

CAPITOLUL I. EVOLUȚIA ISTORICĂ A DREPTULUI FISCAL ROMÂN

Secțiunea 1. Fundamentele teoretice ale dreptului fiscal

Societatea în care trăiește omul are nevoie de organizare, de instituirea unor reguli de conduită, care să îi orienteze într-un anumit sens interesele. Odată cu procesul de transformare a societății, au evoluat și normele de conduită, „perfecționându-se și adaptându-se stadiului dezvoltării sociale^[1]”, care este puternic influențată de tendința de globalizare a lumii. În acest proces complex se circumscrie și evoluția dreptului fiscal, ca parte componentă a dreptului, care este un „fenomen social inerent societății omenești”^[2].

Apariția dreptului financiar prin separarea acestuia dintre disciplinele economice în cursul secolului al XIX-lea a fost urmată de intense dezbateri doctrinare asupra apartenenței acestei ramuri a științei, caracterul sau juridic fiind desăvârșit odată cu recunoașterea specificității dreptului fiscal. Doctrina începutului de secol XX a fost unanimă în a considera că dreptul fiscal dispune de o anumită coerență și omogenitate în măsura în care raporturile juridice esențiale, cele dintre autoritatea fiscală și contribuabil, sunt explicate pe baza teoriei raportului de creanță provenit din dreptul civil și nu pe baza raportului de putere. Fiscul și contribuabilul pot fi și creditor, dar și debitor în raportul de creanță fiscală, iar executarea silită fiscală nu se deosebește cu nimic de cea efectuată de un executor judecătoresc. Din păcate, aceste progrese nu au mai ajuns în România din cauza întreruperii dialogului științific franco-german după primul război mondial^[3].

Următoarea secțiune introductivă constituie o sinteză a unor paragrafe din monumentală lucrare „*La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX^e et XX^e siècles)*”, autor Renaud Bourget, apărută în anul 2012 la Editura Dalloz, în colecția *Nouvelle Bibliothèque de Thèses*. O astfel de sinteză asupra evoluției bazelor teoretice ale dreptului fiscal este utilă pentru a avea imaginea corectă a fenomenului atât în dreptul comparat, cât și în dreptul nostru fiscal.

^[1] Referitor la apariția și evoluția istorică a dreptului, a se vedea I. Craiovan, Teoria generală a dreptului, ed. a 2-a, revăzută și adăugită, Olimp Publishing & Prin. Prod., 1998, p. 19-24.

^[2] *Ibidem.* „*Ubi societas, ibi jus*” – „unde este societate, există și dreptul”.

^[3] A se vedea *infra*, parag. 14.

1.1. Concretizarea dreptului fiscal ca disciplină științifică

1.1.1. Prezentare generală

1. În *Cursul de finanțe publice*^[1], Gaston Jèze scria că „o perioadă îndelungată de timp fie nu au existat decât «monografii» pentru anumite probleme financiare, fie finanțele publice au fost studiate de către publiciști în cadrul operelor lor despre politică ori de către «administratori», care considerau finanțele publice ca fiind o parte a administrației (a științelor camerale), fie de către economiști care tratau finanțele publice ca fiind un capitol al teoriei consumării bogățiilor (Smith, Say etc.)”. Apoi, începând cu secolul al XIX-lea au apărut „opere generoase” dedicate în mod special finanțelor publice. În cele din urmă, secolul al XX-lea va aduce o nouă schimbare de paradigmă, cu luarea în considerare a aspectului strict juridic al finanțelor. Astfel am asistat la nașterea unei veritabile științe juridice financiare. Această știință formalistă avea, deci, o nouă orientare. Nu mai era vorba despre a descrie instituțiile bugetare și fiscale din unicul punct de vedere al reglementării lor. Ignorând orice substrat meta-juridic, acești juriști conceptualiști au contribuit la instalarea unui tratament veritabil științific al finanțelor și al impozitelor prin studiile lor de „pură tehnică juridică financiară”.

Într-adevăr, tendința de concretizare juridică a materiei financiare se află la baza unei mișcări ample de codificare rațională și sistematică a principiilor fiscale, care a apărut în Germania la finele anilor 1910 și care s-a răspândit rapid, începând cu anii 1930 în America Latină. Astfel, a rezultat dezvoltarea didactică a dreptului financiar, ai cărui autori i-au poziționat centrul de gravitate în dreptul fiscal, căruia i-au recunoscut autonomia științifică.

Pentru prima dată, în Austria, Franz von Myrbach-Rheinfeld de la Universitatea din Innsbruck a fost interesat de partea strict juridică a ansamblului impozitelor. Această abordare a luat repede amploare în Germania, unde a cunoscut, începând cu anii 1920, „epoca de aur”, și a fost, la rândul său, imitată de către doctrina italiană în anii 1930.

2. Ceea ce a conferit substanță operei de constituire a dreptului fiscal ca disciplină științifică a fost împrumutul, din dreptul privat, a teoriei obligației și transplantul acesteia în dreptul fiscal, ca explicație fundamentală a raportului juridic de drept fiscal.

Uneori, „în domeniul dreptului public, revin numeroase principii, principii care au fost stabilite științific și dezvoltate în domeniul dreptului privat, dar care, după natura lor nu sunt principii de drept privat, ci principii generale ale dreptului”^[2]. Din această cauză, trebuie „separată” noțiunea de obligație fiscală, ca „principiu general de drept”, de ceea ce ar putea să o lege de dreptul privat. Unei astfel de opere de „publicizare” a obligației fiscale i s-au dedicat codificatorii „dreptului impozitului” în Europa – Germania, Elveția și Spania – și în cadrul țărilor din America latină. Această operă de analiză și de codificare a

[1] G. Jèze, *Cours de finances publiques*, Marcel Giard, Paris, 1928, p. 26.

[2] P. Laband, *Das Staatsrechts des deutschen Reiches*, vol. I, traducere în franceză de C. Gandilhon, *Le droit public de l'Empire allemande*, Giard & Briere, Paris, 1900, p. 4.

obligației fiscale, care, după unii, este calificată ca fiind „teoria pură a dreptului fiscal”^[1], a apărut în jurul anului 1919, când a fost elaborată de către magistratul german Enno Becker^[2] *Ordonanța financiară a Reich-ului*. Este vorba despre renumitul „*Reichsabgabenordnung*” (prescurtat *RAO*) sau, după cum i se mai spune, în considerarea conținutului său, Ordonanța fiscală a Imperiului sau Codul Fiscal.

Construcțiile sistematice și teoretice ale „științei juridice fiscale” au însoțit vasta mișcare de codificare organică a „ordinilor” fiscale. Începând cu anul 1919, *Reichsabgabenordnung* a pus, în Germania, principiile „dreptului datoriei fiscale” („*Steuerschuldrecht*”), conceptualizând condițiile generale ale nașterii, ale realizării și ale stingerii sale. Astfel, legiuitorul german a consacrat construcția dogmatică a părții generale sau materiale a dreptului fiscal pe baza conceptului de „raport de drept” înțeles ca relație de obligație legală de drept public. Și mai remarcabil este faptul că opera lui Becker și cea a fiscalștilor conceptualiști pe care Germania i-a cunoscut începând cu anii 1920 au dat naștere unui model de codificare organică a dreptului fiscal.

În doctrină s-a arătat că nu este exagerat de a vedea aici expresia unei veritabile „științe juridice fiscale” sau de a vorbi precum Thomas Kuhn^[3] despre o comunitate științifică care se recunoaște și se instituționalizează în jurul unei paradigme metodologice fondatoare a disciplinei, respectiv cele două principii structurante, care sunt principiul unei metode de investigare strict juridică și cel al autonomiei dreptului fiscal, cât și despre un domeniu științific ordonat și coerent care se ocupă de studiul obligației fiscale ca obligație *ex lege* de drept public, calificată ca „raport juridic de impozit”: „*Steuerrecht-verhältnis*” în limba germană, „*rapporto giuridico d'imposta*” în limba italiană, „*relación jurídica tributaria*” în limba spaniolă și „*relação jurídica tributária*” în limba portugheză.

1.1.2. Situația din Franța și România

3. Credincioasă unei anumite concepții restrictive a fiscalității – fiind supusă în mod tradițional prisme dogmatice a puterii publice sau a relației de putere –, știința juridică franceză pare că a rămas în afara acestei mișcări științifice, din momentul în care a încetat să practice operațiunea de comparație juridică și doctrinară.

Explicația pentru cantonarea doctrinei franceze în teoria raportului juridic văzut ca relație de putere este că, în momentul în care Germania cunoștea înnoirea doctrinară adusă de *RAO*, schimbul intelectual între doctrinele juridice franceze și cele germane a încetat. Această întrerupere explică de ce vechiul concept german despre dreptul impozitului, dogmatic construit pe teoria puterii fiscale, așa cum a fost dezvoltat de către publiciștii germani de la sfârșitul secolului al XIX-lea, a influențat în mod durabil doctrina franceză. Aceasta explică, de asemenea, de ce doctrina germană care a urmat, care așează instituția fiscală nu pe relația de putere, ci pe raportul de obligație legală, a rămas

[1] J.C. Martinez, P. Di Malta, Droit fiscal contemporain (vol. I: L'impôt, le fisc, le contribuable), Litec, Paris, 1986, p. 117.

[2] Enno Becker născut în Oldembourg la 17 mai 1869, decedat în München la 31 ianuarie 1940.

[3] T.S. Kuhn, La structure des révolutions scientifiques, Flammarion, Paris, 1983, p. 11.

destul de ignorată de către o doctrină fiscală franceză care, în ciuda cunoștințelor pe care le putea avea despre dreptul pozitiv german, nu mai urmărea dialogul științific pe care îl întreținuse cu știința juridică germană. Astfel, noile categorii dogmatice ale dreptului fiscal modern german nu au prins în literatura fiscală franceză.

Într-adevăr, în Franța, menționează eminentul publicist Olivier Beaud^[1], „autoritatea care face sau creează dreptul pozitiv este Consiliul de Stat, autoritate centrală în domeniul dreptului public (și al dreptului financiar și fiscal). Aceasta, care reprezintă marea tradiție franceză a juriștilor, nu a avut niciodată nevoie de jurisprudență pentru a-și crea propria jurisprudență pretoriană. Chiar și atunci când existau giganți ai dreptului administrativ ca, de exemplu, Hauriou și Duguit, i-a tratat cu dispreț. De atunci, încearcă un dialog cu doctrina, dar este un dialog de pe poziții inegale”. „Dialogul inegal” rezultă din cauza „situației inferioare a doctrinei”, care nu este decât consecința naturală a „situației marginale a Universității și a universitarilor din Franța”^[2].

4. Trebuie să remarcăm că situația doctrinei dreptului fiscal român nu este mai bună, probabil tot datorită afilierii la cea franceză, agravată de lipsa circulației științifice a operelor marilor autori germani, nu numai a celor de la început de secol XX, ci și a celor contemporani (Klaus Vogel, Klaus Tipke, Dieter Birk, Wolfgang Schon ș.a.). Dreptul nostru fiscal este abia la începutul eliberării de sub tutela dreptului financiar, iar construcția unor concepte vitale, cum este, de exemplu, sistemul regulilor anti-abuz, este întârziată cu aproape un secol.

Contribuția decisivă a doctrinei de limba germană, prima care a promovat noua concepție despre dreptul fiscal corespunzătoare principiilor statului de drept va fi trecută în revistă în cele ce urmează, cu speranța că această înnoire, veche de aproape un secol, va prinde rădăcini și în România.

1.1.3. Abordarea doctrinară

5. Elaborarea organică de către legiuitor a părții generale a dreptului fiscal german presupune o înțelegere și o aprofundare științifică a totalității dreptului fiscal, o stăpânire sistematică a acestei discipline, o formație juridică conceptuală, un limbaj și o terminologie juridică. O astfel de codificare favorizează securitatea juridică și egalitatea impozitării prin ordonarea sistematică a materiei pe care o realizează și prin caracterul său didactic. Astfel înțeasă, construcția părții generale a dreptului fiscal constă în extragerea generalității din cumulumul problemelor particulare, ordonarea sa sistematică și „eliberarea” legilor speciale de principii care se aplică uniform tuturor impozitelor. Conform obiectivului formalist numit de Jhering „legea economiei”, această codificare a efectuat operațiunea de simplificare cantitativă, cu ajutorul căreia juristul trebuie să diminueze masa materialelor pentru a domina

^[1] B. Oliver, *Réflexion sur le rôle de la doctrine en droit public aujourd'hui*. Propos introductifs, în *Revue de droit d'Assas* nr. 4, octombrie 2011, p. 30.

^[2] *Ibidem*.

intelectual dreptul^[1], reunind ansamblul celor mai importante reguli materiale și procedurale ale dreptului fiscal într-o lege unică („*Mantelgesetz*”), care urmează cu scrupulozitate cursul diferitelor etape ale procesului de impozitare.

Doctrina recunoaște că, datorită conținutului său, care se referă exclusiv la impozite („*Steuern*”), ordonanța din anul 1919 (*RAO*) ar fi trebuit să se numească *Reichsteuerordnung*, fiind, pe fond, caracterizată drept un veritabil Cod fiscal general („*Allgemeines Steuergesetzbuch*”).

Codificând doar dreptul fiscal, dotând această materie cu organe administrative și jurisdicționale proprii („*Reichfinanzhof*”), legiuitorul german a contribuit la afirmarea sa ca disciplină autonomă – prin conținut și metodă – a dreptului public.

În cursul secolului al XX-lea, puterea doctrinară a dogmaticii juridice fiscale a primit, în unele state europene, noi influențe. Deoarece a defini un concept, a construi un sistem juridic, a ordona rațional principiile ordinii juridice rămâne activitatea profesorului, scrierea codurilor fiscale organice a fost încredințată unor savanți autentici, care au elaborat texte, pe care germanii le-au calificat ca fiind „legislații de principiu” („*Grundsatzgesetz*”). Aceste diferite texte reproduc modelul – care prezintă într-o manieră clară influența subiacentă a Ilumiștilor – unei legi generale și abstracte strict unificatoare, pe care o aveau germanii la început de secol XX, odată cu intrarea în vigoare a Codului Civil – *Bürgerliches Gesetzbuch* – *BGB*^[2].

6. Din aceste cauze, în aceste țări, transformarea unui manual de drept fiscal în tratat sau în instituții implică „dezbrăcarea” aparatului de orice referință excesivă la jurisprudență, deoarece principiile generale ale dreptului fiscal sunt, în esență, cele formulate sau reformulate de către doctrină. Relevantă în ceea ce privește această abordare este prezentarea lucrării „Instituțiile dreptului financiar și fiscal”^[3], în care autorul, profesorul Ferreiro Lapatza, a argumentat astfel:

„Trebuie să adaug că dacă lucrarea aceasta consideră drept bază și punct de referință fundamental ordinea juridică a finanțelor publice spaniole, studiul pe care îl conține urmează cât mai puțin dreptul pozitiv în vigoare la un moment dat. Dimpotrivă, încearcă a fixa și a se centra pe miezul sau pe structura de bază a instituțiilor care au fost utilizate și care se utilizează ca piese sau mecanisme fundamentale ale organizării finanțelor publice. Un nucleu și o structură de bază care durează și se mențin timp îndelungat, în ciuda multiplelor și capricioaselor modificări care în reglementarea precisă, concretă și completă a fiecărei instituții se produc în fiecare ordine juridică. Astfel, eu pretind a urma o analiză destul de atemporală a instituțiilor care sunt utilizate nu numai în ordinea spaniolă,

^[1] R. von Jhering, *Theorie der juristischen Technik*, în *Gest des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, vol. II-2 (1858), Scientia Verlag, Aalen, 1968, § XXXVIII, p. 322-389 (p. 23 din ediția franceză *L'esprit du droit romain dans les diverses phases de son développement*, vol. III, tradus în franceză de O. De Meulenaere, Librairie Marescq Ainé, Paris, 1880).

^[2] P. Grossi, *L'Europa del diritto*, colecția *Fare l'Europa*, Ed. Laterza, Roma-Bari, 2007, traducere în franceză de S. Taussig, *L'Europe du droit*, colecția *Fare l'Europa*, Seuil, Paris, 2011, p. 177 și 191.

^[3] J.J. Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho financiero y tributario*, vol. I, Marcial Ponce, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2009, p. 12.

dar și în majoritatea ordinilor juridice din epoca noastră. O epocă marcată de globalizare, ce influențează și instituțiile juridice care sunt folosite ca instrumente sau mecanisme de organizare socială, cu aceleași forme, conținuturi și finalități în țări complet diferite. În cele din urmă, analiza mea – o repet și insist supra acestui lucru – caută o anumită atemporalitate și o anumită delocalizare și în acest sens nu reflectă în detaliu și complet dreptul în vigoare în țara noastră la un moment dat”.

Influența doctrinei în conceptualizarea dreptului fiscal a fost decisivă, cu toate că, aparent, doar dreptul privat oferă câmp liber de manifestare plenară construcțiilor doctrinare. Dacă influența doctrinei în dreptul privat este mai importantă, în dreptul public „legislația și jurisprudența exprimă voința unui actor nou: colectivitatea publică”^[1], ale cărei interese trebuie protejate. Or, „obiectivele, logica și formalizarea acestei protecții vor fi în mare parte refractare unei intervenții doctrinare”^[2]. Autorul (R. Bourget) arată însă că exemplele germane, italiene și luso-hispanice sunt prezente pentru a ne aduce aminte cât de eminent a putut fi rolul doctrinei savante în ordonarea rațională a legislațiilor fiscale. În special, trebuie observat că în aceste țări autorii au aplicat instituției fiscale o concepție liberală asupra dreptului privat: teoria raportului de drept ca relație de obligație legală între două subiecte. Astfel a rezultat o anumită normalizare a materiei fiscale, făcând să cadă separația absolută dintre dreptul public și cel privat, asupra căreia Duguit^[3] a avertizat că este menită să favorizeze elaborarea construcțiilor favorabile pentru menținerea omnipotenței puterii publice.

7. În același mod, se arată că retorica autonomistă edificată de către Trotabas^[4] este considerabil atenuată. Teza autonomiei, dacă este salutară pentru că permite luarea în considerare a materiei fiscale ca veritabilă disciplină juridică ce dorește, în primul rând, să construiască științific, a jucat mai degrabă funcțiunea unui argument retoric în sprijinul alegerii soluțiilor juridice particulare și exorbitante față de dreptul comun, „penalizând” statutul contribuabilului. Și, dacă expulzarea principiilor generale ale dreptului din domeniul impozitării – consecință directă a diviziunii absolute între dreptul public și cel privat și a concepției autonome a dreptului fiscal care le este corolar – poate, în mai multe moduri, să pară artificială, ea este, înainte de toate, ideologică^[5]. Ea devine nefastă deoarece conduce dreptul fiscal într-o poziție de singularitate, care îl rupe de teoria dreptului. Și invers, în noul cadru dogmatic – cel născut cu RAO – care înțelege remedierea unei concepții prea radicale a tezei autonomiste, nu mai este vorba numai despre apărarea intereselor fiscului, ci, în același timp, și a celor ale contribuabilului, pentru a-i garanta un statut egal din punct de vedere formal cu cel al administrației. Astfel, obiec-

[1] G. Tournié, L'influence de la doctrine fiscale dans la première moitié du XX^e siècle, în La doctrine fiscale, Revue de droit fiscal, 15 iunie 2006, p. 1139.

[2] *Ibidem*.

[3] L. Duguit, Traité de droit constitutionnel, vol. I, Éd. de Boccard, Paris, 1927, p. 683.

[4] Louis Trotabas (1898-1985) a fost un jurist și avocat francez.

[5] J.P. Chazal, Réflexions épistemologiques sur le droit commun et les droits spéciaux, în Liber amicorum J.-C. Auloy (Études de droit de la consommation), Dalloz, Paris, 2004, p. 301.

tivele, logica și formalizarea dreptului fiscal urmăresc categoriile dogmatice ale teoriei generale a dreptului și contribuie la reabilitarea funcției doctrinare a științei juridice.

1.1.4. Contribuția lui von Myrbach-Rheinfeld la dezvoltarea dreptului fiscal

1.4.1.1. Prezentare generală

8. O constatare importantă a noii filozofii a dreptului fiscal este aceea că, dacă prima etapă a fenomenului fiscal – cea de elaborare normativă – se caracterizează prin intervenția puterii generale a statului aplicate la un sector determinat al activității sale, în etapa a doua, cea a impozitării concrete a contribuabililor, ideea de putere se estompează în favoarea celei de „raport juridic de obligație legală”. Dacă statul se bucură de o mare libertate de acțiune când își exercită puterea la nivel normativ, supunerea activității pe care o desfășoară fiscal în „raportul juridic de impozitare” la regulile dreptului este absolută. Administrația nu va domina în acest caz contribuabilul, ci va urmări, cu un titlu de creanță, realizarea obligației fiscale.

9. Astfel, argumentele și elaborările principale ale noii construcții teoretice a dreptului fiscal pot fi rezumate după cum urmează:

- raportul juridic fundamental în materie de impozitare constă în „obligația fiscală, definită ca legătura de drept cu caracter pecuniar care unește contribuabilul cu Fiscul”^[1];
- survenirea faptului generator al impozitului „creează în principiu obligația fiscală, adică o relație juridică de creditor între colectivitatea publică și contribuabil”^[2];
- dreptul fiscal *stricto sensu* „se atașează obligației în care creanța fiscală și datoria de impozit reprezintă aspectele activ și pasiv ale raportului de drept fiscal”^[3].

Toate aceste afirmații, care contrazic învechitele concepții vehiculate inclusiv în săraca noastră doctrină, constituie rezultatul unei evoluții începute acum un secol în doctrina germanică prin opera lui Franz von Myrbach-Rheinfeld.

10. Lucrarea „*Grundriss des Finanzrechts*”^[4] este apreciată unanim ca primul tratat cu pretenția de a studia ansamblul dreptului financiar și fiscal de manieră sistematică și strict juridică.

Von Myrbach-Rheinfeld^[5] tinde să separe normele fiscale în două categorii: „principii de drept material” („*Die Grundsätze des materiellen Rechtes*”) și „principii de drept formal” („*Die Grundsätze des formellen Rechtes*”), care împreună formează partea generală a dreptului fiscal. Despre acestea, Pasquier a spus că „regulile de ordin formal se referă la

^[1] C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *Procédure fiscale*, colecția Themis, P.U.F., Paris, 1982, p. 17.

^[2] J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit Fiscal*, Dalloz, 2003, p. 8.

^[3] B. Castagnede, *Nature et caractères du droit fiscal*, în *L'année fiscale*, *Revue de droit fiscal* (LexisNexis), 2007, p. 24.

^[4] F. Myrbach von Rheinfeld, *Grundriss des Osterreichlichen Rechts, Finanzrecht*, Duncker & Humblot, Leipzig, 1906, tradusă în franceză de E. Bouché-Leclercq, *Précis de droit financier*, E. Giard & E. Briere, Paris, 1910.

^[5] *Ibidem*.

procedură, afectând condițiile în care un subiect de drept poate în mod eficient obține realizarea dreptului său, iar regulile materiale afectează existența sau modalitățile raportului juridic în cauză”^[1].

Von Myrbach-Rheinfeld a intuit absența unității organice a disciplinei de drept financiar, din care se concepea deja, ca o singură ramură, materia fiscală; luată separat, aceasta se putea supune ordonării raționale și logicii principiilor sale juridice; nu putem decât să fim de acord cu această concepție, având în vedere caracterul eterogen al obiectului de studiu al dreptului financiar, așa cum se prezintă el și astăzi în tratatele de referință, atât în România cât și în străinătate.

Structurarea disciplinei operată de către von Myrbach-Rheinfeld a fondat o nouă orientare doctrinară a literaturii juridice financiare/fiscale. Astfel, în Germania, Hensel arată că: „Teoria faptului impozabil și consecințele sale juridice – conform căreia realizarea faptului impozabil (generator) plasează Statul și destinatarul normei fiscale într-o relație juridică numită obligație de drept public – se integrează în dreptul material. Partea generală a dreptului fiscal material are ca funcție să explice elementele comune ale faptelor impozabile reglementate de legi fiscale specifice”^[2].

1.1.4.2. Raportul juridic fiscal analizat ca raport de obligație și nu de putere

11. Von Myrbach-Rheinfeld și-a propus să organizeze principiile fiscale ale dreptului material în jurul categoriei centrale de „raport juridic (de drept)” înțeles ca relație obligațională, adică de datorie și de creanță între contribuabil și Stat.

În epoca în care von Myrbach-Rheinfeld configura cadrul conceptual al instituției juridice a impozitului, noțiunea de relație juridică/raport juridic („*Rechtverhältnis*”) cucerea toate ramurile științei dreptului, de la dreptul civil la cel public, sub imperiul doctrinei preluate din dreptul roman și dezvoltate de către Savigny^[3].

Consacrând diviziunea între drepturile reale și cele personale, Savigny a preluat conceptul de *vinculum juris* (Justinian, Instituții), dar s-a îndepărtat de conceptul de drept roman, care considera obligația mai degrabă un bun incorporeal (Gaius), făcând parte din patrimoniu, personalitatea celor legați de relația obligațională trecând în plan secund. Potrivit lui Gaudemet^[4], această concepție care a predominat și în dreptul francez a fost răsturnată de către Savigny: „obligația constă în dominația asupra unei persoane, dar nu asupra acestei persoane în totalitate, ci asupra unor acte concrete care trebuie considerate separat de libertatea sa și supuse voinței noastre; dezvoltarea acestui concept

^[1] C. du Pasquier, Introduction à la théorie générale et à la philosophie du Droit, Delachaux & Niestle, Neuchatel-Paris, 1979, p. 172 - 173.

^[2] A. Hensel, Steuerrecht, Julius Springer, Berlin, 1924, traducere a 3-a ed. [Ed. Springer, Berlin, 1933] de A. Baez Morenó, M.L. Gonzalez Cuellar Serrano, E. Ortiz Calle, Derecho tributario, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, p. 84.

^[3] F.C. von Savigny, Das Obligationenrecht als Theil des heutigen römischen Rechts, ed. 1, Veit, Berlin, 1851, p. 6.

^[4] E. Gaudemet, Théorie générale des obligations, Sirey, Paris, 1937, p. 13.