

**Cosmin Flavius Costas
Septimiu Ioan Puț**

**Drept fiscal și financiar.
Caiet de seminar**

Ediția a 3-a

Editura
Stamangiu
2022

CUPRINS

<i>De ce avem nevoie de drept fiscal și drept financiar și de un caiet de seminar?</i>	XXI
--	-----

Abrevieri	XXIII
------------------------	-------

SEMINARUL 1.

Ierarhia normelor juridice în materie financiar-fiscală. Drept național, drept internațional, drept european, drept european al drepturilor omului	1
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i>	1
§1. Ierarhia normelor de drept național	1
§2. Norme de drept european și norme de drept internațional. Raportul lor cu normele de drept național	4
§3. Piramida normelor juridice	8
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	9
Bibliografie suplimentară.....	13

SEMINARUL 2.

Împrumuturi publice. Controlul financiar	14
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i>	14
§1. Împrumutul public.....	14
1.1. Modalități de realizare a împrumutului public intern (instrumentele datoriei publice).....	14
1.2. Structura datoriei publice guvernamentale pe tipuri de instrumente (2011-2018 milioane lei).....	15
1.3. Comparatie împrumut public de stat – împrumut public local.....	16
1.4. Emisiunea titlurilor de stat.....	19

§2. Controlul financiar	21
2.1. Clarificări terminologice.....	21
2.2. Formele controlului financiar	22
2.2.1. După momentul în care se realizează controlul	22
2.2.2. După sfera de activitate a organelor de control.....	23
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	25
Bibliografie suplimentară.....	32

SEMINARUL 3.

Finanțele publice locale	33
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	33
§1. Principiul autonomiei financiare a colectivităților locale	33
§2. Formarea bugetului local	34
§3. Structura bugetului local	36
§4. Scurte considerații privitoare la serviciile publice și taxele speciale	37
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	40
Bibliografie suplimentară.....	45

SEMINARUL 4.

Principii de drept fiscal	46
<i>Secțiunea 1. Principii doctrinare de drept fiscal</i>	46
§1. Principiul legalității [art. 1 alin. (5), art. 137 și art. 139 din Constituția României]	46
§2. Principiul priorității dreptului european față de dreptul național [art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României; Tratatul de la Lisabona – Declarația nr. 17]	48
§3. Principiul egalității în materie fiscală	50
§4. Principiul neretroactivității legii fiscale [art. 15 alin. (2) din Constituția României]	52
§5. Principiul securității juridice	54
§6. Principiul protecției drepturilor fundamentale ale cetățenilor	54

§7. Principiul accesului liber la justiție în domeniul fiscal [art. 21 din Constituția României].....	55
§8. Principiul protecției sistemului fiscal împotriva inițiativei legislative a cetățenilor [art. 74 alin. (2) din Constituția României].....	56
§9. Principiile echivalenței și efectivității.....	56
§10. Principiul proporționalității obligațiilor fiscale accesorii.....	57
<i>Secțiunea a 2-a. Principii legale ale fiscalității</i>	58
<i>Secțiunea a 3-a. Aplicații practice</i>	61
Bibliografie suplimentară.....	69

SEMINARUL 5.

Teoria generală a impozitelor și taxelor	71
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i>	71
§1. Veniturile bugetare	71
§2. Impozite, taxe, contribuții	77
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	80
Bibliografie suplimentară.....	85

SEMINARUL 6.

Comportamente fiscale licite și ilicite. Evaziunea și

frauda fiscală	86
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	86
§1. O dilemă terminologică și conceptuală: evaziunea fiscală legală vs. evaziunea fiscală ilegală	86
§2. Prezumția de fraudă fiscală, așa-zisele „firme fantomă” și dreptul Uniunii Europene. Cum se armonizează acestea?	87
§3. Infrațiuni de evaziune fiscală	88
§4. Evaziunea fiscală și dreptul de rang constituțional la o legislație previzibilă.....	90
§5. Relații comerciale cu partenerii care sunt declarați contribuabili inactivi, anulare cod TVA partener	92

§6. <i>Ne bis in idem</i> . Transformarea sancțiunii fiscale în sancțiune penală (cauzele <i>Fransson</i> și <i>Luca Menci</i>).....	92
§7. Când se transformă o optimizare fiscală în evaziune fiscală?	94
§8. Portretul robot al „societății de tip fantomă”	95
§9. Ce reprezintă și cine stabilește prejudiciul fiscal în dosarele penale? Care este procedura de determinare a prejudiciului fiscal? Poate subzista prejudiciul în afara obligațiilor fiscale?	96
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	96
Bibliografie suplimentară.....	105

SEMINARUL 7.

Impozitul pe venit	107
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	107
§1. Reguli generale	107
1.1. Contribuabilii. Sfera de cuprindere a impozitului (art. 58-59 C. fisc.)	107
1.2. Categoriile de venituri impuse (art. 61 C. fisc.).....	108
1.3. Exemplificări venituri neimpozabile vs. venituri scutite cu titlu general (art. 60, 62 C. fisc.).....	108
1.4. Cotele de impunere	109
1.5. Deducerile personale (art. 77 C. fisc.).....	110
§2. Reguli speciale privind veniturile din activități independente (art. 67-70 C. fisc.)	110
2.1. Noțiunea de „venituri din activități independente” (art. 67 C. fisc.).....	110
2.2. Modalități de determinare a venitului impozabil	111
§3. Reguli speciale privind veniturile din drepturi de proprietate intelectuală (art. 70-75 C. fisc.)	112
3.1. Noțiunea de „venituri din drepturi de proprietate intelectuală”	112
3.2. Modalități de determinare a venitului impozabil	113

§4. Reguli speciale privind veniturile din salarii (art. 76-82 C. fisc.).....	113
4.1. Noțiunile de „salarii” și „sume asimilate salariilor”	113
4.2. Regimul deducerilor personale	114
4.3. Determinarea și plata impozitului	114
§5. Reguli speciale privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor (art. 83-90 C. fisc.).....	114
5.1. Noțiunea de „cedare a folosinței” (închiriere, arendare, cedarea emolumentului etc.).....	114
5.2. Determinarea venitului net.....	115
5.3. Veniturile din cedarea folosinței bunurilor imobile	115
§6. Reguli speciale privind veniturile din investiții (art. 91-98 C. fisc.).....	116
6.1. Noțiunea de venituri din investiții. Venituri neimpozabile	116
6.2. Determinarea veniturilor impozabile din investiții	117
6.3. Cotele de impunere	118
§7. Reguli speciale privind veniturile din pensii (art. 99-102 C. fisc.).....	118
7.1. Sfera de aplicare	118
7.2. Determinarea veniturilor impozabile din pensii	118
§8. Reguli speciale privind veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură (art. 103-107 C. fisc.)	119
8.1. Noțiunea de venituri din activități agricole, silvicultură, piscicultură	119
8.2. Determinarea venitului impozabil	119
8.3. Plata impozitului	119
§9. Reguli speciale privind veniturile din premii și jocuri de noroc (art. 108-110 C. fisc.)	119
9.1. Venituri impozabile.....	119
9.2. Venituri neimpozabile.....	120
9.3. Determinarea venitului net.....	120
9.4. Cotele de impunere (se așază asupra venitului net).....	120

9.5. Plata impozitului	120
§10. Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (art. 111-113 C. fisc.)	121
10.1. Tranzacții imobiliare impozabile	121
10.2. Tranzacții imobiliare scutite de impozitare [art. 111 alin. (2)-(3) C. fisc.]	121
10.3. Determinarea bazei impozabile	122
10.4. Cotele de impunere	122
§11. Reguli privind veniturile din alte surse (art. 114-117 C. fisc.)	122
§12. Venitul net anual impozabil	124
§13. Impozitarea veniturilor din activități ilicite	124
§14. Inaugurăm <i>Metaverse</i> -ul fiscal?	125
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	126
Bibliografie suplimentară	131

SEMINARUL 8.

Fiscalitatea societăților	132
<i>Secțiunea 1. Considerații teoretice</i>	132
§1. Principii-cheie	132
§2. Teme de discuție pentru fixarea teoretică a conceptelor	133
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	134
Bibliografie suplimentară	142

SEMINARUL 9.

Taxa pe valoarea adăugată (I)	143
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	143
§1. Elemente-cheie ale taxei pe valoarea adăugată	143
§2. Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată	144
2.1. Operațiuni care intră și operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA	144

2.2. Operațiuni impozabile din punctul de vedere al TVA.....	145
2.3. Operațiuni impozitate cu TVA și operațiuni scutite de TVA.....	146
§3. Persoanele impozabile	147
§4. Principalele operațiuni impozabile.....	148
§5. Aplicarea teritorială a taxei pe valoarea adăugată.....	150
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	152
Bibliografie suplimentară.....	162

SEMINARUL 10.

Taxa pe valoare adăugată (II)	164
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i>	164
§1. Faptul generator și exigibilitatea TVA	164
§2. Dreptul de deducere al TVA	165
<i>Secțiunea a 2-a. Teme de discuție</i>	174
<i>Secțiunea a 3-a. Aplicații practice</i>	175
Bibliografie suplimentară.....	181

SEMINARUL 11.

Accize. Taxe vamale. Alte impozite indirecte	182
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	182
§1. Accizele.....	182
1.1. Elemente definitorii	182
1.2. Persoanele fizice și accizele. Când și unde se datorează accize în cazul persoanelor fizice?	182
1.3. Restituirea accizelor – la cerere expresă (art. 400 C. fisc.).....	183
1.4. Exigibilitatea accizelor și debitorul obligat la plata accizelor. Reguli specifice dreptului Uniunii Europene.....	183
§2. Taxele vamale.....	184
2.1. Elemente definitorii	184

2.2. Responsabilitatea în materia dreptului vamal	184
2.3. Originea bunurilor	185
2.4. Documente vamale	185
§3. Taxele auto	186
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	188
Bibliografie suplimentară	196
SEMINARUL 12.	
Contribuții de asigurări sociale	198
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	198
§1. Cadru general	198
§2. Tipurile de contribuții sociale obligatorii	198
§3. Elementele definiției ale contribuțiilor sociale obligatorii	199
<i>Secțiunea a 2-a. Teme de discuție</i>	202
<i>Secțiunea a 3-a. Aplicații practice</i>	203
Bibliografie suplimentară	208
SEMINARUL 13.	
Impozite și taxe locale	209
<i>Secțiunea 1. Elemente teoretice</i>	209
§1. Principiul autonomiei financiare	209
§2. Elementele definiției ale impozitelor și taxelor locale	210
2.1. Subiectul impunerii	210
2.2. Modul de determinare a bazei impozabile	211
2.3. Modalitatea de expresie a principiului autonomiei financiare a comunităților locale	211
2.4. Existența unor potențiale scutiri	212
2.5. Termene de plată și obligații declarative	212
<i>Secțiunea a 2-a. Teme de discuție</i>	213
<i>Secțiunea a 3-a. Aplicații practice</i>	214
Bibliografie suplimentară	219

SEMINARUL 14.

Evitarea dublei impuneri	220
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i>	<i>220</i>
§1. Noțiuni generale.....	220
§2. Discuții privind dubla impozitare în Uniunea Europeană.....	225
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i>	<i>227</i>
Bibliografie suplimentară.....	239

ANEXA I.**Explicații, prezentare model de subiect de examen**

și de rezolvare a cerințelor	240
<i>Model de subiect de examen</i>	<i>241</i>
<i>Model de rezolvare a cerințelor</i>	<i>241</i>

ANEXA II.**Sinteză a jurisprudenței Curții de Justiție**

a Uniunii Europene	245
<i>Libera prestare a serviciilor.....</i>	<i>245</i>
<i>Libera circulație a mărfurilor.....</i>	<i>246</i>
<i>Libera circulație a capitalurilor</i>	<i>247</i>
<i>Taxa pe valoarea adăugată</i>	<i>249</i>
<i>Accize. Taxe vamale</i>	<i>265</i>
<i>Taxe de mediu</i>	<i>268</i>
<i>Impozite directe</i>	<i>269</i>

**Cosmin Flavius Costas
Septimiu Ioan Puț**

**Drept fiscal și financiar.
Caiet de seminar**

Ediția a 3-a

Editura
Stamangiu
2022

SEMINARUL 1.

Ierarhia normelor juridice în materie financiar-fiscală. Drept național, drept internațional, drept european, drept european al drepturilor omului

Secțiunea 1. Repere teoretice

§1. Ierarhia normelor de drept național

– reper legislativ principal: **art. 4 din Legea nr. 24/2000, republicată**

Art. 4: Ierarhia actelor normative

(1) Actele normative se elaborează în funcție de ierarhia lor, de categoria acestora și de autoritatea publică competentă să le adopte.

(2) Categoriile de acte normative și normele de competență privind adoptarea acestora sunt stabilite prin Constituția României, republicată, și prin celelalte legi.

(3) Actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor Guvernului se emit în limitele și potrivit normelor care le ordonă.

– orice normă juridică, indiferent de sursa ei, are caracter principal imperativ, impunându-se persoanelor destinate;

– ierarhia normativă se setează raportând normele între ele, iar nu prin referire la subiectele destinate;

– **principiul ierarhiei normelor juridice** este un principiu general de drept, cu valențe constituționale;

– conform art. 4 alin. (1) din Legea nr. 24/2000, actele normative se elaborează în funcție de ierarhia lor, de categoria acestora și de autoritatea publică competentă să le adopte;

– actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau hotărârilor de Guvern trebuie emise în limitele și în conformitate cu aceste acte (aspecte care dau substanță principiului legalității și principiului securității juridice);

– totodată, categoriile de acte normative și normele de competență privind adoptarea acestora sunt stabilite prin **Constituția României**, republicată, și prin celelalte legi;

– în materie fiscală, **Codul fiscal (Legea nr. 227/2015)** are valoarea unei legi organice, iar normele metodologice care îl explicitează sunt aprobate prin hotărâri de Guvern, acte normative aflate pe o treaptă inferioară în ierarhia normativă;

– **normele metodologice** reprezintă norme juridice de aplicare a dispozițiilor Codului fiscal care urmăresc explicitarea modalităților de punere în executare a legii, neputând modifica, completa sau abroga Codul fiscal.

Exemplificare:

Art. 456 alin. (1) lit. d) C. fisc.: „(1) Nu se datorează impozit/taxă pe clădiri pentru:

(...) d) clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult, aparținând cultelor religioase recunoscute oficial, asociațiilor religioase și componentelor locale ale acestora, precum și casele parohiale, cu excepția încăperilor folosite pentru activități economice”.

Norme metodologice:

23. (1) Prin sintagma clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult se înțelege bisericile, locașurile de închinăciune, casele de rugăciuni și anexele acestora. Termenul lăcaș este variantă a termenului locaș.

(2) Anexele bisericilor se referă la orice incintă care are elementele constitutive ale unei clădiri, proprietatea unui cult recunoscut de lege sau a unei asociații religioasă, cum ar fi: clopotnița, cancelaria parohială, agheasmatarul, capela mortuară, incinta pentru aprins lumânări, pangarul, troița, magazia pentru depozitat diverse obiecte

de cult, așezământul cu caracter social-caritabil, arhondaricul, chilia, trapeza, incinta pentru desfășurarea activităților cu caracter administrativ-bisericesc, reședința chiriarhului, precum și altele asemenea; prin așezământ cu caracter social-caritabil se înțelege serviciul social organizat în conformitate cu prevederile Nomenclatorului serviciilor sociale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 867/2015.

Distingem între:

1. Dreptul intern primar – Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, Legea finanțelor publice, Legea contabilității, ordonanțele simple și de urgență ale Guvernului și

2. Dreptul intern secundar – hotărârile de Guvern, ordinele Ministrului Finanțelor Publice, ordinele Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Distingem între:

1. Dreptul primar al dreptului fiscal al UE – tratatele fondatoare și de aderare, Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și

2. Dreptul secundar al dreptului fiscal al UE – regulamentul, directiva, decizia.

Distingem între:

1. Dreptul material fiscal – ansamblul normelor juridice care reglementează regimul juridic al impozitelor, contribuțiilor și taxelor datorate bugetului de stat și

2. Dreptul procedural fiscal – ansamblul normelor juridice care reglementează modalitățile de identificare, stabilire, urmărire și colectare a veniturilor bugetare/creanțelor fiscale.

§2. Norme de drept european și norme de drept internațional. Raportul lor cu normele de drept național

– repere normative:

Art. 20 alin. (2) Constituție: „Dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului, la care România este parte, și legile interne, au prioritate reglementările internaționale, cu excepția cazului în care Constituția sau legile interne conțin dispoziții mai favorabile”.

Art. 148 alin. (2), (4) Constituție: „(2) Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.

(4) Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului (2)”.

Art. 1 alin. (3) C. fisc.: „Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat”.

– **izvoare formale importante în dreptul financiar și fiscal:** Convenția europeană a drepturilor omului, Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, Tratatul Uniunii Europene și actele normative adoptate la nivelul Uniunii Europene (regulamente, decizii, directive etc.), jurisprudența interpretativă a Curții de Justiție a Uniunii Europene [cu precădere în acele domenii în care există o armonizare a legislației fiscale la nivelul Uniunii Europene – a se vedea în context și dispozițiile art. 11 alin. (11) C. fisc.];

Domenii în care Uniunea Europeană a reglementat în materie fiscală		
Impozite directe	Impozite indirecte	Alte materii
Reglementări rare, în special în ceea ce privește tratamentul fiscal al unor operațiuni comerciale transfrontaliere, impozitarea veniturilor din dobânzi și redevențe și, mai recent, în ceea ce privește impozitul pe profit (BEPS)	Reglementarea este vastă, cu privire la principalele trei categorii de impozite indirecte: taxa pe valoarea adăugată (TVA), accize, taxe vamale	Există reglementări europene aplicabile în ceea ce privește cooperarea administrativă în materie fiscală și reglementarea diferendelor privind dubla impozitare

– Convenția europeană a drepturilor omului și jurisprudența generată de interpretul oficial al Convenției - Curtea Europeană a Drepturilor Omului au o incidență mai restrânsă în dreptul financiar și fiscal, față de actele normative ale Uniunii Europene și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (care tind să stea la baza majorității modificărilor fiscale din ultimii 10 ani);

– **dreptul Uniunii Europene:** aplicabilitate directă, forță juridică superioară inclusiv față de Constituția României (cu excepția cazului în care în Constituție ar exista o normă juridică mai favorabilă pentru particulari decât în dreptul Uniunii Europene). Nu toate actele normative adoptate la nivel unional au efect direct, prioritar și obligatoriu în dreptul național (de exemplu, recomandările și, în general, reglementările de tip *soft law* nu au acest efect);

– în temeiul art. 20 alin. (2) și art. 148 alin. (2) din Constituția României precitate, dispozițiile Convenției europene a drepturilor omului și reglementările Uniunii Europene se aplică cu prioritate față de dispozițiile din dreptul național;

– autoritățile statale sesizate în cadrul competenței lor au obligația de a aplica dreptul unional sau dreptul european al drepturilor omului în detrimentul dreptului național, ori de câte ori există un conflict între norme;

– judecătorul național este „primul judecător european”;

Discuție: Principiul priorității dreptului european impune și în sarcina organelor administrației obligația de a aplica cu prioritate o normă europeană, atunci când există o normă de drept intern care contravine celei dintâi?

I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 4526/13.12.2018: „(...) Judecătorul fondului va avea în vedere și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, care a decis că art. 6 din Convenție, consacrat dreptului la un proces echitabil, este aplicabil și sancțiunilor fiscale, precum și jurisprudența C.J.U.E. aplicabilă cauzei”.

– Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu poate invalida norma internă contrară dreptului Uniunii Europene, ci poate doar constata că aceasta nu este conformă cu dreptul unional, urmând ca ea să devină inaplicabilă de drept și să nu poată produce niciun efect. După ce o normă internă a fost constatată ca fiind incompatibilă cu dreptul european, ar trebui ca organele statale competente să abroge norma respectivă, pentru a evita un posibil alt conflict. În cazul în care norma internă nu este abrogată (caz frecvent întâlnit în practică), rolul important îi revine judecătorului național, care este chemat să aplice cu prioritate dispozițiile unionale. Judecătorul este obligat să ignore norma internă și să dea prevalență dispoziției unionale, fără a aștepta eliminarea celei dintâi din sistemul național;

– imobilismul organelor fiscale în privința receptării și aplicării jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene a făcut necesară inserarea unui truism normativ în Codul fiscal. Astfel, art. 11 alin. (11) C. fisc prevede: „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al acci-

zelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”.

În ultimii ani, sub impulsul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), încep să aibă o tot mai mare importanță recomandările privind adoptarea unor reguli de natură financiar-fiscală adoptate la nivel internațional. Deși strict formal, ele sunt reguli de *soft law* (recomandări), sunt preluate de către Uniunea Europeană, de statele membre ale Uniunii Europene și de alte state membre și aplicate la nivel național, devenind *hard law*. Pot fi avute în vedere, în acest sens:

- Proiectul BEPS: 15 linii de acțiune împotriva eroziunii bazei de impozitare și transferului profitului (Base Erosion and Profit Shifting), cuprinse în esență în Directiva 2016/1164/UE^[1] și apoi transpuse în Codul fiscal român;

- legislația privind întărirea disciplinei financiare privitoare la prevenirea și combaterea spălării banilor;

- eforturile recente privind conturarea unor reguli de determinare a jurisdicțiilor ce pot impozita veniturile din comerțul electronic, respectiv pentru construirea unui sistem global care să permită impozitarea minimă a companiilor în jurisdicțiile unde acestea realizează veniturile.

^[1] J.O. L nr. 193 din 19 iulie 2016 (eur-lex.europa.eu). Notă: În continuare, toate referirile la actele juridice ale Comunității Europene/Uniunii Europene se vor considera a fi disponibile la această adresă.