

**Anca Mihaela GEOROCEANU**

**DETERMINAREA  
OBLIGAȚIILOR FISCALE  
ALE SOCIETĂȚILOR  
COMERCIALE**

**Universul Juridic**

București

-2011-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2011, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

**S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**S.C. Universul Juridic S.R.L.**

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI  
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOTIT DE SEMNĂTURA ȘI  
ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE INTERIORUL  
ULTIMEI COPERTE.**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României  
GEOROCEANU, ANCA-MIHAELA**

**Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților  
comerciale / Anca Mihaela Georoceanu. - București :**  
Universul Juridic, 2011

Bibliogr.

ISBN 978-973-127-450-8

336(498)

**REDACTIE:** tel./fax: **021.314.93.13**  
tel.: **0732.320.665**  
e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

**DEPARTAMENTUL** telefon: **021.314.93.15; 0726.990.184**  
**DISTRIBUȚIE:** tel./fax: **021.314.93.16**  
e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

**[www.universuljuridic.ro](http://www.universuljuridic.ro)**

**COMENZI ON-LINE,  
CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%**

## **ABREVIERI**

- A E L S – Asociația Europeană a Liberului Schimb
- AGA – Adunarea Generală a Acționarilor
- ANAF – Agenția Națională de Administrare Fiscală
- CF – Revista Curierul Fiscal
- C. fisc. – „Codul fiscal”
- CJ – Revista Curentul Juridic
- CURIA – Curtea de Justiție a Uniunii Europene
- CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base
- DEX – Dicționarul Explicativ al Limbii Române
- ECJ – Curtea Europeană de Justiție
- ÎCCJ – Înalta Curte de Casație și Justiție
- JO – Jurnalul Oficial [al Uniunii Europene]
- LGDJ – Librairie générale de droit et de jurisprudence
- HST – Home State Taxation
- M. Of. – „Monitorul Oficial al României”
- OCDE – Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
- OG – Ordonanță a Guvernului
- OUG – Ordonanță de urgență a Guvernului
- PUF – Presses Universitaires de France
- RDC – „Revista de drept comercial”
- RRDA – „Revista română de drept al afacerilor”
- RRDC – „Revista Română de Drept Comunitar”
- RRF – „Revista Română de Fiscalitate”
- TFC – „Revista Taxe, Finanțe, Contabilitate”

anume Carta contribuabilului, care se dorește a fi un cod de conduită destinat celor doi subiecți ai raportului juridic fiscal, respectiv contribuabilul și organul fiscal (al statului sau al unităților administrativ-teritoriale).

Autoarea reușește o radiografie completă și complexă, deși o numește „prezentare succintă”, a fiscalității ce atinge activitatea societăților comerciale de orice fel.

Remarcăm în mod deosebit propunerile de îmbunătățire a legislației fiscale formulate de către autoare, evocând cu acest prilej un set de reguli cu caracter general (și anume, principiul evitării dublei impunerii interne, principiul raționalității economice a unei măsuri fiscale, principiul securității juridice, precum și cel al nereoactivității legii fiscale) care ar trebui să guverneze ansamblul legislației fiscale. Această capacitate de pătrundere și înțelegere a proceselor obiective ce au loc atât la nivel macro, cât și micro economic nu este la îndemâna majorității juriștilor și cu atât mai mult considerăm că este lăudabilă această performanță.

O altă abordare și bine documentată este aceea privitoare la drepturile contribuabililor comercianți în materie fiscală. Dincolo de faptul că această parte a lucrării este un contra-punct necesar întregii lucrări ce tratează pe larg obligațiile contribuabililor, problematica aceasta îi interesează, în cel mai înalt grad, pe toți subiecții vizați prin legislația fiscală. În plus, pentru teoreticienii dreptului fiscal subiectul este relativ recent dezbătut în literatura de specialitate, iar lucrarea de față reușește o radiografie a celor mai importante și interesante opinii exprimate pe plan național și nu numai. Considerăm că subiectul nu este epuizat și cercetarea pe această temă se poate extinde și în alte zone ale literaturii de specialitate din spațiul european, pentru că rezultatele unui astfel de demers științific ar putea fi valorificate, chiar în interes general.

Ultima parte a lucrării impresionează prin volumul informațiilor prezentate din practica judiciară a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dar și prin curajul și pertința concluziilor pe care le trage autoarea din studiul spețelor deduse analizei. De asemenea, sunt interesante și evoluțiile înregistrate în ultimii ani în activitatea Comisiei Europene în scopul combaterii neajunsurilor provocate de fiscalizarea diferită în diversele state membre ale UE a activității

economice a companiilor. În acest sens autoarea realizează și o prezentare a celor mai importante eforturi făcute pe plan european pentru a se asigura aplicarea principiilor generale ale Uniunii Europene privind libera circulație a mărfurilor și a capitalurilor fără distorsiuni financiar-fiscale inevitabile în contextul necesității respectării suveranității fiscale a statelor membre ale UE.

În concluziile lucrării de față autoarea face o analiză extrem de critică, dar pertinentă asupra legislației fiscale în vigoare îndreptându-și atenția, cu precădere asupra dispozițiilor de drept material fiscal ce vizează, în mod special, activitatea agenților economici români.

În acest sens, autoarea formulează numeroase propuneri de lege ferenda atrăgându-ne în mod special atenția aceea referitoare la reducerea cotelor de impunere ori acordarea unor facilități fiscale cu privire la care ne-am pronunțat și noi, în numeroase rânduri, ori modificarea totală a grilei de stabilire a impozitului minim, sau aceea referitoare la corelarea legislației fiscale cu cea comunitară ce devine prevalentă. În această împrejurare autoarea cere chiar abrogarea dispozițiilor dreptului intern ce intră în contradicție cu dispozițiile dreptului comunitar în materie, poziție pe care o considerăm justificată având în vedere calitatea de membru al Uniunii Europene pe care o deține România.

În concluzie, apreciem că lucrarea Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale că se constituie ca un veritabil demers științific. Este o lucrare bine documentată întemeindu-se pe o bibliografie bogată și variată, scrisă într-un ritm alert și plăcut, beneficiind de o exprimare elevată și accesibilă oricărei categorii de cititori. Lucrarea este, în același timp, interesantă prin concluziile pertinente pe care le cuprinde, utilă teoreticienilor, dar mai ales practicienilor dreptului fiscal, și ca atare poate fi, în măsura în care va fi valorificată, o contribuție importantă la dezvoltarea teoriei dreptului fiscal românesc.

**Conf. univ. dr. Cristina ONEȚ**

## CUVÂNT ÎNAINTE

Presiunea fiscală asupra agenților economici este cea mai actuală și concludentă problemă în mediul de afaceri și al juriștilor de afaceri, deopotrivă teoreticieni sau practicieni. Demersul autoarei este cu atât mai dificil, cu cât permanenta primenire a expresiilor fiscalității – între instrument al deciziei politice și pârgie a politicii fiscale - se lovește astăzi de efectele crizei economice și financiare. Lucrarea lămurește cauzele fiscale care periclitează performanțele întreprinderilor comerciale, abordarea fiind în permanență la răscrucea naturală dintre interesul statului de a-și realiza obiectivele politicii economice și sociale, și interesul mediului de afaceri de a nu fi paralizat prin fiscalitate. Autoarea promovează tematica fiscalității agenților economici într-o manieră modernă, ca pe un drept al răspântiilor și al frontierelor, inovator și complementar cu raționalitatea economică – în acest context al pluridisciplinarității se încadrează diligențele de clasificare a contribuabililor și cele referitoare la prezentarea regulilor contabile în condiții de armonizare europeană.

Într-o tematică în care originalitatea este limitată prin caracterul exhaustiv al intervenției statului, tehnicitatea și imperativitatea normelor, autoarea găsește în structurarea lucrării un element de personalizare adecvată a demersului său. Gruparea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale în două categorii mari, comune și respectiv speciale, decelarea obligațiilor de natură pur contabilă, de cele de natură declarativă și respectiv cele cu caracter de plată, fără ignorarea obligațiilor procedurale în contextul inspecției fiscale, toate aceste eforturi depășesc simpla sinteză și permit o reconstrucție conceptuală aptă să individualizeze lucrarea, conferindu-i nota contributivă specifică.

Probațiunea specifică înregistrărilor contabile, contradicția între regula contabilă și regula fiscală de corectare a erorilor descoperite, modernitatea tehnicilor de stocare și transmitere a datelor contabile, independența obligațiilor declarative de rezultatele financiare ale

sesizarea unor practici abuzive ale jurisdicțiilor naționale pentru obținerea de avantaje fiscale contravenind principiilor directivelor europene TVA, cu soluții relevante ale Curții de Justiție a Comunităților Europene în materie.

Dreptului european îi este consacrată o parte semnificativă înspre finalul lucrării, fiind prezentate într-o manieră implicată și analitică principalele aspecte relative la regulile generale privind impozitarea societăților în Uniunea Europeană, așa cum s-au conturat și s-au impus ele prin legislația și jurisprudența comunitară. Sunt bine sesizate dificultățile întâmpinate de politica fiscală europeană în spațiul comunitar, care țin de menținerea unui grad de suveranitate a statelor membre (clonarea sistemelor juridice prin armonizare se oprește atunci când e vorba despre veniturile statelor, după modelul etern al fabulelor lui Esop, La Fontaine și Alexandrescu), greutăți care mai țin de interesul statelor membre în a oferi fiscalitatea ca instrument național de competiție economică între ele. În condițiile menținerii fiscalității ca și câmp de luptă concurențială între state, termenul de *strategie fiscală* europeană este într-adevăr mai adecvat și realist, decât cel de politică. Cert este interesul UE, pe de o parte de a coordona evoluțiile în fiscalitatea statelor (vezi directivele cu țintă fiscală privind fuziunile, divizările și transferul de active, privind impozitarea dobânzilor și redevențelor, grupurile de lucru pentru punerea în operă a unei asiete comune pentru TVA etc.). Pe de altă parte, Curtea Europeană de Justiție controlează punerea în aplicare echitabilă și corectă a fiscalității indirecte la nivelul statelor membre, acest instrument fiind cu deosebire vizibil în tratamentul fiscalității grupurilor transfrontaliere de societăți.

În concluzie, apreciem că „Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale” este o lucrare științifică de valoare, cu analize temeinice și contributive din perspectiva perfecționării sistemului normativ actual și al omogenizării jurisprudenței în materie fiscală.

**Conf. dr. Radu N. CATANĂ**

## **PRIMA VERBA**

1. Tema prezentei lucrări privește o problematică deosebit de complexă și densă, întrucât determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale a presupus și pretinde în continuare numeroase operațiuni, activități, acte de aplicare a legislației fiscale naționale și europene care se află într-o continuă mișcare, prefacere, adaptare la ceea ce presupune piața comună europeană, care se confruntă în prezent cu criza financiară și economică ce a cuprins aproape întreg mapamondul. Deoarece legislația fiscală (în special cea națională) este instabilă, modificându-se frecvent, de multe ori am resimțit nevoia de a reveni asupra unor părți din lucrare în vederea actualizării continue a aspectelor mai importante abordate și tratate.

2. În contextul arătat, am elaborat și definitivat lucrarea pornind de la câteva aspecte generale care caracterizează cadrul legislativ abordat, pe care le-am prezentat și apoi le-am analizat într-o ordine care mi s-a părut logică în raport cu conținutul concret al lucrării: fiscalitatea ca instrument al politicii fiscale, societatea comercială ca subiect al raportului de drept fiscal (deci, în calitate de contribuabil), deslușirea naturii juridice și clasificarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale, precum și analizarea unora dintre particularitățile pe care le prezintă – în cadrul unei abordări de ansamblu – determinarea obligațiilor fiscale legal stabilite în sarcina societăților comerciale.

3. Practic, punctul de pornire și de bază care a stat la elaborarea lucrării a fost definiția legală a contribuabilului cuprinsă în C. pr. fisc., potrivit căreia contribuabilul este orice persoană ce datorează taxe, impozite, contribuții sau alte sume bugetului general consolidat; iar conform acestei definiții contribuabilul poate fi analizat atât în sens restrâns, cât și în sens larg, fiind, pe de o parte, persoana care datorează

și suportă în nume propriu anumite sume de bani bugetului general consolidat, având obligații fiscale proprii, iar, pe de altă parte, fiind toate persoanele care sunt obligate să efectueze plata unor obligații fiscale proprii altor contribuabili, care au astfel obligații fiscale improprii față de bugetul general consolidat (încadrându-se, așadar, în categoria contribuabililor).

Pe parcursul lucrării se regăsesc mai multe clasificări ale obligațiilor fiscale, pe care le-am grupat după anumite criterii ce mi s-au părut suficient de clare și, deci, utile sistematizării materiei tratate. Apreciez că aceste clasificări sunt de natură să contribuie (conducă) la o mai bună și exactă determinare a obligațiilor fiscale ale societăților comerciale.

4. Astfel, am grupat obligațiile fiscale ale societăților comerciale în două categorii mari: obligații fiscale comune (pe care trebuie să le îndeplinească toate societățile comerciale, indiferent de felul lor și de obiectul de activitate pe care îl desfășoară) și, respectiv, obligații fiscale speciale (sau specifice) care sunt puse numai în sarcina anumitor societăți comerciale (diferit stabilite prin lege, în funcție de felul activităților pe care le desfășoară).

În cadrul obligațiilor comune tuturor societăților comerciale am prezentat într-o ordine (succesiune) care mi s-a părut cea mai logică obligațiile contabile, obligațiile declarative, obligațiile de plată și, în final, obligațiile procedurale pe care le-ar putea avea orice societate comercială încă din momentul constituirii și dobândirii personalității juridice și mai apoi pe parcursul desfășurării activității comerciale.

Chiar dacă unele aspecte din cadrul acestui capitol tind să treacă granița dintre drept și științe economice, am considerat utile și pertinente unele analize și explicații precum cele privitoare la clasificarea contribuabililor în contribuabili mari, mijlocii și mici sau cele referitoare la regulile privind ținerea evidențelor contabile, deoarece acestea sunt absolut necesare pentru determinarea corectă a obligațiilor fiscale ale societăților comerciale.

Obligațiile fiscale specifice unor societăți comerciale le-am subclasificat apoi în funcție de competența de determinare a acestora în: obligații fiscale care sunt determinate de către contribuabil (adică de înșăși societatea comercială, în conformitate cu prevederile legislației

# CAPITOLUL I

## FISCALITATEA ÎN ROMÂNIA

### 1. Conceptul de fiscalitate

7. Privită atât din perspectiva statică, cât și dinamică, fiscalitatea – utilizată ca instrument al deciziilor politice – este în același timp generatoare și rod a politicii fiscale. Politica fiscală și sistemul fiscal sunt componentele de bază ale politicii economice, cu influențe majore asupra echilibrului macroeconomic, care fac să funcționeze diferite tehnici și mecanisme de prelevare a impozitelor și taxelor în scopuri politice, economice și/sau sociale.

Evoluția fiscalității este strâns legată de evoluția statului și a funcțiilor acestuia; analizarea noțiunii de fiscalitate este importantă și necesară, întrucât, din modul în care aceasta este construită și funcționează, se pot desprinde concluzii referitoare la presiunea fiscală, politica fiscală și eficiența implicării puterii publice în viața economică și socială a unei societăți.

Fiscalitatea, în principiu, urmărește realizarea obiectivelor politicii economice și sociale a statului, însă – în practică, de multe ori – înfrânează realizarea acestor obiective, caz în care societatea trebuie să găsească soluții pentru reformarea sistemului fiscal, în sensul de a reorienta conceptele și totodată reglementările legale spre ceea ce se consideră a fi țelul fiscalității, pe o perioadă de timp anume.

Fiscalitatea – privită ca totalitatea impozitelor și taxelor dintr-un stat – a fost definită în literatura de specialitate atât de juriști, cât și de către economiști, ca fiind *totalitatea impozitelor instituite într-un stat, care-i procură acestuia o parte covârșitoare din veniturile bugetare, fiecare impozit având o contribuție specifică și un anumit rol regulator în economie.*

Acest concept a fost alăturat de cele mai multe ori sistemului fiscal care cuprinde un ansamblu de concepte, principii, metode, procese, cu privire la o mulțime de elemente (materie impozabilă, cote de impunere, subiecți fiscali) între care se manifestă relații care apar ca urmare a proiectării, legiferării, așezării și percepției impozitelor și care sunt gestionate conform legislației fiscale, în scopul realizării obiectivelor statului.

Politica fiscală se află la granița dintre politica bugetară – pe baza căreia se iau decizii privind amplasarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite – și tehnica fiscală – care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor<sup>1</sup>.

Fiscalitatea<sup>2</sup> este sistemul de percepere a impozitelor și taxelor prin fisc, iar fiscul este instituția de stat care stabilește și încasează contribuțiile către stat și îi urmărește pe cei care nu și-au plătit aceste contribuții. Cu alte cuvinte, fiscalitatea – sistemul de constituire a resurselor financiare ale statului – este considerată de către contribuabili drept o formă de constrângere a acestora<sup>3</sup>.

Politica fiscală<sup>4</sup>, atribut al politicii de percepere și utilizare a resurselor necesare satisfacerii consumului public și furnizării de servicii publice, se aplică prin intermediul unui instrument specific: fiscalitatea<sup>5</sup>. Unii autori analizând fiscalitatea în cadrul complexului proces<sup>6</sup> în care aceasta se prezintă, afirmă că aceasta este un „rău necesar”<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> A se vedea M. Șt. Minea, C.F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 18.

<sup>2</sup> Vezi *Dicționarul explicativ al limbii române – Dex*, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1996, p. 382.

<sup>3</sup> A se vedea P.-J. Douvier, *Droit fiscal dans le relations internationales*, A. Pedone, Paris, 1996; J.-L. Mathieu, *La politique fiscale*, Economica, Paris, 1999; V. Nouzille, *La traque fiscale*, Ed. Albin Michel, Paris, 2000, p. 10 și urm.

<sup>4</sup> E. Disle, J. Saraf, E. Rascol, *Gestion fiscale*, Ed. Dunod, Paris, 2006.

<sup>5</sup> M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II – Drept fiscal, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 18.

<sup>6</sup> Fiscalitatea reprezintă un domeniu complex, având în vedere legăturile stânse pe care le are cu economicul și politicul. A se vedea, în acest sens, J. Grosclaude, P. Marcessou, *Droit fiscal général*, ed. a VI-a, Ed. Dalloz, Paris, 2007, p. 1.

<sup>7</sup> A se vedea M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, *op. cit.*, p. 19 și 20.

8. Publicarea lucrării *Bogăția Națiunilor* a lui Adam Smith în anul 1776 este considerată originea Economiei ca știință, scrisă într-o epocă în care industria cunoștea o dezvoltare fără precedent. Preocuparea principală a fost creșterea economică și alte teme relaționate cum sunt distribuția, valoarea, comerțul internațional etc. Unul dintre obiectivele sale principale a fost denunțarea ideilor mercantiliste restrictive ale liberei concurențe ce erau încă foarte extinse pe timpul epocii sale. Conform ideilor lui Adam Smith statul trebuia să se abțină să intervină în economie deoarece oamenii acționau liber în căutarea propriului interes, existând o mână invizibilă ce le convertea eforturile în beneficii pentru toți.

În volumul menționat, Adam Smith expune Principiile fiscalității, considerând că înainte de a pătrunde în cercetarea diferitelor impozite este necesar ca discutarea lor să fie precedată de următoarele patru maxime asupra impozitelor în general:

a) Trebuie ca supușii fiecărui stat să contribuie, pe cât posibil, la susținerea statului, în raport cu posibilitățile lor respective, adică în raport cu venitul de care, sub protecția aceluia stat, ei se pot bucura. Toate aceste cheltuieli ale statului, care privesc pe cetățenii unei mari națiuni, la care toți sunt obligați să contribuie în raport cu partea pe care o posedă. Acest principiu – justetea sau echitatea de impunere – este îndreptat împotriva privilegiilor deținute de unele clase și exprimă cerințele ca toți supușii statului să contribuie la acoperirea cheltuielilor publice pe măsura veniturilor realizate.

b) Impozitul pe care fiecare persoană este obligată să-l plătească trebuie să fie bine precizat, și nu arbitrar. Epoca de plată, modalitatea de plată, suma de plată, acestea toate trebuie să fie clare și evidente, atât pentru contribuabil, cât și pentru orice altă persoană. Cel de-al doilea principiu – al certitudinii impunerii – urmărește siguranța pentru fiecare individ, cu privire la ceea ce trebuie să plătească. Principiul este, în materie de impunere, de atâta importanță, încât un grad foarte mare de injustețe – după cum se poate vedea – constituie un rău mult mai mic decât un grad mai redus de nesiguranță.

c) Orice impozit trebuie să fie perceput la timpul și în modul care reiese a fi cel mai convenabil pentru contribuabil ca să-l plătească. Al treilea principiu – al comodității perceperii impozitelor – stipulează că la stabilirea modului și termenului de plată este bine să se țină seama

sine, care nici în cea mai optimistă opinie nu se apropie de spusele marelui economist Adam Smith.

9. Principiile fiscalității conform Codului fiscal român se regăsesc în capitolul II, art. 3; acestea se doreau a fi un sprijin pentru societatea românească, în sensul de a facilita înțelegerea, aplicarea și interpretarea normelor de drept fiscal, principii general valabile pe care să se bazeze fiscalitatea. Aceste principii, deși nu sunt suficiente și nici pertinente<sup>1</sup> – fiind multe altele mai valoroase care pot fi deduse din prevederile constituționale, din practica instanțelor judecătorești sau chiar din opiniile susținute și argumentate în doctrină –, le vom prezenta, deoarece acestea constituie opera legiuitorului român. Astfel, cele patru principii sunt:

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. Acest principiu reflectă de fapt principiul egalității în drepturi a tuturor persoanelor care devin contribuabili ai statului nostru, fără vreo distincție sau discriminare<sup>2</sup>;

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. Acest principiu este încălcat prin însăși prevederile Codului fiscal, care sunt alambicate și care, mai mult, se modifică cu o frecvență uimitoare, nelăsând contribuabilul să poată înțelege norma fiscală și nepunând la dispoziția acestuia norme de aplicare deodată cu momentul legiferării<sup>3</sup>;

---

<sup>1</sup> A se vedea R. Bufan, M. Șt. Minea, *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 103-114, precum și autorii acolo citați.

<sup>2</sup> Acest principiu este singurul comparabil cu cele întâlnite în literatura străină de specialitate.

<sup>3</sup> Un exemplu concludent și de actualitate este cel privind aplicarea TVA asupra livrării de imobile de către persoanele fizice, în sensul că deși încă din anul 2002 exista cadrul legal potrivit căruia operațiunile de livrare de imobile sunt operațiuni impozabile ce intră în sfera de aplicare a TVA, totuși nu existau precizări clare și proceduri bine determinate de înregistrare, de deducere a taxei sau de verificare a persoanelor fizice care desfășurau asemenea activități.

sine, care nici în cea mai optimistă opinie nu se apropie de spusele marelui economist Adam Smith.

9. Principiile fiscalității conform Codului fiscal român se regăsesc în capitolul II, art. 3; acestea se doreau a fi un sprijin pentru societatea românească, în sensul de a facilita înțelegerea, aplicarea și interpretarea normelor de drept fiscal, principii general valabile pe care să se bazeze fiscalitatea. Aceste principii, deși nu sunt suficiente și nici pertinente<sup>1</sup> – fiind multe altele mai valoroase care pot fi deduse din prevederile constituționale, din practica instanțelor judecătorești sau chiar din opiniile susținute și argumentate în doctrină –, le vom prezenta, deoarece acestea constituie opera legiuitorului român. Astfel, cele patru principii sunt:

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. Acest principiu reflectă de fapt principiul egalității în drepturi a tuturor persoanelor care devin contribuabili ai statului nostru, fără vreo distincție sau discriminare<sup>2</sup>;

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. Acest principiu este încălcat prin însăși prevederile Codului fiscal, care sunt alambicate și care, mai mult, se modifică cu o frecvență uimitoare, nelăsând contribuabilul să poată înțelege norma fiscală și nepunând la dispoziția acestuia norme de aplicare deodată cu momentul legiferării<sup>3</sup>;

---

<sup>1</sup> A se vedea R. Bufan, M. Șt. Minea, *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 103-114, precum și autorii acolo citați.

<sup>2</sup> Acest principiu este singurul comparabil cu cele întâlnite în literatura străină de specialitate.

<sup>3</sup> Un exemplu concludent și de actualitate este cel privind aplicarea TVA asupra livrării de imobile de către persoanele fizice, în sensul că deși încă din anul 2002 exista cadrul legal potrivit căruia operațiunile de livrare de imobile sunt operațiuni impozabile ce intră în sfera de aplicare a TVA, totuși nu existau precizări clare și proceduri bine determinate de înregistrare, de deducere a taxei sau de verificare a persoanelor fizice care desfășurau asemenea activități.

c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora. În ceea ce privește acest principiu care urmărea justa așezare a sarcinii fiscale, putem susține că a avut aplicare până la momentul introducerii cotei unice de impunere, deoarece anterior se folosea – într-adevăr – cota (baremul) procentuală progresivă;

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. Principiul eficienței impunerii este considerat în practică un deziderat, deoarece se referă la stabilitatea și neretroactivitatea legii fiscale, iar în legislația fiscală din țara noastră numai despre stabilitate nu se poate discuta. Acest principiu a fost flagrant încălcat de nenumărate ori doar prin însuși Codul fiscal<sup>1</sup>, fără să mai facem referire la multe acte normative speciale care se aliniază haosului legislativ din domeniul fiscal.

Considerăm că simpla enumerare a celor patru principii menționate și compararea lor cu principii ale impozitării care se regăsesc atât în literatura internațională de specialitate, cât și în legislația internațională ne fac să înțelegem de ce Codul fiscal trebuie regândit și restructurat. Felul în care principiile de bază ale fiscalității românești sunt stabilite și definite în Codul fiscal, precum și lipsa unor principii cu adevărat moderne reprezintă cauze ale rămânerii în urmă a sistemului fiscal autohton în comparație cu cele existente în alte state.

10. În România, după 1989, în condițiile tranziției la economia de piață, a început să se acorde atenție dreptului fiscal. În această etapă, de dezvoltare rapidă a activității private, a fost necesară instituirea unor reguli de conduită în acest sens, astfel că organele legislative române au „fabricat” cu rapiditate actele normative necesare la acel moment.

---

<sup>1</sup> Care a fost până astăzi modificat de aproximativ 49 de ori.

Pe fondul unei legislații anacronice și lacunare au apărut o serie de diferende cu autoritățile fiscale, legate în special de calculul impozitelor și acordarea înlesnirilor<sup>1</sup>.

Instabilitatea legislativă a afectat și afectează și în prezent activitățile economice la nivelul întregii societăți, fiind resimțită în special în domeniul afacerilor, unde echilibrul și stabilitatea sunt principalii piloni. Astfel, în multe cazuri o modificare legislativă inoportună, chiar dacă putea avea efecte pozitive asupra unei categorii de contribuabili, putea afecta – practic – în mod negativ categoria menționată anterior, prin simpla necesitate a aplicării modificării respective<sup>2</sup>.

Considerăm că așezarea și limpezirea cât mai rapidă a legislației care susține raporturile sociale care se derulează, în principal, în domeniul economic, în țara noastră, va fi de natură să asigure cadrul adecvat unei dezvoltări echilibrate și continue a economiei (pe fondul căreia – aplicând reglementările fiscale constant menținute la cote normale – se vor putea colecta și venituri bugetare corespunzătoare).

În concluzie, în România, de aproape două decenii ne confruntăm cu o legislație fiscală excesiv de mobilă, care s-a încercat a fi stabilizată în prezent prin adoptarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.

Aceste motive, alături de nevoia de resurse financiare ale statului, au determinat instituirea și aplicarea unor norme juridice împovărătoare pentru contribuabili, presiunea fiscală fiind tot mai ridicată. Pe de altă parte, trebuie înțeleasă și tendința organului legislativ de modificare a legii prin nevoia de îmbunătățire a sistemului legislativ și totodată obligativitatea alinierii la standardele europene<sup>3</sup>.

Pentru evitarea fiscalității excesive<sup>4</sup>, ministrul Finanțelor Publice

---

<sup>1</sup> Pentru detalii, a se vedea, R. Bufan, *Drept fiscal al afacerilor*, Ed. Brumar, Timișoara, 2003, p. 16 și urm.

<sup>2</sup> A se vedea și A. Florescu, G. Bălașa, *Fiscalitatea în România*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 8.

<sup>3</sup> A se vedea P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques politiques et institutions fiscales comparées*, ed. a II-a, Presses Universitaires de France, Paris, 1997, p. 307.

<sup>4</sup> Într-o statistică din anul 2007 se arată că „Finanțele au identificat 385 de taxe parafiscale și au redus deja numărul acestora la 278. Finanțele au cerut tuturor autorităților care pot impune taxe să le transmită o evidență a acestora. Numărul exact al taxelor parafiscale nu este cunoscut, iar noțiunea de *parafiscalitate* nu are o definiție unitară”.

a elaborat și publicat Registrul Fiscal<sup>1</sup> care cuprinde toate impozitele, contribuțiile, taxele și tarifele percepute de stat în baza Codului fiscal și în afara Codului fiscal, la nivel central și local<sup>2</sup>, care oferă o mai mare transparență la nivelul contribuabilului bugetului general consolidat.

În condițiile actuale de criză financiară la nivel mondial și cu preponderență în țara noastră, se pune în discuție majorarea gradului de presiune fiscală ca o posibilă soluție a creșterii veniturilor publice în vederea susținerii întregii economii. Așadar, având în vedere acordurile României cu FMI și angajamentele asumate în fața UE, au fost necesare măsuri de reducere a cheltuielilor bugetare și de asigurare a creșterii veniturilor statului.

Considerăm că majorarea cotelor de impunere nu constituie o soluție viabilă, o astfel de măsură legislativă nu ar face decât să stârnească nemulțumirea populației. Un argument în acest sens îl reprezintă faptul că și în situația majorării unor impozite statul român se va afla în continuare în imposibilitatea colectării creanțelor fiscale. Mai precis, în România, problema majoră – în prezent – este neputința colectării veniturilor publice, și nu inexistența (scriptică) a acestora. Problema este aceea a aducerii – din punct de vedere tehnic – a organelor fiscale la un statut corespunzător al eficienței lor în materia colectării veniturilor bugetare.

O propunere în acest sens ar fi – din contră – acordarea unor reduceri sau înlesniri pentru plățile anticipate ale obligațiilor fiscale, soluție care ar avea șanse de succes mai mari în vederea creșterii veniturilor publice și acoperirea deficitului bugetar.

Fiscalitatea – privită ca o problemă comună a Europei – trebuie analizată prin prisma unor acte internaționale care prezintă o importanță deosebită, fiind chiar izvoare ale dreptului fiscal internațional. Astfel, în materia dreptului fiscal au incidență cel puțin trei categorii de astfel de

---

<sup>1</sup> [www.mfin.ro](http://www.mfin.ro).

<sup>2</sup> Registrul fiscal numără 115 taxe și impozite ale bugetului general consolidat, față de cele 400 numărate recent de Banca Mondială.

acte, și anume: Convențiile pentru evitarea dublei impunerii<sup>1</sup>, Tratatul Comunitare<sup>2</sup> și Convenția Europeană a Drepturilor Omului<sup>3</sup>.

## 2. Presiunea fiscală asupra agenților economici

11. Indiferent de terminologia folosită (coeficient fiscal, tensiune fiscală), presiunea fiscală reprezintă gradul de fiscalitate, adică gradul în care contribuabilii în ansamblu, societatea, economia, suportă, pe seama rezultatelor obținute din activitatea lor, impozitele și taxele, ca prelevări obligatorii instituite și percepute prin constrângere de către stat. Ea reprezintă proporțiile din venituri la care, în mod nevoit și obligatoriu, contribuabilii – persoane fizice și juridice – renunță în favoarea statului, sub forma impozitelor, vărsându-le în cadrul exigibilităților, la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale<sup>4</sup>.

Creșterea presiunii fiscale este urmarea directă a extinderii rolului economic și social al statului. Pentru stat interesul general primează, acest aspect constituie o problemă importantă a politicii sale fiscale, dar existența unei fiscalități ridicate comparativ cu posibilitățile reale ale contribuabililor de a participa la realizarea veniturilor publice conduce, implicit, la scăderea cererii de bunuri de consum și, deci, a reducerii nivelului de trai.

În România, problema presiunii fiscale este deosebit de actuală datorită faptului că, pe de o parte, ne aflăm încă în faza modernizării sistemului fiscal, pe de altă parte, pentru că economia românească resimte lipsa capitalurilor disponibile de a fi investite și apoi că, datorită situației economiei, veniturile realizate de contribuabili sunt relativ reduse pentru a putea fi ușor grevate de o fiscalitate de dimensiunile celei actuale.

---

<sup>1</sup> Acestea au o vechime și importanță considerabilă; a se vedea, în acest sens, R. Bufan, *Fiscalitatea operațiunilor cu elemente de extraneitate (I)*, în RDC nr. 1/2005, p. 172.

<sup>2</sup> Acestea impun anumite conduite obligatorii statelor membre și celor în curs de aderare.

<sup>3</sup> A se vedea M. Șt. Minea, *Elemente de drept financiar internațional*, ed. a II-a, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2009, p. 97 și 98.

<sup>4</sup> T. Moșteanu, *Presiunea fiscală*, în „Impozite și taxe”, nr. 5/mai 1997, p. 63.

Dar o presiune fiscală peste anumite limite poate crea unele pericole pe următoarele planuri:

a) pe plan social: nemulțumiri generale, tulburări sociale și revolte fiscale;

b) pe plan economico-social: fenomenul de „muncă la negru”, evaziune și fraudă fiscală, criminalitate economică;

c) pe plan economic: nu stimulează munca, investițiile și economiile, face să nu se realizeze creșterea urmărită a încasărilor din impozite.

12. Deși statistica oficială nu publică rata presiunii fiscale la intervale de timp regulate (anual)<sup>1</sup>, se apreciază că o presiune fiscală de aproximativ 40% cum este evaluată în țara noastră este mult prea mare<sup>2</sup> în comparație cu veniturile submediocre ale majorității contribuabililor români cu venituri exclusiv salariale sau a micilor întreprinzători.

Impozitarea salariilor din România, deși a fost redusă de la începutul anului 2003 cu 5%, iar din anul 2005 a fost stabilită la numai 16%, rămâne una împovărătoare (menținându-se printre cele mai ridicate din Europa) datorită „consistenței” contribuțiilor sociale datorate – într-o considerabilă măsură – de către angajatori (societăți comerciale) și angajați. Pentru exemplificare: contribuțiile pentru asigurările sociale datorate în anul 2010 de către angajator (CAS, CASS) se ridică la 29%, iar cele datorate de angajați, la 16%.

Povara contribuțiilor sociale asupra societăților comerciale este resimțită mai puternic decât celelalte prelevări fiscale, atât datorită cotelor ridicate ce trebuie plătite de către angajator, cât și datorită concepției angajatorului, respectiv salariatului, privind diferența majoră dintre suma care iese din bugetul angajatorului, mult superioară salariului net care este considerat de către salariat beneficiul real al muncii sale.

---

<sup>1</sup> Conform datelor furnizate de Banca Națională, la adresa de internet [www.bnro.ro](http://www.bnro.ro) nivelul sarcinii fiscale în România se menține sub pragul de 30% din produsul intern brut; 28,4% în anul 2001, 27,5% în 2002, 27,8% în 2003, 27,9% în 2004. Raportat la aceste cifre putem susține că România are o fiscalitate mult mai redusă decât media la nivelul UE, care era în anul 2003 la nivelul de 41,5%.

<sup>2</sup> Doar câteva țări din UE mai au o fiscalitate atât de redusă, comparabilă cu țara noastră, cum ar fi Irlanda, Slovacia, Lituania, Bulgaria ș.a.

Într-o evoluție a presiunii fiscale, agenții economici au fost supuși la aceleași presiuni fiscale prin obligația de a plăti o parte din profitul realizat, ca impozit pe profit (25% asupra profitului impozabil, conform Legii nr. 414/2002, cu modificările și completările ulterioare) și un impozit pe veniturile microîntreprinderilor (1,5% asupra cifrei de afaceri – OG nr. 24/2001).

Prin OUG nr. 138/2004<sup>1</sup> pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 – privind Codul fiscal<sup>2</sup>, a fost introdusă cota de 16% pentru impozitul pe profit și impozitul pe salarii și cota de 3% asupra veniturilor microîntreprinderilor. Cu toate că impozitul pe salarii a fost redus, celelalte contribuții legate de forța de muncă, așa cum am arătat, se mențin la un nivel ridicat<sup>3</sup>.

Impozitele directe datorate și suportate de societățile comerciale afectează volumul vânzărilor și prestărilor de servicii prin intermediul prețurilor, deci sunt, de asemenea, factori cauzatori ai presiunii fiscale. Toate aceste impozite afectează capacitatea de autofinanțare și plata societăților.

Cu toate că nu se pot stabili limite optime ale presiunii fiscale, din istoria dezvoltării economice a țărilor lumii rezultă că o presiune fiscală ridicată constituie o frână asupra dezvoltării, și este cauza reducerii activității, a evaziunii fiscale și contrabandei, a muncii la negru și a lipsei investițiilor majore.

---

<sup>1</sup> OUG nr. 138/2004 – a fost publicată în M. Of. al României nr. 1281/30 dec. 2004.

<sup>2</sup> Legea nr. 571/2003 – a fost publicată în M. Of. al României nr. 927/23 dec. 2003.

<sup>3</sup> „România a traversat în ultimii trei ani o perioadă de relaxare fiscală, pe baza introducerii cotei unice de impozitare de 16% și a scăderii contribuțiilor sociale de la 61% de pe timpul guvernării PSD la 46% în 2007, susțin guvernării. Însă orice relaxare presupune costuri administrative și de tranzacționare. Iar antreprenorii români dau pe mere ce au câștigat pe pere: sunt obligați să stea la 96 de cozi anual. Și asta doar pentru a plăti impozitele importante. Potrivit raportului *Doing Business*, realizat de Banca Mondială și Pricewaterhouse Cooper's (PwC), costul bănesc cu plata taxelor se ridică la 46,9% din profit. În pofida a ceea ce spun guvernării noastre, în sensul că avem cea mai redusă fiscalitate din Europa, România se află pe poziția 107 în lume în ceea ce privește ponderea în profit a taxelor și impozitelor plătite de o companie într-un an, cu o cotă de 46,9%, și pe locul 11 în Uniunea Europeană. În ceea ce privește numărul de plăți necesare pentru plata impozitelor, România se află pe primul loc din coadă în UE (locul 4 în lume), cu 96 de plăți la termen, eşalonate sau anticipate” (a se vedea, „Săptămâna Financiară”, 4 august 2008).