

Principiile dreptului fiscal - fundament al impunerii fiscale

Asist. univ. drd. Alexandru-Mihnea Găină*

Taxation aims to the protection of public (general) concerns and the satisfaction of the functions and necessities of the state. Altogether, the legislative power of the state (the superior one) in issuing fiscal juridical standards couldn't be made in a discretionary way. It is necessary for the reglementation of the public income realization by the state to respect as well the rights and the fundamental liberties of the citizens and constitutional stipulations. For the realization of the fiscal income it is needed required first by that fiscal imposition should be equitable; second by the existence of neutral fiscal measures; third by fiscal imposition has to be efficient. In order to achieve these objectives, fiscal law's juridical standards must obey to following principles: the legality principle; the principle of priority for European law against national law; the equality principle in fiscal matters; d) the principle of juridical security; the principle of non-retroactive laws; the principle of free access in justice for the fiscal domain; the principle of protecting the fundamental rights of the citizens; the principle of the fiscal system protection against the legislative initiative of the citizens.

Key words: Fiscal law, fiscal imposition, public finances, financial science equity.

Cuvinte cheie: drept fiscal, impunere fiscală, finanțe publice, știința finanțelor, echitate

1. Considerații preliminare privind finanțele publice și dreptul fiscal.

În sens generic, **finanțele publice** desemnează totalitatea mijloacelor bănești aflate la dispoziția statului (sau a comunităților locale) pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor sale¹. Finanțele publice s-au manifestat de-a lungul evoluției² sub formă de relații sociale de natură economică. Dezvoltarea economică a determinat și dezvoltarea finanțelor publice în special în țările cu economie liberală. Așadar, apariția și evoluția finanțelor publice se află în strânsă legătură cu organizarea de tip statal. Începând cu secolul al XVIII-lea termenul „*finanțe publice*” a căpătat înțelesul de „*bani și venituri publice*” pentru acoperirea cheltuielilor statului³. Din punct de vedere structural, finanțele publice au în componență două elemente: a) veniturile publice și b) cheltuielile publice.

2. Complexitatea vieții socio-economice a determinat, la jumătatea secolului al XIX-lea apariția unui domeniu nou de studiu: **știința finanțelor**

* Autorul este cadru didactic la Facultatea de Drept și Științe Administrative a Universității din Craiova.

¹ DEX – *Dicționarul explicativ al limbii române*, ediția a II-a, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1996, p. 380

² Pentru dezvoltări privind apariția și evoluția finanțelor a se vedea I. Văcărel, F. Bercea, Gh.D. Bistriceanu, G. Anghelache, M. Bodnar, T. Moșteanu, F. Georgescu, *Finanțe publice*, ediția a IV-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, p. 32-35

³ Idem p. 31 și urm.

publice. Apariția acesteia a fost consecința recunoașterii dreptului bugetar ca bază a statului parlamentar liberal în Europa⁴. Cu toate că știința finanțelor publice se prezintă în primul rând sub forma unei ramuri a științelor economice, ea prezintă interes pentru juriști prin prisma faptului că reprezintă baza de plecare pentru știința juridică a finanțelor publice (dreptul finanțelor publice). Interferențele existente între cele două concepte trebuie privite în dinamismul relațiilor economice dat fiind scopul statului de a perfecționa și asigura un mediu juridico-economic eficient și echitabil pentru cetățenii săi.

În literatura juridică⁵, s-a statuat că totalitatea normelor juridice care reglementează domeniul finanțelor publice formează **dreptul finanțelor publice**. Dreptul finanțelor publice cuprinde două categorii de norme juridice: a) norme juridice financiare (dreptul financiar⁶) și norme juridice fiscale (dreptul fiscal). **Dreptul fiscal** poate fi definit ca fiind acea ramură de drept public care cuprinde totalitatea normelor juridice care reglementează modalitățile de realizare la bugetul național consolidat a veniturilor publice prin intermediul impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a oricăror alte venituri de natură fiscală. Din definierea dreptului fiscal, precum și din caracterul public al acestei ramuri de drept rezultă indiscutabil că impunerea fiscalității se realizează de către stat prin norme juridice obligatorii pentru cetățeni. Chiar dacă prin fiscalitate se urmărește protecția unor interese de ordin public (general), precum satisfacerea funcțiilor și necesităților statului, puterea sa (poziția superioară) în emiterea de norme juridice fiscale nu se poate exercita în mod discreționar. Este necesar ca în activitatea de reglementare având scopul de a îndeplini obiectivele publice statul să respecte drepturile și libertățile fundamentale ale cetățenilor, precum și prevederile constituționale.

2. Principiile dreptului fiscal. Preliminarii. Studiarea și analiza dreptului fiscal nu pot fi realizate fără a se cunoaște principiile care stau la baza elaborării normelor juridice care îl alcătuiesc. Legislația, literatura juridică și practica judiciară română și europeană au consacrat dreptului fiscal mai multe principii, după cum urmează:

3. Principiul legalității. Potrivit art. 139 alin. 1 din Constituția României, „impozitele, taxele și orice alte venituri cuvenite bugetului de stat sau bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege⁷”. Principiul legalității nu trebuie privit în sens strict. De exemplu, la nivel local anumite taxe și impozite⁸ se pot stabili, în virtutea autonomiei locale, prin hotărâri ale consiliilor locale cu respectarea prevederilor constituționale. De asemenea anumite organe ale

⁴ M. Bouvier, M. Ch. Esclassan, J. P. Lassale, *Finances Publiques*, LGDJ, Paris, 1993, p. 9-11

⁵ I. Gliga, *Dreptul finanțelor publice*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1992, p. 9

⁶ Pentru definierea și cuprinderea dreptului financiar a se vedea: M. Șt. Minea, C.F. Costas, *Dreptul finanțelor publice. Vol. I. Drept financiar*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 47

⁷ În opinia noastră, termenul „lege” are în acest context înțelesul de act normativ (lege, ordonanță de urgență, ordonanță simplă, etc.). De exemplu, Codul de procedură fiscală a fost adoptat prin ordonanță.

⁸ Un exemplu în acest sens îl constituie taxa hotelieră pe care consiliile o pot institui.

administrației centrale elaborează și aprobă, cu respectarea prevederilor constituționale, legislația secundară în materie fiscală (norme metodologice, norme de aplicare, instrucțiuni, regulamente, proceduri, etc.).

5. Principiul priorității dreptului european față de dreptul național.

Acest principiu este incident în sistemul fiscal național de la momentul aderării (01.01.2007) României la Uniunea Europeană. Din punct de vedere legal, principiul este reglementat în art. 148 alin. 2 din Constituția României care dispune: „ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.”. Mai mult, în alineatul 4 al art. 148 se prevede că garanții respectării și aplicării acestui principiu sunt instituțiile statului⁹. Originile principiului prevalenței dreptului comunitar se găsesc în jurisprudența europeană. Printr-o hotărâre din 1964, Curtea de Justiție Europeană a considerat că dreptul comunitar este o ordine juridică independentă care are prioritate în fața dreptului național¹⁰. Printr-o altă soluție jurisprudențială s-a precizat faptul că dreptul european (tratatele, regulamentele, directivele ori deciziile) se aplică prioritar chiar și față de Constituția statului membru¹¹. O hotărâre¹² recentă a Marii Camere a Curții de Justiție Europeană a statuat că împotriva dreptului comunitar nu poate fi invocat principiul autorității de lucru judecat din sistemele naționale de drept.

6. Principiul egalității în materie fiscală. Egalitatea în materie fiscală prezintă două componente: a) egalitatea în fața legii fiscale și b) justa așezare a sarcinilor fiscale. Cadrul legal privind egalitatea în fața legii fiscale îl constituie art. 16 din Constituția României care prevede: „Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări”. Uneori, prin maniera de reglementare, legiuitorul nu respectă principiul egalității în fața legii. De exemplu, în materie fiscală o asemenea încălcare o constituie reglementarea instituției cercetării la fața locului prevăzută în art. 57 din Codul de procedură fiscală. Textul legal prevede că persoanele juridice nu au dreptul de refuza accesul organelor de cercetare în sediul sau în spațiile în care persoana respectivă își desfășoară activitatea pentru efectuarea de constatări de ordin fiscal. Mai mult, se prevede că organele fiscale nu au nevoie de autorizarea instanței pentru a pătrunde în incinta

⁹ Art. 148 alin. 4 din Constituție dispune: “Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului (2).”

¹⁰ A se vedea Hotărârea din 15.07.1964, cauza C-6/64 publicată în Culegere 1964, p. 1141.

¹¹ A se vedea în acest sens Hotărârea pronunțată în cauza C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft, publicată în Culegere 1970, p. 1125

¹² Hotărârea Curții de Justiție Europeană (Marea Cameră) din 18.07.2007, având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare, în cauza C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio et dell'Artigianato c. Lucchini Spa (fostă Lucchini Siderurgica SpA)* disponibilă la adresa de internet: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005J0119:RO:HTML>

spațiilor menționate. În acest sens, în doctrină¹³ s-a arătat că art. 57 din Codul de procedură fiscală încalcă prevederile art. 27 din Constituția României referitoare la respectul domiciliului, precum și pe cele ale art. 8 din Convenția Europeană privind Apărarea Drepturilor Omului și Libertăților Fundamentale. De altfel, printr-o hotărâre¹⁴ recentă a Curții Europene a Drepturilor Omului (CEDO) noțiunea de „domiciliu” a fost extinsă și cu privire la sediul social al persoanei juridice.

Justa așezare a sarcinilor fiscale este reglementată prin art. 56 alin. 2 din Constituția României. O decizie¹⁵ din 1994 a Curții Constituționale preciza că „fiscalitatea trebuie să nu fie numai legală, ci și proporțională, echitabilă, rezonabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriile grupelor sau categoriilor de cetățeni”.

7. Principiul securității juridice. Principiul securității juridice se referă la faptul că cetățenii trebuie apărați tocmai împotriva pericolului (insecurității) pe care dreptul îl poate crea sau riscă să îl creeze. În doctrină¹⁶, s-a considerat că principiul securității juridice implică patru aspecte: 1) retroactivitatea legii, 2) teoria aparenței, 3) legalitatea incriminării și a pedepsei, și 4) obscuritatea textelor legale. Acest principiu nu implică numai neretroactivitatea legii fiscale, ci și unele aspecte cu o sferă de cuprindere mult mai largă¹⁷ precum: accesul contribuabililor la legislația aplicabilă și previzibilitatea legislației fiscale, obligația organelor fiscale de a-și defini exigențele și de a-și respecta angajamentele luate, dreptul cetățenilor la o interpretare unitară a legislației fiscale.

8. Principiul neretroactivității legii. Consacrarea legală a acestui principiu o constituie art. 15 alin. 2 din Constituția României care prevede că: „Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile”. În unele state europene (Belgia, Franța) a fost admisă retroactivitatea legii¹⁸ în anumite situații de strictă interpretare precum: când există necesitatea protejării interesului general; când contribuabililor nu li se pot aplica sancțiuni și nu le pot fi afectate drepturi recunoscute prin hotărâri cu autoritate de lucru judecat.

9. Principiul accesului liber la justiție în domeniul fiscal. Acest principiu este reglementat de art. 21 din Constituția României, precum și de art. 6 din Convenția Europeană privind Apărarea Drepturilor Omului și Libertăților

¹³ C. F. Costăș, *Garanțiile privind inviolabilitatea domiciliului în cadrul noii proceduri fiscale române*, în Revista Română de Dreptul Afacerilor nr. 9-10/2004, p. 9-11

¹⁴ A se vedea Hotărârea CEDO din 16 iulie 2002 pronunțată în cauza *Société Colas Est și alții c. Franța* disponibilă la adresa de internet a CEDO: http://www.echr.coe.int/echr/Homepage_EN

¹⁵ A se vedea Decizia Curții Constituționale nr. 3/1994 publicată în M.Of. al României nr. 145/8 iun. 2004.

¹⁶ P. Lambert, *Le principe général de la sécurité juridique et les validations législatives*, în *Sécurité juridique et fiscalité*, Ed. Bruylant, Bruxelles, 2003, p. 5

¹⁷ M. Șt. Mînea, C.F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice. Vol. II. Drept fiscal*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 32 și urm.

¹⁸ R. Bufan, *Drept fiscal al afacerilor*, Ed. Brumar, Timișoara, 2003, p. 35-36

Fundamentale. Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat în mai multe rânduri¹⁹ că instituirea unei taxe de timbru într-un quantum foarte ridicat contravine prevederilor art. 6 din Convenția Europeană.

10. Principiul protecției drepturilor fundamentale ale cetățenilor.

Principiul protecției drepturilor fundamentale ale cetățenilor se manifestă în domeniul fiscal sub mai multe aspecte cu privire la drepturile contribuabililor astfel: dreptul la apărare, dreptul la respectul domiciliului și a vieții private, dreptul la un proces echitabil, secretul fiscal, etc. În materie fiscală există totuși unele prevederi legale care contravin principiului. Exemplu în acest sens îl constituie dispozițiile art. 77¹ alin. 6 din Codul fiscal prin care se dă posibilitatea registratorului de Carte Funciară să refuze înscrierea dreptului de proprietate până la momentul la care cumpărătorul face dovada plății impozitului pe venitul provenit din transferul proprietăților imobiliare de către vânzător²⁰.

11. Principiul protecției sistemului fiscal împotriva inițiativei legislative a cetățenilor. Principiul este consacrat de art. 74 alin. 2 din Constituția României, care prevede că nu pot face obiectul inițiativei legislative a cetățenilor problemele în materie fiscală. Principiul protecției sistemului fiscal este atenuat de principiul autonomiei locale prin care se permite la nivel local ca prin inițiativa legislativă a cetățenilor să se conteste proiectul bugetului local sau instituirea unor taxe speciale.

12. Principiile fiscalității. Punerea în practică a politicilor fiscale presupune îndeplinirea obiectivelor sociale și economice propuse de stat. Atingerea obiectivelor se realizează printr-o așezare și dimensionare echitabile și echilibrate a taxelor și impozitelor. Este necesar pentru aceasta să existe anumite direcții (principii) prin care să se impună tuturor participanților în relațiile fiscale o conduită unică, unitară și neechivocă. În acest sens, în stabilirea sarcinilor fiscale trebuie, pe lângă principiile de drept fiscal să se aibă în vedere anumite principii privind impunerea. Unele dintre acestea au fost consacrate expres prin lege, iar altele, pornindu-se de la prevederile legale au fost consacrate și dezvoltate de doctrină și practică judecătorească română și europeană.

Principiile legale privind impunerea fiscală (stabilite de art. 3 din Codul fiscal) sunt următoarele: **neutralitatea măsurilor fiscale** în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții

¹⁹ Pentru România sunt de referință anumite hotărâri ale CEDO prin care aceasta a fost condamnată pentru încălcarea art. 6 din Convenția Europeană. A se vedea în acest sens: Hotărârea din 24 mai 2006 pronunțată în cauza *Weissmann și alții c. România*, Hotărârea din 25 ianuarie 2007 pronunțată în cauza *Iorga c. România*, Hotărârea din 7 februarie 2008 pronunțată în cauza *Beian c. România* toate disponibile la adresa de internet a CEDO: http://www.echr.coe.int/echr/Homepage_EN

²⁰ A se vedea cu privire la încălcarea principiului protecției drepturilor fundamentale și Hotărârea CEDO din 9 martie 2006 pronunțată în afacerea *Eko-Elda Avee c. Grecia* disponibilă la adresa de internet a CEDO: http://www.echr.coe.int/echr/Homepage_EN

egale investitorilor, capitalului român și străin²¹ (art. 3 lit. a); **certitudinea impunerii** se realizează prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale²² (art. 3 lit. b); **echitatea fiscală** la nivelul persoanelor fizice și juridice, prin impunerea egală a veniturilor în funcție de mărimea acestora, subiectul plătitor și natura venitului realizat sau bunului deținut²³ (art. 3 lit. c); **eficiența impunerii** prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore²⁴ (art. 3 lit. d).

13. În literatura juridică, pornindu-se de la principiile prevăzute de lege, au fost consacrate următoarele principii: *Principiul impunerii echitabile*, poate și cel mai important pentru contribuabili, are în componența sa două aspecte: 1) egalitatea în fața impozitului (neutralitatea impozitului) și 2) egalitatea prin impozit. *Egalitatea în fața impozitului* își are originea în lozinca Revoluției Franceze “Liberté, égalité, fraternité” (“Libertate, egalitate, fraternitate”). Neutralitatea impozitului presupune pe de o parte ca impunerea să se facă în același mod pentru toate persoanele fizice și juridice, indiferent de locul unde domiciliază sau își au sediul, fără să existe deosebire de tratament fiscal de la o zonă la alta a țării; pe de altă parte impunerea trebuie să se facă în același mod pentru toate activitățile economice, indiferent de forma juridică în care sunt organizate sau funcționează, producători individuali ori întreprinderi mari sau mici.

Egalitatea prin impozit presupune diferențierea obligațiilor fiscale de la o persoană la alta avându-se în vedere factori economico-sociali, precum mărimea absolută a materiei impozabile sau situația personală a subiectului impozabil. Diferențierea sarcinilor fiscale se face în două direcții: 1) pe orizontală – prin mărimea relativă a sarcinii fiscale la care este supusă o persoană fizică sau juridică, pentru veniturile realizate dintr-o anumită sursă și 2) pe verticală – prin mărimea relativă a sarcinii fiscale corespunzătoare unor venituri diferite în quantum, realizate de către persoane diferite, dar care au aceeași sursă de proveniență. Cu

²¹ Acest principiu se constituie, după cum vom vedea, într-o proiecție a principiului egalității (echității) consacrat în literatura juridică

²² Certitudinea impunerii presupune obligația contribuabililor ca în orice moment aceștia să cunoască în orice moment normele juridice aplicabile.

²³ Principiul echității fiscale este o consecință firească a principiului consacrat prin Constituție privind justa așezare a sarcinilor fiscale

²⁴ Pentru critici privind formularea “nefericită” a principiului eficienței a se vedea R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 104

toate acestea, tocmai aplicarea regulilor ce decurg din principiul impunerii echitabile poate crea, în practică, anumite discriminări²⁵.

14. Principiul politicii financiare presupune ca introducerea unui nou impozit să fie eficientă. În acest sens impozitul trebuie să îndeplinească următoarele condiții: *să aibă un randament fiscal ridicat*, adică să fie universal, plătit de către toate persoanele care realizează venituri din aceeași sursă sau care posedă același gen de avere și să cuprindă întreaga materie impozabilă, să nu fie susceptibil de evaziuni ori fraude fiscale și să nu reclame cheltuieli mari de percepere; *să fie stabil*, adică să nu fie influențat de oscilațiile provocate de conjuncturile sociale și economice; *să fie elastic*, adică să se adapteze nevoilor fiscale.

15. Principiul politicii economice presupune utilizarea impozitelor pentru dezvoltarea sau restrângerea unor ramuri economice de către stat. Aceasta se realizează astfel: atunci când este necesară majorarea consumului, statul intervine prin reducerea impozitelor indirecte care grevează consumul sau atunci când este necesară restrângerea consumului, statul intervine prin majorarea cotelor impozitelor respective; prin stabilirea de taxe vamale ridicate pentru import, reducerea sau scutirea de impozite indirecte a circulației produselor respective obținute în țară ori micșorarea impozitelor directe datorate de investitorii autohtoni; prin acordarea de subvenții pentru agenții economici care își desfășoară activitatea în anumite ramuri ale economiei.

²⁵ Pentru modalitățile privind eliminarea eventualelor discriminări fiscale a se vedea M. Giugariu, *Principiul non-discriminării între contribuabili. Artă discriminării fiscale*, în Curierul Judiciar, nr. 9/2003