

Cosmin Flavius COSTAȘ

DREPT FISCAL

Cosmin Flavius COSTAȘ
Conferențiar universitar doctor
Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca

DREPT FISCAL

Ediția a III-a,
revăzută și adăugită

Universul Juridic
București
-2021-

Titlul I

Politica fiscală și fiscalitatea

Capitolul I

CONSIDERAȚII INTRODUCATIVE

Secțiunea I

Politica fiscală

1. Studiul dreptului finanțelor publice – și, în cadrul lui, analiza atentă a normelor care alcătuiesc dreptul bugetar – demonstrează că știința finanțelor publice are ca principal obiect determinarea sarcinilor fiscale și asigurarea repartizării acestora de o manieră cât mai echitabilă și echilibrată, astfel încât să se colecteze veniturile bugetare (în cuantumul și cu ritmicitatea necesare asigurării acoperirii permanente a nevoilor societății) prin antrenarea – în condițiile cele mai potrivite – a tuturor contribuabililor chemați să facă acest efort. Dozarea efortului menționat este rezultatul unui proces amplu și complex care poate fi sintetizat și prezentat printr-o sintagmă anume: *politica fiscală*.

2. Parte integrantă a politicii economice a statului, *politica fiscală* cuprinde ansamblul ideilor și strategiilor transpuse în reglementări legale consacrate asigurării celor mai eficiente modalități de stabilire și percepere a veniturilor bugetare. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului¹ în funcție de datele economice, sociale și psihologice oferite de societate.

3. Politica fiscală se stabilește în raport direct cu opțiunile statului în materie de impozite și taxe, în sensul că ea trebuie să impună utilizarea conștientă a întregului ansamblu de instrumente și procedee cu caracter fiscal pentru stabilirea nivelului, structurii și regimului facilităților fiscale în procesul repartiției produsului social, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor politice, economice și sociale².

¹ De fapt, este vorba despre toate formele de prelevare către buget a unor sume de bani destinate a fi cheltuite în scop public (impozit, taxă, contribuție, prelevare).

² A se vedea și I. Condor, R. Stancu, *Drept financiar*, Ed. Fundației „România de Măine”, București, 2002, p. 130. Autorii citați prezintă – sintetizând opiniile din doctrina de specialitate – o serie de principii considerate fundamentale pentru un sistem fiscal rațional; ne vom mărgini la a enumera doar aceste principii: individualitatea, nediscriminarea, impersonalitatea, neutralitatea, legitimitatea și lipsa de arbitrar (a se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit. supra*, pp. 131-133).

4. De aceea, politica fiscală se dezvoltă – așa cum am arătat deja – în strânsă legătură cu politica financiară a statului¹. În doctrină se apreciază – în consecință – că politica fiscală se află la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amplexarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și *tehnica fiscală* (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea, doctrina subliniază faptul că politica fiscală este o componentă esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât – este bine cunoscut – asigurarea unei continue creșteri a veniturilor publice (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în diferite moduri: fie prin alegerea (selectarea) impozitelor, fie prin maniera de repartizare a acestora, ca sarcină fiscală, pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode². Recenta pandemie întărește această concluzie, statele fiind obligate să își adapteze politica fiscală în contextul politicii bugetare³.

5. Într-un articol publicat pe site-ul propriu al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE, pagina web: www.oecd.org), la 3 septembrie 2020, sub semnătura lui Pascal Saint-Amans (director, Centrul pentru politică fiscală și administrație, OCDE), în contextul cooperării internaționale, este abordată problema răspunsului sistemelor fiscale la provocările pe care le-a adus pandemia cu coronavirusul COVID-19. Ne-a atras atenția un citat din acest articol, pe care îl redăm aici: *Rather than simply returning to business as usual, the goal should be "build back better" and address some of the structural weaknesses that the crisis has laid bare* („Decât să ne întoarcem pur și simplu la același mod de lucru, obiectivul ar trebui să fie acela de a reconstrui mai bine și de a aborda câteva dintre slăbiciunile structurale pe care criza ni le-a scos la iveală”). Grupul de experți care lucrează la nivelul OCDE apreciază că guvernele ar trebui să utilizeze în continuare instrumente fiscale pentru a oferi suport afacerilor și familiilor afectate. Cu toate acestea, măsurile trebuie să fie bine calibrate și să fie retrase gradual odată cu îmbunătățirea situației. Odată ce recuperarea (economică) a fost securizată, guvernele ar trebui să facă trecerea de la managementul crizei la luarea în considerare a unor reforme structurale, fără a acționa prematur și fără ca

¹ Asupra aspectelor generale privind politica financiară, a se vedea: I. Văcărel, Gh.D. Bistriceanu, F. Bercea, G. Anghelache, T. Moșteanu, M. Bodnar, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ed. a 4-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 109 și urm.; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 7^e édition, Ed. Dalloz, Paris, 1992, pp. 5-9.

² A se vedea: M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 1956, p. 5; D. Drosu Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 602 și urm.; A.M. Georocceanu, *Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 28-29.

³ Pentru exemple recente de aplicare, a se vedea: M. González Aparicio, *Fiscal actions taken in Spain as a result of Covid-19 and proposals for the future*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 27-38; C. Oneț, *Despre „moratoriul legal” privind stingerea creanțelor fiscale pe perioada stării de urgență instituite în contextul crizei sanitare provocate de epidemia cu COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 10-19.

acest lucru să periclitizeze recuperarea. Mai precis, guvernele ar trebui să folosească oportunitatea pe care o au pentru a construi o economie mai verde, mai inclusivă și mai rezistentă. În acest context, autorii studiului recomandă:

- *Accelerarea reformei impozitelor (taxelor) de mediu.* Pentru că aceste impozite (taxe) sunt mult sub ceea ce ar trebui să fie, 70% din emisiile de dioxid de carbon asociate producției de energie din economiile avansate și emergente rămân neimpozitate și cei mai poluanți combustibili rămân în mare parte neimpozitați.

- *O impozitare mai echitabilă.* Criza economică actuală a reliefat și exacerbat inegalitățile existente. Persoanele cu venituri mici, femeile și tinerii au fost categoriile lovite cel mai tare, în timp ce, în cele mai afectate sectoare ale economiei, aproape jumătate din forța de muncă era compusă din lucrători cu timp parțial, temporari sau cu activitate independentă. Chiar dacă unele dintre țări au extins temporar posibilitățile de acordare a concediului medical sau ajutorului de șomaj și pentru asemenea lucrători, în viitor ar trebui să se acorde o mai mare atenție întăririi protecției sociale.

- *Surse alternative de impozitare.* Odată ieșite din criza economică și pe măsură ce economiile își revin, guvernele vor căuta să restabilească echilibrul finanțelor publice. S-ar putea însă ca, la acel moment, guvernele să nu mai poată colecta tot ceea ce estimează pe baza surselor tradiționale de venit. Creșterea impozitelor și contribuțiilor care afectează munca și consumul, aplicată cu ocazia crizei economice din 2008, s-ar putea să nu mai fie susținută politic și nici dezirabilă din perspectiva echității. Prin urmare, guvernele vor fi nevoite să caute surse alternative de impozitare. Impozitarea proprietății și a veniturilor din capital ale persoanelor fizice va avea un rol important, în special în contextul în care se întrevăd îmbunătățiri semnificative ale transparenței fiscale internaționale.

- *Cooperarea globală și impozitarea digitală.* Criza a subliniat o anumită vulnerabilitate colectivă și importanța critică a cooperării multilaterale. Presiunea ridicată asupra finanțelor publice și, în același timp, solicitările tot mai dese pentru o impozitare mai echitabilă ar trebui să dea un nou impuls pentru obținerea unui acord (global) asupra impozitării digitale. De asemenea, cooperarea internațională se va dovedi cu atât mai necesară pentru a împiedica disputele fiscale să se transforme în războaie economice care ar afecta recuperarea într-o perioadă în care economia globală își permite cel mai puțin un asemenea scenariu¹.

6. În doctrina de specialitate² se face o distincție între:

a. *Politici fiscale de stimulare economică:* politici fiscale de stimulare a productivității economice³ sau politici fiscale de stimulare a inovației și a schimburilor economice. De exemplu, majoritatea statelor membre ale OCDE aplică politici fiscale de stimulare a inovației,

¹ Pentru detalii, a se vedea Cluj Tax Forum Journal nr. 5/2020, secțiunea *Noutăți fiscale*.

² P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Ed. PUF, Paris, 1997, pp. 375-480.

³ În context, s-a indicat faptul că o soluție teoretică, în ceea ce privește veniturile persoanelor fizice, ar putea fi stabilirea unui impozit unic asupra consumului, care ar avea drept efect eliberarea veniturilor de orice impozit. O asemenea măsură ar antrena însă distorsiuni economice și inegalități sociale importante (*ibidem*, p. 394).