stabilite prin hotărâri judecătorești rămase definitive, solicitate pentru neîndeplinirea parțială sau totală a obligației contractuale;

c) dobânzile percepute pentru:

– plăți cu întârziere;

– vânzări cu plata în rate;

– operațiuni de leasing.

d) ambalajele de circulație (navete, butelii, sticle etc.) oferite la schimb între furnizorii de mărfuri și beneficiari;

e) ambalajele de circulație pentru care furnizorii primesc de la beneficiari garanții bănești în schimbul ambalajelor livrate.

5.3. Baza de impozitare pentru operațiunile de import

779. Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în

vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri.

Se cuprind, de asemenea, în baza de impozitare cheltuielile accesorii precum comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația stipulată în documentul de transport sau orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România.

Baza de impozitare pentru importul de bunuri va exclude din calcul aceleași elemente care sunt excluse și în cazul operațiunilor interne

Dacă suma folosită la stabilirea bazei de impozitare pentru un import de bunuri este exprimată în valută, aceasta se convertește în moneda națională a României, în conformitate cu metodologia folosită, pentru a stabili valoarea în vamă a bunurilor importate.

§6. Subiectele impozabile

Subiect impozabil este orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor definite de lege, respectiv activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Acțiunea independentă este esențială pentru caracterul impozabil al unei operațiuni economice. Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

De asemenea, **instituțiile publice** nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți.

Per a contrario instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.

Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică, precum și pentru **activitățile** următoare:

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și de persoane;
- d) servicii prestate de porturi și aeroporturi;
- e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- f) activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- g) depozitarea;
- h) activitățile organelor de publicitate comercială;
- i) activitățile agenților de călătorie;
- j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare.

Sunt **asimilate instituțiilor publice**, în ceea ce privește regulile aplicabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice entități a căror înființare este reglementată prin legi sau hotărâri ale Guvernului, pentru activitățile prevăzute prin actul normativ de înființare, care nu creează distorsiuni concurențiale, nefiind desfășurate și de alte persoane impozabile.

§7. Obligațiile subiectelor impozabile (plătitorilor de T.V.A.)

Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere au obligații cu privire la:

7.1. Înregistrarea la organele fiscale

Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

- a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;
- b) la înființare, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;
- c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;
- d) după înființare, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Persoanele care realizează în exclusivitate operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, iar potrivit Codului fiscal își exercită dreptul de opțiune

pentru taxarea acestora fie voluntar înainte de atingerea plafonului de 2 miliarde ROL cifra de afaceri, fie obligatoriu după atingerea acestui plafon, trebuie să solicite înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, codul de identificare fiscală este precedat de litera "R".

Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este:

- data comunicării certificatului de înregistrare, ca regulă;
- data de întâi a lunii următoare pentru operațiunile impozabile prin opțiune;
- data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care, ulterior înregistrării, realizează exclusiv operațiuni care nu dau drept de deducere, trebuie să solicite **scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care realizează exclusiv astfel de operațiuni. Scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată se va face începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă are obligația să solicite această scoatere din evidență.

7.2. Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

- să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

- să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

- să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;

- să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți

fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.

Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, **decontul de taxă pe valoarea adăugată**, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

7.3. Calculul și plata T.V.A.

Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent.

Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală la trezoreria în raza căreia își are sediul sau domiciliul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, se plătește la organul vamal, în conformitate cu regulile în vigoare privind plata drepturilor de import.

7.4. Reprezentantul fiscal

În cazul în care persoana care realizează operațiuni taxabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, aceasta este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care trebuie să îndeplinească obligațiile ce îi revin ca plătitor de T.V.A.

Pentru ansamblul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere desfășurate de persoana străină în România se admite doar un singur reprezentant fiscal.

Poate fi desemnată ca reprezentant fiscal orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de T.V.A. în România.

Desemnarea reprezentantului fiscal se face pe bază de cerere depusă de persoana străină, la organul fiscal unde reprezentantul propus este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe.

În cazul acceptării cererii, concomitent cu transmiterea deciziei de aprobare, se indică și **codul fiscal atribuit reprezentantului fiscal**. Codul

fiscal atribuit în calitate de reprezentant fiscal trebuie să fie diferit de codul fiscal atribuit pentru activitatea proprie pentru care a fost autorizat.

După acceptarea de către organul fiscal competent, reprezentantul fiscal este angajat pentru toate operațiunilor efectuate în România de persoana străină pe întreaga durată a mandatului său.

Obligațiile reprezentantului fiscal privind aplicarea T.V.A. aferentă operațiunilor efectuate în România de către persoana străină sunt cele prevăzute de legislația română pentru plătitorii de T.V.A. cu sediul în România.

Capitolul XIX

Taxele vamale

§1. Politica vamală, componentă a politicii fiscal-comerciale

1.1. Conceptul de politică vamală

Politica vamală reprezintă o componentă importantă a politicii comerciale.

Politica comercială cuprinde ansamblul normelor adoptate de stat ca atribut al suveranității sale, pentru reglementarea comportamentului persoanelor autorizate în raporturile lor comerciale internaționale. Politica comercială determină modul de conexare a economiei naționale la economia mondială prin norme de ordin administrativ, fiscal, vamal și valutar.

De asemenea, mai putem sublinia faptul că politica comercială a oricărui stat face parte integrantă din politica sa economică generală, îndeplinind, în condițiile economiei mondiale contemporane, o funcție majoră în mecanismul interdependențelor economice internaționale.

Politica vamală reprezintă deci o parte importantă a politicii comerciale care cuprinde totalitatea reglementărilor și normelor emise de stat prin instituțiile abilitate care vizează intrarea sau ieșirea în și din țară a mărfurilor care implică:

- controlul mărfurilor și mijloacelor de transport, cu ocazia trecerii frontierei vamale;
- îndeplinirea formalităților vamale;
- impunerea vamală prin plata creanțelor vamale;
- alte formalități specifice, reglementate prin acte normative. Prin politica comercială pe care o practică, statul urmărește să realizeze un anumit grad de permeabilitate a frontierei vamale față de mărfurile de origine străină, corespunzător necesităților de protecție a producției indigene. De asemenea, prin politica comercială, statul urmărește să orienteze și să stimuleze dezvoltarea producției pentru export.

România practică o politică vamală preferențială cu caracter tarifar. Acest lucru presupune acceptarea de reduceri sau chiar eliminarea taxelor vamale la unele importuri din state sau uniuni vamale cu care sunt încheiate anumite acorduri.

De asemenea, negocierile convențiilor comerciale reprezintă modalitatea principală de stabilire a concesiilor tarifare și netarifare pe care statele înțeleg să și le acorde.

Tariful vamal reprezintă principalul mijloc de negociere, dar el este caracterizat și de rolul pe care îl are în protecția economiei naționale.

Pe lângă documentele interne există și o serie de documente externe cu implicații absolute în politica vamală a României și anume:

- Protocolul de Aderare la Acordul General pentru Tarife și Comerț;
- Acordul European de asociere dintre România și Comunitățile Europene și statele membre ale Comunității Europene, pe de altă parte;
- Acordul între statele Asociației Europene a Liberului Schimb și România.

Tot aici putem vorbi și de **sistemul vamal**.

Acesta poate fi definit ca fiind acea structură complexă care cuprinde pârghiile utilizate de stat pentru influențarea activității vamale, metodele administrative și de conducere, cadrul instituțional alcătuit din instituții și organe cu atribuții în domeniul vamal, cadrul juridic (format din legi, decrete, hotărâri) și alte reglementări cu caracter normativ în domeniul activității vamale.

Obiectivele principale, la nivel de economie națională, pe care le are sistemul vamal sunt:

- apărarea intereselor economice ale statului;
- întocmirea de statistici în activitatea de comerț exterior;
- înfăptuirea politicii fiscale a statului;
- încurajarea activităților de export prin diferite forme și mijloace.

Spațiul în care acționează sistemul vamal poartă denumirea de **teritoriu vamal**.

Teritoriul vamal este teritoriul în interiorul căruia este în vigoare un anumit regim vamal, o anumită legislație vamală.

De regulă, teritoriul vamal corespunde teritoriului național al statului. Dar, în perioada postbelică, statele au convenit instituirea unor regimuri teritoriale vamale speciale prin extinderea sau restrângerea teritoriilor vamale.

Extinderea teritoriului vamal se realizează atunci când două sau mai multe state convin să formeze o uniune vamală.

Uniunea vamală este definită în art. XXIV al GATT, ca fiind înlocuirea printr-un singur teritoriu vamal a mai multor teritorii vamale. Uniunea vamală este caracterizată de faptul că țările participante desființează baremele tarifare între ele, iar în relațiile cu terții aplică o politică comercială comună, bazată pe un tarif vamal unic.

O altă formă de extindere a teritoriului vamal este reprezentată de **zonele de liber schimb**.

Asemenea zone grupează două sau mai multe teritorii vamale între care s-au eliminat taxele vamale și reglementările comerciale restrictive. Țările componente ale zonelor de liber schimb își păstrează independența în materie de politică comercială. Deci, extinderea teritoriului vamal se manifestă numai în ceea ce privește schimburile comerciale reciproce.

911. Restrângerea teritoriului vamal se realizează prin exceptarea de la regimul vamal în vigoare a unei porțiuni dintr-un stat. În acest caz, granițele vamale nu mai coincid cu cele ale statului. Aceste zone poartă denumirea de **zone libere**.

1.2. Impunerea – instrument principal în aplicarea politicii vamale

Prin impunere, în general, se înțelege un complex de măsuri și operații efectuate în baza legii, care au drept scop stabilirea unei cote de impozit.

În componența sa există două **laturi**: una de natură politică și alta de ordin tehnic.

În activitatea de comerț exterior, impunerea presupune, din punct de vedere al politicii practicate de un stat la un anumit moment, aplicarea unor principii de politică economică de încurajare a dezvoltării unei ramuri sau subramuri economice și/sau extinderea relațiilor economice cu străinătatea.

Ca instrument de bază cu care operează politica vamală, impunerea îndeplinește trei **funcții** deosebit de importante:

1. funcția fiscală – importantă sursă de venituri pentru bugetul statului;
2. funcția protecționistă – ocrotește economia națională împotriva concurenței străine;
3. funcția de negociere – prin care se negociază concesiile vamale – sau multilaterale în sensul stimulării schimburilor comerciale.

Obiectul impunerii îl constituie mărfurile care îmbracă una din formele activității de comerț exterior (importul, exportul sau tranzitul vamal), subiectul impozitului fiind persoana fizică sau juridică obligată prin lege la plata acestuia.

Stabilirea obiectului impunerii se realizează pe baza declarației vamale în detaliu, care este actul juridic prin care sunt furnizate informațiile necesare realizării obligațiilor fiscale.

Termenul de plată îl reprezintă momentul validării declarației vamale care coincide cu liberul de vamă.

Cu ocazia liberalizării activității de comerț exterior, după anul 1990, politica de impunere vamală cunoaște în România a nouă dimensiune, având în vedere extinderea taxelor și drepturilor către bugetul de stat, pe care organele vamale le stabilesc și încasează cu ocazia desfășurării activităților de comerț exterior. Administrația vamală gestionează peste zece tipuri de venituri, dintre acestea cele mai importante fiind: taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele, amenzile.

1.3. Măsuri de politică vamală

În cadrul importului ne întâlnim cu o serie de **măsuri de politică vamală** deosebit de semnificative și revelatoare. Acestea sunt următoarele:

I. Instituirea prin Convenții interguvernamentale a **clauzei națiunii celei mai favorizate** și a regimului juridic național.

Aplicarea acestor două principii de politică comercială stimulează importul, pe calea reducerii sau eliminării unor taxe vamale, corespunzător cu tratamentul aplicat națiunii celei mai favorizate.

Pe plan intern, mărfurilor străine li se aplică același regim de impunere și taxe care se aplică mărfurilor indigene, lucru care, de asemenea, stimulează exportul.

II. Instituirea **sistemului drawback**, corespunzător căruia importatorilor de materii prime și materiale li se restituie taxele vamale. Când dovedesc că produsele importate au fost încorporate într-un produs finit destinat exportului sau sunt destinate reexportului.

III. Practicarea **sistemului „admișiune temporară”** – care constă în scutirea de plata taxelor vamale a produselor intrate temporar pe teritoriul național: mostre, exponate, produse importate pentru încercări și demonstrații etc.

IV. **Importul în zone libere sau porturi libere.** Produsele în cauză sunt scutite de taxe vamale câtă vreme rămân în zonele respective pentru conservare sau prelucrare.

Principiul libertății comerțului

Când spunem 1990 spunem „schimbare pentru România” pe toate planurile. Astfel că în domeniul comerțului și, implicit, în cel vamal asistăm la o serie de modificări radicale.

Constituția din 1991 a consacrat principiul libertății comerțului [asigurarea lui fiind considerată o obligație a statului – art. 134 alin. (2)]

Conform acestui principiu, comerțul nu mai constituie monopol de stat.

Principiul libertății comerțului a determinat recunoașterea capacității persoanelor fizice și juridice române de a fi subiecte ale dreptului comerțului internațional.

Operațiunile de export și import se pot efectua numai de agenții economici care au prevăzut în obiectul lor de activitate efectuarea unor astfel de operațiuni.

Principiul libertății comerțului este un principiu general, din el decurgând principiul liberalizării importurilor și exporturilor.

Începând de la 1 mai 1992, exportul și importul mărfurilor din și în teritoriul vamal al României sunt liberalizate, nefiind supuse licențelor de export sau import.

Există o serie de cazuri în care licențele se cer, acestea fiind cazuri de excepție, expres prevăzute de lege.

Actualmente, cu toate că se tinde către limitarea amestecului statului în activitatea agenților economici, totuși, s-a menținut posibilitatea folosirii de către aceștia a unor pârgii de control asupra operațiunilor de import-export.

Guvernul României poate institui o serie de **restricții** cantitative (contingente), controlul sau interdicția la import sau export. Contingentele se aprobă prin Hotărâre de Guvern.

§2. Conceptul de taxă vamală

Pentru a se realiza o analiză în detaliu și completă a regimului vamal românesc trebuie pornit de la elementul care stă la baza acestuia și anume taxele vamale. De asemenea, acestea sunt și instrumentele cu ajutorul cărora este conturat regimul vamal.

Taxele vamale sunt definite ca fiind acele prelevări bănești, percepute de către stat în momentul în care lucrurile trec granițele țării, respectiv în vederea importului, exportului sau tranzitului.

Depășind politica fiscală, ele s-au dovedit a fi instrumente eficiente și în alte domenii.

În condițiile economiei noastre, taxele vamale constituie un mijloc de stimulare a exportului, de lărgire a cooperării economice cu alte state.

Prin taxele vamale se asigură folosirea avantajelor participării României la diviziunea internațională a muncii, intensificarea pe baze reciproc avantajoase a schimburilor economice și tehnico-științifice cu alte țări.

Taxele vamale au un rol activ în asigurarea cu materii prime și alte produse deficitare. Astfel, pentru produsele exportate nu se datorează taxe vamale, iar sistemul vamal este astfel conceput încât să stimuleze importurile, cu precădere spre materii prime și materiale necesare economiei naționale.

Ținând seama de poziția sa geografică și de interesele pentru dezvoltarea exportului, România utilizează numai **taxele vamale de import**.

Aceste taxe sunt stabilite și percepute în conformitate cu Tariful vamal de import.

Taxele vamale sunt prevăzute în Tariful vamal de import al României și sunt exprimate în procente, diferențiate pe mărfuri sau grupe de mărfuri.

Mărfurile sunt grupate pe secțiuni și capitole, potrivit Nomenclatorului Sistemului Armonizat – care se folosește în relații reciproce dintre statele membre ale Acordului General pentru Tarife și Comerț (GATT). Cele mai frecvente sunt cuprinse între 10 – 30%.

Se aplică taxa vamală în vigoare, adică taxa vamală care se aplică efectiv, în momentul vămuirii mărfii din coloană.

De asemenea, trăsătura esențială a acesteia este aceea că ele fac parte din **sistemul veniturilor bugetare**.

Sistemul veniturilor bugetare reprezintă totalitatea resurselor bănești instituite prin lege, care contribuie la constituirea fondurilor bănești ale statului. De asemenea, el presupune o varietate de forme și metode pentru atragerea la bugetul statului a mijloacelor bănești, necesare finanțării și îndeplinirii funcțiilor sale.

Din punct de vedere juridic, veniturile bugetare reprezintă obligații bănești stabilite în mod unilateral prin acte normative, în sarcina persoanelor fizice și juridice ce realizează venituri sau bunuri impozabile taxabile.

De asemenea, putem spune că **nivelul taxelor vamale**, precum și durata în timp a percepției acestora sunt probleme de o deosebită importanță în teoria și practica politicii comerciale.

Nivelul taxei vamale depinde de nevoia de protecție, taxa fiind cu atât mai ridicată, cu cât condițiile de producție pe piața internă sunt mai defavorabile, față de cele ale exportatorilor străini.

La stabilirea nivelului taxei vamale se are în vedere, ca elemente de bază, diferențele dintre prețurile externe și cele interne.

În concluzie, putem spune că taxele vamale exprimă, prin structura și nivelul lor, interesele specifice de politică comercială ale fiecărei țări.

§3. Natura juridică, funcțiile, efectele taxelor vamale

Referitor la natura juridică a taxei vamale putem spune că a fost precizată cu ajutorul trăsăturilor generale pe care le prezintă această formă a veniturilor. Ele permit încadrarea lor în categoria impozitelor.

Articolul 66 alin. (2) C. vam. prevede că „taxa vamală este exprimată în procente și se aplică la valoarea în vamă a mărfurilor exprimate în lei”.

Taxele vamale formează o a doua categorie de venituri bugetare și reprezintă, mai pe scurt, plata efectuată de persoanele fizice și juridice pentru serviciile prestate acestora de instituțiile publice.

Trăsăturile taxelor vamale reies din definiția de mai sus:

- taxele reprezintă plată neechivalentă pentru servicii sau lucrări efectuate de diverse organe sau instituții publice;

- taxele au rolul de a acoperi cheltuielile necesare serviciilor solicitate; aceste servicii sau lucrări sunt efectuate în mod direct și imediat persoanelor solicitante de către organele sau instituțiile de stat specializate;

- subiectul plăților este precis determinat din momentul când acesta solicită efectuarea activității de către organul sau instituția de stat.

Taxele vamale fiind reglementare în virtutea necesității fondului bănesc al statului sunt, din punct de vedere juridic, obligații financiar bugetare.

Caracterul obligatoriu al taxelor vamale este prevăzut în formulare expresă.

Obligația de a plăti taxele vamale este o obligație juridică pentru că este prevăzută de normele juridice în vigoare și, potrivit acestora, neîndeplinirea obligației respective atrage răspunderea juridică și silită de a plăti taxele neachitate integral sau la termen legal.

Această obligație apare în cadrul raporturilor juridico-financiare de venituri bugetare.

Forma de concretizare a acestei obligații este forma bănească și se individualizează printr-un titlu de creanță financiar bugetară. Acesta este actul juridic individual prin care se constată și se stabilește obligația față de bugetul statului a persoanelor fizice sau juridice.

Noțiunea taxelor vamale este strict legată cu principiul constituțional cuprins în art. 139, care prevede că toate taxele, veniturile bugetare se stabilesc numai prin lege. Acest principiu este reluat prin Legea finanțelor publice nr. 500/2002 care precizează că Parlamentul aprobă prin lege impozitele, taxele și alte venituri ale statului.

Funcțiile îndeplinite de taxele vamale sunt de:

A. instrument fiscal;

B. instrument de politică comercială.

A. Funcția taxei vamale ca **instrument fiscal**. Taxa vamală apare inițial sub forma unui instrument simplu de politică fiscală în scopul formării veniturilor statului.

Astăzi, acest caracter este mult atenuat, dar taxa vamală a rămas un important instrument fiscal.

Din punct de vedere al politicii fiscale, taxa vamală este acordată în special în calitatea sa de impozit perceput asupra tranzacțiilor cu produse care trec frontiera (export, import sau tranzit), calitate în care, perceperea

acestui este avantajoasă pentru un stat, întrucât, ca impozit fiscal, taxa vamală majorează veniturile bugetare.

B. Funcția taxei vamale ca **instrument de politică comercială**. Noțiunea de politică comercială include ansamblul măsurilor cu caracter administrativ, politic, juridic, fiscal, valutar și de altă natură, prin intermediul cărora statele promovează relațiile comerciale internaționale, interesele naționale fundamentale, de perspectivă sau de scurtă durată.

În cadrul **negocierilor comerciale**, statele își acordă concesi ce constau în reducerea reciprocă a nivelului taxelor vamale la importul anumitor produse care intră în negocieri.

Stabilirea taxelor vamale este necesară în lumea contemporană pentru ca țările să aibă posibilități de negocieri comerciale reciproce.

Caracterul de protecție al tarifului vamal este relevat de importanța care se acordă unuia din cele două scopuri: fie pentru protecție (prin reducerea importurilor), fie obținerea unor venituri pentru bugetul statului importator.

Taxele vamale percepute asupra importului produselor produc efecte complexe care se înscriu în sfera financiară, economică și comercială.

În principal, **efectele taxelor vamale** sunt următoarele:

- a. efect asupra venitului bugetar de formare a veniturilor statului;
- b. efect asupra consumului intern;
- c. efect de redistribuire a veniturilor dintre diferite categorii de participanți la activitatea economică;
- d. efect asupra raportului de schimb al țării;
- e. efect de protejare a economiei naționale sau producției interne;
- f. efecte de competitivitate;
- g. efecte asupra veniturilor diferitelor categorii sociale;
- h. efecte asupra balanței de plăți;
- i. efecte asupra costurilor.

§4. Clasificarea taxelor vamale

Taxele vamale cunosc mai multe clasificări în funcție de criteriul folosit.

După scopul urmărit de către stat:

- taxe vamale fiscale;
- taxe vamale protecționiste.

După obiectul impunerii:

- taxe vamale de import;
- taxe vamale de export;
- taxe vamale de tranzit.

După modul de fixare:

- taxe vamale autonome;
- taxe vamale convenționale;
- taxe vamale preferențiale;
- taxe vamale de retorsiune.

După modul de percepere:

- taxe vamale ad valorem;
- taxe vamale specifice;
- taxe vamale mixte.

Taxele vamale fiscale – au ca singur obiectiv procurarea de venituri statului. Acest tip de taxe a fost folosit de state până la începuturile dezvoltării industriale.

Taxele vamale protecționiste (prohibitive) au ca principal scop crearea unei bariere pentru mărfurile străine, barieră prin intermediul căreia se urmărește eliminarea concurenței străine pe piața țării respective în înfăptuirea expansiunii pe piețele externe.

Taxele vamale de import de plătesc de importatori, pentru toate produsele care fac obiectul importurilor și sunt incluse în prețurile de desfacere pe piața internă.

Tot din această categorie de taxe fac parte și **suprataxele vamale**. Acestea pot fi introduse în cazuri justificate, de exemplu, situațiile de dezechilibru din balanța de plăți.

Taxele vamale de export se percep asupra mărfurilor indigene la exportul acestora. Aceste taxe sunt stabilite în cazuri speciale, când se urmărește restrângerea raporturilor.

Taxele vamale de tranzit se percep asupra mărfurilor străine aflate în trecere pe teritoriul vamal al statului. Acest tip de taxe nu sunt folosite pentru că statele obțin avantaje mai mari din încasările pentru transportul mărfurilor în tranzit decât ce obține din aceste taxe.

Taxele vamale autonome sau generale sunt stabilite de stat în mod independent. Aceste taxe se percep asupra mărfurilor care provin din țările cu care statul importator nu are încheiate convenții și nu se aplică clauza națiunii celei mai favorizate.

Taxele vamale convenționale sau contractuale, al căror nivel vamal a fost convenit de stat prin înțelegere cu alte state prin acordurile comerciale încheiate. Pe întreaga valabilitate a acordului comercial, statul stabilește, pentru anumite mărfuri, taxe vamale mai reduse în comparație cu cele autonome.

Taxele vamale preferențiale pot fi aplicate de un stat în cazurile importurilor din state ce se bucură de un regim comercial preferențial mai favorabil decât cel aplicat țărilor care beneficiază de clauza națiunii celei mai favorizate. Acest tip de taxe pot fi unilaterale sau reciproce.

Taxele vamale de retorsiune sau de răspuns sunt aplicate ca ripostă la utilizarea de către statele partenere de politici discriminatorii față de produsele exportate pe piețele respective. Acest tip de taxe sunt taxele antidumping și taxele compensatorii.

Taxele antidumping au rolul de a anihila dumpingul practicat de unele țări.

Taxele compensatorii se percep asupra produselor provenind din țările care subvenționează anumite produse.

Taxele vamale ad valorem se prelevă unui procent determinat asupra valorii mărfii importate. Avantajul acestor taxe este dat de faptul că acestea nu necesită un tarif vamal detaliat. Totuși acestui sistem i se aduce o modificare ce vizează modul de stabilire a valorii mărfii importate, deoarece aceasta se face pe baza facturii prezentate de importator.

Taxele vamale specifice – în acest caz este presupusă existența unui tarif vamal care să cuprindă o descriere detaliată a mărfurilor. În această situație, măsura valorii este înlocuită cu unități de măsură fizică.

Taxele vamale mixte se percep în special ca adaos la celelalte două categorii.

§5. Excepții și reduceri de plata taxelor vamale

Unele mărfuri sau categorii de mărfuri, în funcție de prevederile unor acorduri sau convenții pe care România le-a încheiat cu alte țări sau grupuri de țări, pot beneficia de **tratamente tarifare favorabile** față de nivelul taxelor vamale de bază prevăzute în Tariful vamal de import al României.

În aceste situații, pentru importurile de astfel de mărfuri care provin din țările respective, nu se aplică taxele vamale de bază ci taxele vamale reduse sau excepții de la plata taxelor vamale, ca urmare a aplicării acordurilor sau convențiilor încheiate.

Reducerile sau excepțiile de la taxele vamale care se aplică ca urmare a acordurilor sau convențiilor internaționale pot fi aplicate, în cursul unei anumite perioade, precum și pentru anumite cantități sau contingente importate determinate în acordurile sau convențiile respective.

În situațiile în care se importă mărfuri în cantități peste limitele stabilite, pentru diferența dintre cantitatea prevăzută în acord și cea efectiv importată, se aplică taxa vamală de bază.

Acordurile care influențează taxele vamale de import sunt încheiate cu:

- Uniunea Europeană ratificat prin Legea nr. 20/1993;
- țările A.E.L.S. ratificat prin Legea nr. 19/1993;
- Republica Moldova ratificat prin Legea nr. 94/1994;
- țările CEFTA ratificat prin Legea nr. 90/1997;
- Acordul global de preferințe comerciale între țările în curs de dezvoltare ratificat prin Decretul nr. 383/1983;
- Protocolul celor 16 ratificat prin Decretul nr.255/1978.

Legea stabilește o serie de cazuri în care, „din motive și împrejurări speciale, se acordă scutiri de drepturi la importuri”.

Astfel de scutiri sunt acordate, de exemplu, prin:

- Ordonanța nr. 26/1993 privind tariful vamal de import al României;
- Legea nr. 101/1998 privind statutul BNR;
- Legea nr. 23/1996 privind ratificarea Acordului dintre statele părți ale Tratatului Atlanticului de Nord și celelalte state participante ale Parteneriatului pentru Pace cu privire la statutul forțelor lor și a Protocolului adițional încheiat la Bruxelles, în 1995;
- Ordonanța nr. 26/1993, care a suferit o serie de modificări, în primul rând prin noul Cod vamal au fost abrogate art. 2, 3, 4, 8-36, iar articolele 5 și 7 au fost modificate prin Ordonanța de urgență nr. 30/1990 și Legea nr. 129/1999.

Astfel este scutit de taxe vamale importul următoarelor categorii de bunuri:

a. ajutoare și donații cu caracter social, umanitar, cultural, sportiv, didactic, primite de organizații, fundații sau asociații non profit cu caracter umanitar sau cultural, ministere și alte organe ale administrației publice centrale și locale, sindicate și partide politice, organizații de cult, federații, asociații sau cluburi sportive, unități și instituții școlare de stat și particulare, cabinete medicale și unități sanitare, fără a fi destinate sau folosite pentru activități ce pot constitui amenințări la siguranța națională. (Ordonanța Guvernului nr. 26/1993, modificată prin Legea nr. 129/1999).

Totuși, fac excepție de la cele prezentate mai sus următoarele categorii de bunuri:

- a. alcool și produse alcoolice, tutun și produse din tutun, cafea;
- b. mostrele fără valoare comercială, materialele publicitare de reclamă și documentare;
- c. bunurile străine care devin, potrivit legii, proprietatea statului;
- d. alte bunuri ce sunt prevăzute în alte legi speciale;
- e. bunurile din import provenite sau finanțate direct din ajutoare, împrumuturi nerambursabile, precum și din programe de cooperare științifică și tehnică, culturală, sportivă și didactică, acordate României de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații non profit și de caritate, destinate unor activități non profit. (art. 5 din Ordonanța Guvernului 26/1993).

Pentru a beneficia de aceste scutiri de taxe vamale, bunurile enumerate trebuie să îndeplinească o serie de **condiții**:

- să fie trimise de expeditor către destinatar fără nici o obligație de plată;
- să nu facă obiectul unei comercializări ulterioare;
- să nu fie utilizate pentru prestații de către terți, aducătoare de venituri;
- să fie cuprinse în patrimoniul persoanei juridice și înregistrate în evidența contabilă proprie.

Scutirea de taxe vamale îl obligă pe importator să folosească bunurile numai în scopurile pentru care au fost importate.

Destinația bunurilor poate și schimbată, dar importatorul se obligă să îndeplinească formalitățile vamale de import și să achite taxele vamale. Valoarea în vamă a bunurilor se stabilește la cursul valabil în ziua constatării schimbării destinației lor.

Taxele astfel datorate se stabilesc și se urmăresc pe o perioadă de 5 ani de la data intrării în țară a bunurilor.

Mai există și **alte categorii de bunuri scutite de taxe vamale** la import:

- a. bunurile de origine română;
- b. bunurile reparate în străinătate sau bunurile care le înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanție;
- c. bunurile care se înapoiază în țară ca urmare a unor expediții eronate;

d. echipamentele pentru protecția mediului, stabilite de Guvern, la propunerea Ministerului Apelor, Pădurilor și Protecției Mediului Ministerului Industriei și Comerțului și Ministerului Finanțelor. (art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1993).

Pentru alte categorii de bunuri sunt stabilite scutiri sau exceptări de la plata taxelor vamale prin dispozițiile Regulamentului vamal.

Articolul 137 din **Regulamentul vamal** prevede că „pot fi introduse sau scoase din țară, fără plata taxelor vamale, în condițiile stabilite prin convențiile internaționale la care România este parte și pe bază de reciprocitate:

- a. bunurile destinate uzului oficial al misiunilor diplomatice și oficiilor consulare;
- b. bunurile destinate folosinței personale a membrilor cu statut diplomatic al misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, precum și a membrilor familiilor lor;
- c. bunurile destinate folosinței personale a membrilor personalului administrativ tehnic și de serviciu al misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, precum și a membrilor familiilor lor cu ocazia instalării.

Introducerea temporară în țară, cu scutire de la plata taxelor vamale, de autovehicule, pentru uzul oficial al misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, precum și pentru folosința membrilor personalului acestora și a familiilor lor, este permisă în limitele avizate de Ministerul Afacerilor Externe, pe bază de reciprocitate sau în condițiile stabilite prin înțelegeri internaționale.

„Pentru bunurile introduse sau scoase din țară fără plata taxelor vamale se depune la Biroul vamal o declarație în formă simplificată – potrivit modelului stabilit de Direcția Generală a Vămirilor”.

Alături de aceste reglementări există o prevedere cu caracter de principiu care statuează că Guvernul, la propunerea Ministerului Comerțului, poate aproba pentru unele mărfuri ori contingente de mărfuri, taxe reduse sau exceptări de taxe, cu caracter temporar. În astfel de condiții pot fi instituite suprataxe vamale cu caracter temporar, în cazul în care anumite importuri, prin cantitate sau condiții de realizare, produc sau amenință cu producerea unui prejudiciu grav producătorilor interni. Aceste măsuri pot fi luate numai cu respectarea obligațiilor ce revin României conform tratatelor internaționale la care este parte.

Scutirile de taxe vamale au caracter special, aplicându-se anumitor categorii de bunuri expres prevăzute în reglementările referitoare la taxele vamale și impunând existența unor condiții în absența cărora s-ar recurge la impunerea vamală obișnuită.

Scutirile de taxe vamale au caracter special, aplicându-se anumitor categorii de bunuri expres prevăzute în reglementările referitoare la taxele vamale și impunând existența unor condiții în absența cărora s-ar recurge la impunerea vamală obișnuită.

Scutirile sunt permanente sau temporare (cele prevăzute prin acte normative pentru perioade de timp limitate).

Spre **deosebire** de scutirile de la plata taxelor vamale, „**exceptările** au un caracter general”, ele aplicându-se tuturor mărfurilor și mijloacelor de transport din toate țările cu care România are relații economice. Fac

excepție, potrivit art. 4 din Legea nr. 84/1992, privind regimul zonelor libere, mărfurile și alte bunuri al căror importator este prohibit potrivit legii sau convențiilor internaționale. Deci, sunt exceptate de la impunerile vamale importul franco și zonele libere.

§6. Tariful vamal de import al României

6.1. Tariful vamal – principal instrument de politică comercială

Practica comerțului internațional a consacrat tariful vamal ca principal instrument pentru reglementarea schimburilor comerciale externe, potrivit intereselor economice naționale ale statelor. Această practică a fost legiferată în art. XI al Acordului General asupra Tarifelor Vamale și Comerțului (GATT) prin care se stabilește că părțile contractante la acest acord nu vor institui și nu vor susține alte restricții la import în afara taxelor vamale.

Totalitatea taxelor vamale într-un stat sunt cuprinse în tariful vamal.

Astfel spus, taxele vamale de import se determină pe baza tarifului vamal de import al României, care se aprobă prin lege.

Deci putem spune că tariful vamal de import este principalul instrument de politică comercială.

Actualul Tarif vamal de import al României este aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 26/1993¹, aprobată prin Legea nr. 102/1994².

La elaborarea Tarifului vamal de import se are în vedere că taxele vamale să fie mai mici sau cel mult egale cu nivelul specificat în anexele Acordului de la Marrakech privind constituirea Organizației Mondiale de Comerț, a Acordului internațional privind carnea de bovină și a Acordului internațional privind produsele lactate. Acestea au fost încheiate la Marrakech, la 15 aprilie 1994, aprobat prin Legea nr. 133/1994³.

Deci, tariful vamal este actul normativ prin care statul reglementează taxele vamale de import. Înțelegerea și aplicarea corectă a tarifului vamal necesită clasificarea mărfurilor, taxelor vamale precum și definirea valorii în vamă, originii mărfurilor și teritoriului vamal.

Tariful vamal este un catalog care cuprinde nomenclatorul produselor supuse impunerii vamale și taxa vamală percepută asupra fiecărui produs sau grupe de produse.

Taxa vamală este exprimată în procente și se aplică la valoarea în vamă a mărfurilor exprimate în lei.

Nomenclatura combinată de denumire și codificare a mărfurilor, utilizată pentru elaborarea Tarifului vamal de import al României, este detalierea codurilor de 6 cifre ale Nomenclaturii Sistemului Armonizat în coduri formate de 8 cifre.

¹ M. Of. nr. 213 din 31 august 1993.

² M. Of. nr. 321 din 8 noiembrie 1994.

³ M. Of. nr. 360 din 27 decembrie 1994.

Adoptarea Nomenclurii Combinate, ca variantă a Nomenclurii Sistemului Armonizat la elaborarea tarifului vamal de import al României constituie o aliniere la legislația comunitară. Aceasta își găsește temeiul în prevederile art. 8 alin. (2) din Acordul European, instituind o asociere între România, pe de o parte, Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de altă parte, ratificat prin Legea nr. 20/1993¹.

Nomenclatura Sistemului Armonizat alcătuiește baza de codificare a mărfurilor la nivel de 6 cifre. Acesta alcătuiește obiectul Convenției Internaționale privind Sistemul Armonizat de denumire și codificare a mărfurilor încheiată la Bruxelles, la 14 iunie 1993. La aceasta, țara noastră a aderat prin Legea nr. 91/1996².

Taxele vamale sunt exprimate în procente și sunt fixate pentru fiecare fel de marfă menționat în Nomenclatura Combinată.

Pentru **determinarea sumei de plată**, taxele vamale se aplică la valoarea în vamă declarată pentru fiecare fel de marfă.

Taxele vamale aplicabile sunt cele prevăzute în Tariful vamal de import al României, în vigoare la data înregistrării declarației vamale de import la Biroul vamal.

Declarația vamală de import constituie actul juridic întocmit de operatorul economic care, prin înregistrarea la biroul vamal, este acceptat de autoritatea vamală și declanșează operațiunea de vămuire.

Tot aici trebuie amintit și principiul taxării vamale cele mai favorabile, care acționează în situația în care ulterior înregistrării intervin taxele vamale preferențiale. Acest principiu se aplică pe toată perioada operațiunii de vămuire și se încheie prin aplicarea liberului de vamă.

Articolul 3 lit. v) C. vam. definește **operațiunea de vămuire** ca fiind ansamblul de operațiuni efectuate de autoritatea vamală de la prezentarea mărfurilor, a mijloacelor de transport și a oricăror altor bunuri până la acordarea liberului de vamă.

Pentru a beneficia de **taxă vamală preferențială** este necesar ca operatorul economic sau reprezentantul acestuia să solicite autorității vamale acordarea acestei taxe.

Unele mărfuri sau categorii de mărfuri, în funcție de prevederile unor acorduri sau convenții pe care România le-a încheiat cu alte țări sau grupuri de țări, pot beneficia de **tratamente tarifare favorabile** față de nivelul taxelor vamale de bază prevăzute în Tariful vamal de import al României.

Tratamentul tarifar favorabil este definit ca fiind o reducere sau exceptare de drepturi vamale care poate fi aplicată și în cadrul unui contingent tarifar.

Astfel că, pentru importurile de mărfuri care provin din țările respective se aplică taxe vamale reduse sau exceptări de la plata taxelor vamale, ca urmare aplicării acordurilor sau convențiilor încheiate.

¹ M. Of. nr. 73 din 6 aprilie 1993.

² M. Of. nr. 234 din 27 septembrie 1996.

Pe lângă cele prezentate mai înainte trebuie analizate: valoarea în vamă, teritoriul vamal și taxele vamale.

De asemenea, mai trebuie amintit și faptul că, potrivit prevederilor din acordurile internaționale care stabilesc un regim tarifar preferențial, facilitățile acordate de aceste acorduri se aplică numai dacă importatorul depune, la autoritatea vamală, un document prin care face dovada originii mărfurilor importate.

În cazul în care acest document nu a putut fi depus la biroul vamal care a acordat liberul de vamă la import, facilitățile prevăzute de acorduri nu se acordă.

Dar tratamentul tarifar preferențial poate fi acordat și ulterior operațiunii de vămuire a mărfurilor la import, la cererea justificată a importatorului depusă în termenul de valabilitate al certificatului de origine.

Această secțiune o voi încheia cu următoarele precizări importante.

Articolul 3 pct. k) **definește** tariful vamal ca fiind acel tabel care cuprinde nomenclatura combinată a mărfurilor, taxele vamale exprimate în procente, precum și cele rezultate din aplicarea măsurilor tarifare preferențiale prevăzute în reglementările legale.

Tariful vamal de import:

- este mijlocul principal de protecție și influențare a importului de produse sau de mărfuri;
- se aplică la mărfurile ce fac obiectul importurilor;
- este principalul instrument de politică comercială.

6.2. Clasificarea tarifului vamal de import

Tarifele vamale pot fi **clasificate** folosind criteriul modului de stabilire al taxelor vamale:

- tariful vamal general;
- tariful vamal diferențial;
- tariful vamal convențional.

Tariful vamal general cuprinde totalitatea taxelor vamale care se aplică mărfurilor importate sau exportate, indiferent de statul din care provin, în cazul în care nu există încheiate convenții sau acorduri în acest domeniu.

Tariful vamal diferențial se stabilește în special pentru vânzările de mărfuri sau produse în relațiile cu anumite state, în scopul protecției deosebite ce trebuie acordată unor interese economice.

Tariful vamal convențional cuprinde taxele vamale stabilite prin convenții de tarif vamal sau prin clauze ale acordurilor comerciale.

În aceste clauze se inserează, de obicei, și **clauza națiunii celei mai favorizate**.

În acest cadru trebuie prezentate câteva aspecte legate de principiul clauzei națiunii celei mai favorizate.

În forma sa devenită clasică, clauza națiunii celei mai favorizate se prezintă astfel: „Orice avantaje, privilegii și imunități acordate de către o parte contractantă pentru un produs originar din/sau având ca destinație teritoriul tuturor celorlalte părți contractante, vor fi extinse imediat și necondiționat asupra oricărui produs similar originar din/sau având ca destinație teritoriul tuturor celorlalte părți contractante. Această destinație privește taxele vamale și impunerile de orice natură percepute la import sau export sau cu ocazia importului sau exportului, precum și pe acelea care afectează transferurile internaționale de fonduri efectuate cu prilejul plății importurilor sau exporturilor, modul de percepere a acestor taxe și impuneri, ansamblul reglementărilor și al formalităților aferente la importuri sau exporturi”.

Din diferite cauze și interese, în practica internațională, există numeroase excepții de la principiul clauzei națiunii celei mai favorizate, cele mai multe fiind determinate de existența grupărilor regionale.

Pe scurt, putem spune că aceasta înseamnă că dacă unul dintre cele două state va acorda ulterior, unui terț, condiții de tarif vamal mai avantajoase, aceste condiții se vor aplica de drept și schimburilor de mărfuri ce vor interveni după această dată între statele părți la convenția inițială.

În relațiile comerciale internaționale recente, statele acordă importanță **tarifelor vamale preferențiale**. Aceste taxe se stabilesc prin negocieri multilaterale și în cadrul Uniunilor vamale. Folosirea acestor tarife, pe lângă faptul că realizează eliminarea obstacolelor din comerțul internațional, prezintă și alte avantaje. În acest sens sunt mai importante următoarele: contribuie la reducerea cuantumului taxelor vamale și multe categorii de mărfuri sunt exceptate de la plata taxelor vamale.

Prin aceste două măsuri se obține o scădere a prețurilor mărfurilor și produselor.

§7. Sistemul instituțional al autorității vamale

7.1. Structura organizatorică a autorității vamale

Ca organe ale administrației de stat, Ministerul Finanțelor și Ministerul Economiei și Comerțului sunt competente și răspund la înfăptuirea politicii statului în domeniul vamal.

Organele vamale răspund de aplicarea strictă a normelor privind regimul vamal, de luarea măsurilor corespunzătoare pentru desfășurarea vămii la import și export, de prevenirea și sancționarea abaterilor de la normele vamale.

Conform noului Cod vamal, activitatea vamală are următoarea **structură de organizare**:

- a. Autoritatea Națională a Vănilor;
- b. Direcțiile regionale vamale;

c. Birourile vamale.

În cadrul birourilor vamale se pot înființa **puncte vamale**. Autoritatea vamală, ca instituție publică, este organizată și funcționează conform unei hotărâri de Guvern.

În prezent, **Autoritatea Națională a Vănilor** îndeplinește, în numele Ministerului Finanțelor, politica vamală a Guvernului.

Autoritatea Națională a Vănilor este condusă de un vicepreședinte al Autorității Naționale de Administrare Fiscală, cu rang de sub – secretar de stat care este numit prin Decizie a Primului-Ministru. Autoritatea Națională a Vănilor are personalitate juridică, patrimoniu propriu și cont la bancă și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, în subordinea Ministerului Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală. Pe plan teritorial, funcționând pe principiul ierarhiei administrative, sunt în subordinea Autorității Naționale Vamale direcțiile regionale vamale și birourile vamale care pot avea în cuprinsul lor și puncte vamale.

Trebuie subliniat și faptul că birourile de frontieră se înființează prin hotărâre de Guvern, iar direcțiile regionale vamale, birourile vamale și punctele vamale prin decizie a președintelui Autorității Naționale Vamale.

La 1 octombrie 1997, autoritatea vamală era răspândită pe teritoriul României în: Arad, Brașov, București, Cluj, Craiova, Constanța, Galați, Iași, Oradea, Timișoara.

Referitor la autoritatea vamală mai putem adăuga faptul că ea își desfășoară activitatea în sedii proprii.

În cazul în care nu dispune de astfel de sedii în clădiri care îi aparțin, deținătorii legali de spații, autorizați să funcționeze în punctele de control pentru trecerea frontierei, pun la dispoziția vămii spațiile necesare, fără plată. Deținătorii legali pot fi: unitățile de transport feroviar, auto, aeroporturile, porturile maritime și fluviale, organele de grăniceri sau de poliție sau administrația publică locală.

Autoritatea vamală are o siglă ale cărei caracteristici se stabilesc de către Direcția Generală a Vănilor.

În cadrul Autorității Naționale Vamale funcționează, la nivel central:

- Direcția supraveghere și control vamal
- Direcția tehnici de vămuire și tarif vamal
- Direcția economică, investiții și administrare a serviciilor;
- Direcția resurse umane, organizare generală și perfecționare;
- Direcția juridică, urmărire și încasare a creanțelor;
- Direcția de tehnologia informației, comunicații și statistică vamală;
- Servicii verificări interne;
- Serviciul auditul public intern;
- Serviciul integrare vamală europeană și relații internaționale.

Pe scurt, putem defini **vămile** ca fiind instituții în administrația statului care funcționează pe teritoriul național, la frontieră. Numărul lor este egal, de regulă, cu punctele de trecere organizată a frontierei naționale.

În cazul Uniunilor Vamale, vămile funcționează în punctele de trecere organizată a frontierei Uniunii respective. Prin excepție, există și centre vamale plasate în interiorul frontierei naționale, respectiv în interiorul frontierei Uniunii vamale sau chiar în spațiul marilor fabrici și combinate industriale. În funcție de specificul teritoriului național, unele

vămi funcționează în porturile maritime, fluviale și în aeroporturile de legături internaționale. De asemenea, se întâlnesc vămi și la frontiera dintre zonele și porturile libere și teritoriul național.

Vămile au o structură complexă, sunt de o mare varietate și sunt specializate în funcție de anumite operațiuni.

7.2. Atribuțiile, drepturile și obligațiile autorității vamale

În aplicarea politicii vamale a statului, autoritatea vamală își exercită atribuțiile conform reglementărilor vamale.

Referitor la Autoritatea Națională a Vănilor putem spune că înfăptuiește, în numele Ministerului Finanțelor Publice, politica vamală a statului în concordanță cu cadrul legislativ existent.

Autoritatea Națională a Vănilor are o serie de **atribuții principale** dintre care amintim:

- a. organizează, îndrumă și controlează activitatea direcțiilor regionale vamale și a vănilor;
- b. exercită controlul, urmărirea și supravegherea pe teritoriul țării a respectării legislației vamale, procesul operațiunilor de import, export și tranzit;
- c. ia măsuri de prevenire și combatere în conformitate cu legea a oricăror infracțiuni și contravenții în domeniul vamal;
- d. aplică măsurile cu caracter vamal rezultate din Acordul de asociere a României la Comunitatea Europeană, acordul cu țările AELS și din strategia națională de pregătire a aderării României la Uniunea Europeană.
- e. elaborează și fundamentează programul de investiții și proiectul bugetului activității vamale și asigură realizarea acestora în condițiile legii;
- f. asigură informatizarea activității și realizează statistica vamală;
- g. reprezintă în fața instanțelor judecătorești interesele statului în cazurile de încălcare a normelor vamale;
- h. întocmește studii, analize și elaborează proiecte de acte normative elaborate de alte ministere și instituții centrale;
- i. prezintă Ministerului Finanțelor avizele și proiectele de acte normative elaborate de alt minister și instituții centrale, care cuprind măsuri referitoare la domeniul vamal.

Atribuțiile, sarcinile și răspunderile pentru aparatul vamal sunt cele prevăzute în Regulamentul de organizare și funcționare, aprobat de Ministerul Finanțelor.

. Vămile sunt unități operative fără personalitate juridică și au următoarele **atribuții principale**:

- vămuirea mărfurilor de export și import în termenele legale și aplicarea tarifului vamal de import;
- controlul mijloacelor de transport care trec frontiera;
- vămuirea mărfurilor tranzitate, precum și a celor permise sau trimise temporar peste frontieră;
- efectuarea controlului vamal și aplicarea taxelor vamale pentru bunurile aparținând persoanelor fizice;
- sancționarea abaterilor de la regimul vamal.

Mai putem spune că Autoritatea Națională a Vănilor verifică realitatea și exactitatea datelor înscrise în documentele necesare pentru realizarea

operațiunilor de import și export al articolelor și tehnologiilor supuse controlului destinației finale:

Pentru a-și îndeplini atribuțiile, autoritatea vamală este abilitată de a efectua **controlul vamal** al mărfurilor și al persoanelor fizice.

La introducerea și scoaterea din țară a mijloacelor de transport și a mărfurilor, autoritatea vamală este împuternicită legal să efectueze controlul acestora și din proprie inițiativă, fără a fi necesar acordul titularului.

În lupta dusă împotriva traficului de stupefiante, autoritatea vamală poate efectua, în cadrul controlului vamal, și un examen de investigație medicală. Acest examen poate fi efectuat numai cu consimțământul persoanei în cauză, iar în caz de refuz, cu aprobarea Parchetului.

Bunurile supuse vămuirii fac obiectul controlului vamal în orice loc s-ar afla pe teritoriul țării.

Astfel că autoritatea vamală poate verifica clădiri, depozite, terenuri și alte obiective, să efectueze investigațiile și supravegherea necesară, să exercite controlul ulterior în condițiile legii asupra operațiunilor de comerț exterior, precum să efectueze și operațiuni de control inopinat.

Pentru efectuarea vămuirii, organele poștale sunt obligate să prezinte autorității vamale din incinta oficiului poștal, coletele și trimiterile poștale internaționale. Cu ocazia controlului, autoritatea vamală este obligată să respecte secretul corespondenței și al trimiterilor poștale, a căror inviolabilitate este prevăzută de Constituția României.

Autoritatea vamală are **atribuții exclusive** ca organ de specialitate, de control vamal.

Organele de poliție, de grăniceri și de control financiar de stat au obligația de a anunța autoritatea vamală cea mai apropiată de orice încălcare a reglementărilor vamale. Cu această ocazie trimite și bunurile care au constituit obiectul încălcării.

În scopul realizării unor acțiuni în apropierea frontierei se constituie o **zonă specială de supraveghere vamală**, cuprinsă între limita exterioară a mării teritoriale și frontiera de stat și o fâșie de 20 km din interiorul frontierei. O astfel de zonă este instituită pentru paza și supravegherea frontierei de stat prin art. 4 din Legea nr. 56/1992¹ privind frontiera de stat a României.

Autoritatea vamală poate efectua în zona specială de supraveghere vamală, acțiuni specifice prin porturi fixe sau mobile. În scopul coordonării acțiunii de supraveghere și control vamal, autoritatea vamală poate da indicații de specialitate organelor de grăniceri și de poliție.

Autoritatea vamală are o serie de drepturi și obligații. În scopul aplicării uniforme a reglementărilor vamale, Autoritatea Națională a Vămilelor este organul de coordonare, îndrumare și control al modului de efectuare a operațiunilor de vămuire de către birourile și punctele vamale.

¹ Publicată în M. Of. nr. 126 din 4 iunie 1992.

§8. Procedura vămuirii

8.1. Procedura de drept comun

Odată cu sosirea mărfii în vamă, exportatorul (direct sau folosind un tranzitor în vamă), completează o declarație pe un formular tipizat DAV (document administrativ unic). La acest formular se va anexa: factura, lista de ambalaj, declarația de export sau licența de export, dacă produsul este supus controlului comerțului exterior. Această declarație poate acoperi mai multe operațiuni.

Serviciul vamal remite exportatorului al doilea exemplar DAV pentru a fi păstrat în contabilitatea acestuia justificând scutirea de TVA, cu mențiunea „liber de vamă”.

Odată ce formalitățile vamale au fost îndeplinite, produsul poate fi admis în depozitele vămii, în vederea expedierii. Termenele de admitere în aceste depozite depind de legislația vamală în vigoare. În general, aceste termene sunt:

- 60 de zile de la data „liber de vamă”, pentru produsele destinate exportului sau reexportului;
- 15 zile pentru mărfurile în tranzit, de la data aprobării de către vamă a declarației sumare cu privire la mărfurile în tranzit.

8.2. Proceduri simplificate

Procedurile simplificate includ:

- vămuirea la domiciliu;
- procedura accelerată generalizată;
- procedura de urgență.

8.3. Operațiunile activității de vămuire

Mărfurile destinate importului sau exportului și mijloacele de transport care trec frontiera sunt supuse unor succesiuni de operațiuni ce alcătuiesc activitatea de vămuire.

Referitor la acest aspect, între Codul vamal din 1978 și Regulamentul vamal din 1981, pe de o parte, și Codul vamal (1997) și Regulamentul vamal (2001), pe de altă parte, există o serie de diferențe.

Acest lucru reiese foarte clar din clasificarea operațiunilor de vămuire din cele două reglementări.

Astfel că operațiunile vămuirii din reglementarea anterioară erau următoarele:

- prezentarea la unitățile vamale a mijloacelor de transport și a documentelor de transport însoțitoare;
- controlul vamal al mijloacelor de transport;
- declararea mărfurilor și prezentarea acestora pentru vămuire;
- controlul vamal al mărfurilor.

Dar Codul vamal din 1997 prezintă următoarele aspecte:

Operațiuni prealabile vămuirii:

- a. prezentarea la birourile vamale de frontieră a mijloacelor de transport, a documentelor însoțitoare ale acestora, precum și a documentelor privind mărfurile transportate;
- b. controlul vamal al mijloacelor de transport a mărfurilor la birourile vamale de frontieră;
- c. examinarea de către declaranții vamali a mărfurilor și prelevarea de eșantioane;
- d. declarația sumară și depozitul necesar temporar.

Vămuirea propriu-zisă a mărfurilor:

- a. declararea mărfurilor și prezentarea acestora pentru vămuire;
- b. documente care se prezintă împreună cu declarația vamală;
- c. controlul vamal al bunurilor;
- d. acordarea liberului de vamă.

Transportatorii mărfurilor destinate importului, exportului sau tranzitului ori reprezentanții acestora sunt obligați să prezinte birourilor vamale de frontieră mijloacele de transport și documentele însoțitoare ale acestora.

Aceasta este o obligație ce revine transportatorilor și se realizează într-un mod diferit în funcție de mijlocul de transport folosit.

La transportul mărfurilor pe cale ferată, organele căilor ferate sunt obligate să depună la biroul vamal din stația de frontieră actul de transmitere a garniturii de tren, după intrarea acesteia în țară.

Actul de transmitere a garniturii de tren, la ieșirea din țară, se depune biroului vamal înainte de plecarea acesteia, în termenul de cel puțin o oră. Acest termen este stabilit prin procesul tehnologic, de prelucrare a trenurilor pentru trecerea frontierei.

Acest act cuprinde numărul fiecărui vagon și al scrisorilor de trăsură, cantitatea mărfurilor și denumirea acestora în limba română.

La transportul mărfurilor pe cale rutieră, transportatorul este obligat să prezinte biroului vamal, la ieșirea sau intrarea din țară a autovehiculului, certificatul de înmatriculare al acestuia și documentele însoțitoare ale mărfurilor.

La transportul pe cale maritimă sau fluvială, biroului vamal trebuie să i se prezinte, în termen de 24 de ore de la acostare, exemplarul original al manifestului încărcăturii și să depună o copie a acestuia.

În acest manifest se menționează numărul fiecărui conosament sau al scrisorii de trăsură fluvială ori al recipisei de bagaje, mărcile și numerele de identificare a coletelor, denumirea, calitatea și greutatea brută sau netă a mărfurilor, precum și numele/denumirea furnizorului și beneficiarului.

De asemenea, comandanții sau agenții navelor au obligația de a înscrie pe copia manifestului încărcăturii, denumirea, în limba română a mărfurilor și de a solicita biroului vamal un permis vamal în care se va trece datele de identificare a mărfurilor care se descarcă, se încarcă sau se transborda.

La transportul mărfurilor pe calea aerului, documentul ce se va prezenta biroului vamal este manifestul încărcăturii navelor, termenul de depunere fiind în acest caz de „3 ore de la aterizarea aeronavei, respectiv, înainte de decolare”.

La transportul pe cale poștală, organele poștale au obligația de a prezenta biroului vamal de frontieră lista mărfurilor.

Declarația vamală și depozitul necesar temporar. Acest tip de declarație se înregistrează, se vizează și se păstrează de autoritatea vamală pentru a se putea verifica că mărfurile la care se referă au primit o destinație vamală în termenul legal.

Trecând la vămuirea propriu-zisă a mărfurilor, o altă operațiune importantă este declararea mărfurilor și prezentarea acestora pentru vămuire.

Declararea mărfurilor și prezentarea lor pentru vămuire se face de importatori, exportatori sau reprezentanți ai acestora. Acest fapt se realizează prin depunerea unei declarații vamale în detaliu, în formă scrisă în termen de 30 de zile de la data depunerii declarației vamale.

Declarația vamală în detaliu este semnată de importator, de exportator sau de reprezentanți ai acestora. Ea se va depune la biroul vamal unde au fost prezentate mărfurile.

Declarația vamală în detaliu poate să fie depusă prin procedee informatice, în condițiile și în cazurile stabilite de Direcția Generală a Vămilelor.

O altă etapă a vămuirii este **controlul vamal al bunurilor**. Acest tip de control are drept scop prevenirea încălcării reglementărilor vamale și stricta respectare a condițiilor și termenelor legale, precum și descoperirea fraudelor. El constă în identificarea acestora pe baza declarației vamale.

Controlul vamal este exercitat de autoritatea vamală prin agenții săi abilitați în cadrul atribuțiunilor care le sunt conferite prin reglementările

vamale. Acest tip de control se execută în mod obligatoriu, prin verificarea documentelor necesare efectuării vămuirii.

Controlul documentar constă în verificarea:

- corectitudinii complementării declarației vamale;
- existenței documentelor anexate la declarația vamală în detaliu și cele din documentele anexate;
- formală a documentelor anexate.

Controlul fizic al bunurilor importate sau exportate constă în identificarea acestora, pe baza declarației vamale în detaliu. La acest tip de control asistă declarantul vamal și transportatorul. Totuși aici există o excepție și anume că, în cazul transporturilor pe cale maritimă sau fluvială, prezența transportatorului este facultativă.

Există situații când în cadrul operațiunii de control fizic este necesară luarea de eșantioane. Autoritatea vamală notifică acest lucru declarantului. De asemenea, autoritatea vamală poate efectua controlul vamal fizic și la locul de încărcare a mărfurilor de export sau la locul de descărcare a mărfurilor de import.

În final, autoritatea vamală consemnează, pe declarația vamală, modalitatea de control, rezultatul acestuia și menționează numărul și mărcile de identificare a coletelor deosebite sub control.

În final vom vorbi despre **acordarea liberului de vamă** care este ultima etapă în procesul de vămuire.

Articolul 3 pct. v) C. vam. definește «liberul de vamă» ca fiind actul prin care autoritatea vamală lasă la dispoziția titularului declarației vamale mărfurile vămuite, în scopul prevăzut de regimul vamal sub care acestea au fost plasate.

Pentru acordarea liberului de vamă, autoritatea vamală, va verifica dacă:

- a. felul mărfurilor constatate la controlul vamal corespunde cu cel înscris în declarația vamală;
- b. cantitatea mărfurilor înscrisă în documentele de transport și în facturi corespunde cu cea din declarația vamală;
- c. numărul și valabilitatea licenței înscrisă în declarația vamală, corespunde cu datele din licență, atunci când normele legale prevăd existența unei licențe.

Liberul de vamă se acordă în scris, dacă sunt îndeplinite condițiile și dacă sunt efectuate formalitățile de vămuire și numai dacă prezentarea documentelor legale care atestă efectuarea plății datoriei vamale.

El se mai acordă și ca urmare a aplicării unei proceduri simplificate de vămuire, stabilită prin decizia directorului general al Direcției Generale a Vămilei, publicată în Monitorul Oficial.

Există cazuri când, pentru unele mărfuri, **nu se acordă liber de vamă**. Atunci acestea rămân sub supraveghere vamală pe cheltuiala exportatorului ori importatorului care pot fi păstrate în custodie de transportator ori de declarantul vamal, pe un termen stabilit de autoritatea vamală.

De la procedura vămuirii sunt **exceptate** bunurile supuse operațiunii de transbordare și lucrurile care tranzitează teritoriul vamal al României.

Capitolul XX Inspekția fiscală

Inspekția fiscală este o formă a controlului financiar extern, exercitat în temeiul Legii 30/1991¹ și a Normelor sale de aplicare cuprinse în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 889/2005.

Inspekția fiscală are ca **obiect** verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferitelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

§1. Organele inspekției fiscale

Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin **Agenția Națională de Administrare Fiscală** sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Inspekția fiscală are următoarele **atribuții**:

- constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;
- sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

- examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
- verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
- discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- solicitarea de informații de la terți;
- stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

¹ M.Of. nr. 64 din 27 martie 1991.

- aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

§2. Persoanele supuse inspekției fiscale

Inspekția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor fizice sau juridice, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.

Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspekției fiscale este efectuată de către organul fiscal competent.

Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare¹ folosită.

§3. Principalele drepturi și obligații ale persoanei controlate²

Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspekției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

La începerea inspekției fiscale, contribuabilul va fi informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații.

Pe toată durata exercitării inspekției fiscale contribuabilii supuși acesteia au dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.

Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspekției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspekția fiscală.

La încheierea inspekției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nici o modificare în urma inspekției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspekție fiscală.

Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

¹ Selectarea agenților economici la care se va efectua controlul financiar și stabilirea duratei acestuia se vor face cu respectarea strictă a prevederilor legale privind durata și obiectivele controlului fiscal și financiar în general de către organul financiar competent.

Procedura de selectare a agenților economici va ține cont, în principal, de:

- a) importanța agentului economic (strategică, națională, regională, locală);
- b) situația economico-financiară a agenților economici (pierderi, arierate);
- c) facilități acordate (ajutor de stat, credite interne și externe cu garanția statului, fonduri comunitare, fonduri de cofinanțare etc.);
- d) programe de restructurare a activității economice.

² Drepturile și obligațiile contribuabilului sunt detaliate în “Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspekției fiscale” aprobată prin Ordin al ANAF și publicată în M. Of. nr. 66/2004.

Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspekției fiscale.

§4. Procedura inspekției fiscale

4.1. Formele și întinderea inspekției fiscale

inspekția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

– **inspekția fiscală parțială**, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

Inspekția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impunere, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.

4.2. Metodele realizării inspekției fiscale

În realizarea atribuțiilor legale, organele inspekției fiscale pot aplica următoarele **metode de control**:

– **controlul prin sondaj**, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

– **controlul inopinat**, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

– **controlul încrucișat**, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, cu următoarele distincții:

La contribuabilii mari, **perioada supusă inspekției fiscale** începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior și se poate extinde pentru o perioadă de maxim 5 ani corespunzătoare termenului de prescripție

La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:

– există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

– nu au fost depuse declarații fiscale;

– nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

4.3. Locul și timpul desfășurării inspekției fiscale

Inspekția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspekției fiscale.

Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.

Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul fiscal are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, în prezența contribuabilului sau a unei persoane desemnate de acesta.

Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului. Inspecția fiscală se poate desfășura și în afara programului de lucru al contribuabilului, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului fiscal.

4.4. Durata inspecției fiscale

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

4.5. Desfășurarea inspecției fiscale

Inspecția fiscală începe prin comunicarea avizului de inspecție fiscală. Astfel, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

- temeiul juridic al inspecției fiscale;
- data de începere a inspecției fiscale;
- obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

Avizul de inspecție fiscală se **comunică contribuabilului**, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;
- în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;
- în cazul controlului inopinat.

4.6. Reguli privind inspecția fiscală

Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale.

Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impo-

zitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În situația în care din instrumentarea cauzelor penale de către organele competente nu rezultă existența prejudiciului, reverificarea dispusă în temeiul alin. (3) nu este urmată de emiterea deciziei de impunere.

Inspekția fiscală se exercită pe baza **principiilor** independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

Activitatea de inspekție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare aprobate în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin acte ale autorităților administrației publice locale, după caz.

La începerea inspekției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspekție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspekției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.

La finalizarea inspekției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspekția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil.

Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspekției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspekție fiscală.

§5. Actele controlului fiscal

Rezultatul inspekției fiscale¹ va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspekției, din punct de vedere faptic și legal.

Dacă, urmare a inspekției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

În cazul în care, ca urmare a efectuării inspekției fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite după soluționarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspekției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

În situația constatării unor fapte de natură penală organele de inspekție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspekție și de către contribuabilul supus inspekției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspekție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.

¹ La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

Împotriva actelor de control fiscal se poate formula **plângere**
contenciosului administrativ nr.
557/2004.

Capitolul XXI Evaziunea fiscală

§1. Considerații generale

- Multitudinea obligațiilor pe care legile fiscale le impun contribuabililor ca și, sau mai ales, povara acestor obligații au făcut să stimuleze, în toate timpurile, ingeniozitatea contribuabililor în a inventa procedee diverse de eludare a obligațiilor fiscale. „Evaziunea fiscală a fost întotdeauna în special activă și ingenioasă pentru motivul că fiscalul, lovind indivizii în averea lor îi atinge în cel mai sensibil interes: interesul bănesc.”¹
- Evaziunea fiscală este unul dintre capitolele cele mai studiate din dreptul fiscal, atât de tehnicieni, cât și de teoreticieni. Cu toate acestea, în pofida a tot ceea ce se scrie despre cauzele, modalitățile, amploarea, controlul sau sancțiunile privitoare la evaziunea fiscală, cuvintele care desemnează acest fenomen sunt imprecise, iar domeniul pe care-l explorează este incert. Ca atare, evaziunea fiscală este o noțiune dificil de precizat; în plus, nu există o definiție legală a fraudei fiscale.² Această imprecizie provine de la diversitatea cuvintelor folosite pentru a desemna, mai mult sau mai puțin, același fenomen – neîndeplinirea voită de către contribuabili a obligațiilor lor fiscale legale.
- Confuzia terminologică este, de altfel, cu atât mai importantă, cu cât aceleași cuvinte au sensuri diferite de la autor la autor. Totuși, cel mai adesea **frauda fiscală** desemnează, *stricto sensu*, o infracțiune la lege și se distinge de evaziunea fiscală care s-ar putea defini și ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege³. Sunt însă cazuri când anumiți autori asimilează, în parte, cele două noțiuni. Imprecizia vocabularului este agravată prin comparațiile terminologiei din legislațiile diferitelor state, deoarece denumirile folosite diferă. Astfel, în țările anglo-saxone *tax evasion* desemnează fraudă fiscală, iar *tax avoidance* desemnează evaziunea fiscală.

În cazul evaziunii fiscale imprecizia este și mai mare, ei asociindu-se trei **sensuri** și o dublă apreciere în ceea ce privește legalitatea.

Primul sens ce i s-a atribuit evaziunii fiscale, mai ales între cele două războaie mondiale, a fost cel în care fraudă îmbracă o formă extensivă, adică noțiunea de evaziune fiscală este inclusă în cea de fraudă.

Cel mai cunoscut sens atribuit noțiunii de evaziune fiscală este „arta de a evita căderea în câmpul de atracție al legii fiscale”. Potrivit acestei percepții, evaziunea fiscală este, oarecum, asimilată fraudei.

¹ N. Hoanță, Evaziunea fiscală, Ed. Tribuna Economică, București, 1997, p. 214.

² J.C. Martinez, La fraude fiscale, PUF, Paris, 1990, p. 5.

³ N. Hoanță, op. cit., p. 217, apud J.C. Martinez, op. cit.

Cel de-al treilea sens constituie un termen generic și desemnează totalitatea manifestărilor de „fugă” din fața impozitelor. Aceasta este o definiție în sens larg a evaziunii fiscale, care ajunge să înglobeze și fraudă.

Pe această linie se înscrie și definiția și clasificarea evaziunii fiscale făcută în literatura noastră de specialitate interbelică de Virgil Cordescu.

Evaziunea fiscală este rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și neprevăderii și nepriceperii legiuitorului a cărui fiscalitate excesivă este tot așa de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune. Când sarcinile fiscale apasă prea greu asupra unei materii impozabile, aceasta tinde să evadeze. Este o specie de „reflex economic” care face să dispară capitalurile pe care fiscul vrea să le impună prea mult. „Un impozit excesiv pune pe fugă materia impozabilă”.

Amenzile fiscale nu-l vor determina pe contribuabil să declare exact veniturile pe care le are, ci îl vor determina să ia o serie de precauții mai minuțioase, pentru a se sustrage de la obligațiile sale față de stat. Există o psihologie a contribuabilului de a nu plăti niciodată decât ceea ce nu poate să nu plătească.

Spiritul de evaziune fiscală se naște din simplul joc al interesului, oricare ar fi cota impozitului pus în sarcină și care nu este decât o formă a egoismului și cupidității omenești. Această mentalitate există la omul cel mai cinstit; unii, cărora nici nu le-ar veni vreodată ideea cea mai nedelicată asupra proprietății aproapei, se vor sustrage de la îndatoririle lor față de fisc fără nici o ezitare.¹

Natura omenească are întotdeauna tendința să pună interesul general în urma interesului particular; ea este înclinată să considere impozitul mai mult ca pe un prejudiciu și nu ca o legitimă contribuție la cheltuielile publice și să vadă întotdeauna cu ochi mai răi pe acela care vrea să-i micșoreze patrimoniul. Este cunoscut că, din cele mai vechi timpuri, contribuabilii au căutat să reducă obligațiile fiscale, recurgând la cele mai variate și ingenioase metode.

A înșela fiscul se consideră în mentalitatea curentă ca o probă de abilitate, nu de necinste; a plăti ceea ce fiscul pretinde este o dovadă de naivitate, nu de integritate. Există deci, în însăși natura omenească, acest spirit de a se sustrage de la obligațiile față de fisc; s-a creat un fel de sentiment colectiv de amoralitate fiscală, sentiment mai puternic și mai viu manifestat în păturile orășenești, agravat de o strâmtă și egoistă înțelegere a datoriilor sociale.

Acest spirit antifiscal, manifestat în special de către diferitele categorii de contribuabili de la orașe, își are originea în România, de la primele încercări de adaptare în țara noastră a concepțiilor moderne ale universalității și uniformizării impunerii. Țăranii, datorită specificului muncii lor, sunt o categorie de contribuabili cinștiți, ei neputând sustrage pământul, materia impozabilă, de la aplicarea cotelor de impunere.

Iată unul dintre motive pentru care este necesar să ne preocupe evidențierea metodelor folosite de agenții economici din sectorul privat.

¹ Ibidem, p. 422.

În condițiile economiei de piață, organele fiscale se confruntă cu un fenomen evaziionist ce ia proporții de masă, din cauza tendinței de a fi sustrate de sub incidența legii venituri cât mai substanțiale. Proliferarea faptelor ilegale, îndeosebi a celor din domeniul economico-financiar, este o consecință a unor imperfecțiuni ale legislației sau a lipsei unor reglementări. În perioada tranziției la economia de piață, lacunele legislative sunt mai evidente.

Democratizarea finanțelor noastre publice a produs o reacție antifiscală mai ales în rândul acelor care înainte de introducerea reformelor fiscale erau exonerati sau se bucurau de importante privilegii în ceea ce privește obligațiile lor fiscale.

În acea perioadă, cei ce dovedeau o largă înțelegere a îndatoririlor sociale erau țărani, poate și datorită faptului că vreme de sute de ani au constituit unica clasă contribuabilă. În afara acestui considerent de ordin psihologic, însă, agricultorul nu poate ascunde materia impozabilă datorită însăși naturii ei, pe când comerciantul sau industriașul găsesc prin tehnica contabilă diverse artificii pentru a scăpa din fața legilor fiscale.

Mijloacele folosite pentru sustragerea de la obligațiile fiscale se prezintă sub infinite forme, dar ele se pot împărți în două categorii:

- procedee ilicite;
- simple neadevăruri sau chiar exploatarea insuficiențelor legislative.

Evaziunea fiscală poate fi deci ilicită, având uneori și un caracter fraudulos, și legală sau mai bine zis tolerată. Se poate face deci o distincție între fraudă fiscală, care constituie un fapt ilicit chiar de natură penală, și evaziunea fiscală propriu-zisă, care nu implică fapte care să întrunească elementele unei infracțiuni (sau uneori contravenție, dar care nu este mai puțin dăunătoare interesului public).

Lipsa unor reglementări legale, în condițiile în care capitalul de stat a suferit modificări esențiale în favoarea capitalului privat, creșterea și diversificarea numărului de agenți economici cărora le revin obligații fiscale au creat posibilitatea sustragerii de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate statului, pentru majoritatea agenților economici nou înființați.

Creșterea alarmantă a cazurilor de neevidențiere corectă a operațiunilor economice, înregistrările fictive în contabilitate, înființarea unor firme având ca scop efectuarea unei singure operațiuni comerciale de amploare neînregistrată în evidențe, și apoi abandonate în totalitate, distrugerea intenționată de documente, diminuarea procentului de adaos comercial practicat, folosirea unor evidențe duble, întocmirea și prezentarea de date nereale în bilanțuri și balanțe, ascunderea unor activități comerciale, nedeclararea sucursalelor, filialelor, punctelor de lucru, a depozitelor și magaziilor, prezentarea de documente false la operațiuni de import-export, au făcut necesară adoptarea unor măsuri ferme de stopare a fenomenului de evaziune fiscală.

Măsurile pentru combaterea evaziunii fiscale s-au concretizat prin adoptarea Legii nr. 87/1994, intrată în vigoare la 24 noiembrie 1994. Apariția ei a constituit o necesitate în contextul schimbării modului și relațiilor de producție, ca urmare a transformărilor social-politice intervenite după decembrie 1989. În mod nemijlocit ea este determinată de atitudinea agenților economici și a persoanelor fizice care activează pe teritoriul României, față de îndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate statului, ca urmare a activităților economice care generează venituri supuse impozitării.

Acestei atitudini a agenților economici i se adaugă și faptul că, în mod nejustificat, unele unități bancare, prevalându-se de secretul bancar, au refuzat categoric să comunice organelor de control date privind disponibilitățile bănești aparținând agenților economici controlați și dinamica acestora.

§2. Noțiunea și formele evaziunii fiscale

2.1. Noțiunea evaziunii fiscale

Juriștii români de la începutul secolului au fost preocupați de definirea evaziunii fiscale. Lucrările de specialitate scrise în aceea perioadă sunt dovada acestor preocupări. Oreste Atanasiu considera evaziunea fiscală ca fiind reprezentată de „totalitatea procedeele licite și ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag în total sau în parte averea lor, obligațiilor stabilite prin legile fiscale”¹.

Spre deosebire de această definiție care acoperă atât mijloacele licite, cât și pe cele ilicite folosite de contribuabili în eludarea legilor fiscale, în **doctrină** este dată și o definiție conform căreia prin evaziune fiscală se înțelege „ansamblul sustragerilor intenționate de la obligațiile fiscale, comise nu prin încălcarea directă a legii, ci prin eludarea, prin ocolirea ei, cu ajutorul unor acte simulate și numai aparent reale”.

Aceste acte juridice simulate slujesc ca acte intermediare, ca manopere frauduloase fiscale, făcute cu scopul de a se sustrage, de a scăpa, de a fugi de obligațiunile fiscale, ocolind oarecum legea, care este în aparență respectată.

Această definiție dată evaziunii fiscale nu acoperă în întregime faptele în care ea se concretizează, întrucât se referă cu precădere la evaziunea fiscală legală. Dicționarul explicativ al limbii române definește evaziunea fiscală ca fiind „sustragerea de la plata obligațiilor fiscale”.

Evaziunea fiscală este rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte, a metodelor defectuoase de aplicare, precum și a

¹ D.D. Șaguna, M.E. Tutungiu, Evaziunea fiscală, Ed. Oscar Print, București, 1995, p. 58.

unei neprevăderi și nepriecării legiuitorului a cărui fiscalitate excesivă este tot atât de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune.

Este evidentă corelația strânsă dintre aceste două fapte: o cotă excesivă a impozitului și evaziunea fiscală.

După modul în care se procedează în activitatea de evitare a reglementărilor fiscale se face diferențierea între:

- evaziunea fiscală legală;
- evaziunea fiscală frauduloasă.

2.2. Evaziunea fiscală legală

1130. Prin evaziune fiscală legală se înțelege acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută a acesteia și, deci, „tolerată”.

- Această formă de evaziune nu este posibilă decât atunci când legea este lacunară sau prezintă inadvertențe. În cazul evaziunii legale, contribuabilul încearcă să se plaseze într-o poziție cât mai favorabilă, pentru a beneficia în cât mai mare măsură de avantajele oferite de reglementările fiscale în vigoare.

- Legislația fiscală impune sarcini particularilor în folosul statului: în cazurile de echivocitate aceștia trebuie exonerati de răspundere, așa cum este admis și în materia dreptului civil, care dispune că toate convențiile trebuie interpretate în sensul cel mai favorabil debitorului (art. 989 C. civ.).

Regula în materia dreptului fiscal este că taxele nu pot fi înțelese prin extensiunea lor; cu alte cuvinte, nu se poate aplica prin analogie un impozit la o situație. De asemenea, este oprită considerarea scopului avut în vedere de legiuitor pentru a completa scăpările textului legii.

Contribuabilii găsesc anumite mijloace și exploatând insuficiențele legislației le eludează în mod legal, sustrăgându-se în totalitate sau în parte plății impozitelor, tocmai datorită unei insuficiențe a legislației. Procedând astfel, contribuabilii rămân în limita drepturilor lor, fără puțință de a li se imputa ceva, iar statul nu se poate apăra decât printr-o legislație clară, științifică, precisă.

Singurul vinovat de producerea evaziunii prin astfel de mijloace este legiuitorul.

În practică faptele de evaziune fiscală bazate pe interpretarea favorabilă a legii, deci cazurile de evaziune fiscală „legală” sunt foarte diversificate

în funcție de inventivitatea contribuabilului și larghețea legii, dar cele mai frecvent folosite **metode** sunt următoarele:

- practica unor societăți comerciale de a investi o parte din profitul realizat în achiziții de mașini și echipamente tehnice pentru care statul acordă reduceri ale impozitului pe venit, măsură menită să stimuleze acumularea;

- folosirea în anumite limite a prevederilor legale cu privire la donațiile filantropice, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu duce la sustragerea unei părți din veniturile realizate de la impunere;

- scăderea din venitul impozabil a cheltuielilor de protocol, reclamă sau publicitate, indiferent dacă au fost făcute sau nu;

- interpretarea favorabilă a dispozițiilor legale care prevăd importante facilități (scutiri, reduceri) pentru contribuțiile la sprijinirea activităților sociale, culturale, științifice și sportive;

- constituirea de fonduri de amortizare sau de rezervă într-un quantum mai mare decât cel ce se justifică din punct de vedere economic, micșorând astfel venitul impozabil.

Interpretarea favorabilă a Legii nr. 12/1991 privind impozitul pe profit ce acorda scutiri de impozit pe diferite perioade de la înființarea unei societăți în funcție de profil a dus la înființarea unui număr deosebit de mare de societăți cu un anumit profil tocmai în scopul „retragerii” din fața legii fiscale (**evaziune fiscală „legală”**).

Reglementând încasarea la termenele și quantumul stabilit a taxelor și impozitelor și stipulând norme speciale împotriva ilegalităților din domeniul fiscal, legislația financiară cuprinde dispoziții referitoare la infracțiunile din acest domeniu. Infracțiunea în domeniul fiscal poartă denumirea de evaziune fiscală frauduloasă sau fraudă fiscală.

2.3. Evaziunea fiscală frauduloasă

Spre deosebire de evaziunea fiscală legală, care constă într-o menținere prudentă a sustragerii în limitele legale, fraudă fiscală se săvârșește prin încălcarea flagrantă a legii, profitându-se de modul specific în care se face impunerea.

Prin **evaziunea fiscală ilicită** se înțelege acțiunea contribuabilului ce încalcă (violetă) prescripția legală cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor convenite statului.

Evaziunea fiscală este frauduloasă când contribuabilul, obligat să furnizeze date în sprijinul declarației în baza căreia urmează a i se stabili cota impozitului, recurge la disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea quantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului. Deci, evaziunea fiscală frauduloasă sau fraudă fiscală constă în disimularea obiectului impozabil, în subevaluarea quantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat.

În general este greu să se determine toate formele de evaziune de acest gen, ele fiind practic nelimitate. În activitatea fiscală există însă **forme**

care se regăsesc mai frecvent și de acelea trebuie să se țină seama la cercetarea contabilă:

- înregistrările făcute în scopul micșorării rezultatelor;
- înființarea de conturi pasive cu nomenclaturi fictive;
- trecerea de cifre nereale în registrele contabile;
- amortismente nelegale și amortismente la supraevaluări;
- întocmirea de declarații false;
- întocmirea de documente de plăți fictive;
- crearea de rezerve latente;
- alcătuirea de registre contabile nereale;
- nejustificarea cu documente legale a înregistrărilor;
- trecerea în conturi personale a unor părți din beneficiu;
- compensațiuni de conturi;
- reducerea cifrei de afaceri;
- nedeclararea materiei impozabile;
- crearea de conturi pasive la care se găsesc alocate diferite rezerve;
- declararea de venituri impozabile inferioare celor reale;
- falsificarea sau crearea pur și simplu a unor piese și acte justificative;
- executarea de registre de evidențe duble, un exemplar real și altul fictiv;
- contabilizări de cheltuieli și facturi fictive;
- erori de adunare și raportare;
- diminuarea materiei impozabile rezultate din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli cu caracter personal ale patronilor ori înregistrarea de cheltuieli neefectuate în realitate;
- vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiunile reale supuse impozitării;
- falsificarea bilanțului, ca mijloc de fraudare a fiscoi, care presupune o convenție între patron și contabilul șef, ei fiind astfel ținuți să răspundă solidar pentru fapta comisă.

Înainte de anul 1994 se considera că legea privind evaziunea fiscală era mai mult decât o necesitate anticipându-se că gravitatea pedepselor pe care trebuia să le instituie îi va determina pe evaziioniștii de profesie sau de ocazie să se gândească mai mult înaintea săvârșirii unor astfel de acte, deoarece riscul pe care și-l asumă nu va mai fi legat de pierderea unei sume de bani, pe care o plăteau ca amendă, ci ar fi în joc o valoare mult mai mare, și anume libertatea.

După cum s-a constatat, nu la mult timp după apariția Legii nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, realitatea nu a fost pe măsura așteptărilor tuturor celor care doreau o diminuare a amploarei fenomenului evazionist.

§3. Cauzele evaziunii fiscale

În **practica internațională**, eficiența unui sistem fiscal nu se măsoară atât prin importanța venitului fiscal, cât prin gradul de consimțire la impozit care este invers proporțional cu gradul de rezistență la impozite, deci cu evaziunea fiscală.

În al doilea rând trebuie menționată insuficiența educației cetățenești și educației fiscale a contribuabililor, precum și excesul de zel al organelor fiscale, predispuse uneori la exagerări.¹

Una dintre cauzele majore ale amplificării fenomenului de evaziune fiscală o reprezintă **sistemul legislativ fiscal** care, pe lângă faptul că este incomplet, prezintă mari lacune, imprecizii și chiar ambiguități, ceea ce face ca eventualul contribuabil evazionist să aibă un spațiu larg de manevră în încercarea sa de sustragere de la plata obligațiilor fiscale legale.

O altă cauză a evaziunii fiscale o reprezintă **considerentele de ordin subiectiv**: psihologia contribuabilului și insuficiența educației fiscale.

Trebuie, de asemenea, avut în vedere faptul că lipsa unui control bine organizat și unui aparat format din personal priceput și corect poate conduce la forme de mare amploare ale evaziunii fiscale.

În fine, dar nu în ultimul rând, trebuie observat că una din cauzele importante ale evaziunii o reprezintă **lipsa unei reglementari clare, precise și unitare**, care să îngreudească acest fenomen și să îl interzică.

Evaziunea fiscală este păgubitoare atât statului, cât și contribuabilului. În primul rând statului pentru că îl lipsește de veniturile necesare îndeplinirii atribuțiilor sale esențiale. În al doilea rând contribuabilului prin faptul că totalul impozitelor se distribuie pe o masă de venituri mai mică.

Sir Austen Chamberlaine afirma că „metodele de evaziune se schimbă cu o rapiditate uimitoare” și că „noile metode de investigare trebuie adoptate cu aceeași rapiditate”.

Uneori o anumită parte din veniturile sau averea unei categorii sociale scapă impunerii datorită modului în care legea dispune stabilirea obiectului impozabil. Spre exemplu, venitul stabilit după criteriile exterioare ori după anumite norme medii este, de regulă, inferior celui real.

Posibilitățile de eludare a fiscalului diferă de la o categorie socială la alta, în funcție de natura și proveniența veniturilor ori averii supuse impunerii, de modul concret de stabilire a materiei impozabile, de modul de organizare a controlului fiscal și de alți factori specifici.

Este de remarcat faptul că dintre toate categoriile sociale, salariații sunt aceia care dispun de cele mai reduse posibilități de eludare a fiscalului, deoarece impunerea acestora se face pe baza declarației unui terț – a întreprinzătorului. În schimb, industriașii, comercianții liber profesioniști beneficiază din plin de posibilități de eschivare de la impozit, pe care le oferă impunerea pe bază de declarație.

¹ N. Hoanță, op. cit., p. 220-221.

În SUA, referindu-se la impunerea federală pe venitul persoanelor fizice profesorul A. Samuelson scria: „Pe hârtie volumul impunerii americane lasă impresia că este progresiv. Cu toate acestea multe elemente de venit scapă impunerii”.

În mod concret, referindu-ne la condițiile sociale și economice ale perioadei de tranziție pe care o străbate țara noastră, abaterile fiscal-financiare și deficiențele din activitatea agenților economici se datorează următoarelor **cauze**:

- posibilitatea oferită prin prevederile Legii nr. 31/1990 de a autoriza înființarea și funcționarea de societăți comerciale cu foarte multe activități în obiectul de activitate, fără a se verifica în prealabil dotările și condițiile reale de desfășurare a acestora în cadru legal;
- limita minimă a capitalului social de 2.000.000 lei pentru SRL-uri, care nu asigură condițiile pentru recuperarea sumelor cuvenite bugetului statului;
- lipsa reglementărilor procedurii de suspendare a agenților economici, deși Legea nr. 31/1990 prevede posibilitatea suspendării agenților economici la care s-au constatat abateri repetate;
- lipsa unor prevederi legale și a unor sancțiuni mai severe pentru inexistența documentelor de însoțire a mărfurilor pe tot circuitul parcurs de acestea, în vederea eliminării posibilităților de producere ulterioară a unor documente justificative în cazul operațiunilor surprinse de organul de control.

§4. Modalitățile evaziunii fiscale

4.1. Modalități generale ale evaziunii fiscale

Evitarea căderii sub incidența legii fiscale și, implicit, evitarea de a plăti impozitul, poate fi realizată prin trei **modalități principale**:

1. legea fiscală asigură ea însăși evaziunea printr-un regim fiscal de favoare (este cazul, în special, al regimurilor de evaluare forfetară a materiei impozabile);
2. abținerea, pur și simplu, a contribuabilului de a îndeplini activitatea, operațiunea sau actul impozabil. Această modalitate este frecventă în cazul unei fiscalități excesive (presiune fiscală mare), deoarece rata marginală de impozitare devine foarte ridicată și contribuabilul preferă să se abțină de a furniza o unitate suplimentară de muncă. Evaziunea se produce în acest caz prin substituirea timpului liber exonerat muncii impozitate și prin folosirea lacunelor sistemului fiscal. În acest caz, evaziunea fiscală se rezumă la abilitatea fiscală sau la alegerea modalităților de a plăti cât mai puțin impozit;
3. folosirea de mijloace și metode care încalcă în mod deschis legea fiscală.

Cele mai frecvente **cazuri** de evaziune fiscală în care se uzează de interpretarea favorabilă a legislației fiscale în vigoare, în practica statelor cu economie de piață sunt:

- constituirea de fonduri de amortizare sau de rezervă, într-un quantum mai mare decât cel ce se justifică din punct de vedere economic, micșorând astfel veniturile impozabile;
- practica unor societăți comerciale de a investi o parte din profitul realizat în achiziții de mașini și echipamente tehnice pentru care statul acordă reduceri ale impozitului pe venit, măsură care este menită să stimuleze acumularea;

- asocierile de familie, precum și societățile oculte dintre soția și copiii întreprinzătorului și acesta; rezultatul unei asemenea manevre este impunerea separată a acestora, repartizarea veniturilor pe fiecare asociat ducând la micșorarea sarcinilor fiscale;

- venitul total al membrilor familiei poate fi împărțit în mod egal între aceștia, indiferent de contribuția fiecăruia la realizarea lui, pe această cale obținându-se o diminuare a cuantumului impozitului pe venit care este datorat statului;

- constituirea unor depozite de păstrare și administrare de către părinte (tutore) a unor fonduri în favoarea copilului minor. În acest caz, deși venitul aferent depozitului este supus impunerii, impozitul plătit este mai mic în comparație cu ceea ce s-ar datora pe venitul astfel redivizat;

- folosirea în anumite limite a prevederilor legale cu privire la donațiile filantropice, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu, duce la sustragerea unei părți din veniturile realizate de la impunere;

- un contribuabil are posibilitatea să opteze fie pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice, fie pentru sistemul de impunere aplicabil veniturilor realizate de o corporație. Optând pentru cel de-al doilea regim fiscal, contribuabilul realizează o importantă sustragere din venitul impozabil, deoarece sistemul de impunere al corporațiilor cuprinde numeroase facilități care duc la o substanțială reducere a sarcinilor fiscale:

- luarea în considerare a unor facilități legale cu privire la excluderea din masa impozabilă a cheltuielilor cu muncă vie, cu pregătirea profesională și practica în producție, a sumelor plătite pentru contractele de cercetare ce au ca obiect programe prioritare de interes național;

- scăderea din venitul impozabil a cheltuielilor de protocol, reclamă sau publicitate, indiferent dacă au fost făcute sau nu;

- interpretarea favorabilă a dispozițiilor legale care prevăd importante facilități (scutiri, reduceri) pentru contribuțiile la sprijinirea activităților sociale, culturale, științifice și sportive.

Toate aceste modalități sunt posibile și în sistemul legislației românești. Potrivit unor evaluări ale Ministerul Finanțelor Publice, **modalitățile** cele mai utilizate pentru realizarea evaziunii fiscale ar fi:

1. În cazul **impozitului pe profit**,

- reducerea bazei de impozitare;

- neînregistrarea integrală a veniturilor realizate;

- transferul veniturilor impozabile la societățile nou create în cadrul aceluiași grup;

- încadrarea eronată în perioadele de scutire.

2. în **cazul TVA**,

- aplicarea eronată a regimurilor deducerilor;

- necuprinderea unor operațiuni ce intră în sfera TVA în baza de calcul a taxei;

- neînregistrarea ca plătitor la atingerea plafonului de 2.000.000.000. ROL;

- neevidențierea și nevirarea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de la clienți;

- sustragerea de la plata TVA prin declararea unor importuri ca fiind temporare.

3. La **accize**, modalitățile de evaziune fiscală au cuprins:

- micșorarea bazei de impozitare;

- nedeclararea corectă a operațiunii reale în cazul unor produse ale căror prețuri erau purtătoare de accize (mai ales alcool).

4.2. Evaziunea cu ajutorul conturilor bancare

Potrivit prevederilor legale în vigoare, o societate comercială cu capital privat poate să aibă deschise mai multe conturi la bănci diferite. Deschiderea conturilor bancare se face fără avizul și fără înștiințarea organelor fiscale sau a băncii la care s-au deschis alte conturi, dar băncile au obligația, conform C. proc. fisc., de a raporta imediat organelor fiscale deschiderea conturilor bancare.

Deschiderea contului la o bancă se face destul de simplu și de ușor prin depunerea unei cereri și a documentelor din care să rezulte că societatea comercială este legal constituită. Închiderea contului se face printr-o simplă cerere din partea agentului economic, banca urmărind exclusiv situația bancară a clientului său, respectiv să nu aibă credite neachitate.

În acest context legal se pot săvârși cele mai mari fraude fiscale pe bază de documente „legal” întocmite cu ajutorul conturilor deschise la una din bănci. Pentru a se elimina astfel de fenomene, se impune ca prin lege să se prevadă că un agent economic nu-și poate deschide cont decât la o unitate bancară din țară, la alegere, iar deschiderea celui de al doilea cont să nu se poată face decât în cazuri temeinic justificate și cu respectarea unor condiții, prin care cei interesați să fie înștiințați de deschiderea celui de al doilea cont (banca la care are deschis primul cont, banca la care deschide al doilea cont, organul financiar).

§5. Regimul juridic actual privind evaziunea fiscală

5.1. Definirea evaziunii fiscale

După 1989, prima lege a evaziunii fiscale a fost **Legea nr. 87/1994**. Aceasta a apărut ca o necesitate în vederea combaterii anumitor categorii de fapte favorizate de modificările survenite în structura capitalului. După decembrie 1989, capitalul de stat a suferit schimbări esențiale în favoarea capitalului privat. A avut loc un transfer al proprietății care a generat creșterea numărului de agenți economici cu capital de stat, mixt sau privat. Lipsa reglementărilor, precum și deficiențele și inadvertențele celor existente au creat posibilitatea pentru cei cărora le revin obligațiile fiscale de a se sustrage de la îndeplinirea acestora. Legiuitorul și-a propus adoptarea unor măsuri de combatere, prevenire și stopare a fenomenului de evaziune fiscală, concretizate în **Legea nr. 87/1994**. Într-o mare măsură **Legea nr.87/1994** a funcționat cu succes, cel puțin prin prisma efectului regulator pe care l-a avut, în sensul că a ordonat din punct de vedere legal faptele reprezentând contravenții și faptele reprezentând infracțiuni, sintetizând în același timp obligațiile esențiale ale contribuabililor menite să reducă și să stopeze evaziunea fiscală.

În anul 2005 a fost adoptată noua reglementare în materia evaziunii fiscale, respectiv **Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale¹. Noua reglementare nu definește evaziunea fiscală. Totuși, evaziunea fiscală poate fi definită ca fiind sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și altor

¹ M.Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

sume datorate bugetului general consolidat¹ de către persoanele fizice și persoanele juridice române sau străine.

5.2. Înregistrarea fiscală

Premisa bunei-credințe fiscale, adică a intenției contribuabilului de achitare a impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat este înregistrarea fiscală. Astfel, activitatea generatoare de venituri impozabile, permanentă sau temporară, trebuie în mod obligatoriu să se desfășoare în baza unei autorizații emise de organul competent sau a unui alt temei prevăzut de lege. Potrivit art. 69 C. proc. fisc. „Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. **Codul de identificare fiscală** va fi:

- a) pentru persoanele juridice, cu excepția comercianților, precum și pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;
- c) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- d) pentru comercianți, inclusiv pentru sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale;
- e) pentru persoanele fizice plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la mai sus la au obligația să depună **declarație de înregistrare fiscală**. De asemenea, au obligația să depună o declarație de înregistrare fiscală și persoanele prevăzute la lit. b) care au calitatea de angajator.

Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la:

- data înființării potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică;
- data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajator, după caz, în cazul persoanelor fizice.

Declarația de înregistrare fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi însoțită de acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în aceasta. Declarația de înregistrare fiscală va cuprinde: datele de identificare a contribuabilului, categoriile de obligații de plată datorate potrivit Codului fiscal, datele privind sediile secundare, datele de identificare a împuternicitului, datele privind situația juridică a contribuabilului, precum și alte informații necesare administrării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

¹ Bugetul general consolidate este definit de art. 1 din Legea nr. 241/2005 ca reprezentând ansamblul bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

Pe baza declarației de înregistrare fiscală, organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală eliberează¹ **certificatul de înregistrare fiscală**, în termen de 15 zile de la data depunerii declarației. În certificatul de înregistrare fiscală² se înscrie obligatoriu codul de identificare fiscală.

5.3. Subiectele evaziunii fiscale

Subiect al evaziunii fiscale este **contribuabilul** – persoană fizică sau juridică, română sau străină – care desfășoară activități generatoare de impozite.

Subiecte ale evaziunii fiscale pot fi atât administratorii, contabilii sau alți funcționari cu atribuții de serviciu în domeniul fiscal de la persoanele juridice, indiferent de natura capitalului – de stat sau privat –, cât și persoanele fizice autorizate sau neautorizate.

La majoritatea faptelor incriminate ca infracțiuni subiect nu poate fi decât persoana care are o anumită calitate: administrator, contabil sau altă persoană însărcinată cu atribuții de serviciu specifice.

Comiterea unei fapte prevăzute de Legea nr. 241/2005 atrage consecințe pentru viitor. Astfel, potrivit art. 12 din lege nu pot fi fondatori, administratori, directori sau reprezentanți legali ai societății comerciale, iar dacă au fost alese, sunt decăzute din drepturi, persoanele care au fost condamnate pentru infracțiunile prevăzute de legea evaziunii fiscale

5.4. Obiectul evaziunii fiscale

Obiectul juridic al infracțiunii de evaziune fiscală îl reprezintă relațiile sociale privind constituirea bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare.

Obiectul material al infracțiunii este constituit din sumele datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice și juridice române și străine.

5.5. Latura subiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală

Infracțiunile reglementate de Legea nr. 241/2005 se săvârșesc cu intenție directă și uneori indirectă. Faptele care nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât potrivit legii să constituie infracțiuni reglementate de lege pot atrage **răspunderea contravențională**.

¹ Eliberarea certificatelor de înregistrare fiscală nu este supusă taxelor de timbru.

² Contribuabilii care realizează venituri din activitatea de comerț sau prestări de servicii către populație sunt obligați să afișeze certificatul de înregistrare fiscală în locurile unde se desfășoară activitatea.

5.6. Latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală

Latura obiectivă este constituită din **acțiuni și inacțiuni** privind:

- refuzul de a prezenta organelor de control prevăzute de lege documentele justificative și actele de evidență contabilă necesare pentru stabilirea obligațiilor față de stat;

- întocmirea incompletă sau necorespunzătoare de documente primare sau de evidență contabilă, ori acceptarea unor astfel de documente cu scopul de a împiedica verificările financiar-contabile pentru identificarea cazurilor de evaziune;

- sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate statului, prin neînregistrarea unor activități pentru care legea prevede obligația înregistrării;

- sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, în întregime sau în parte, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile sau efectuarea oricăror alte operațiuni în acest scop;

- neevidențierea prin acte contabile sau alte documente legale, în întregime sau în parte, a veniturilor realizate ori de a înregistra cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, dacă au avut ca urmare neplata ori diminuarea impozitului;

- organizarea sau conducerea unei evidențe contabile duble, de către conducătorul unității sau alte persoane cu atribuții financiar-contabile, ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj, sau a altor mijloace de stocare a informațiilor, în scopul diminuării veniturilor supuse impozitelor;

- declararea fictivă făcută de contribuabili sau împuterniciții acestora cu privire la sediul unei asociații comerciale sau la schimbarea acesteia, fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege.

Urmarea unor asemenea acte sau fapte o constituie neplata sumelor datorate statului. În vederea sancționării autorului este necesară existența raportului de cauzalitate între acțiunea sau inacțiunea din latura obiectivă și urmările acesteia.

Obligațiile fiscale față de stat trebuie respectate cu rigurozitate, iar pentru realizarea acestui deziderat se impune ca volumul veniturilor și cheltuielilor să fie stabilit pe baza unor evidențe conduse cu respectarea prevederilor legale.

§6. Categoriile de fapte incriminate ca infracțiuni în sistemul Legii nr. 241/2005

- **Fapte care au drept scop ascunderea materiei impozabile și deci alterarea masei impozabile supusă impozitelor și taxelor.** Astfel, constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte:

- ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

- omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

- evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;

- **Fapte de natură a altera datoria fiscală prin neîndeplinirea ori îndeplinirea defectuoasă a unor obligații de disciplină financiar-contabilă.** Astfel, sunt infracțiuni:

- alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;
- executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;
- fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, deși acesta putea să o facă.

➤ **Fapte săvârșite de contribuabili în legătură cu atribuțiile de control fiscal ale organelor competente și realizarea creanțelor fiscale, în scopul împiedicării cunoașterii de către organul fiscal a realităților fiscale și împiedicarea recuperării sumelor datorate bugetului consolidat.** Astfel, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă.

Capitolul XXII

Cazierul fiscal

- Cazierul fiscal a fost reglementat și organizat prin Ordonanța Guvernului nr. 75/2001.¹
- În scopul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale, precum și în scopul întăririi administrării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat a fost reglementată organizarea cazierului fiscal al contribuabililor, ca mijloc de evidență și urmărire a disciplinei financiare.
- Cazierul fiscal ține evidența persoanelor fizice și juridice, precum și a asociaților, acționarilor și reprezentanților legali ai persoanelor juridice, care au săvârșit fapte sancționate de legile financiare, vamale și de disciplina financiară.
- Cazierul fiscal se organizează de către Ministerul Finanțelor Publice la nivel central, iar la nivel local de către direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București ori de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

La nivelul Ministerului Finanțelor Publice se organizează **cazierul fiscal național**, în care se ține evidența contribuabililor de pe întregul teritoriu al României, iar la nivelul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, se organizează **cazierul fiscal local**, în care se ține evidența contribuabililor care au domiciliul/sediul în raza teritorială a acestora.

¹ Republicată în M. Of. nr. 664 din 23 iulie 2004, în temeiul art. XIV lit. a) din O.G. nr. 29/2004 pentru reglementarea unor măsuri financiare, publicată în M. Of. nr. 90 din 31 ianuarie 2004, dându-se textelor o nouă numerotare.

O.G. nr. 75/2001, publicată în M. Of. nr. 540 din 1 septembrie, a fost aprobată cu modificări prin Legea nr. 410/2002, publicată în M.Of. nr. 493 din 9 iulie 2002 și ulterior a mai fost modificată prin:

- O.U.G. nr. 190/2001 pentru modificarea art. 13 din O.G. nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, M. Of. nr. 848 din 29 decembrie 2001, aprobată prin Legea nr. 228/2002, M. Of. nr. 290 din 29 aprilie 2002;

- O.G. nr. 86/2003 privind reglementarea unor măsuri în materie financiar-fiscală, M. Of. nr. 624 din 31 august 2003, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 609/2003, M. Of. nr. 930 din 23 decembrie 2003;

- O. G. nr. 29/2004 pentru reglementarea unor măsuri financiare, M. Of. nr. 90 din 31 ianuarie 2004, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 116/2004, M. Of. nr. 353 din 22 aprilie 2004.

În cazierul fiscal se înscriu date privind:

- sancțiuni aplicate contribuabililor pentru săvârșirea faptelor¹ de încălcare a legislației vamale, financiare și de disciplină financiară, rămase definitive și irevocabile potrivit prevederilor legale în vigoare;
- măsuri de executare silită aplicate contribuabililor în legătură cu faptele arătate mai sus, rămase definitive și irevocabile potrivit prevederilor legale în vigoare;
- înscrierea datelor în cazierul fiscal se face pe baza hotărârilor judecătorești definitive și irevocabile.

Până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești, Ministerul Finanțelor Publice va organiza o evidență separată, operativă pentru urmărirea derulării fazelor procedurale prevăzute de lege, datele fiind supuse secretului fiscal² potrivit legii.

Înscrierea datelor în cazierul fiscal se face în baza următoarelor documente:

- extrasele de pe hotărârile judecătorești definitive, transmise de instanțele judecătorești Ministerului Finanțelor Publice;
- extrasele de pe deciziile de soluționare a contestațiilor rămase definitive și irevocabile prin neexercitarea căilor de atac;
- actele/documentele întocmite de organele fiscale și vamale din subordinea Ministerului Finanțelor Publice, rămase definitive, prin care se consemnează datele și informațiile privind încălcarea legislației financiar-fiscale;
- actele rămase definitive ale altor organe competente să constate faptele incriminate de lege.

¹ H.G. nr. 31/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal conține în Anexa 1 lista faptelor care se înscriu în cazierul fiscal al contribuabililor. Aceasta listă menționează expres fapta, actul normativ, articolul din actul normative aplicabil. Precizăm că nu poate face obiectul înscrierii în cazierul fiscal al contribuabilului nici o faptă care nu este expres prevăzută de Anexa 1 a H.G. 31/2003.

² Secretul fiscal este reglementat de art.11 C. proc. fisc.: „(1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.

(2) Informațiile referitoare la impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat pot fi transmise numai:

- a) autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;
- b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate în baza unor convenții;
- c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;
- d) în alte cazuri prevăzute de lege.

(3) Autoritatea care primește informații fiscale este obligată să păstreze secretul asupra informațiilor primite.

(4) Este permisă transmiterea de informații cu caracter fiscal în alte situații decât cele prevăzute la alin. (2), în condițiile în care se asigură că din acestea nu reiese identitatea vreunei persoane fizice sau juridice.

(5) Nerespectarea obligației de păstrare a secretului fiscal atrage răspunderea potrivit legii”.

În scopul completării cazierului fiscal, organele fiscale pot solicita Inspectoratului General al Poliției și unităților teritoriale ale acestuia extras de pe cazierul judiciar al contribuabililor care au săvârșit faptele de încălcare a legislației financiar-fiscale.

Contribuabilii care au înscrise date în cazierul fiscal **se scot din evidență**, dacă se află în următoarele situații:

- faptele pe care le-au săvârșit nu mai sunt sancționate de lege;
- a intervenit reabilitarea de drept sau judecătorească constatată prin hotărâre judecătorească;
- nu au mai săvârșit fapte de natura celor incriminate de lege într-o perioadă de 5 ani de la data rămânerii definitive a actului prin care au fost sancționate aceste fapte;
- decesul, respectiv radierea contribuabilului.

Prezentarea certificatului de cazier fiscal este obligatorie în următoarele **situații**:

- la înființarea societăților comerciale de către asociați, acționari și reprezentanții legali desemnați;
- la solicitarea înscrierii în Registrul asociațiilor și fundațiilor, a asociațiilor și fundațiilor, de către asociații sau membrii fondatori ai acestora;
- la autorizarea exercitării unei activități independente de către solicitanți.

În baza acordurilor fiscale internaționale, Ministerul Finanțelor Publice poate furniza autorităților fiscale competente din statele partenere, la cerere, informații din cazierul fiscal al contribuabililor.

Certificatul de cazier fiscal este **valabil** 15 zile de la data emiterii și numai în scopul în care a fost eliberat.

Eliberarea certificatului de cazier fiscal se face în termen de 10 zile lucrătoare de la data solicitării eliberării. Eliberarea se face numai personal contribuabilului, respective reprezentantului, sub semnătură, cu condiția prezentării actului de identitate, ori a împuternicirii, după caz. Certificatul de cazier fiscal se întocmește în două exemplare și se semnează de către conducătorul organului fiscal.

Pentru eliberarea certificatului de cazier fiscal se percepe o taxă în sumă de 50.000 ROL.

La cerere, pentru situații de urgență, certificatul de cazier fiscal poate fi eliberat în 5 zile lucrătoare, cu plata unei taxe în sumă de 200.000 ROL.

Taxele mai sus arătate se fac venit la bugetul de stat.

Contribuabilii care figurează în evidența cazierului fiscal pot cere **rectificarea datelor înscrise**, dacă acestea nu corespund situației reale ori înregistrarea lor nu s-a făcut cu respectarea dispozițiilor legale.

Cererea de rectificare, însoțită de acte doveditoare¹, se adresează unității fiscale care a emis certificatul de cazier fiscal. Cererea de rectificare va urma procedura stabilită pentru cererea de eliberare a certificatului de cazier fiscal, fără perceperea taxei de timbru.

Organele fiscale vor comunica contribuabililor modul de soluționare a cererii de rectificare în termen de 30 de zile de la data depunerii acesteia.

Organele fiscale sunt obligate să verifice susținerile contribuabililor și, dacă constată că în cazierul fiscal s-a făcut o înregistrare greșită, iau măsuri de rectificare a datelor și comunică sau eliberează un nou certificat de cazier fiscal în locul celui contestat.

Certificatul de cazier fiscal astfel eliberat este scutit de taxa de timbru.

Contribuabilii cărora li s-a respins cererea de rectificare pot introduce **contestație** în termen de 30 de zile de la comunicare. Constația se poate introduce și în cazul în care eroarea înregistrării în cazierul fiscal nu se datorează organelor fiscale.

Constația se soluționează de către Tribunal, Secția de contencios administrativ în a cărui rază teritorială își au domiciliul sau sediul contribuabilii, fără procedura prealabilă.

Constația este scutită de taxa de timbru.

Hotărârea prin care se soluționează constația este definitivă și irevocabilă.

În caz de admitere a constației instanța va trimite o copie de pe hotărârea organului fiscal în vederea rectificării cazierului fiscal.

¹ Actele doveditoare se anexează la cererea de rectificare în copie certificate de organul fiscal competent pe baza prezentării actelor originale sau în copie legalizată.

