

Dreptul de apreciere al Fiscului

Prof. univ. dr. Bufan Radu

ART. 61 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

- Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:
 - a) venituri din activități independente, definite conform art. 67 ;
 - a¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală, definite potrivit art.70 ;
 - b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76 ;
 - c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 83 ;
 - d) venituri din investiții, definite conform art. 91 ;
 - e) venituri din pensii, definite conform art. 99 ;
 - f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art. 103;
 - g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 108 ;
 - h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art. 111 ;
 - i) **venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.**

- ART. 114 - Definirea veniturilor din alte surse

(1) Venituri din alte surse sunt **orice venituri identificate ca fiind impozabile**, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu. Norme metodologice

- ART. 115 - Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l).

- ART. 117 - Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.

- Aceste articole 114 si 117 exista și în alte legislații și are caracter rezidual, astfel încât pune în mâna fiscoului o armă foarte puternică de a impozita orice venituri care nu sunt expres prevăzute în Codul fiscal.
- Impozitarea veniturilor din alte surse a fost statuată inițial prin O.G. nr. 73 din 27 august 1999 privind impozitul pe venit, în care, la art. 43, se stipula faptul că „Veniturile care nu se regăsesc în mod expres menționate în prezenta ordonanță se supun impunerii cu o cotă de 10% aplicată asupra veniturilor brute, impozitul fiind final” =>
=> Prezumție legală

- În Codul fiscal se remarcă o utilizare inconsecventă a unor noțiuni, dintre care:
 - „sursă a venitului”
 - „alte venituri”
 - „venituri din alte surse”.

Dispoziții din Titlul I care au vocatie generala, pentru intreg Codul fiscal

- La art 7 “Definitii” pct 1 se defineste activitatea dependenta si rezulta de acolo ca “relatia de angajare” este generatoare de venituri; cu alte cuvinte contractul de munca ar fi sursa venitului.
- La pct 46 se defineste “retinerea la sursa” fara a se defini sursa (se spune doar ca platitorii de venituri au obligatia de calcula,retine,declara si plati impozitul).
- La art 12 sunt definite ca “Venituri obtinute din Romania de nerezidenti” drept acelea listate la lit a)-ș) ,”indiferent daca sunt primite in Romania sau in strainatate” care provin de la un rezident

- La Titlul II (Impozit pe profit) sunt relevante :
- Art 14 lit a)- impozitul se datoreaza “asupra profitului obtinut din orice sursa,atat din Romania cat si din strainatate”
- Art 36 (5) si art 39(2) se refera la “impozite cu retinere la sursa” in cadrul capitolului III “Aspecte fiscale internationale”.

- La Titlul IV, art 59 (Sfera de cuprindere a impozitului pe venit) sunt listate la alin (1) urmatoarele venituri :
- a) În cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;
- b) În cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea devin rezidenți în România;

- Din modul de formulare al acestor dispozitii -atat din Titlul II cat si din Titlul IV- rezulta ca legiuitorul are in vedere, in ce priveste sursa, doua tipuri de surse, si anume surse din Romania si surse din afara Romaniei; aceasta pare definitia “sursei” din perspectiva includerii si - concomitent- a delimitarii veniturilor din doua surse, conceptie ce asigura un caracter atotcuprinzator veniturilor supuse impozitului.
- Aceasta este o prima conceptie asupra “sursei”, perspectiva ce are in vedere in principal aspectele de fiscalitate internationala. (A se vedea si notiunea de “sursa”/“stat sursa” din dreptul fiscal international).

- Mergand la art. 58 lit. d), observam ca acesta se completeaza cu alta trimitere, la art. 129 “Alte venituri ale persoanelor fizice nerezidente”.
- Aici Codul fiscal se refera la notiunea de “alte venituri”, modalitate de “identificare” a unor venituri, diferita de cea a “veniturilor din alte surse”;
- Aceste “alte venituri” sunt altele decat cele din activitati independente, din activitati dependente si cele de la Titlul VI, deci tot un fel de categorie reziduala, identica - prin modalitatea concreta de definire, cu veniturile din alte surse, dar intitulata diferit.

- In cazul nerezidentilor, art. 59 trimite la art 58 lit. d),care trimite apoi la art. 129, dar acest art. 129 are la alin. (2) o exprimare care ar trebui clarificată:
 - „Veniturile supuse impunerii, din categoriile prevăzute la alin. (1), se determină pe fiecare sursă, potrivit regulilor specifice fiecărei categorii de venit, impozitul fiind final”;
- în opinia noastră aici intervine o confuzie între „categorie” și “sursa”, deoarece in cadrul categoriilor legea nu identifica “surse” de venit.

- Daca ramanem consecventi conceptiei ca “sursa” inseamna din Romania sau dinafara Romaniei, putem trage concluzia ca, in cadrul fiecarei categorii, veniturile vor fi delimitate in venituri din Romania si venituri din afara Romaniei; un argument suplimentar este ca textul este situat la Cap XIII “Aspecte fiscale internationale”.
- Daca ne indepartam de aceasta conceptie, inseamna ca la art. 129 alin (2) se foloseste o alta conceptie despre sursa, neexplicata in Codul fiscal.
- Conform opiniei unor oficiali din MFP, in conceptia MFP, sursa ar putea fi contractul sau autorizatia de a desfasura activitati in sistem de libera initiativa.

- Trebuie observat că art. 129 face, la alin (1) referire și la „alte venituri” decât cele prevăzute la art. 126, 127 și Titlul VI; cum acestea intră în categoriile de la art. 61 lit. a)-h), putem considera că „alte venituri” sunt inclusiv venituri din „orice sursă” așa cum spune art. 114 lit. i)?
- Dacă răspunsul este negativ, înseamnă că avem și o utilizare a sintagmei “alte venituri” care nu este definita de lege.
- Se pune astfel întrebarea ce anume ar putea conține aceste “alte venituri”: cu alte cuvinte, identificăm o nouă categorie reziduală, cu un conținut nedefinit de lege.
- Nu este clar dacă legiuitorul implementează aici o concepție similară veniturilor din alte surse de la art 114, și ca atare nu putem ști ce anume ar putea intra în aceste “alte venituri” și care este criteriul lor de identificare.

- La art. 64 se dispune ca cota de impozit “se aplica asupra venitului impozabil corespunzator *fiecarei surse din fiecare categorie* pentru determinarea impozitului “ pe veniturile din...” si urmeaza un numar de 9 categorii “numite/nominalizate” precum si categoria i) “alte surse”.
- Deci ,se pune intrebarea care este criteriul ce defineste sfera de cuprindere a categoriei “alte surse”,sau este pur si simplu o categorie reziduala in care poate intra orice suma incasata de catre o persoana fizica ?

- La art 114 ,situat in Cap 10 se incearca o definire a veniturilor din alte surse (titlul marginal al art 114) ca fiind toate veniturile identificate ca impozabile care nu se incadreaza in categoriile “nominalizate” de la art 61 lit a)-h).
- Deci **alte surse** sunt ,in acest context,sume obtinute din **alte categorii de venituri de cate cele listate anterior. Legea utilizeaza un alt concept de sursa, egal cu o noua categorie, eterogena, mult mai vag construit prin enumerare si prin opozitie cu tipurile de venituri enumerate la art. 61 lit. a)-h).**

- Observăm de asemenea că art 117 are ca obiect veniturile a caror sursă nu a fost identificată.
- Deci art 114 și urm se referă la venituri identificate ca fiind impozabile, iar art 117 la veniturile a caror sursă nu a fost identificată.
- Înseamnă că și în cadrul cap X “Venituri din alte surse” există de fapt 2 “categorii” de venituri.

- Dacă trebuie să conciliem textele de la art. 114 (1) și 117, rezultă următoarea problemă: dacă definiția veniturilor din alte surse este cea generală și reziduală de la art. 114, conform art. 117 pare că nu trebuie identificată sursa lor *stricto sensu*, care ar putea fi contractul/cumpărătorul afacerii/plătitorul de venit, adică asistăm la un alt concept decât cel îmbrățișat de către MFP, în sensul că sursa/izvorul veniturilor poate fi și orice încasare, chiar fără contract sau autorizație de libera practică.
- Deci, este suficient să calificăm astfel “sursa” și să spunem că este un castig, un venit din alte surse, sau trebuie fiscal să-l califice, să “boteze” sursa *stricto sensu*, dacă aplică art. 114?

- Pe de alta parte, chiar si pentru aplicarea art 117 trebuie sa existe un criteriu de “constatare” al venitului din “sursa neidentificata”,in caz contrar fiscul neavand nicio limita de apreciere ,putand sa impoziteze orice suma ce i se pare impozabila . In acest scop cred ca nici art.10 Cod fiscal nu este suficient.
- Ca problema sa fie si mai complicata,observam ca nu fiscul,ci platitorul de venituri este primul chemat care trebuie sa identifice ‘veniturile din alte surse’,conform dispozitiilor art 115 alin. (1) C.fisc, ori in conditiile inexistentei vreunui criteriu ,ci doar a unei liste “exemplificative”,nu are nicio solutie sigura la indemana.