

Cuprins

ARGUMENT	5
CAPITOLUL I	
NOTIUNI FUNDAMENTALE PRIVIND DREPTUL FINANTELOR	
PUBLICE.....	7
1. Noțiuni introductive privind finanțele publice	7
1.1. Nevoia publică – izvor al finanțelor publice.....	7
1.2. Noțiunea de finanțe și noțiunea de finanțe publice	9
1.3. Rolul și funcțiile finanțelor publice.....	12
2. Noțiunea de drept al finanțelor publice.....	14
3. Raporturile juridice în sfera finanțelor publice	15
3.1. Caracterizare generală.....	15
3.2. Raporturile de drept fiscal	20
3.3. Raporturile ce iau naștere cu ocazia cheltuirii banului public (raporturi de drept bugetar)	25
3.4. Raporturile de control financiar.....	27
3.5. Raporturile de răspundere juridică ce iau naștere în sfera finanțelor publice	29
CAPITOLUL II	
CONTROLUL FINANCIAR-FISCAL – ELEMENT DECLANȘATOR AL	
RĂSPUNDERII JURIDICE ÎN SFERA FINANTELOR PUBLICE.....	31
1. Noțiuni introductive privind controlul financiar	31
1.1. Rolul și importanța controlului financiar.....	31
1.2. Noțiunea de control financiar.....	32
1.3. Funcțiile controlului financiar.....	34
1.4. Metode de realizare a controlului financiar.....	34
1.5. Procedurile de control financiar	35
1.6. Formele controlului financiar.....	36
2. Organizarea controlului financiar în România	39
3. Controlul financiar preventiv.....	39
4. Controlul financiar preventiv propriu.....	44
4.1. Considerații introductive.....	44
5. Controlul financiar preventiv delegat	49
5.1. Considerații introductive.....	49
5.2. Procedura controlului financiar preventive delegat.....	49

5.3. Corpul controlorilor delegați	51
6. Controlul financiar-fiscal ulterior exercitat de ANAF	54
6.1. Considerații critice privind noțiunile de control financiar, control fiscal și inspecție fiscală	54
6.2. Inspecția fiscală	57
6.2.1. Considerații introductive privind activitatea de inspecție fiscală	57
6.2.2. Procedura inspecției fiscale	59
6.2.3. Etapele inspecției fiscale	64
6.3. Verificarea situației fiscale personale	71
6.4. Verificarea documentară	77
6.5. Controlul inopinat	78
6.6. Controlul antifraudă	78
6.7. Critici ale dispozițiilor legale privind noțiunile de control fiscal, inspecție fiscală, control antifraudă	82
7. Cooperarea administrativă în materie fiscală la nivel european	83
7.1. Contextualizare	83
7.2. Precizări conceptuale	87
7.3. Proceduri administrative	89
7.4. Concluzii privitoare la consacrarea legislativă a cooperării administrative în materie fiscală	94
8. Controlul financiar ulterior exercitat de Curtea de Conturi	95
8.1. Considerații generale privind Curtea de Conturi a României	96
8.2. Organizarea și conducerea Curții de Conturi	98
8.2.1. Organizarea internă	98
8.2.2. Conducerea Curții de Conturi	99
8.3. Atribuțiile Curții de Conturi	101
8.3.1. Atribuția de control	102
8.3.2. Atribuția de raportare și atribuția de avizare	105
8.4. Personalul Curții de Conturi	105
 CAPITOLUL III	
CONSIDERAȚII INTRODUCTIVE PRIVIND RĂSPUNDEREA JURIDICĂ ÎN	
SFERA FINANTELOR PUBLICE	
1. Noțiunea de răspundere juridică și repere ale evoluției istorice a instituției	109
2. Condițiile generale și principiile răspunderii juridice	114
3. Formele răspunderii juridice ce operează în sfera finanțelor publice	117

CAPITOLUL IV

EVAZIUNEA FISCALĂ ȘI FRAUDA FISCALĂ ÎN ROMÂNIA.....	125
1. Considerații introductive privind evoluția istorică a concepțiilor asupra evaziunii fiscale în România.....	125
2. Formele evaziunii fiscale.....	127
3. Întinderea și delimitarea noțiunii de evaziune fiscală și a celei de fraudă fiscală	129
4. Discuții privind domeniul de aplicare al Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale	137
5. Alte forme de manifestare a evaziunii fiscale	144
5.1. Planificarea fiscală agresivă. Conținut, scop, efecte.....	144
5.2. Observații practice privind planificarea fiscală agresivă.....	146
6. Mijloace interne de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale. Considerații generale.....	147
7. Mijloace externe de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale la nivel european și internațional.....	149
7.1. Considerații introductive. Contextul european și internațional.....	149
7.2. Repere istorice ale cooperării europene și internaționale.....	151
7.3. Evoluții recente la nivel european.....	156
7.4. Instrumente de combatere a planificării fiscale agresive.....	157
8. Critici aduse sistemului de prevenire și combatere a evaziunii și fraudei fiscale în România	161

CAPITOLUL V

RĂSPUNDEREA PENALĂ CE OPEREAZĂ ÎN SFERA FINANTELOR

PUBLICE.....	163
1. Aspecte generale privind răspunderea penală. Noțiune. Principii.....	164
2. Infrațiuni reglementate de Codul penal	169
3. Infrațiunile reglementate de Legea nr. 241/2005.....	176
3.1. Prezentare generală.....	176
3.2. Regimul sancționator	185
3.3. Cauze de nepedepsire sau de reducere a pedepselor	187
3.4. Dificultăți în aplicarea Legii nr. 241/2005 în forma actuală	192
4. Infrațiuni prevăzute de Codul fiscal.....	193
5. Infrațiuni prevăzute în Codul vamal	196
6. Infrațiuni prevăzute de Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea și sancționarea faptelor de corupție.....	201
6.1. Infrațiuni asimilate infracțiunilor de corupție.....	201

6.2. Infrațiuni îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii Europene.....	203
7. Infrațiuni reglementate prin legile finanțelor publice	206
8. Aspecte procedurale relevante privind răspunderea penală în materie fiscală.....	208
CAPITOLUL VI	
RĂSPUNDEREA ADMINISTRATIVĂ ÎN DOMENIUL FINANTELOR PUBLICE.....	
1. Răspunderea administrativă – formă a răspunderii juridice.....	211
2. Formele răspunderii administrative ce operează în domeniul fiscal.....	214
3. Răspunderea contravențională	218
3.1. Aspecte generale. Noțiuni. Condiții.....	218
3.2. Sancțiunile contravenționale	223
3.3. Stabilirea și constatarea contravențiilor. Aplicarea și executarea sancțiunilor contravenționale. Aspecte procedurale.....	228
3.4. Răspunderea contravențională în sfera finanțelor publice.....	235
3.4.1. Contravenții cuprinse în legislația financiară.....	236
3.4.2. Contravenții cuprinse în legislația fiscală.....	238
4. Răspunderea administrativ-disciplinară	246
5. Răspunderea administrativ-patrimonială	250
CAPITOLUL VII	
RĂSPUNDEREA FINANCIAR-FISCALĂ	
1. Răspunderea fiscală propriu-zisă.....	254
2. Răspunderea solidară în dreptul fiscal	260
2.1. Considerații introductive privind răspunderea solidară.....	260
2.2. Cazurile de răspundere solidară în dreptul fiscal.....	264
BIBLIOGRAFIE	271

Capitolul I

Noțiuni fundamentale privind dreptul finanțelor publice

1. Noțiuni introductive privind finanțele publice

○ 1.1. *Nevoia publică – izvor al finanțelor publice*

1. Încă de la începuturile sale, societatea omenească a generat tot felul de nevoi care, pe parcursul trecerii timpului, au crescut ca amploare și complexitate.

Dacă la începuturi omul primitiv a avut nevoi simple de natura nevoilor individuale, cum ar fi nevoia de hrană ori nevoia de adăpost, pe care și le satisfacea singur, odată cu primele forme de organizare socială și politică nevoile au început să se diversifice, iar satisfacerea lor a presupus un efort suplimentar din partea membrilor colectivităților umane.

Una dintre primele nevoi a cărei satisfacere a presupus forme superioare de organizare a fost nevoia de apărare. Au apărut în felul acesta nevoile colective, adică acele nevoi ale grupului a căror satisfacere reclama efortul și participarea directă sau indirectă a tuturor membrilor respectivului grup.

Odată cu primele forme de organizare militară, au început să apară și „costurile” aferente acestei nevoi. Pentru a le putea satisface, membrii colectivităților umane vizate au trebuit să renunțe la o serie de prerogative individuale în favoarea intereselor colective. Pe de altă parte, multe din nevoile colective astfel conturate nici nu ar fi putut fi satisfăcute decât de către colectivitate, în ansamblul ei.

Odată cu apariția primelor forme de organizare statală, nevoile colective s-au amplificat, devenind tot mai complexe, iar efortul necesar pentru satisfacerea lor a devenit tot mai mare. În plus, cu acest prilej, au apărut o serie de nevoi care au fost necunoscute omenirii până atunci, și anume nevoia de a asigura existența structurilor statale proaspăt formate, chiar dacă ne referim la forme empirice de organizare statală. În felul acesta s-a făcut pasul de la nevoile colective (ale grupului) la nevoile publice (ale statului).

Față de cele arătate mai sus, în literatura de specialitate s-a subliniat importanța a două noțiuni, și anume noțiunea de nevoie individuală și noțiunea de nevoie publică. Așadar, nevoia individuală a fost definită ca fiind o cerință care se satisface în condiții de eficiență, prin efortul individului sau al unor colectivități restrânse și clar delimitate¹. Alături de aceasta, nevoia

¹ D. Petică Roman, *Dreptul finanțelor publice*, Ed. Alma Mater, Sibiu, 2007, p. 11.

publică a fost definită ca fiind acea cerință care se satisface prin intermediul și efortul colectivităților umane grupate sau privite în general, în condiții optime și oportune².

Momentul apariției statului atrage după sine și înțelegerea faptului că cetățenii trebuie să contribuie la realizarea cheltuielilor publice. Ideea de cheltuială publică este însă mult mai veche. Ea a apărut odată cu apariția primelor nevoi colective, iar dintre acestea, nevoia de apărare este cea mai importantă nevoie pe care omul a trebuit să și-o asigure împreună cu grupul sau colectivitatea din care făcea parte. Pentru a-și satisface această nevoie a fost necesar să se organizeze, ceea ce a presupus un efort, chiar și de ordin material. De altfel, este evident faptul că apariția nevoilor colective au condus treptat la apariția statului, care se prefigura a fi cea mai eficientă cale de satisfacere a acestor nevoi. La rândul său, apariția statului face să ia avânt nevoia colectivă, diversificându-se, dar luând și o amploare cantitativă. De altfel, odată cu apariția statului nu mai avem de-a face doar cu simple nevoi colective, ci din acest moment putem discuta chiar despre nevoi publice.

Pe de altă parte, dintr-o perspectivă materialistă, cuantificarea nevoilor publice nu reprezintă altceva decât cheltuiala publică. Fără a se fi conștientizat neapărat acest lucru, totuși nu se poate identifica și cuantifica cheltuiala publică fără a se identifica și venitul public, ca sursă de finanțare indispensabilă satisfacerii nevoilor publice. Așadar, acoperirea cheltuielilor publice se cerea a fi realizată din fonduri de natură publică, adică acelea care se constituie prin contribuția tuturor, asupra cărora se exercită o proprietate comună și care capătă diferite destinații, în beneficiul interesului public.

Fondurile publice menite să asigure realizarea cheltuielilor publice poartă denumirea de venituri publice pentru a căror constituire membrii colectivităților umane renunță la o parte din interesele lor individuale, în scopul mult mai înalt al satisfacerii nevoilor colective.

Exprimarea în formă bănească a veniturilor și a cheltuielilor publice se face prin intermediul banului public, iar participarea cetățenilor unui stat la realizarea acestui efort colectiv poartă denumirea de fiscalitate.

Veniturile și cheltuielile publice puse în corelare și chiar în acord formează un buget public, adică un buget ce aparține unui corp public³, menit să asigure, din punct de vedere financiar, funcționarea acestuia.

² *Ibidem.*

³ Teoria germană a „corpului public” capătă un anumit conținut conceptual prin felul în care se reflectă în realitatea juridică și administrativă românească. Așadar, considerăm că prin „corp public”, în sistemul juridic românesc, ar trebui să înțelegem: statul, unitatea

Toate acestea la un loc formează așa-numitele **finanțe publice**, adică **ansamblul resurselor materiale și financiare necesare funcționării unui stat sau unei structuri statale, în funcție de nivelul de evoluție atins de acestea, și a căror administrare și gestionare eficientă se face printr-un buget, indiferent dacă există conștiința necesității și/sau a existenței sale și indiferent dacă el îmbracă sau nu forma scrisă.**

○ 1.2. Noțiunea de finanțe și noțiunea de finanțe publice

2. Etimologia cuvântului „finanțe” se găsește în cuvântul latinesc *finis* utilizat cu sensul de „termen de plată”. Treptat, acest cuvânt a dobândit diferite forme în aproape toate limbile vorbite în Europa medievală. Astfel, în sec. al XV-lea, în Franța, se foloseau expresiile *hommes de finances* și *financiers*, care îi desemna pe arendașii de impozite și persoanele care încasau impozitele regelui, *finance*, ce reprezenta o sumă de bani și mai ales un venit al statului, ori *finances*, care însemna întregul patrimoniu al statului. În aceeași perioadă a Evului Mediu, în Germania, se întâlneau expresii precum *finanz*, cu sensul de plată în bani, ori *finanzer*, care îl desemna pe cămătar.

Odată cu trecerea timpului, cuvântul **finanțe** a căpătat un sens foarte larg, incluzând elemente de finanțe publice și elemente din sfera finanțelor private, cum ar fi: bugetul statului, creditul, operațiuni bancare și de bursă, relații cambiale. Altfel spus, finanțele desemnau resursele, relațiile și operațiile bănești. În limbajul modern, noțiunea de finanțe se identifică adesea cu aceea de bani, resurse bănești, creanțe ori obligații de plată în bani.

3. Deși nici concepțiile specialiștilor cu privire la finanțe nu sunt unitare, totuși majoritatea disting conceptul de finanțe publice (acordându-i un conținut științific specific) de conceptele specifice finanțelor private.

Pentru o mai bună înțelegere a noțiunii de **finanțe publice**, vom demara analiza pornind de la definiția literală, potrivit căreia prin această sintagmă se înțelege: **totalitatea mijloacelor bănești care se află la dispoziția unui stat și care îi sunt necesare pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor sale**⁴.

În literatura de specialitate⁵ s-au arătat următoarele despre conținutul conceptului de *finanțe publice* (într-o sinteză a opiniilor formulate în materie):

administrativ-teritorială ori structuri cu personalitate juridică subordonate acestora (autorități publice și instituții publice de interes național sau local, după caz).

⁴ Dicționarul explicativ al limbii române, Ed. Academiei RSR, București, 1975, p. 335.

⁵ I. Văcărel, Gh. Bistriceanu, G. Anghelache, M. Bodnar, F. Bercea, T. Moșteanu, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ed. a 4-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, pp. 31-32.

- fonduri bănești la dispoziția statului;
- resurse bănești prelevate la dispoziția statului în vederea îndeplinirii funcțiilor și sarcinilor acestuia;
- mijloace de acoperire a cheltuielilor administrației centrale a statului, dar și ale colectivităților locale;
- bani și bunuri utilizate pentru funcționarea instituțiilor publice;
- totalitatea resurselor și sarcinilor care se referă la activitatea instituțiilor publice (venituri publice, cheltuieli publice, buget, datorie publică, trezorerie publică, precum și regulile care stabilesc regimul acestora);
- gestionarea resurselor financiare ale statului și ale altor organizații politice, precum și regulile și principiile care stau la baza administrării bunurilor economice și a banilor;
- mijloace de intervenție a statului în economie (impozite, împrumuturi, alocații bugetare, subvenții și alte pârghii sau instrumente cu ajutorul cărora statul intervine în viața economică);
- ansamblul activității desfășurate de sectorul public al economiei, inclusiv administrarea finanțelor publice și politicile financiare;
- relații sociale de natură economică care apar în procesul constituirii fondurilor publice de resurse bănești și al repartizării acestora în scopul satisfacerii nevoilor generale ale societății.

Doctrina clasică franceză, referindu-se la conținutul finanțelor publice, afirma că acestea au trei componente esențiale legate de bani. Este vorba de cheltuieli (determinarea obiectelor și a cuantumului acestora), de venituri (determinarea surselor și a cuantumului acestora) și de raportare a veniturilor la cheltuieli. S-a mai arătat, de asemenea, despre cuvântul latin *finis* că marchează sfârșitul operațiunilor juridice, adică efectuarea plății. Finanțele publice vizează banii publici și, prin extindere, achiziționarea (colectarea), administrarea și utilizarea banilor publici⁶.

Doctrina clasică germană arăta, referindu-se la *știința financiară*, că este disciplina care se ocupă de economia statului și a celorlalte corporațiuni politice⁷.

Economiștii italieni au conturat și ei opinii importante, arătând că termenul *finanțe publice* desemnează ansamblul activității desfășurate de sectorul public al economiei care comportă utilizarea resurselor economice și care sunt clasificate în mod tradițional în două mari categorii – de cheltuieli și de venituri. Este limpede că finanțele publice nu epuizează toate formele

⁶ G. Jeze, *Cours de finances publiques*, Librairie Général de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1936, p. 2.

⁷ M. Von Heckel, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, vol. I, Leipzig, 1907, p. 1.

intervenției publice în economie. Rezultate asemănătoare ale intervenției directe se obțin și de pe urma activității de tip regulamentar, disciplinar și de control, care nu comportă utilizarea de resurse din partea sectorului public. Pentru aceste motive, dimensiunea finanțelor publice nu constituie un indicator suficient, chiar dacă este important, al raporturilor existente între sectorul public și cel privat al economiei⁸.

Literatura de specialitate americană evocă puncte de vedere mai recente cu privire la finanțele publice. Considerăm de referință punctul de vedere potrivit căruia finanțele publice studiază activitatea economică a guvernului considerat ca o unitate⁹. O altă opinie interesantă, exprimată în literatura americană, arată despre finanțele publice că reprezintă o noțiune care în mod tradițional a fost aplicată la un set de probleme politice care include utilizarea măsurilor fiscale și a celor referitoare la cheltuieli. Se consideră, astfel, că aceasta nu este o noțiune delimitată în mod fericit, deoarece problemele de bază nu sunt doar cele financiare, ci mai ales cele care vizează folosirea resurselor și distribuirea veniturilor publice¹⁰.

Potrivit Enciclopediei Larousse, finanțele publice evocă, pe de o parte, totalitatea resurselor și a sarcinilor care se referă la activitatea persoanelor publice, iar pe de alta, ansamblul regulilor care determină regimul acestor resurse și al acestor sarcini. În timp ce finanțele private se află în slujba intereselor private și sunt supuse principiilor și regulilor care se impun particularilor și întreprinderilor private, finanțele publice se află în slujba intereselor publice cu care întreaga colectivitate publică este însărcinată. Ca urmare, finanțele publice beneficiază de prerogativele pe care aceste colectivități le posedă și suportă obligațiile lor, pe care le stabilește dreptul public¹¹.

În concluzie, pentru a evidenția complexitatea și importanța finanțelor publice menționăm una dintre lucrările din literatura românească de specialitate, în care se arată că finanțele publice au drept obiect nu numai serviciile proprii ale statului sau ale unei colectivități publice, ci îmbracă

⁸ G. Brosio, *Il mondo contemporaneo, Finanza Pubblica, La Nuova Italia*, VIII, tomo 1, La Nuova Italia Editrice, Firenze, p. 195.

⁹ J.M. Buchanan, *The Public Finances*, revised edition, Richard D. Irwin, Inc., Hornewood, Illinois, 1965, p. 9.

¹⁰ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1973, p. XIII.

¹¹ Finance, *Grand Larousse Encyclopédique en dix volumes*, tome cinquième, Librairie Larousse, Paris.

întreaga viață economică și socială a națiunii și devin un element al planificării economice și sociale¹².

○ 1.3. Rolul și funcțiile finanțelor publice

4. În societatea contemporană, finanțele publice joacă un rol deosebit de important. Ele reprezintă mijlocul efectiv și concret prin care statul își asigură funcționarea sa ca entitate, dar și mijlocul prin care statul acționează pentru a influența, în sensul de a potența ori, dimpotrivă, de a inhiba anumite procese, acțiuni ori domenii ale activității umane, în scopul producerii de plusvaloare și, în felul acesta, pentru a genera dezvoltare economică și progres în toate planurile vieții sociale.

În subsidiar, rolul finanțelor publice este acela de a asigura o redistribuire a venitului național între stat și membrii societății, iar pe plan internațional, date fiind actualele interdependențe dintre state și economiile lor, se realizează o redistribuire a unor părți ale produsului intern brut.

Pe de altă parte, finanțele publice îndeplinesc și rolul de garant al finanțelor private interne, în raporturile lor cu finanțele ce se manifestă pe plan extern¹³.

În procesul de realizare a scopului pentru care au fost create, finanțele publice îndeplinesc două funcții, și anume: **funcția de repartitie** și **funcția de control**.

5. Funcția de repartitie a finanțelor publice se înfăptuiește în procesul de redistribuire a venitului național, care are loc între stat și persoanele fizice sau juridice. Acest proces presupune parcurgerea a doua etape, și anume:

a. constituirea fondurilor financiare de natură publică;

b. distribuția pe destinații a fondurilor financiare constituite, pentru a fi utilizate potrivit nevoilor de finanțare a instituțiilor, organelor și organismelor publice menite să asigure realizarea funcțiilor statului și satisfacerea nevoilor publice de interes național sau local, după caz.

În ceea ce privește formarea resurselor financiare, aceasta se realizează prin mobilizarea unei părți din sumele rezultate în urma repartitiei primare a venitului național. La constituirea fondurilor bănești publice participă toate sectoarele sociale, respectiv sectorul public, sectorul privat, dar și populația, în proporții diferite, în raport cu capacitatea lor contributivă.

¹² A. Neagu, *Drept financiar public*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, p. 10.

¹³ A. Neagu, *op. cit.*, p. 10.

Mobilizarea fondurilor financiare cu destinație publică se face, cel mai adesea, fără rambursare ori vreo contraprestație imediată și directă din partea statului sau a colectivităților locale.

În ceea ce privește distribuirea pe destinații a venitului național, aceasta se face prin intermediul cheltuielilor publice, având o gamă foarte largă de beneficiari. Repartizarea fondurilor publice se face ținându-se seama, în egală măsură, de obiectivele stabilite și de acțiunile ce urmează a fi întreprinse¹⁴.

De asemenea, redistribuirea venitului național se face prin sistemul de prețuri și tarife aplicat mărfurilor și serviciilor.

Repartiția propriu-zisă este precedată de o inventariere a nevoilor publice existente la un moment dat, dar și de o prioritizare a acestora, precum și de o cuantificare a lor în expresie bănească, concretizată în cheltuielile bugetare publice.

6. Funcția de control constă în verificarea periodică a legalității, eficienței și eficacității fondurilor financiare publice, respectiv a modului în care ele se formează, sunt administrate și se utilizează, în scopul realizării sarcinilor și obiectivelor stabilite.

După cum rezultă din cele de mai sus, această funcție, deși este complet diferită de funcția de repartiție, se realizează la aceleași momente, respectiv cu ocazia constituirii resurselor financiare prin intermediul veniturilor publice, precum și cu ocazia repartizării resurselor financiare publice prin intermediul cheltuielilor publice.

Un prim efect al funcției de control este acela de a asigura mobilizarea și repartizarea fondurilor publice în condiții de legalitate, dar și de eficiență economică.

Un al doilea efect al controlului asupra resurselor financiare publice este acela că el permite cunoașterea realității economico-financiare a țării, atât sub aspectul capacității de a genera resursă financiară, cât și sub aspectul cuantumului și structurii nevoilor publice de interes național. Aceste informații permit îmbunătățirea actului de decizie administrativă sub toate aspectele.

Nu în ultimul rând, controlul asupra finanțelor publice permite antrenarea răspunderii juridice, recuperarea eventualelor prejudicii cauzate statului sau unităților administrativ-teritoriale și restabilirea ordinii de drept încălcate.

¹⁴ I. Văcărel, Gh. Bistriceanu, G. Anghelache, M. Bodnar, F. Bercea, T. Moșteanu, F. Georgescu, *op. cit.*, p. 60.

2. Noțiunea de drept al finanțelor publice

7. După cum bine se știe, cea mai importantă diviziune a dreptului pe care o cunoaște doctrina juridică distinge între dreptul public și dreptul privat. Dreptul financiar public sau dreptul finanțelor publice este o ramură distinctă și autonomă a dreptului public, având un obiect propriu și specific de reglementare.

Obiectul reglementării juridice financiare nu reprezintă altceva decât conținutul dreptului finanțelor publice, iar acesta se circumscrie, în principiu, componentelor structurale ale finanțelor publice, cu respectarea delimitării acestora față de finanțele private.

Astfel, o componentă importantă a dreptului finanțelor publice o reprezintă dreptul bugetar, care se constituie într-o subramură a celui dintâi, ce studiază reglementarea juridică a relațiilor sociale ce iau naștere în cadrul elaborării, adoptării, executării și încheierii exercițiului bugetar privind bugetele publice.

Într-o încercare de definire a dreptului bugetar, se constată că acesta reprezintă ansamblul reglementărilor juridice privitoare la raporturile juridice ce iau naștere cu ocazia elaborării, adoptării, executării ori încheierii execuției unui buget public.

Deoarece fiscalitatea este principala sursă de alimentare a bugetelor publice, o altă componentă importantă a dreptului financiar public este dreptul fiscal. Potrivit unor autori, dreptul fiscal cuprinde totalitatea normelor juridice referitoare la impozite, taxe, procedură fiscală și control fiscal¹⁵. Într-o altă opinie¹⁶, se apreciază faptul că se conturează un drept al controlului financiar (tot ca subramură a dreptului financiar public) și, ca atare, controlul financiar nu ar face parte din dreptul fiscal. Alți autori consideră faptul că dreptul fiscal nu ar mai trebui privit ca o subramură a dreptului finanțelor publice, deoarece dispune de un obiect propriu de reglementare¹⁷. Același autor apreciază că dreptul fiscal poate fi definit în sens larg și în sens restrâns. Astfel, în sens restrâns, dreptul fiscal nu include și procedura fiscală, însă în sens larg acest lucru ar fi posibil întrucât specificitatea obiectului de reglementare se menține indiferent dacă dispozițiile sunt de drept material sau procesual. Autorul, în mod evident, ignoră diferențele de reglementare pe care le generează dreptul material față de cel procedural. De altfel, același autor se apleacă (tratând

¹⁵ D. Petică Roman, *Dreptul finanțelor publice*, Casa de Presă și Editură Tribuna, Sibiu, 2004, p. 8.

¹⁶ I. Condor, *Drept financiar*, Ed. R.A. Monitorul Oficial, București, 1994, pp. 1-2.

¹⁷ R. Bufan, *Drept fiscal al afacerilor*, Ed. Brumar, Timișoara, 2003, pp. 11-14.

„dreptul fiscal”) doar asupra principiilor care îl guvernează, interpretării și aplicării normelor de drept fiscal, precum și asupra dreptului fiscal material, ignorând în totalitate dispozițiile procedural-fiscale, despre care afirmă totuși că ar face parte din dreptul fiscal.

Pentru acest motiv, considerăm că obiectul de reglementare al dreptului fiscal îl reprezintă chiar fiscalitatea, și anume normele juridice privitoare la impozite, taxe și alte contribuții menite să alimenteze oricare din bugetele publice reglementate prin lege la un moment dat.

Alături de dreptul bugetar și cel fiscal, în sfera de cuprindere a dreptului finanțelor publice se regăsește și procedura fiscală. Ca urmare a codificării tuturor dispozițiilor procedurale din sfera finanțelor publice, tot mai mulți doctrinari ai dreptului consideră că se conturează o nouă subramură a dreptului financiar public, și anume dreptul procedural fiscal. Considerăm că există argumente solide care să susțină această afirmație (pe care le vom dezvolta în capitolul consacrat acestei părți a dreptului finanțelor publice). Sintetizând, este vorba despre caracterul derogatoriu al dispozițiilor cuprinse în C. pr. fisc. față de dreptul comun în materie, de complexitatea acestor dispoziții și de conturarea unui obiect propriu de reglementare distinct, atât față de dispozițiile de drept material fiscal (C. fisc.), cât și față de dispozițiile dreptului comun în materie procesuală (C. pr. civ.).

În ceea ce privește controlul, considerăm că în sfera finanțelor publice întâlnim controlul financiar, o formă de control mult mai complexă decât controlul fiscal, astfel că, raportându-ne doar la obiectul controlului, avem suficiente argumente să plasăm această problematică în sfera dreptului finanțelor publice în mod distinct față de dreptul fiscal.

Ținând cont de faptul că o definiție trebuie să aibă un caracter de maximă generalitate, dar să și rețină acele aspecte ce caracterizează esențial instituția definită, considerăm că **dreptul financiar public reprezintă ansamblul normelor juridice ce reglementează relațiile sociale ce iau naștere în legătură cu formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului sau ale unităților administrativ-teritoriale.**

3. Raporturile juridice în sfera finanțelor publice

○ 3.1. Caracterizare generală

8. Într-o încercare de definire a **raporturilor de drept al finanțelor publice**, acestea ar putea fi considerate acele **relații sociale reglementate de normele dreptului finanțelor publice ce iau naștere, se modifică și se**

sting în procesul formării, administrării, întrebuințării și controlului asupra banului public, căpătând particularitățile specifice fiecăreia dintre aceste etape.

Așadar, dreptul finanțelor publice este o **ramură de drept public** și, ca atare, raportul de drept financiar public poartă fundamental această caracteristică.

9. Elementele oricărui raport juridic sunt: subiecții, conținutul și obiectul. În cele ce urmează vom analiza fiecare dintre aceste elemente, reținând particularitățile pe care le prezintă ele în cadrul fiecărei categorii de raporturi juridice prezentate mai sus.

Faptul că ne aflăm în fața unui *raport de drept public* este cel mai bine ilustrat de analiza asupra subiectelor sale. Astfel, în cadrul raporturilor de drept al finanțelor publice, statul va fi întotdeauna reprezentat de unul din organele sale cu atribuții de impunere sau de control, în calitate de **subiect specializat**.

Acest *subiect specializat* se află pe o poziție dominantă față de celălalt subiect al raportului juridic de drept al finanțelor publice. Aceasta înseamnă că este suficientă o singură voință pentru ca raportul juridic să ia naștere (caracterul univolițional al raportului de drept financiar public).

Teoria dreptului evocă mai multe poziții pe care se pot situa subiectele în cadrul unui raport juridic. Dacă subordonarea ierarhică este de esența dreptului administrativ, iar egalitatea subiectelor este de esența dreptului civil (și a tuturor ramurilor de drept privat ce decurg din acesta), în dreptul finanțelor publice nu vom întâlni niciuna și nici cealaltă din aceste ipoteze. Pozițiile pe care se situează cele două subiecte ale raportului de drept al finanțelor publice deși sunt de inegalitate (generată de poziția dominantă a subiectului specializat), aceasta îmbracă forma autorității, întrucât subordonarea ierarhică nu va fi întâlnită niciodată în cadrul raporturilor de drept al finanțelor publice.

Subiectele specializate sunt statul și unitățile administrativ-teritoriale, respectiv organele lor cu atribuții în sfera financiar-fiscală. În principal, este vorba despre Ministerul Finanțelor împreună cu structurile sale existente la nivel central și teritorial, dar și alte autorități publice ale administrației publice centrale sau locale pot avea calitatea de subiecte specializate în cadrul raporturilor de drept al finanțelor publice, căci există și multe alte structuri cu atribuții de colectare a fondurilor publice ori implicate în procesul de cheltuire a banului public sau în cel de control și de antrenare a răspunderii juridice.

Cu privire la Ministerul Finanțelor, menționăm faptul că acesta are atribuții extrem de variate și complexe, ceea ce îl aduce în poziția de subiect de

raporturilor de drept financiar publice fie direct prin structurile sale fără personalitate juridică, fie indirect prin intermediul autorităților publice cu personalitate juridică ce îl compun.

Ne referim, în primul rând, la Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), care se bucură de o structură proprie, precum și de o largă autonomie chiar și în raport cu Ministerul Finanțelor ca autoritate tutelară. ANAF este organul fiscal al statului cu sarcini importante privind colectarea veniturilor bugetare cuvenite statului. Dintre atribuțiile ANAF menționăm, de asemenea, activitățile de control financiar și fiscal, respectiv inspecția fiscală și controlul antifraudă fiscală.

Alături de ANAF, în structura Ministerului Finanțelor mai apare Autoritatea Vamală Română, având, de asemenea, personalitate juridică și atribuții importante în activitatea de vămuire, adică de colectarea a taxelor vamale în favoarea bugetului Uniunii Europene, precum și în activitatea de combatere a tuturor formelor de contrabandă.

Dintre structurile lipsite de personalitate juridică din cadrul Ministerului Finanțelor menționăm Trezoreria Statului, care are atribuții cu privire la execuția de casă a bugetelor publice (ale statului și ale unităților administrativ-teritoriale). Aceasta efectuează toate operațiunile de încasări și plăți în serviciul tuturor autorităților și instituțiilor publice ale statului și ale unităților administrativ-teritoriale, dar are și alte atribuții importante cum ar fi în materia împrumutului public.

Alături de Ministerul Finanțelor mai pot fi evocate, ca subiecte specializate cu atribuții în domeniul finanțelor publice, Casa Națională de Pensii Publice, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, acestea fiind autorități publice cu competențe în ceea ce privește gestionarea fondurilor publice.

Cu prilejul desfășurării activităților de control financiar asupra modului de administrare și întrebuințarea a fondurilor publice, Curtea de Conturi are competențe exclusive. Ea este cel mai important organ de control financiar, verificând activitatea financiară a statului prin ordonatorii de credite, precum și pe cea a unităților administrativ-teritoriale înfăptuită de către aparatul propriu al primăriilor. Deși activitatea de control desfășurată de către Curtea de Conturi este una extrem de importantă, nu este singura autoritate de control financiar, așa cum am arătat și mai sus referindu-ne la ANAF.

După cum putem observa, unele autorități enunțate ca subiecți specializați au atribuții în domeniul formării banului public, altele în cel al întrebuințării acestuia și altele în domeniul controlului financiar.

De asemenea, mai pot fi subiecte specializate compartimentele cu atribuții specifice din cadrul primăriilor.