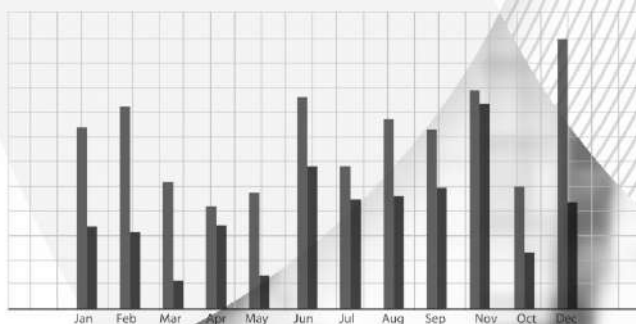


COSMIN FLAVIUS COSTAȘ
SEPTIMIU IOAN PUȚ

DREPT FISCAL

Ediția a II-a, revăzută și adăugită



Universul Juridic
București
-2025-

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	52
--	----

II.2.4. Principiul neretroactivității legii fiscale	55
---	----

II.2.5. Principiul securității juridice	56
---	----

II.2.6. Principiul protecției drepturilor fundamentale ale cetățenilor.....	64
---	----

II.2.6.1. Considerații generale și repere ale jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului	64
--	----

II.2.6.2. Sancțiunile fiscale și principiul ne bis in idem în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene	67
---	----

II.2.7. Principiul accesului liber la justiție în domeniul fiscal	79
---	----

II.2.8. Principiul protecției sistemului fiscal împotriva inițiativei legislative a cetățenilor	81
--	----

II.2.9. Principiile echivalenței și efectivității. Principiul încrederii legitime	81
---	----

II.2.9.1. Principiile echivalenței și efectivității	81
---	----

II.2.9.2. Principiul protecției încrederii legitime	86
---	----

II.2.10. Principiul teritorialității	87
--	----

II.2.11. Principiul proporționalității	88
--	----

Capitolul III. Contribuabili	89
------------------------------------	----

III.1. Noțiunea de contribuabil.....	89
--------------------------------------	----

III.2. Criterii de determinare a contribuabililor	90
---	----

III.2.1. Contribuabili persoane juridice	90
--	----

III.2.2. Contribuabili persoane fizice	90
--	----

III.3. Cazierul fiscal	91
------------------------------	----

Titlul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor	93
Capitolul I. Sistemul veniturilor publice bugetare.....	93
I.1. Veniturile bugetare în cadrul veniturilor publice	93
I.2. Trăsăturile caracteristice ale veniturilor bugetare	95
I.3. Elementele comune și definiții ale veniturilor bugetare.....	95
I.3.1. Denumirea venitului bugetar	96
I.3.2. Subiectul impunerii	97
I.3.3. Baza de impozitare (obiectul sau materia impozabilă).....	99
I.3.4. Unitatea de evaluare	100
I.3.5. Unitatea de impunere.....	102
I.3.6. Asieta (baza de calcul)	103
I.3.7. Perceperea (încasarea) venitului bugetar	107
I.3.8. Termenul de plată.....	107
I.3.9. Înlesniri, drepturi și obligații ale debitorului.....	108
I.3.10. Răspunderea debitorilor	109
I.3.11. Calificarea venitului bugetar	110
I.4. Clasificarea generală a veniturilor bugetare	110
Capitolul II. Teoria generală a impozitelor și taxelor.....	112
II.1. Definiția și trăsăturile caracteristice ale impozitului.....	112
II.2. Clasificarea impozitelor	115
II.3. Impozitarea directă. Impozitele directe.....	117
II.4. Dubla impunere internațională și evitarea dublei impunerii	120
II.5. Impozitarea indirectă. Impozitele indirecte.....	126
II.6. Evoluția impozitelor indirecte.....	127
II.7. Definiția și trăsăturile caracteristice ale taxelor	128
II.8. Clasificări ale taxelor	130
II.9. Rolul și funcțiile impozitelor și taxelor, ca principale categorii de venituri bugetare	130
 PARTEA A II-A	
PRINCIPALELE IMPOZITE ȘI TAXE.....	133
 Titlul I. Impozitele și taxele reglementate de Codul fiscal	135
Capitolul I. Prezentarea generală a Codului fiscal român	135
I.1. Codul fiscal – principalul act normativ în domeniul fiscal	135
I.2. Modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală	137
I.2.1. Reguli generale.....	137
I.2.2. Probleme teoretice și practice generate în legătură cu modificarea și completarea Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală.....	142
I.3. Alte dispoziții generale ale Codului fiscal.....	155
I.3.1. Raportul Codului fiscal cu alte acte normative	155
I.3.2. Rolul Comisiei fiscale centrale.....	155

Capitolul II. Impozitul pe profit	157
II.1. Impozitarea profitului. Câteva referințe istorice	157
II.2. Impozitul pe profit în România. Contextul european și internațional.....	159
II.3. Reguli generale privind impozitarea profitului în România	174
II.3.1. Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului.....	174
II.3.2. Reguli speciale de impozitare	177
II.3.3. Anul fiscal.....	179
II.3.4. Cotele de impunere. Impozitul minim	179
II.3.5. Determinarea venitului impozabil și a impozitului pe profit datorat	181
II.3.6. Reguli speciale privind anumite categorii de cheltuieli deductibile	188
II.3.6.1. Provizioane și rezerve	188
II.3.6.2. Amortizarea fiscală	189
II.3.7. Regimul pierderilor fiscale.....	190
II.3.8. Situații speciale determinate de reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare	194
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	195
II.3.10. Aspecte fiscale internaționale	196
II.3.10.1. Creditul fiscal extern.....	196
II.3.10.2. Veniturile obținute de persoanele juridice străine.....	197
II.4. Considerații privind normele împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.....	198
II.4.1. Reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic	203
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.....	203
II.4.3. Regula generală antiabuz	204
II.4.4. Reguli privind societățile străine controlate.....	204
II.4.5. Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride	205
II.4.6. Tratamentele neuniforme ale elementelor hibride inversate	206
II.4.7. Tratamentele neuniforme ale rezidenței fiscale	206
II.4.8. Utilizarea normelor elaborate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică în materie de tratamente neuniforme ale elementelor hibride.....	206
II.4.9. Scurte observații privind consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit.....	206
II.4.10. Taxa de solidaritate	208
II.5. Noi măsuri pentru redefinirea impozitării în contextul provocărilor economiei digitale.....	216
II.6. Impozitul suplimentar pentru instituțiile de credit și pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale	218
II.6.1. Impozitul suplimentar pentru instituțiile de credit	218
II.6.2. Impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale	219

Capitolul III. Impozitarea dividendelor	221
III.1. Reguli generale	221
III.2. O problemă juridică: poate decide fiscul distribuirea dividendelor în locul contribuabilului, în scopul impozitării lor?	223
III.2.1. Cadrul discuției	223
III.2.2. Argumente în sensul că nu există niciun abuz de drept fiscal în speța supusă analizei	224
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.	224
III.2.2.2. Fiscul nu poate decide, în locul contribuabilului, ca acesta să distribuie dividende (principiul libertății de gestiune a societății).....	226
III.2.2.3. Inexistența unei pierderi de venituri la bugetul de stat. Substanța economică a tranzacției.....	233
Capitolul IV. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	234
Capitolul V. Impunerea veniturilor realizate de către persoanele fizice.....	239
V.1. Preliminarii	239
V.2. Dispoziții generale privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice	240
V.2.1. Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului.....	240
V.2.2. Scutiri generale de la plata impozitului pe venit.....	244
V.2.3. Categoriile de venituri impozabile. Venituri neimpozabile cu titlu general.....	246
V.2.4. Reguli speciale aplicabile veniturilor realizate din operațiunea de fiducie	250
V.2.5. Cotele de impozitare și perioada impozabilă	251
V.3. Reguli specifice pentru determinarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice	251
V.3.1. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din activități independente	251
V.3.2. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.....	272
V.3.3. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din salarii.....	273
V.3.3.1. Venituri impozabile și venituri neimpozabile.....	273
V.3.3.2. Deduceri personale	286
V.3.3.3. Determinarea impozitului pe veniturile din salarii	287
V.3.4. Reguli specifice privind impunerea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor	289
V.3.5. Reguli specifice privind impunerea veniturilor din investiții	292
V.3.6. Reguli specifice impozitării veniturilor din pensii.....	298
V.3.7. Reguli specifice impozitării veniturilor din activități agricole, din silvicultură și piscicultură.....	299
V.3.8. Reguli specifice impunerii veniturilor din premii și jocuri de noroc	302
V.3.9. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.....	309
V.3.10. Reguli specifice privind impozitarea veniturilor din alte surse	315
V.4. Alte reguli privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice.....	328
V.4.1. Venitul net anual impozabil.....	328
V.4.2. Proprietatea comună și asociațiile fără personalitate juridică	330
V.4.3. Aspecte fiscale internaționale	331

Capitolul VI. Impozitul pe veniturile nerezidenților și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.....	332
VI.1. Impozitul pe veniturile nerezidenților	332
VI.2. Impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.....	343
Capitolul VII. Taxa pe valoarea adăugată	345
VII.1. Definiție. Mecanism de aplicare	345
VII.2. Taxa pe valoarea adăugată în România.....	346
VII.3. Aplicarea teritorială a dispozițiilor europene privind taxa pe valoarea adăugată.....	349
VII.4. Persoanele impozabile și activitatea economică	351
VII.5. Operațiunile impozabile.....	377
VII.5.1. Livrarea de bunuri.....	379
VII.5.2. Prestarea de servicii.....	381
VII.5.3. Schimbul de bunuri și servicii.....	386
VII.5.4. Achizițiile intracomunitare de bunuri	387
VII.5.5. Importul de bunuri.....	388
VII.6. Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei	388
VII.6.1. Locul livrării de bunuri	389
VII.6.2. Locul achiziției intracomunitare de bunuri	391
VII.6.3. Locul importului de bunuri	392
VII.6.4. Locul prestării de servicii.....	393
VII.6.5. Alte chestiuni	400
VII.7. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului	400
VII.7.1. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru livrări de bunuri și prestări de servicii.....	400
VII.7.2. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru achiziții intracomunitare de bunuri.....	406
VII.7.3. Faptul generator și exigibilitatea TVA-ului pentru importul de bunuri.....	406
VII.8. Baza de impozitare a TVA-ului	406
VII.9. Cotele de impunere ale taxei pe valoarea adăugată.....	410
VII.10. Scutiri de la plata taxei pe valoarea adăugată	414
VII.10.1. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.....	414
VII.10.2. Scutiri de la plata TVA pentru importul de bunuri și achiziții intracomunitare	420
VII.10.3. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere	421
VII.11. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată	423
VII.11.1. Observații generale.....	423
VII.11.2. Repere ale jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.....	426
VII.11.2.1. Principiul neutralității fiscale	426
VII.11.2.2. Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată	429
VII.11.2.3. Proporția deductibilă	437
VII.11.2.4. Limitări ale dreptului de deducere	440

VII.11.2.5. Reguli care guvernează exercitarea dreptului de deducere	441
VII.11.2.6. Ajustarea deducerilor	442
VII.11.2.7. Rambursări	443
VII.12. Persoanele obligate la plata TVA-ului și răspunderea pentru plata TVA-ului	445
VII.13. Regimuri speciale de TVA	447
VII.14. Obligații administrative. Plata taxei la buget	449
VII.15. Câteva observații în legătură cu legislația antiabuz și recalificarea tranzacțiilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată	453
VII.15.1. Observații generale	453
VII.15.2. Evoluția jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în ceea ce privește teoria părții inocente și abuzul de drept fiscal	461
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	462
VII.15.2.2. Dezvoltarea teoriei „părților inocente”. Jurisprudența Optigen, Axel Kittel și Teleos	468
VII.15.2.3. Extinderea spre est a Uniunii Europene. Noi provocări generate de noi afaceri	471
VII.15.2.4. A mai rămas ceva de discutat în 2025 pe această temă?	512
Capitolul VIII. Accizele	523
VIII.1. Definiție. Caracteristici. Clasificare	523
VIII.2. Regimul accizelor armonizate	524
VIII.2.1. Scurte considerații privind reglementarea accizelor în Uniunea Europeană	524
VIII.2.2. Regimul accizelor armonizate potrivit Codului fiscal român	530
VIII.3. Regimul impozitării altor produse accizabile	542
Capitolul IX. Impozitele și taxele locale	546
IX.1. Considerații generale privind impozitele și taxele locale	546
IX.2. Prezentarea impozitelor și taxelor locale	551
IX.2.1. Impozitul pe clădiri	551
IX.2.2. Impozitul pe teren	562
IX.2.3. Impozitul pe mijloacele de transport	567
IX.2.4. Taxele pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor	569
IX.2.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate	571
IX.2.5.1. Taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate	571
IX.2.5.2. Taxa pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate	572
IX.2.6. Impozitul pe spectacole	573
IX.2.7. Taxele speciale	573
IX.2.8. Alte taxe locale	577
IX.2.9. Se poate institui o taxă locală pentru acoperirea costurilor legate de urbanizarea unei anumite zone?	578
IX.3. Determinarea impozitelor și taxelor locale	580

Capitolul X. Impozitul pe construcții	583
Capitolul XI. Impozitul special pe bunurile imobile și mobile de valoare mare	585
Titlul II. Impozite și taxe reglementate prin alte acte normative.....	587
Capitolul I. Scurte considerații privind monopolurile fiscale.....	587
I.1. Definiție. Caracteristici. Clasificare	587
I.2. Regimul juridic actual al monopolurilor fiscale în România	589
Capitolul II. Taxele vamale	592
II.1. Definiție. Clasificări. Reglementare.....	592
II.2. Sistemul instituțional național al autorității vamale. Personalul vamal. Competența organelor vamale	596
II.3. Drepturile și obligațiile persoanelor în raport cu reglementările vamale.....	600
II.4. Tariful vamal. Clasificarea tarifară a mărfurilor. Originea mărfurilor. Valoarea în vamă a mărfurilor	601
II.5. Clasificarea regimurilor vamale.....	606
II.6. Regimurile vamale definitive.....	607
II.7. Regimurile vamale suspensive și economice. Prezentare	609
II.8. Regimul zonelor libere și al antrepozitelor libere	613
II.9. Datoria vamală	614
II.10. Noi reglementări vamale. Definitivarea proiectului Codului vamal al Uniunii	617
Capitolul III. Taxele de timbru	621
III.1. Caracterizare generală	621
III.2. Taxele judiciare de timbru	622
III.3. Taxele de timbru și dreptul la un proces echitabil	625
Capitolul IV. Taxele parafiscale și taxele de mediu	630
IV.1. Taxele parafiscale.....	630
IV.2. Taxele de mediu	633
IV.2.1. Prezentare generală.....	633
IV.2.2. Taxele de mediu în România	635
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]	635
IV.2.2.2. Taxele pentru emisiile de poluanți în atmosferă [art. 9 alin. (1) lit. b) din O.U.G. nr. 196/2005]	636
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].....	636
IV.2.2.4. Contribuția pentru ambalaje [art. 9 alin. (1) lit. d) din O.U.G. nr. 196/2005]	637

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].....	637
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].....	638
IV.2.2.7. Contribuția pentru anvelope [art. 9 alin. (1) lit. i) din O.U.G. nr. 196/2005]	638
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]	638
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]	638
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 [art. 9 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 196/2005].....	639
IV.2.2.11. Ecotaxa pentru sacoșele de cumpărături din plastic [art. 9 alin. (1) lit. q) din O.U.G. nr. 196/2005].....	639
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]	639
IV.2.2.13. Penalitatea de 100 euro/tonă de dioxid de carbon echivalent emisă [art. 9 alin. (1) lit. ș) din O.U.G. nr. 196/2005]	640
IV.2.2.14. Sumele rezultate din comercializarea surplusului de AAU-uri [art. 9 alin. (1) lit. t) din O.U.G. nr. 196/2005].....	640
IV.2.2.15. Suma reprezentând contravaloarea certificatelor verzi neachiziționate [art. 9 alin. (1) lit. ț) din O.U.G. nr. 196/2005].....	640
IV.2.2.16. Sumele obținute în urma scoaterii la licitație a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră [art. 9 alin. (1) lit. u) din O.U.G. nr. 196/2005]	640
IV.2.2.17. 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]	641
IV.2.2.18. 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].....	641
IV.2.2.19. Contribuția de 4 lei/kg de baterii și acumulatori portabili [art. 9 alin. (1) lit. x) din O.U.G. nr. 196/2005].....	641
IV.2.2.20. 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].....	642
IV.2.3. Taxele percepute cu ocazia primei înmatriculări a vehiculelor în România. Succesiunea reglementărilor, probleme și remedii juridice	642
IV.2.3.1. Taxa specială pentru autoturisme și autovehicule	642
IV.2.3.2. Taxa pe poluare	647

IV.2.3.3. Jurisprudența Tatu. Efectele hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 7 aprilie 2011	649
IV.2.3.4. Taxa pentru emisiile poluante	650
IV.2.3.5. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerea Manea și impactul asupra jurisprudenței naționale privind timbrul de mediu	652
PARTEA A III-A	
CONTRIBUȚIILE SOCIALE OBLIGATORII	657
Capitolul I. Asigurări sociale și asistență socială	659
I.1. Asigurările sociale. Concept și evoluție	659
I.2. Asigurările sociale și asistența socială	662
I.3. Asigurări sociale publice și private	666
I.3.1. Asigurările private de sănătate	666
I.3.2. Asigurările de pensii private.....	670
Capitolul II. Contribuțiile sociale obligatorii.....	677
II.1. Introducere	677
II.2. Contribuția de asigurări sociale.....	679
II.2.1. Privire istorică asupra contribuțiilor de asigurări sociale până la finalul anului 2017	679
II.2.2. Contribuția de asigurări sociale cu începere de la 1 ianuarie 2018	680
II.2.3. Contribuția asigurătorie pentru muncă.....	682
II.3. Contribuția de asigurări sociale de sănătate	683
II.3.1. Prezentarea regulilor aplicabile.....	683
II.3.2. Reguli privind contribuțiile sociale obligatorii în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din România și dintr-un alt stat.....	689
Bibliografie.....	691

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, taxe și contribuții, 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

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.

facilităților fiscale în procesul repartiției 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 amploarea 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

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>, consultată 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.

gradual, odată cu îmbunătățirea situației. Odată ce recuperarea (economică) a fost securizată, 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 reliefat 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 digitale¹⁰. 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 scenariu¹¹.

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

¹⁰ Odată cu dezvoltarea economiei digitale sau, mai corect spus, uneori ca motor al economiei digitale, se dezvoltă și inteligența artificială. Pentru un studiu recent asupra abordării europene, a se vedea M. Tofan, *Viziunea Uniunii Europene privind reglementarea inteligenței artificiale și limitele unui pionierat așteptat*, în Cluj Tax Forum Journal nr. 4/2024, pp. 298-304.

¹¹ Pentru detalii, a se vedea C.F. Costăș, *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.