

CUPRINS

CAPITOLUL I. NOȚIUNI INTRODUCTIVE	1
<i>Secțiunea 1. Structura dreptului financiar</i>	1
§1. Finanțele publice	1
§2. Definiția dreptului financiar	3
<i>Secțiunea a 2-a. Izvoarele dreptului financiar</i>	3
§1. Norme constituționale	3
§2. Legislație principală	4
§3. Legislație secundară	5
§4. Legislație europeană	5
<i>Secțiunea a 3-a. Noțiuni specifice dreptului financiar</i>	6
<i>Secțiunea a 4-a. Raporturi de drept financiar</i>	7
§1. Dreptul bugetar	7
§2. Dreptul fiscal	10
2.1. Drept material fiscal	10
2.2. Drept procedural fiscal	11
2.3. Elementele raportului juridic fiscal	11
2.4. Procedura impunerii	14
<i>Secțiunea a 5-a. Instituții și autorități competente</i>	15
§1. Autorități naționale	15
1.1. Autorități centrale	15
1.2. Autorități locale	18
1.3. Autorități în teritoriu	20
§2. Autorități europene	21
§3. Autorități judiciare	22
3.1. Instanțe naționale	22
3.2. Instanțe europene	23
 CAPITOLUL AL II-LEA. PROCEDURA BUGETARĂ	 24
<i>Secțiunea 1. Aspecte generale</i>	24
§1. Sistemul bugetar	24
1.1. Definiție	24
1.2. Sistemul bugetar național	25
1.3. Sistemul bugetar al UE	27
§2. Sistemul de venituri și cheltuieli publice	27
2.1. Sursa finanțelor publice – veniturile publice	27
2.1.1. Bugetul de stat	28

2.1.2. Bugetele locale	29
2.1.2.1. Cote defalcate	30
2.1.2.2. Sume defalcate	30
2.1.2.3. Transferurile consolidabile	32
2.1.3. Bugetul asigurărilor sociale	33
2.1.4. Bugetul UE	33
2.2. Destinațiile finanțelor publice – cheltuielile publice	34
2.2.1. Bugetul de stat	35
2.2.2. Bugetele locale	35
2.2.3. Bugetul asigurărilor sociale	35
2.2.4. Bugetul UE	35
§3. Structura bugetului	37
3.1. Sistemul bugetar național	37
3.1.1. Principalele categorii de venituri	37
3.1.2. Principalele categorii de cheltuieli	38
3.2. Sistemul bugetar european	39
§4. Principiile procedurii bugetare	40
4.1. Principii generale	40
4.1.1. Principiul universalității	40
4.1.2. Principiul neafectării veniturilor	41
4.1.3. Principiul publicității	41
4.1.4. Principiul unității	42
4.1.5. Principiul anualității	43
4.1.6. Principiul specializării	43
4.1.7. Principiul unității monetare	44
4.1.8. Principiul echilibrului bugetar	44
4.2. Alte reguli bugetare	44
<i>Secțiunea a 2-a. Elaborarea bugetelor</i>	45
§1. Ordonatorul de credite	45
§2. Cadrul bugetar al României	46
§3. Elaborarea bugetului de stat	47
3.1. Elaborarea indicatorilor macroeconomici și sociali	47
3.2. Stabilirea limitelor de cheltuieli	48
3.3. Scrisoarea-cadru	48
3.4. Elaborarea propunerilor bugetare	49
3.5. Definitivarea limitelor de cheltuieli	50
3.6. Definitivarea propunerilor de proiect	50

3.7. Elaborarea proiectelor de buget și proiectelor legilor bugetare anuale	50
3.8. Însușirea proiectelor de buget și de legi bugetare anuale	51
3.9. Înaintarea spre aprobare	51
§4. Elaborarea bugetelor locale	52
4.1. Elaborarea indicatorilor macroeconomici și sociali	52
4.2. Stabilirea limitelor de cheltuieli	53
4.3. Scrisoarea-cadru	53
4.4. Elaborarea propunerilor de proiect	53
4.5. Centralizarea propunerilor de proiect	53
4.6. Definitivarea limitelor de cheltuieli	54
4.7. Definitivarea proiectelor de buget	54
4.8. Controlul bugetelor locale	54
4.9. Înaintarea spre aprobare	55
§5. Elaborarea bugetelor fondurilor speciale	55
5.1. Bugetul asigurărilor sociale de stat	55
5.2. Bugetul asigurărilor pentru șomaj	55
5.3. Bugetul asigurărilor de sănătate	56
§6. Elaborarea bugetului Uniunii Europene	56
6.1. Estimările instituțiilor europene	56
6.2. Elaborarea proiectului de buget	56
6.3. Lectura Consiliului	57
6.4. Lectura Parlamentului	57
6.4.1. Adoptarea simplă – a doua lectură a Consiliului	57
6.4.2. Adoptarea complexă – Comitetul de conciliere	57
<i>Secțiunea a 3-a. Aprobarea bugetelor</i>	57
§1. Aprobarea bugetului de stat	57
§2. Aprobarea bugetelor locale	58
§3. Adoptarea bugetelor fondurilor speciale	60
§4. Aprobarea bugetului Uniunii Europene	60
<i>Secțiunea a 4-a. Execuția bugetară</i>	61
§1. Execuția bugetară în sistemul bugetar național	62
1.1. Repartizarea pe trimestre a veniturilor și cheltuielilor bugetare	62
1.2. Execuția de casă	64
1.3. Realizarea veniturilor la buget	65
1.4. Efectuarea cheltuielilor bugetare	66
1.4.1. Etapa preliminară	67

1.4.2. Etapa principală	68
1.4.2.1. Angajarea creditului bugetar	69
1.4.2.1.1. Contracte administrative	70
1.4.2.1.2. Contractul de muncă ori actul administrativ de numire	72
1.4.2.1.3. Decizii ale ordonatorului de credite	73
1.4.2.2. Lichidarea cheltuielilor	74
1.4.2.3. Ordonanțarea cheltuielilor	76
1.4.2.4. Plata	77
1.5. Monitorizarea exercitată de Ministerul Finanțelor Publice	77
1.6. Modificarea destinației creditelor bugetare	77
1.6.1. Virarea de credite	78
1.6.2. Transferul de credite	78
1.6.3. Suplimentarea de credite	79
1.6.4. Anticiparea de credite	79
1.6.5. Blocarea de credite	80
1.6.6. Anularea de credite	80
§2. Execuția bugetară în sistemul bugetar al Uniunii Europene	80
2.1. Gestiunea directă – centralizată	81
2.2. Gestiunea directă – partajată cu statele membre	81
2.3. Gestiunea indirectă	82
2.4. Operațiuni de venituri	82
2.5. Operațiuni de cheltuire	82
<i>Secțiunea a 5-a. Încheierea procedurii bugetare anuale</i>	83
§1. Încheierea procedurii bugetare în sistemul bugetar național	83
1.1. Bugetele centrale	83
1.2. Bugetele locale	84
§2. Încheierea procedurii bugetare în sistemul bugetar al Uniunii Europene	84
<i>Secțiunea a 6-a. Controlul exercițiului financiar</i>	84
§1. Controlul în sistemul bugetar național	84
1.1. Controlul intern/managerial	85
1.2. Controlul financiar preventiv	85
1.3. Auditul public intern	86
1.4. Controlul ulterior al Curții de Conturi	87
§2. Controlul financiar al bugetelor centrale	87

§3. Controlul financiar al bugetelor locale _____	87
§4. Controlul în sistemul bugetar al Uniunii Europene _____	88
4.1. Audit intern _____	88
4.2. Audit extern _____	88
<i>Secțiunea a 7-a. Răspunderea ordonatorilor de credite în procedura bugetară _____</i>	88
§1. Aspecte privind răspunderea penală _____	89
§2. Aspecte privind răspunderea contravențională _____	90
<i>Secțiunea a 8-a. Insolvența unităților administrativ-teritoriale _____</i>	91
§1. Starea de criză financiară _____	91
§2. Starea de insolvență _____	93

CAPITOLUL AL III-LEA. REGIMUL JURIDIC AL DREPTURILOR ȘI OBLIGAȚIILOR FISCALE _____ 95

<i>Secțiunea 1. Temeiul faptic și legal al drepturilor și obligațiilor fiscale _____</i>	95
§1. Principiile fiscalității _____	95
§2. Drepturile și obligațiile fiscale _____	96
§3. Tipuri de obligații fiscale – aspecte generale _____	98
3.1. Impozitele _____	98
3.1.1. Impozitele directe _____	99
3.1.1.1. Persoanele juridice _____	99
3.1.1.2. Persoanele fizice _____	101
3.1.1.3. Entitățile fără personalitate juridică _____	104
3.1.2. Impozitele indirecte _____	104
3.1.3. Impozitele centrale _____	105
3.1.4. Impozitele și taxele locale _____	105
3.2. Taxele _____	106
3.3. Contribuțiile sociale _____	107
3.4. Alte sume _____	107
§4. Elementele raportului juridic de impunere _____	107
4.1. Subiectul impunerii _____	108
4.1.1. Contribuabilul _____	108
4.1.2. Plătitorul _____	109
4.1.3. Persoana impozabilă _____	110
4.1.4. Suportatorul impunerii _____	111
4.2. Faptul juridic generator al impunerii _____	111
4.3. Obiectul impunerii _____	113
4.4. Cota de impunere _____	114

4.5. Lichidarea și colectarea impunerii	115
4.6. Consecințele juridice ale neexecutării obligațiilor fiscale	117
§5. Optimizarea fiscală	119
§6. Activitate dependentă vs. activitate independentă	121
<i>Secțiunea a 2-a. Obligațiile fiscale directe ale persoanei juridice</i>	122
§1. Impozitul pe profit	122
1.1. Persoane impozabile	123
1.1.1. Definiție și forme de persoane juridice	123
1.1.2. Capacitatea fiscală	126
1.1.3. Condiții generale privind răspunderea fiscală	126
1.2. Determinarea impozitului pe profit – calculul rezultatului fiscal	127
1.2.1. Sfera de cuprindere a impozitului	127
1.2.2. Baza impozabilă	128
1.2.3. Deductibilitatea cheltuielilor	130
1.2.4. Rezerve și provizioane	134
1.2.5. Regimul bunurilor – Amortizarea fiscală	135
1.3. Regimul contabil	137
1.3.1. Redactarea documentelor justificative	138
1.3.2. Înregistrarea documentelor justificative	140
1.3.3. Întocmirea situațiilor contabile recapitulative	141
1.3.4. Întocmirea declarațiilor fiscale	144
1.4. Declararea și plata impozitului	144
1.5. Regimul fiscal aplicabil fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române ori în cadrul Uniunii Europene	145
1.5.1. Operațiuni naționale	145
1.5.2. Operațiuni între societăți din România și societăți din alte state membre ale Uniunii Europene	147
1.6. Regimul fiscal aplicabil societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre	149
1.7. Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne	150
§2. Impozitul pe venitul microîntreprinderilor	151
2.1. Persoane impozabile	151

2.2. Regimul fiscal	152
§3. Entitatea fără personalitate juridică	156
3.1. Forme de lucru	156
3.2. Tratatamentul fiscal	157
§4. Angajarea răspunderii solidare	157
§5. IP versus IVM	159
<i>Secțiunea a 3-a. Obligațiile fiscale directe ale persoanei fizice</i>	160
§1. Persoane impozabile	160
1.1. Capacitatea fiscală a persoanei fizice	161
1.2. Reprezentarea fiscală	161
1.3. Transmiterea calității de contribuabil	162
§2. Moduri de stabilire a veniturilor impozabile	162
2.1. Reținerea la sursă	162
2.2. Regimul de autoimpunere	163
2.2.1. Sistemul forfetar	163
2.2.2. Sistemul real	164
2.2.3. Autoimpunerea impozitului pe venit (și a contribuțiilor sociale)	165
2.3. Sistemul contabil aplicabil persoanelor fizice	167
§3. Impozitul pe venit – forme și venituri impozabile	172
3.1. Veniturile din activități independente	173
3.2. Veniturile din proprietate intelectuală	177
3.3. Veniturile din salarii și veniturile asimilate	178
3.3. Veniturile din cedarea folosinței bunurilor	180
3.4. Veniturile din investiții	182
3.5. Veniturile din pensii	185
3.6. Veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură	186
3.7. Veniturile din premii și jocuri de noroc	187
3.8. Veniturile din transferul proprietăților imobiliare	188
3.9. Veniturile din alte surse	189
3.10. Venitul net anual impozabil	189
<i>Secțiunea a 4-a. Contribuțiile sociale</i>	191
§1. Regimul juridic general	191
§2. Contribuțiile de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat – pensii	193
2.1. Contribuabilii/plătitorii de venit	193
2.2. Veniturile pentru care se datorează contribuția	194
2.3. Cotele de contribuții sociale obligatorii	196

2.4. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor _____	196
§3. Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate _____	197
3.1. Veniturile pentru care se datorează contribuția _____	198
3.2. Cotele de contribuții sociale obligatorii _____	200
3.3. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor _____	200
§4. Contribuția asiguratorie pentru muncă _____	201
4.1. Contribuabilii/plătitorii de venit _____	201
4.2. Veniturile pentru care se datorează contribuția _____	201
4.3. Cotele de contribuții sociale obligatorii _____	201
4.4. Stabilirea, plata și declararea contribuțiilor _____	201
<i>Secțiunea a 5-a. Obligații fiscale indirecte. TVA _____</i>	202
§1. Aspecte generale _____	202
§2. Persoana impozabilă _____	204
2.1. Criterii de determinare _____	205
2.2. Înregistrarea în scopuri de TVA _____	213
§3. Operațiuni taxabile _____	219
3.1. Livrarea de bunuri _____	219
3.2. Prestarea de servicii _____	222
3.3. Schimbul de bunuri ori servicii _____	226
3.4. Achizițiile intracomunitare de bunuri _____	226
3.5. Importul de bunuri _____	228
3.6. Scutiri _____	229
§4. Determinarea TVA _____	231
4.1. Faptul generator și exigibilitatea TVA _____	231
4.2. Baza de impozitare _____	235
4.3. Regimul deducerilor _____	239
4.3.1. Reguli de fond privind deducerea TVA _____	243
4.3.2. Reguli de formă privind deducerea TVA. Factura _____	247
4.3.3. Ipoteze speciale _____	251
4.3.4. Deducerea la TVA și fraudă _____	253
4.4. Regimuri speciale în materie de TVA _____	255
§5. Cotele TVA _____	256
§6. Obligații contabile și declarative. Decontul de TVA _____	257
6.1. Obligații contabile _____	257
6.2. Obligații declarative _____	258
§7. Plata TVA. Rambursarea TVA _____	259

<i>Secțiunea a 6-a. Obligații fiscale indirecte. Accize</i>	262
§1. Aspecte generale	262
§2. Accize armonizate	262
2.1. Produse accizabile	262
2.2. Persoane impozabile	264
2.3. Regimul suspensiv de accize	264
2.4. Regimul de stabilire a obligațiilor fiscale	266
§3. Alte produse accizabile	268
<i>Secțiunea a 7-a. Obligații fiscale către bugetele locale</i>	268
§1. Regimul juridic general	268
§2. Impozitul și taxa pe clădiri	269
§3. Impozitul și taxa pe teren	270
§4. Impozitul pe mijloacelor de transport	272
§5. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor	273
§6. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	273
§7. Impozitul pe spectacole	274
§8. Taxe speciale	275
§9. Alte taxe locale	275
<i>Secțiunea a 8-a. Taxe</i>	276
§1. Regimul juridic general	276
§2. Raportul juridic fiscal privitor la taxe	277
2.1. Subiectul	277
2.2. Conținutul raportului juridic	277
2.3. Baza de impunere	278
§3. Stabilirea și colectarea taxelor	278

CAPITOLUL AL IV-LEA. PROCEDURI DE STABILIRE ȘI

EVIDENȚIERE ALE OBLIGAȚIILOR FISCALE	280
<i>Secțiunea 1. Principiile procedurii fiscale</i>	280
<i>Secțiunea a 2-a. Competența organelor fiscale</i>	281
<i>Secțiunea a 3-a. Înregistrarea fiscală</i>	283
§1. Persoanele înregistrabile	283
§2. Procedura de înregistrare	285
2.1. Declarația de înregistrare fiscală	285
2.2. Codul de identificare fiscală	287
2.3. Certificatul de înregistrare fiscală	288
2.4. Registrul contribuabililor	289

<i>Secțiunea a 4-a. Actul administrativ fiscal</i>	290
<i>Secțiunea a 5-a. Stabilirea creanțelor și obligațiilor fiscale</i>	296
§1. Titlurile de creanță fiscală	296
1.1. Declarația fiscală	297
1.2. Decizia de impunere	300
1.3. Stabilirea bazei de impozitare prin estimare	302
§2. Rezerva verificării ulterioare	303
<i>Secțiunea a 6-a. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale</i>	303
<i>Secțiunea a 7-a. Control fiscal</i>	309
§1. Inspekția fiscală	310
1.1. Subiectele inspekției fiscale	310
1.2. Obiectul inspekției fiscale	310
§2. Reguli specifice derulării inspekției fiscale	311
2.1. Avizul de inspekție fiscală	311
2.2. Locul și durata inspekției fiscale	312
2.3. Obiectul inspekției fiscale	312
2.4. Drepturile și obligațiile contribuabilului	313
§3. Finalizarea inspekției fiscale	314
3.1. Acte fiscale de control	314
3.2. Concluziile inspekției fiscale	316
§4. Controlul inopinat	317
§5. Controlul antifraudă	318
§6. Verificarea situației fiscale personale	318
§7. Verificarea documentară	319

CAPITOLUL AL V-LEA. PROCEDURI DE STINGERE

A OBLIGAȚIILOR FISCALE	320
<i>Secțiunea 1. Executarea voluntară a obligațiilor fiscale</i>	320
§1. Plata	320
1.1. Cine poate face plata?	321
1.2. Termenul de plată	321
1.3. Modul de plată	322
1.4. Data plății	323
§2. Compensarea și dreptul de restituire/rambursare	324
§3. Restituirea de sume	325
§4. Ordinea stingerii obligațiilor fiscale	326

Secțiunea a 2-a. Incidente în procedura de executare

<i>a obligațiilor fiscale</i>	327
-------------------------------	-----

§1. Obligațiile fiscale accesorii	327
-----------------------------------	-----

§2. Înselării la plată	329
------------------------	-----

2.1. Constituirea de garanții	331
-------------------------------	-----

2.2. Măsurile asigurătorii	332
----------------------------	-----

<i>Secțiunea a 3-a. Executarea silită a obligațiilor fiscale</i>	334
--	-----

§1. Prescripția dreptului de a cere executarea silită și a dreptului de a cere restituirea	334
---	-----

§2. Procedura de executare silită	336
-----------------------------------	-----

2.1. Executarea silită prin poprire	340
-------------------------------------	-----

2.2. Executarea silită a bunurilor mobile	342
---	-----

2.3. Executarea silită a bunurilor imobile	343
--	-----

§3. Valorificarea bunurilor puse sub sechestru	344
--	-----

3.1. Valorificarea bunurilor prin înțelegerea părților	344
--	-----

3.2. Valorificarea bunurilor prin vânzare directă	345
---	-----

3.3. Valorificarea bunurilor prin vânzare la licitație	345
--	-----

CAPITOLUL AL VI-LEA. CONTESTAREA ACTELOR EMISE DE ORGANELE FISCALE

347

<i>Secțiunea 1. Contestarea actelor emise de organele fiscale</i>	347
---	-----

§1. Contestarea administrativă – procedură prealabilă obligatorie	348
--	-----

§2. Contestarea judiciară a soluției din procedura prealabilă	353
--	-----

2.1. Procedura în cazul acțiunilor în anulare	357
---	-----

2.2. Procedura de judecată în cazul acțiunilor în obligația de a face	359
--	-----

2.3. Suspendarea judiciară a executării actului administrativ fiscal	361
---	-----

§3. Căi de atac	363
-----------------	-----

<i>Secțiunea a 2-a. contestația la executare silită</i>	364
---	-----

<i>Secțiunea a 3-a. Contestarea procesului-verbal de sancționare a unei contravenții fiscale</i>	367
--	-----

CAPITOLUL AL VII-LEA. DREPTUL FISCAL ÎN PLAN

EXTRANAȚIONAL	369
----------------------	-----

<i>Secțiunea 1. Dreptul Uniunii Europene și obligațiile fiscale</i>	369
---	-----

§1. Aspecte generale	369
----------------------	-----

§2. Impozitele directe în spațiul Uniunii Europene _____	369
2.1. Impunerea persoanei fizice _____	370
2.2. Impunerea persoanelor juridice _____	370
2.3. Interzicerea impunerilor interne discriminatorii _____	371
2.4. Obligația de neutralitate privitor la libertățile fundamentale _____	372
2.4.1. Nediscriminarea pe temei de cetățenie ori naționalitate _____	373
2.4.2. Libertatea de circulație a mărfurilor _____	374
2.4.3. Libertatea de circulație a persoanelor _____	375
2.4.3.1. Lucrătorii _____	375
2.4.3.2. Dreptul de stabilire _____	376
2.4.3.3. Impozitarea societăților _____	377
2.4.4. Libertatea de circulație a serviciilor _____	377
2.4.5. Libertatea de circulație a capitalurilor _____	379
§3. Impozitele indirecte în spațiul Uniunii Europene _____	379
3.1. TVA _____	380
3.2. Accize _____	380
3.3. Taxele vamale – Uniunea vamală _____	381
3.4. Interzicerea taxelor cu efect echivalent taxelor vamale _____	382
3.5. Interzicerea ajutoarelor de stat _____	383
§4. Cooperarea administrativă în materie fiscală _____	384
4.1. Cooperarea administrativă privind fiscalitatea directă _____	385
4.2. Cooperarea administrativă privind TVA _____	385
4.3. Cooperarea administrativă privind accizele _____	386
4.4. Recuperarea creanțelor fiscale _____	386
§5. Sesizarea Curții _____	386
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ _____	387

CAPITOLUL AL II-LEA. PROCEDURA BUGETARĂ

Secțiunea 1. Aspecte generale

§1. Sistemul bugetar

1.1. Definiție

Noțiunea de *buget* este definită la nivel legislativ, prin art. 2 pct. 6 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice și art. 2 pct. 6 din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale: document prin care sunt prevăzute și aprobate în fiecare an veniturile și cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile, în funcție de sistemul de finanțare a instituțiilor publice.

Noțiunea de buget este definită la nivelul literaturii de specialitate ca fiind: *documentul sau ansamblul de documente în care sunt prevăzute și autorizate veniturile și cheltuielile instituțiilor publice*^[1], unii autori făcând și referire la caracterul anual al acestui document^[2].

Definițiile date permit identificarea unei serii de trăsături juridice specifice.

Bugetul este un act de previziune, adoptat pentru viitor, spre deosebire de documentul simetric *contul* (contul general anual de execuție bugetară), care are caracter retrospectiv.

Bugetul este un document cu forță juridică diferită în raport de nivelul administrativ.

Bugetul este un act de autorizare prealabilă^[3], acordată de autoritatea deliberativă autorității executive cu privire la modul de colectare și utilizare a resurselor publice.

Bugetul are o structură bipartită cuprinzând venituri și cheltuieli (cu titlu de excepție, în cazul instituțiilor care nu înregistrează venituri bugetare prevede numai cheltuieli).

Bugetul este un document propriu numai instituțiilor publice (în cazul instituțiilor de drept privat: societăți, asociații etc. planurile financiare se

^[1] L. SAIDJ, J.-L. ALBERT, *op. cit.*, p. 67.

^[2] D.D. ȘAGUNA, *op. cit.*, p. 59.

^[3] L. SAIDJ, J.-L. ALBERT, *op. cit.*, p. 68.

fac sub formă de planuri de afaceri, proiecție financiară; utilizarea denumirii de buget este improprie).

Bugetul este un document temporar, cu efecte numai pentru un an calendaristic.

Bugetul este unic și individual, fiecare instituție publică are propriul buget.

1.2. Sistemul bugetar național

Pornind de la structura de organizare a instituțiilor publice, modul de gestionare a resurselor publice prezintă, de asemenea, o organizare ierarhică. Premisa este dată de faptul că fiecare instituție publică are propriul buget. Acest buget propriu include resursele proprii și resursele instituțiilor subordonate.

Spre exemplu, bugetul de stat include bugetul Ministerului Educației, bugetul Ministerului Educației include bugetul Inspectoratului școlar județean Iași, bugetul Inspectoratului școlar județean Iași include bugetul Colegiului Emil Racoviță.

Resursele publice se constituie și utilizează într-un sistem de bugete (de stat, locale, autonome)^[1]. Conceptual, acestea sunt reunite prin noțiunea de *buget general consolidat* definit prin art. 2 pct. 7¹ din Legea nr. 500/2002 ca *sinteza bugetelor instituțiilor finanțate parțial din bugetele menționate, anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite, detaliate la nivel de capitol și de titluri de cheltuieli*.

Sistemul bugetar național, sintetizat prin bugetul general consolidat cuprinde:

A. *Bugetul de stat* reprezintă bugetul autorităților publice centrale, reunind:

a) Bugetele instituțiilor autonome

Sunt instituții autonome, spre exemplu: Administrația Prezidențială, Senatul României, Camera Deputaților, Înalta Curte de Casație și Justiție, Curtea Constituțională, Secretariatul General al Guvernului, Consiliul Legislativ, Curtea de Conturi, Consiliul Concurenței, Avocatul Poporului, Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității, Consiliul Național al Audiovizualului.

^[1] Pentru detalii, a se vedea M.-A. RAȚIU, *Drept financiar public. Drept bugetar*, Ed. C.H. Beck, București, 2013.

b) Bugetele ministerelor

La nivelul Guvernului funcționează: Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, Ministerul Mediului, Ministerul Afacerilor Interne, Ministerul Afacerilor Externe, Ministerul Apărării Naționale, Ministerul Finanțelor Publice, Ministerul Justiției, Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, Ministerul Educației Naționale, Ministerul Muncii și Justiției Sociale, Ministerul Economiei, Ministerul Energiei, Ministerul Transporturilor, Ministerul Fondurilor Europene, Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat, Ministerul Sănătății, Ministerul Culturii și Identității Naționale, Ministerul Apelor și Pădurilor, Ministerul Cercetării și Inovării, Ministerul Comunicațiilor și Societații Informaționale, Ministerul Tineretului și Sportului, Ministerul Turismului, Ministerul pentru Românii de Pretutindeni, Ministerul pentru Relația cu Parlamentul.

c) Bugetele instituțiilor publice centrale

Sunt instituții publice centrale: Serviciul Român de Informații, Serviciul de Informații Externe, Serviciul de Protecție și Pază, Serviciul de Telecomunicații Speciale, Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării, Academia Română, Institutul Cultural Român, Consiliul Superior al Magistraturii, Consiliul Economic și Social, Agenția Națională de Integritate, Autoritatea Electorală Permanentă, Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal, Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor, Agenția Națională de Presă AGERPRES, Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, Societatea Română de Radiodifuziune, Societatea Română de Televiziune, Oficiul Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat, Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989.

B. Bugetele locale sunt definite conform art. 2 pct. 7 din Legea nr. 273/2006 ca fiind documentul prin care sunt prevăzute și aprobate în fiecare an veniturile și cheltuielile unităților administrativ-teritoriale.

a) Bugetele comunelor, orașelor și municipiilor – inclusiv municipiul București

b) Bugetele județelor

C. Bugetele fondurilor speciale sunt bugete constituite din resurse proprii pentru un anumit obiectiv.

a. Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate

- b. Fondul național unic de asigurări de șomaj
- c. Bugetul asigurărilor sociale de stat

D. *Diverse*

Fac parte, de asemenea, din sistemul bugetar național: bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii; bugetul fondurilor provenite din credite externe; bugetul fondurilor externe nerambursabile.

1.3. Sistemul bugetar al UE

Sediul materiei: art. 310-324 TFUE și legislația secundară: Regulamentul Consiliului (Uniune, Euratom) nr. 1046/2018 privind regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Uniunii.

Sistemul bugetar european cuprinde un singur buget.

Procedura bugetară la nivelul Uniunii Europene asigură finanțarea direcțiilor de acțiune europeană: coeziune economică și socială (49%), agricultură (42%) etc.

Bugetul Uniunii este structurat pe secțiuni, care prevăd cheltuielile pentru fiecare instituție: Parlamentul, Consiliul, Comisia, Curtea de Justiție, Curtea de Conturi, Comitetul Economic și Social, Comitetul regiunilor, Mediatorul European. Secțiunile cuprind cheltuieli administrative de funcționare a instituțiilor europene, cu excepția Secțiunii a III-a – Comisia care include 95% din cheltuielile europene detaliate pentru fiecare politică europeană: agricultură, mediu, cetățenie etc.

§2. Sistemul de venituri și cheltuieli publice

Structura bugetului include, în mod tradițional, două componente: venituri și cheltuieli.

2.1. Sursa finanțelor publice – veniturile publice

Pentru ca o autoritate publică să își exercite funcțiile stabilite prin lege (educație, sănătate, întreținere drumuri, construcție locuințe sociale etc.)^[1], este necesar ca aceasta să dispună de o serie de resurse financiare. Resursele financiare sunt colectate prin instituții și proceduri specifice conform legii, la diferite nivele.

^[1] Pentru detalii privind organizarea administrației publice, a se vedea: D.C. MĂȚĂ, *Drept administrativ. Vol. I*, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 49 și urm.

Astfel, la nivelul anului 2010, bugetul de stat a colectat 43,4% din veniturile publice, bugetele locale 28,6% și bugetul asigurărilor sociale 28,0%^[1]. La nivelul anului 2016, bugetul de stat a colectat 47,6% din veniturile publice, bugetele locale 27,8% și bugetul asigurărilor sociale 24,6%^[2]. La nivelul anului 2016, la bugetul de stat, veniturile au rezultat din 50 % din TVA, accize, 25% și 25% din impozitul pe profit și pe venit^[3]. Deficitul României a fost de 2,1% în 2013, 1,4% în 2014, 0,8% în 2015 și 3% în 2016^[4]. La nivelul UE-28, principalele componente ale veniturilor publice totale sunt impozitele și contribuțiile sociale nete. În 2017, impozitele au reprezentat 59,8 % din veniturile totale în UE-28 și 56,6 % în ZE-19, în timp ce contribuțiile sociale nete s-au ridicat la 29,7 % din veniturile totale în UE-28 și la 33,1 % în ZE-19^[5].

Veniturile bugetare sunt clasificate în *venituri curente*: venituri din impozite, taxe, concesiuni și *venituri de capital*: venituri rezultând din valorificarea bunurilor. Veniturile curente au ca principală sursă veniturile fiscale provenind din prelevări obligatorii cu titlu de impozit, taxă sau contribuție. Veniturile fiscale asigură 90% din resursele bugetare. O sursă secundară sunt veniturile nefiscale: provenind din contracte de exploatare a dreptului de proprietate, din dobânzi, amenzi, penalități etc.

Fondurile externe nerambursabile (programe sectoriale UE) se cuprind în anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite și se aprobă împreună cu acestea.

2.1.1. Bugetul de stat

Resursele financiare ale bugetului de stat sunt identificate în funcție de temeiul legal al colectării în venituri fiscale^[6]: 90% din veniturile totale, venituri nefiscale 6% și alte venituri 4%. Principalele venituri fiscale colectate la bugetul de stat provin din: (a) impozitul pe venit, profit etc. 30%, (b) TVA 36%, (c) accize 20%.

^[1] Conform datelor puse la dispoziție de Institutul Național de Statistică.

^[2] Anuarul statistic al României, 2017, <http://www.insse.ro/cms/ro/tags/anuarul-statistic-al-romaniei>.

^[3] *Ibidem*.

^[4] [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Public_balance_and_general_government_debt_2013%E2%80%932016_\(%25_of_GDP\)_YB17.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Public_balance_and_general_government_debt_2013%E2%80%932016_(%25_of_GDP)_YB17.png).

^[5] https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics/ro#Introducere.

^[6] Anuar statistic 2008.

Bugetul de stat beneficiază și de alte surse de finanțare: credite externe sau interne, fonduri nerambursabile.

2.1.2. Bugetele locale

Conform art. 5 din Legea nr. 273/2006, veniturile locale se constituie din venituri proprii: impozite, taxe, contribuții, alte vărsăminte, cote defalcate din impozitul pe venit; sume defalcate din unele venituri ale bugetului de stat; subvenții primite de la bugetul de stat și de la alte bugete; donații și sponsorizări, sume primite de la Uniunea Europeană și/sau alți donatori în contul plăților efectuate și prefinanțări.

Resursele financiare ale bugetelor locale provin din venituri fiscale 86% (colectate direct sau primite de la bugetul de stat), venituri nefiscale 3% și o categorie specifică, subvenții 10%.

Principalele venituri fiscale colectate ori distribuite la bugetele locale provin din^[1]: (a) impozitul pe venit (cote-defalcate) 33%, (b) TVA (sume defalcate) 42%, (c) impozite și taxe pe proprietate 7%. În subsidiar, unitățile administrativ-teritoriale, colectează venituri și din alte surse: amenzi, penalități, contracte nerambursabile.



În acest sens, a se vedea C.A. București, s. a VIII-a, cont. adm și fisc., dec. civ. nr. 5748/2015^[2]: „Așa cum în mod corect a interpretat instanța de fond, din analiza dispozițiilor legale citate, rezultă că sumele provenite din amenzile contravenționale achitate în 48 de ore și cele provenite din amenzile achitate înainte ca procesul-verbal să devină titlu executoriu, se fac venit la bugetul local al autorității administrației publice locale în a cărei rază teritorială a fost achitată amenda, în timp ce sumele provenite din executarea silită a titlurilor executorii reprezentate de procesele-verbale de contravenție sau titlurile executorii reprezentate de hotărârile judecătorești, ca urmare a respingerii plângerilor formulate împotriva proceselor-verbale de contravenție, se fac venit la bugetul autorității administrației publice locale în a cărei rază teritorială își are domiciliul persoana fizică sau domiciliul fiscal persoana juridică”.

Bugetele locale sunt beneficiare ale unor sume transmise de la bugetul de stat: cote defalcate, sume defalcate, transferuri consolidabile.

^[1] Anuar statistic 2008.

^[2] idrept.ro, practică judiciară extinsă.

2.1.2.1. Cote defalcate

Conform art. 32 alin. (1) din Legea nr. 273/2006, din *impozitul pe venit*^[1], cu excepția impozitului pe venitul din pensii încasat la bugetul de stat la nivelul fiecărei unități administrativ-teritoriale în luna anterioară se alocă:

a) 41,75% la bugetele locale ale comunelor, orașelor și municipiilor pe al căror teritoriu își desfășoară activitatea plătitorii de impozit pe venit;

b) 11,25% la bugetul local al județului;

c) 18,5% într-un cont distinct, deschis pe seama direcției generale a finanțelor publice județene la trezoreria municipiului reședință de județ, pentru echilibrarea bugetelor locale ale comunelor, ale orașelor și ale municipiilor, precum și a bugetului local al județului.

Pentru municipiul București, cotele se distribuie diferit pentru a asigura și finanțarea bugetelor pe sectoare.

Cotele defalcate din impozitul pe venit sunt un venit al bugetelor locale, cu temei legal, care permite finanțarea acestora din resurse fiscale generate de colectivitatea locală. Cotele defalcate sunt un mecanism prin care veniturile fiscale colectate central se întorc proporțional în colectivitate. Cotele defalcate sunt un venit fiscal realizat de manieră indirectă, în sensul că colectarea impozitului pe venit se face centralizat, iar distribuirea acestor cote se face procentual, în temeiul legii. Efectul mediat al acestui tip de finanțare este crearea de diferențe majore între unitățile administrativ-teritoriale, întrucât cotele defalcate vor fi proporționale cu impozitul pe venit colectat și, implicit, cu dezvoltarea economică a zonei din care face parte respectiva comună, oraș ori municipiu. Astfel, se vor genera diferențe între diferite colectivități locale, care, deși comparabile ca dimensiune, vor încasa cote defalcate diferite.

2.1.2.2. Sume defalcate

Pentru finanțarea cheltuielilor publice și pentru echilibrarea bugetelor locale ale unităților administrativ-teritoriale, prin legea bugetului de stat se aprobă sume defalcate din unele venituri ale bugetului de stat, cu destinație specială și, respectiv, pentru echilibrarea bugetelor locale.

Sumele defalcate din unele venituri ale bugetului de stat pentru echilibrarea bugetelor locale vor fi repartizate pe județe, potrivit următoarelor criterii:

[1] Cu excepția impozitului pe venitul din pensii.

a) capacitatea financiară determinată pe baza impozitului pe venit încasat pe locuitor, în proporție de 70%, potrivit următoarei formule de calcul:

$Sr.j = \frac{\frac{lvm.tj}{n} \times \frac{Nr.loc.j}{\sum_{j=1} [\frac{lvm.tj}{lvm.j} \times \frac{Nr.loc.j}{Nr.loc.tj}]}}{Sr.tj}$	Sr.j – sume defalcate repartizate județului; Sr.tj – sume defalcate de repartizat pe total județe; lvm.j – impozitul pe venit mediu pe locuitor încasat pe județ în anul anterior lvm.tj – impozitul pe venit mediu pe locuitor încasat pe total județe în anul anterior Nr.loc.j – numărul locuitorilor din județ; Nr.loc.tj – suma locuitorilor județelor;
---	--

b) suprafața județului în proporție de 30%.

Sumele defalcate sunt venituri pentru echilibrarea bugetelor locale. Acestea se repartizează la nivel de județ invers proporțional cu cotele defalcate. Principala sursă de alimentare pentru aceste sume defalcate este taxa pe valoare adăugată. Mecanismul este similar celui de la cote defalcate, în sensul că ambele provin dintr-un impozit colectat central și apoi distribuit în teritoriu. Diferența constă în aceea că sumele defalcate nu se determină direct și procentual, ci indirect printr-un calcul care ia în considerare impozitul pe venit colectat și implicit cotele defalcate distribuite la nivelul fiecărui județ.

Sumele defalcate împreună cu procentul pentru echilibrare din cotele defalcate (18,5%) se distribuie în interiorul județului, astfel:

- 27% se alocă bugetului județului;
- diferența (73%) se repartizează astfel:

- 80% din sumă se repartizează către comune, orașe, municipii în două etape, prin decizie a directorului DGFP, în funcție de următoarele criterii: populație, suprafața din intravilanul unității administrativ-teritoriale și capacitatea financiară a unității administrativ-teritoriale;

Sumele repartizate în prima etapă unităților administrativ-teritoriale sunt limitate, astfel încât media rezultată pe locuitor să fie mai mică sau egală

cu impozitul pe venit mediu pe locuitor, încasat pe ansamblul județului în anul anterior anului de calcul.

Sumele rămase nerepartizate în prima etapă se repartizează la toate unitățile administrativ-teritoriale din județ, în funcție de capacitatea financiară a acestora, determinată pe baza impozitului pe venit încasat pe locuitor în anul anterior.

- 20% din sumă se repartizează, prin hotărâre a consiliului județean, pentru achitarea arieratelor provenite din neplata cheltuielilor de funcționare și/sau de capital, în ordinea cronologică a vechimii arieratelor, pentru susținerea programelor de dezvoltare locală și pentru susținerea proiectelor de infrastructură care necesită cofinanțare locală.



În acest sens, a se vedea C.A. Cluj, s. cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 4380/2015^[1]: U.A.T.C. Coroieni i-a fost alocată suma de 720.000 lei în baza H.G. nr. 255 din 3 aprilie 2012 privind alocarea unei sume din Fondul de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului, prevăzut în bugetul de stat pe anul 2012, pentru unele unități administrativ-teritoriale (...) Așadar sumele alocate în baza H.G. nr. 255/2012 reprezintă sursa de finanțare prevăzută la art. 5 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, respectiv „sume defalcate din unele venituri ale bugetului de stat” în cazul dat sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată se puteau utiliza pentru plata unor arierate aferente unor cheltuieli curente și de capital, precum și pentru cofinanțarea unor proiecte finanțate din fonduri externe nerambursabile, respectiv pentru proiecte a căror sursă de finanțare este cea prevăzută la art. 5 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 273/2006 „e) sume primite de la Uniunea Europeană și/sau alți donatori în contul plăților efectuate și prefinanțări”.

2.1.2.3. Transferurile consolidabile

Conform art. 34 din Legea nr. 273/2006, transferurile de la bugetul de stat către bugetele locale se acordă pentru investiții finanțate din împrumuturi externe la a căror realizare contribuie și Guvernul și se aprobă anual, în poziție globală, prin legea bugetului de stat. Din bugetul de stat, din sume defalcate din unele venituri ale bugetului de stat, precum și din alte bugete se pot aloca, pe bază de contract de finanțare, resurse financiare către bugetele locale pentru finanțarea integrală sau parțială a unor proiecte de dezvoltare sau sociale de interes național, județean ori local. Stabilirea proiectelor și a unităților administrativ-teritoriale beneficiare se face pe baza

^[1] idrept.ro, practică judiciară extinsă.

criteriilor propuse de fiecare ordonator principal de credite al bugetului de stat și aprobate prin hotărâre a Guvernului^[1].

2.1.3. Bugetul asigurărilor sociale

Bugetul asigurărilor sociale are o anumită particularitate, și anume colectează venituri proprii, contribuții, în procent de 96% din totalul veniturilor, precum și alte venituri: amenzi, penalități, dobânzi etc.

În temeiul acestor date statistice – conform Anuar statistic 2017, furnizat de INSSE – putem trage o serie de concluzii.

Bugetul de stat și bugetele locale (în sumă la nivel național) administrează resurse distincte ca dimensiune, în anul 2016, pentru bugetul de stat total venituri a fost de 101757,3 milioane lei (aproximativ 22 miliarde euro); pentru bugetele locale total venituri a fost de 59518,1 milioane lei (aproximativ 11 miliarde euro, în scădere față de 2011 când sumele erau relativ similare).

Clasificarea veniturilor este identică: venituri ordinare (curente ori de capital) și venituri extraordinare.

Veniturile curente, subcategoria veniturilor fiscale, au o componentă diferită. Impozitul pe venit, profit, câștiguri și TVA – impozite colectate central se distribuie între bugetul de stat și bugetele locale. Accizele sunt venituri exclusive ale bugetului de stat. Impozitele pe proprietate sunt venituri exclusive ale bugetelor locale. Contribuțiile sunt venituri exclusive ale bugetelor de asigurări sociale. Toate bugetele includ taxe printre venituri fiscale, fapt determinat de asigurarea de servicii publice taxate de către majoritatea instituțiilor publice.

2.1.4. Bugetul UE

Bugetul Uniunii este finanțat din resurse proprii și din alte venituri.

Resursele proprii sunt de trei tipuri:

- (a) resursele proprii tradiționale (RPT) – 15% ^[2]: taxe vamale percepute la importurile din țări din afara UE.
- (b) resurse bazate pe taxa pe valoare adăugată (TVA) – 12%. Aceasta este o rată procentuală uniformă care se aplică la baza TVA armonizată a fiecărui stat membru.

^[1] Pentru detalii, a se vedea D.D. ȘAGUNA, *op. cit.*, p. 91.

^[2] http://ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm.

- (c) resurse bazate pe venitul național brut (VNB) – 56,3%. Aceasta este o rată procentuală uniformă aplicată VNB-ului din fiecare stat membru. Este folosit ca sursă generală de venit, pentru a finanța partea din buget fără alte venituri. Acestea reprezintă 78,2 miliarde de euro.
- (d) alte resurse: 16,7 %, din care 4,6 % resurse neutilizate în anul anterior.

Bugetul UE primește și alte venituri, cum ar fi: taxele percepute pentru remunerarea personalului din instituțiile europene; contribuții din partea țărilor terțe în anumite programe europene; amenzile aplicate companiilor care încalcă regulile europene.

2.2. Destinațiile finanțelor publice – cheltuielile publice

Cheltuielile publice se înscriu într-un anumit buget în funcție de competențele unei autorități în respectivul domeniu (spre exemplu, cheltuieli pentru învățământ sunt prevăzute în bugetul de stat prin bugetul Ministerului Educației, în bugetul județului și în bugetul municipiului, orașului, comunei). La nivel macroeconomic, bugetul de stat utilizează 53,6% din resursele publice, bugetele locale 24,2% din cheltuielile publice și bugetul asigurărilor sociale 22,2%.

Cea mai mare parte a cheltuielilor publice în UE-28 în 2017 a reprezentat-o redistribuirea veniturilor sub forma transferurilor sociale în numerar sau în natură. Transferurile sociale (prestațiile sociale și transferurile sociale în natură – producția de piață cumpărată) au reprezentat 45,1 % din cheltuielile totale în UE-28 și 47,9 % în ZE-19. Remunerarea salariaților a reprezentat 21,7 % din cheltuielile publice în UE-28 și 20,9 % în ZE-19.

Cheltuielile publice sunt organizate în buget în funcție de activitatea asigurată: servicii publice generale, cheltuieli socio-culturale, acțiuni economice. Cheltuielile publice sunt prevăzute în buget, în sume brute, pe categorii principale. Aceste sume sunt ulterior defalcate pe ordonator și obiectiv de activitate în credite bugetare.

Spre exemplu, din Partea Servicii socio-culturale, Capitolul Sănătate, Grupa 01 Cheltuieli curente, Titlu II Bunuri și servicii, ministrul sănătății va utiliza suma de 500.000 de lei pentru achiziționarea de incubatoare nou-născuți.