

Emilian Duca

Codul fiscal comentat și adnotat

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

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

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



CF

2022

Codul **fiscal** comentat și adnotat

cu legislație secundară
și complementară, jurisprudență
și norme metodologice

Emilian Duca

Universul Juridic

București

-2022-

TITLUL I

Dispoziții generale

CAPITOLUL I

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

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

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

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

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

NORME METODOLOGICE

Prevederi privind respectarea regulilor de ajutor de stat

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

LEGISLAȚIE ȘI JURISPRUDENȚĂ

- Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice (publicată în M. Of. nr. 597 din 13 august 2002; cu modificările și completările ulterioare);
- Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, la nivel european (publicat în Jurnalul Oficial nr. L 248 din 24 septembrie 2015);
- Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor de minimis (publicat în Jurnalul Oficial nr. L 352 din 24 decembrie 2013, cu modificările și completările ulterioare);
- Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 659/1999 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (publicat în Jurnalul Oficial nr. 140 din 30 aprilie 2004, cu modificările și completările ulterioare);
- Regulamentul (UE) nr. 651/2014 al Comisiei din 17 iunie 2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă în aplicarea articolelor 107 și 108 din tratat (publicat în Jurnalul Oficial nr. 187 din 26 iunie 2014, cu modificările și completările ulterioare);
- Ordonanța de urgență nr. 77 din 3 decembrie 2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996 (publicată în M. Of. nr. 893 din 9 decembrie 2014; cu modificările și completările ulterioare).

COMENTARII ȘI NOTE

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

2. **Scopul reglementării.** Scopul principal al Codului fiscal constă în stabilirea (i) *cadrelui legal*, respectiv setul de norme juridice (*normele de drept material fiscal*) care stau la baza colectării de venituri fiscale de la contribuabili (limitate la *impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii*, conform art. 2 NCF).

3. **Norme de procedură fiscală.** În subsidiar, acest prim articol al Codului fiscal include în sfera de aplicare și unele elemente care ar putea fi considerate specifice dreptului procedural fiscal, respectiv:

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

(b) *modul de calcul și de plată (asieta)*. Aceste elemente sunt stabilite prin normele de drept material fiscal din cuprinsul Codului fiscal, însă, la fel ca în cazul contribuabililor, se impune corelarea cu normele generale de drept procedural fiscal (din Codul de procedură fiscală);

(c) *procedura de modificare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale* enumerate la art. 2 al Legii. Și în cazul acestui ultim element, reglementat de art. 4 al Codului fiscal, practica s-a îndepărtat de obiectivul stabilit.

4. **Raportul cu alte acte normative.** Administrarea impozitelor și taxelor reglementate de Codul fiscal face obiectul dreptului procedural fiscal, respectiv al Codului de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), cu modificările și completările ulterioare. Trebuie subliniat că un număr semnificativ de norme procedurale fiscale sunt incluse în Codul fiscal (în special în domeniul TVA și al accizelor). De asemenea, având în vedere prevederile Codului de procedură fiscală, pentru interpretarea legislației fiscale vor fi luate în considerare prevederile Codului civil, în măsura în care acestea sunt compatibile cu dreptul fiscal.

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

6. **Tratate internaționale.** Actele normative prin care se ratifică sau se pun în aplicare tratatele internaționale la care România este parte prevalează în fața legislației naționale, în limitele și în condițiile prevăzute de Constituția României. Deși nu a ratificat (încă) Convenția de la Viena privind

dreptul tratatelor, România a preluat în mare parte prevederile acesteia prin adoptarea Legii nr. 590/2003 privind tratatele (publicată în M. Of. nr. 23 din 12 ianuarie 2004).

În domeniul reglementat de Codul fiscal sunt relevante Tratatul de aderare la Uniunea Europeană și convențiile de evitare a dublei impuneri.

7. **Dreptul comunitar.** Raportul cu dreptul comunitar nu a fost/este evocat în mod expres nici în prima variantă a Codului fiscal, nici în varianta actuală, în vigoare. Cu toate acestea, în urma aderării la UE, dreptul comunitar este integrat în dreptul intern, cu respectarea a două principii fundamentale, conturate de jurisprudența CJUE:

a) principiul supremației – *vezi C-6/64, Costa*;

b) principiul aplicării directe – *vezi C-26/62, van Gend & Loos*.

Potrivit art. 288 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE), pentru exercitarea competențelor Uniunii, instituțiile adoptă regulamente, directive, decizii, recomandări și avize.

(i) Regulamentul are aplicabilitate generală. Acesta este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în fiecare stat membru.

(ii) Directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele.

(iii) Decizia este obligatorie în toate elementele sale. În cazul în care se indică destinatarii, decizia este obligatorie numai pentru aceștia.

Recomandările și avizele nu sunt obligatorii. În practica organismelor comunitare au apărut și alte instrumente cu caracter neobligatoriu (denumite „soft law”).

În fine, instrumentele juridice menționate mai înainte au fost și sunt completate de jurisprudența CJUE. În acest sens, la art. 111 alin. (1) se arată că: „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

8. **Ajutorul de stat.** La art. 107 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) se stabilește cadrul legal în materia ajutorului de stat. Astfel, „cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

8.1. **Norme comunitare (europene).** Comisia Europeană are rolul central în materia ajutorului de stat. Conform art. 108 din TFUE, Comisia, împreună cu statele membre, verifică permanent regimurile ajutoarelor existente în aceste state.

Statele membre sunt obligate să notifice Comisia cu privire la introducerea sau modificarea oricărei scheme de acordare a ajutorului de stat.

Comisia poate adopta regulamente privind categoriile de ajutoare de stat cu privire la care Consiliul, în temeiul articolului 109 din TFUE, a considerat că pot fi exceptate de la procedura de autorizare de către Comisie.

8.2. Legislația națională. Prevederile referitoare la ajutorul de stat au fost transpuse în legislația națională prin OUG nr. 77/2014. Conform art. 2 alin. (1) lit. d) din OUG nr. 77/2014, prin **ajutor de stat** se înțelege „orice avantaj economic acordat din surse sau resurse de stat ori gestionate de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acesta afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

Conform art. 2 alin. (1) lit. h') din OUG nr. 77/2014, prin **avantaj economic** se înțelege „orice formă de acordare a unui avantaj cuantificabil în bani, indiferent de forma acestuia: subvenții, anularea de datorii sau preluarea pierderilor, excepții, reduceri sau amânări de la plata taxelor și impozitelor, renunțarea la obținerea unor venituri normale

de pe urma fondurilor publice, inclusiv acordarea unor împrumuturi cu dobânzi preferențiale, garanții acordate în condiții preferențiale, participări cu capital ale statului, ale autorităților publice centrale sau locale ori ale altor organisme care administrează surse ale statului sau ale colectivităților locale, dacă rata profitului acestor investiții este mai mică decât cea normală, anticipată de către un investitor privat prudent, reduceri de preț la bunurile furnizate și la serviciile prestate de către autorități publice centrale sau locale ori de către alte organisme care administrează surse ale statului sau ale colectivităților locale, inclusiv vânzarea unor terenuri aparținând domeniului privat al statului sau autorităților publice locale, sub prețul pieței, crearea unei piețe sau întărirea poziției beneficiarului pe o piață etc.; (...)” (s.n.).

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

Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

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

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

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

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

COMENTARII ȘI NOTE

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

2. Sistemul fiscal. Codul fiscal reglementează impozite, taxe și contribuții care reprezintă cea mai mare parte a veniturilor fiscale ale bugetului general consolidat al statului. Sintagma „buget general consolidat” este definită în Legea responsabilității fiscal-bugetare nr. 69/2010 ca fiind „ansamblul bugetelor componente ale sistemului bugetar, incluzând bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul general centralizat al unităților administrativ-teritoriale, bugetul Trezoreriei Statului, bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor pu-

blice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, din bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, după caz, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice, bugetul fondurilor externe nerambursabile, precum și al altor entități clasificate în administrația publică, agregate, consolidate și ajustate conform Regulamentului (UE) nr. 549/2013 pentru a forma un întreg”.

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

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

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

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

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

4. Contribuții sociale obligatorii. La alin. (2) sunt enumerate contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Modificări:

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

În urma modificărilor aduse de OUG nr. 79/2017, începând cu 1 ianuarie 2018, a fost redus numărul de contribuții sociale la 3, față de 6 în reglementarea anterioară.

5. Taxele vamale. De la data aderării, în România se aplică direct prevederile legislației vamale comunitare [principala reglementare este Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii]. Taxele vamale, deși sunt venituri fiscale, nu au fost și nu sunt reglementate de Codul fiscal.

6. Alte impozite, taxe și contribuții. Pe lângă impozitele și contribuțiile menționate mai înainte, există un număr de taxe și/sau contribuții reprezentând venituri ale bugetului de stat care sunt reglementate prin legi speciale (prelevări cvasifiscale). O listă (exemplificativă) a contribuțiilor la fondurile speciale este prezentată în **Anexa nr. 1** a prezentei lucrări. Un inventar al tuturor taxelor și contribuțiilor la fonduri speciale a fost întocmit și de Ministerul Finanțelor (**Registrul taxelor și tarifelor nefiscale**).

CAPITOLUL II

Aplicarea și modificarea Codului fiscal

Principiile fiscalității

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

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

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

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

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

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

COMENTARII ȘI NOTE

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

2. Scopul reglementării. Denumirea marginală a articolului poate genera unele confuzii, deoarece se raportează la un termen – fiscalitatea – care nu este definit în legislația noastră. În DEX (2009), fiscalitatea este definită ca „ansamblul legilor, reglementărilor și modalităților de impunere”. În ipoteza (improbabilă) că aceste principii se referă la aplicarea Codului fiscal, este evident că prevederile acestui articol nu au o aplicabilitate directă în practică, dar pot constitui repere importante pentru interpretarea și aplicarea unitară a

dispozițiilor legislației fiscale – Codul fiscal și legislația derivată (a se vedea și art. 13 NCPF). Textul legal indică, mai degrabă, faptul că aceste principii sunt principii de politică fiscal-bugetară, care stau la baza construcției sistemului de impunere din România.

3. Principiul neutralității. Principiul neutralității măsurilor fiscale este de fapt un *principiu al nediscriminării* investitorilor și capitalurilor din punct de vedere fiscal (principiul nediscriminării fiscale între investitorii români și străini, între capitalul public și cel privat, respectiv asigurarea de condiții egale pentru investitori). Față de vechea reglementare, a fost