

Mircea Ștefan MINEA
Profesor universitar doctor
Facultatea de Drept,
Univ. „Babeș-Bolyai”
Cluj-Napoca

Cosmin Flavius COSTAȘ
Asistent universitar doctorand
Facultatea de Drept,
Univ. „Babeș-Bolyai”
Cluj-Napoca

DREPTUL FINANTELOR PUBLICE

Volumul 2. Drept fiscal

Ediția a III-a revizuită

Universul Juridic

București

-2013-

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

Copyright © 2011, 2013, **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
UNUIA DINTRE AUTORI ȘI ȘTAMPILA EDITORULUI,
APPLICATE PE INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

MINEA, MIRCEA ȘTEFAN

Dreptul finanțelor publice / Mircea Ștefan Minea, Cosmin

Flavius Costăș. - Ed. a 3-a, rev. - București : Universul Juridic, 2013

2 vol.

ISBN 978-606-673-061-7

Vol. 2 : Drept fiscal. - Bibliogr. - ISBN 978-606-673-063-1

I. Costăș, Cosmin Flavius

336.13(498)(094)

REDACȚIE:

tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.666**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL

telefon: **021.314.93.15; 0733.674.222**

DISTRIBUȚIE:

tel./fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

Partea I

Teoria generală a impozitelor și taxelor

Titlul I

Politica fiscală și fiscalitatea

Capitolul I

CONSIDERAȚII INTRODUCTIVE

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 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.

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. Fundația 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 *op. cit. supra*, p. 131-133).

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 (O.C.D.E.) 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 economică.

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 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

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 IV-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, p. 5-9.

² A se vedea M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Ed. Presses Universitaires de France (P.U.F.), Paris, 1956, p. 5; D. D. 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, p. 28-29.

³ P. Beltrame, L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Ed. Presses Universitaires de France (P.U.F.), Paris, 1997, p. 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 (*idem*, p. 394).

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 țigeci 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 având drept obiect eliminarea oricăror măsuri fiscale „dăunătoare”.

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

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

5. *Fiscalitatea*¹ este un instrument eficient în serviciul unei politici care se traduce 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.

În doctrina juridică s-a apreciat că acest sistem – numit *sistem fiscal* – este format din totalitatea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a celorlalte categorii de venituri publice provenite de la contribuabilii persoane fizice și juridice care – îndeplinindu-și obligațiile fiscale legal stabilite – alimentează bugetele publice⁴.

6. În privința *noțiunii de sistem fiscal*, s-a arătat că prin aceasta se înțelege în general ansamblul impozitelor instituite de un anumit stat. Este noțiunea clasică a sistemului fiscal, care în general ia în calcul doar ansamblul reglementărilor

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.

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

⁴ A se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit.*, p. 128.

normative (legislația fiscală). Mai recent însă, această noțiune poate dobândi valențe noi, dacă sunt luate în calcul mai multe componente:

– *componenta normativă*: sistemul fiscal este un sistem de norme juridice, integrat normativ în sistemul juridic național (practic, un sub-sistem al sistemului juridic național), dar presupunând în același timp aplicarea unor norme de drept internațional; cu toate acestea, sistemul de norme fiscale nu este autonom, fiind necesar ca dreptul fiscal să se conformeze principiilor generale ale dreptului și să se armonizeze cu celelalte ramuri ale dreptului;

– *componenta organizațională*: sistemul fiscal presupune și un cadru organizațional de natură politico-administrativă, care să asigure crearea, modificarea, stabilirea și recuperarea impozitelor; în acest context, în cadrul unui sub-sistem administrativ, se poate vorbi despre veritabile servicii fiscale prestate de administrația centrală (inclusiv prin organisme sale deconcentrate) sau de administrația locală;

– *componenta economică*: sistemul fiscal este un sub-sistem economic, întrucât procedează la prelevarea unor sume de bani din patrimoniul persoanelor fizice și juridice, în favoarea bugetului public;

– *componenta psiho-socială*: sistemul fiscal este influențat în ceea ce privește construcția și modificările sale de anumiți factori psiho-sociali, care determină anumite atitudini sau comportamente; suntem în prezența unui sub-sistem socio-economic cu o structură complexă ce interacționează cu administrația fiscală¹.

7. Fiscalitatea are, de foarte multă vreme, o imagine negativă. Ea este considerată de către contribuabili drept o formă de constrângere exercitată de statul spoliator care – prin metode speciale – scoate din buzunarele cetățenilor anumite sume de bani câștigate cu greu și deci bine meritate de aceștia².

Considerăm că ar fi incorect să privim lucrurile exclusiv dintr-o asemenea perspectivă, întrucât analizându-le cu seriozitate și onestitate, dar – în același timp – cu oarecare detașare și cu dorința reală de a le înțelege, vom descoperi că realitatea este alta: fiscalitatea reprezintă un domeniu complex și foarte dens, concret, juridic prin excelență³ și deschis către alte ramuri de drept (și nu numai, dacă avem în vedere legăturile sale strânse cu economia și politicul)⁴, care are un rol foarte clar în viața oricărei cetăți, anume acela de a asigura colectarea unei părți din produsul intern brut realizat anual și care – constituindu-se în resurse financiare

¹ P. Beltrame, L. Mehl, *op. cit.*, p. 71-76.

² A se vedea și: V. Nouzille, *La traque fiscale*, Ed. Albin Michel, Paris, 2000; M. Șt. Minea, *Elemente de drept financiar internațional*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2001, p. 153; M. Șt. Minea, C.F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 18-23.

³ Problematika fiscalității se sprijină pe (și este cantonată de) legislația adoptată în domeniu și care constituie *dreptul fiscal* (a se vedea M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. I – *Drept financiar*, Ed. Sfera juridică, Cluj-Napoca, 2006, p. 43).

⁴ A se vedea și J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, ed. a VI-a, Ed. Dalloz, Paris, 2007, p. 2-4.

publice – vor acoperi, într-o importantă măsură, trebuințele generale și comune ale membrilor societății.

Secțiunea a III-a

Teorii și maxime care susțin temeiul reglementării sistemului de impunere

8. *Puterea de a impune (impozita) aparține autorității publice¹ sau – altfel spus – impozitul emană de la puterea publică (reprezentată de stat)²*. Dreptul statului de a institui un sistem de impunere care să-i asigure în mod corespunzător cuantumul veniturilor publice necesare îndeplinirii funcțiilor sale este explicat – în literatura de specialitate³ – prin mai multe teorii filosofico-juridice (ținând – în special – de teoria și filozofia dreptului) care au menirea de a justifica necesitatea reglementării, de o manieră diversificată, a veniturilor bugetare – în principal – sub forma impozitelor și taxelor.

9. Astfel, conform *teoriei organice*, formulată și susținută de gânditorii filozofiei clasice germane, dreptul de a institui sistemul de impunere reprezintă un produs necesar al dezvoltării istorice a popoarelor, întrucât statul însuși s-a născut din natura omenească. Așa fiind, dreptul de impunere se justifică prin necesitatea organizării vieții de stat care presupune constituirea fondurilor bănești necesare susținerii respectivei activități de interes general, comun.

Teoria sociologică este cea conform căreia statul este stăpânul absolut (rezultat din frământările organizărilor sociale) și reprezintă forța brutală a minorităților organizate în vederea impunerii împotriva majorității stăpânite; conform acestei teorii, voința deținătorilor puterii echivalează cu dreptul, deoarece aceasta emană de la ei și – prin urmare – voința suveranului determină normele de conduită socială. Pentru exercitarea puterii în interesul întregii societăți este necesară instituirea unui sistem de impunere care să asigure mijloacele bănești acoperitoare ale nevoilor de funcționare și întreținere a aparatului de stat.

Teoria contractului social, considerând că statul s-a născut în baza unui contract, susține că oamenii s-au înțeles în mod liber să constituie o autoritate superioară căreia să i se supună toate individualitățile contractante, scopul acestei înțelegeri fiind acela de a se asigura și apăra de o manieră unitară interesele individuale; în asemenea

¹ Cu privire la sintagma „puterea de a impune” trebuie făcută o precizare sau, mai exact, o distincție între persoana publică deținătoare a puterii de a crea și institui impozitul și, respectiv, persoana publică destinatară (beneficiară) a impozitului (a se vedea, pe larg, asupra acestor aspecte, P. Beltrame, L. Mehl, *op. cit.*, p. 35 și urm.).

² A se vedea și J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, Ed. Librairie Générale du Droit et de Jurisprudence (L.G.D.J.), Paris, 2007, p. 1 și urm.

³ A se vedea D. D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. Oscar Print, București, 1997, vol. II, p. 134-136; Gh. C. Mihai, *Inevitabilul drept*, Ed. Lumina Lex, București, 2002; Radu I. Motica, Gh. C. Mihai, *Teoria și filosofia dreptului*, Ed. All, București, 1997, p. 10-16.

condiții, dreptul de a institui un sistem de impunere la nivelul societății reprezintă rezultatul înțelegerii dintre stat și contribuabili.

Potrivit *teoriei echivalenței* impozitele își găsesc justificarea în serviciile și avantajele realizate și garantate de stat care – stabilind cotele de impunere a supușilor în raport cu avantajele create – realizează o echivalență: mărimea impozitelor și taxelor depinde de mărimea serviciilor și avantajelor oferite cetățenilor.

După *teoria siguranței* impozitele sunt considerate ca prime de asigurare pentru viața și bunurile cetățenilor (statul asigură bunurile și viața cetățenilor, iar aceștia datorează, în schimb, impozite, ca un fel de primă de asigurare).

În fine, *teoria sacrificiului* susține că rațiunea impozitului este justificată de însăși natura statului, în sensul că acesta este un produs necesar al dezvoltării istorice; așa fiind, necesitatea recunoașterii unei organizări statale determină și recunoașterea dreptului la impunere. Dreptul statului de a stabili și percepe impozite reprezintă consecința directă a obligațiilor sale de a îndeplini funcții și sarcini de stat (adică publice).

10. Pentru o mai completă edificare asupra necesității, oportunității și echității impunerii – ca sistem complex de tehnici și mijloace de asigurare a veniturilor publice, alături de aceste teorii este util să avem în vedere și concepția economistului Adam Smith (cu privire la necesitatea și oportunitatea instituirii sarcinilor fiscale asupra celor care beneficiază de „serviciile” statului – contribuabilii) exprimată prin următoarele *maxime*:

maxima de justiție – potrivit căreia cetățenii fiecărui stat trebuie să contribuie la cheltuielile guvernamentale atât cât le permit facultățile proprii (adică – în principiu – în raport cu mărimea veniturilor pe care le realizează sub protecția statului);

maxima de certitudine – conform căreia obligația fiecărui cetățean trebuie să fie corect prestabilită și nu arbitrară;

maxima de comoditate – impune ca toate contribuțiile să fie pretinse și încasate la termene, urmându-se procedeul care este mai convenabil contribuabilului;

maxima de economie – pretinde ca toate contribuțiile să fie stabilite de o manieră care să determine scoaterea din buzunarul cetățeanului a cât mai puțin posibil față de ceea ce urmează să intre în trezoreria statului¹.

Din analiza acestor teorii, prin care s-a încercat a se justifica necesitatea stabilirii și percepției unor sume de bani de către stat cu titlu de venituri bugetare, rezultă că un sistem de impunere echilibrat, bine articulat, reprezintă modalitatea cea mai potrivită a autorității publice de a obține resursele bănești cu care să poată asigura buna funcționare a organismelor prin intermediul cărora statul (și, respectiv, orice autoritate publică locală) își îndeplinește funcțiile sale la nivelul

¹ A se vedea și A. M. Georoceanu, *op. cit.*, p. 22-23.

societății (respectiv la nivelul colectivității publice locale), sau în raporturile acestora cu alte entități similare¹.

Secțiunea a IV-a **Principiile impunerii**

11. Transpunerea în practică a politicii fiscale a statului înseamnă atingerea – într-o cât mai mare măsură – a obiectivelor social-economice propuse, iar acest lucru se poate obține printr-o dimensionare și așezare echilibrată a sarcinilor fiscale asupra contribuabililor și prin perceperea – în modul cel mai corect posibil – a sumelor de bani reprezentând venituri bugetare. Pentru aceasta sunt necesare anumite linii directe (principii) care să impună legiuitorului (dar și celor chemați să aplice legea) o conduită unică și neechivocă în demersul consacrat instituirii tuturor formelor de prelevare către buget a unor sume de bani colectate de la diversele categorii de contribuabili.

Așa fiind, la stabilirea impozitelor – ca procedee financiare de realizare a veniturilor bugetare – este necesar a fi avute în vedere o serie de *principii*, unele consacrate expres prin lege, iar altele dezvoltate ca atare în doctrină.

12. *Principiile legale ale impunerii* – instituite prin Codul fiscal și denumite „Principiile fiscalității” – sunt următoarele:

– *neutralitatea măsurilor* fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate menită a asigura condiții egale tuturor investitorilor, precum și capitalului român și/sau străin;

– *certitudinea impunerii*, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală care le revine;

– *echitatea fiscală* la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor și averilor, în funcție de mărimea și felul acestora;

– *eficiența impunerii* prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoanele fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore².

Apreciem ca evident faptul că – din moment ce au fost înscrise expres în lege – principiile prezentate mai sus trebuie respectate și aplicate cu rigoare, rostul lor fiind acela de a disciplina materia fiscalității și de a asigura legislației din domeniu stabilitatea și predictibilitatea strict necesară derulării corespunzătoare a raporturilor sociale specifice, elemente de natură să confere încredere tuturor subiecților de drept implicate direct sau indirect în asemenea raporturi juridice. Din

¹ A se vedea, pe larg, asupra teoriilor prezentate, D. D. Șaguna, *op. cit.*, 1997, *loc. cit. supra*.

² A se vedea dispozițiile art. 3 C. fisc.