

**Dr. Mădălin Irinel Niculeasa**

**SUMMA FISCALIS**  
**TRATAT DE DREPT FISCAL ȘI FINANCIAR PUBLIC**

---

**DREPT POZITIV ROMÂN ȘI COMUNITAR**

*Raportul juridic. Teoria legii fiscale. Teoria sarcinilor fiscale.  
Impozitul pe venit. Impozitul pe profit. Taxa pe valoare adăugată*

**Universul Juridic**  
București  
-2011-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2010, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

**S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**S.C. Universul Juridic S.R.L.**

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI  
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE SEMNĂTURA  
AUTORULUI ȘI ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE  
INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

**NICULEASA, MĂDĂLIN IRINEL**

**Summa fiscalis : tratat de drept fiscal și financiar public :  
raportul juridic, teoria legii fiscale, teoria sarcinilor fiscale,  
impozitul pe venit, impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată / Mădălin  
Irinel Niculeasa. - București : Universul Juridic, 2011**

Bibliogr.

ISBN 978-973-127-497-3

347.73

**REDACȚIE:**

tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.665**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

**DEPARTAMENTUL**

tel.: **021.314.93.15; 0726.990.184**

**DISTRIBUȚIE:**

fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

**[www.universuljuridic.ro](http://www.universuljuridic.ro)**

**COMENZI ON-LINE,**

**CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%**

## § 1. JUSTIFICARE.EXPLICAȚIE. PRECIZARE RELATIVĂ LA GENUL LITERAR

Cuvântul *summa* este sinonim cu compilație sau colecție, după cum poate fi înțeles și ca rezumat sau ca înțelegere sistematică. Plecând de la aceste sensuri există<sup>1</sup> *summe compilație, summe rezumat și summe sistematice*. La rândul lor, în cadrul *summe compilație* există *summe omiletice, exegetice și teleologice*, după cum în cadrul *summe rezumat* intră *summe cu caracter moral, summe cu conținut doctrinar și summe cu conținuturi variate*. În cadrul genului intermediar reprezentat de summete sistematice se încadrează *summe teologice, summe de drept, summe filosofice sau de gramatică și logică*.

P. Glorieux, atunci când încearcă să identifice genul literar al lui Toma din Aquino sau să identifice criteriile necesare distingerei între *summe*, folosește ca și criteriu fundamental, independența acestor lucrări față de regulamentele școlare și regulamentele universitare. Ne propunem să analizăm fenomenul fiscal și financiar public în mod cât mai complex și pluridisciplinar, chiar dacă aceasta semnifică faptul că lucrarea nu se va încadra în tiparele universitare abordate până la acest moment. Mai mult, practicienii nu trebuie să gândească că își vor găsi în această lucrare soluțiile la problemele lor de zi cu zi căci vor fi dezamăgiți, întrucât lucrarea va oferi instrumentele necesare soluționării spețelor și nu soluționează problemele la scară individuală. Acest fenomen este atât de larg și de neanalizat în profunzime până la acest moment încât este dificil de cuprins uno ictu în această lucrare o explicare exhaustivă și foarte detaliată a problemelor. La acest moment noi oferim doar instrumentele.

Înțelegerea acestui gen literar poate fi realizată mai ușor dacă vom arăta modalitatea în care *Summele* erau analizate încă din secolul XII. Astfel, prologul la *Summa de sacramentis* a lui Hugo de Saint – Victor: *Hanc enim quasi brevem quamdam summam omnium in unam seriem compegi, ut animus aliquid certum haberet, cui intentionem affigere et conformare valeret, ne per varia Scripturarum volumina et lectionum divortia sine ordine et directione raperetur* pentru ca în prologul la *Sentințele lui Petru de Poitiers* să se dispună: *disputabilia igitur sacrae Scripturae ut rudimentis ad eam accedentium consulamus, in seriem redigentes inordinata in ordinem redigimus; inveterata per modestam inquisitionem renovamus: solutiones ubi de medio montium fluxerunt adhibemus. (...) Ordinem quoque quinque partitionum distinximus. In prima agenda de fide Trinitatis. In secunda rationalis creaturae. In tertia de reparatione quae facta est per virtutum restitutionem. In quarta de ea quae semel facta est per incarnationem. In quinta de ea quae quotidie fit per sacramentorum participationem*. În continuare Toma din Aquino vorbește despre analiza pe scurt și limpede (*breviter et dilucide*) cele ce sunt supuse analizei, astfel încât lucrurile inutile să fie evitate iar dezordinea înlăturată. Nu ne propunem o abordare clasică și tradițională a fenomenului ci dorim un alt fel de analiză a fenomenului astfel încât instituțiile juridice să fie relevate publicului la adevărata lor dimensiune. Nu ne-am propus să scriem cărți din cărți după cum nu ne-am propus să reproducem prevederi legale.

Când Iustinian a început redimensionarea dreptului roman (î.Ch. 529-534) scopul său a fost destul de ambițios, în sensul că acesta și-a dorit să producă un text (*Corpus Juris Civilis*) care să nu mai suporte niciun fel de modificări. În acest sens, Dante Aligheri în *Divina Comedia*<sup>2</sup> a permis

---

<sup>1</sup> Toma Din Aquino, *Summa Theologica*, I, Polirom, p. 22 și P. Glorieux, *Sommes theologiques*, în DTC, vol. XIV, 1941, col. 2341.

<sup>2</sup> D. Alighieri *Commedia, Paradiso*, VI, 10-13 (in the English translation by R. and J. Hollander, published by Princeton Dante Project at <http://etcweb.princeton.edu/dante/pdp/>).

lui Iustinian să spună că „Cezar a fost, eu sunt Iustinian (...)”. Asumând că există profesioniști cu posibilitățile și limitele lui Iustinian în zilele noastre, acestea nu ar fi suficiente pentru a cuprinde dintr-o singură *respirație științifică* această ramură de drept; insuficienta analiză în decursul ultimilor ani atât la nivel legislativ cât și la nivel doctrinar asupra acestui fenomen determină o nevoie de analiză care trebuie să se întindă pe o perioadă constantă și lungă de timp.

Demersul nostru nu este o încercare de reclassificare a dreptului fiscal și financiar public, astfel cum a încercat Leon Duguit cu dreptul public, și în special cu dreptul constituțional. După cum considera și N. Steinhardt<sup>1</sup>, opera lui Duguit este un punct de întâlnire a sistemelor, aceasta și datorită reminiscentelor clasice pe care le cuprinde în analiză. Julien Bonnetcase povestea că Duguit îi spunea că nu va fi liniștit până ce nu va fi reușit să clădească un sistem al lui, cu totul nou și personal. În materia supusă analizei nu poate fi imaginată o luptă științifică ca cea purtată între Duguit și Adhemar Esmein, primul pentru a dărâma clasicismul juridic și a re poziționa lucrurile, iar cel din urmă pentru a slăvi meritele clasicismului juridic, întrucât această ramură de drept nu a ajuns încă la nivelul clasicismului; pentru a redesena, reinventa, re așeza avem nevoie ca lucrurile să fie așezate *prima facie*, condiție care nu este îndeplinită în cazul de față prin faptul că dezbateră juridică fiscală nu a atins cotele necesare determinării clasicismului fiscal. Revoluțiile juridice sunt specifice unor sisteme juridice, or în cazul de față, lipsa unui sistem înlătură și ideea de revoluție. Dezbateră gen Montesquieu – Rousseau, Duguit – Esmein poate fi înlocuită de atitudinea nuanțată a lui Hauriou care a reușit să fie un revoluționar clasic în abordarea fenomenelor juridice.

Fiscalitatea este o instituție complexă, aflată la limita dintre economie și juridic, fapt ce face ca și abordarea științifică a fenomenului să fie duală: atât juridică cât și economică. Întrepătrunderea juridicului și economicului asupra fenomenului fiscal atribuie competența de analiză atât juristului cât și economistului. Această antinomie de competență este doar aparentă, întrucât rigoarea juridică și științifică permite o delimitare conceptuală clară de analiză.

Fenomenul fiscal cuprinde o parte matematică/cuantificabilă și o parte filozofică, necuantificabilă în niciun fel. Partea matematică este partea reglementată, fiind însuși legea fiscală, în timp ce partea filozofică este analiza economică și fiscală a fenomenului. Juriștii analizează partea cuantificabilă și au plenitudine de competență asupra acesteia, în timp ce analiștii de orice natură, alta decât juridică, contemplă politica economică și politica fiscală. Putând fi catalogați ca fiind categorici în analiză, dorim să precizăm faptul că suprapunerea și inversarea planurilor este dăunătoare analizei, oricare ar fi aceasta. La noi ca la nimeni. Atât legislativ cât și doctrinar, latura juridică a fiscalității este contemplată de economiști, după cum latura economică a acestui fenomen este analizată de juriști.

Să nu fim înțeleși greșit. Atât juristul cât și economistul pot comenta o latură sau alta a fiscalității, în raport de bagajul de instrumente de analiză dobândite. Cu alte cuvinte, juristul care stăpânește instrumentele analizei economice poate analiza în mod pertinent fenomenul fiscal, din această perspectivă, după cum economistul stăpân pe instrumentele juridice poate analiza fenomenul juridic din punct de vedere economic. Plenitudinea de competență se răsfrânge în primul rând asupra instrumentelor de lucru și abia apoi asupra obiectului analizei. Nuanțele epistemologice în cadrul analizei au un rol important, însă nu totdeauna acestea își dobândesc locul în cadrul analizei. De aici faptul că terminologic competența de analiză trebuie menținută în limite categorice.

Analiza noastră are în vedere în mod esențial și substanțial partea juridică a fenomenului. Nici nu suntem specialiști în abordarea economică a fenomenului, dar nici nu considerăm necesară întrepătrunderea sferelor de analiză. Însă colaborarea dintre cele două laturi ale aceluiași fenomen nu ne permit să ignorăm cu desăvârșire partea economică a fiscalității. Și din acest motiv, respectiv pentru a identifica și cauzele fiscalității vom aborda în mod funciar și perspectiva economică a fiscalității, dar doar în măsura în care această abordare folosește analizei juridice. Când vezi Codul fiscal, comentat și adnotat de economiști sau juriști, care comentează politica fiscală și latura economică a fiscalității la televizor, în mod clar sentimentul confuziei conceptuale este născut și menținut asupra fenomenului. La nivel legislativ, această stare de confuzie este

<sup>1</sup> N. Steinhardt, *Principiile clasice și noile tendințe ale dreptului constituțional*, Ed. Polirom, 2008.

continuată prin faptul că se permite consultantului fiscal, absolvent de facultate cu profil economic, să ofere asistență juridică pe probleme de fiscalitate. În acest sens a se vedea art. 3 din O.U.G. nr. 71/2001 privind organizarea activității consultanților fiscali. Este greu de explicat în mod predictibil cum poate un economist despre competența organelor fiscale, nulitatea actelor administrative fiscale, sau cum poate acesta apăra drepturile contribuabilului în fața organelor fiscale.

Fenomenul fiscal este deopotrivă atât juridic cât și economic. Analizarea juridicului cu instrumentele economicului este dăunătoare și intrigantă. Recunosc că delimitarea dintre cele două fațete ale aceluiași aspect, este dificilă, însă aceasta există și trebuie identificată pe calea analizei, chiar dacă acest lucru nu este totdeauna accesibilă. În concluzie, după cum nu se poate mânca ciorba cu furculița, asemenea nu se poate comenta Codul fiscal dacă nu știi ce înseamnă raport juridic, bun sau interpretarea legii.

## § 2. ARGUMENT ȘI CONTRAARGUMENT

*Contextualitatea fenomenului fiscal.* Fiscalitatea are o natură contextuală<sup>1</sup> în sensul că aceasta împreună cu politica monetară<sup>2</sup> contribuie în mod considerabil la realizarea politicii economice – genul proxim al celor două instituții. Astfel, în jurisprudență s-a stabilit că atunci când procedează simultan la conversia în euro și la majorarea valorii unei taxe, un stat membru trebuie să asigure garantarea către agenții economicii a securității juridice și a transparenței, Respectarea acestor cerințe presupune, în special, ca agenții respectivi să poată opera o distincție clară în actele normative în cauză între decizia autorităților acestui stat membru de a majora valoarea taxei și operațiunea de conversie în euro a acestei valori. Regulamentele nr. 1103/97 și nr. 974/98 trebuie interpretate în sensul că acestea se opun unei reglementări naționale care, cu ocazia unei operațiuni de conversie în euro a valorii unei taxe, a majorat această taxă la o valoare superioară celei care ar fi rezultat din aplicarea regulilor de conversie prevăzute de aceste regulamente, cu excepția cazului în care o astfel de majorare respectă cerințele de securitate juridică și transparență garantate de regulamentele respective, ceea ce presupune că actele normative în cauză permit să se facă o distincție clară între decizia autorităților unui stat membru de a majora această valoare și operațiunea de conversie în euro a valorii respective.

De ceva vreme am încercat să aprofundez, atât din perspectivă practică cât și din perspectivă teoretică (științifică), fiscalitatea din țara noastră, iar constatările și concluziile dobândite în cursul acestei experiențe m-au determinat să concluzionez că în această materie avem o abordare unilaterală, combinativă și funciară/retrogradă de analiză.

*Unilateralitatea analizei.* Dincolo de rațiunile politice de adoptare a actelor normative, există posibilitatea să așezăm în spatele acestei proceduri și temeiuri ce țin de tehnica legislativă, de poziționarea în sistem (vorbesc despre sistemul legislativ) a respectivelor acte normative precum și de progresele realizate de cercetarea juridică în materia ce formează obiectul reglementării.

Este indubitabil că reglementarea unui domeniu ca fiscalitatea trebuie să țină seama atât de voința politică (programul politic) a partidului/coalitiei aflate la guvernare, dar mai cu seamă trebuie să bage în seamă jurisprudența și literatura de specialitate în domeniu. Ignorarea acestor surse de inspirație pentru legiuitor determină adoptarea unor acte normative care pot fi în acord cu voința politică dar care însă vor fi contrare realității juridice.

Mai gravă decât ignorarea cercetărilor juridice în domeniu este împiedicarea efectuării unei astfel de cercetări, prin modificarea unui act normativ la nivel de concepție. Dacă analizăm literatura juridică din țara noastră apărută în ultimii 5 ani de zile, vom observa că dreptul fiscal este cel mai sărac domeniu din acest punct de vedere, aceasta deși implicațiile practice ale acestuia se

---

<sup>1</sup> European Commission (2003), The EU Economy 2003 Review, European Economy, no.6; Fernald J. (1999), Assessing the link between public capital and productivity, *American Economic Review* 89:3, 619-638.

<sup>2</sup> CJCE, camera a doua, hotărârea din 18 ianuarie 2007 în cauza C-359/05, *Estager SA/Receveur principal de la recette des douanes de Brive*).

răsfrâng asupra unui număr foarte mare de persoane, în contextul în care baza veniturilor fiscalizate crește neconținut.

Explicația acestei sărăcii doctrinare vine din faptul că majoritatea persoanelor serioase cu preocupări în domeniu se feresc să comenteze un act normativ care va fi modificat până ce articolul sau cartea va apuca să fie publicată. Mai mult, editurile de profil din țara noastră s-au raliat atât de puternic tendinței date de organele executive ale statului, încât publică reviste cu un conținut exclusiv practic, vecine uneori cu popularizarea dreptului, respectiv cărți (nu le pot numi studii) care abordează exclusiv procedura practică a fiscalității. Fără îndoială există și excepții notabile în aceste direcții, însă eu doresc să relev anormalitatea și nu normalitatea.

Nu sunt de acord cu susținerea conform căreia fiscalitatea<sup>1</sup> are nevoie doar de practică și de legiuitor. Un domeniu social acoperit juridic nu poate exista și evolua în lipsa unei cercetări juridice chiar și pur teoretice. Dreptul civil sau dreptul comercial din țara noastră au reușit să se mențină în imediata apropiere a tendințelor legislative existente la nivel internațional în special datorită cercetării juridice pur teoretice dezvoltată în decursul timpului. Cunoșcătorii înțeleg ce înseamnă pentru lumea dreptului civil, deopotrivă teoretică și practică, prezența lui Hamangiu sau pentru lumea dreptului comercial, implicarea lui I. L. Georgescu.

Fiscalitatea din țara noastră are o singură latură, cea practică lipsindu-i în mod substanțial latura teoretică. Adoptarea Codului fiscal, respectiv a Codului de procedură fiscală s-a realizat ignorându-se cercetarea juridică existentă în această materie la nivel național sau internațional. Mai mult, adoptarea actelor normative ce dau conținut fiscalității au în vedere practica economică și mai puțin practica juridică referitoare la aceste fenomene.

Este cunoscut faptul că doctrina juridică are drept menire să stabilească constantele/principiile domeniului de drept analizat. Lipsa constantelor în drept este echivalentă cu ceea ce Maiorescu numea forma fără fond, întrucât raportul dintre realitatea normată și activitatea de legiferare se află într-un dublu raport: realitatea faptică determină adoptarea unui anumit act juridic, dar și realitățile factice sunt dirijate de voința legiuitorului. Or voința legiuitorului, în lipsa suportului doctrinar, poate cârmui realitățile factice în direcția greșită. Astfel, în ceea ce privește principiul interzicerii abuzului de drept, trebuie amintit că acesta urmărește, în special în domeniul TVA, ca reglementarea comunitară să nu fie extinsă într-atât încât să acopere practicile abuzive ale operatorilor economici, și anume operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul comunitar<sup>2</sup>. Acest principiu are astfel ca finalitate interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate în scopul unic de obținere a unei facilități fiscale<sup>3</sup>. În plus, trebuie să se sublinieze că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. Nu fac o pledoarie *pro domo* pentru rolul doctrinei în viața juridică, pentru că nu este nevoie de așa ceva. Necesitatea doctrinei pentru viața juridică este o axiomă.

Dreptul fiscal<sup>4</sup> din țara noastră, *ab initio* a fost creat în lipsa suportului doctrinar, în sensul că actele normative cu impact în domeniu au lăsat la o parte cercetările juridice în domeniu. Această tendință a fost întâlnită și la momentele în care respectivele acte normative au fost modificate. În acest sens, dacă noul Cod civil este conturat de o echipă din care fac parte profesori, avocați, judecători, consilieri juridici, Codul fiscal a fost adunat de către reprezentanții unei singure direcții de activitate. Codului fiscal sau Codului de procedură fiscală le lipsește perspectiva globală asupra realității juridice.

*Combinativitatea abordării.* O altă tendință ce se manifestă în spațiul fiscalității românești este aceea de a primi acest fenomen exclusiv din perspectiva economică. Există Codul fiscal comentat de contabili, există persoane ce apar la televizor, de profesie juriști (avocați), ce apar în mass-

<sup>1</sup> Gaspar V. and A. Pereira (1995), The impact of financial market integration and unilateral public transfers on investment and growth in EC capital importing countries, *Journal of development Economics* 48, 43-66.

<sup>2</sup> A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax și alții*, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 69 și 70.

<sup>3</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, *Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 55.

<sup>4</sup> Gramlich E. (1994), *Infrastructure investment: a review essay*, *Journal of Economic Literature*, 32, 1176-96.

media și analizează latura economică a fiscalității, după cum există economiști ce analizează perspectiva juridică a acestui domeniu.

Această întrepătrundere și inversare de perspective face ca în momentul în care juristul trebuia să explice de ce Ordinul ministrului Păcuraru cu privire la extinderea bazei de impunere contravenea dispozițiilor legale, acesta să aibă o serioasă problemă de identificare a temeiului constituțional sau de explicitarea a principiului legalității în materie fiscală.

Fiscalitatea este un fenomen deopotrivă economic și juridic, însă analizarea acestuia trebuie realizată în mod sincronizat și nu interdependent. Mixarea celor două perspective este contra-productivă. Inclusiv din punct de vedere economic, abordarea combinativă a fenomenului trebuie să primeze. Implicarea Statului în economie, indiferent de gradul acesteia, are la bază folosirea politicii fiscale<sup>1</sup>, respectiv a politicii monetare. Au existat etape istorice când cele două politici erau folosite în mod independent, fără ca acestea să se influențeze în mod voit reciproc, însă în prezent combinarea acestor două politici a devenit o realitate și o necesitate. Astfel, în acord cu Banca Națională a României îndeplinirea politicii monetare prognozate constând în *țintirea directă a inflației* (inflation targeting<sup>2</sup>) nu poate fi realizată fără o politică fiscală coerentă și riguroasă în același timp.

În același sens, la nivel comunitar politica economică este implementată prin intermediul politicii monetare, respectiv a politicii fiscale. Dacă, politica monetară este prerogativa Bancii Central Europene, o instituție independentă care are ca principal obiectiv stabilitatea prețurilor, politica fiscală rămâne în mâinile statelor naționale, care la nivel european sunt reprezentate de Consiliul Uniunii Europene.

În vederea evitării consecințelor ce derivă dintr-un deficit excesiv, politicile naționale fiscale sunt constrânse de prevederile Pactului pentru stabilitate și creștere (Stability and Growth Pact – SGP) să mențină deficitul în limitele pragului de 3%. Comisia Europeană împreună cu Consiliul, asigură implementarea prevederilor cuprinse în SGP, sens în care trebuie văzută și notificarea adresată României privind limitele deficitului bugetar.

Problema sesizată în practică cu privire la aplicarea acestui mix de politici constă în capacitatea de sincronizare a organelor îndrituite să aplice aceste politici. Politica fiscală este aplicată de către Guvern în timp ce politica monetară este aplicată, de regulă de către Banca Centrală (în România de către Banca Națională a României). Capacitatea de sincronizare a acestor organe constituie mai degrabă un aspect politic, care nu totdeauna ține seama de necesitățile reale economice. Nu în ultimul rând trebuie menționat și faptul că dificultatea îmbinării celor două politici rezultă și din faptul că acestea folosesc mijloace diferite. Astfel, dacă politica fiscală se folosește de impozite și cheltuieli bugetare pentru a influența economia națională, politica monetară, folosind rata dobânzii și masa monetară, încearcă să influențeze creșterea economică.

Politica fiscală<sup>3</sup>, având ca bază bugetul public național, respectiv cheltuielile bugetare și veniturile bugetare, formate în proporție suficient de mare din taxe și impozite încearcă să influențeze

---

<sup>1</sup> Les termes „dispositions fiscales”, figurant à l'article 95, paragraphe 2, CE, qui exclut l'application à de telles dispositions de la procédure d'adoption des mesures de rapprochement ayant pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, prévue au paragraphe 1 de cet article, doivent être interprétés en ce sens qu'ils recouvrent non seulement les dispositions déterminant les personnes assujetties, les opérations imposables, l'assiette de l'imposition, les taux et les exonérations des impôts directs et indirects, mais également celles relatives aux modalités de recouvrement de ceux-ci. *Arrêt du 29 avril 2004, Commission / Conseil (C-338/01, Rec.\_p.\_I-4829) (cf. point 67).*

<sup>2</sup> Cu privire la modalitatea în care Cehia, Polonia și Ungaria au implementat această politică monetară, a se vedea *Țintirea directă a inflației în Republica Cehă, Polonia și Ungaria: Implementare și Performanțe*, Elena Iorga, Wilhelm Salater, Gina Pitulea, Cristina Cazacu, Carolina Oancea, 2004, [www.bnr.ro](http://www.bnr.ro).

<sup>3</sup> Castañar Carrasco, J.M., J. Onrubia Fernández and R. Paredes Gómez, 1998, *Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por comunidades autónomas*, *Instituto de Estudios Fiscales*, Papeles de Trabajo, No. 19; Castañar Carrasco, J.M., J. Onrubia Fernández and R. Paredes Gómez, 1999, *Efectos de la reforma del IRPF sobre la renta disponible y su distribución y sobre el bienestar social: un ejercicio de simulación con microdatos*, *Instituto de Estudios Fiscales*, Papeles de Trabajo, No. 13; Castañar Carrasco, J.M., D. Romero Jordán and F. Sanz Sanz, 2004, *Simulación sobre los hogares españoles de la reforma del IRPF de 2003: Efectos sobre la oferta labora, recaudación, distribución y bienestar*, *Instituto de Estudios Fiscales*, Papeles de Trabajo, No. 10.

În mod considerabil destinul economiei naționale. Din păcate, aceste instrumente sunt folosite de către o autoritate publică<sup>1</sup> eminentamente politică – Guvernul – care de foarte multe ori folosește aceste ustensile în scopuri electorale, spre deosebire de politica monetară care este implementată de Banca Națională a României, organ eminentamente independent. Relativ la efectele concurențiale ale activității autorităților publice precizăm că în materia TVA baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că denaturările semnificative ale concurenței pe care le-ar determina calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public atunci când acestea acționează în calitate de autorități publice trebuie să fie evaluate în raport cu activitatea în cauză, ca atare, fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală. Astfel, un organism de drept public poate să fie însărcinat, în virtutea dreptului național, să exercite anumite activități de natură esențial economică în cadrul regimului juridic care îi este propriu, aceleași activități putând fi exercitate în paralel și de operatori privați, astfel încât calitatea de persoană neimpozabilă a organismului menționat în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată poate genera anumite denaturări ale concurenței.

*Funciaritatea percepției legislative*<sup>2</sup>. Lipsa suportului doctrinar, atât la momentul elaborării actelor normative fiscale cât și pe parcursul aplicării acestora, induce serioase probleme de concepție în această materie atât de sensibilă. Astfel, spre exemplu, analizând dispozițiile Codului de procedură fiscală, vom observa modul redundant de definire a anumitor instituții, incapacitatea de a defini în mod corect, din punct de vedere juridic, instituția raportului juridic fiscal, nesincronizarea prevederilor fiscale cu dreptul comun, etc.

Apogeul acestei inconsistențe doctrinare este reliefat de ultimele modificări aduse Codului de procedură fiscală cu privire la cesiunea de creanță<sup>3</sup>. În conformitate cu art. 175<sup>1</sup> C. proc. fisc. „*Cesionarul creanței fiscale preia ca urmare a cesiunii de creanță toate drepturile cedentului, cu excepția celor conferite de calitatea de creditor bugetar.*” Din punctul nostru de vedere, anterior acestei modificări legislative, organele fiscale aveau dreptul să cesioneze către terți creanța fiscală deținută împotriva unui contribuabil, situație în care se cesiona atât principalul cât și ipoteca legală (accesoriul).

La această dată, în baza dispozițiilor legale mai sus menționate<sup>4</sup>, întrucât ipoteca legală constituită de legiuitor în considerarea situației creanței bugetare, *este un drept conferit de calitatea de creditor bugetar a organului fiscal*, există suficiente argumente pentru a considera că pe calea cesiunii de creanță, reglementată în mod expres, ipoteca legală nu se transmite terțului.

Această situație se datorează exclusiv modalității de adoptare a actelor normative de modificare a Codului fiscal sau Codului de procedură fiscală – în măsura în care un conducător al organelor fiscale are impresia că un anumit domeniu este mai puțin reglementat, imediat acționează în vederea modificării cadrului legal, în acord cu propria percepție. O astfel de abordare a fiscalității este vecină cu reacția instinctuală, reacție ce în niciun caz nu poate fi conformă procedurii legislative.

Dacă nu vom abandona această atitudine unilaterală, combinativă și funciară de analizare a fiscalității vom rămâne în situația în care literatura franceză de specialitate va vrobi (vorbește) despre principiul libertății de gestiune în materie fiscală, iar noi nu suntem capabili, la nivel legislativ, să definim o instituție pe cât de elementară, pe atât de fundamentală – raportul juridic fiscal.

<sup>1</sup> Hotărârea Curții, (Marea Cameră), 16 septembrie 2008, în cauza C-288/07.

<sup>2</sup> Herve Y. and R. Holzmann (1998), *Fiscal Transfers and Economic Convergence in the EU: An analysis of Absorption Problems and an Evaluation of the Literature*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.

<sup>3</sup> La possibilité de cession de droits constitue une règle dont le principe, parce qu'il est admis dans le droit des États membres, doit également être admis en droit communautaire. Le cessionnaire d'un droit se trouve être subrogé au droit d'action en cas d'atteinte portée à ce droit. *Arrêt du 13 novembre 1984, Birra Wührer/Conseil et Commission (256, 257, 265, 267/80, 5 et 51/81 et 282/82, Rec.\_p.\_03693) (cf. al. 10, 12).*

<sup>4</sup> Ratto M, W. Roeger and J. in 'T Veld (2006), "Fiscal Policy in an Estimated Open-Economy Model for the Euro Area", European Economy Economic Paper no. 266, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Brussels, December 2006, [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/economic\\_papers/2007/economicpapers266\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_papers/2007/economicpapers266_en.htm)).

*Lipsa de preocupare științifică în materie fiscală.* Vom analiza literatura de specialitate publicată în decursul timpului în această materie și vom observa faptul că lipsește o substanță științifică în acest domeniu al dreptului. Există instituții fundamentale ale dreptului fiscal care nu au fost explicate în profunzime nici până la această dată, deși acestea datează legislativ încă de la începuturile moderne ale statului român.

Reflexul uman de conservare în fața fiscalității este manifestat inclusiv în ceea ce privește abordarea științifică a fiscalității, în condițiile în care de ani de zile știința juridică în acest domeniu a stat pe loc și nu a evoluat conceptual niciun centimetru.

*Percepțiile sistemului fiscal român.* Sistemul fiscal modern român poate fi privit: *stricto sensu*, când sistemul fiscal român cuprinde doar taxele și impozitele reglementate de Codul fiscal (impozitul pe venit, impozitul pe profit, impozitul pe venitul microîntreprinderilor, taxa pe valoare adăugată, accizele, taxele și impozitele locale, etc.), sau *lato sensu*, când sistemul fiscal modern român cuprinde, pe lângă taxele și impozitele reglementate de Codul fiscal, și alte impozite, în special taxele și impozitele colaterale drepturilor salariale (contribuția la fondul de șomaj, la fondul de asigurări sociale, etc.).

Această modalitate de percepție a sistemului fiscal modern român (*lato sensu și stricto sensu*) este însușită și de către legiuitor, care a reglementat taxele și impozitele care grefează drepturile salariale în mod separat.

Din punct de vedere procedural (al executării silite) această împărțire legislativă a taxelor și impozitelor este mai puțin importantă deoarece ambele categorii de taxe și impozite constituie creanțe bugetare și se bucură de regimul juridic (modalitatea de constituire a titlului executoriu, modalitatea de executare a acestor titluri executorii, ordinea de satisfacere a acestor creanțe, etc.) stabilit de lege pentru astfel de creanțe. Asemenea, sistemului fiscal european (comunitar) și sistemul fiscal român cuprinde impozite directe (impozitul pe venit, impozitul pe profit, etc.) și impozite indirecte (taxa pe valoare adăugată, accizele, etc.), cu regimul juridic aferent<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cu privire la raportul dintre dreptul național și dreptul comunitar, Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal, Dec. civ. nr. 1920/2009, Ședința publică de la 4 Iunie 2009 „Conform prevederilor art. 90 par. 1 din Tratat „Niciun stat membru nu poate să impună, în mod direct sau indirect, asupra produselor altor state membre, impozite interne de orice natură în plus față de cele impuse direct sau indirect asupra produselor interne similare”. Este unanim admis atât în literatura de specialitate cât și în practica judiciară internă și cea a CJCE că art. 90 din Tratat produce efecte directe și ca atare creează drepturi individuale pe care jurisdicțiile statelor membre ale Uniunii le pot proteja. Judecătorul național, ca prim judecător comunitar, are competența atunci când dă efect direct dispozițiilor art. 90 din Tratat să aplice procedurile naționale de așa manieră ca drepturile prevăzute de Tratat să fie deplin și efectiv protejate. Astfel, pentru a aprecia asupra incidenței acestui text în privința taxei speciale de înmatriculare, astfel cum a fost aceasta reglementată în legislația națională, Curtea a considerat că se impune mai întâi analiza jurisprudenței Curții de Justiție a Comunităților Europene în cauze privind reglementări similare ale altor state membre (cauza C-345/93 O. U., cauza C-393/98 H. E., cauza C-101/00 U. și B. T., cauza C-313/05 E. și cauzele conexe C-290/05 și C-333/05 A. O. și O. J.). Că o taxă internă impusă autoturismelor second-hand este discriminatorie și, prin urmare interzisă la impunere în statele membre, în sensul art. 90 par. 1 din Tratat, s-a decis, între altele, în cauzele conexe C-290/05 și C-333/05 A. O. și O. J. unde Curtea de Justiție a arătat că o taxă de înmatriculare este interzisă atâta timp cât această taxă: este percepută asupra autoturismelor second-hand puse pentru prima dată în circulație pe teritoriul unui stat membru, valoarea acesteia, determinată exclusiv prin raportare la caracteristicile tehnice ale autovehiculului (tip motor, capacitate cilindrică) și la clasificarea din punct de vedere al poluării este calculată fără a se lua în seamă deprecierea autoturismului de o asemenea manieră încât, atunci când se aplică autoturismelor second-hand importate din statele membre, aceasta excede valoarea reziduală a aceleiași taxe, încorporată în valoarea de piață a unor autoturisme second-hand similare care au fost deja înmatriculate în statul membru în care sunt importate. Curtea reține că taxa specială de înmatriculare reglementată de legislația națională, se impunea a fi calculată, în speță, potrivit art. 214<sup>1</sup> alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare la momentul de referință), în raport de capacitatea cilindrică a vehiculului, de norma de poluare și de vârsta autovehiculului, adică în raport de criterii obiective, similare, spre pildă, celor prevăzute de legislația ungară examinată de CJCE în cauzele conexe C-290/05 și C-333/05 A. O. și O. J. Pentru a verifica compatibilitatea reglementării naționale în materie cu prevederile art. 90 alin. 1 din Tratat, prin prisma mai sus citatei jurisprudențe a CJCE, trebuie, în concret, să se compare valoarea întregă a taxei cu valoarea reziduală a aceleiași taxe după trecerea unei perioade de depreciere a autovehiculului. Or, la o simplă comparație se poate observa că taxa de primă înmatriculare, astfel cum este stabilită potrivit legislației române, nu doar că nu descrește odată cu deprecierea ei

*Artificialitatea abordării legislative a fiscalității.* Considerăm artificială ideea împământenită în România ultimului deceniu, conform căreia adoptarea unui act normativ în domeniul fiscal<sup>1</sup> este determinată de implementarea *acquis-ului* comunitar, deoarece, astfel cum vom arăta, sistemul de drept comunitar a înțeles să lase la latitudinea (într-o măsură mai mare în materia impozitelor directe și mai mică în materia impozitelor indirecte) statelor membre modul în care acestea reglementează taxele și impozitele. Dispozițiile dreptului comunitar produc efecte juridice exclusiv pe teritoriul comunitar și față de statele membre care fac parte din Uniunea Europeană, față de cetățenii și resortisanții acestora și față de autoritățile și instituțiile statelor membre. Așa fiind, raportul juridic de achiziție al unui bun de către un cetățean european cu un alt cetățean de pe o piață, alta decât cea comunitară, nu se supune regulilor dreptului comunitar ci regulilor dreptului statului de achiziție din punct de vedere al fiscalității și al plății taxelor conexe achiziției. Prin urmare, dacă autovehiculul a fost importat din SUA, spre exemplu, acestuia nu i se aplică dreptul comunitar relevant ci dreptul intern, regulile libertății de mișcare a bunurilor specifice dreptului comunitar neafectând raportul juridic de achiziție al bunului de pe o altă piață decât cea comunitară.

---

În timp, ci ea crește direct proporțional cu aceasta, ceea ce o face nevalabilă în toate situațiile ipotetice posibile. Este real că motivul de nevaliditate este nerespectarea art. 90 alin. 1 din Tratat, iar jurisprudența CJCE arată că *taxa este invalidă doar în măsura în care excede taxa reziduală încorporată în valoarea de piață a autovehiculelor second-hand similare deja înmatriculate în statul membru respectiv*. Cu toate acestea, în lipsa unor repere oferite de legiuitorul român, în lipsa unor criterii sau modalități legale, *previzibile*, de determinare a măsurii deprecierei reale a autovehiculelor în perioada de timp ce constituie vechimea sa, Curtea apreciază că instanța de fond în mod cu totul întemeiat a procedat la anularea întregii taxe percepută reclamantului. Și este așa, deoarece România este stat membru al Uniunii Europene începând cu data de 1 ianuarie 2007 astfel că sunt activate dispozițiile art. 148 alin. 2 din Constituția României conform cărora legislația comunitară cu caracter obligatoriu prevalează legii interne iar conform alin. 4 din același articol jurisdicțiile interne garantează îndeplinirea acestor exigențe. Pe de altă parte, obligația de a aplica prioritar dreptul comunitar nu este opozabilă numai jurisdicțiilor ci și Guvernului însuși și organelor componente ale acestuia cum sunt bunăoară autoritățile fiscale ori a altor instituții cum este cea reprezentată de pârât. Din această perspectivă, invocarea de către pârât a legii fiscale interne în temeiul căreia este obligatorie perceperea taxei speciale dovedită contrarie cu normele dreptului comunitar înfrânge nu numai dispozițiile constituționale precizate dar pune serioase semne de întrebare asupra îndeplinirii obligației de loialitate comunitară asumate de România ca stat membru. Într-o atare ipoteză revine jurisdicțiilor să elimine această disfuncționalitate recunoscând particularilor drepturile prin aplicarea directă a Tratatului în așa fel încât acestei norme să i se recunoască și caracterul ei util. Astfel, Curtea nu va face altceva decât să aplice dispozițiile constituționale interne și normele Tratatului de așa manieră pentru a i se recunoaște particularului dreptul său de a nu fi impus cu o taxă specială discriminatorie la înmatricularea pentru prima dată în România a autoturismului second-hand importat dintr-un alt stat membru al Uniunii. În această manieră Curtea consideră că își îndeplinește misiunea trasată atât de Tratat cât și de Legea de ratificare a acestuia precum și de Curtea de Justiție în practica judiciară pertinentă (cauza Simmenthal II din anul 1978). Curtea are în vedere așadar principiile și regulile desprinse din hotărârea Curții de Justiție în cauza Simmenthal II din anul 1978 unde s-a decis că eficiența deplină a dreptului comunitar ar fi afectată, dacă o regulă de drept intern ar putea împiedica o instanță, care are pe rol o problemă de drept comunitar, să nu o poată tranșa. Apoi, așa cum s-a arătat mai sus această decizie a definit misiunea judecătorului național când se confruntă cu problema contrarietății între un act național și o dispoziție comunitară, indicând că *"orice judecător național sesizat în cadrul competenței sale, are obligația de a aplica integral dreptul comunitar și de a proteja drepturile pe care acesta le conferă particularilor, lăsând neaplicată orice dispoziție eventual contrară legii naționale"*. Această formulă semnifică faptul că judecătorul național trebuie să lase neaplicată orice dispoziție a dreptului național, fie că este vorba de un act normativ sau un act individual. În plus, această decizie a demonstrat cu claritate că pentru a atinge acest rezultat, judecătorul național este abilitat dacă este necesar să nu aplice regulile naționale care limitează eventual competența sa. Prin urmare, judecătorul național este învestit cu capacitatea și competența de a da el însuși efect util normei comunitare fără a apela la legiuitor pentru a abroga norma internă contrară ori la alte autorități, cum ar fi, bunăoară, Curtea Constituțională pentru a tranșa această chestiune. Din această perspectivă, Curtea constată că reclamantul are dreptul să-i fie înmatriculat autovehiculul achiziționat din piața intracomunitară fără să fie obligat ca în prealabil să plătească taxa specială de primă înmatriculare instituită de Codul fiscal.

<sup>1</sup> Commissioner's Closing Speech at the Brussels Tax Forum 2008 – Taxation Policy: Enhancing competitiveness and growth in a European Way, Brussels, April 7 and 8, 2008.

Cât privește structura impozitării<sup>1</sup>, arătăm, de exemplu, că cele zece state care au aderat la Uniunea Europeană înaintea României, au o medie<sup>2</sup> a cotei de impozitare a profitului de 20,3% față de media primelor 15 state membre de 29,8%.

*Lipsa consensului asupra convențiilor terminologice.* Noi spunem că datorită lipsei unor preocupări continue și substanțiale de analizare a fenomenului, nici până în ziua de astăzi nu s-a ajuns la un consens terminologic asupra instituțiilor fundamentale ale dreptului supus analizei. Spre exemplu, nu există o abordare unitară cu privire la denumirea ramurii de drept – este drept fiscal, drept fiscal și financiar, drept financiar, etc.

Întrucât terminologia folosită în cadrul unei ramurii de drept este rezultatul unei convenții intervenite în decursul timpului între cei care analizează fenomenul, lipsa unor preocupări generale și substanțiale au împiedicat formarea acestor convenții terminologice, utile deopotrivă practicianului cât și teoreticianului.

### § 3. INTRODUCERE

Politica fiscală, fie că este implementată la nivel național de către autoritățile publice centrale sau de către autoritățile publice locale, fie la nivel comunitar de către organele executive comunitare, aceasta cuprinde în sine atât elemente juridice cât și elemente economice.

Este dificil de stabilit consistența sau preponderența unui element asupra celuilalt, întrucât nu există un standard, o matrice pentru politica fiscală, în sensul că aceasta cuprinde un foarte mare grad de subiectivism statal – adaptarea politicii fiscale la nevoile și aspirațiile partidului aflat la guvernare.

În schimb, delimitarea se poate face la nivelul instrumentelor, în sensul că aspectul economic este implementat, devine realitate, prin intermediul aspectului juridic. Astfel, realizarea veniturilor bugetare depinde în mare parte de modalitatea în care executarea silită a creanțelor bugetare este reglementată la nivel instituțional, respectiv este aplicată la nivel practic. În consecință, aspectul juridic al politicii fiscale concură în mod covârșitor la realizarea indicatorilor economici din cadrul politicii fiscale.

Din moment ce am stabilit raportul dintre aspectele economice și aspectele juridice în cadrul politicii fiscale, există cadrul noțional pentru a trece la pasul următor – stabilirea modalității în care fiecare dintre cele două elemente concură la realizarea politicii fiscale, ca ansamblu de mijloace și instrumente.

Politica fiscală<sup>3</sup> în sine este o instituție juridică ce folosește instrumente economice pentru a-și atinge scopul legislativ dobândit la naștere – asigurarea bunăstării economice a cetățenilor României. Astfel, legea finanțelor publice vorbește despre politica fiscală, fără a o defini sau a-i stabili regimul juridic, sens în care putem concluziona că această noțiune economico-juridică se aplică atât globalului cât și particularului, în sensul că natura juridică de instituție economico-juridică se aplică atât politicii fiscale cât și instrumentelor componente ale acesteia.

Veniturile, cheltuielile, echilibrul bugetar, bugetul sunt instrumente ale politicii fiscale<sup>4</sup> ce pot fi analizate atât din perspectiva economică cât și din perspectiva juridică. Astfel, din punct de vedere economic, veniturile bugetare și cheltuielile bugetare pot fi analizate în termeni cantitativi, în timp

---

<sup>1</sup> Cabrero, A. and J. Yaniz, 2006, The Spanish external deficit: cyclical or structural?, *European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs*, Country Focus, Volume 4, Issue 1; Cabrero, A., L.A. Maza and J. Yaniz, 2006, Spain's external deficit: how is it financed?, *European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs*, Country Focus, Volume 4, Issue 7.

<sup>2</sup> Calonge, S. and A. Manresa, 2001, La incidencia impositiva y la redistribución de la renta en España: Un análisis empírico, *Papeles de Economía*, No. 88.

<sup>3</sup> Nelson, C. R., Plosser, C. I. (1982) Trends and Random Walks in Macroeconomic Time Series', *Journal of Monetary Economics*, 10, 129-162.

<sup>4</sup> Orphanides, A. and S. Van Norden (2002) 'The Unreliability of Output-Gap Estimates in Real Time', *The Review of Economics and Statistics*, 84(4): 569-583.

ce aceleași instrumente pot fi analizate din perspectiva juridică în baza unor repere calitative. Dacă pentru venituri perspectiva economică<sup>1</sup> solicită ca acestea să fie cât mai mari prin raportare la cheltuieli sau cel puțin egale cu acestea din urmă, în schimb, perspectiva juridică solicită ca aceste venituri să fie obținute în acord cu prevederile legale, să fie previzionate în cadrul bugetului public național sau în cadrul bugetului local.

Cu alte cuvinte, într-o altă dimensiune de analiză, cele două perspective – juridică și economică – sunt complementare<sup>2</sup> în sensul că se întâlnesc și se intercondiționează reciproc relevând astfel întreaga valoare globală a politicii fiscale. Înțelegerea politicii fiscale ca fenomen juridic sau economic nu poate fi realizată abordând doar o dimensiune a acesteia, întrucât ambele perspective reliefează forma și conținutul acesteia. Abordarea unilaterală a acestui fenomen, fie din punct de vedere economic, fie din punct de vedere juridic, duce la concluzii fragmentate și poziționate în afara sistemului economic.

Deficitul bugetar, instituție eminentamente economică, reflectată de diferența dintre veniturile bugetare și cheltuielile bugetare, în detrimentul celei dintâi structuri bugetare, este reflectată inclusiv juridic, prin faptul că bugetul public este astfel dimensionat încât veniturile bugetare sunt mai mici decât cheltuielile bugetare. În această direcție, realizarea acestei activități bugetare presupune îndeplinirea în mod exact a procedurilor bugetare stabilite de legea finanțelor publice.

*Raportul dintre politica fiscală și fiscalitate.* Politica fiscală nu trebuie confundată cu fiscalitatea, întrucât raportul dintre cele două este specific celui dintre *genul proxim și diferența specifică*. În acest caz, genul proximal este reprezentat de politica fiscală, în timp ce diferența specifică este relevantă de fiscalitate. Mai mult, noi considerăm că fiscalitatea reprezintă doar abordarea juridică a politicii fiscale, în sensul că nu cuprinde perspectiva economică asupra instrumentelor fiscale. Nu în ultimul rând, fiscalitatea cuprinde doar anumite instrumente ale politicii fiscale, necuprinzând toate instrumentele fiscale. Intră în această instituție doar veniturile bugetare reprezentate de taxele, impozitele și contribuțiile sociale și nu intră cheltuielile bugetare și raportul dintre venituri și cheltuieli – bugetul.

Raportul dintre fiscalitate și politica fiscală, se rasfrânge la nivel juridic (epistemologic) în ceea ce privește diferența dintre dreptul fiscal și dreptul finanțelor publice, distincție realizată în literatura de specialitate. Din perspectiva noastră, această diferență constă în aceea că dreptul finanțelor publice se ocupă de modalitatea de formare a veniturilor bugetare, respectiv de executare a cheltuielilor bugetare, în timp ce dreptul fiscal are în vedere venitul fiscal privit din perspectiva taxelor și impozitelor.

Cu alte cuvinte, atât dreptul fiscal cât și dreptul finanțelor publice analizează veniturile bugetare<sup>3</sup>, însă momentul în timp în care intervine această analiză este diferit. Astfel, dreptul fiscal analizează taxele, impozitele și contribuțiile sociale ca și elemente componente ale veniturilor bugetare, în timp ce dreptul finanțelor publice analizează modalitatea de executare a veniturilor bugetare, sub toate elementele componente. În afara taxelor și impozitelor mai există și alte venituri bugetare, iar acestea formează obiectul de analiză al dreptului finanțelor publice.

Mai mult, dreptul financiar analizează și executarea cheltuielilor bugetare<sup>4</sup>, în sensul că stabilește atât regimul general al acestei categorii de cheltuieli cât și regimul juridic individual al

<sup>1</sup> Ravn, M.O. and Uhlig, H. (2001) 'On Adjusting the HP-Filter for the Frequency of Observations', Centre of Economic Policy Research, Discussion Paper No. 2858.

<sup>2</sup> Communication From The Commission To The Council, The European Parliament And The Economic And Social Committee. "Since the founding of the European Communities, company taxation has received particular attention as an important element first for the establishment and then the completion of the Internal Market. Several studies like the Neumark-report of 1962 and the Tempel-report of 1970 have been presented and a number of initiatives designed to achieve a limited degree of harmonisation of the corporate tax system, base and also rates have been taken. The Commission had put forward appropriate proposals for directives in 1975 and, more focussed on losscompensation, in 1984 and 1985. A draft proposal of 1988 for the harmonisation of the tax base of enterprises was never tabled, due to reluctance of most Member States." <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>.

<sup>3</sup> European Economy, Economic Papers, The Potential Impact of the Fiscal Transfers under the EU Cohesion Policy Programme, by Jan in't Veld Directorate General for Economic and Financial Affairs.

<sup>4</sup> Aschauer D. (1989), Is Public Expenditure Productive?, *Journal of Monetary Economics* 23, 177-200.

fiecărei specii de cheltuială publică. Dreptul fiscal și dreptul financiar reprezintă în mod comun diferențe specifice față de ramura de drept ce le cuprinde. Problema care se pune este următoarea: care este genul proximal la care se raportează cele două diferențe specifice? Din punctul nostru de vedere, genul comun este reprezentat de ramura de drept ce întrunește condițiile științifice necesare pentru a le cuprinde în mod corespunzător. Cum se numește această ramură de drept?

Epistemologic vorbind, o ramură de drept se individualizează prin obiectul specific de reglementare, respectiv prin metodele speciale de guvernare a stărilor sociale ce intră în sfera sa de activitate. În cazul nostru, ramura de drept ce ar trebui să cuprindă atât dreptul fiscal cât și dreptul finanțelor publice ar trebui să aibă ca obiect: (1) regimul juridic al taxelor, impozitelor, contribuțiilor sociale, (2) regimul juridic al elementelor bugetului public și local.

Referitor la obiectul de reglementare al ramurii de drept, nenumite până la acest moment, precizăm că, din perspectiva noastră, aceasta nu cuprinde regimul juridic al politicii monetare, care, din punct de vedere economic dar și juridic este implementată de Banca Națională a României (în continuare „*Banca Centrală*”). Privind lucrurile exclusiv din perspectiva economică<sup>1</sup>, politica monetară împreună cu politica fiscală constituie instrumente ale autorităților centrale în calea realizării obiectivelor economice stabilite prin politica economică. Menținându-ne în același cadru noțional, este evident faptul că politica monetară și politica fiscală sunt *diferențe specifice* ale *genului proximal* reprezentat de politica economică.

Reîncadrând discuția în limitele juridicului, trebuie stabilit și faptul că ramura de drept ce cuprinde dreptul fiscal și dreptul finanțelor publice, astfel cum vom arăta la locul potrivit, cuprinde mijloace proprii de analiză pentru domeniul său social, respectiv cuprinde principii speciale față de celelalte ramuri de drept, reguli speciale de interpretare, inclusiv o modalitate proprie de reglementare a acestui domeniu social.

Față de obiectul propriu de reglementare mai sus menționat, în accepțiunea noastră, ramura de drept ce cuprinde cele două domenii – fiscal și financiar – poartă denumirea de drept fiscal și financiar public. Domeniul bancar, pentru motivele pe care le vom arăta în continuare, nu intră în cadrul acestei ramuri de drept. Dreptul bancar, întrucât reglementează o specie de raporturi sociale ce nu are nicio legătură cu resursele financiare ale Statului, în sensul că nu cuprinde acele categorii de raporturi sociale ce apar în procesul de constituire a resurselor financiare statale. Așa-zisul drept bugetar, întrucât nu există ca domeniu de analiză, el subsumându-se dreptului financiar, în sensul că bugetul trebuie analizat în dinamica sa iar nu în mod static. Dreptul bugetar se limitează la analiza statică a bugetului public național sau a bugetului public local, în sensul că examinează doar procedura de aprobare a acestui act juridic, iar nu reglementează în niciun fel modalitatea în care elementele bugetului se comportă anterior aprobării procedurii bugetare sau ulterior aprobării acesteia.

*Politica fiscală. Instituție cu reverberații juridice și economice.* În mod tradițional, politica fiscală este un atribut de suveranitate al Guvernului, însă criza financiară a relevat și alți actori implicați în mod indirect în cârmuirea acestui domeniu. Fondul Monetar Internațional și Comisia Europeană au jucat un rol important în construirea bugetului public național pe anul 2009. De asemenea, integrarea țării noastre în Uniunea Europeană a trasat noi valențe în acest domeniu pentru Comisia Europeană.

Politica fiscală este un instrument cu repercursiuni economice și juridice, în sensul că în raport de criteriile economice se adoptă și măsurile legislative/juridice. Incoerența economică a guvernanților influențează în mod direct și incoerența legislativă, după cum aceasta din urmă influențează substanța economică a politicii fiscale, creându-se astfel un cerc vicios.

La nivel comunitar, un procent scăzut – aproximativ 1% din produsul național al Uniunii, echivalentul a aproape 235 euro de persoană – intră în bugetul anual al UE. Acești bani sunt utilizați în scopul îmbunătățirii vieții de zi cu zi a locuitorilor<sup>2</sup>. Pentru studenți, această îmbunătățire

---

<sup>1</sup> Aschauer D. (1990), Why is infrastructure important? , in *Is There a Shortfall in Public Investment?* (Munnell, Ed.); Federal Reserve Bank of Boston, 21-68.

<sup>2</sup> Brussels Tax Forum 2008, Intervention de Mr. Etienne Davignon, Vice-President Suez-Tractebel, *Quelles reformes fiscales sont desirables pour la croissance en Europe?*

poate lua forma oportunităților de a studia în străinătate. Pentru afacerile mici, ea poate presupune accesul mai facil la piețe mai mari și un mediu onest de afaceri. Pentru cercetători, aceasta poate însemna mai multe șanse de a-și dezvolta ideile. Pentru viitorii angajați, ea poate reprezenta noi posibilități de instruire.

În mod direct sau indirect, toți avem de câștigat de pe urma activităților finanțate de la bugetul UE, fie sub forma unor plaje mai curate, a unor alimente mai sănătoase, a unor drumuri mai bune, fie a garanției respectării drepturilor noastre fundamentale. Acțiunile și proiectele finanțate de la bugetul UE reflectă prioritățile stabilite de către statele membre UE într-un anumit moment. Acestea sunt grupate în categorii de cheltuieli mai largi (numite „rubrici”) și 31 de domenii politice diferite. Bugetul UE finanțează inițiativele și proiectele din domeniile în care toate statele membre UE au convenit să acționeze la nivelul Uniunii. Astfel de decizii sunt luate din motive extrem de practice. Unirea forțelor în aceste domenii poate aduce rezultate mai bune, la costuri reduse.

Există și alte domenii în care statele membre UE au decis totuși să nu acționeze la nivelul Uniunii<sup>1</sup>. De exemplu, sistemele naționale de securitate socială, de pensii, de sănătate sau de educație sunt finanțate de către guvernele naționale, regionale sau locale. „Principiul subsidiarității”<sup>2</sup> garantează că activitățile cel mai bine gestionate la nivel național, regional sau local sunt finanțate la nivelul corespunzător, iar Uniunea nu intervine în aceste cazuri.

Pentru următorii șapte ani, statele membre UE au decis<sup>3</sup> să dedice o parte considerabilă a eforturilor lor comune și a bugetului UE pentru o mai mare creștere economică și crearea de locuri de muncă. Dezvoltarea durabilă a devenit una dintre principalele priorități ale Uniunii. Economia UE trebuie să fie mai competitivă, iar regiunile mai puțin prospere trebuie să reducă decalajul față de celelalte. O economie mai competitivă necesită investiții mai mari în cercetare și educație, infrastructuri de transport și energie extinse precum și condiții de lucru mai bune, toate în același timp. Astfel, o simplă idee dezvoltată într-un laborator poate fi preluată de o mică afacere din UE și promovată în întreaga Uniune, cu respectarea riguroasă a drepturilor consumatorilor. În acest caz, finanțarea unei simple idei asigură locuri de muncă pentru cercetător, întreprinzător, distribuitor și protecția consumatorului.

Obținerea unei creșteri pe termen lung<sup>4</sup> depinde și de stimularea și sporirea potențialului de creștere al UE. Această prioritate, numită „Coeziune”, intenționează să ofere asistență în special regiunilor mai puțin avantajate, în vederea transformării economiei acestora pentru a face față competiției globale. Inovarea și economia bazată pe cunoaștere oferă oportunități nemaiîntâlnite pentru stimularea creșterii în aceste regiuni. Eforturile Uniunii de a obține coeziune se concentrează asupra dezvoltării infrastructurilor și a asistării regiunilor în formarea forței de muncă și a adoptării ultimelor tehnologii de producție. Bugetul UE sprijină, de asemenea, facilitarea cooperării economice și sociale, transregionale și internaționale.

Acțiunile UE presupun adesea împărțirea de experiență și know-how, care se poate dovedi mult mai utilă pentru regiunile mai puțin prospere. În perioada 2007-2013, din fiecare euro cheltuit din bugetul anual al UE, 44 de cenți vor fi alocați pentru activitățile legate de competitivitate și coeziune.

Datorită diversității lor geografice și climaterice, statele membre UE produc o largă varietate de produse agricole pe care consumatorii europeni le pot achiziționa la prețuri decente. Eforturile UE în acest domeniu au două scopuri principale. În primul rând, producția trebuie să corespundă necesităților consumatorilor, inclusiv înaltă siguranță și calitate a produselor agricole. În al doilea rând, din punct de vedere al producției, comunitatea agricolă trebuie să posede capacitatea de a

---

<sup>1</sup> Commission Staff working Paper, Company Taxation in the Internal Market (COM(2001)582 final), Brussels 23.10.2001 SEC (2001) 1681.

<sup>2</sup> Allers M.A., Administrative and compliance costs of taxation and public transfers in the Netherlands, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1994; Baker & Makenzie, Survey of the Effective Tax Burden in the EU, Amsterdam; 1999 and 2001.

<sup>3</sup> Bartelsman, E and R. Beetsma, Why pay more? Corporate Tax Avoidance through transfer pricing in OECD countries, CESifo Working Paper Series, Working Paper No. 324, CESifo Institute, Munich, 2000.

<sup>4</sup> Benassy – Quere, A., L. Fontage and A. Lahreche – Revil, Foreign Direct Investment and prospects for Tax Co-ordination in Europe, CEPIL, Paris; 2001.

planifica și adapta producția în funcție de necesitățile consumatorilor, respectând în același timp mediul înconjurător.

În perioada 2007-2013, bugetul UE va cheltui în fiecare an 43 de cenți din fiecare euro în beneficiul resurselor naturale. Într-o măsură similară, lupta împotriva terorismului, a crimei organizate și a imigrației ilegale este mult mai eficientă atunci când țările UE fac schimb de informații și acționează împreună. UE dorește o gestionare mai bună a fluxurilor de migrație în Uniune și o largă cooperare în materie penală și juridică, precum și societăți sigure, întemeiate pe respectul pentru lege. Aproximativ un cent din fiecare euro din bugetul UE va fi utilizat în acest scop<sup>1</sup>.

De la crearea sa în 1987, programul Erasmus a oferit la peste 1,2 milioane de studenți europeni șansa de a-și urma o parte a studiilor superioare într-un alt stat membru UE. Impactul fondurilor UE nu se limitează la frontierele noastre externe. Pentru mulți, bugetul UE asigură ajutor de urgență vital în urma unui dezastru natural. Pentru alții, acesta reprezintă asistență pe termen lung pentru asigurarea prosperității, stabilității și securității. Aproximativ 6 cenți din fiecare euro sunt destinați cooperării cu țările aflate în curs de aderare la Uniune, altor țări învecinate și regiunilor și țărilor celor mai sărace din toată lumea.

Aproximativ 6 cenți din fiecare euro din bugetul UE sunt cheltuiți pentru funcționarea Uniunii Europene. Aceștia acoperă costurile de personal și de consolidare a tuturor instituțiilor UE, inclusiv Parlamentul European, Consiliul de Miniștri, Comisia Europeană, Curtea Europeană de Justiție și Curtea Europeană de Conturi. Aproximativ un cent din fiecare euro va fi alocat unor activități cuprinse la rubrica numită „Cetățenie”. Centrul de ajutor pentru copiii afectați de cutremur în Algeria, este finanțat de departamentul pentru ajutor umanitar al Uniunii, ECHO. Pe lângă asistența pe termen lung din partea UE, pot beneficia de Fondul European pentru Dezvoltare (în afara bugetului UE) 77 de țări în curs de dezvoltare din Africa, Caraibe și Pacific, pentru a-și reforma educația, sănătatea și transporturile și pentru a-și consolida instituțiile. În perioada 2008-2013, această asistență suplimentară va include aproximativ trei procente din cheltuielile anuale<sup>2</sup> ale UE.

Uniunea Europeană are „resurse proprii” pentru a-și finanța cheltuielile. Din punct de vedere legal, aceste resurse aparțin Uniunii. Statele membre le colectează în numele UE și le transferă în bugetul acesteia. Resursele proprii se împart în trei categorii (cifrele de mai jos se referă la veniturile prevăzute pentru anul 2007 și sunt oferite ca exemplu): Resurse proprii tradiționale (RPT) – acestea sunt formate în principal din taxe impuse asupra importurilor de produse provenite dintr-un stat din afara UE. Ele contribuie cu aproximativ 15 % la veniturile totale. Resursa bazată pe taxa pe valoarea adăugată (TVA) reprezintă o rată fixă aplicată la veniturile din TVA-ul armonizat ale fiecărui stat membru. Resursele bazate pe TVA reprezintă 15 % din veniturile totale. Resursa bazată pe venitul național brut (VNB) este o rată procentuală fixă (0,73 %) aplicată la VNB-ul fiecărui stat membru. Deși este o categorie neuniformă, aceasta a devenit cea mai mare sursă de venituri, contribuind în prezent cu 69 % din veniturile totale.

Bugetul<sup>3</sup> primește și alte venituri, precum impozitele pe salarii plătite de către personalul UE, contribuții din partea țărilor din afara UE pentru anumite programe ale UE și amenzi plătite de către companiile care încalcă condițiile de concurență sau alte legi. Aceste resurse<sup>4</sup> diverse constituie aproximativ 1 % din buget. Veniturile totale ale UE prevăzute pentru anul 2007 ajung până la aproximativ 115,5 miliarde de euro, în timp ce totalul fondurilor alocate diferitelor departamente este puțin mai mare. Diferența rezultă în principal din practicile bugetare ale UE, prin care Comisia Europeană alocă, deci blochează, suma totală necesară pentru un proiect multianual în primul an al proiectului. Plățile propriu-zise sunt făcute însă în câteva rate pe durata de desfășurare a proiectului.

---

<sup>1</sup> Blumenthal, M. and Slemrod, J.B., The Compliance Cost of Taxing Foreign-Source Income: Its Magnitude, Determinants and Policy Implications, *International Tax and Public Finance*, 2(1) May 1995, pp. 37-54.

<sup>2</sup> Bond S. and L. Chennels, *Corporate Income Taxes and Investment: A Comparative Study*, The Institute for Fiscal Studies, London; 2000.

<sup>3</sup> Bond S., L. Chennels, M. Devereaux, M. Gammie, E. Troup, *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*, The Institute for Fiscal Studies, London, 2000.

<sup>4</sup> Bordignon, M., S. Giannini, P. Panteghini, *Corporate Taxation in Italy: An Analysis of the 1998 Reform*, *FinanzArchiv*, vol 56, n. 3/4; 1999.

Statele membre contribuie la buget aproximativ proporțional cu bogăția lor. Regatul Unit, Țările de Jos, Germania, Austria și Suedia beneficiază totuși de unele ajustări la calcularea contribuțiilor. Pe de altă parte, fondurile UE revin statelor membre în conformitate cu prioritățile stabilite de Uniune. Statele membre mai puțin prospere primesc proporțional mai multe fonduri decât statele mai bogate, iar majoritatea statelor membre primesc mai mult decât contribuie la buget.

Bugetului Uniunii nu i se permite să intre în deficit<sup>1</sup>, ceea ce înseamnă că veniturile trebuie să acopere toate cheltuielile. O limită maximă a cheltuielilor convenită de către guvernele și parlamentele statelor membre, cunoscută ca „plafonul resurselor proprii”, această limită este în prezent stabilită la 1,24 % din venitul național brut al Uniunii pentru plățile făcute de la bugetul UE. Aceasta corespunde unei medii de aproximativ 293 euro per cetățean UE. Un cadru financiar convenit de către Parlamentul European, Consiliul de Miniștri și Comisia Europeană, care controlează evoluția bugetului UE în funcție de categorii de cheltuieli pentru o perioadă de timp determinată.

Comisia, Parlamentul și Consiliul de Miniștri au diferite roluri și competențe în decizia bugetului. Prima etapă constă în încheierea unui acord cu caracter obligatoriu pentru asigurarea disciplinei bugetare și a planificării pe termen lung și pentru creșterea cooperării în privința bugetelor anuale. Acest „acord interinstituțional” include cadrul financiar multianual<sup>2</sup>, care stabilește limitele superioare anuale (numite „plafoane”) pentru fiecare rubrică. Bugetele anuale trebuie să respecte aceste plafoane. Cele mai recente cadre financiare acoperă perioadele de șapte ani dintre anii 2000-2006 și 2007-2013.

În ceea ce privește politica fiscală comunitară<sup>3</sup>, instituțiile abilitate legal să implementeze această politică sunt reprezentate de Comisia Europeană și Consiliul Uniunii Europene. Plecând de la rolul Comisiei Europene în „*EMU policy game*” există suficiente elemente pentru a considera că cea dintâi instituție – Comisia Europeană este din punct de vedere fiscal mult mai conservativă decât Consiliul Uniunii Europene. Cel mai important criteriu care a determinat această concluzie rezultă cu prisosință din evenimentele ce au condus la criza din 2003 a Pactului de stabilitate și creștere economică, când Consiliul a decis să nu adopte recomandarea Comisiei privind procedura deficitului excesiv împotriva Germaniei și Franței, ceea ce ar fi dus ambele țări foarte aproape de sancțiunile economice stabilite de Pact. Un alt indiciu rezultă din diferențele dintre textul recomandărilor Comisiei emise în baza prevederilor din Pactul de Stabilitate și variantele finale negociate și adoptate de Consiliul European.

Dincolo de faptul că *ab initio* statele membre au fost foarte reticente în ceea ce privește cedarea suveranității fiscale către instituțiile comunitare, păstrându-și principalele atribuții la nivel național, în prezent această situație este pe punctul de a se schimba. În acest sens este și propunerea supusă dezbaterii publice privind instituirea Sistemului consolidat comun al taxării corporative<sup>4</sup>, fapt ce ar presupune ca veniturile Companiilor să fie impozitate la nivelul statului membru, fără un sistem armonizat de impozite, etc. Această propunere a Comisiei Europene va îndepărta beneficiile conferite de regimul individual al fiecărui stat membru, va crea probleme pentru Convențiile de evitare a dublei impunerii și va crește impozitarea veniturilor.

Astfel cum am aratat mai sus, suveranitatea fiscală este împărțită între statele membre și instituțiile comunitare. La nivel comunitar, până la această dată, politica fiscală este implementată de adoptarea de acte normative comunitare, la nivelul impozitelor directe, impozitelor indirecte, altor taxe și prevenirea și evitarea evaziunii fiscale, sens în care s-a stabilit că, deși statele membre sunt competente să impoziteze produsele energetice, precum uleiurile lubrifiante, utilizate altfel decât drept carburant sau drept combustibil pentru încălzire, acestea trebuie să își exercite

<sup>1</sup> Bovenberg, L., K. Anderson, K. Aramaki and S.K. Chand, Tax Incentives and International Capital flows: the case of the United States and Japan, in "Taxation in the global economy" edited by A. Razin and J. Slemrod, NBER University Press of Chicago, Chicago; 1989.

<sup>2</sup> Bravenec L.L., Corporate Income Tax in the 21st Century, European Taxation, October 2000.

<sup>3</sup> European Economic, Economy Papers, Number 277 – April 2007, ECB vs Council vs Commission: Monetary and fiscal policy interactions in the EMU when cyclical conditions are uncertain, by Fabio Balboni (University of Bologna), Marco Buti, Martin Larch (Directorate General for Economic and Financial Affairs).

<sup>4</sup> Brussels Tax Forum 2008.

competențele în acest domeniu respectând dreptul comunitar<sup>1</sup>. La nivel național, în principiu, comportamentul oricărui organ al statului poate fi atribuit acestuia din urmă. Un organ include orice persoană sau entitate care are acest statut potrivit dreptului intern al statului în cauză. Împrejurarea că, prin comportamentul său, o asemenea persoană sau entitate, abilitată cu exercitarea prerogativelor de putere publică și care acționează în această calitate, încalcă legea, își depășește competențele sau încalcă instrucțiunile superiorilor săi ierarhici nu este de natură să infirme această concluzie.

#### § 4. ROLUL STATULUI ASUPRA VENITURILOR PUBLICE

Art. 1 alin. (4) din Constituție stabilește că *statul se organizează potrivit principiului separației și echilibrului puterilor – legislativă, executivă și judecătorească – în cadrul democrației constituționale*. Textul legal vorbește despre modalitatea de organizare a statului, adică despre modalitatea de organizare a organelor ce formează statul. Suntem de părere că, această organizare privește atât organele reprezentative prin intermediul cărora se exercită suveranitatea națională, cât și organele nerepresentative, întrucât și unele și altele constituie elemente ale statului. Care este legătura dintre suveranitate și organizarea statului?

După cum am precizat, suveranitatea națională este exercitată în mod direct de către populație, iar în mod indirect de către organele reprezentative. Din punctul nostru de vedere, modalitatea de organizare a statului are legătură doar cu suveranitatea statală și nu privește în niciun fel suveranitatea națională. Am afirmat că *ab initio* suveranitatea este unică, pentru ca apoi să se scindeze, iar statului să i se cedeze modalitatea de exercitare a ambelor elemente componente. Suveranitatea națională, sursa primă și originară, se exercită în mod direct prin intermediul referendumului, iar în mod indirect prin intermediul organelor reprezentative alese în mod democratic. În forma sa originară, pe parcursul funcționării statului, suveranitatea națională există doar cu ocazia referendumului, când este exercitată în mod direct de către popor. Suveranitatea exercitată de către stat<sup>2</sup> are natura juridică a suveranității statale, fiind delegată<sup>3</sup>, secundară,

---

<sup>1</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 21, și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec., p. I-2647, punctul 21 și jurisprudența citată.

<sup>2</sup> Ioan Muraru, Elena Simina Tănăsescu, *op. cit.*, vol. II, p. 1–8.

<sup>3</sup> A se vedea Opinia separată formulată de judecător Florin Bucur Vasilescu la Decizia nr. 234 din 20 decembrie 1999 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 13/1998 privind restituirea unor bunuri imobile care au aparținut comunităților cetățenilor aparținând minorităților naționale din România, publicată în M.Of. nr. 149 din 11 aprilie 2000, în acord cu care: *Potrivit art. 2 din Constituția României, suveranitatea națională aparține poporului român. El o exercită fie direct, prin referendum, fie indirect, prin organele sale reprezentative, între care, prin rolul și funcțiile sale, Parlamentul ocupă un loc fundamental. Ca o expresie a acestei poziții cardinale în sistemul autorităților publice ale statului român, Parlamentul este – potrivit art. 58 din Constituție – unica autoritate legiuitoare a țării. El exercită funcția de legiferare, ca un corolar al delegării puterii suverane a poporului către aleșii săi, prin instituția reprezentativității, în urma desfășurării unor alegeri libere și concurențiale, în condiții de pluralism politic, garantat constituțional. Este, de principiu, că o putere delegată nu se poate, la rândul său, delega, pentru că cel care delegă înțelege să limiteze exercițiul dreptului delegat numai titularului desemnat de el pentru a exercita acest drept. O subdelegare este contrară delegării inițiale, prin definiție limitată doar de deținătorul dreptului însuși. Dacă nu ar fi așa, fiecare subiect al delegării de putere ar putea, succesiv, să o transmită altui titular, fapt care ar dezorganiza întregul sistem de competențe al unor autorități publice ce alcătuiesc un sistem constituțional democratic și coerent. Din acest motiv delegarea de legiferare de către Parlament constituie o excepție întemeiată pe condiții speciale derivând din existența unor necesități insurmontabile de reglementare având caracter previzibil, dar pe care Parlamentul nu le poate satisface, nefiind, într-o anumită perioadă, întrunit în sesiune și apreciind el însuși că, datorită naturii lor tehnice sau faptului că aceste reglementări au ca obiect probleme de detaliu, plenitudinea de reglementare legislativă a Parlamentului nu este afectată. În aceste condiții unica autoritate legislativă a țării poate recurge la abilitarea Guvernului, prin lege, de a emite ordonanțe, în temeiul art. 107 alin. (1) și al art. 114 alin. (1)–(3) din Constituție, stabilind în mod obligatoriu domeniul lor – cu excluderea celui al legilor organice – și*

Întrucât își are rădăcinile și bazele în suveranitatea națională, care, îndeplinind condițiile inițial stabilite, poate modifica modalitatea de exercitare a suveranității statale. Suveranitatea națională nu poate fi organizată, în sensul că nu există organe sau instituții care să exercite această formă de suveranitate; ea este exercitată în mod direct la înființarea statului și votarea constituției, respectiv prin referendum când populația își exprimă în mod direct voința cu privire la situația dedusă discuției.

În schimb, suveranitatea statală, fiind delegată în vederea guvernării eficiente și constructive, trebuie să fie organizată și exercitată de către organe anume desemnate. Suveranitatea statală nu se exercită în mod direct de către populație, ci aceasta, având ca scop fundamental crearea condițiilor necesare gestionării guvernării, este de acord ca organele ce formează statul să exercite această formă de suveranitate.

Suveranitatea statală, fiind exercitată de către organe și instituții create de către voința poporului, trebuie să fie organizată<sup>1</sup>. Aceste organe și instituții trebuie să funcționeze după anumite reguli, cunoscându-și fiecare sfera de acțiune și de activitate. Înființarea și lăsarea acestora să funcționeze fără a stabili scopul și sfera lor de acțiune semnifică nerespectarea de către stat a limitelor mandatului primit de la populație. Statul, entitate abstractă și delegată, există în limitele mandatului, reprezentat în speță de constituție, astfel cum acestea sunt stabilite de populație prin votarea actului constituțional. Încă de la înființare, Statul își cunoaște limitele și sfera de acțiune, întrucât acesta există având ca unic scop satisfacerea nevoilor și necesităților populației. În sensul celor de mai sus este și dreptul pozitiv care dispune că statul este cel care se organizează, în acord cu principiul separației și echilibrului puterilor în stat, în cadrul democrației constituționale. Legiuitorul constituant, asumându-și faptul că statul are nevoie de o organizare internă, stabilește atât modalitatea de organizare a acestuia, cât și cadrul în care se organizează. Astfel, statul se organizează potrivit principiului separației și echilibrului puterilor în stat (modalitatea de organizare), în cadrul democrației constituționale (cadrul).

Mai mult decât atât, legiuitorul stabilește în mod limitativ principalele organe<sup>2</sup> care formează statul, respectiv organul legislativ, executiv și judecătoresc. Deși legiuitorul intitulează aceste subdiviziuni ale statului ca fiind puteri, din punctul nostru de vedere, ele constituie organe ale statului, întrucât acesta este cel care se organizează, iar nu suveranitatea statală. Este adevărat că organizându-se statul se organizează și suveranitatea statală, însă legiuitorul vorbește despre organizarea statului, situație în care, pentru rigoare, ar trebui să aibă în vedere că statul este subiect de drept, adică persoană juridică, care are organe. Atribuțiile statului sunt formate din puteri. Legea stabilește în mod expres faptul că organele statului sunt legislative, judecătorești și executive. Deși din exprimarea legiuitorului ar rezulta că aceste organe sunt limitative, totuși, având în vedere întregul ansamblu constituțional, vom observa că există instituții care nu fac parte din niciunul dintre cele trei organe. Cu alte cuvinte, legiuitorul a avut în vedere doar principalele organe ale statului, principalele sale direcții de acțiune, fără a epuiza nici organele și nici direcțiile de acțiune. De altfel, din punctul nostru de vedere, legiuitorul a impus pe această cale axioma

---

*data până la care ele se pot emite, rezervându-și, practic întotdeauna, prin aceeași lege de abilitare, și dreptul de a le aproba, potrivit procedurii legislative. Spre deosebire de acest gen de ordonanțe, care au caracter subsecvent derivat, rezultat al unei delegări instituite și limitate atât de Parlament – prin lege –, cât și de Constituție – în privința legilor organice –, prevederile art. 114 alin. (4) din Constituție reglementează o altă modalitate de exercitare a funcției legislative de către Guvern – ordonanța de urgență –, având de această dată caracter primar și în virtutea căreia Executivul este îndrituit să adopte măsuri imediate și adecvate pentru a face față unui caz excepțional. Urgența situației impune urgența măsurii: caracterul stringent al necesității de reglementare survenite impune adoptarea neîntârziată a unor dispoziții obligatorii, în lipsa cărora un interes politic major ar putea fi în pericol. Datorită acestor circumstanțe cu totul deosebite, Guvernul, în temeiul și al art. 101 alin. (1) din Constituție, potrivit cărora el exercită conducerea generală a administrației publice, este îndreptățit, chiar fără o abilitare prealabilă din partea Parlamentului, să ia măsuri, dacă este cazul, chiar de domeniul legii organice, pentru a putea face față situației excepționale intervenite.*

<sup>1</sup> Nicolae Popa, *Teoria generală a dreptului*, București, 1993, p. 94-95.

<sup>2</sup> Pentru distincția dintre organe și autorități publice, a se vedea Tudor Drăganu, *Drept constituțional și instituții politice*, vol. II, Universitatea Ecologică Dimitrie Cantemir, Facultatea de Drept Târgu-Mureș, 1995, p. 12-21.

dezbătută de clasicii separației puterilor în stat, în sensul că statul este organizat pe trei direcții: judecătorească, executivă și legislativă.

Caracterul nelimitativ<sup>1</sup> al organelor ce formează statul rezultă și din faptul că, în același text de lege, se vorbește despre democrația constituțională ca framework de desfășurare a acestor organe. Democrația constituțională este formată inclusiv din drepturile și libertățile cetățenilor, precum și din mijloacele de protejare a acestora. În acest sens, rolul Avocatului Poporului sau al Curții Constituționale este foarte important, în sensul că aceste instituții constituie mijloace reale de protejare a patrimoniului cetățenilor. Un alt argument în sensul celor de mai sus este dat și de faptul că legiuitorul a intitulat principiul separației și echilibrului puterilor în stat, ori una dintre modalitățile de realizarea a acestui țel – echilibrul – constă și în controlul pe care fiecare organ, în limitele constituționale, poate să-l facă unuia sau mai multor organe sau în controlul pe care organe din afara enumerării menționate pot să-l exercite asupra trihotomiei menționate. În consecință, echilibrul puterilor este realizat inclusiv prin intermediul controlului pe care instituții din afara celor trei organe îl exercită asupra acestora din urmă.

**Puterile în stat<sup>2</sup>. Organele legislative, executive și judecătorești.** Astfel cum am precizat mai sus, enumerarea cuprinsă în art. 1 alin. (4) din Constituție nu este limitativă, în sensul că, în afara organelor legislative, executive și judecătorești, există și alte organe, care nu se încadrează în clasificarea menționată, fără ca aceasta să le afecteze calitatea de organe ale statului<sup>3</sup>. În considerarea art. 61 din Constituție, potrivit căruia *Parlamentul este organul reprezentativ suprem al poporului român și unica autoritate legiuitoare a țării*, considerăm că se încadrează în categoria organelor legislative Parlamentul, cu atribuții generale în materia legiferării. Dintr-un anumit punct de vedere, doar Parlamentul este organ legislativ, întrucât acesta este singurul organ care deține capacitatea de a norma în mod primar raporturi și situații juridice, în sensul că nicio altă instituție (Guvernul, de ex.) nu are o astfel de atribuție. Guvernul<sup>4</sup> are posibilitatea: (a) fie să normeze raporturi și situații juridice secundare, reglementate *prima facie* de către Parlament; (b) fie să reglementeze în mod primar anumite raporturi sau situații juridice, pe baza mandatului primit de la Parlament.

Așa cum se poate observa, legiuitorul constituant atribuie Parlamentului calitatea de autoritate legiuitoare și nu calitatea de putere, astfel cum procedează în art. 1 alin. (4) sau de organ, astfel cum considerăm noi. Din perspectiva noastră, atribuirea calității de autoritate confirmă susținerea noastră conform căreia statul este format din organe<sup>5</sup> și nu din puteri, întrucât art. 58 folosește cuvântul autoritate în sens de instituție, organ, entitate. Pe de altă parte, art. 80 alin. (2) din Constituție consacră sintagma *puterile statului*, iar în al doilea rând face o distincție netă între *autoritățile publice*, ca instituții, și *puterile statului*, ca funcții ale acestuia. Or, este cunoscut că

<sup>1</sup> Leon Duguit, *Manuel de droit public francais, Droit constitutionnel*, Paris, 1907, p. 316 și urm.

<sup>2</sup> Vasile Gionea, *Studii de drept constituțional și istoria dreptului*, Regia Autonomă Monitorul Oficial, București, 1993.

<sup>3</sup> Bigne de Villeneuve Marcel (de la), *La fin du principe de separation des pouvoirs*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1934.

<sup>4</sup> În Opinia separată la Decizia nr. 133 din 6 iulie 2000 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 5 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 7/1998 privind prețurile și tarifele produselor și serviciilor care se execută sau se prestează în țară în cadrul activităților cu caracter de monopol natural, al celor supuse prin lege unui regim special sau al regiilor autonome, care se stabilesc cu avizul Oficiului Concurenței, aprobată prin Legea nr. 88/1999, publicată în M.Of. nr. 465 din 25 septembrie 2000, judecătorul conf. univ. dr. Florin Bucur Vasilescu dispune următoarele: *Consider că în cauza de față nu sunt întrunite cerințele constituționale impuse de art. 114 alin. (4) din Legea fundamentală, în sensul că împrejurările invocate de Guvern pentru a se apela la adoptarea Ordonanței de urgență nr. 7/1998, aprobată și modificată prin Legea nr. 88 din 25 mai 1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 246 din 1 iunie 1999, nu îndreptățeau adoptarea ei.*

<sup>5</sup> Prin Decizia nr. 339 din 18 iulie 1997 referitoare la constituționalitatea Legii privind modificarea și completarea Legii nr. 92/1992 pentru organizarea judecătorească, publicată în M.Of. nr. 170 din 25 iulie 1997, instanța constituțională a stabilit următoarele: *Deși în Constituția României separația puterilor în stat nu este consacrată in terminis, ea este recunoscută prin funcțiile distincte pe care le prevede pentru autoritățile publice, pe care le reglementează în cuprinsul sau legea fundamentală.*

teoria clasică a separației puterilor în stat pornește nu de la ideea de separație a instituțiilor, ci de la ideea că funcțiile statului – legislativă, executivă și judecătorească – sunt distincte și îndeplinite de organe independente.

Parlamentul nu are doar calitatea de autoritate legiuitoare, ci mai constituie și organul reprezentativ suprem al poporului român, în sensul că prin intermediul acestuia se exercită suveranitatea națională de către popor. Dorim să precizăm faptul că Parlamentul exercită suveranitatea națională în numele poporului român, fără ca aceasta să însemne că Parlamentul deține suveranitatea națională. Întrucât suveranitatea națională este exercitată doar de către popor, noi considerăm că ceea ce exercită Parlamentul este suveranitatea statală, întrucât transferul dinspre popor către Parlament face ca suveranitatea să dobândească anumite limite, impuse de către Constituție. Suveranitatea națională este nelimitată<sup>1</sup>, din acest punct de vedere, în sensul că poporul, prin manifestarea sa de voință, poate schimba forma de guvernământ, abrogând bineînțeles actuala Constituție, regimul drepturilor și libertăților fundamentale etc. Limitele stabilite de art. 148 din Constituție se aplică doar revizuirii Constituției, în sensul de modificare; abrogarea<sup>2</sup> actualei Constituții și adoptarea alteia exced limitelor prevăzute de textul legal mai sus menționat. Puterea executivă este reprezentată, în primă instanță, de către Guvern, care, potrivit art. 101, coroborat cu art. 108 din Constituție, execută legile adoptate de către Parlament sau organizează executarea legilor adoptate de aceeași autoritate. Guvernul coordonează politica internă<sup>3</sup> și externă a României și exercită conducerea generală a administrației publice<sup>4</sup>, în acord cu programul de guvernare

<sup>1</sup> Hans Kelsen, *Teoria generală a statului*, Tiparul Oltenia, București, 1928.

<sup>2</sup> Abrogarea reprezintă o modalitate de scoatere din vigoare a unei norme juridice, datorită apariției unei alte norme juridice care prevede în mod expres că actul normativ anterior este abrogat sau care conține dispoziții incompatibile cu actul normativ anterior. Conform art. 61 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, publicată în M.Of. nr. 139 din 31 martie 2000: (1) *Abrogarea poate fi dispusă, de regulă, printr-o dispoziție distinctă în finalul unui act normativ care reglementează o anumită problemă, dacă aceasta afectează dispoziții normative anterioare, conexe cu ultima reglementare.* (2) *În cadrul operațiunilor de sistematizare și unificare a legislației se pot elabora și adopta acte normative de abrogare distincte, având ca obiect exclusiv abrogarea mai multor acte normative.*

<sup>3</sup> Une taxe qui assujettit sans distinction les exportations de produits industriels vers d'autres Etats membres à une charge financière en supprimant en partie l'exonération d'impositions intérieures, et qui s'intègre étroitement au système national en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, relève d'une imposition intérieure au sens des articles 95 et suivants du traité et ne saurait donc constituer une taxe d'effet équivalent à un droit de douane au sens de l'article 12 de celui-ci. *Arrêt du 22 octobre 1974, Demag AG / Finanzamt Duisburg Süd (27-74, Rec.\_p.\_01037)*; Les charges pécuniaires résultant d'un système général d'impositions intérieures s'appliquant systématiquement, selon les mêmes critères, aux produits nationaux comme aux produits importés relèvent en principe des articles 95 et suivants du traité. *Arrêt du 17 septembre 1997, Fazenda Pública / Fricarnes (C-28/96, Rec.\_p.\_I-4939) (cf. point 21, disp. 1).*

<sup>4</sup> Curtea Constituțională, prin Decizia nr. 16 din 10 ianuarie 2007 referitoare la constituționalitatea Legii privind înființarea Autorității Naționale pentru Turism, în subordinea Guvernului României, publicată în M.Of. nr. 66 din 29 ianuarie 2007, a stabilit următoarele: *În cadrul administrației publice centrale de specialitate, alături de ministere, se pot înființa și alte organe de specialitate care funcționează în subordinea Guvernului. Dacă art. 116 din Constituție consacră principiile de organizare a autorităților administrației publice centrale de specialitate, regulile după care ele se constituie sunt stabilite de prevederile constituționale ale art. 117. Astfel, alin. (1) și (3) ale art. 117, prevăzând că ministerele se înființează, se organizează și funcționează potrivit legii și că autoritățile administrative autonome se pot înființa prin lege organică, consacră principiul potrivit căruia acest domeniu este de competența exclusivă a Parlamentului. În ceea ce privește înființarea altor organe de specialitate decât ministerele și autoritățile autonome, dar ca autorități guvernamentale, art. 117 alin. (2) din Constituție stabilește dreptul Guvernului de a le înființa, dar numai în cazul în care acest drept îi este recunoscut prin lege și cu avizul Curții de Conturi. În sensul acestor dispoziții constituționale, art. 11 lit. o) din Legea nr. 90/2001 privind organizarea și funcționarea Guvernului României și a ministerelor prevede că: În realizarea funcțiilor sale Guvernul îndeplinește următoarele atribuții principale: [...] o) înființează, cu avizul Curții de Conturi, organe de specialitate în subordinea sa. Așadar, normele cuprinse în alin. (2) și (3) ale art. 117 din Constituție, referitoare la competența Parlamentului și a Guvernului, care sunt de strictă interpretare constituțională, fac o distincție fără echivoc cu privire la modalitățile de înființare a celor două categorii de autorități menționate. Or, Autoritatea Națională pentru Turism este una dintre autoritățile a cărei înființare intră, potrivit art. 117 alin. (2) din Constituție, în competența exclusivă a Guvernului, astfel că adoptarea de către Parlament a legii ce face obiectul prezentei sesizări este neconstituțională. Așa fiind, Curtea constată că Legea privind înființarea Autorității Naționale pentru*