

Cosmin Flavius COSTAȘ, Septimiu Ioan PUȚ

DREPT FISCAL

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

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

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

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

PUȚ, SEPTIMIU IOAN

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

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

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

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

Titlul I

Politică fiscală, fiscalitate și principii de drept fiscal

Capitolul I

POLITICA FISCALĂ ȘI FISCALITATEA

I.1. Politică fiscală

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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