

# Capitolul I. Noțiuni introductive

## *Secțiunea 1. Structura dreptului financiar*

### 1. Finanțele publice

*Dreptul financiar* este ramura dreptului public ce reunește norme juridice privind administrarea finanțelor publice. Astfel, se reglementează regimul juridic al resurselor bănești aflate la dispoziția puterii publice, necesare pentru îndeplinirea sarcinilor și funcțiilor sale, care se constituie, gestionează și utilizează în cadrul sistemului bugetar național.

*Sistemul finanțelor publice* se prezintă ca ansambluri de acte și operațiuni financiare grupate în raport de finalitatea lor practică: constituirea resurselor financiare ale instituțiilor publice și utilizarea acestor resurse financiare în scopul de a îndeplini funcțiile specifice ale acestor instituții publice.

Finanțele publice se constituie pentru funcționarea administrațiilor publice centrale sau locale, care efectuează operațiuni de repartitie<sup>[1]</sup> sau de producere de servicii necomerciale, pornind de la resursele provenind în majoritatea lor (direct sau indirect) din prelevări obligatorii. Sunt astfel de servicii: serviciile medicale publice, serviciile educaționale publice, servicii sociale, servicii administrative, precum evidența populației, administrarea drumurilor etc.

Finanțele publice îndeplinesc o *funcție de repartitie*<sup>[2]</sup> prin transferuri de resurse, realizate, în virtutea legii, în două sensuri: de la persoane fizice, juridice ori alte entități către fondurile publice și de la fondurile publice către beneficiarii acestora reprezentați de persoane fizice, persoane juridice ori alte entități. Funcția de repartitie își are originea în proporționalitatea obligațiilor fiscale cu veniturile și în accesarea serviciilor publice proporțional cu nevoile.

În literatura de specialitate, finanțele publice sunt analizate sub mai multe *aspecte*<sup>[3]</sup>: un sistem de relații economice, prin care se transferă resurse finan-

---

<sup>[1]</sup> Pentru detalii, a se vedea: M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *Dreptul finanțelor publice, Volumul I, Drept financiar*, Ed. Sfera Juridică, Cluj-Napoca, 2006, p. 15.

<sup>[2]</sup> Pentru detalii, a se vedea: D.D. ȘAGUNA, *Drept financiar public*, ed. 5, Ed. C.H. Beck, București, 2012, p. 13.

<sup>[3]</sup> *Idem*, p. 21.

ciare din mediul economic spre mediul public și înapoi în mediul economic; un sistem de fonduri financiare, centrale, locale sau speciale; un sistem de planuri financiare pe termen scurt ori mediu, corelate cu evoluția economiei; un sistem de instituții și organe care participă la raporturi juridice specifice.

În exercitarea puterii lor financiare, autoritățile publice trebuie să respecte o serie de *reguli*: reguli bugetare, care privesc procedura bugetară; reguli contabile, relative la executarea bugetului și la gestiunea patrimoniului; reguli fiscale aferente principalelor venituri publice: impozite, taxe, contribuții.

Mecanismul socio-economic de constituire a finanțelor publice se fundamentează pe principii specifice statului de drept și, implicit, pe un sistem de norme juridice. Intervenția normativă în acest domeniu asigură: un cadru de colectare a resurselor publice și un cadru de utilizare a acestor resurse. Prin gradul de specificitate și tehnicitate a normelor în materie, ansamblurile de norme juridice s-au consolidat în ramuri de drept.

La nivelul literaturii de specialitate, ansamblul normelor juridice ce reglementează *de plano* resursele financiare publice au fost tratate ca: *dreptul finanțelor publice*<sup>[1]</sup>, *drept financiar public*<sup>[2]</sup>, *finanțe publice*<sup>[3]</sup>, *drept fiscal*<sup>[4]</sup>. Unii autori tratează materia în sistem unitar, reunind sub denumirea drept financiar ansamblul tuturor normelor care reglementează finanțele publice; alți autori disting, în cadrul dreptului finanțelor publice, între drept financiar și drept fiscal. Autonomia normelor de drept fiscal devine din ce în ce mai pronunțată, fiind consacrată ca materie distinctă.

În dinamica prezentei lucrări, vom porni de la premisa unei materii de studiu unitare: drept financiar. Ne exprimăm o rezervă față de utilitatea atributului *public*, pentru a evita formule tautologice, în denumirea frecvent întâlnită *drept financiar public*, datorită caracterului exclusiv public al obiectului acestei reglementări. Vom prelua orientarea din literatură ce distinge în cadrul acestei ramuri între dreptul bugetar<sup>[5]</sup> și dreptul fiscal<sup>[6]</sup>, pentru a confirma mai degrabă autonomia acestuia din urmă.

---

[1] M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *op. cit.*, vol. I, p. 48 și urm.

[2] D.D. ȘAGUNA, *op. cit.*, p. 1.

[3] L. SAIDI, J.-L. ALBERT, *Finances publiques*, 5<sup>e</sup> édition, Ed. Dalloz, Paris, 2007.

[4] M. COLLET, *Droit fiscal*, Ed. Presses Universitaires de France, Paris, 2007.

[5] I. BOSTAN, A. MORARIU, I.M. COSTEA, *Drept bugetar*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2005.

[6] D. ȘOVA, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2011.

## 2. Definiția dreptului financiar

Dreptul financiar denumește ansamblul normelor juridice care reglementează, în regim de drept public, constituirea, gestionarea și utilizarea resurselor financiare ale instituțiilor publice, precum și controlul financiar de interes public.

Dreptul financiar asigură norma de reglementare pentru relațiile sociale privind constituirea și utilizarea finanțelor publice. *Raporturile de drept financiar* pot fi: raporturi juridice *bugetare*, raporturi juridice *fiscale*, raporturi juridice *de creditare*<sup>[1]</sup>.

### *Secțiunea a 2-a. Izvoarele dreptului financiar*

Normele juridice de drept financiar sunt numeroase și variate ca forță juridică.

#### 1. Norme constituționale

La nivel constituțional, este consacrat principiul contributivității obligatorii, prin art. 56 din Constituție, intitulat *Contribuții financiare (1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. (2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.*

Constituția dezvoltă în Titlul IV – *Economia și finanțele publice* – principiile generale de organizare a finanțelor publice. Conform art. 137 alin. (1), formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege. În acest sens, se instituie principiul legalității și se stabilește cadrul formal pentru reglementări detaliate.

Referitor la sistemul bugetar, Constituția definește, în art. 138, noțiunea de *buget public național* (noțiune cu un anumit grad de particularitate, care nu este preluată în legislația secundară și care nu este nici suficient de detaliată), cuprinzând bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale ale comunelor, ale orașelor și ale județelor. În alin. (2) se stabilește competența Guvernului în elaborarea bugetelor de stat și a bugetelor fondurilor speciale și a Parlamentului de a aproba aceste bugete. Referitor la bugetele locale, alin. (4) conferă competența de reglementare legilor ordinare.

---

<sup>[1]</sup> D.D. ȘAGUNA, *op. cit.*, p. 6.

Referitor la *obligațiile fiscale*, art. 139 instituie *principiul legalității impunerii*, în sensul că impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege. Alin. (2) împuternicește autoritățile deliberative locale să stabilească impozite și taxe locale, în limitele și în condițiile legii, și anume în limitele Codului fiscal. Alin. (3) stabilește regimul limitat al contribuțiilor la constituirea unor fonduri care se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora.

## **2. Legislație principală**

O serie de acte normative instituie regimul juridic general aplicabil finanțelor publice: Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice (M. Of. nr. 597 din 13 august 2002); Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale (M. Of. nr. 618 din 18 iulie 2006); Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003); Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (republicată în M. Of. nr. 513 din 31 iulie 2007).

Aceste patru acte normative reglementează regimul general al finanțelor publice, pe diferite componente ale sistemului: Legea nr. 500/2002 stabilește cadrul legal privind bugetul de stat; Legea nr. 273/2006 stabilește cadrul legal privind bugetele publice locale; Codul fiscal reglementează, sub aspect material, impozitele, taxele și contribuțiile; Codul de procedură fiscală reglementează, sub aspect procedural, activitatea de colectare a veniturilor publice.

Din modul de organizare a materiei de către legiuitor, apare o separație între normele privind finanțele publice și normele privind obligațiile fiscale. Pe acest clivaj normativ se justifică și delimitarea unor subdiviziuni ale dreptului financiar, respectiv drept bugetar și drept fiscal.

O serie de acte normative adiacente reglementează chestiuni punctuale privind finanțele publice; amintim Legea nr. 95/2006 privind asigurările de sănătate; Legea nr. 215/2001 privind administrația publică locală; O.U.G. nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule etc.

## **3. Legislație secundară**

O serie de acte normative secundare asigură punerea în aplicare a dispozițiilor legale în materie, pentru funcționarea sistemului administrativ necesar gestiunii fondurilor publice. Legislația secundară este o tehnică extrem de

prezentă în reglementarea raporturilor de drept financiar<sup>[1]</sup>. Procedurile prin care se constituie și utilizează resursele financiare publice sunt, pe de o parte, extrem de tehnice, pe de altă parte, de un pronunțat interes public, explicându-se astfel intervenționismul normativ. Legislația secundară asigură distribuirea de competențe între diferite autorități și organe publice, proceduri de lucru și formulare pentru diferite acte juridice.

Printre acestea, amintim: H.G. nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal; H.G. nr. 1050/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală; hotărâri de Guvern pentru punerea în aplicare a normelor de drept fiscal; ordine specifice ale Ministerului Finanțelor Publice; ordine specifice ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

#### 4. Legislație europeană

În privința tehnicilor de normare în materie de resurse financiare în plan comunitar, distingem între normele privind gestiunea resurselor publice proprii ale Uniunii și normele privind aspecte de drept fiscal cu componentă comunitară.

În privința bugetului Uniunii Europene, sunt incidente dispoziții din TFUE<sup>[2]</sup> și o serie de regulamente privind veniturile și cheltuielile specifice disponibile la adresa: <http://eur-lex.europa.eu/ro/legis/latest/chap09.htm>.

În privința incidenței dreptului european asupra aspectelor de fiscalitate, sunt aplicabile o serie de acte normative: regulamente și directive privind impunerea directă a persoanelor fizice ori juridice, dreptul vamal, taxa pe valoare adăugată, accize etc. disponibile la adresa: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm).

#### *Secțiunea a 3-a. Noțiuni specifice dreptului financiar*

Datorită specificului materiei, o serie de noțiuni se impun a fi utilizate de manieră strictă, conform modului de definire din lege ori dezvoltat de literatura de specialitate. Astfel, definim noțiunea de:

*Buget:* (1) documentul prin care sunt prevăzute și aprobate veniturile și cheltuielile unei instituții publice pentru un exercițiu bugetar; (2) ansamblul

---

[1] D. ȘOVA, *op. cit.*, p. 41 și urm.

[2] Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

veniturilor și cheltuielilor publice rezervate unei instituții publice, cum ar fi bugetul unui minister, bugetul unei școli.

*Bugetul general consolidat*: ansamblul bugetelor, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

*Bugetul de stat*: bugetul elaborat, aprobat și executat la nivel central.

*Bugetele locale*: bugetul elaborat, aprobat și executat la nivelul fiecărei unități administrativ-teritoriale.

*Bugetele fondurilor speciale*: bugetele elaborate, aprobate și executate de instituții autonome pentru o anumită funcție publică: bugetul asigurărilor sociale, bugetul asigurărilor sociale de sănătate, bugetul asigurărilor de șomaj.

*Legi bugetare anuale*: actele normative prin care se aprobă bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale și care în anexă cuprind bugetele propriu-zise.

*Instituție publică*: instituție cu personalitate juridică, a administrației publice centrale, locale sau europene, care gestionează resurse financiare publice.

*Ordonator de credite*: persoana fizică, ce ocupă funcția de conducere a unei instituții publice și exercită atribuțiile în procedura bugetară.

*Exercițiul bugetar*: perioadă de timp pentru care se aprobă bugetul, corespunzând unui an calendaristic.

*Contul general anual de execuție bugetară*: document simetric bugetului, care reflectă, la finalul exercițiului bugetar, modul în care a fost executat bugetul.

*Impozit*: o contribuție bănească obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată, conform legii, unui buget de către persoanele fizice, juridice ori alte entități pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le dețin ori consumă.

*Taxă*: o plată efectuată de persoanele fizice, juridice ori alte entități pentru serviciile prestate acestora de către instituții sau autorități publice fără ca nivelul acestora să se afle în corelare cu serviciul prestat.

*Contribuție socială*: orice contribuție care trebuie plătită, în conformitate cu legislația în vigoare, pentru asigurări publice de șomaj, asigurări de sănătate sau asigurări sociale.

*Alte sume datorate bugetului general consolidat*: noțiunea include orice creanță a unei instituții publice, de natură fiscală sau parafiscală, chiar contractuală, care se execută în condițiile Codului de procedură fiscală.

*Contribuabil*: orice persoană fizică, persoană juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică, care, în cadrul unui raport de drept fiscal este titulară în nume propriu sau pentru altul, de drepturi și obligații patrimoniale sau nepatrimoniale.

*Plătitor:* o persoană terță, căreia îi revine obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte venituri bugetare pentru altul.

*Persoană impozabilă:* noțiune utilizată în materie de TVA, desemnând orice persoană care realizează de manieră independentă o activitate economică, indiferent de scop și rezultat, reglementată ca operațiune impozabilă.

## ***Secțiunea a 4-a. Raporturi de drept financiar***

Dreptul financiar este alcătuit din două subramuri principale: dreptul bugetar și dreptul fiscal. Această distincție se susține din modul de reglementare a materiei prin acte normative diferite și prin obiectul distinct al reglementării.

### **1. Dreptul bugetar**

*Definiție.* Dreptul bugetar reprezintă ansamblul normelor juridice, reglementând competențe și proceduri în procesul de elaborare, aprobare, execuție și încheiere a exercițiului bugetar central, local, a fondurilor speciale și comunitar.

*Sediul materiei.* Legea nr. 500/2002 privind finanțelor publice, Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale și TFUE, precum și o serie de reglementări speciale.

*Obiect.* Dreptul bugetar reglementează conținutul bugetului și etapele procedurii bugetare. Bugetul conține două componente: venituri și cheltuieli structurate într-un mod specific, indicat de lege. Procedura bugetară include patru etape, indiferent de nivelul de acțiune: elaborarea bugetului, aprobarea bugetului, execuția bugetară și controlul execuției bugetare<sup>[1]</sup>.

*Subiectele raportului de drept bugetar* sunt diferite în funcție de etapele procedurii bugetare și de bugetul în cauză.

(1) În etapa de *elaborare* a bugetului, raporturile juridice se stabilesc între stat, reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice (MFP), ori Uniune, reprezentată de Comisie, și ordonatorii de credite (ministru, director, primar, președinte consiliu județean, instituții europene). Aceste raporturi juridice, cu pronunțat caracter administrativ, sunt raporturi decurgând din structura aparatului administrativ central, local ori european.

---

[1] Pentru detalii, a se vedea: I. BOSTAN (coord.), *op. cit.*, p. 23 și urm.

(2) În etapa de *aprobare* a bugetului, raporturile juridice se stabilesc între puterea legislativă: Parlament, consiliu local, consiliu județean, Consiliul General al Municipiului București (CGMB) și puterea executivă: Guvern (și ordonatorii subordonați), primar, președinte consiliu județean, Primarul general al Municipiului București (PGMB). La nivelul Uniunii, etapele elaborare și aprobare sunt mai puțin delimitate ca în dreptul național și implică cele trei instituții fundamentale: Comisia, Consiliul și Parlamentul<sup>[1]</sup>.

(3) În etapa de *execuție bugetară*, raporturile juridice se stabilesc între instituția publică (fiind subiect de drept orice instituție publică, care utilizează resurse publice) și persoanele care beneficiază de cheltuieli publice. O persoană de drept privat (fizică sau juridică ori altă entitate) participă la raporturi juridice pentru execuție bugetară în două ipoteze: fie ca prestator remunerat al serviciului public (o societate comercială care execută un contract administrativ de lucrări, un medic salariat etc.), fie ca beneficiar cu titlu eminentamente gratuit al respectivului serviciu public (un student, un pacient, un pieton etc.). O serie de raporturi bugetare se stabilesc în ierarhia autorităților administrative, privind modul de repartizare și de cheltuire a creditelor bugetare.

(4) În etapa de *control* a exercițiului bugetar, raporturile juridice se stabilesc între puterea legislativă: Parlament, consiliu local, consiliu județean, Consiliul General al Municipiului București și puterea executivă: Guvern, primar, președinte consiliu județean, Primarul general al Municipiului București. Procedura bugetară fiind guvernată de normele generale de drept administrativ, în condițiile art. 1 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, orice persoană ale cărei drepturi ori interese legitime au fost lezate printr-un act administrativ ori prin refuzul de a emite un act se poate adresa instanței pentru a se realiza controlul de legalitate.

Conținutul raportului de drept bugetar reunește drepturile și obligațiile corelative, ce revin subiectelor de drept în procedura bugetară.

*Raportul de drept bugetar* include drepturile și obligațiile autorităților publice ori ale altor subiecți implicați în gestiunea fondurilor publice. Distingem o categorie de raporturi juridice interne și o categorie de raporturi juridice externe. *Raporturile juridice interne*, structurate pe sistemul de organizare a autorităților centrale, locale, deconcentrate, europene privesc modul de repartizare și utilizare a resurselor publice. *Raporturile juridice externe* sunt raporturi de drept administrativ, cu suport în dreptul constituțional, prin care resursele publice sunt utilizate în favoarea unor beneficiari. Componenta bu-

---

<sup>[1]</sup> Pentru detalii, a se vedea: [http://ec.europa.eu/budget/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/index_en.cfm).



getară privește mai degrabă raporturile juridice interne, însă efectul direct al utilizării unei resurse publice se concretizează față de persoana beneficiară. Drepturile și obligațiile acesteia sunt guvernate de norme din alte ramuri de drept, însă includ și o dimensiune bugetară: plata unei pensii, școlarizarea unui copil, spitalizarea unui bolnav etc.

În redactarea Legii nr. 500/2002 și a Legii nr. 273/2006, principalul actor al procedurii bugetare este *ordonatorul de credite*. Acestuia îi revin o serie de drepturi și obligații specifice, în cadrul obligației generice de respectare a procedurii bugetare legale [art. 22 alin. (2) din Legea nr. 500/2002]: a) angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare; b) realizarea veniturilor; c) angajarea și utilizarea creditelor bugetare pe baza buneii gestiuni financiare; d) integritatea bunurilor încredințate instituției etc.

Rolul de coordonator al întregii proceduri bugetare revine Ministerului Finanțelor Publice, care exercită prerogative proprii [art. 19 lit. a) din Legea nr. 500/2002].

Drepturi și obligații specifice au și autoritățile reprezentând puterea legislativă: Parlamentul, consiliile locale și consiliile județene și Curtea de Conturi, ca instituții ce autorizează și verifică conformitatea procedurii bugetare.

## 2. Dreptul fiscal

*Definiție.* Dreptul fiscal este componenta dreptului financiar care reunește norme juridice privind impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetelor publice, precum și modalitățile de stabilire, administrare și colectare a acestora. În tradiția literaturii române de specialitate<sup>[1]</sup>, dreptul fiscal este calificat ca o ramură de drept public. În analiza normelor juridice specifice, vom observa că apar o serie de incidente de drept privat, regulile privind executarea obligațiilor fiscale cu caracter patrimonial având dreptul comun în dispoziții de drept civil. Astfel, a fost subliniat faptul că „*dreptul fiscal este o materie de confluență a ramurilor juridice*”<sup>[2]</sup>; în doctrina franceză materia apare ca materie de drept privat, cu elemente de drept civil, comercial, internațional privat.

În raport de izvoarele de drept și conținutul raportului juridic, dreptul fiscal prezintă două *subdiviziuni*: drept material fiscal și drept procesual fiscal<sup>[3]</sup>.

---

[1] D.D. ȘAGUNA, D. ȘOVA, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 1.

[2] D. ȘOVA, *op. cit.*, p. 30.

[3] D. ȘOVA, *op. cit.*, p. 51.

## 2.1. Drept material fiscal

*Definiție.* Dreptul material fiscal reprezintă ansamblul normelor juridice ce reglementează regimul juridic al principalelor impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetelor publice.

Raportul de drept fiscal material constă în relația socială privind constituirea, determinarea și stabilirea drepturilor și obligațiilor cu conținut fiscal impuse de lege.

*Sediul materiei.* Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (și actele normative conexe).

*Obiect.* Dreptul material fiscal stabilește regulile privind: denumirea venitului, subiectul impunerii, obiectul impunerii, unitatea de evaluare și unitatea de impunere, identificarea, perceperea, termenele de plată pentru: impozitul pe profit, impozitul pe venit, TVA, accizele, contribuțiile sociale, impozitele și taxele locale.

În mod tradițional, obligațiile fiscale provin din impozite directe ori indirecte, taxe și contribuții sociale<sup>[1]</sup>.

## 2.2. Drept procesual fiscal

*Definiție.* Dreptul procesual fiscal reprezintă ansamblul normelor juridice, ce reglementează modalitățile de stabilire, exercitare și stingere a drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.

Raportul de drept procesual fiscal însumează drepturile și obligațiile, ce decurg din stabilirea, exercitarea și stingerea raporturilor de drept fiscal material.

*Sediul materiei.* Codul de procedură fiscală<sup>[2]</sup> (și acte normative conexe).

*Obiect.* Dreptul procesual fiscal stabilește regulile privind înregistrarea fiscală, stabilirea impozitelor și taxelor, executarea creanțelor fiscale, inspecția fiscală, soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale.

*Subiectele raportului de drept fiscal.* Ambele categorii de raporturi juridice se circumscriu noțiunii de raport juridic fiscal și prezintă aceleași subiecte.

*Pe latură materială,* conform art. 21 C. proc. fisc., calitatea de subiect activ, creditor, este asigurată de stat, de unitățile administrativ-teritoriale ori, generic, de o instituție publică, iar cea de subiect pasiv, debitor, de către

---

[1] M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *Dreptul finanțelor publice, Volumul II, Drept fiscal*, Ed. Sfera Juridică, Cluj-Napoca, 2006, p. 17 și urm.

[2] Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată în M. Of. nr. 513 din 31 iulie 2007.

persoanele fizice, juridice sau entitățile fără personalitate juridică<sup>[1]</sup>, cărora le revine obligația fiscală.

În mod tradițional, pentru a denumi subiectul de drept privat al raporturilor juridice fiscale se utilizează noțiunea de contribuabil. *Contribuabil* este orice persoană (fizică, juridică ori orice altă entitate<sup>[2]</sup>), predilect de drept privat, însă în mod excepțional și de drept public, care este titulară de drepturi și obligații fiscale.

*Pe latură procesuală*, conform art. 22 C. proc. fisc., instituțiile publice, prin intermediul organelor fiscale, exercită predilect calitatea de subiect activ al raportului juridic de drept procesual fiscal (dreptul de a solicita informații, de a stabili obligații fiscale din oficiu), iar calitatea de subiect pasiv revine contribuabilului sau altor persoane indicate de lege (obligația de a depune declarații fiscale, de a conduce evidențe contabile, de a suporta inspecția fiscală).

De subliniat este faptul că, în mod constant, contribuabilul este și titular de drepturi de natură fiscală cu conținut patrimonial, cum ar fi dreptul la rambursarea TVA sau restituirea impozitelor și taxelor, în sensul art. 21 alin. (2) lit. a) C. proc. fisc., precum și cu conținut nepatrimonial, cum ar fi dreptul de a fi ascultat, conform art. 9 C. proc. fisc., dreptul de a fi protejat de secretul fiscal, conform art. 11 C. proc. fisc.

Sunt titulare de obligații de natură procesuală și o serie de persoane terțe față de raportul juridic material: plătitorul, unitățile bancare, terțul poprit etc.

Conținutul raportului de drept fiscal comportă o delimitare bipartită.

*Pe latură materială*, art. 21 C. proc. fisc. indică o serie de creanțe fiscale, drepturi patrimoniale, principale și accesorii. Sunt creanțe fiscale principale: dreptul la perceperea impozitelor și taxelor și a altor sume, care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea TVA, dreptul la restituirea impozitelor și taxelor. Observăm că, în primul caz, creditor este instituția publică, iar în privința celorlalte două drepturi creditor este contribuabilul. Creanțele fiscale principale se constituie în temeiul legii, la momentul la care în patrimoniul unui contribuabil se produce un fapt juridic generator al impunerii ori la momentul la care se naște dreptul la restituire ori rambursare a unor sume plătite în plus față de obligația fiscală reală.

Sunt creanțe fiscale accesorii: dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz. Creanțele fiscale

---

[1] R. BUFAN (coord.), *Tratat de drept fiscal, Partea generală. Volumul I*, Ed. Lumina Lex, București, 2005, p. 300.

[2] D. ȘOVA, *op. cit.*, p. 56.

accesorii sunt datorate de către debitor, după scadență, pentru faptul de a nu fi achitat la termen creanțele principale.

Legea instituie, corelativ, și obligațiile părților, conform art. 22 lit. c) și d) C. proc. fisc.: de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat; de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii. Aceste obligații sunt aplicabile tuturor debitorilor, indiferent dacă sunt o instituție de drept public ori privat.

*Pe latură procesuală*, Codul de procedură fiscală consacră o serie de drepturi și obligații nepatrimoniale<sup>[1]</sup>. Sunt drepturi de natură procesual-fiscală: dreptul contribuabilului de a fi audiat, dreptul contribuabilului de a cunoaște conținutul dosarului fiscal, dreptul contribuabilului de a contesta actele administrative fiscale, dreptul organului fiscal de a avea acces la orice informație, dreptul organului fiscal de a dispune măsuri asigurătorii.

Sunt obligații de natură procesual-fiscală, conform art. 22 lit. a), b), și e) C. proc. fisc.: obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, obligația de a calcula, de a reține și de a plăti impozitele care se realizează prin reținere la sursă. Drepturile și obligațiile de natură procesuală sunt eminentement nepatrimoniale și derivă din procedura de colectare a creanțelor fiscale organizată în următoarele activități: conducerea evidențelor contabile, depunerea declarațiilor fiscale, efectuarea plăților, participarea la inspecția fiscală, contestarea actelor administrativ-fiscale.

### 2.3. Procedura impunerii

Aceasta are ca punct de plecare voința legiuitorului. Prin lege, se definește conținutul materiei impozabile și se indică subiectele acesteia, contribuabilii. De asemenea, prin voința legiuitorului este identificat faptul generator al impunerii, și anume faptul juridic care generează obligația fiscală.

În materie fiscală, producerea unui fapt juridic cu consecințe patrimoniale (inclusiv încheierea unui act juridic) indicat de Codul fiscal generează dreptul instituției publice de a percepe un impozit, o taxă, o contribuție sau altă sumă. La momentul producerii faptului juridic generator (raportul de drept civil,

<sup>[1]</sup> Pentru detalii, a se vedea: D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 60 și urm.

de drept comercial, de dreptul muncii, de drept administrativ) se constituie și raportul de drept material fiscal, având ca obiect creanța statului, a unității administrativ-teritoriale ori a altei instituții publice asupra contribuabilului.

Din momentul constituirii raportului juridic de drept material fiscal, instituția publică, acționând prin intermediul organului fiscal, are dreptul de a stabili obligația fiscală datorată. Sunt declanșate procedurile fiscale privind lichidarea impozitului datorat și stingerea obligațiilor fiscale. În sistemele fiscale contemporane, stabilirea și perceperea creanțelor fiscale se fundamentează pe *regula autoimpunerii*, actorul principal al acestui mecanism fiind contribuabilul. Acesta individualizează baza impozabilă și obligațiile fiscale, prin depunerea în termenul indicat de lege a unei declarații fiscale. Există proceduri simplificate (reținerea la sursă) și proceduri corective (inspecția fiscală, impunerea din oficiu).

Creanțele fiscale se sting în modalitățile indicate de lege: prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție.

## ***Secțiunea a 5-a. Instituții și autorități competente***

### **1. Autorități naționale**

Autoritățile naționale competente<sup>[1]</sup> în procedura de gestiune a resurselor financiare publice, care participă direct în raporturile de drept financiar, ca titulare de drepturi și obligații, sunt reprezentante atât ale puterii legislative, cât și executive. Organizarea administrativă și teritorială determină distribuția de competențe la nivel central și local.

#### **1.1. Autorități centrale**

În literatura de specialitate se distinge între autorități cu competențe generale și autorități cu competențe specifice.

*Autoritățile cu competențe generale* în dreptul financiar intervin în baza mandatului constituțional de gestiune a structurii etatice, și anume Parlamentul, cu prerogativele sale de autorizare și control, și Guvernul, cu prerogativele de putere executivă.

*Parlamentul* intervine în calitate de legiuitor, prin aprobarea actelor normative cu incidență în dreptul financiar, precum și ca participant direct la

---

<sup>[1]</sup> Pentru detalii, a se vedea: R. POSTOLACHE, *Drept financiar*, ed. a II-a, Ed. C.H. Beck, București, 2013, pp. 26-38.