

Cosmin Flavius COSTAȘ

DREPT FISCAL

COSTAȘ, COSMIN FLAVIUS

■ **Studii:** - doctor în Drept, Specializarea: Drept constituțional, Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca, 2014, tema tezei: „Dreptul la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil”, coordonatori științifici: prof. univ. dr. Florin Streteanu, prof. cons. dr. Ion Deleanu;

- a efectuat un stagiul de pregătire la *Scuola Europea di Alti Studi Tributari*, Alma Mater Studiorum – Universita di Bologna (Italia) în perioada octombrie-noiembrie 2006 și, respectiv, ianuarie-februarie 2007. Colaborează în continuare cu această instituție pentru diverse proiecte de cercetare la nivel european;

- *Diplome supérieure en droit comparé*: Faculté internationale de droit comparé, Strasbourg, Franța, promoția Louis-Edmond Pettiti (2005).

■ **Activitate profesională:** - avocat – partener și asociat coordonator, Societatea civilă de avocați „Costaș, Negru & Asociații” (cu începere din 2013);

- înscris în Baroul Arad din anul 2005;

- avocat pledant la toate instanțele din România și la Curtea de Justiție a Uniunii Europene (afacerile *Salomie și Oltean și Bara și alții*).

■ **Activitate didactică:** - lector universitar doctor, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca, Facultatea de Drept (din 2014) – discipline: Dreptul finanțelor publice, Contencios fiscal (nivel licență) și Probleme ale fiscalității naționale și europene (nivel master);

- face parte din Consiliul Academic al rețelei europene de cercetare KULTax, inițiată de Universitatea Catolică Ioan Paul al II-lea din Lublin (Varșovia), alături de colegi de la Universitățile din Debrecen (Ungaria), Trnava (Slovacia), Olomouc (Cehia) și Tbilisi (Georgia) (din noiembrie 2015);

- este membru al *Center for the Research on the Public Finances and Tax Law in Countries of Central and Eastern Europe*, cu sediul la Białystok (Polonia);

- domeniile de cercetare predilecte sunt dreptul fiscal, dreptul financiar, dreptul fiscal european, procedura fiscală, dreptul constituțional și dreptul european al drepturilor omului.

■ **Activitate științifică:** 32 de lucrări publicate în calitate de autor sau coautor, în special în domeniul dreptului fiscal, dreptului financiar, contenciosului fiscal și dreptului fiscal european [de pildă: C.F. Costaș, L. Dobrinescu, A. Iancu, V. Marinescu, M.Șt. Minea, H. Sasu, V. Terzea, A. Văsonan, T. Vidrean-Căpușan, *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016; C.F. Costaș, M.Șt. Minea, *Drept fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2015; C.F. Costaș, *Dreptul la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil*, Ed. Universul Juridic, București, 2014]; 148 de articole de specialitate publicate în reviste din țară și din străinătate; 7 participări la conferințe naționale și internaționale.

■ **Recunoaștere științifică:** editor al revistei *Tax Magazine* (din 2014); membru în Colegiul de redacție al revistei *Studia Universitatis Babeș-Bolyai. Iurisprudentia* (din 2010); membru în Colegiul de redacție al Revistei Române de Drept al Afacerilor (2008-2013).

Cosmin Flavius COSTAȘ

Lector universitar doctor

Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca

DREPT FISCAL

Universul Juridic

București

-2016-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2016, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOTIT DE SEMNĂTURA
ȘI ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE
INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

COSTAȘ, COSMIN FLAVIUS

**Drept fiscal / Cosmin Flavius Costaș. - București : Universul
Juridic, 2016**

Conține bibliografie

ISBN 978-606-673-827-9

347.73(498)(075.8)

REDACTIE:

tel./fax:

021.314.93.13

tel.:

0732.320.666

e-mail:

redactie@universuljuridic.ro

DEPARTAMENTUL

telefon:

021.314.93.15

DISTRIBUȚIE:

tel./fax:

021.314.93.16

e-mail:

distributie@universuljuridic.ro

www.universuljuridic.ro

ABREVIERI

AFP	Administrația Finanțelor Publice
alin.	alineat
ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
art.	articol
C. Ap.	Curtea de Apel
C. Jud.	Revista „Curierul judiciar”
C. pr. pen. anterior	Codul de procedură penală din 1968
C. pr. pen.	Codul de procedură penală în vigoare
C. vamal	Codul vamal
c.	contra
CEDO	Curtea Europeană a Drepturilor Omului
Convenție	Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (Convenția europeană a drepturilor omului)
CSJ	Curtea Supremă de Justiție
dec.	decizia
DGFP	Direcția Generală a Finanțelor Publice
Dreptul	revista „Dreptul”
Ed.	Editura
ed.	ediția
etc.	<i>et caetera</i> („și celelalte”)
H.G.	Hotărârea Guvernului
<i>ibidem</i>	același autor, aceeași lucrare
ICCJ	Înalta Curte de Casație și Justiție
<i>idem</i>	același autor
<i>infra</i>	mai jos
JO	Jurnalul Oficial al Uniunii Europene
lit.	litera
loc. cit.	locul citat
M. Of.	Monitorul Oficial al României, Partea I
MFP	Ministerul Finanțelor Publice
n.a.	nota autorului
NCF	Codul fiscal republicat
NCPF	Codul de procedură fiscală republicat
nr.	numărul
O.G.	Ordonanța Guvernului
O.U.G.	Ordonanța de urgență a Guvernului
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
op. cit.	opera citată

Drept fiscal

p.	pagina
par.	paragraful
<i>passim</i>	în diverse locuri
pct.	punctul
PIB	produsul intern brut
PNB	produsul național brut
pp.	paginile
PR	„Pandectele Române” – Repertoriu de jurisprudență, doctrină și legislație
RDC	„Revista de Drept Comercial”
RDP	„Revista de Drept Penal”
RRDA	„Revista Română de Drept al Afacerilor”
RRDC	„Revista Română de Drept Comunitar”
RRF	„Revista Română de Fiscalitate”
s. civ., cont. adm. fisc.	secția civilă, de contencios administrativ și fiscal
s.a.	sublinierea autorului
sent.	sentința
SPRL	societate profesională cu răspundere limitată
<i>supra</i>	mai sus
ș.a.	și alții (altele)
TCE	Tratatul de instituire a Comunității Europene
TFUE	Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene
Trib.	Tribunalul
TVA	taxa pe valoarea adăugată
UE	Uniunea Europeană
urm.	următoarele
VCF	vechiul Cod fiscal
VCPF	vechiul Cod de procedură fiscală
vol.	volumul

Partea I
Teoria generală a impozitelor și taxelor

Titlul I

Politica fiscală și fiscalitatea

Capitolul I

CONSIDERAȚII INTRODUCTIVE

Secțiunea I

Politica fiscală

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*. **1**

Parte integrantă a politicii economice a statului, *politica fiscală* cuprinde ansamblul ideilor și strategiilor transpuse în reglementări legale consacrate asigurării modalităților celor mai eficiente 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. **2**

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 Mâine”, 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).

Capitolul I: Considerații introductive

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 amploarea 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 moduri diferite: 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.

3 În doctrina de specialitate³ se face o distincție între:

a. Politici fiscale de stimulare economică: politici fiscale de stimulare a productivității economice⁴ sau politici fiscale de stimulare a inovației și a schimburilor economice. De exemplu, majoritatea statelor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) aplică politici fiscale de stimulare a inovației, prin acordarea unor deduceri fiscale semnificative pentru cheltuielile efectuate de companii în domeniul cercetării, dezvoltării și inovării, cu scopul precis de a stimula creșterea numărului de locuri de muncă și, în general, creșterea economică⁵.

b. Politici fiscale de reglementare economică: politici fiscale de reglementare conjuncturală, politici fiscale de reglementare a utilizării resurselor naturale sau, mai rar, politici fiscale de intervenționism fiscal. De pildă, în cadrul politicii fiscale de

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. Georoceanu, *Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 28-29.

³ P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Ed. PUF, Paris, 1997, pp. 375-480.

⁴ 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).

⁵ Aceeași soluție o adoptă, mai recent, și legiuitorul român. Conform art. 20 NCF (Legea nr. 227/2015, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015), la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, se acordă următoarele stimulente fiscale: (i) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; (ii) aplicarea metodei de amortizare accelerată în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Titlul I: Politica fiscală și fiscalitatea

reglementare a utilizării resurselor naturale, legiuitorul poate institui un impozit pe energie, care este un factor de producție determinant în economiile moderne și prezintă pentru legiuitor avantajele unei asiete largi, dificultatea de disimulare din partea contribuabililor și o relativă stabilitate. Vom reaminti în context că inclusiv la nivelul Uniunii Europene există o categorie de accize (impozite indirecte) armonizate ce vizează energia și produsele energetice. În aceeași arie de discuție, statele pot, de pildă, să ia măsuri de protecție a mediului prin sancționarea fiscală a unui anumit comportament (în acest sens a fost elaborat principiul „poluatorul plătește”, în lumina căruia persoana sau entitatea responsabilă pentru atingerile aduse mediului înconjurător – de pildă, o scurgere de țitei care a poluat un râu sau o anumită zonă a maritimă – trebuie să-și asume costurile procesului de ecologizare și de despăgubire a celor afectați). În schimb, intervenționismul fiscal pare să aibă o sferă de aplicare tot mai restrânsă, în condițiile în care, de pildă, Uniunea Europeană a adoptat în 2003 un Cod de conduită privind impozitarea afacerilor (*Code of Conduct for Business Taxation*), având drept obiect eliminarea oricăror măsuri fiscale „dăunătoare”.

Aplicarea politicii fiscale se face prin intermediul unui instrument specific: **4**
fiscalitatea.

Secțiunea a II-a **Conceptul de fiscalitate**

*Fiscalitatea*¹ este un instrument eficient în serviciul unei politici care se traduce **5**
printr-o anumită viziune asupra vieții în comun, organizată de către anumite componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea de o manieră continuă a unor resurse financiare². În mod evident, respectivele resurse financiare (fonduri bănești) sunt destinate a acoperi cheltuielile generale ale societății, aflate neconținut în creștere.

În literatura economică, fiscalitatea este definită ca fiind un sistem de constituire a veniturilor statului prin redistribuirea venitului național cu ajutorul impozitelor și taxelor, reglementate prin norme juridice³.

¹ Termenul *fiscalitate* are proveniență romană: cuvântul *fiscus* desemna coșul pe care romanii îl foloseau pentru strângerea banilor; din cuvântul *fiscus* s-a desprins și încetățenit termenul *fisc*, cu înțelesul curent de „ansamblu de organe ale administrației publice însărcinate cu colectarea impozitelor”. Potrivit Dicționarului explicativ al limbii române (p. 382), fiscalitatea este sistemul de percepere a impozitelor și taxelor prin fisc, iar fiscul este instituția de stat care stabilește și încasează contribuțiile către stat și îi urmărește pe cei care nu și-au plătit aceste contribuții.

² A se vedea: J.L. Mathieu, *La politique fiscale*, Ed. Economica, Paris, 1999, p. 1; L. Țățu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *Fiscalitate. De la lege la practică*, ed. a 8-a, Ed. C.H. Beck, București, 2014.

³ A se vedea G. Marin, A. Puiu (coord.), *Dicționar de relații economice internaționale*, Ed. Enciclopedică, București, 1993, p. 278.