

**DOROGA, Sorina**

**Studii:** studii masterale (LL.M.), Harvard Law School, Harvard University, SUA (2018-2019); studii doctorale, Școala Doctorală în Drept, Universitatea de Vest din Timișoara (2012-2016); studii masterale, Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara (2008-2010); studii de licență, Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara (2004-2008).

**Activitate:** asistent universitar (2016)/lector universitar (2019), Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; membru al delegației României la UNCITRAL, Grupul de lucru III (2018-prezent); avocat definitiv (Baroul Timiș), Cabinet de avocat *Sorina Doroga* (2017-prezent); lector INPPA, Centrul Teritorial Timișoara, Dreptul european al consumului, (2015-prezent); avocat în cadrul SCPA Valentin & Asociații Timișoara (2009-2017); foreign attorney trainee în cadrul Gorman & Williams – Baltimore, SUA (2011).

**Publicații (selecție):** a publicat numeroase lucrări de specialitate și studii dintre care menționăm: *Dreptul Uniunii Europene în hotărâri și cazuri practice* (cu Raluca Bercea), ed. a 2-a, revăzută și adăugită, Ed. Universul Juridic, București, 2018; *Dreptul Uniunii Europene în 100 de hotărâri și cazuri practice* (cu Raluca Bercea), Ed. Universul Juridic, București, 2017; *Groups of Companies [Romania]* (cu Lavinia Tec), în vol. „Company Laws of the EU” (editori Andrea Vicari, Alexander Schall), C.H. Beck Verlag · Hart · Nomos (în curs de apariție – 2020); *Extraordinary Corporate Transactions. Liquidation and Winding Up [Romania]* (cu Dan Alexandru Sitaru), în vol. „Company Laws of the EU” (editori Andrea Vicari, Alexander Schall), C.H. Beck Verlag · Hart · Nomos (în curs de apariție – 2020); *Avocatul în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului. Schița unui portret* (cu Alexandra Mercescu) – în vol. „Despre Juriști” (editori Raluca Bercea și Alexandra Mercescu), Ed. Universul Juridic, București, 2017; *Principii de bază ale fiscalității – Considerații generale*, în *Analele Universității de Vest din Timișoara, Seria Drept*, nr. 2/2015; *Judecătorul de drepturile omului în Uniunea Europeană după adoptarea Tratatului de la Lisabona. Discuții referitoare la mecanismele propuse prin proiectul de acord privind aderarea Uniunii Europene la Convenția Europeană a Drepturilor Omului* – în vol. „Mai este Curtea Europeană a Drepturilor Omului un mecanism judiciar eficient?” (coord. Raluca Bercea), Ed. Universul Juridic, București, 2013; *Riscul de credit, tipuri de garanții și interacțiunea dintre acestea în contractele de credit bancar* – în vol. „Contractul de credit bancar. Principiile, legea, uzanțele” (editor Lucian Bercea), Ed. Universul Juridic, București, 2014.

**Sorina Doroga**

## **Drepturile contribuabililor Mecanisme de protecție europene și internaționale**



Editura C.H. Beck  
București 2019



## AVERTISMENT!

Având în vedere amploarea luată de fenomenul fotocopierii lucrărilor de specialitate, mai ales în domeniul Dreptului, atragem atenția că, potrivit art. 14 și 196 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, republicată, reproducerea operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe, dacă respectiva reproducere a fost efectuată fără autorizarea sau consimțământul titularului drepturilor recunoscute de legea menționată, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare sau cu amendă. Prin *reproducere*, conform legii, se înțelege realizarea, integrală sau parțială, a uneia ori a mai multor copii ale unei opere, direct sau indirect, temporar ori permanent, prin orice mijloace și sub orice formă.

**Nu vă faceți părtași la distrugerea cărții!**

Editura C.H. Beck este acreditată CNATDCU și este considerată editură cu prestigiu recunoscut.

**Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale**  
Sorina Doroga

Copyright © 2019 – Editura C.H. Beck

Toate drepturile rezervate Editurii C.H. Beck  
Nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii C.H. Beck.  
Drepturile de distribuție în străinătate aparțin în exclusivitate editurii.

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**  
**DOROGA, SORINA**

**Drepturile contribuabililor : mecanisme de protecție europene și internaționale** / Sorina Doroga. - București : Editura C.H. Beck, 2019  
Conține bibliografie  
Index  
ISBN 978-606-18-0894-6

34

**Editura C.H. Beck**

Calea Plevnei, nr. 172, et. 3-4, Sector 6, București

Tel.: 021.410.08.47; 021.410.08.73

Fax: 021.410.08.48

E-mail: comenzi@beck.ro

Redactor: Bianca Vlad

## Cuprins

Abrevieri.....	XI
Introducere.....	XIII
<b>Partea I. Relația dintre contribuabil și autoritățile fiscale.</b>	
<b>Perspectivă economică și sociologică.....</b>	<b>1</b>
<b>Capitolul I. Aspecte generale și noțiuni-cheie în analiza relației dintre contribuabil și autoritățile fiscale.....</b>	<b>3</b>
<b>Capitolul II. Perspectiva autorităților fiscale.....</b>	<b>11</b>
<b>Capitolul III. Perspectiva contribuabilului.....</b>	<b>16</b>
Secțiunea 1. Modelul economic.....	17
Secțiunea a 2-a. Modelul științelor sociale „soft”.....	21
Secțiunea a 3-a. Modelul mixt.....	29
<b>Capitolul IV. Câteva soluții juridice menite să ușureze gestionarea inegalităților din relația fiscală.....</b>	<b>31</b>
Secțiunea 1. Soluții fiscale individualizate pe baza motivelor de neconformare.....	31
Secțiunea a 2-a. Negocierea de acorduri cu contribuabilii aflați în dificultate.....	35
Secțiunea a 3-a. Implementarea unei cartee a drepturilor contribuabililor.....	37
Secțiunea a 4-a. Proceduri de administrare receptivă – exemplul CAP.....	39
<b>Partea a II-a. Protecția drepturilor contribuabililor prin mecanisme de protecție a drepturilor fundamentale.....</b>	<b>45</b>
<b>Capitolul I. Instrumente de protecție a drepturilor fundamentale relevante pentru ocrotirea drepturilor contribuabililor – Pactul Internațional privind Drepturile Civile și Politice și Carta Drepturilor Fundamentale în Uniunea Europeană.....</b>	<b>48</b>

**Capitolul II. Convenția Europeană a Drepturilor Omului ca instrument de protecție a drepturilor contribuabililor.....55**

Secțiunea 1. Art. 6 CEDO – dreptul la un proces echitabil.....	57
§1. Relevanța art. 6 alin. (1) CEDO – ramura civilă – în procedurile fiscale .....	61
1.1. Jurisprudența CtEDO privind aplicarea art. 6 alin. (1) – ramura civilă – în litigiile fiscale ..	62
1.2. Observații cu privire la jurisprudența Curții și incidența ramurii civile a art. 6 alin. (1) în materie fiscală .....	73
§2. Relevanța art. 6 alin. (1) CEDO – ramura penală – în procedurile fiscale .....	80
2.1. Jurisprudența CtEDO privind aplicarea art. 6 alin. (1) – ramura penală – în litigiile fiscale.....	82
2.2. Observații cu privire la jurisprudența Curții și incidența art. 6 alin. (1) – ramura penală – în materie fiscală .....	87
Secțiunea a 2-a. Art. 8 CEDO – dreptul la respectarea vieții private și de familie .....	89
Secțiunea a 3-a. Art. 14 CEDO – interdicția discriminării .....	95
Secțiunea a 4-a. Art. 1 din Protocolul nr. 1 CEDO – protecția proprietății .....	97

**Partea a III-a. Drepturile contribuabililor – încercări de sistematizare .....**

**Capitolul I. Observații introductive .....**

**Capitolul II. Principii de bază ale sistemelor fiscale.....**

Secțiunea 1. Echitate și justețe .....	116
Secțiunea 2. Certitudine și simplitate .....	121
§1. Certitudine .....	124
§2. Simplitate.....	127
Secțiunea a 3-a. Eficiență .....	134
Secțiunea a 4-a. Neutralitate .....	138
Secțiunea a 5-a. Efectivitate .....	140
Secțiunea a 6-a. Principii de drept fiscal în sistemul român..	142

Secțiunea a 7-a. Câteva concluzii cu privire la principiile generale .....	146
--	-----

**Capitolul III. Factori care influențează conținutul drepturilor contribuabililor .....**

**Capitolul IV. Clasificarea drepturilor contribuabililor.....**

**Capitolul V. Identificarea drepturilor contribuabililor.....**

Secțiunea 1. Câteva observații generale .....	154
Secțiunea a 2-a. Identificarea drepturilor contribuabililor.....	156

**Capitolul VI. Drepturile contribuabililor în faza conturării politicii fiscale și adoptării legislației .....**

Secțiunea 1. Dreptul la impozite stabilite doar prin lege (principiul legalității impozitării) .....	159
§1. Conținutul general al dreptului .....	159
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	164
Secțiunea a 2-a. Dreptul de acces la legislația fiscală (regula publicității).....	171
§1. Conținutul general al dreptului .....	171
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	176
Secțiunea a 3-a. Dreptul la legislație fiscală clară, coerentă și comprehensibilă .....	177
§1. Conținutul general al dreptului .....	177
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	183
Secțiunea a 4-a. Dreptul la legislație fiscală neretroactivă.....	190
§1. Conținutul general al dreptului .....	190
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	195
Secțiunea a 5-a. Dreptul la stabilitate legislativă.....	199
§1. Conținutul general al dreptului .....	199
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	203
Secțiunea a 6-a. Dreptul la legislație fiscală nediscriminatorie.....	205
§1. Conținutul general al dreptului .....	205
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	210

<b>Capitolul VII. Drepturile contribuabilului în faza declarării și stabilirii sarcinii fiscale.....</b>	<b>213</b>
Secțiunea 1. Dreptul de a plăti impozit doar în cuantumul stabilit de lege (regula corectei impozitări).....	213
§1. Conținutul general al dreptului .....	213
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	217
Secțiunea 2. Dreptul contribuabilului de a nu fi impozitat de două ori .....	220
§1. Conținutul general al dreptului .....	220
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	223
Secțiunea a 3-a. Dreptul contribuabilului de a fi informat în mod corect și complet .....	225
§1. Conținutul general al dreptului .....	225
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	228
Secțiunea a 4-a. Dreptul contribuabilului la confidențialitate.....	229
§1. Conținutul general al dreptului .....	229
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	237
Secțiunea a 5-a. Dreptul contribuabilului de a apela la asistență și reprezentare de specialitate .....	239
§1. Conținutul general al dreptului .....	239
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	242
<b>Capitolul VIII. Drepturile contribuabilului în faza de verificare și control .....</b>	<b>243</b>
Secțiunea 1. Dreptul contribuabilului la proceduri de verificare și control conduse în mod corect.....	243
§1. Conținutul general al dreptului .....	243
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	249
Secțiunea a 2-a. Dreptul contribuabilului de a fi informat .....	251
§1. Conținutul general al dreptului .....	251
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	254
Secțiunea a 3-a. Dreptul contribuabilului de a apela la asistență / reprezentare de specialitate.....	257
§1. Conținutul general al dreptului .....	257
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	258
Secțiunea a 4-a. Dreptul contribuabilului de a fi ascultat.....	259

§1. Conținutul general al dreptului .....	259
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	261
<b>Capitolul IX. Drepturile contribuabilului în faza de contestare a actelor fiscale.....</b>	<b>266</b>
Secțiunea 1. Dreptul contribuabilului de a contesta actele autorităților fiscale .....	266
§1. Conținutul general al dreptului .....	266
1.1. Organele administrative și judiciare înzestrate cu atributul soluționării contestațiilor.....	267
1.2. Problema obligativității plății impozitului ca o condiție prealabilă exercitării contestației .....	271
1.3. Sarcina probei .....	272
1.4. Termenele procedurale.....	273
1.5. Costurile procedurii .....	273
§2. Reflectarea dreptului în legislație și practică .....	275
Secțiunea a 2-a. Dreptul contribuabilului de a apela la asistență/reprezentare de specialitate.....	276
Secțiunea a 3-a. Dreptul contribuabilului de a fi ascultat .....	276
<b>Concluzii .....</b>	<b>277</b>
<b>Bibliografie .....</b>	<b>281</b>
<b>Index alfabetic.....</b>	<b>295</b>

- C.proc.fisc. - Codul de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015, M.Of. nr. 547 din 23 iulie 2015)
- nr. - număr(ul)
- n.n. - nota noastră
- OCDE - Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
- O.G. - Ordonanța Guvernului
- ONU - Organizația Națiunilor Unite
- O.U.G. - Ordonanță de urgență a Guvernului
- p. - pagina
- P. - Protocol(ul)
- parag. - paragraf(ul)
- PIDCP - Pactul Internațional cu privire la Drepturile Civile și Politice
- SA - societate pe acțiuni
- SC - societate comercială
- s.n. - sublinierea noastră
- SRL - societate cu răspundere limitată
- supra cit. - citat anterior
- TUE - Tratatul privind Uniunea Europeană
- TFUE - Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene
- tr.n. - traducerea noastră
- TVA - taxă pe valoare adăugată
- Vol./vol. - volum(ul)

## Introducere

Cercetarea condusă în cadrul prezentei lucrări pornește de la observația că raportul juridic fiscal traversează un lung proces de transformare de la o relație bazată exclusiv pe putere, exercitată unidirecțional, înspre un raport întemeiat mai degrabă pe principii de cooperare. Transformarea este, după cum am afirmat, lungă și anevoioasă – pe alocuri insesizabilă. Însă, în afara acestei prime observații, lucrarea de față se mai bazează pe convingerea că identificarea clară și protejarea adecvată a drepturilor contribuabililor în raport cu autoritățile fiscale este cel mai important pas înspre acest nou tip de relație contribuabil-fisc înspre care pare să tindă majoritatea sistemelor fiscale naționale. Din acest motiv, cercetarea nu este limitată la expunerea și analiza situației juridice generale a drepturilor contribuabililor, ci are în vedere și studierea unor aspecte economice, sociologice și de politică fiscală, care s-ar putea dovedi utile pentru o mai bună înțelegere a resorturilor ce guvernează ineluctabilul raport contribuabil-fisc.

Problematica drepturilor contribuabililor și a instrumentelor de protecție aflate la dispoziția acestora constituie, fără îndoială, o temă de discuție extrem de importantă în contextul juridic și economic actual. Complexitatea operațiunilor economice efectuate la nivel național și internațional ridică adesea probleme referitoare la calificarea juridică și încadrarea lor în tipologia de tranzacții recunoscute de legislațiile interne. În plus, „suprapunerea” peste normele fiscale naționale a unei rețele complicate de dispoziții de drept al Uniunii Europene și de prevederi cuprinse în tratatele de evitare a dublei impunerii constituie, la rândul său, un element care îngreunează înțelegerea sferei de aplicare a normelor și a corelațiilor dintre sisteme. În același timp, interesul legitim al contribuabililor de a-și ușura cât mai mult sarcina fiscală, deși recunoscut cel puțin la nivel declarativ în sistemele interne, este împins din ce

în ce mai mult înspre zona ilicitului fiscal, fiind „combătut” în mod activ prin așa-numita legislație anti-evitare (*anti-avoidance*). Toate aceste forțe sunt apte să plaseze contribuabilul mediu într-o situație de incertitudine juridică, în care cunoașterea prerogativelor care îi revin devine din ce în ce mai dificilă.

În acest cadru, scopul lucrării este de a identifica o listă generală de drepturi ale contribuabililor, al căror conținut să fie clarificat prin raportare la modul în care ele sunt îndeobște reflectate în diverse sisteme juridice naționale, precum și analiza unor potențiale instrumente alternative de protecție a drepturilor astfel conturate.

Trebuie precizat din capul locului faptul că lucrarea de față nu își propune nici să ofere comentarii exhaustive cu privire la dispozițiile Codului fiscal sau ale Codului de procedură fiscală și nici să realizeze o culegere de practică judiciară. Cititorul care a poposit aici căutând vreunul dintre aceste instrumente va rămâne, cel mai probabil, decepționat. În schimb, scopul lucrării este acela de a trasa, într-o manieră coerentă, dar diversificată din perspectiva abordărilor, contururile și conținuturile drepturilor de care se bucură contribuabilii în sistemele fiscale contemporane.

## Partea I

### Relația dintre contribuabil și autoritățile fiscale. Perspectivă economică și sociologică

S-ar putea afirma, într-o metaforă aproape frivolă, că relația dintre fisc<sup>1</sup> și contribuabil arată din exterior ca o căsătorie aranjată: lipsită de iubire, dar cu șanse mici de a fi desfăcută. Primul partener este interesat exclusiv de resursele materiale ale celui de-al doilea, pe când cel din urmă este forțat să rămână în căsnicie, având doar opțiunea de a-și ascunde cât mai bine infidelitățile.

Lăsând deoparte comparațiile simpliste, raportul dintre contribuabil și stat în privința impozitării s-a modificat în mod ne semnificativ de-a lungul timpului, două elemente rămânând constante: (a) neîncrederea reciprocă și (b) aplicarea unilaterală a sancțiunilor în caz de neconformare din partea contribuabilului. Statul anticipează că intenția contribuabilului este de a declara venituri mai mici decât cele reale pentru a-și scădea sarcina fiscală, pe când contribuabilul are dubii cu privire la utilitatea destinației date de către stat resurselor obținute din impozite. Pentru a descuraja contribuabilul să-și diminueze în mod ilegal sarcina fiscală, statul îl menține sub amenințarea constantă a controlului (inspecției) și a eventualelor sancțiuni în caz de declarare incorectă. Contribuabilul, în schimb, nu deține un instrument individual adecvat pentru a sancționa prompt derapajele statului în utilizarea sumelor colectate, rămânându-i doar posibilitatea utilizării votului ca mijloc de sancțiune politică.

<sup>1</sup> În cuprinsul lucrării voi utiliza acest termen generic alternativ cu „autoritățile fiscale”, „organele fiscale” sau „administrația fiscală” pentru simplificarea frazelor și fluidizarea lecturii.

În cadrul prezentului capitol voi analiza această relație dezechilibrată din perspectiva motivațiilor (interne și externe) care dictează conduita părților, a efectelor pe care le poate produce modificarea unora dintre elementele raportului, precum și a câtorva dintre soluțiile propuse pentru îmbunătățirea relației.

## Capitolul I

### Aspecte generale și noțiuni-cheie în analiza relației dintre contribuabil și autoritățile fiscale

Am anticipat deja faptul că relația dintre contribuabil și autoritățile fiscale este caracterizată de un dezechilibru evident între cele două părți, generat în principal de faptul că fiscul este înzestrat cu atributul puterii publice, care îi permite să adopte măsuri constrângătoare pentru contribuabil în vederea aplicării legislației fiscale, în vreme ce acesta din urmă nu dispune de mijloace comparabile pentru a echilibra balanța de putere.

Cu toate acestea, în cadrul inegalităților care se manifestă în raporturile fiscale se pot identifica mai multe nivele de analiză, în care contribuabilul nu este întotdeauna actorul slab, putând deține uneori o poziție avantajoasă față de fisc. Fiecare dintre aceste „straturi” de inegalitate generează o serie de efecte care influențează componentele relației în discuție. Am identificat mai jos trei paliere pe care se manifestă inegalitatea părților în raporturile fiscale, fiecareia corespunzându-i un efect care contribuie la arhitectura relației:

- (i) Inegalitatea informațională
- (ii) Inegalitatea resurselor
- (iii) Inegalitatea mijloacelor sancționatorii

*Inegalitatea informațională* sau asimetria informațională este discutată de regulă din perspectiva datelor cu privire la tranzacțiile efectuate de contribuabil și veniturile reale obținute de acesta, necesare autorităților pentru stabilirea sarcinii fiscale. Din această perspectivă, este evident că balanța se înclină în avantajul contribuabilului, care deține setul de informații și poate alege să le pună (în întregime sau trunchiat) sau nu la dispoziția fiscului,

influențând în acest mod nivelul obligațiilor fiscale care îi revin. Pentru a contracara acest tip de inegalitate, autoritățile fiscale sunt dotate cu atributul de control asupra modului în care contribuabilul declară elemente care compun baza impozabilă și își execută obligațiile de plată.

Asimetria informațională poate fi însă abordată și din perspectiva cunoștințelor de specialitate necesare pentru gestionarea obligațiilor fiscale, o zonă în care contribuabilii (persoane fizice mai ales) pot fi vulnerabili. Aceasta în contextul în care legislația fiscală, limbajul de specialitate și formalitățile asociate îndeplinirii obligațiilor fiscale prezintă adeseori un nivel ridicat de complexitate, care depășește pregătirea și uneori puterea de înțelegere a contribuabilului mediu. Acest tip de asimetrie se manifestă mai pregnant în situațiile în care declararea incorectă sau întârziată se face din eroare (și în acest caz se ridică problema necesității trasării unei distincții între tratamentul contribuabilului aflat în eroare și cel aplicat contribuabilului care acționează cu intenție), dar și în situația în care contribuabilul ar fi avut posibilitatea de a evita impozitarea (conduită în principiu permisă de lege, cu condiția ca linia de demarcație față de evaziunea fiscală să nu fie depășită), însă nu dispune de cunoștințele care i-ar fi permis să-și ușureze sarcina fiscală.

*Inegalitatea resurselor* materiale și umane se manifestă fie în favoarea contribuabilului, fie a autorității fiscale, în funcție de „dimensiunile” contribuabilului. Atunci când avem în vedere micii contribuabili, avantajul resurselor aparține fiscului, care dispune de un aparat de specialitate intern și pentru care costurile verificării activității contribuabilului de mici dimensiuni sunt gestionabile. La celălalt capăt al relației, pentru contribuabilul mic „costurile de conformare<sup>1</sup>” pot fi mult prea mari în raport cu volumul de activitate și cu nivelul veniturilor ce urmează să facă obiectul impozitării. În aceste costuri de conformare pot fi incluse și costurile cu asistența de specialitate, generate de asimetria informațională discutată mai sus.

O soluție pentru contracararea efectelor negative pe care asimetria resurselor le poate produce față de contribuabil o reprezintă simplificarea procedurilor de conformare, pentru reducerea costurilor și a asimetriei informaționale. Deși majoritatea legislațiilor fiscale prevăd astfel de proceduri simplificate pentru contribuabilii de mici dimensiuni, măsura în care costurile de conformare sunt eficientizate este discutabilă. Încărcătura birocratică a raportului fiscal continuă să fie un aspect problematic în majoritatea statelor.

În plus, formularistica abundentă și obligațiile de declarare sunt mijloace prin care fiscul urmărește să regleze asimetria informațională (în prima variantă discutată): prin stabilirea obligațiilor de declarare și de depunere periodică a unor formulare se poate urmări mai ușor conduita contribuabilului. Sarcina probei respectării obligațiilor fiscale este transferată astfel contribuabilului, instituindu-se o prezumție de nerespectare în măsura în care informațiile prevăzute de lege nu sunt comunicate complet și la timp.

Cea de-a doua variantă a inegalității resurselor vizează situația contribuabililor de mari dimensiuni, care dispun de aparatul uman de specialitate și de resursele materiale necesare pentru gestionarea eficientă a obligațiilor lor fiscale. Dificultatea pentru autoritățile fiscale în raport cu contribuabilii mari vine din faptul că inspecția acestora din urmă presupune verificarea unor activități și tranzacții numeroase, de mare amploare și de regulă extrem de complexe (proiectate de către consultanți de specialitate în vederea diminuării pe cât posibil a sarcinii fiscale). Necesitatea controlării marilor contribuabili pune la încercare resursele limitate ale fiscului, care încearcă să contracareze efectul prin crearea de proceduri speciale aplicabile contribuabililor din această categorie și prin transferarea către aceștia a unei părți din costurile de control. Voi discuta în Capitolul 4 de mai jos un exemplu interesant de mecanism instituit în Statele Unite pentru gestionarea contribuabililor mari și posibilitatea integrării unor astfel de proceduri în sistemul român.

*Inegalitatea mijloacelor sancționatorii* este cea mai evidentă dintre cele trei tipuri de asimetrii din relația contribuabil-fisc. În vreme ce autoritățile fiscale dispun, în baza puterii publice care

<sup>1</sup> Așa-numitele *compliance costs*.

le-a fost delegată, de posibilitatea de a aplica sancțiuni imediate contribuabililor care nu-și îndeplinesc obligațiile, aceștia din urmă nu au la dispoziție decât mijloace politice de a sancționa statul pentru aplicarea unei politici fiscale pe care o consideră injustă sau pentru proasta utilizare a sumelor colectate. În orice caz, eficiența acestor mijloace de sancționare politică aflate la dispoziția contribuabililor, de tipul dreptului de vot, este mult diluată, în sensul că sancționarea statului nu poate avea loc decât prin convergența pozițiilor majorității contribuabililor. În acest context, în raporturile individuale, balanța de putere înclină substanțial în favoarea autorităților fiscale. Mijloacele de protecție puse la dispoziția contribuabililor pentru atenuarea acestui dezechilibru sunt, în principal, de ordin procedural (formalități de atacare a actelor de sancționare), însă ele nu sunt apte să reechilibreze relația, ci doar să remedieze eventualele prejudicii produse contribuabilului prin aplicarea în mod eronat a sancțiunilor.

După cum rezultă din comentariile de mai sus, relația dintre contribuabili și autoritățile fiscale este complexă, putând fi analizată prin multiple grile de lectură. Istoric vorbind, modelele cel mai des uzitate au fost cel juridic și cel economic. Primul vizează studierea drepturilor și obligațiilor materiale și procedurale ale părților raportului juridic fiscal, demers care va face obiectul următoarelor capitole. Cel de-al doilea caută să explice comportamentul părților (conformarea sau neconformarea contribuabilului, exercitarea atribuțiilor de control și aplicarea sancțiunilor de către autoritățile fiscale) pe baza conceptului economic de utilitate<sup>1</sup> urmărită de fiecare dintre actori<sup>2</sup>. Acest model de analiză a fost dezvoltat de Allingham și Sandmo<sup>3</sup> prin aplicarea teoriilor lui

<sup>1</sup> J. Alm, G.H. McClelland, W.D. Schulze, Why Do People Pay Taxes?, în Journal of Public Economics nr. 48/1992, p. 21.

<sup>2</sup> J.J. Cullis, A. Lewis, Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention, în Journal of Economic Psychology nr. 18/1997, p. 309-310.

<sup>3</sup> M.G. Allingham, A. Sandmo, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, în Journal of Public Economics nr. 1/1972, p. 323-338.

Becker în domeniul economiei infracționale<sup>1</sup>, fiind ulterior preluat și extins în literatura economică. În secțiunea referitoare la perspectiva contribuabilului voi prezenta pe larg acest model bazat pe teoria riscurilor.

Deși, după cum arătam, modelele de analiză juridică și economică a raportului dintre autoritățile fiscale și contribuabil sunt cele mai des utilizate și cele mai complexe, statisticile generate de ele nu clarifică întru totul motivele pentru care contribuabilii se conformează sau nu obligațiilor de plată a impozitelor și lasă o serie de posibile explicații neatinse. În acest context, cercetarea comportamentului contribuabililor a fost preluată și de științele sociale „soft” – sociologie, psihologie socială etc. Rezultatele cercetărilor empirice în aceste domenii relevă faptul că în relația cu autoritățile, contribuabilii nu acționează exclusiv ca indivizi raționali care estimează profitul potențial, riscul de a fi prinși și iau astfel decizia de a se conforma sau nu sarcinilor fiscale<sup>3</sup>. Elemente precum morala, cultura sau gradul de educație atârnă greu în decizia contribuabilului de a plăti sau nu impozite. Acești factori care influențează puternic relația contribuabil-fisc pot fi utilizați pentru îmbunătățirea, din punct de vedere substanțial și procedural, a legislației fiscale, în vederea atingerii unui nivel cât mai ridicat de conformare voluntară. Am analizat pe larg aceste aspecte în Capitolele 2 și 3, în cadrul cărora am ilustrat elementele și trăsăturile determinante ale comportamentului părților în raportul fiscal, precum și pârghiile de control reciproc pe care acestea le dețin.

Cu titlu preliminar, se impune o scurtă prezentare a câtorva concepte importante dezvoltate și studiate în literatura economică cu privire la relația dintre contribuabil și autoritățile fiscale.

<sup>1</sup> G.S. Becker, Crime and Punishment: An Economic Approach, în Journal of Political Economy nr. 76/1968, p. 169-217.

<sup>2</sup> J.W. Wetzler, Recenzie a Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, în National Tax Journal nr. 46/1993, p. 255; J.J. Cullis, A. Lewis, loc. cit., p. 306.

<sup>3</sup> L.P. Feld, B.S. Frey, Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated, în Economics of Governance nr. 3/2002, p. 88.

Prima noțiune care trebuie abordată este așa-numitul *decalaj fiscal* (sau „*tax gap*”), care se traduce ca măsura nerespectării obligațiilor fiscale ale contribuabililor, la nivel de sistem<sup>1</sup>. Decalajul fiscal reprezintă deficitul de venituri colectate la bugetul de stat ca urmare a nerespectării obligațiilor fiscale ale contribuabililor și este calculat ca diferența dintre totalul impozitelor care ar fi putut fi obținute în cazul unei conformări perfecte și suma efectiv colectată de stat<sup>2</sup>. Acest concept este utilizat în literatura de specialitate atât pentru explorarea posibilelor soluții de îmbunătățire a raportului fiscal (și mai ales de creștere a gradului de conformare), cât și pentru evaluarea „pierderilor” suferite de bugetul statului din cauza neconformării contribuabililor.

O observație importantă este aceea că cifrele cuprinse în estimările decalajului fiscal nu reflectă „pierderile reale” ale statului rezultate din neconformarea fiscală, ci le amplifică. Aceasta deoarece scenariul conformării perfecte a tuturor contribuabililor ar putea să nu genereze în realitate veniturile estimate, ci unele mai mici, din motive care nu țin de neconformare, ci dimpotrivă: povara plății integrale a obligațiilor fiscale ar elimina cu certitudine de pe piață o parte dintre contribuabili, prețurile practice de cei rămași ar fi diferite, modificându-se în acest fel întregul peisaj economic și baza impozabilă. În plus, lucrurile nu trebuie privite din perspectiva în care conformarea perfectă ar constitui idealul, iar decalajul fiscal un rău intrinsec<sup>3</sup>, după cum s-a observat deja: „Aceasta nu doar pentru motivul că impozitele ar putea fi «injuste», ci și pentru că nivelul legal al impozitelor este de regulă stabilit de un legiuitor care este perfect conștient de faptul că ele vor putea fi colectate doar parțial și deci diferă (*n.n.* – este mai

<sup>1</sup> N.E. Olson, *Closing the Tax Gap: Minding the Gap: A Ten-Step Program For Better Tax Compliance*, în *Stanford Law & Policy Review* nr. 7/2009, vol. 20, p. 2.

<sup>2</sup> J. Slemrod, *Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion*, în *Journal of Economic Perspectives* nr. 1/2007, vol. 21, p. 26.

<sup>3</sup> L.A. Franzoni, *Tax Evasion And Tax Compliance*, p. 53 ([www.jeanmonnetprogram.org](http://www.jeanmonnetprogram.org)).

ridicat) de cel care ar fi optim în contextul unei conformări perfecte<sup>1</sup>”.

La nivel statistic, cifrele decalajului fiscal raportat de diverse state se situează în jurul procentelor de 15-20%<sup>2</sup>. Cele mai multe informații privind nivelul decalajului fiscal au fost culese în Statele Unite, unde autoritățile federale (*Internal Revenue Service – IRS*) au fost preocupate încă din 1979 de această problemă<sup>3</sup>. Periodic, IRS a desfășurat programe de măsurare a conformării contribuabililor la obligațiile fiscale – *Tax Compliance Measurement Program (TCMP)*, ulterior denumit *National Research Program (NRP)* – adaptându-și politicile în funcție de datele obținute, pentru a răspunde mai bine fenomenului de evaziune fiscală<sup>4</sup>. În Uniunea Europeană, un studiu asupra decalajului fiscal în materia TVA solicitat de Comisia Europeană arată că în 2016, decalajul TVA total atinsese cel mai mic nivel din perioada 2012-2016 – de 12,3%. Dintre statele membre, decalajul cel mai mic a fost observat în Luxemburg (0,85%), Suedia (1,08%) și Croația (1,15%), iar la celălalt capăt al spectrului s-au situat Italia (25,9%), Grecia (29,22%) și România (35,88% – cel mai ridicat nivel)<sup>5</sup>.

În concluzie, la o examinare mai atentă, noțiunea de decalaj fiscal servește ca estimare relativă a diferențelor dintre realitatea economică (nivelul impozitelor colectate efectiv) și un reper pur juridic (nivelul impozitelor care ar putea fi colectate, teoretic, într-un scenariu de conformare perfectă).

Un alt concept utilizat adesea în literatura economică și juridică este cel de evitare a impozitării (*tax avoidance*), discutat în mod recurent prin comparație cu evaziunea fiscală (*tax evasion*). Evitarea impozitării (sau eludarea legislației fiscale) vizează în principal conduita prin care contribuabilul urmărește, în mod legal,

<sup>1</sup> Idem, p. 54.

<sup>2</sup> Ibidem.

<sup>3</sup> J. Slemrod, loc. cit., p. 26.

<sup>4</sup> Idem, p. 27.

<sup>5</sup> CASE – Center for Social and Economic Research, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131 ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf)), accesat la 20 martie 2019, p. 8.