

Asociatul unic între optimizare fiscală și abuzul de drept

The sole associate between tax optimization and abusive practice

Ioana Maria Costea¹

Rezumat: Prezentul studiu își propune să analizeze din prisma dispozițiilor de drept fiscal, viabilitatea și sustenabilitatea soluțiilor antreprenoriale privind societățile cu asociat unic. Studiul ridică chestiuni privind realitatea acestui profil profesional, consecințele fiscale ale derulării activității în acest scenariu în comparație cu alte formule și mai ales propune remedii în numele echității fiscale pentru ipoteze de constructe juridice abuzive.

Cuvinte-cheie: asociat unic, impozit pe venit, impozit pe profit, abuz de drept, recalificare

Abstract: This study aims to analyze from the perspective of the provisions of tax law, the viability and sustainability of entrepreneurial solutions for sole proprietorships of companies. The study raises questions about the reality of this professional profile, the tax consequences of doing business in this scenario compared to other formulas and especially to propose remedies in the name of tax equity for abusive tax practice.

Keywords: sole associate, individual income tax, company tax, law abuse, requalification

1. Concepte de lucru: întreprindere, microîntreprindere, IIRC

Definiții și tipologii ale subiectelor de drept găsim în surse normative diferite, motiv pentru care este necesar a delimita aria semantică de lucru a prezentului studiu și implicat consecințele fiscale ale calificărilor subsecvente.

1.1. Conceptul de „întreprindere”

Prima sursă în ordinea priorității pentru definirea conceptelor relevante pentru studiul de față, și de aici deducem și a relevanței, o identificăm în dispozițiile art. 3 din Codul civil, care în stabilirea caracterului general al aplicării Codului civil dispune că acesta se aplică și raporturilor dintre profesioniști. Noțiunea de „profesionist” este definită de art. 3 alin. (2) C.civ. și desemnează pe „*cel care exploatează o întreprindere*”. Din formularea generală a normei rezultă că dispozițiile Codului civil au vocație universală indiferent de forma de organizare, de domeniul de activitate, de caracterul economic al activității, de scopul și rezultatul acesteia². Intenția acestui studiu nu este de a pune în discuție aspecte privind teoria monistă îmbrățișată de legiuitor în construcția Codului Civil. Pentru acest considerent, ne

¹ Conferențiar univ. dr. Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail : ioana.costea@uaic.ro

² Ghe. Piperea, „Concepția monistă a noului Cod civil: intenția și realitatea”, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 6/2011, pp. 13-31.

vom focusa atenția asupra conceptului de „întreprindere” pentru a extrage de aici genul proxim și de ce nu indicii privind diferențele specifice față de alte instituții relevante. În dorința de a fi explicit, legiuitorul definește „întreprinderea” în art. 3 alin. (3) C.civ. „*Constituie exploatarea unei întreprinderi exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ*”. Registrul fiscalist ne permite, raportat la această definiție, să observăm similitățile cu definiția persoanei impozabile din materia TVA, fiind preponderente o serie de caracteristici: (i) lipsa de relevanță a numărului de persoane implicate în întreprindere, chiar și lipsa de relevanță a modului de organizare, implicit a prezenței ori absenței personalității juridice; (ii) caracterul organizat al activității (similar caracterelor de independență și continuitate din materie TVA³)⁴ (iii) domeniul de activitate (și anume tranzacții privind bunuri și servicii) și ca diferență specifică (iv) vocația universală în ceea ce privește scopul activității (indiferent dacă acesta este lucrativ sau nu). Paralela făcută nu este doar reflexul unei convingeri a autoarei că materia TVA este organic legată de dinamica obligațiilor între profesioniști și că, pe cale de consecință, este indisolubil lecturabilă în cheia dispozițiilor Codului Civil, ci are rolul de a evidenția unitatea de viziune normativă acolo unde sunt generate norme juridice cu aplicabilitate extinsă. Domeniul raporturilor dintre profesioniști și reflectarea acestuia în dinamica TVA (cu efectul secundar de sursă extrem de consistentă pentru bugetele naționale) reclamă definiții generice, care iau în considerare repere comune, așa cum am arătat mai sus.

În această matrice destul de laxă și flexibilă, se modulează linii diferite în combinații ale valorilor utilizate în definiție: persoane înregistrate în Registrul Comerțului (organizate prin efortul unuia sau mai multor participanți), societăți agricole, societăți cooperativе, cooperative, cooperative agricole, case de ajutor reciproc, cooperative de credit, grupuri economice, asociații, fundații, sindicate, federații, partide politice, societăți fără personalitate juridică și lista poate continua. Rolul și funcțiile acestor forme de organizare a unei activități profesionale – o întreprindere – nu sunt întotdeauna foarte clare; unele clivaje sunt încă sunt notabile, deși nu mai au temei normativ (distincția societate comercială vs. societate agricolă); unele intervenții sunt simple efecte ale transplanturilor normative fără a avea funcții proprii (distincția societate agricolă vs. cooperativă agricolă); unele forme de lucru se particularizează prin scopul activității și calificări

³ A se vedea: Art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al TVA „Persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective” transpus în dispozițiile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

⁴ Pentru detalii, a se vedea: I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2020, pp. 240 și urm.

speciale (domeniul bancar, întreprinderile sociale etc.); alte demersuri solicită limpeziri conceptuale, cum este cel care stă la baza prezentului studiu.

Înainte de a continua demersul de inventariere a conceptelor de lucru prin identificarea unor dispoziții speciale se impune să epuizăm dispozițiile Codului civil și să invocăm prevederile art. 187 și urm., cu caracter generic și introductiv în materia persoanei juridice: „Art. 187 - Elementele constitutive: Orice persoană juridică trebuie să aibă o organizare de sine stătătoare și un patrimoniu propriu, afectat realizării unui anumit scop licit și moral, în acord cu interesul general; Art. 188 - Calitatea de persoană juridică: Sunt persoane juridice entitățile prevăzute de lege, precum și orice alte organizații legal înființate care, deși nu sunt declarate de lege persoane juridice, îndeplinesc toate condițiile prevăzute la art. 187”. Invocarea acestui grup de dispoziții ilustrează dincolo de orice dubiu absența suprapunerii complete între conceptul de „întreprindere” și conceptul de „persoană juridică” și organizează materia după trei elemente simple relativ comune: (i) o structură internă (o organizare de sine stătătoare); (ii) un patrimoniu distinct; (iii) afectarea acestui patrimoniu unui scop (indiferent dacă patrimonial sau nu) în limitele legii și ale moralei (aspect, care nu este precizat expres în dispozițiile de la art. 3, dar care poate fi extras din dinamica generică a Codului civil).

1.2. Un incident de politică publică – conceptul de „microîntreprindere”

O clasificare sui generis. Deși pare prematur în narațiunea studiului nostru, aflându-ne în proximitatea imediată a conceptului de „întreprindere” vom încerca să identificăm și elementele de diferență specifică raport la categoriile distincte: „microîntreprindere”, „întreprindere mică” și „întreprindere mijlocie”. Conceptele au un substrat protecționist din sfera întreprinderilor emergente și a preocupării pentru ocrotirea acestui tip de demers antreprenorial, reglementat prin acte normative speciale precum Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii⁵ și O.U.G. nr. 6/2011 pentru stimularea înființării și dezvoltării microîntreprinderilor de către întreprinzătorii debutanți în afaceri⁶. Legea nr. 346/2004 cu o prudență demnă de apreciat stabilește prin dispozițiile art. 1 caracterul general al întreprinderii, într-o definiție cumva similară celei din Codul civil. Particularitatea vine din faptul că în contextul legii speciale „întreprinderea” are scop lucrativ (*animus lucri*) constând în obținerea de venituri (acest scop nu se suprapune integral cu scopul unui „comerciant” în sensul vechiului Cod comercial, de vreme ce inclusiv o asociație, entitate fără scop lucrativ, poate obține venituri din activități economice). Pe cale de consecință, este necesară o revizuire a dispozițiilor legii speciale pentru a limpezi domeniul său de aplicare. În așteptarea acestei intervenții normative, identificăm prin dispozițiile art. 4 criterii cantitative de calificare: „microîntreprinderi - au până la 9 salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 2 milioane euro, echivalent în lei; întreprinderi mici - au între 10 și 49 de salariați și realizează o

⁵ M.Of. nr. 681 din 29 iulie 2004.

⁶ M.Of. nr. 103 din 9 februarie 2011.

*cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 10 milioane euro, echivalent în lei; întreprinderi mijlocii - au între 50 și 249 de salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă de până la 50 milioane euro, echivalent în lei, sau dețin active totale care nu depășesc echivalentul în lei a 43 milioane euro*⁷. Raportat la această calificare mai notăm cu titlu de curiozitate normativă că prin O.U.G. nr. 6/2011 deși titlul actului normativ utilizează aceleași concepte „microîntreprindere” și „întreprinzător”, în cuprinsul actului normativ (pe care vom îndrăzni să îl criticăm ca fiind discriminatoriu), categoria „microîntreprindere” este limitativ asociată cu forma juridică a unei „societăți cu răspundere limitată”, cu excluderea întreprinzătorilor persoane fizice.

Un concept cu funcții proprii: microîntreprinderea în sensul legislației fiscale. Dincolo de delimitările din Legea nr. 346/2004 cu funcționalitățile sale, conceptul de „microîntreprindere” este preluat cu un sens propriu în dispozițiile Legii nr. 227/2105 privind Codul fiscal. Pentru că în acest context conceptul are valențe proprii și determină consecințe de tipul *specialia derogant*, Codul fiscal instituie prin art. 47 o definiție despre care putem remarca diacronic că este obiectul a numeroase modificări. În forma actuală a Codului fiscal⁸, conceptul de „microîntreprindere” este organizat în jurul a patru elemente: (i) art. 47 alin. (1) teza introductivă: „o persoană juridică română”⁹; (ii) art. 47 alin. (1) lit. c) veniturile realizate sub plafonul de 1.000.000 euro (plafon supus adesea modificărilor de politică fiscală); (iii) art. 47 alin. (1) lit. d) titularii capitalul social să fie privați (altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale); (iv) art. 47 alin. (1) lit. e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești. În economia prezentului studiu, prezintă relevanță teza inițială a articolului și anume că microîntreprinderea în sens fiscal este o persoană juridică română. Observăm că dinamica conceptuală a Codului fiscal este atașată de criterii cum ar fi naționalitatea, relevante în problematica aplicării teritoriale a impunerii. Mai subliniem viziunea unitară a Codului fiscal față de forma de organizare a activității, dispozițiile fiind aplicabile cu caracter general dincolo de forma de organizare (a se vedea precizările de la secțiunea 1.1. privind viziunea unitară inclusiv a Codului civil în această materie). Reținem totuși că în materie fiscală funcționează extrem de abrupt clivajul persoană fizică vs. persoană juridică, clivaj care așa cum vom arăta nu are o justificare extrem de relevantă privind stabilirea bazei impozabile. Clivajul impozit pe profit (cu varianta impozitul pe venitul microîntreprinderilor) vs. impozit pe venit; generalizarea

⁷ Pentru detalii, a se vedea: Ilucă, D.M. „Limite și provocări în clasificarea întreprinderilor. Criterii europene și criterii naționale”, în *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, seria Științe Juridice*, Tom 64, nr. 1/2018, pp. 123-136.

⁸ La data de 1.07.2022.

⁹ Sunt exceptate din sfera conceptului de „microîntreprindere”, conform art. 47 alin. (3): a) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii; b) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii; c) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii; d) Fondul de garantare a asiguraților, constituit potrivit legii; e) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.

sistemului de auto-impunere vs. autoimpunere alternativ cu reținere la sursă; determinarea bazei impozabile în sistem real vs. determinarea bazei impozabile în sistem real, mixt ori forfetar sunt toate instituții organizate pe axa persoană juridică vs. persoană fizică, indiferent de obiectul de activitate, caracterul profesionist al acesteia (unele elemente neprofesioniste sunt relevante în ipoteza persoanei fizice), ori scopul activității.

1.3. Un cadru particular – conceptul de profesionist înregistrat în Registrul comerțului

Conform Legii nr. 26/1990 privind Registrul comerțului în sfera întreprinderilor funcționează o linie matriceală sinuoasă a profesioniștilor care sunt obligați să se înregistreze în Registrul comerțului, indicați de art. 1 alin. (1): „*următoarele persoane fizice sau juridice: persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, societățile comerciale, companiile naționale și societățile naționale, regiile autonome, grupurile de interes economic, societățile cooperatiste, organizațiile cooperatiste, societățile europene, societățile cooperatiste europene și grupurile europene de interes economic cu sediul principal în România, precum și alte persoane fizice și juridice prevăzute de lege*”. Procedural, demersul se fundamentează pe un obiectiv de transparență a existenței și activității respectivului profesionist, interes ce rămâne sectorial, de vreme ce pentru alte categorii de profesioniști legiuitorul nu a finalizat demersuri similare de transparente pentru registrele de evidență (a se vedea asociațiile și fundațiile, societățile agricole). Acest obiectiv se materializează suplimentar (dacă nu chiar dublat) cu dispoziții din materie fiscală, unde înregistrarea fiscală este o procedură obligatorie pentru toți contribuabilii indiferent de forma de organizare a acestora. *De lege ferenda*, unificarea acestor registre sectoriale ar închide interogații fără prea multe funcționalități.

Revenind la conținutul conceptual, notăm că prin promovarea tezei moniste asupra Codului civil, conceptul de profesionist-comerciant a fost parțial suprimat. Astfel, noțiunea de „comerciant” pare a fi o noțiune de evitat¹⁰; este cert că raportat la dispozițiile art. 1 din Legea nr. 26/1990 nu a fost înlocuită cu noțiunea de „profesionist”. De asemenea, nu există suprapunere perfectă nici între noțiunea de „comerciant” și noțiunea de „întreprindere”; aceasta din urmă este mai amplă și include și alte categorii juridice. Conceptual, distingem ca specie a conceptului de „profesionist” și a conceptului de „întreprindere” categoria „întreprinderilor înregistrate în Registrul Comerțului” (IIRC). Subliniem că derivă din art. 3 alin. (1) C. civ., prin filtrul art. 1 din Legea nr. 26/1990, faptul că aceste IIRC funcționează sub forme juridice diferite, organizate punctual de O.U.G. nr. 44/2008¹¹ și Legea nr.

¹⁰ I.M. Costea, „Comerț, comerciant, comercial–cuvinte de (ne) rostit în dreptul fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 1/2021, pp. 9-15.

¹¹ O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, M.Of. 328 din 25 aprilie 2008.

31/1990¹² – legea societăților (denumire devenită improprie de vreme ce subzistă mai multe surse de reglementare a materiei societăților și mai multe tipuri de societăți, care nu fac obiectul Legii nr. 31/1990).

În scopul studiului nostru, vom încerca să extragem din bogata și relevantă doctrină de drept comercial, răspuns la întrebările: ce caracterizează un „comerciant” sau mai bine spus o IIRC? Elementele centrale ale constructului de IIRC sunt „comercialitatea”¹³, celeritatea, simplitatea, creditul și securitatea acestuia. În viziunea autorilor de drept comercial, se realizează o corespondență între „comerciant” și „întreprindere” (cu mențiunea noastră că acest ultim concept este mai amplu decât conceptul de IIRC și pe cale de consecință există întreprinderi care nu parcurg procedura de înregistrare în registrul comerțului). Astfel, din jocul parte-întreg derivă caracterele juridice ale unui „profesionist-comerciant” (sic!) prin similitudine de elemente: exercitarea sistematică a activității; caracterul autonom al acesteia¹⁴; caracterul continuu cu titlu de profesie al activității (cu mențiunea că alți profesioniști nu se înregistrează în registrul comerțului); Caracterul opțional al personalității juridice (întreprindere societară vs. întreprindere individuală); criteriul formal al înregistrării în registrul comerțului¹⁵; criteriul subiectiv al scopului obținerii de profit¹⁶ (*animus lucri*)¹⁷¹⁸; criteriul subiectiv

¹² Legea 31/1990 societăților, republicată în M. Of. nr. 1066 din 17 noiembrie 2004.

¹³ S. Angheni, *Tratat de drept comercial*, Editura C.H. Beck, București, 2019, pp. 4 și urm.; St. Cârpenaru, *Tratat de drept comercial român*, ed. a VI-a actualizată, Editura Universul Juridic, București, 2019, pp. 33 și urm.

¹⁴ St. Cârpenaru, *op.cit.*, p. 35.

¹⁵ S. Angheni, *op.cit.*, pp. 49 și urm.

¹⁶ *Idem*, p. 50.

¹⁷ St. Cârpenaru, *op.cit.*, p. 36.

¹⁸ Aici conceptul de „profit” are semnificația relevantă de Codul fiscal în ipoteza impozitului pe profit, fără a fi însă limitat la această formă de impunere, în sensul că formula de determinare a rezultatului fiscal la impozitul pe profit este o formulă cu valențe universale în ceea ce privește calificarea rezultatului pozitiv ori negativ al unei întreprinderi. Acest rezultat pozitiv ori negativ este un element intrinsec al dinamicii întreprinderii, rezultatul pozitiv este scopul organizării activității și prezintă relevanță pentru economia acesteia dincolo de efectul fiscal secundar. Consecința acestei precizări este că „profit” urmărește și o IIRC supusă unei alte forme de impunere, cum ar fi impozit pe venitul microîntreprinderilor (pentru anumite persoane juridice) ori impozitul pe venit (pentru persoane fizice). În ipoteza impozitului pe venit, nu prezintă relevanță modul de determinare a bazei impozabile: real, mixt, forfetar, acesta fiind doar o modalitate de relevare a „profitului” în raport cu organul fiscal, care are la bază considerente de optimizare atât a gestiunii contribuabililor (pentru creditorul fiscal), cât și a sarcinii fiscale (pentru contribuabil). Cu privire la consecințele acestor clivaje, a se vedea: I.M. Costea, D.M. Ilucă „Cain, Abel și Codul fiscal... sau despre truda pământului ca fapt generator al impunerii”, în *Tax Magazine*, nr. 2/2022, pp. 11-21; „IT-iștii, codul și... Codul fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 1/2022, pp. 11-21; „Janus Quadrifrons, păzitor neiscusit al legalității în materia impunerii persoanei fizice Janus Quadrifrons, Underserved Guardian of Legality in matter of Personal Taxation”, în *Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Seria Științe*

derivat al organizării activității pe risc propriu. În interiorul conceptului de IIRC, doctrina distinge între „comercianții” persoane fizice și „comercianții” persoane juridice. Raportat la caracterele juridice precizate, distincția izvorăște din formarea opțională a personalității juridice și nu din pluralitatea de subiecte participante la gestiunea activității (transversal subzistă forme de organizare a comerciantului persoană fizică cu pluralitate de subiecte: întreprinderea familială și forme de organizare a comerciantului persoană juridică cu asociat unic). Unele consecințe secundare sunt notabile: accesul rezervat doar anumitor IIRC persoane juridice la activități speciale clasificate conform CAEN ori la mai multe activități; caracterul *intuitu personae* al unor forme de organizare ce determină verificarea condițiilor de autorizare ori calificare etc. în persoana IIRC persoană fizică.

Raportat la acest criteriu al personalității juridice și al pluralității de participanți la întreprindere, regimurile juridice dobândesc o serie de coloraturi formale. Astfel, înregistrarea în registrul comerțului are la bază, după caz un statut ori un contract de societate; funcționare „întreprinderii” se impregnează de instituții privind controlul gestiunii activității în cazul pluralității de subiecte, cum ar fi existența și rolul adunărilor generale, existența și rolul corpurilor de administrare colectivă¹⁹, existența dreptului de informare, dreptului de vot al asociaților, dreptului de a acționa în justiție ori dreptului de a se retrage din societate, cu corolarul excluderii asociaților²⁰.

Cu privire la pluralitatea de participanți la constituirea și funcționarea societăților, Codul civil în articolul 1881 definește contractul de societate, raportat la pluralitatea de subiecte ale acestui contract. Acest criteriu este subsidiar în constituirea și funcționarea unei întreprinderi, fiind precedat de criteriul separației de patrimonii. Atunci când o societate este înregistrată în registrul comerțului, are în sensul art. 187 C.civ. un patrimoniu propriu, se activează registrul personalității juridice proprii indiferent de numărul de asociați. Pluri-participarea asociaților la constituire este de natura și nu esența demersului constitutiv al unei societăți; pe cale de consecință, prin dispoziții derogatorii în materie de societăți înregistrate în registrul comerțului, conform art. 5 din Legea nr. 31/1990, o societate poate fi rezultatul „unui act de voință al unei singure persoane”. Înțelegem că ipoteza derogatorie are o miză proprie care rămâne a fi identificată prin prezentul studiu și care generează fără îndoială o serie de consecințe juridice.

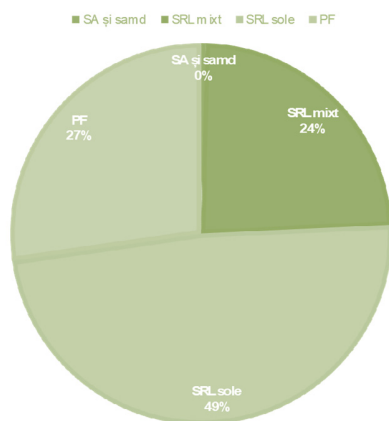
Această ipoteză de lucru oferă o premisă privind distribuirea raportului general-derogatoriu, premisa normativă fiind că societatea cu asociat unic este o apariție exotică, derogatorie în spațiul societar. Acest model normativ pare să fie infirmat de informații punctuale privind dinamica persoanelor juridice înregistrate în Registrul Comerțului. Astfel, o interogația privind distribuția formelor de organizare a diferitelor activități de comerț ne arată o pondere masivă a soluției antreprenoriale orientate către societățile cu răspundere limitată, dintre care o

Juridice, Tom LXVII, 2022, nr. 1, pp. 191-209; „Artiștii, aurul și ... Codul Fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 6/2021, pp. 412-426.

¹⁹ Indiferent de sistemul utilizat: unitar ori dualist.

²⁰ S. Angheni, *op.cit.*, pp. 280 și urm.; S. Angheni, *op.cit.*, pp. 297 și urm.

pondere covârșitoare o reprezintă societățile cu răspundere limitată, cu asociat unic (denumite în sensul prezentului articol SRL sole, *brevitatis causa*).



Situație sintetizată pe baza datelor comunicate de ONRC la 1.05.2022

Analiza cantitativă nu este un instrument veritabil în materia științelor juridice, însă ne prilejuiește o interogație privind succesul *de facto* al acestui format antreprenorial. Explicațiile pot fi multiple, cu conținut socio-economic, derivând din lipsa de maturitate a spațiului antreprenorial național, din flexibilitatea majoră a societății cu răspundere limitată atât ca obiect de activitate (accesibile în cvasi-majoritatea lor), cât și ca formulă simplificată de constituire (raportat la capitalul social pretins la constituire) ori de administrare (formule simplificate de organizare a organis-

melor de administrare a societăților cu răspundere limitată). Observăm aici că ipoteza SRL sole este derogatorie nu numai sub aspectul modului de constituire, cât și cu privire la elementele enumerate anterior privind funcționarea întreprinderii, care nu mai justifică anumite instituții fie din omniprezența asociatului unic (adesea și administrator și „lucrător” al societății), fie din imposibilitatea continuării activității (spre exemplu, în ipoteza în care asociatul unic stabilește încetarea activității). Exemplificăm aici cu inutilitatea dreptului de vot ori a excluderii asociatului ori ficțiunea care îmbracă conceptul de „participare la profit și pierderi”²¹.

Existența unei asemenea dinamici decizionale este confirmată de relativa popularitate a formulelor de antreprenariat organizate în jurul unui singur asociat. Revenind la motivele succesului acestui tip de IIRC, „SRL sole”, amintim răspunderea limitată la aport; accesul la o plajă mai amplă de activități economice decât în cazul IIRC persoană fizică, unele consecințe fiscale (pe care le vom discuta mai jos.) O serie de explicații pot fi de natură motivațională din registre culturale, psihologice și pseudo-filosofice privind motricitatea activității economice și legătura organică a acesteia cu energiile creatoare ale individului care domină trei sferturi din demersurile antreprenoriale naționale. Am adăuga la aceste registre și un filtru de optimizare juridică, în interiorul căreia rămâne să cântărim ponderea optimizării fiscale. Altfel spus prezentul studiu ridică interogația dacă opțiunea masivă spre formule antreprenoriale „sole” este determinată și de formulele

²¹ S. Angheni, *op.cit.*, pp. 142 și urm.

normative privind fiscalitatea și parcursului de administrare a obligațiilor fiscale de viitorul profesionist/contribuabil.

2. Opțiunea în spațiul fiscal – optimizare fiscală prin forma de organizare a activității

Optimizarea fiscală prin opțiune²² presupune o premisă constând în formule normative relativ echivalente ca și efect, care au dimensiuni fiscale diferite. Efectul echivalent îl vom aprecia raportat la accesul la activitatea economică dorită de subiectul de drept; cu unele excepții limitative, activitățile din clasificarea CAEN sunt accesibile în mai toate formele: IIRC persoană fizică; IIRC juridică emergând din voința unei singure persoane; IIRC persoană juridică emergând dintr-un acord plurilateral de voință. Condiționalitățile pentru a accesa și exercita cvasi-majoritatea activităților economice sunt relativ echivalente ori puțin diferite, fapt pentru care dincolo de unele discuții privind costurile administrării acestor forme de lucru apreciem ca relevante parcursurile fiscale derivând din aceste formule antreprenoriale.

Printr-o lectură a Codului fiscal, în ceea ce privește impunerea directă, constatăm o predilecție a legiuitorului român spre formalism. Criteriul profesionalizării activității sublimează în fața criteriului formal al personalității juridice (cu contrazicerea elementelor comune relevate până acum prin prezentul studiu). În subsidiar, pare să prevaleze cu o incidență inexplicabilă chestiunea privind separația de patrimonii și derivatul acesteia privind organizarea de evidențe contabile (deși în opinia noastră acest derivat este organic legat de dinamica unei întreprinderi și în lumina dispozițiilor art. 3 alin. (3) C. civ. nu trece prin filtrul formal al dobândirii pe personalitate juridică fapt pentru care și patrimoniile de afecțaiune sunt relevate în evidențe contabile²³). Astfel, tipul de impozit direct datorat, modul de determinare a bazei impozabile cu unele consecințe în volumul de creanțe fiscale, sistemul de colectare și lichidare a impunerii sunt organizate urmând clivajul persoană juridică vs. persoană fizică, după criterii formale. Remarcăm, cumva contraintuitiv, că prima categorie de subiecte de drept fiscal adresate prin Codul fiscal este cea a persoanelor juridice, deși acestea nu sunt primele în ordinea firii, fiind precedate organic de persoanele fizice. Mai observăm că acest mod de organizare a materiei, cu ignorarea altor caracteristici, cum ar fi spre exemplu calitatea de IIRC ce prezintă relevanță în contextul scopului lucrativ (ar părea firesc ca impozitul pe profit să se aplice celor care se organizează pentru a realiza profit și anume tuturor IIRC, nu numai

²² Pentru detalii, a se vedea: I.M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții, limite, jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București 2011.

²³ Subliniem și aici că în opinia noastră, organizarea de evidențe contabile are scopuri de administrare a patrimoniului și devine relevantă în contexte în care este necesar a determina viabilitatea unui patrimoniu sau unui patrimoniu de afecțaiune, a face dare de seamă din partea unui administrator față de titularul patrimoniului. Asocierea evidențelor contabile cu funcțiile lor fiscale este simplistă și omite rolul vital al acestora în gestiunea patrimoniului ori a patrimoniului de afecțaiune.

persoanelor juridice și cu certitudine nu tuturor întreprinderilor, acestora nefiindu-le omni-caracteristic scopul lucrativ). Criteriul scopului, deși extrem de relevant în dinamici de drept fiscal și în economia prezentului studiu, este extrem de volatil, motiv pentru care legiuitorul fiscal optează pentru criteriul formal al personalității juridice, relevant doar pentru o parte a conceptului de „întreprindere”.

În pofida acestei opțiuni normative, vom rămâne în misiunea prezentei analize în proximitatea dinamicii cauză-scop, deoarece deși pare că nu are relevanță de prim nivel în acest registru formal, această dinamică determină opțiunea contribuabilului cu privire la modul de organizare a activității. Astfel, față de consecințele fiscale indicate mai sus, fiecare cu costuri proprii și chiar cu greutate fiscală diferită, un contribuabil se poziționează subiectiv și face o opțiune (posibilă în marea majoritate a cazurilor, sub umbrela largă a conceptului de „întreprindere”) cu privire la modul de organizare a activității.

Opțiunea întreprindere persoană fizică vs. întreprindere persoană juridică este doar aparent o decizie abruptă. Prin formulele normative care permit pluralitatea de participanți în întreprindere aceasta se atenuează semnificativ. La limită, suntem în prezența unei matrice cvadridimensionale: persoană fizică autorizată, cu variațiunea ușor nejustificată a întreprinderii individuale, (un singur antreprenor cu patrimoniu de afecțiune); întreprindere familială (mai mulți antreprenori cu un patrimoniu de afecțiune); SRL sole (un antreprenor cu o persoană juridică nouă); SRL mixt, SA ș.a.m.d. (mai mulți antreprenori cu o persoană juridică nouă). Statistic se dovedește că ultima formulă deși prima adresată de Codul fiscal și cultural cea mai asociată conceptului de „întreprindere” este îmbrățișată doar de un sfert dintre antreprenori; la cealaltă extremă prima formulă deși tratată de Codul fiscal ca soluție secundară se dovedește statistic a fi la fel de populară.

Ceea ce a determinat prezentul studiu este apetența masivă a profesioniștilor pentru formula SRL-sole. O societate fără contract de societate, cu o separație de patrimonii mai mult formală de vreme de asociatul unic exercită controlul integral și deplin asupra dinamicilor patrimoniale, adesea fără salariați²⁴, fără dinamici reale de gestiune a întreprinderii pare să fie forma preferată de întreprindere. Această formă de lucru se poate clasifica în lumina Codului fiscal sub conceptul de „microîntreprindere” și adesea îndeplinește criteriile prevăzute de Codul fiscal. Această predilecție este obiectul unei constante preocupări a legiuitorului fiscal, ceea ce explică și labilitatea modului de reglementare a impunerii pentru această categorie de contribuabili.

Desigur se ridică întrebarea care sunt consecințele fiscale ale acestei clasificări? Vom încerca să răspundem la această întrebare prin delimitare nu față de impozitul pe profit (aplicabil veritabilelor persoane juridice, dimensiunea matriceală nr. 4), ci față de impunerea persoanei fizice dând întâietate fundației constructului (și anume unicitatea antreprenorului) față de forma juridică aleasă. Impunerea persoanei fizice are o particularitate și anume că nu se limitează la

²⁴ <https://evz.ro/codul-fiscal-se-modifica-facilitatile-fiscale-eliminate-taxe-microintreprinderi-calculat-diferit.html>

modul de determinare a impozitului pe venit, unde rigoarea matematică ar arăta că cel puțin în cazul normelor de venit și a regimului real mixt, impozitul direct (impozit pe venit)²⁵ are o faimoasă economicitate. Impunerea directă a persoanei fizice prin impozitul pe venit este completată semnificativ prin efectul oneros al contribuțiilor sociale și al contribuțiilor sociale de sănătate, care duc impunerea directă spre un volum de 40% din venituri indiferent dacă sunt determinate real, mixt ori forfetar (la volum de afaceri de 1.000.000 euro pentru simetrie ar determina un volum de creanță fiscală de 400.000 euro cu epuizarea dinamicii forfetare pentru sistem real ori de 240.000 euro pentru sistem real mixt). Față de acest volum fiscal, impunerea microîntreprinderii de maxim 30.000 euro anual (la un volum de afaceri de 1 milion de euro, calculat prin aplicarea cotei de 3% în ipoteza SRL sole fără salariați) dublat de 5% impozit pe dividende (cu un volum maxim de 50.000 euro destul de improbabil) și adăugat cu contribuția socială la asigurări de sănătate (10% din 1.000.000 și anume 100.000 euro), este evident mult mai economicoasă. Unele atenuări sunt posibile din discriminatoriul drept de opțiune al profesioniștilor persoane fizice pentru baza de impunere la contribuții sociale, fapt pentru care *de lege ferenda* se impune uniformizarea bazei de calcul a acestei contribuții în ipoteză de venituri salariale și venituri nesalariale.

Dacă aritmetica fiscală probează o diferență între volumul de creanță fiscală *de maximis* subzistă întrebarea ridicată prin prezentul studiu dacă dreptul de opțiune este real în sensul că o consecință fiscală cu un ecart mare este prin ea însăși temei suficient al dreptului de opțiune, cu negarea altor dinamici etiologice? Am îndrăzni să răspundem negativ; vom invoca ca și argument materia impunerii indirecte, TVA – unde asemenea consecințe fiscale nu există ori sunt cu totul excepționale (a se vedea regimul de scutire pentru întreprinderi mici unde plafonul este de 300.000 lei) și au un impact redus. Pe cale de consecință, de vreme ce nu prezumăm un legiuitor fiscal atât de generos cu contribuabilul cât să îi amenajeze spații de economisire spre jumătate din volumul de creanțe fiscale, apreciem că suntem în prezența unei pseudo-opțiuni, ce poate fi calificată drept abuz de drept.

2.2. Abuzul de drept – definiții și dimensiuni

Întrucât este extrem de primejdioasă pentru demersul analitic orice proximitate a hermeneuticii suspiciunii, ne vom feri de a face presupuziții cu privire la dinamici etiologice și ne vom întoarce la matricele normative.

O cvasi-definiție a abuzului de drept identificăm la nivelul dispozițiilor art. 15 din C.civ.: „Niciun drept nu poate fi exercitat în scopul de a vătăma sau păgubi pe altul ori într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar bunei-credințe”²⁶. Definiția este mai degrabă prohibitivă în sensul că interzice exercitarea unui drept cu scopul de a vătăma ori păgubi pe altul, de manieră excesivă sau nerezonabilă. Am reluat indicii semantici ai textului normativ pentru a sublinia nu numai dimensiunea etiologică implicată, dar și recurgerea la registrul comun al bunei-credințe și al

²⁵ Reglementat sub varii forme prin dispozițiile Titlului IV din Codul fiscal, art. 58-134.

²⁶ Pentru detalii privind dreptul comun în materie civilă, a se vedea: C. M. C. Ignatescu, *Abuzul de drept*, Editura Lumen, Iași, 2013.

unui comportament rezonabil²⁷. Apreciem că în disputa de fundamentare a abuzului de drept cu luarea în considerare a liniilor matriceale deja prezentate prevalează teoria subiectivă a abuzului de drept, teorie care centrează conceptul în jurul lui „*animus nocendi*” cu delimitări față de reaua-credință, dol și fraudă²⁸.

Abuzul de drept fiscal este definit de doctrină ca „simulația sau fraudă la lege motivate de a tinde spre un scop exclusiv fiscal”²⁹ ... „cu urmărirea unor obiective ... care au ca motiv principal eludarea sau atenuarea sarcinilor fiscale ale celui interesat față de ipoteza în care aceste acte nu ar fi fost făcute sau realizate”³⁰.

În materie fiscală, abuzul de drept este reglementat de art. 11³¹ din Codul fiscal (ca regulă generală, cu dispoziții speciale privind tranzacțiile transfrontaliere artificiale, contribuabilii inactivi și persoanele impozabile în materie de TVA), *expressis verbis* și în materii speciale, cum ar fi art. 40⁴³² care transpune Directiva

²⁷ C.T. Ungureanu, A. Toader, *Drept civil. Partea generală. Persoanele*, Editura Hamangiu, București, 2019; Ș. Diaconescu, P. Vasilescu, *Introducere în dreptul civil*, Editura Hamangiu, București, 2022.

²⁸ H.P. Constantin, *Abuzul de Drept*, în *Pandectele române*, nr. 11/2010, pp. 71-96

²⁹ N. Jacquot, *JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 378 : Abus de droit fiscal – Procédure*, LexisNexis 2021, pct. 4.

³⁰ *Idem*, pct. 7.

³¹ Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal: „(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.” (...) (12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții: a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale; b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal”.

³² Art. 40⁴ - Regula generală antiabuz „(1) În scopul calculării obligațiilor fiscale, nu se ia în considerare un demers sau o serie de demersuri care, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante, nu sunt oneste, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului urmărit prin prevederile fiscale aplicabile. Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți. (2) În sensul alin. (1), un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică, astfel cum prevede art. 11. (3) În cazul în care un demers sau o serie de demersuri nu este/sunt luat/luate în considerare în conformitate cu alin. (1), obligația fiscală se calculează în conformitate cu prezentul titlu”.

(UE) 2016/1164 a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne³³. Facem o scurtă observație de tehnică legislativă și anume că legiuitorul român nu utilizează noțiunea de abuz de drept decât acolo unde transpune surse normative de drept european; această rezervă de tehnică normativă se impune *de lege ferenda* a fi depășită prin consacrarea expresă a conceptului.

Dispoziții punctuale din Codul fiscal includ prevederi în corelare cu conceptul de „scop” al unei operațiuni relevante fiscal. Invocăm cu titlu de exemplu: art. 7 pct. 18 „*operațiuni care corespund unor scopuri economice, reale și de substanță*”; art. 8¹ alin. (7) „*aranjamente artificiale în scopul reducerii impozitelor care ar fi trebuit să fie plătite în statul străin*”; art. 24 alin. (6) „*unui demers sau unor serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentului articol*”; art. 25 alin. (4) pct. f¹ „*unor tranzacții care nu au un scop economic*”; art. 229 alin. (2) „*unui demers sau unor serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentului articol, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante*”. Se adaugă multiple dispoziții punctuale privind deductibilitatea cheltuielilor ori deducerea TVA, care sunt toate corelate cu conceptul de scop.

Observăm raportat la aceste texte că formulările normative sunt extrem de variate, însă dinamica semantică este circumscrisă clivajului real-artificial. Mai remarcăm, aspect extrem de relevant pentru studiul nostru, că atributele real-artificial însoțesc substantive de tipul: cheltuială/cheltuieli; operațiuni; demers/demersuri; tranzacții; aranjamente. Pe cale de consecință, privesc un act sau o serie de acte juridice. Derivă de aici întrebarea dacă dispozițiile pot fi aplicate *de plano* și pentru ipoteza în care întreaga activitate este afectată unui scop artificial (necomercial, nerezonabil, excesiv etc.) și nu doar un anumit act ori un număr de acte. Într-o interpretare corelată cu dispozițiile art. 15 din C.civ., am aprecia că suntem în prezența unui abuz de drept în ipoteza exercitării oricărui drep nu numai a libertății de a încheia acte juridice privite *ut singuli*. Un argument suplimentar derivă din faptul că *in extremis* inclusiv constituirea unei întreprinderi este efectul unei manifestări de voință, uni sau plurilaterale, și pe cale de consecință se materializează într-un act juridic, efect al exercitării unui drept, susceptibil de a fi exercitat în limite rezonabile sau abuziv dincolo de aceste limite. Rezultă astfel că putem fi în prezența unei persoane juridice simulate³⁴.

³³ J.O. L136-1, din 19.07.2016.

³⁴ Ghe. Piperea, „Simularea personalității juridice în Noul Cod Civil”, în *Analele Universității din București. Seria Drept*, nr. 3-4/2012, pp. 374-400.

2.3. Abuzul de drept – remedii de drept fiscal

Dacă în dreptul comun repararea unui prejudiciu este realizată de regulă într-un demers judiciar³⁵, iar în materia abuzului remediile derivă din spectrul răspunderii civile delictuale ori cvasi-delictuale, în materie fiscală, intervenția „reparatorie” a celui vătămat sau păgubit, a creditorului fiscal se face prin proceduri administrative. Nu vom nega aici proximitatea mecanismelor specifice ori cel puțin similare răspunderii civile delictuale³⁶, fapt probat prin indicii precum sarcina probei, ci vom identifica doar remedii procedurale. Soluția instituită de art. 11 Cod fiscal constă în dreptul organului fiscal, ca și reprezentant al creditorului fiscal de (i) a „nu lua în considerare” o anumită tranzacție cu ajustarea efectelor fiscale ori „pot reîncadra forma” unei tranzacții. Pe cale de consecință, în exercitarea dreptului de a stabili creanțe fiscale organul fiscal emite o decizie de impunere, titlu de creanță dând consecință dimensiunii reale a tranzacției sau înlăturând tranzacția din sfera tranzacțiilor cu consecințe fiscale.

Dintre cele patru remedii indicate de art. 11 alin. (1) Cod fiscal, aparent alternative ca și manieră de lucru (ceea ce este de fapt echivalent este efectul de redeterminare a bazei impozabile), apreciem că în ipoteza în care forma de organizare a întreprinderii este elementul „nereal, fictiv” soluția aplicabilă este punctual doar „reîncadrarea formei”. Această concluzie este susținută de faptul că suntem în prezența unor elemente de formă determinante. Efectul organizării întreprinderii într-o anumită formă este opozabil oricui prin parcurgerea procedurii de constituire în limita exercitării dreptului cu bună-credință. Acolo unde elemente probatorii specifice (asupra cărora nu vor insista) nu confirmă scopul real derivat din procedura de constituire, reîncadrarea formei (de regulă în cadrul unei activități de control fiscal) permite stabilirea bazei impozabile, atât ca și natură juridică (impozit pe venit în loc de impozitul pe venitul microîntreprinderilor), cât și ca volum.

Pe cale de consecință, în ipoteza activității unei întreprinderi persoană fizică deghizată ca și întreprindere persoană juridică, organul fiscal poate (cu costurile subsecvente) reîncadra forma întreprinderii și poate determina creanțele fiscale aferente. Remediu este însă limitat, de vreme ce intervine prin procedura de emitere a unei decizii de impunere; dreptul de a stabili creanțe fiscale trebuie să fie actual³⁷, adică să nu se fi împlinit prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale. Mai mult, remediul este *ex-post* în sensul că intervine numai pentru trecut și limitat ca și obiect de vreme ce nu permite decât restabilirea creanțelor fiscale, nu și efecte de reorganizare a întreprinderii (anularea actului constitutiv rămâne un atribut al puterii judiciare).

³⁵ Vom afirma „de regulă” pentru a nu exclude ipoteze amiabile de stabilire a prejudiciului cauzat și de reparare a acestuia.

³⁶ Apreciem că acestei delimitări i se cuvine un studiu distinct.

³⁷ Prin raportare la dispozițiile speciale privind prescripția extinctivă în materie fiscală, este și mai evidentă delimitarea față de dinamicele răspunderii civile delictuale deși dispozițiile art. 1349 C.civ. reprezintă *loci comuni* pentru orice formă de răspundere.

3. În loc de concluzii

Spațiul de opțiune organizat de legiuitorul civil este susceptibil de a fi utilizat neloidal pentru a exploata consecințe fiscale. Raportat la situația analizată, afirmăm că este posibilă recalificarea unei persoane juridice ca fiind simularea unei activități de persoană fizică. Consecința acestei recalificări este o consecință fiscală și permite prin instrumente de drept fiscal stabilirea bazei impozabile suplimentare și a unei creanțe fiscale suplimentare.

Conceptul de abuz de drept apare în urma acestui demers analitic ca fiind un instrument util, dar nu foarte rafinat. Observăm o ezitare a normativului în a propune soluții clare. Acest fapt poate avea o contribuție benefică în măsura în care ipotezele de lucru sunt extrem de variate și flexibile. Contextul de optimizare analizat rămâne un spațiu de căutare pentru o soluție fiscală fiabilă; intervențiile punctuale pe ipoteze complexe sunt de dorit în măsura în care dau suplețe sistemului.

În subsidiar, subliniem constanța unor remedii administrative și judiciare, care pot prezenta un grad ridicat de eterogenitate.

Referințe

- Angheni S., *Tratat de drept comercial*, Editura C.H. Beck, București, 2019
- Cărpeneru St., *Tratat de drept comercial român*, ed. a VI-a act., Editura Universul Juridic, București, 2019
- Constantin H.P., „Abuzul de Drept”, în *Pandectele române*, nr. 11/2010, pp. 71-96
- Costea I.M., „Comerț, comerciant, comercial-cuvinte de (ne) rostite în dreptul fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 1/2021, pp. 9-15
- Costea I.M., „Janus Quadrifrons, păzitor neiscusit al legalității în materia impunerii persoanei fizice Janus Quadrifrons, Underserved Guardian of Legality in matter of Personal Taxation”, în *Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Seria Științe Juridice*, Tom LXVII, 2022, nr. 1, pp. 191-209
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2020
- Costea I.M., Ilucă D.M., „Cain, Abel și Codul fiscal... sau despre truda pământului ca fapt generator al impunerii”, în *Tax Magazine*, nr. 2/2022, pp. 11-21
- Costea I.M., Ilucă D.M., „Artiștii, aurul și ... Codul Fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 6/2021, pp. 412-426
- Costea I.M., *Optimizarea fiscală. Soluții, limite, jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011
- Diaconescu Ș., Vasilescu P., *Introducere în dreptul civil*, Editura Hamangiu, București, 2022
- Ignatescu C. M. C., *Abuzul de drept*, Editura Lumen, Iași, 2013.
- Ilucă D.M., Costea I.M., „IT-iștii, codul și... Codul fiscal”, în *Tax Magazine*, nr. 1/2022, pp. 11-21.
- Ilucă D.M., „Limite și provocări în clasificarea întreprinderilor. Criterii europene și criterii naționale”, în *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași, seria Științe Juridice*, Tom 64, nr. 1/2018, pp. 123-136.
- Jacquot N., *JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 378: Abus de droit fiscal – Procédure*, LexisNexis, Paris, 2021
- Piperea Ghe., „Conceptia monistă a noului Cod civil: intenția și realitatea”, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 6/2011, pp. 13-31
- Piperea Ghe., „Simularea personalității juridice în Noul Cod Civil”, în *Analele Universității din București. Seria Drept*, nr. 3-4/2012, pp. 374-400
- Ungureanu C.T., Toader A., *Drept civil. Partea generală. Persoanele*, Editura Hamangiu, București, 2019

