

Cosmin Flavius COSTAȘ, Septimiu Ioan PUȚ

DREPT FISCAL

Cuprins

Abrevieri.....	17
PARTEA I	
INTRODUCERE ÎN TEORIA GENERALĂ	
A IMPOZITELOR ȘI TAXELOR.....	19
Titlul I. Politică fiscală, fiscalitate și principii de drept fiscal.....	21
Capitolul I. Politică fiscală și fiscalitatea	21
I.1. Politică fiscală	21
I.2. Fiscalitatea.....	27
I.3. Teorii și maxime care susțin temeiul reglementării sistemului de impunere.....	31
Capitolul II. Principiile dreptului fiscal	34
II.1. Principiile impunerii conform Codului fiscal român	34
II.2. Principii de drept fiscal	36
II.2.1. Principiul legalității.....	37
II.2.2. Principiul priorității dreptului european față de dreptul național	45
II.2.3. Principiul egalității în materie fiscală	54
II.2.4. Principiul neretroactivității legii fiscale	57
II.2.5. Principiul securității juridice	59
II.2.6. Principiul protecției drepturilor fundamentale ale cetățenilor.....	67
II.2.6.1. Considerații generale și repere ale jurisprudenței CEDO	67
II.2.6.2. Sancțiunile fiscale și principiul <i>ne bis in idem</i> în jurisprudența Curtii Europene a Drepturilor Omului și a Curtii de Justiție a Uniunii Europene	70
II.2.7. Principiul accesului liber la justiție în domeniul fiscal	82
II.2.8. Principiul protecției sistemului fiscal împotriva inițiativei legislative a cetățenilor	84
II.2.9. Principiile echivalenței și efectivității. Principiul încrederii legitime	84
II.2.9.1. Principiile echivalenței și efectivității	84
II.2.9.2. Principiul protecției încrederii legitime	91
II.2.10. Principiul teritorialității.....	92
II.2.11. Principiul proporționalității	92
Capitolul III. Contribuabilii	94
III.1. Noțiunea de contribuabil.....	94
III.2. Criterii de determinare a contribuabililor	95
III.2.1. Contribuabilii persoane juridice	95
III.2.2. Contribuabilii persoane fizice	95
III.3. Cazierul fiscal	96

Titlul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor	99
Capitolul I. Sistemul veniturilor publice bugetare.....	99
I.1. Veniturile bugetare în cadrul veniturilor publice	99
I.2. Trăsăturile caracteristice ale veniturilor bugetare	101
I.3. Elementele comune și definiții ale veniturilor bugetare.....	101
I.3.1. Denumirea venitului bugetar	101
I.3.2. Subiectul impunerii	103
I.3.3. Baza de impozitare (obiectul sau materia impozabilă).....	105
I.3.4. Unitatea de evaluare	106
I.3.5. Unitatea de impunere.....	108
I.3.6. Asieta (baza de calcul).....	108
I.3.7. Perceperea (încasarea) venitului bugetar	112
I.3.8. Termenul de plată	113
I.3.9. Înlesniri, drepturi și obligații ale debitorului	113
I.3.10. Răspunderea debitorilor.....	115
I.3.11. Calificarea venitului bugetar	115
I.4. Clasificarea generală a veniturilor bugetare	115
Capitolul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor	117
II.1. Definiția și trăsăturile caracteristice ale impozitului.....	117
II.2. Clasificarea impozitelor	120
II.3. Impozitarea directă. Impozitele directe	122
II.4. Dubla impunere internațională și evitarea dublei impunerii	125
II.5. Impozitarea indirectă. Impozitele indirecte.....	131
II.6. Evoluția impozitelor indirecte	131
II.7. Definiția și trăsăturile caracteristice ale taxelor	133
II.8. Clasificări ale taxelor	134
II.9. Rolul și funcțiile impozitelor și taxelor, ca principale categorii de venituri bugetare	135
 PARTEA A II-A	
PRINCIPALELE IMPOZITE ȘI TAXE	137
 Titlul I. Impozitele și taxele reglementate de Codul fiscal	139
Capitolul I. Prezentarea generală a Codului fiscal român.....	139
I.1. Codul fiscal – principalul act normativ în domeniul fiscal	139
I.2. Modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.....	141
I.2.1. Reguli generale.....	141
I.2.2. Probleme teoretice și practice generate în legătură cu modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.....	145
I.3. Alte dispoziții generale ale Codului fiscal.....	158
I.3.1. Raportul Codului fiscal cu alte acte normative	158
I.3.2. Rolul Comisiei fiscale centrale.....	159

I.3.3. Cooperarea administrativă și schimbul de informații cu autoritățile din statele membre ale Uniunii Europene.....	159
Capitolul II. Impozitul pe profit.....	164
II.1. Impozitarea profitului. Câteva referințe istorice	164
II.2. Impozitul pe profit în România. Contextul european și internațional.....	165
II.3. Reguli generale privind impozitarea profitului în România	182
II.3.1. Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului.....	182
II.3.2. Reguli speciale de impozitare	185
II.3.3. Anul fiscal.....	187
II.3.4. Cotele de impunere. Impozitul minim	187
II.3.5. Determinarea venitului impozabil și a impozitului pe profit datorat	196
II.3.6. Reguli speciale privind anumite categorii de cheltuieli deductibile	203
II.3.6.1. Provizioane și rezerve	203
II.3.6.2. Amortizarea fiscală	204
II.3.7. Regimul pierderilor fiscale.....	205
II.3.8. Situații speciale determinate de reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare	209
II.3.9. Regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societăți din diferite state membre ale Uniunii Europene	210
II.3.10. Aspecte fiscale internaționale	211
II.3.10.1. Creditul fiscal extern.....	211
II.3.10.2. Veniturile obținute de persoanele juridice străine.....	212
II.4. Considerații privind normele împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.....	213
II.4.1. Reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic	217
II.4.2. Regimul fiscal al transferurilor de active, de rezidență fiscală și/sau de activitate economică desfășurată printr-un sediu permanent pentru care România pierde dreptul de impozitare.....	218
II.4.3. Regula generală antiabuz	218
II.4.4. Reguli privind societățile străine controlate.....	219
II.4.5. Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride	219
II.4.6. Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride inversate	220
II.4.7. Tratamentele neuniforme ale rezidenței fiscale	220
II.4.8. Utilizarea normelor elaborate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică în materie de tratamente neuniforme ale elementelor hibride.....	221
II.4.8.1. Scurte observații privind consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit	221
II.4.8.2. Taxa de solidaritate	223
II.5. Noi măsuri pentru redefinirea impozitării în contextul provocărilor economiei digitale.....	227

Capitolul III. Impozitarea dividendelor	229
III.1. Reguli generale	229
III.2. O problemă juridică: poate decide fiscul distribuirea dividendelor în locul contribuabilului, în scopul impozitării lor?.....	232
III.2.1. Cadrul discuției	232
III.2.2. Argumente în sensul că nu există niciun abuz de drept fiscal în speța supusă analizei	233
III.2.2.1. Concluziile inspecției fiscale repun în discuție fuziunea ca atare, deși ea a fost validată printr-o hotărâre judecătorească, ceea ce contravine principiului securității juridice și art. 6 C. pr. fisc.	233
III.2.2.2. Fiscul nu poate decide, în locul contribuabilului, ca acesta să distribuie dividende (principiul libertății de gestiune a societății).....	234
III.2.2.3. Inexistența unei pierderi de venituri la bugetul de stat. Substanța economică a tranzacției.....	241
III.3. Repere ale jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia impozitării dividendelor.....	242
Capitolul IV. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	244
Capitolul V. Impunerea veniturilor realizate de către persoanele fizice.....	250
V.1. Preliminarii	250
V.2. Dispoziții generale privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....	251
V.2.1. Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului.....	251
V.2.2. Scutiri generale de la plata impozitului pe venit.....	254
V.2.3. Categoriile de venituri impozabile. Venituri neimpozabile cu titlu general	258
V.2.4. Reguli speciale aplicabile veniturilor realizate din operațiunea de fiducie.....	262
V.2.5. Cotele de impozitare și perioada impozabilă	263
V.2.6. Regimul deducerilor personale	265
V.3. Reguli specifice pentru determinarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice	267
V.3.1. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din activități independente	267
V.3.2. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.....	287
V.3.3. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din salarii.....	288
V.3.3.1. Venituri impozabile și venituri neimpozabile	288
V.3.3.2. Deduceri personale.....	301
V.3.3.3. Determinarea impozitului pe veniturile din salarii.....	303
V.3.4. Reguli specifice privind impunerea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor	304
V.3.5. Reguli specifice privind impunerea veniturilor din investiții	308
V.3.6. Reguli specifice impozitării veniturilor din pensii.....	313
V.3.7. Reguli specifice impozitării veniturilor din activități agricole, din silvicultură și piscicultură	313
V.3.8. Reguli specifice impunerii veniturilor din premii și jocuri de noroc	317
V.3.9. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.....	323
V.3.10. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din alte surse	331

V.4. Alte reguli privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....	340
V.4.1. Venitul net anual impozabil.....	340
V.4.2. Proprietatea comună și asociațiile fără personalitate juridică.....	342
V.4.3. Aspecte fiscale internaționale	342
Capitolul VI. Impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.....	344
VI.1. Impozitul pe veniturile nerezidenților	344
VI.2. Impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.....	354
Capitolul VII. Taxa pe valoarea adăugată	356
VII.1. Definiție. Mecanism de aplicare	356
VII.2. Taxa pe valoarea adăugată în România.....	357
VII.3. Aplicarea teritorială a dispozițiilor europene privind taxa pe valoarea adăugată.....	360
VII.4. Persoanele impozabile și activitatea economică	362
VII.5. Operațiunile impozabile	395
VII.5.1. Livrarea de bunuri	397
VII.5.2. Prestarea de servicii.....	403
VII.5.3. Schimbul de bunuri și servicii.....	406
VII.5.4. Achizițiile intracomunitare de bunuri	406
VII.5.5. Importul de bunuri.....	407
VII.6. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei	408
VII.6.1. Locul livrării de bunuri	408
VII.6.2. Locul achiziției intracomunitare de bunuri	410
VII.6.3. Locul importului de bunuri	410
VII.6.4. Locul prestării de servicii.....	411
VII.6.5. Alte chestiuni	415
VII.7. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului	415
VII.7.1. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru livrări de bunuri și prestări de servicii.....	415
VII.7.2. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru achiziții intracomunitare de bunuri.....	421
VII.7.3. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru importul de bunuri.....	421
VII.8. Baza de impozitare a TVA-ului	421
VII.9. Cotele de impunere ale taxei pe valoarea adăugată.....	425
VII.10. Scutiri de la plata taxei pe valoarea adăugată	429
VII.10.1. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.....	429
VII.10.2. Scutiri de la plata TVA pentru importul de bunuri și achiziții intracomunitare.....	433
VII.10.3. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere	434
VII.11. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată	434
VII.11.1. Observații generale.....	434
VII.11.2. Repere ale jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.....	437

VII.11.2.1. Principiul neutralității fiscale	437
VII.11.2.2. Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.....	440
VII.11.2.3. Proporția deductibilă	448
VII.11.2.4. Limitări ale dreptului de deducere.....	451
VII.11.2.5. Reguli care guvernează exercitarea dreptului de deducere	452
VII.11.2.6. Ajustarea deducerilor	453
VII.11.2.7. Rambursări	454
VII.12. Persoanele obligate la plata TVA-ului și răspunderea pentru plata TVA-ului	456
VII.13. Regimuri speciale de TVA.....	458
VII.14. Obligații administrative. Plata taxei la buget	459
VII.15. Câteva observații în legătură cu legislația antiabuz și recalificarea tranzacțiilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.....	461
VII.15.1. Observații generale.....	461
VII.15.2. Evoluția jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în ceea ce privește teoria părții inocente și abuzul de drept fiscal	473
VII.15.2.1. Primele interpretări ale Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerile vizând aranjamentele artificiale. Afacerile Halifax, BUPA Hospitals și University of Huddersfield.....	473
VII.15.2.2. Dezvoltarea teoriei „părților inocente”. Jurisprudența Optigen, Axel Kittel și Teleos	479
VII.15.2.3. Extinderea spre est a Uniunii Europene. Noi provocări generate de noi afaceri	483
VII.15.2.4. Concluzie.....	523
Capitolul VIII. Accizele.....	525
VIII.1. Definiție. Caracteristici. Clasificare.....	525
VIII.2. Regimul accizelor armonizate.....	526
VIII.2.1. Scurte considerații privind reglementarea accizelor în Uniunea Europeană	526
VIII.2.2. Regimul accizelor armonizate potrivit Codului fiscal român	532
VIII.3. Regimul impozitării altor produse accizabile	543
Capitolul IX. Impozitele și taxele locale	547
IX.1. Considerații generale privind impozitele și taxele locale	547
IX.2. Prezentarea impozitelor și taxelor locale.....	551
IX.2.1. Impozitul pe clădiri.....	551
IX.2.2. Impozitul pe teren.....	561
IX.2.3. Impozitul pe mijloacele de transport	565
IX.2.4. Taxele pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor	568
IX.2.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	570
IX.2.5.1. Taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate	570
IX.2.5.2. Taxa pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate	570

IX.2.6. Impozitul pe spectacole	571
IX.2.7. Taxele speciale	572
IX.2.8. Alte taxe locale	575
IX.2.9. Se poate institui o taxă locală pentru acoperirea costurilor legate de urbanizarea unei anumite zone?.....	577
IX.3. Determinarea impozitelor și taxelor locale.....	578

Titlul II. Impozite și taxe reglementate prin alte acte normative.....	581
Capitolul I. Scurte considerații privind monopolurile fiscale.....	581
I.1. Definiție. Caracteristici. Clasificare	581
I.2. Regimul juridic actual al monopolurilor fiscale în România	583
Capitolul II. Taxele vamale	586
II.1. Definiție. Clasificări. Reglementare.....	586
II.2. Sistemul instituțional național al autorității vamale. Personalul vamal. Competența organelor vamale	590
II.3. Drepturile și obligațiile persoanelor în raport cu reglementările vamale.....	594
II.4. Tariful vamal. Clasificarea tarifară a mărfurilor. Originea mărfurilor. Valoarea în vamă a mărfurilor.....	595
II.5. Clasificarea regimurilor vamale.....	600
II.6. Regimurile vamale definitive.....	601
II.7. Regimurile vamale suspensive și economice. Prezentare	603
II.8. Regimul zonelor libere și al antrepozitelor libere	607
II.9. Datoria vamală.....	608
II.10. Noi reglementări vamale. Definitivarea proiectului Codului vamal al Uniunii.....	611
Capitolul III. Taxele de timbru	615
III.1. Caracterizare generală	615
III.2. Taxele judiciare de timbru	615
III.3. Timbrul judiciar	619
III.4. Taxele de timbru extrajudiciare	620
III.5. Taxele de timbru și dreptul la un proces echitabil	621
Capitolul IV. Taxele parafiscale și taxele de mediu	626
IV.1. Taxele parafiscale.....	626
IV.2. Taxele de mediu	629
IV.2.1. Prezentare generală.....	629
IV.2.2. Taxele de mediu în România.....	632
IV.2.2.1. Contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor [art. 9 alin. (1) lit. a) din O.U.G. nr. 196/2005]	632
IV.2.2.2. Taxele pentru emisiile de poluanți în atmosferă [art. 9 alin. (1) lit. b) din O.U.G. nr. 196/2005]	633

IV.2.2.3. Contribuția pentru economia circulară datorată de proprietarii sau administratorii de depozite pentru deșeurile municipale, deșeuri din construcții și desființări, destinate a fi eliminate prin depozitare [art. 9 alin. (1) lit. c) din O.U.G. nr. 196/2005]	633
IV.2.2.4. Contribuția pentru ambalaje [art. 9 alin. (1) lit. d) din O.U.G. nr. 196/2005]	634
IV.2.2.5. Contribuția de 2% din valoarea substanțelor clasificate prin acte normative ca fiind periculoase pentru mediu [art. 9 alin. (1) lit. e) din O.U.G. nr. 196/2005]	635
IV.2.2.6. Contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și/sau a materialelor lemnoase [art. 9 alin. (1) lit. f) din O.U.G. nr. 196/2005]	635
IV.2.2.7. Contribuția pentru anvelope [art. 9 alin. (1) lit. i) din O.U.G. nr. 196/2005]	635
IV.2.2.8. Contribuția de 3% din suma care se încasează anual pentru gestionarea fondurilor de vânatoare [art. 9 alin. (1) lit. j) din O.U.G. nr. 196/2005]	635
IV.2.2.9. Taxele pentru emiterea avizelor, a acordurilor și a autorizațiilor de mediu [art. 9 alin. (1) lit. n) din O.U.G. nr. 196/2005]	635
IV.2.2.10. Contribuția de 50 lei/tonă pentru neîndeplinirea obiectivului anual de reducere a cantităților de deșeuri eliminate prin depozitare din deșeurile municipale și asimilabile colectate prin serviciul public de salubritate [art. 9 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 196/2005]	636
IV.2.2.11. Ecotaxa pentru sacoșele de cumpărături din plastic [art. 9 alin. (1) lit. q) din O.U.G. nr. 196/2005]	636
IV.2.2.12. Taxa de 0.3 lei/ kg pentru uleiurile minerale, sintetice, semisintetice, cu sau fără adaosuri [art. 9 alin. (1) lit. s) din O.U.G. nr. 196/2005]	637
IV.2.2.13. Contribuția de 2 lei/kg datorată de operatorii economici autorizați pentru preluarea obligațiilor anuale de valorificare a deșeurilor de ambalaje, respectiv de gestionare a anvelopelor uzate [art. 9 alin. (1) lit. v) din O.U.G. nr. 196/2005]	637
IV.2.2.14. Contribuția datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională echipamente electrice și electronice [art. 9 alin. (1) lit. w) din O.U.G. nr. 196/2005]	637
IV.2.2.15. Contribuția de 4 lei/kg de baterii și acumulatori portabili [art. 9 alin. (1) lit. x) din O.U.G. nr. 196/2005]	637
IV.2.2.16. Contribuția pentru echipamentele electrice și electronice datorată de operatorii economici autorizați care nu și-au îndeplinit obligațiile asumate [art. 9 alin. (1) lit. y) din O.U.G. nr. 196/2005]	638
IV.2.3. Probleme juridice în legătură cu taxele de mediu percepute în România	638
IV.2.4. Taxele percepute cu ocazia primei înmatriculări a vehiculelor în România. Succesiunea reglementărilor, probleme și remedii juridice	648

IV.2.4.1. Taxa specială pentru autoturisme și autovehicule	648
IV.2.4.2. Taxa pe poluare	656
IV.2.4.3. Jurisprudența Tatu. Efectele hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 7 aprilie 2011	663
IV.2.4.3.1. Taxa de poluare datorată în temeiul O.U.G. nr. 50/2008, forma aplicabilă în perioada 1 iulie 2008-14 decembrie 2008	664
IV.2.4.3.2. Taxa de poluare datorată în temeiul O.U.G. nr. 50/2008, în formele aplicabile în perioadele 15 decembrie 2008-14 februarie 2010, 15 februarie 2010-31 decembrie 2010 și, respectiv, cu începere de la 1 ianuarie 2011	668
IV.2.4.4. Taxa pentru emisiile poluante	671
IV.2.4.5. Saga a continuat: taxa pentru emisii poluante (varianta 2013) și timbrul de mediu încă sub lupa Curții de Justiție a Uniunii Europene	673
IV.2.4.6. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerea Manea și impactul asupra jurisprudenței naționale privind timbrul de mediu	675
PARTEA A III-A. CONTRIBUȚIILE SOCIALE OBLIGATORII.....	681
Capitolul I. Asigurări sociale și asistență socială	683
I.1. Asigurările sociale. Concept și evoluție	683
I.2. Asigurările sociale și asistența socială	686
I.3. Asigurări sociale publice și private	690
I.3.1. Asigurările private de sănătate	690
I.3.2. Asigurările de pensii private.....	694
Capitolul II. Contribuțiile sociale obligatorii.....	701
II.1. Introducere	701
II.2. Contribuția de asigurări sociale.....	704
II.2.1. Privire istorică asupra contribuțiilor de asigurări sociale până la finalul anului 2017	704
II.2.2. Contribuția de asigurări sociale cu începere de la 1 ianuarie 2018.....	710
II.2.3. Vechea contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale	713
II.2.4. Vechea contribuție de asigurări pentru șomaj.....	715
II.2.5. Contribuția asigurătorie pentru muncă.....	718
II.3. Contribuția de asigurări sociale de sănătate	719
II.3.1. Prezentarea regulilor aplicabile.....	719
II.3.2. Unele probleme juridice privind contribuțiile de asigurări sociale de sănătate	727
II.3.2.1. Competența stabilirii contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate. Triumful unei idei	727
II.3.2.2. Contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru „veniturile din alte surse”	732

II.3.2.3. Contribuții pentru venituri din cedarea folosinței bunurilor	733
II.3.2.4. O dispută mai veche: cota individuală a contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2009.....	734
II.3.2.5. Capcanele juridice ale „taxei pe viciu”	736
II.3.2.6. Alte probleme juridice.....	742
II.3.3. Vechea contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.....	743
II.3.4. Noi reguli privind contribuțiile sociale obligatorii în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din România și dintr-un alt stat	745
Bibliografie	747

- keynote speaker, moderator sau participant la mai multe conferințe din domeniul dreptului fiscal și financiar, la nivel național și internațional [recent: Conferința *Financial Law in the Digital Age*, Universitatea de Stat din Moscova (Federația Rusă), online, 27 noiembrie 2020, cu prelegerea *Financial (International) Sanctions and the Legal-Force of Internet Provided Information*; Conferința *Currency, Taxes and Other Institutes of Financial Law in the Year of the 100th Anniversary of the Founding of Czechoslovakia*, Universitatea Carol din Praga (Cehia), 20 septembrie 2018, keynote speaker cu prelegerea *Access to File: Right(s) of the Defence or Defence of the Right(s)?*; Conferința *EUFIRE*, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, 18 mai 2018, keynote speaker cu prelegerea *Towards a Magna Carta of Taxpayers' Rights in the Times of the Hunger Games*];

- organizator al conferinței de drept fiscal *Cluj Tax Forum* (Cluj-Napoca, 10 mai 2019 – ediția a IV-a; Cluj-Napoca, 14 aprilie 2018 – ediția a III-a; Cluj-Napoca, 8 aprilie 2017 – ediția a II-a; Cluj-Napoca, 19 februarie 2016 – ediția I).

■ **Recunoaștere științifică:** - editor al revistei *Cluj Tax Forum Journal* și membru al colegiului de redacție al revistei *Studia Universitatis Babeș-Bolyai. Jurisprudentia*; în trecut a ocupat poziția de editor al revistei *Tax Magazine* și pe cea de membru al colegiului de redacție al *Revistei Române de Drept al Afacerilor*;

- a primit, în anul 2016, Premiul Anual pentru Excelență în Cercetarea Științifică, acordat de Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca.

PUȚ, SEPTIMIU IOAN

■ **Educație și formare:** absolvent al Facultății de Drept din cadrul Universității „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca (2005); absolvent al programului de master „Instituții de drept privat” al Facultății de Drept din cadrul Universității „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca (2006); doctor în Științe juridice la Facultatea de Drept a Universității de Vest din Timișoara cu teza *Probleme juridice privind principiul distribuirii puterii statului* (2013), specializarea Teoria generală a dreptului (conducător de doctorat – prof. univ. dr. Gheorghe Mihai).

■ **Experiență profesională:** avocat definitiv – titular al cabinetului de avocat Septimiu Ioan Puț (cu începere din 2008), fiind specializat în litigii fiscale, financiare, sportive, cu profesioniști și de contencios administrativ; înscris în Baroul Cluj din anul 2006; avocat pledant la toate instanțele din România și la Curtea de Justiție a Uniunii Europene (afacerea *Platon*).

■ **Activitate didactică și administrativă:** lector universitar doctor, Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca, Facultatea de Drept – discipline: *Dreptul sportului*, *Dreptul finanțelor publice* (nivel licență); mobilitate de predare în cadrul programului Erasmus Teaching Mobility în cadrul Universității din Valencia, Spania (2022); membru al *International Fiscal Association – Filiala România*; membru al Asociației Române pentru Studiul Dreptului Comparat, al Dreptului Internațional Privat și al Dreptului Comerțului Internațional; membru al Societății de Științe Juridice și Administrative; lector la Camera Experților Contabililor și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) – Centrul Teritorial Cluj (2018); lector la Institutul Național pentru Pregătirea și Perfecționarea Avocaților – Centrul Teritorial Cluj-Napoca (2013-2018); domeniile de cercetare predilecte sunt: dreptul sportului, teoria generală a dreptului, dreptul fiscal, dreptul financiar, procedura fiscală și procedura civilă.

■ **Activitate de cercetare științifică:** a publicat numeroase cărți și articole de specialitate în domeniul dreptului fiscal și financiar, al teoriei dreptului și al dreptului sportului; cele mai recente publicații sunt următoarele: **autor** – *O temă de reflecție recurentă: forma sau fondul determină conceptul de „persoană impozabilă” în materia TVA imobiliară?*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 4/2021; *A sample of mentality in tax retraining*, în „Eufire 2021 Pandemic Challenges for European Finance Business and Regulation”, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2021; *Filosofia absurdului sau despre supremația formei în deducerea TVA*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 3/2020; *Complémentarité entre la répression disciplinaire et pénale dans le domaine sportif ou du principe de l'action et de la réaction*, în *Archives de Politique Criminelle* nr. 42/2020, *Deviances sportives*; *The taxpayer's rights between proclamation and guarantee*, în „Eufire. European Financial Regulation”, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2020; *Câteva reflecții în legătură cu distanțarea socială în materia TVA*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 2/2020; *Jurisdicțiile sportive și jurisdicțiile civile: între dicție, adicție și contra-dicție*, în *Studia Universitatis Babeș-Bolyai* nr. 2/2020; *Sportul – izvor real al dreptului obiectiv*, în *Analele Universității de Vest din Timișoara – Seria Drept* nr. 1/2019; *Autostrada procedurilor fiscale – o construcție juridică imposibilă?*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 2/2019; *The use of legally undefined concepts in the practice of romanian tax authorities*, în „Eufire. European Financial Regulation”, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2018; *Remediul împotriva unui final fatidic subit: suspendarea actului administrativ-fiscal*, în *Studia Universitatis Babeș-Bolyai* nr. 2/2018; *Sens, consens și disens în finanțarea activităților sportive*, în *Cluj Tax Forum Journal* nr. 1/2018; *Inocența fiscală în deducerea TVA*:

Titlul I

Politică fiscală, fiscalitate și principii de drept fiscal

Capitolul I

POLITICA FISCALĂ ȘI FISCALITATEA

I.1. Politică fiscală

1. Studiul dreptului finanțelor publice – și, în cadrul lui, analiza atentă a normelor care alcătuiesc dreptul bugetar – demonstrează că *știința finanțelor publice*¹ are ca principal obiect determinarea sarcinilor fiscale și asigurarea repartizării acestora de o manieră cât mai echitabilă și echilibrată, astfel încât să se colecteze veniturile bugetare (în cuantumul și cu ritmicitatea necesare asigurării acoperirii permanente a nevoilor societății) prin antrenarea – în condițiile cele mai potrivite – a tuturor contribuabililor chemați să facă acest efort. Dozarea efortului menționat este rezultatul unui proces amplu și complex, care poate fi sintetizat și prezentat printr-o sintagmă anume: *politica fiscală*.

2. Parte integrantă a politicii economice a statului, *politica fiscală* cuprinde ansamblul ideilor și strategiilor transpuse în reglementări legale consacrate asigurării celor mai eficiente modalități de stabilire și percepere a veniturilor bugetare. Altfel spus, politica fiscală reprezintă arta determinării caracteristicilor generale ale impozitului² în funcție de datele economice, sociale și psihologice oferite de societate într-un spațiu și o perioadă de timp determinate.

3. Mai recent s-au furnizat și definiții mai detaliate, sens în care reținem și noi următoarele:
- *politica fiscală* acoperă toate opțiunile care contribuie la determinarea caracteristicilor unui sistem fiscal: nivel de presiune fiscală; repartizarea impozitelor, inclusiv utilizarea impozitelor în scopuri economice sau sociale; sisteme fiscale tehnice; decizii referitoare la baza sau tariful diferitelor impozite, taxe și contribuții³);
- *politica fiscală* desemnează măsurile folosite de guverne pentru stabilizarea economiei, în special prin manipularea nivelurilor și alocărilor impozitelor și a cheltuielilor guvernamentale⁴.

4. Politică fiscală se stabilește în raport direct cu opțiunile statului în materie de impozite și taxe, în sensul că ea trebuie să impună utilizarea conștientă a întregului ansamblu de instrumente și procedee cu caracter fiscal pentru stabilirea nivelului, structurii și regimului facilităților fiscale

¹ Vorbim despre o știință de ramură care studiază, cercetează, interpretează și explică ansamblul normelor juridice și instituțiilor care compun dreptul finanțelor publice.

² De fapt, este vorba despre toate formele de prelevare către buget a unor sume de bani destinate a fi cheltuite în scop public (impozit, taxă, contribuție, prelevare).

³ B. Castagnède, *La politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 2013, p. 7.

⁴ *Encyclopaedia Britannica*, ediția electronică, consultată la adresa <https://www.britannica.com>, la data de 15 februarie 2023.

în procesul repartiiției produsului social, astfel încât să se asigure realizarea obiectivelor politice, economice și sociale⁵.

5. De aceea, politica fiscală se dezvoltă – așa cum am arătat deja – în strânsă legătură cu *politica financiară* a statului⁶, dar și cu *politica monetară*⁷. În doctrină se apreciază – în consecință – că politica fiscală se află la granița dintre *politica bugetară* (pe baza căreia se iau decizii privind amplexarea cheltuielilor publice și se stabilesc proporțiile în care acestea urmează să fie acoperite din impozite, taxe etc.) și *tehnica fiscală* (care constă în stabilirea și aplicarea modalităților de așezare a impozitelor). De asemenea, doctrina subliniază faptul că politica fiscală este o componentă esențială a politicii bugetare și că – într-o mare măsură – ea este chiar servanta politicii bugetare; această apreciere pare a fi numai în parte adevărată, întrucât – este bine cunoscut – asigurarea unei continue creșteri a veniturilor publice (necesară finanțării oricărui buget public) se poate obține în diferite moduri: fie prin alegerea (selectarea) impozitelor, fie prin maniera de repartizare a acestora, ca sarcină fiscală, pe umerii contribuabililor, fie, în fine, îmbinând cele două metode⁸. Recenta pandemie întărește această concluzie, statele fiind obligate să își adapteze politica fiscală în contextul politicii bugetare⁹.

6. Într-un articol publicat pe site-ul propriu al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE, pagina web: www.oecd.org) la data de 3 septembrie 2020, sub semnătura lui Pascal Saint-Amans (director, Centrul pentru politică fiscală și administrație, OCDE), în contextul cooperării internaționale, a fost abordată problema răspunsului sistemelor fiscale la provocările pe care le-a adus pandemia cu coronavirusul COVID-19. Ne-a atras atenția un citat din acest articol, pe care îl redăm aici: „*Rather than simply returning to business as usual, the goal should be «build back better» and address some of the structural weaknesses that the crisis has laid bare*” („*Decât să ne întoarcem pur și simplu la același mod de lucru, obiectivul ar trebui să fie acela de a reconstrui mai bine și de a aborda câteva dintre slăbiciunile structurale pe care criza ni le-a scos la iveală*”). Grupul de experți care lucrează la nivelul OCDE apreciază că guvernele ar trebui să utilizeze în continuare instrumente fiscale pentru a oferi suport afacerilor și familiilor afectate. Cu toate acestea, măsurile trebuie să fie bine calibrate și să fie retrase gradual, odată cu îmbunătățirea situației. Odată ce recuperarea (economică) a fost securizată,

⁵ A se vedea și I. Condor, R. Stancu, *Drept financiar*, Ed. Fundației „România de Măine”, București, 2002, p. 130. Autorii citați prezintă – sintetizând opiniile din doctrina de specialitate – o serie de principii considerate fundamentale pentru un sistem fiscal rațional; ne vom mărgini la a enumera doar aceste principii: individualitatea, nediscriminarea, impersonalitatea, neutralitatea, legitimitatea și lipsa de arbitrar (a se vedea I. Condor, R. Stancu, *op. cit. supra*, pp. 131-133).

⁶ Asupra aspectelor generale privind politica financiară, a se vedea: I. Văcărel, Gh.D. Bistriceanu, F. Bercea, G. Anghelache, T. Moșteanu, M. Bodnar, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ed. a 4-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 109 și urm.; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 7^e éd., Ed. Dalloz, Paris, 1992, pp. 5-9.

⁷ De regulă, obiectivele comune ale politicii fiscale și politicii monetare sunt acelea de a obține sau menține angajarea totală a populației în muncă, obținerea sau menținerea unei rate ridicate de creștere economică și stabilizarea prețurilor și a salariilor. Pentru detalii, a se vedea D. Ashburn, *The Government's Stimulus Toolbox: Fiscal and Monetary Policy*, articol publicat online și disponibil la adresa <https://www.britannica.com/money/fiscal-vs-monetary-policy>, consultat la data de 15 februarie 2023.

⁸ A se vedea: M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Ed. PUF, Paris, 1956, p. 5; D.D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 602 și urm.; A.M. Georoceanu, *Determinarea obligațiilor fiscale ale societăților comerciale*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 28-29.

⁹ Pentru exemple recente de aplicare, a se vedea: M. González Aparicio, *Fiscal actions taken in Spain as a result of Covid-19 and proposals for the future*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 27-38; C. Oneț, *Despre „moratoriul legal” privind stingerea creanțelor fiscale pe perioada stării de urgență instituite în contextul crizei sanitare provocate de epidemia cu COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 2/2020, pp. 10-19.

guvernele ar trebui să facă trecerea de la managementul crizei la luarea în considerare a unor reforme structurale, fără a acționa prematur și fără ca acest lucru să pericliteze recuperarea. Mai precis, guvernele ar trebui să folosească oportunitatea pe care o au pentru a construi o economie mai verde, mai inclusivă și mai rezistentă. În acest context, autorii studiului recomandă:

- *accelerarea reformei impozitelor (taxelor) de mediu*. Pentru că aceste impozite (taxe) sunt mult sub ceea ce ar trebui să fie, 70% din emisiile de dioxid de carbon asociate producției de energie din economiile avansate și emergente rămân neimpozitate și cei mai poluanți combustibili rămân în mare parte neimpozitați;

- *o impozitare mai echitabilă*. Criza economică actuală a reliebat și exacerbă inegalitățile existente. Persoanele cu venituri mici, femeile și tinerii au fost categoriile lovite cel mai tare, în timp ce, în cele mai afectate sectoare ale economiei, aproape jumătate din forța de muncă era compusă din lucrători cu timp parțial, temporari sau cu activitate independentă. Chiar dacă unele dintre țări au extins temporar posibilitățile de acordare a concediului medical sau ajutorului de șomaj și pentru asemenea lucrători, în viitor ar trebui să se acorde o mai mare atenție întăririi protecției sociale;

- *surse alternative de impozitare*. Odată ieșite din criza economică și pe măsură ce economiile își revin, guvernele vor căuta să restabilească echilibrul finanțelor publice. S-ar putea însă ca, la acel moment, guvernele să nu mai poată colecta tot ceea ce estimează pe baza surselor tradiționale de venit. Creșterea impozitelor și contribuțiilor care afectează munca și consumul, aplicată cu ocazia crizei economice din anul 2008, s-ar putea să nu mai fie susținută politic și nici dezirabilă din perspectiva echității. Prin urmare, guvernele vor fi nevoite să caute surse alternative de impozitare. Impozitarea proprietății și a veniturilor din capital ale persoanelor fizice va avea un rol important, în special în contextul în care se întrevăd îmbunătățiri semnificative ale transparenței fiscale internaționale;

- *cooperarea globală și impozitarea digitală*. Criza a subliniat o anumită vulnerabilitate colectivă și importanța critică a cooperării multilaterale. Presiunea ridicată asupra finanțelor publice și, în același timp, solicitările tot mai dese pentru o impozitare mai echitabilă ar trebui să dea un nou impuls pentru obținerea unui acord (global) asupra impozitării digitale. De asemenea, cooperarea internațională se va dovedi cu atât mai necesară pentru a împiedica disputele fiscale să se transforme în războaie economice care ar afecta recuperarea într-o perioadă în care economia globală își permite cel mai puțin un asemenea scenariu¹⁰.

7. Istoric vorbind, până la criza locurilor de muncă din Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din urmă cu un secol și de Marea Criză Economică (1929-1933), se credea că o politică fiscală adecvată este aceea care conduce la menținerea unui buget echilibrat. În lucrarea sa *The General Theory of Employment, Interest and Money* (1935-1936), John Maynard Keynes s-a preocupat pentru prima dată formal de politica fiscală, apreciind că aceasta ar trebui folosită „contraciclic”, adică în sensul că guvernul ar trebui să își exercite influența economică pentru a compensa ciclurile de expansiune și contracție economică. Mai precis, regula lui Keynes este aceea că bugetul trebuie să fie unul deficitar atunci când economia este mai puțin activă și excedentar atunci când economia funcționează la un nivel ridicat (de regulă, în asociere cu o inflație mare).

8. Astăzi, dezbaterile privind politica fiscală ating probleme pe care Keynes probabil că nu și le-a imaginat. De exemplu, în Statele Unite a existat o discuție cu o componentă inclusiv de

¹⁰ Pentru detalii, a se vedea C.F. Costas, OCDE. *Susținerea economiei globale: care este rolul sistemelor fiscale drept răspuns la COVID-19*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 5/2020, secțiunea *Noutăți fiscale*, p. 6.