

Drept fiscal

Dan Coman Șova este conferențiar universitar doctor la Facultatea de Drept, Universitatea din București, începând cu anul 2007. Autorul predă din anul 1996, ocupând succesiv poziția de preparator, asistent, lector universitar; în prezent, ține cursuri la disciplina drept fiscal. Autorul este și avocat, fiind membru al Baroului București din anul 1995.

Totodată, Dan Șova a fost senator în Parlamentul României pentru două mandate în perioada 2008-2016, vicepreședinte al Comisiei Parlamentare pentru modificarea Constituției României, membru al Comisiei Parlamentare de redactare a Noului Cod civil și a Noului Cod de procedură civilă, membru al Comisiei Juridice a Senatului României în mandatul 2008-2012, chestor al Senatului României. A ocupat, de asemenea, în perioada august 2012 - iunie 2014, funcțiile de Ministru Delegat pentru Relația cu Parlamentul, Ministru Delegat pentru Proiecte de Infrastructură și Investiții Străine, Ministru al Transporturilor.

A absolvit Facultatea de Drept, Universitatea București (1995), Facultatea de Istorie, Universitatea București (2001) și este doctor în drept, *cum laudae*, Facultatea de Drept, Universitatea București(2005).

Dan Șova a publicat 8 cursuri în materia dreptului fiscal și a dreptului financiar fiscal, în calitate de autor și coautor, precum și numeroase studii și articole în reviste de specialitate.

Luisiana Dobrinescu este avocat cu 16 ani de experiență în domeniul fiscal, membră a Baroului București și asociat coordonator al SCA Dobrinescu Dobrev din anul 2012. Având dublă calificare în domeniul juridic și economic, Luisiana Dobrinescu a făcut parte în perioada 2007-2012 din echipa de taxe a Biriș Goran SCA. În ultimii zece ani, Luisiana s-a specializat în mod deosebit în materia taxei pe valoarea adăugată și în procedură fiscală. În anul 2013 a absolvit masterul de Drept fiscal la Facultatea de Drept a Universității din București. Este coautor al lucrării *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016 și a publicat peste 100 de articole în reviste de specialitate, atât românești, cât și străine. Totodată, Luisiana este speaker în cadrul conferințelor și evenimentelor în domeniul fiscalității.

Marilena Ene este avocat, membră a Baroului București din anul 2000, partener în cadrul Societății de Avocați Rațiu & Rațiu și colaborator extern al Facultății de Drept, Universitatea din București în cadrul Departamentului de Drept Public, Disciplinele Drept Financiar Public și Drept Fiscal. Este licențiată a Facultății de Drept, Universitatea din București (2000) și a Facultății de Finanțe, Asigurări, Bănci și Burse de Valori, Academia de Studii Economice din București (2016).

În perioada 2009-2011 a urmat cursurile unui master (LLM) în drept fiscal internațional organizat de Vienna University of Economics and Business și de Institute for Austrian and International Tax Law, iar în anul 2017 a finalizat cursurile Școlii Doctorale Multidisciplinare din cadrul Școlii Naționale de Studii Politice și Administrative din București.

Începând cu anul 2001 a publicat numeroase articole în reviste de specialitate și lucrări în volume colective și a participat în calitate de speaker la conferințe de specialitate naționale și internaționale, în România și în străinătate.

Andrei Iancu este avocat, membru al Baroului București, colaborator al SCA D&B David și Baias. Anterior a fost colaborator al Cabinetului Individual de Avocatură Iacob M. Bogdan, iar ulterior al SCA Dagne și Asociații.

Andrei desfășoară și activitate didactică, fiind colaborator extern al Facultății de Drept, Universitatea din București, la disciplina Drept fiscal, calitate în care a participat ca speaker la conferințe pe teme de fiscalitate. A absolvit masteratul în Dreptul afacerilor, în cadrul aceleiași facultăți. Este colaborator permanent al revistei Tax Magazine, în care a publicat peste 5 articole de specialitate și coautor al lucrării *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016.

Dan Şova (coordonator)

Luisiana Dobrinescu

Marilena Ene

Andrei Iancu

Drept fiscal

Ediția a III-a



Respectați cartea și legea!

Atragem atenția asupra faptului că, în baza Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la o lună la un an sau amendă reproducerea operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe (art. 140). Prin reproducere se înțelege realizarea, integrală sau parțială, a uneia ori a mai multor copii ale unei opere, direct sau indirect, temporar ori permanent, prin orice mijloc și sub orice formă (art. 14).

De asemenea, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă punerea la dispoziția publicului, inclusiv prin internet ori prin alte rețele de calculatoare, fără drept, a operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe, indiferent de suport, astfel încât publicul să le poată accesa în orice loc sau în orice moment ales în mod individual (art. 139⁸).

Copyright © 2017, Editura Solomon

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Solomon.

Nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii Solomon.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Drept fiscal / Dan Șova (coord.), Luisiana Dobrinescu, Marilena Ene,
Andrei Iancu. - Ed. a 3-a, rev.. - București : Editura Solomon, 2017
ISBN 978-606-8892-08-5

- I. Șova, Dan
- II. Dobrinescu, Luisiana
- III. Ene, Marilena
- IV. Iancu, Andrei

34

Editura Solomon

Tel.: 0725.356.750

E-mail:

office@editurasolomon.ro

redactie@editurasolomon.ro

Website: www.editurasolomon.ro

Cuprins

Abrevieri.....	XI
Capitolul I. Impozitele.....	1
Secțiunea 1. Noțiunea de impozit.....	1
Secțiunea a 2-a. Definiția impozitului.....	3
Secțiunea a 3-a. Caracteristicile impozitelor moderne.....	8
§1. Predictibilitatea.....	9
§2. Certitudinea.....	10
§3. Randamentul fiscal.....	11
Secțiunea a 4-a. Obligații de natură fiscală care nu sunt impozite.....	11
§1. Taxele.....	11
§2. Contribuțiile.....	12
§3. Taxele parafiscale.....	13
§4. Redvențele.....	14
Secțiunea a 5-a. Clasificarea impozitelor.....	14
§1. Clasificarea administrativă.....	15
§2. Clasificarea economică.....	15
§3. Clasificarea tehnică.....	15
Secțiunea a 6-a. Funcțiile taxelor și impozitelor.....	18
Secțiunea a 7-a. Principalele impozite reglementate de sistemul fiscal român.....	19
Capitolul II. Introducere în dreptul fiscal.....	21
Secțiunea 1. Definiția dreptului fiscal.....	21
Secțiunea a 2-a. Principiile dreptului fiscal.....	21
§1. Legalitatea.....	22
§2. Neutralitatea impunerii.....	25
§3. Certitudinea impunerii.....	25
§4. Echitatea fiscală.....	27
§5. Eficiența impunerii.....	28
Secțiunea a 3-a. Izvoarele dreptului fiscal.....	29
§1. Izvoare primare.....	29
§2. Izvoare secundare.....	30
§3. Tratatelor internaționale.....	33
Secțiunea a 4-a. Aplicarea legii fiscale.....	33
§1. Raportul între legea fiscală și celelalte legi.....	33
§2. Aplicarea legii fiscale în timp.....	34
§3. Aplicarea legii fiscale în spațiu (teritorialitatea impunerii).....	34
§4. Aplicarea legii fiscale asupra persoanei (personalitatea impunerii).....	36

Secțiunea a 5-a. Raportul juridic fiscal.....	37
§1. Noțiune.....	37
§2. Subiectele raporturilor juridice fiscale	38
2.1. Organele fiscale	39
2.2. Competența materială a organelor fiscale.....	39
2.3. Competența teritorială a organelor fiscale	40
2.4. Contribuabilul	41
2.5. Plătitorul obligației fiscale	42
§3. Conținutul raportului juridic fiscal.....	43
3.1. Creanța fiscală.....	43
3.2. Obligația fiscală	43
§4. Obiectul raporturilor juridice fiscale	46
Secțiunea a 6-a. Actul administrativ fiscal	47
§1. Condițiile de formă și conținut ale actului administrativ fiscal.....	47

Capitolul III. Principalele impozite datorate bugetului general consolidat 50

Secțiunea 1. Impozitul pe profit	50
§1. Aspecte generale	50
§2. Contribuabilii impozitului pe profit	50
§3. Obiectul impozitului pe profit.....	54
§4. Cota de impozit pe profit.....	56
§5. Determinarea profitului impozabil.....	57
5.1. „Ecuția” impozitului pe profit.....	57
5.2. Precizări privind cheltuielile	59
5.3. Amortizarea	62
5.4. Pierderi fiscale	65
§6. Obligații ale contribuabililor legate de impozitul pe profit	65
6.1. Obligații de înregistrare	65
6.2. Obligații de declarare.....	65
6.3. Obligații de plată.....	66
Secțiunea a 2-a. Impozitarea microîntreprinderilor	67
Secțiunea a 3-a. Impozitul pe dividende.....	70
§1. Noțiune.....	70
§2. Reglementare	70
§3. Definiții și terminologie	70
§4. Aspecte procedurale ale calculării și plății impozitului pe dividende datorat de persoanele fizice sau persoanele juridice.....	72
4.1. Aspecte comune	72
4.2. Aspecte specifice	72
§5. Obiectul impozitului pe dividende	72
§6. Determinarea și înregistrarea dividendelor și a impozitului aferent în contabilitate	73
§7. Subiectele impozitului pe dividende	73
7.1. Debitorii impozitului pe dividende – persoane fizice	74

7.2. Debitorii impozitului pe dividende – persoane juridice	75
7.3. Debitori scutiți de plata impozitului pe dividende	75
7.4. Plătitorii impozitului pe dividende.....	76
§8. Unitatea de evaluare	76
§9. Perceperea și termenele de plată	77
Secțiunea a 4-a. Impozitul pe reprezentanțe	77
§1. Constituirea și funcționarea reprezentanțelor comerciale	77
§2. Formalități privind înființarea reprezentanțelor	78
§3. Regimul fiscal aplicabil reprezentanțelor societăților comerciale străine în România	79
Secțiunea a 5-a. Impozitul pe venit	79
§1. Prezentare generală	79
§2. Impozitarea veniturilor a căror sursă nu poate fi identificată.....	82
§3. Venituri supuse impozitului pe venitul net anual impozabil.....	87
3.1. Venituri din activități independente.....	87
3.2. Venituri din cedarea folosinței bunurilor	91
3.3. Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură	92
§4. Comentarii generale privind stabilirea venitului net anual impozabil, declararea și plata impozitului	94
§5. Veniturile supuse unui impozit final	95
5.1. Veniturile din salarii	95
5.2. Veniturile din investiții	99
5.3. Veniturile din pensii.....	104
5.4. Veniturile din premii și jocuri de noroc	104
5.5. Venituri din transferul proprietăților imobiliare	106
5.6. Venituri din alte surse	107
Secțiunea a 6-a. Impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți din România ...	108
§1. Aspecte generale	108
§2. Prevederi specifice anumitor tipuri de venituri	110
§3. Scutiri specifice.....	112
§4. Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene	113
§5. Atestarea impozitului plătit de nerezidenți.....	114
§6. Redevențele și dobânzile la întreprinderi asociate	114
Secțiunea a 7-a. Impozitele locale	116
§1. Impozitul pe clădiri	117
1.1. Subiectele impunerii	117
1.2. Obiectul sau materia impozabilă.....	118
1.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri.....	121
1.4. Declararea și plata impozitului pe clădiri	123
§2. Impozitul pe teren și taxa pe teren	123
2.1. Subiectele impunerii	123
2.2. Obiectul impunerii sau materia impozabilă	124

2.3. Stabilirea și perceperea impozitului	125
2.4. Plata impozitului pe terenuri	126
§3. Impozitul asupra mijloacelor de transport	126
3.1. Subiectele impunerii	126
3.2. Obiectul sau materia impozabilă	126
3.3. Stabilirea și perceperea impozitului	127
3.4. Plata taxei asupra mijloacelor de transport	128
§4. Impozitul pe spectacole	128
4.1. Subiectele impunerii	128
4.2. Obiectul sau materia impozabilă	128
4.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe spectacole	129
§5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	130
§6. Taxa pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate	130
§7. Alte taxe locale	131
Secțiunea a 8-a. Taxa pe valoarea adăugată	132
§1. Aspecte introductive	132
§2. Definiție	135
§3. Sistemul comun european de reglementare a TVA	136
§4. Mecanismul de funcționare a TVA în România	140
4.1. Operațiuni impozabile	140
4.2. Persoana impozabilă	150
4.3. Faptul generator și exigibilitatea TVA	152
4.4. Operațiunile scutite	155
4.5. Baza impozabilă	156
4.6. Dreptul de deducere	157
4.7. Obligațiile persoanei impozabile	159
4.8. Măsuri de simplificare	162
§5. Cotele de TVA	162
Secțiunea a 9-a. Accizele	164
§1. Aspecte introductive	164
§2. Definiția accizelor	165
§3. Regimul juridic al accizelor armonizate	166
3.1. Produsele accizabile	167
3.2. Persoane impozabile supuse regimului de autorizare	169
3.3. Faptul generator și exigibilitatea accizelor	175
3.4. Modul de calcul al accizelor armonizate	177
3.5. Excepții, scutiri de la plata accizelor, restituiri de accize	178
3.6. Regimul suspensiv de accize	180
3.7. Regulile de circulație a produselor accizabile între state membre UE	182
3.8. Obligațiile persoanelor impozabile	183
§4. Regimul juridic al accizelor nearmonizate	184
4.1. Produsele accizabile	184
4.2. Persoane impozabile	184

4.3. Faptul generator și exigibilitatea accizelor	185
4.4. Produsele accizabile scutite	185
4.5. Obligațiile persoanelor impozabile	185
4.6. Modul de calcul al accizelor nearmonizate	186
Secțiunea a 10-a. Taxele vamale	186
§1. Aspecte introductive.....	186
§2. Definiție	188
§3. Sistemul comun european de reglementare a taxelor vamale	189
§4. Sistemul vamal din România	190
4.1. Statutul vamal al mărfurilor	192
4.2. Regimurile vamale	193
4.3. Operatorul economic autorizat.....	201
4.4. Factorii pe baza cărora se calculează taxele vamale	203
4.5. Datoria vamală	207
4.6. Verificarea declarației vamale și acordarea liberului de vamă	209
Capitolul IV. Procedură fiscală	211
Secțiunea 1. Introducere. Principiile exercitării activității de administrare fiscală.....	211
§1. Înregistrarea fiscală a contribuabililor.....	211
§2. Registrul contribuabililor	213
§3. Declararea impozitelor și a materiei impozabile	214
§4. Stabilirea impozitelor	218
§5. Aspecte procedurale	219
§6. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale	221
Secțiunea a 2-a. Inspekția fiscală.....	223
§1. Organele inspekției fiscale	223
§2. Persoanele supuse inspekției fiscale.....	225
§3. Principalele drepturi și obligații ale persoanei controlate	225
§4. Procedura inspekției fiscale.....	226
4.1. Formele și întinderea inspekției fiscale	226
4.2. Metodele realizării inspekției fiscale.....	227
4.3. Locul și timpul desfășurării inspekției fiscale.....	227
4.4. Durata inspekției fiscale.....	227
4.5. Desfășurarea inspekției fiscale.....	228
4.6. Reguli privind inspekția fiscală.....	229
§5. Actele controlului fiscal	232
§6. Controlul inopinat	233
§7. Controlul antifraudă	233
Secțiunea a 3-a. Colectarea impozitelor	234
§1. Titluri de creanță explicite	238
1.1. Decizia de impunere	238
1.2. Declarația de impunere	238

1.3. Documentul de evidență întocmit de contribuabil	238
1.4. Declarația vamală	239
§2. Titluri de creanță implicite	239
§3. Exigibilitatea obligației fiscale.....	241
§4. Obligațiile fiscale accesorii	242
4.1. Aplicarea dobânzilor.....	243
4.2. Aplicarea penalităților de întârziere	244
4.3. Penalitatea de nedeclarare.....	244
4.4. Aplicarea majorărilor de întârziere	246
§5. Înlesniri la plata obligațiilor fiscale.....	246
§6. Stingerea obligației fiscale	249
6.1. Stingerea obligațiilor fiscale prin plată	249
6.2. Stingerea obligației fiscale prin compensare și restituire.....	252
6.3. Tratatamentul juridic al creanțelor accesorii în situația compensării și restituirii	254
6.4. Stingerea obligațiilor fiscale prin „dare în plată”	255
6.5. Conversia în acțiuni a obligațiilor fiscale	256
6.6. Stingerea obligației fiscale prin anulare.....	257
6.7. Stingerea obligației fiscale prin prescripție.....	260
6.8. Stingerea obligațiilor fiscale prin executare silită	261
6.9. Măsurile asigurătorii	270
6.10. Formele și procedura executării silitे	271
6.11. Declanșarea procedurii de executare silită. Somația	271
6.12. Modalitățile de executare silită	272
6.13. Cheltuielile de executare	280
§7. Contestația la executare silită în materie fiscală	281
7.1. Categoriile contestației la executare silită în materie fiscală	281
7.2. Condiții de admisibilitate a contestației la executare și contestației la titlu.....	284
7.3. Competența materială și teritorială a instanțelor judecătorești	285
7.4. Soluțiile ce pot fi pronunțate de instanța judecătorească	286
§8. Contestarea actelor administrative fiscale.....	287
8.1. Obiectul procedurii	287
8.2. Subiectele de sezină (calitatea procesuală activă).....	287
8.3. Procedura administrativă prealabilă.....	287
§9. Răspunderea în materie fiscală.....	293
9.1. Răspunderea civilă patrimonială	293
9.2. Răspunderea contravențională	294
Capitolul V. Evaziunea fiscală.....	296
Secțiunea 1. Aspecte generale	296
Secțiunea a 2-a. Categoriile de fapte incriminate ca infracțiuni în sistemul Legii nr. 241/2005.....	298
Secțiunea a 3-a. Cazierul fiscal	299

Abrevieri

alin.	– alineatul
ANAF	– Agenția Națională de Administrare Fiscală
art.	– articolul
C.A.	– Curtea de Apel
C.civ.	– Codul civil
C.fisc.	– Codul fiscal
C.proc.civ.	– Codul de procedură civilă
C.proc.fisc.	– Codul de procedură fiscală
dec.	– decizia
ed.	– ediția
Ed.	– Editura
H.G.	– Hotărârea Guvernului
ICCJ	– Înalta Curte de Casație și Justiție
lit.	– litera
M.Of.	– Monitorul oficial
NC	– Nomenclatura Combinată
O.G.	– Ordonanța Guvernului
O.M.E.F.	– Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor
O.M.F.P.	– Ordinul Ministerului Finanțelor Publice
O.P.A.N.A.F.	– Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală
O.U.G.	– Ordonanța de urgență a Guvernului
p.	– pagina
pct.	– punctul, punctele
s. com., cont. adm. fisc.	– secția comercială, de contencios administrativ și fiscal
s. cont. adm. fisc.	– secția de contencios administrativ și fiscal
Trib.	– Tribunalul
TVA	– taxa pe valoarea adăugată

Secțiunea a 8-a

Taxa pe valoarea adăugată

§1. Aspecte introductive

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este unul dintre impozitele care au cunoscut cea mai mare dezvoltare într-o perioadă scurtă de timp. Prima lucrare teoretică cu privire la taxa pe valoarea adăugată este considerată ca fiind cea a economistului german, Wilhelm von Siemens, și este denumită „Veredelte Umsatzsteuer”¹, dar, în aceeași perioadă, un economist american, Thomas S. Adams², a publicat un articol, inițial în 1915 și, ulterior, în 1921, în care era prezentată situația dificilă a bugetului SUA după primul război mondial, din cauza scăderii veniturilor bugetare din impozitul pe venituri și propunea introducerea unui sistem de impozitare pe cifra de afaceri.

În ceea ce privește evoluția normativă, este de menționat că un prim text legal a apărut în Franța, în 1953 (1954), fiind propus de unul dintre directorii din cadrul Direcției Generale de Impozite³. Sistemul adoptat în Franța presupunea stabilirea unui impozit pe producție calculat la prețul de vânzare al mărfurilor și care era suportat de ultimul producător și a unui impozit pe cifra de afaceri, care se aplica tuturor persoanelor implicate în producția de bunuri, dezavantajul acestui sistem fiind că se aplica la fiecare etapă a lanțului de distribuție⁴.

Conform informațiilor publicate de OCDE⁵, la data de 1 ianuarie 2014, acest impozit făcea parte din sistemul fiscal din majoritatea covârșitoare a statelor lumii (164 din 194 țări), iar una dintre excepțiile date ca exemplu îl constituie SUA.

Denumirea inițială a taxei pe valoarea adăugată, valabilă în Europa la data intrării în vigoare a Tratatului de la Roma, a fost „taxa (impozitul) pe cifra de afaceri”. Este interesant de menționat acest aspect pentru că sub această denumire acest impozit se regăsește și în România încă din perioada interbelică.

¹ L. Embril, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, Fondul Monetar Internațional, 2001, p. 4.

² T.S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, *Quarterly Journal of Economics*, 1921, p. 527 și urm.

³ L. Embril, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, Fondul Monetar Internațional, 2001, p. 4; B. Terra, J. Kajus, *Ghidul Directivelor europene privind TVA. Volumul 1. Introducere în sistemul European de TVA. Control științific și revizie traducere*: Radu Bufan, Florin Dobre și Natalia Șvidchi, Ed. Hamangiu, București, 2015, p. 96 menționează că actul normativ care a transpus în Franța acest impozit este Legea din 10 aprilie 1954.

⁴ M. Ene, *Despre politica fiscală europeană și națională și impactul taxei pe valoarea adăugată asupra bugetului public. Partea I. Aspecte generale. Definiții și legislație relevantă*, în *Tax Magazine* nr. 9/2016, București, p. 586.

⁵ OECD (2014), *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris, p. 18.

Încă de la înființarea Comunității Economice Europene, în cuprinsul Tratatului de instituire a Comunității Economice Europene¹ a fost inclus articolul 99², care a avut drept scop crearea pieței comune a produselor și serviciilor, adică libera circulație a schimburilor comerciale și eliminarea tuturor barierelor fiscale care pot exista între statele membre.

În consecință, pe lângă armonizarea și eliminarea taxelor vamale între statele membre, s-a luat decizia armonizării oricăror impozite indirecte care pot afecta schimburile comerciale.

Noțiunea de impozit indirect utilizată în textul Tratatului de la Roma din 1957 este bazată pe clasificarea promovată începând cu secolul al XIX-lea în doctrina economică³.

Această împărțire se realizează în funcție de sarcina fiscală, respectiv în funcție de persoana care suportă o reducere a veniturilor. Impozitul este direct dacă există identitate între persoana care suportă o reducere a veniturilor și persoana care plătește, iar impozitul este indirect dacă reducerea veniturilor este în sarcina unei alte persoane decât cea care plătește impozitul⁴. O altă definiție mai simplă pentru această clasificare este aceea că impozitele directe sunt cele plătite de persoane și întreprinderi, iar cele indirecte sunt stabilite pe bunuri și servicii⁵. Specialiștii în finanțe publice⁶ consideră însă că o astfel de împărțire nu are nicio utilitate practică. Povara fiscală este suportată de alte persoane, în cadrul unor categorii de impozite directe, în mod tradițional.

Importanța TVA în cadrul sistemului fiscal al oricărui stat european rezultă, evident, și din informațiile statistice comunicate de Comisia Europeană, Direcția

¹ Tratatul CEE a fost semnat la Roma la data de 25 martie 1957 și a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 1958.

² „Comisia examinează maniera în care poate fi armonizat în interesul pieței comune dreptul intern al statelor membre cu privire la taxa pe cifra de afaceri, accize și alte impozite indirecte, inclusiv măsurile compensatorii aplicabile schimburilor comerciale dintre Statele membre. Comisia prezintă propunerile Consiliului care decide în unanimitate, fără a aduce atingere dispozițiilor art. 100 și 101”.

³ *J.S. Mill*, Principles of Political Economy, 1848, Book V, Chapter 3: „Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs. The producer or importer of a commodity is called upon to pay a tax on it, not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price. Direct taxes are either on income, or on expenditure”.

⁴ *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impôt, ed. 12, Ed. LGDJ, Paris, 2014, p. 38.

⁵ *J.E. Stiglitz, E. Joseph, Rosengard, K. Jay*, Economics of the public sector, ed. 4, Ed. W.W. Norton&Company, New York, 2015, p. 507.

⁶ *V. Thurony*, Comparative Tax Law, Ed. Kluwer Law International, Hague, 2003, p. 54.

Impozitare și Uniune Vamală (TAXUD)¹. Statele nordice și statele din Europa de vest sunt caracterizate de un sistem fiscal în care impozitele directe și contribuțiile sunt preponderente sau cel mult există o egalitate între impozite directe, contribuții și impozite indirecte. În statele membre care au adoptat un impozit pe venituri în cotă fixă, există o preponderență a veniturilor bugetare rezultate din impozite indirecte sau din contribuții sociale.

Așadar, indiferent de structura sistemului fiscal, TVA constituie o importantă sursă de venituri bugetare.

În doctrină² se menționează că TVA este un venit fiscal foarte avantajos pentru bugetul de stat deoarece are un radament fiscal ridicat, neavând cheltuieli de percepere foarte mari, este stabil, fiind mai puțin influențat de situația economică și este elastic, cota aferentă putând fi majorată în funcție de nevoile bugetului.

În România³, noțiunea de impozit indirect a fost analizată inclusiv în perioada interbelică, fiind definit ca acel impozit care „în loc să fie stabilit direct și pe numele persoanelor, este bazat în general pe serviciile care se aduc contribuabililor și nu este plătit decât în mod indirect de aceia care consumă lucrurile sau fac uz de serviciile care sunt supuse impozitului”⁴. În această categorie au fost incluse impozitul pe lux și pe cifra de afaceri, introduse prin Legea din 1 August 1921, care stabilea un impozit de 15% pentru orice vânzare de produse de lux și un impozit de 1% asupra cifrei de afaceri⁵. De asemenea, în cuprinsul aceleiași lucrări se regăsește și definiția impozitului „*asupra obiectelor de consumație*”, care reprezintă un impozit indirect, care se aplică asupra „*produselor destinate consumațiunii ca: vinul, berea, tutunul, etc.*”⁶, care era, la momentul respectiv, inclus în categoria accizelor.

Impozitul denumit „asupra cifrei de afaceri” reprezintă o transpunere autohtonă a impozitului pe cifra de afaceri, precursorul taxei pe valoarea adăugată, care, în 1921, se stabilea pe prețul de vânzare a mărfurilor comercianților sau intermediarilor, neexistând la acel moment dreptul de deducere, astfel că era criticat că „scumpește viața”⁷. Cu toate acestea, se reține în doctrină că este un impozit productiv și, de aceea, se regăsește sub această denumire în sistemul fiscal românesc începând din 1921 și până în anul 1949. Și după instaurarea regimului comunist, acest impozit a fost menținut. Începând cu 1989, au fost adoptate reglementări succesive privind

¹ Comisia Europeană, Direcția Impozitare și Uniune Vamală, *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, ed. 2016, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2016, p. 16.

² D. Șova, *Drept fiscal*, ed. a 2-a, Ed. Solomon, București, 2015, p. 159.

³ Detalii suplimentare despre în evoluția TVA în România în M. Ene, *Politicile și instrumentele fiscal-bugetare în contextul buneii guvernări. Rolul taxei pe valoarea adăugată, teză de doctorat nepublicată, Biblioteca Școlii Naționale de Studii Politice și Administrative*, p. 139.

⁴ T.C. Aslan, *Tratat de finanțe cuprinzând și legislațiunea fiscală după război*, Tipografiile Române Unite, București, 1925, p. 133.

⁵ *Ibidem*, p. 236.

⁶ *Ibidem*, p. 253.

⁷ *Ibidem*, p. 237.

impozitul pe circulația mărfurilor¹, având drept scop trecerea de la economia centralizată la economia de piață prin eliminarea distorsiunilor din sistemul de prețuri existent în România la acea dată. După intrarea în vigoare a Constituției României, a fost adoptată și a intrat în vigoare O.G. nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată², modificată și republicată de două ori, fiind abrogată prin O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată³, aprobată și modificată prin Legea nr. 547/2001, înlocuită ulterior cu Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată⁴, în vigoare până la 1 ianuarie 2004.

Din anul 2004 și până la data de 1 ianuarie 2016, a fost în vigoare Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003⁵, care a fost succesiv modificat și cu privire la taxa pe valoarea adăugată, fiind transpuse toate directivele Uniunii Europene aplicabile. La data de 1 ianuarie 2016, a intrat în vigoare noul Cod fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015⁶, care preia aproape integral textul anterior al Codului fiscal.

§2. Definiție

Definiția TVA este un subiect de dezbatere în doctrină întrucât, de regulă, legislația fiscală nu cuprinde o definiție clară, ci mai degrabă o descriere a sistemului de aplicare.

Astfel, în doctrina internațională au fost identificate definiții conform cărora TVA este un „*impozit pe tranzacții*”⁷ sau, o definiție mai elaborată, TVA este „*un impozit cu bază largă de aplicare care se calculează de la vânzarea mărfurilor până la inclusiv producția finală, cu posibilitatea permanentă de a deduce din taxa plătită pentru mărfurile achiziționate ca intrări, cu excepția poate a bunurilor de capital, taxa colectată pentru mărfurile vândute*”⁸.

De asemenea, în doctrina franceză⁹, TVA este definit ca fiind un impozit pe consum și este descris pe scurt mecanismul de funcționare a TVA.

Pe pagina oficială a OECD se găsește o altă propunere pentru definiția TVA, în limba engleză, care poate fi tradusă astfel: „*categorie de impozit pe cifra de afaceri aplicată la fiecare etapă a lanțului producției și distribuției. Cu toate că povara fiscală a TVA este asupra consumului individual de bunuri sau servicii,*

¹ H.G. nr. 1109/1990 cu privire la liberalizarea prețurilor și măsuri de protecție socială, publicată în M. Of. nr. 115 din 23 octombrie 1990; H.G. nr. 779/1991 privind impozitul pe circulația mărfurilor și accizele, publicată în M. Of. nr. 244 din 30 noiembrie 1991.

² Publicată în M. Of. nr. 200 din 17 august 1992.

³ Publicată în M. Of. nr. 113 din 15 martie 2000.

⁴ Publicată în M. Of. nr. 371 din 1 iunie 2002.

⁵ Publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.

⁶ Publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

⁷ V. *Thurony*, *Comparative Tax Law*, Ed. Kluwer Law International, Hague, 2003, p. 307.

⁸ L. *Embril*, M. *Keen*, J.-P. *Bodin*, V. *Summers*, *The Modern VAT*, Fondul Monetar Internațional, 2001, p. 2.

⁹ M. *Bouvier*, *Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impôt*, ed. 12, Ed. LGDJ, Paris, 2014, p. 96.

*responsabilitatea calculării TVA aparține furnizorului de bunuri sau servicii. Sistemul TVA ca regulă presupune o creditare fiscală pentru ca sarcina fiscală finală și reală să fie suportată de consumatorul final și să scutească intermediarii de orice cost fiscal final*¹.

Din punct de vedere juridic, TVA este considerat un impozit general pe cifra de afaceri, aplicat în mod indirect, spre deosebire de impozitul pe vânzări, care este considerat un impozit direct².

În Dicționarul IBFD este inclusă o definiție în care TVA este considerat un impozit pe cifra de afaceri, colectat la fiecare etapă în procedul de producție și distribuție, iar în forma pură este un impozit pe toate cheltuielile finale de bunuri și servicii³.

În doctrina națională, au fost propuse mai multe definiții ale TVA, printre care menționăm „*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*”⁴.

§3. Sistemul comun european de reglementare a TVA

Sistemul comun european de reglementare a TVA a avut la bază, așa cum am menționat mai sus, necesitatea adoptării unei legislații armonizate în vederea creării unei piețe comune a bunurilor și serviciilor. Un alt aspect important care a condus la implementarea unei legislații armonizate între statele membre a fost și adoptarea în cadrul Consiliului a Deciziei nr. 70/243 din 21 aprilie 1970 *privind înlocuirea contribuțiilor financiare ale Statelor membre cu resursele proprii ale Comunităților*⁵, conform căreia finanțarea activităților Comunităților se realiza din veniturile proprii care se constituiau din taxele vamale, taxele agricole și o cotă-parte din TVA⁶.

În prezent, TVA este reglementată în Uniunea Europeană prin:

a) Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva 2006/112), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, modificată până în prezent prin treisprezece directive și prin Tratatul de aderare a Croației la Uniunea Europeană⁷;

¹ Disponibil la adresa www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm (ultima consultare la 4 martie 2017).

² B. Terra, J. Kajus, Ghidul Directivelor europene privind TVA. Volumul 1. Introducere în sistemul European de TVA. Control științific și revizie traducere: Radu Bufan, Florin Dobre și Natalia Șvidchi, Ed. Hamangiu, București, 2015, p. 271.

³ J. Rogers-Glabuss (editor), IBFD International Tax Glossary, ed. 6, Ed. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2009, p. 470.

⁴ D. Șova, Drept fiscal, ed. a 2-a, Ed. Solomon, București, 2015, p. 160.

⁵ Decizia Consiliului din 21 aprilie 1970, nr. 70/243 (ECSC, EEC, Euratom) a fost publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 94 din 19 din 28 aprilie 1970.

⁶ Art. 4 din Decizia Consiliului din 21 aprilie 1970; European Union. Public Finance, Ediția 5, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2014, p. 22.

⁷ Tratatul privind aderarea Croației la Uniunea Europeană a fost publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 112 din 24 aprilie 2012.

Capitolul IV Procedură fiscală

Secțiunea 1

Introducere. Principiile exercitării activității de administrare fiscală

§1. Înregistrarea fiscală a contribuabililor

În afara persoanelor fizice care obțin venituri în cadrul unui contract de muncă sau în orice altă formă juridică în cadrul unui raport de tip comitent-prepus în care toate obligațiile de plată a impozitelor și contribuțiilor sociale revin angajatorului (comitentului) prin stopaj la sursă, orice altă persoană fizică sau juridică ori entitate fără personalitate juridică ce urmează să realizeze venituri din orice sursă, în orice formă și cu orice scop¹, are obligația de a se înregistra fiscal și a ține evidențele contabile stabilite de lege.

În vederea înregistrării fiscale, contribuabilul [persoană juridică, entitate fără personalitate juridică, persoană fizică autorizată (comerciant sau liber profesionist), persoană fizică ce are calitatea de angajator] va completa declarația de înregistrare fiscală care este un formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi însoțită de acte doveditoare² ale informațiilor cuprinse în aceasta.

Informațiile specifice necesare completării unei **declarații de înregistrare fiscală**³ se referă la:

¹ Ne referim la faptul că și entitățile fără scop patrimonial au obligația de înregistrare fiscală, ele fiind plătitoare de impozit pentru veniturile de natură economică realizate într-un an fiscal în cuantum de peste 15.000 euro [art. 15 alin. (3) C.fisc.].

² Prin acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în declarația de înregistrare fiscală înțelegem autorizația de funcționare a contribuabilului (eliberată de registrul comerțului, de judecătorie în cazul organizațiilor neguvernamentale, de organizația profesională în cazul unui avocat, medic, notar, arhitect etc., de primărie în cazul unui comerciant persoană fizică sau al unei persoane fizice practicant al unei profesii cum ar fi croitor, cizmar etc.) și dovada deținerii spațiului care urmează să fie domiciliu fiscal (act de proprietate, de închiriere ori comodat etc.).

³ Orice modificări ulterioare ale datelor și elementelor din declarația de înregistrare fiscală se aduc la cunoștința organului fiscal competent în termen de maxim 30 de zile de la intervenirea modificării prin depunerea unei declarații de mențiuni. În ipoteza modificării domiciliului fiscal, contribuabilul va depune o cerere la organul fiscal competent din raza teritorială a noului domiciliu fiscal. La primirea cererii, organul fiscal competent va transmite de îndată organului fiscal în raza teritorială a căruia s-a aflat domiciliul fiscal anterior al contribuabilului o adresă în vederea întocmirii formalităților de transfer al dosarului fiscal.

- a) datele de identificare a contribuabilului¹;
- b) categoriile de obligații de plată datorate potrivit Codului fiscal²;
- c) sediile secundare³;
- d) datele de identificare a împuternicitului⁴;
- e) datele privind situația juridică a contribuabilului;
- f) orice alte informații necesare administrării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

Declarația de înregistrare fiscală **se depune** la organul fiscal în raza căruia contribuabilul urmează să aibă domiciliul fiscal în termen de 30 de zile de la:

- a) data înființării, potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică;

Dosarul fiscal urmează să fie transferat în termen de maxim 30 de zile de la primirea cererii și va fi însoțit de certificatul de atestare fiscală, precum și de fișa de evidență pe plătitor. La primirea dosarului fiscal, organul fiscal în a cărui rază teritorială se află noul domiciliu fiscal va emite de îndată decizia de înregistrare a noului domiciliu fiscal, care se va comunica contribuabilului. Înregistrarea în registrul contribuabililor de la noul organ fiscal, precum și scoaterea din registrul contribuabililor de la vechiul organ fiscal se operează cu data comunicării deciziei de înregistrare a noului domiciliu fiscal. Până la data la care s-au operat modificările în registrul contribuabililor, competența pentru soluționarea oricărei probleme privind administrarea revine organului fiscal de la vechiul domiciliu fiscal.

¹ Pentru dezvoltări cu privire la înregistrarea și identificarea contribuabililor, a se vedea comentariile din *I.M. Costea*, Corecta identificare a titularului obligației fiscale prin CIF/NIF/CNP, în *Tax Magazine* nr. 1/2014, p. 34 și urm.

² Totalitatea tipurilor de obligații fiscale pentru care există obligații de declarare cu caracter permanent poartă denumirea de vector fiscal [art. 1 pct. 39 C.proc.fisc.].

³ În ipoteza în care sediile secundare nu se înființează la momentul înregistrării fiscale inițiale, ci ulterior, pe parcursul desfășurării activității, în conformitate cu prevederile art. 85 alin. (1) C.proc.fisc., contribuabilii vor avea obligația de a declara organului fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile, înființarea sediilor secundare.

De asemenea, în situația în care un contribuabil cu domiciliul fiscal în România înființează sedii secundare în străinătate, și acestea vor trebui declarate în termen de 30 de zile de la înființarea acestora.

⁴ În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii. Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare.

În cazul reprezentării contribuabililor în relațiile cu organele fiscale prin avocat, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Contribuabilul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organele fiscale, trebuie să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din averea contribuabilului, obligațiile acestuia din urmă față de organul fiscal [art. 18 alin. (4) C.proc.fisc.].

b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajat, după caz, în cazul persoanelor fizice.

Pe baza declarației de înregistrare fiscală, organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală¹ eliberează **certificatul de înregistrare fiscală**, în termen de 10 zile de la data depunerii declarației sau a cererii. În certificatul de înregistrare fiscală se înscrie obligatoriu **codul de identificare fiscală**.



Precizări

a) Eliberarea certificatelor de înregistrare fiscală nu este supusă taxelor de timbru.

b) 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.

c) În cazul pierderii, furtului sau distrugerii certificatului de înregistrare fiscală, organul fiscal va elibera un duplicat al acestuia, în baza cererii contribuabililor și a dovezii de publicare a pierderii, furtului sau distrugerii în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a.

Plătitorii de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat au obligația de a menționa pe facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente emise codul de identificare fiscală² propriu.

§2. Registrul contribuabililor

Pe baza datelor furnizate de contribuabili prin declarațiile de înregistrare fiscală, declarațiile de mențiuni în cazul modificării datelor inițiale de la momentul înregistrării ori pe baza datelor obținute în mod direct în cadrul acțiunilor de inspecție

¹ Organul fiscal din raza teritorială corespunzătoare locului unde contribuabilul și-a declarat domiciliul fiscal.

² 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 (de văzut legea specială);

e) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală (*ibidem*).

fiscală, organul competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală întocmește evidența plătitorilor de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cadrul registrului contribuabililor¹, care conține:

- datele de identificare a contribuabilului;
- categoriile de obligații fiscale de declarare, potrivit legii, denumite vector fiscal; categoriile de obligații fiscale care se înscriu în vectorul fiscal se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice;
- alte informații necesare administrării obligațiilor fiscale.



Precizări

Datele arătate mai sus se completează atât pe baza informațiilor comunicate de contribuabili, cât și în temeiul celor oferite de oficiul registrului comerțului, de serviciul de evidență a populației, de la alte autorități și instituții, precum și din constatările proprii ale organului fiscal.

Datele din registrul contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de câte ori se constată că acestea nu corespund stării de fapt reale și vor fi comunicate contribuabililor.

§3. Declararea impozitelor și a materiei impozabile

Întrucât ar fi cu totul ineficient ca statul și unitățile administrativ-teritoriale să își organizeze un aparat fiscal care să monitorizeze apariția faptului generator al impozitului (mai exact, formarea bazelor de impunere) la nivelul fiecărui contribuabil², stabilirea creanțelor fiscale presupune un mecanism desfășurat în două etape:

- declararea de către contribuabili/plătitori a bazelor de impunere, uneori însoțită chiar de calcularea creanței fiscale datorate urmată de
- verificarea corectitudinii circumstanțelor de fapt declarate și a legalității tratamentului fiscal dat de contribuabil, pe calea controlului fiscal.

În prezenta secțiune ne vom preocupa de prima etapă de mai sus, și anume aceea a stabilirii creanței fiscale de către contribuabili/plătitori, prin procedeul depunerii declarației fiscale.

Declarațiile fiscale sunt documente prin care se declară:

- impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului³;

¹ Art. 91 C.proc.fisc.

² A se vedea, în acest sens, *D. Dascălu*, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014, p. 75-78, notele de subsol 261-263.

³ Situația declarării lunare a TVA prin Decontul lunar de taxă.

- bunurile și veniturile impozabile, în cazul în care, potrivit legii, stabilirea impozitului și a taxei se face de organul fiscal¹;

- impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe².

Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal³.

Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Declarația fiscală se semnează⁴ de către contribuabil sau de către împuternicit.

Declarația fiscală trebuie însoțită de documentația cerută de prevederile legale.



Precizări

Pentru anumite categorii de obligații fiscale, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, organul fiscal poate transmite contribuabililor formularele⁵ de declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, instrucțiunile de completare a acestora, alte informații utile, precum și plicurile preadresate. În acest caz, contravaloarea corespondenței se suportă de către organul fiscal.

¹ Situația impozitului anual pe veniturile persoanelor fizice.

² Situația impozitului pe salarii.

³ Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili, din proprie inițiativă, ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.

Declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular ca și cel care se corectează, situație în care se va înscrie "X" în căsuța prevăzută în acest scop. Declarația rectificativă va fi completată înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială.

În cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile.

⁴ Conform art. 102 alin. (4) C.proc.fisc., obligația de semnare a declarației fiscale se consideră a fi îndeplinită și în următoarele situații:

- în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sistemul electronic de plăți;
- în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanță.

⁵ Prin O.M.E.F. nr. 588/2008 privind stabilirea categoriilor de obligații fiscale pentru care organul fiscal transmite contribuabililor, prin poștă, formularele de declarații de venit, se reglementează trimiterea prin poștă a formularului 200 „Declarație privind veniturile realizate”, cod 14.13.01.13 prin care se declară (rectifică) veniturile anuale obținute de persoane fizice din surse independente: profesii liberale, activități comerciale etc.

Declarațiile fiscale pot fi declarații estimative de venit¹, prin care se evaluează nivelul venitului pentru o perioadă fiscală următoare, de obicei trimestrul sau anul calendaristic, și declarații finale de venit², prin care se calculează rezultatul final al activității producătoare de venit, adică nivelul bazei de impozitare la care urmează să se aplice impozitul. De asemenea, declarațiile pot fi trimestriale, lunare, anuale sau la dată fixă, în funcție de prevederea legală concretă care variază de la un impozit la altul.

Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate³ potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta⁴. Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă cu confirmare de primire. Declarația fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță⁵.

Obligația de a depune declarația fiscală subzistă și în situațiile în care:

- a fost efectuată plata obligației fiscale;
- obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale⁶;

¹ Situația declarațiilor estimative de venit depuse de contribuabilii impozitului pe profit societăți comerciale bancare care au obligația depunerii declarațiilor estimative de impozit pe profit până la data de 25 a lunii următoare celei în care expiră trimestrul pentru care urmează să se facă plata. De asemenea, în materia impozitului pe venit, în conformitate cu art. 120 C.fisc., contribuabilii, precum și asociațiile fără personalitate juridică, 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 30 zile de la data producerii evenimentului.

² Conform art. 122 alin. (1) C.fisc., contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

³ Declarațiile fiscale pot fi redactate de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului acesta este în imposibilitatea de a scrie [art. 103 alin. (2) C.proc.fisc.].

⁴ În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Finanțelor Publice va stabili termenul de depunere a declarației fiscale ce se depune la organul fiscal central, iar ministerul dezvoltării regionale și administrației publice, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, va stabili acest termen în cazul declarațiilor fiscale ce se depun la organul fiscal local [art. 101 alin. (2) C.proc.fisc.].

⁵ În cazul impozitelor, taxelor și al contribuțiilor administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, procedura privind transmiterea declarațiilor prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [art. 103 alin. (1) teza 2 C.proc.fisc.]. Astfel, actualmente sunt în vigoare O.M.F.P. nr. 2210/2006 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, O.M.E.F. nr. 858/2008 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, O.P.A.N.A.F. nr. 2520/2010 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță de către contribuabilii mari și mijlocii.

⁶ A se vedea, în același sens, *D.D. Șaguna, D.I. Radu, Drept fiscal. Fiscalitate. Obligații fiscale. Declarații fiscale*, Ed. C.H. Beck, București, 2016, p. 112.