

Cuprins

Abrevieri.....	XI
1. Considerații introductive	1
2. Buna guvernare în domeniul fiscal-bugetar	11
2.1. Conceptul de bună guvernare la nivel internațional și național	11
2.1.1. Buna guvernare la nivel internațional și european	11
2.1.2. Buna guvernare în România	14
2.2. Principiile bunei guvernări în viziunea europeană	17
2.2.1. Principiul transparenței.....	19
2.2.2. Principiul participării	21
2.2.3. Principiul responsabilității.....	23
2.2.4. Principiul eficienței.....	25
2.2.5. Principiul coerenței	27
2.3. Buna guvernare financiară și fiscală.....	29
2.3.1. Noțiunea de bună guvernare financiară	29
2.3.2. Noțiunea de bună guvernare fiscală.....	33
2.3.3. Aplicarea principiilor bunei guvernări în domeniul fiscal-bugetar	36
2.4. Principiile dezvoltate la nivel internațional în domeniul bunei guvernări fiscale pentru combaterea evaziunii și fraudei fiscale	42
2.4.1. Măsuri publicate de OCDE și reglementări ale Uniunii Europene cu privire la schimbul de informații.....	44

2.4.2. Reglementările europene adoptate pentru combaterea evaziunii și fraudei fiscale	49
2.4.3. Principiile aplicabile politicii fiscale reformulate de OCDE și Comisia Europeană în contextul bunei guvernări fiscale	51
3. Politica fiscal-bugetară și instrumentele de implementare	57
3.1. Politica fiscal-bugetară și instrumentele de implementare în doctrina nord-americană și europeană	60
3.1.1. Politica fiscală și instrumentele de implementare în doctrina nord-americană	60
3.1.2. Politica bugetară și instrumentele de implementare în doctrina nord-americană	69
3.1.3. Politica fiscală și instrumentele de implementare în doctrina europeană	74
3.1.3.1. Politica fiscală și instrumentele de implementare în Marea Britanie	75
3.1.3.2. Politica fiscală și instrumentele de implementare în Franța	79
3.1.4. Politica bugetară și instrumentele de implementare în doctrina europeană	83
3.1.4.1. Politica bugetară și instrumentele de implementare în Marea Britanie	84
3.1.4.2. Politica bugetară și instrumentele de implementare în Franța	87
3.2. Suportul normativ european pentru politica fiscală și politica bugetară	89
3.2.1. Suveranitatea fiscală a statelor membre ale Uniunii Europene	92
3.2.2. Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene	94
3.2.3. „Tratatul (Pactul) fiscal”	99
3.2.4. „Pactul de stabilitate și creștere”	103

3.3. Principiile politicii fiscale și ale politicii bugetare în Uniunea Europeană	109
3.3.1. Politica fiscală a Uniunii Europene	109
3.3.2. Principiile europene privind politica bugetară	110
3.3.3. Echilibrul bugetar și efectele deficitului public excesiv.....	119
3.4. Taxa pe valoarea adăugată, instrument de implementare a politicii fiscal-bugetare.....	125
3.4.1. Instrumentele fiscal-bugetare în doctrina internațională.....	126
3.4.2. Definiția taxei pe valoarea adăugată	130
3.4.3. Adoptarea TVA-ului în Europa.....	133
3.4.3.1. Prevederile din tratatele unionale.....	133
3.4.3.2. Evoluția reglementărilor europene privind taxa pe valoarea adăugată.....	137
3.4.4. Sistemul comun european de reglementare a taxei pe valoarea adăugată.....	142
4. Politica fiscal-bugetară a României.....	151
4.1. Politica fiscală, politica bugetară și politica fiscal- bugetară în doctrina și legislația națională	152
4.1.1. Reflectarea noțiunilor în doctrina națională	152
4.1.2. Reflectarea conceptului de politică fiscal-bugetară în legislația națională	155
4.1.2.1. Analiza dispozițiilor Legii nr. 500/2002	156
4.1.2.2. Legea responsabilității fiscal-bugetare	160
4.1.2.3. Analiza dispozițiilor O.U.G. nr. 88/2013	166
4.1.3. Atribuțiile autorităților publice în domeniul politicii fiscal-bugetare.....	171
4.2. Politica fiscal-bugetară națională din perspectiva unor instituții internaționale și naționale	174
4.2.1. Fondul Monetar Internațional și Banca Mondială	174
4.2.2. Curtea Europeană a Drepturilor Omului	179

4.2.3. Curtea Constituțională	183
4.2.4. Consiliul Fiscal	189
4.3. Instrumentele fiscal-bugetare utilizate în România	191
4.3.1. Impozitele, principalul instrument al politicii fiscal-bugetare	194
4.3.2. Administrarea veniturilor fiscale	196
4.4. Definierea și reglementarea legală a taxei pe valoarea adăugată în România	199
4.4.1. Definiția TVA în doctrina națională și legislația națională.....	199
4.4.2. Reglementarea impozitelor indirecte anterior anului 1989.....	202
4.4.3. Evoluția reglementării taxei pe valoarea adăugată în România după 1989	204
5. Analiză critică a politicii fiscal-bugetare a României în contextul internațional al combaterii fraudei și evaziunii fiscale	215
5.1. Măsurile naționale adoptate în domeniul politicii fiscal-bugetare pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale.....	217
5.1.1. Analiza strategiilor fiscal-bugetare ale României în perioada 2014-2017.....	221
5.1.2. Analiză critică a unor prevederi din legislația primară.....	227
5.1.2.1. Convenții și acorduri internaționale.....	227
5.1.2.2. Acte normative interne	232
5.2. Analiza reglementărilor secundare privind taxa pe valoarea adăugată adoptate în vederea combaterii fraudei și evaziunii fiscale.....	241
5.2.1. Instituțiile publice competente să emită reglementări secundare.....	244

5.2.2. Efectele reglementărilor emise în domeniul TVA-ului în perioada 2011-2016	247
5.2.3. Deciziile CJUE privind obligațiile suplimentare stabilite în sarcina contribuabililor pentru a preveni evaziunea fiscală.....	258
5.3. Aspecte practice și jurisdicționale privind administrarea taxei pe valoarea adăugată	264
5.3.1. TVA în legătură cu veniturile obținute din vânzarea de bunuri imobile	266
5.3.2. Colectarea TVA în legătură cu veniturile obținute din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală	273
5.3.3. Colectarea TVA în legătură cu veniturile obținute din prestarea de servicii veterinare.....	276
5.4. Măsurile de politică fiscal-bugetară în România	280
Bibliografie	291

1. Considerații introductive

Buna guvernare este un concept des vehiculat începând cu anul 2000, fiind subiect al doctrinei naționale recente, dar și al programelor publice guvernamentale. În urma unei analize atente a doctrinei se poate constata că acest concept nu este foarte bine definit și nu este utilizat în mod corespunzător. În consecință, în cadrul lucrării s-a urmărit ca obiectiv definirea conceptului de bună guvernare și a principiilor aplicabile pentru o corectă utilizare atât în lucrări de specialitate viitoare, cât și pentru documentele publicate de către autoritățile publice.

Un alt aspect interesant rezultat din cercetările efectuate în vederea elaborării lucrării se referă la identificarea unei legături între bună guvernare și politica fiscal-bugetară națională. Se susține frecvent, în discursuri politice și în doctrină, că un stat nu poate îndeplini principiile bunei guvernări în absența unor politici și instrumente fiscal-bugetare transparente, coerente și orientate spre dezvoltarea societății.

La baza cercetării efectuate în cadrul studiilor doctorale într-un domeniu atât de vast privitor la buna guvernare a stat identificarea într-un studiu efectuat de OCDE a unei concluzii foarte importante în legătură cu politica fiscal-bugetară a unui stat. Conform OCDE, un stat modern, cu un sistem administrativ nedezvoltat, nu poate colecta impozite și taxe în mod corespunzător, ceea ce conduce inevitabil la un grad scăzut de colectare, iar puterea executivă, în loc să asigure dezvoltarea sistemului administrativ, preferă, de multe ori, creșterea cotelor pentru acele impozite care sunt ușor de colectat, așa cum este taxa pe valoarea adăugată.

Analiza efectuată în cadrul cercetării este sistematică și logică și începe cu prezentarea noțiunii de „bună guvernare” în context

internațional, a definiției și a principiilor aplicabile. În mod evident, a fost realizată și o analiză a modurilor de utilizare în România.

În cadrul cercetării au fost identificate două concepte noi, promovate la nivel internațional, derivate din noțiunea de „bună guvernare”, respectiv *buna guvernare financiară* și *buna guvernare fiscală*, care au fost analizate în cuprinsul lucrării, fiind prezentat și analizat modul de transpunere a principiilor buneii guvernări prin aceste concepte noi.

În opinia autoarei, demonstrată, de altfel, și lingvistic, nu ar trebui utilizată noțiunea de „guvernanță”. Este o traducere neadecvată sistemului juridic național a conceptului *governance*.

La nivelul unui stat, conținutul politicilor fiscale și bugetare trebuie atent stabilit, pe baza unor studii de impact coerente și concludente, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor privind eficiența și distribuirea veniturilor bugetare stabilite de puterea politică. Tipurile de instrumente utilizate de un stat depind de capacitatea administrativă (sistemul administrativ), de preferințele societății (care sunt de regulă ale guvernului validat în prealabil prin alegeri democratice) privind redistribuirea veniturilor bugetare, de rolul atribuit statului și de aspecte de politică economică.

Fără îndoială, buna guvernare, politica fiscală și politica bugetară reprezintă domenii vaste de cercetare, fiecare dintre acestea putând fi subiect de analiză independente în cadrul unor cercetări doctorale. Totuși, pentru a limita aria studiată, este important de precizat că în lucrare nu se va realiza o analiză economică a conținutului politicilor fiscale și bugetare, respectiv a instrumentelor de implementare sau o analiză juridică sau economică detaliată a elementelor care compun sistemul fiscal, principalul instrument de implementare a politicii fiscale sau sistemul bugetar, respectiv cheltuielile publice, principalul instrument de implementare a politicii bugetare.

În cadrul lucrării este inclusă o analiză juridică a conținutului noțiunii de „bună guvernare” și a principiilor europene dezvoltate în aplicarea concretă a acestora, o prezentare a noțiunilor derivate din buna guvernare și apărute în Europa în ultimii ani în legătură cu

politicile fiscale și bugetare, anume buna guvernare financiară și buna guvernare fiscală. Printre obiectivele lucrării se numără și acelea de a evidenția faptul că politica fiscală și politica bugetară și instrumentele de implementare trebuie să îndeplinească principiile bunei guvernări, așa cum au fost acestea identificate la nivel european. De asemenea, se realizează și analiza critică a manierei de aplicare a acestor principii politicilor și instrumentelor fiscale și bugetare în România.

Demersul teoretic inclus în această lucrare nu poate ignora însă conținutul politicii fiscale și politicii bugetare din România. Politica fiscală și politica bugetară sunt subiecte interesante de discuție pentru doctrina de specialitate, dar și pentru politicieni, întrucât preocuparea constantă a statelor, după criza financiară globală declanșată în 2008, este de a se identifica și adopta cele mai bune măsuri în cadrul politicii fiscale, care să asigure statelor fondurile necesare funcționării, fără însă a afecta dramatic bunăstarea tuturor cetățenilor. Statele se confruntă la nivel european și mondial cu o puternică competiție între sisteme fiscale, inclusiv, dar nu numai, cu privire la cote de impozite, pentru a atrage cât mai multe investiții.

Conținutul detaliat al politicii fiscale și al celei bugetare este stabilit de către statele membre UE în mod individual, însă trebuie să se circumscrie și să respecte prevederile TFUE, precum și obiectivele decise în comun privind combaterea evaziunii fiscale și susținerea concurenței libere.

Statele membre UE, încă de la începuturile uniunii, au stabilit de comun acord crearea unei piețe economice unice, libere, ceea ce a condus la adoptarea unor măsuri pentru eliminarea tuturor barierelor economice. Una dintre măsurile adoptate a fost introducerea unor reglementări comune în materia taxei pe valoarea adăugată¹. Sistemul comun pentru taxa pe valoarea adăugată reprezintă unul dintre elementele principale, de bază ale pieței unice economice.

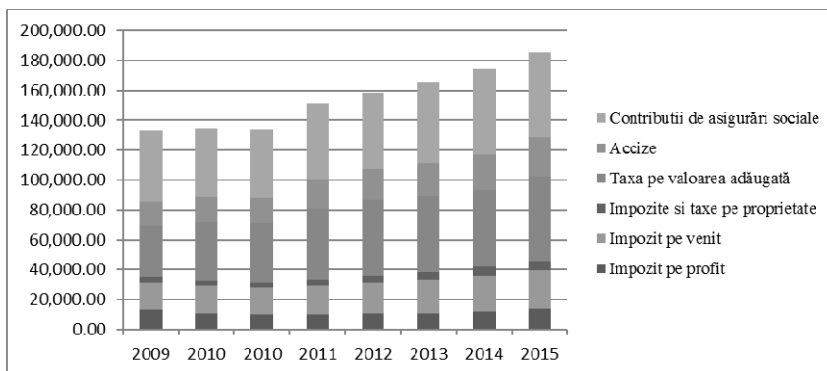
¹ Art. 99 din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene, semnat la Roma la data de 25 martie 1957 și intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 1958.

De aceea, unul dintre elementele analizate în cadrul lucrării este taxa pe valoarea adăugată, reprezentând unul dintre cele mai importante instrumente fiscale utilizate de statele europene în prezent, în vederea realizării obiectivelor politicilor fiscale și bugetare.

În România situația este cât se poate de clară în ceea ce privește deciziile adoptate de puterea executivă pentru realizarea obiectivelor politicilor sociale, dacă se are în vedere structura veniturilor bugetare curente.

Astfel, bugetul public național¹ este constituit în principal din impozite (impozitul de profit, impozitul pe venit, impozite pe proprietate, TVA, accize), taxe și contribuții sociale.

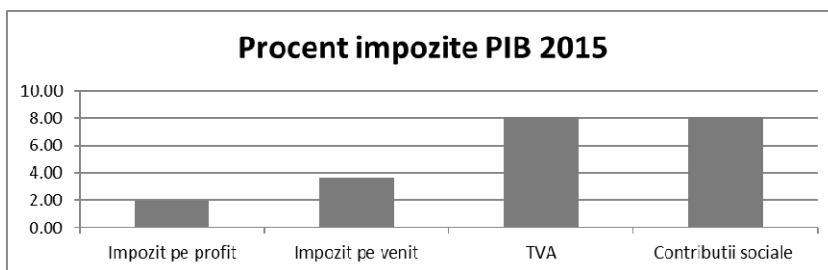
Aceste venituri curente stau la baza formării anuale a bugetului public național, însă în urma unei analize economice a volumului total al veniturilor bugetare se observă că, în perioada 2009-2015, cea mai mare pondere aparține TVA-ului și contribuțiilor sociale.



Sursă: prelucrări proprii ale informațiilor din *Strategiile fiscal-bugetare publicate de Ministerul Finanțelor Publice*

¹ În cuprinsul lucrării, noțiunea de „buget public național” este folosită în sensul prevederilor art. 138 alin. (1) din Constituția României, republicată în 2003, care stipulează: „Bugetul public național cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale ale comunelor, ale orașelor și ale județelor”.

Pe baza informațiilor publicate de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la execuția bugetului public național, am realizat un calcul privind ponderea veniturilor fiscale în PIB și a rezultat că în anul 2009, impozitul pe profit a reprezentat 2,5% din PIB, impozitul pe venitul persoanelor fizice 3,5% din PIB, TVA-ul a reprezentat 6% din PIB, iar contribuțiile sociale în jur de 9% din PIB.



Sursă: prelucrări proprii ale informațiilor din Strategiile fiscal-bugetare publicate de Ministerul Finanțelor Publice

În anul 2015, cu toate că s-a înregistrat o creștere economică, impozitul pe profit a scăzut la 1% din PIB, impozitul pe venitul persoanelor fizice s-a menținut la un nivel de 3% din PIB, iar TVA-ul și contribuțiile sociale au ajuns la un nivel egal de 8% din PIB.

Este interesant de menționat și faptul că în structura veniturilor bugetare fiscale din România, așa cum am menționat, cea mai mare pondere aparține TVA-ului, care reprezintă aproximativ 30% din volumul total de venituri, conform datelor publicate de Ministerul Finanțelor Publice.