Investește în oameni!
Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin
Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013
Axa prioritară 1 „Educația și formarea profesională în sprijinul creșterii economice și dezvoltării societății bazate pe cunoaștere”
Domeniul major de intervenție 1.2 „Calitate în învățământul superior”
Titlul proiectului „e-Learning eficient, Individualizat și Adaptiv pentru învățământ la distanță (e-LIADA)”
Contract POSDRU/156/1.2/G/133681

Finanţe Publice

ROMÂNIA
UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
CENTRUL DE FORMARE CONTINUĂ, ÎNVĂȚĂMÂNT LA DISTANȚĂ ȘI CU FRECVENȚĂ REDUSĂ

Str Ion I.C.Brătianu, nr.20, Cluj-Napoca
Tel.: (00) 40 - 740 - 077521
Fax: (00) 40 - 364 - 815679

I. Informaţii generale

Date de identificare a cursului

Date de contact ale titularului de curs:	Date de identificare curs şi contact tutori:
Nume: Dan Tudor LAZĂR Birou:Str. Gen. T. Moşoiu, nr. 71, sala I/6 Telefon: 0264-431.361 Fax: 0264-431.361 E-mail: danlazar@fiu.edu **Consultaţii: Marţi 11.30 – 13.00**	Finanţe Publice UA2102 [Codul cursului] 2008 – 2009, Semestrul I Curs obligatoriu www.apubb.ro Paul ZAI paulzai@apubb.ro

În cazul în care studenţii care nu pot să se prezinte la consultaţii pot să contacteze profesorul sau tutorele prin email şi vor primi răspuns în timp optim. Informaţiile legate de data şi locul susţinerii examenului, vor fi comunicate şi prin intermediul secretariatului ID.

Pentru desfăşurarea activităţilor în bune condiţii vă rugăm să ţineţi cont de următoarele aspecte;

Condiţionări şi cunoştinţe prerechizite	Înscrierea la acest curs nu este condiţionată de parcurgerea şi promovarea nici unei alte discipline. Cu toate acestea, pentru parcurgerea cu succes a acestui curs este recomandat ca studentul să fie familiarizat cu termenii economici de bază parcurşi la disciplina de Economie politică. Scopul final al acestui curs este ca studentul să cunoască conceptele principale din domeniul finanţelor publice şi să acumuleze unor cunoştinţe de baza din segmentul finanţelor publice, care să aibă aplicabilitate în practică;
Descrierea cursului	Se urmăreşte iniţierea studenţilor în înţelegerea unor aspecte teoretice şi practice ale teoriei finanţelor şi bugetelor publice. Obiectivul principal al cursului este reprezentat de dobândirea de către studenţi a unor cunoştinţe detaliate despre teoria şi politica bugetară, metodele de elaborare a bugetului, impozit ca principal venit al statului
Organizarea temelor în cadrul cursului	• În organizarea temelor de curs a fost avută în vedere următoarea structură. 1) Primul parte a suportului de curs analizează problematica legată de Teoria şi Politica Bugetară. Această temă are ca şi obiectiv familiarizarea studenţilor cu cel mai important element al finanţelor publice, bugetul statului. Se începe cu sensurile tradiţionale ale noţiunii pentru ca apoi să se ajungă la complexitatea ei de astăzi. Înţelegerea noţiunii de buget nu se poate face decât cu aprofundare principiilor ce stau la baza acestui instrument: conţinutul principiilor, importanţa lor, aplicabilitate în perioada clasică şi astăzi, derogări, abateri, încălcări ale principiilor. Familiarizarea cu conţinutul, rolul şi importanţa diferitelor etape ale procesului prin care trece bugetul de la intenţie la realizare faptică. În final se insistă pe aprofundarea noţiunii de buget, cu structura sa, cu locul şi rolul special ce revin bugetelor locale.

Organizarea temelor în cadrul cursului	• A doua parte a suportului de curs analizează Impozitul ca şi principal venit al bugetului statului. Această temă are ca şi obiectiv deslușirea celui mai important venit al bugetului statului, cel mai prezent element economic al vieţii noastre cotidiene - impozitul. Se începe cu noţiunea de impozit, trăsăturile şi caracteristicile sale, cu evoluţia lor în timp. Un element esenţial în înţelegerea impozitului îl reprezintă elementele tehnice, elemente ce dau substanţă fiecărui impozit în parte. Aceste elemente tehnice sunt de importanţă maximă atât pentru beneficiarul impozitului cât şi pentru contribuabil. În ultima parte a materialului se prezintă regulile ce guvernează impozitele şi impozitarea – intrepretările diferite date principiilor de-a lungul timpului, variante, condiţii de realizare, etc.
Formatul şi tipul activităţilor implicate de curs	De-a lungul semestrului, studentul va trebui să participe la activităţile de predare care vor avea de-a lungul semestrului şi care vă vor fi anunţate din timp de către secretariatul ID. Chiar dacă prezenţa la curs nu este obligatorie, aceasta va contribui la o mai bună înţelegere a conceptelor cheie şi a cerinţelor pentru elaborarea lucrării de sfârşit de semestru pe care fiecare student va trebui să o predea. La sfârşitul semestrului studentul va susţine un examen care va consta într-un examen scris (redacţional) care va reprezenta 100% din nota finală.

Materiale bibliografice obligatorii

Surse bibliografice obligatorii

1.Lazăr D. T., Zai P. (2008),, *Finanţe publice*, suport de curs, Editura Accent Cluj-Napoca;
2. Văcărel I., Bistriceanu G., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Mosteanu T., Georgescu F. (2006), *Finanţe publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti;
3. Stiglitz, Joseph, E. (2000), *Economics of the Public Sector*, 3rd Edition, Editura Norton & Co., New York;
4. Stillman R.,(1994), *Public Administration,* Houghton Mifflin Company, Boston;
5. Harvey R. (2002), *Public Finance*, Editura McGraw Hill, New York;
6. Fisher R. (1987), *State and local public finance*, Editura Scot Foresman, Londra;
7. Pigou, A.C. (1947), *A study in public finance*, MacMillan, London;
8. Muzellec, R. (1993) *Finances Publiques*, Editura Dalloz, Paris;

Materiale şi instrumente necesare pentru curs

Pentru parcurgerea cu succes a acestui curs nu este nevoie de materiale şi instrumente suplimentare. Suportul de curs va fi suficient pentru participarea la acest curs. Dacă doriţi pe lângă suportul de curs, în plus, puteţi să vă ajutaţi de notiţele luate de dumneavoastră la întâlnirile programate la această disciplină şi eventual de prezentările power-point care vor fi folosite de către profesor în activităţile de predare.

Întâlnirile vor avea loc în sediul Facultăţii de Ştiinţe Politice, Administrative şi ale Comunicării. Orarul şi sălile vor fi anunţate prin e-mail de către secretariatul ID. Data examenului final va fi anunţată la ultima întâlnire cu profesorul şi va fi transmisă prin email de către secretariatul ID.

Politica de evaluare şi notare

Nota finală va fi formată **90 % examen scris** susţinut la sfârşitul semestrului, **10% un punct din oficiu**. Dacă studentul nu poate promova examenul la prima evaluare, se prezintă în sesiunea de restanţe. Orice întrebări despre modul de întocmire şi evaluare a lucrărilor pot fi adresate profesorului sau tutorelui prin e-mail sau în timpul orelor de consultaţii. Studenţii care doresc pot să se prezinte în sesiunea de restanţe pentru mărirea notei.

Elemente de deontologie academică

În cadrul acestui curs vor fi aplicate următoarele elemente de deontologie. În timpul examenului, acei studenţi care încearcă să copieze sau să vorbească cu colegii lor, vor fi atenţionaţi o dată să înceteze comportamentul nedorit şi a doua oară vor fi scoşi afară din examen. În cazul în care în locul unui student se prezintă o persoană neautorizată, aceasta va fi scoasă afară din examen şi apoi studentul în locul căruia s-a prezentat persoana neautorizată la examen va fi chemat în faţa comisiei de etică a facultăţii care va decide sancţionarea acestuia. Pentru a se evita astfel de situaţii, la sfârşitul examenului, când studenţii vor preda foaia de examen, li se va solicta să prezinte carnetul de student. De asemenea, ei vor trebuie să semneze într-un tabel că au fost prezenţi la examen.

Studenţi cu dizabilităţi

Facultatea oferă studenţilor cu dizabilităţi motorii posibilitatea de a avea acces la sălile de curs. Clădirea este prevăzută cu un lift care permite accesul la etajul IV al clădirii acolo unde este situat şi secretariatul ID. Dacă un student cu dizabilităţi motorii nu poate ajunge în sala în care se susţine examenul, acesta poate susţine examenul într-o sală aflată la parterul facultăţii. În plus, există disponibilitate din partea profesorului şi tutorelui să ofere consultaţii într-un loc accesibil pentru student sau să comunice prin telefon. În cazul în care un student se confruntă cu alte tipuri de dizabilităţi, îl rugăm să ne contacteze.

Strategii de studiu recomandate

Parcurgerea acestui curs necesită aproximativ între 60 - 70 de ore pentru pregătirea pentru examen şi pentru elaborarea lucrării de sfârşit de semestru. Ca şi strategie de studiu pentru examenul scris este important să se pornească învăţarea notiţelor luate la întâlnirile avute pe parcursul semestrului. Este important să se acorde atenţie clasificărilor, definiţiilor şi caracteristicilor principale.

Calendarul cursului

- În cadrul primelor întâlniri cu profesorul vor fi parcurse următoarele teme de curs:
  - Aspecte generale legate de buget. Definiţie, istoric, semnificaţii, tipuri de bugete. Abordări teoretice.
  - Evidenţierea noţiunilor de excedent, echilibru şi deficit bugetar.
  - Studierea şi înţelegerea principiilor bugetare.
  - Identificarea excepţiilor de la unele principii bugetare.
  - Actori şi instituţii implicate în procesul bugetar.
  - Etapele procesului bugetar.
- În cadrul următoarelor întâlniri vor fi abordate următoarele teme:
  - Aspecte conceptuale legate de impozit. Abordări teoretice.
  - Principalele caracteristici ale impozitelor.
  - Cunoşterea şi înţelegerea elementelor tehnice ale impozitelor.
  - Studierea principalelor tipuri de impozite.
  - Aprofundarea cunoştinţelor legate de principiile impinerii.
  - Recapitulare

Investește în oameni!
Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin
Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013
Axa prioritară 1 „Educația și formarea profesională în sprijinul creșterii economice și dezvoltării societății bazate pe cunoaștere”
Domeniul major de intervenție 1.2 „Calitate în învățământul superior”
Titlul proiectului „e-Learning eficient, Individualizat și Adaptiv pentru învățământ la distanță (e-LIADA)”
Contract POSDRU/156/1.2/G/133681

Disciplină:
Finanțe publice

Teorie şi politică bugetară

„Cel mai important element al finanţelor publice este bugetul statului.”

Obiectivle şi scopul modulului:

Această temă are ca şi obiectiv familiarizarea studenţilor cu cel mai important element al finanţelor publice, bugetul statului. Se începe cu sensurile tradiţionale ale noţiunii pentru ca apoi să se ajungă la complexitatea ei de astăzi. Înţelegerea noţiunii de buget nu se poate face decât cu aprofundare principiilor ce stau la baza acestui instrument: conţinutul principiilor, importanţa lor, aplicabilitate în perioada clasică şi astăzi, derogări, abateri, încălcări ale principiilor. Familiarizarea cu conţinutul, rolul şi importanţa diferitelor etape ale procesului prin care trece bugetul de la intenţie la realizare faptică. În final se insistă pe aprofundarea noţiunii de buget, cu structura sa, cu locul şi rolul special ce revin bugetelor locale. Modulul este forte important pentru cursant, încercând să crească abilităţile cursantului în înţelegerea şi aplicarea cu succes a cunoştinţelor şi metodelor legate de politicile bugetare.

ROMÂNIA
UNIVERSITATEA BABEŞ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
CENTRUL DE FORMARE CONTINUĂ, ÎNVĂŢĂMÂNT
LA DISTANŢĂ ŞI CU FRECVENŢĂ REDUSĂ

Str Ion I.C.Brătianu, nr.20, Cluj-Napoca
Tel.: (00) 40 - 740 - 077521
Fax: (00) 40 - 364 - 815679

Problematica modulului:

1.1. Conţinutul tradiţional şi semnificaţia modernă a bugetului

1.2. Principiile bugetare

1.2.1. Universalitatea bugetului

1.2.2. Principiul unităţii bugetului

1.2.3. Principiul anualităţii bugetului

1.2.4. Principiul neafectării veniturilor

1.2.5. Principiul specializării bugetare

1.2.6. Principiul realităţii bugetului

1.2.7. Principiul echilibrului bugetului

2. Procesul bugetar

2.1.1. Elaborarea proiectului de buget

2.1.2. Execuţia bugetului

2.1.3. Controlul bugetar

3. Sistemul bugetar

Bibliografie opţională:

1. Atkinson Anthony B., Stiglitz Joseph, „Lectures on Public Economics", Mc Graw Hill Book, New York, 1982

2. Axelrod Donald, „Budgeting for Modern Government", Ed. St. Martin's Press, New York, 1995

3. Baker Samuel H., Elliot Catherine, "Readings in Public Sector Economics", D.C. Heath and Company, Lexington, 1990

4. Basno Cezar, „Introducere în teoria finanţelor publice", Centrul editorial A.S.E., Bucureşti, 1994

5. Bălănescu R., ş.a., „Sistemul de impozite", Ed. Economică, Bucureşti, 1993.

6. Condor I., „Drept Financiar", Ed. Monitorul Oficial, Bucureşti 1994,

7. Francis Demier, „Istoria politicilor sociale", Ed. Institutul European, 1998

8. Genreux Jacques, „Politici economice", Ed. Institutul European, 1998

9. Gheorghe Manolescu (coordonator), „Politici economice", Ed. Economică, Bucureşti

10. Harold M. Groves, „Financing Government", 6-ed., Winston, New York, 1964

11. Hicks Ursula, „Public Finance", ed.3-a, Cambridge University Press, 1968

12. Inceu Adrian Mihai, colaborare, „Administraţie publica", Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2000

13. Inceu Adrian Mihai, colaborare, „Managementul financiar al comunităţilor locale", Ed.Gewalt, Cluj, 2000

14. Paysant Andre, „Finances publiques", 2-ed Masson Paris, 1988.

15. Văcărel Iulian., ş.a., „Finanţe publice", E.D.P., Bucureşti, ed. 1999.

Noțiuni de reținut la finalul capitolului

Conţinutul tradiţional şi semnificaţia modernă a bugetului: Principiile bugetare; Universalitatea bugetului; Principiul unităţii bugetului; Principiul anualităţii bugetului; Principiul neafectării veniturilor; Principiul specializării bugetare; Principiul realităţii bugetului; Principiul echilibrului bugetului; Procesul bugetar. Procesul bugetar: Elaborarea proiectului de buget; Execuţia bugetului; Controlul bugetar.Sistemul bugetar

1. Conţinutul tradiţional şi semnificaţia modernă a bugetului

Obiective:	• formarea unei viziuni asupra problematicii bugetare • familiarizarea cu aspectele teoretice ale domeniului • prezentarea evoluţiei istorice a conceptului

Noțiuni cheie: buget, buget de stat, venituri bugetare, cheltuieli bugetare

Bugetul statului este un element al finanţelor, de o importanţă aparte, având semnificaţii multiple: un element component al finanţelor publice; ca o multitudine de operaţii şi fluxuri financiare specifice; ca cea mai importantă lege dezbătută anual de către forul legislativ; ca sinteză a diferitelor opţiuni economice sociale şi politice; ca mijloc de manifestare al constrângerii financiare bugetare; instrument de negociere cu diversele organisme financiare, etc.

În orânduirile precapitaliste noţiunea de buget al statului nu-şi găseşte consacrare, deoarece visteria statului se confundă cu cămara domnitorului - nu există o separare, delimitare clară între veniturile şi cheltuielile domnitorului şi cele ale statului. Există o mulţime de privilegii fiscale în favoarea nobilimii, clerului şi a domeniilor regale, în cheltuirea resurselor statului domină voinţa şi bunul plac al domnitorului.

În încercarea de a se face ordine în domeniul finanţelor publice, se impunea eliminarea acestor anomalii, nereguli, dezordini şi se cere abolirea privilegiilor fiscale precum şi controlul asupra cheltuielilor şi veniturilor statului. Se pretinde astfel, ca veniturile şi cheltuielile statului să fie înscrise într-un document şi înfăţişate în fiecare an Parlamentului (puterii legislative) pentru analiză şi aprobare. Acesta este şi primul sens pe care bugetul îl dobândeşte, cel de document de prezentare şi aprobare a veniturilor şi cheltuielilor statului.

Termenul de buget provine din latina veche unde cuvântul buget avea semnificaţia de sac sau pungă cu bani. Cu aceeaşi semnificaţie termenul apare şi în limbile europene clasice. Englezii foloseau noţiunea de buget cu sensul de mapă din piele în care erau aşezate documentele în care erau înscrise veniturile şi cheltuielile statului şi prezentate spre dezbatere şi aprobare, Parlamentului.

În timp, se consacră caracterul juridic al documentului bugetar. O nouă consacrare primeşte noţiunea de buget în ţările europene (Belgia 1846, Franţa 1862, Ţările Române 1864) când se adoptă legile privind organizarea contabilităţii publice. Conturile naţionale au o strânsă legătură cu veniturile şi cheltuielile statului. La noi, legile contabilităţii publice din 1864, 1903 şi 1929 consacră semnificaţia juridică a documentului bugetar – „Bugetul este actul prin care sunt prevăzute şi prealabil aprobate veniturile şi cheltuielile anuale ale statului şi ale altor servicii publice”.

Bugetul este o listă a veniturilor şi cheltuielilor probabile ale statului, înscrise şi comparate în ideea balansării lor şi supuse autorizării Parlamentului. Fiind un document ce necesită autorizarea prealabilă a puterii legislative, bugetul de stat are un caracter obligatoriu. Încasarea veniturilor şi efectuarea cheltuielilor publice nu sunt posibile decât dacă bugetul de stat a devenit lege prin aprobarea lui de către Parlamentul ţării.

Dar pornind de aici, rolul bugetului de stat se schimbă de-a lungul timpului. În perioada capitalismului liberal prin politicile bugetare, pe calea facilităţilor fiscale şi a subvenţiilor se stimula, poate, într-o oarecare măsură, dezvoltarea industriei naţionale. Dar, cu toate acestea, statul se implica prea puţin în problemele economice, iar doctrina economică poate fi rezumată prin principiul "laissez – faire, laissez passer" - a limitării intervenţiei statului în domeniul economic. În această perioadă, acţiunile economice ale statului erau la începuturile lor şi erau relativ modeste. Odată, însă cu trecerea timpului, dezvoltarea activităţilor economice, şi îndeosebi odată cu anii Marii Crize Economice (1929-1933), sectorul public începe să se dezvolte, statul adaugă la cheltuielile sale clasice de consum şi cheltuieli de capital (investiţii în activităţi economice). Astfel din toate aceste elemente rezultă creşterea rolului statului de redistribuitor al resurselor, al veniturilor din economie, rolul său intervenţionist. Instrumentul principal folosit în această acţiune este bugetul statului. Prin intermediul bugetului, în multe ţări, se redistribuie până la 40% din Produsul Intern Brut. Este perioada în care asistăm la trecerea de la bugetul de mijloace (resurse necesare susţinerii activităţilor statului), la bugetul de mijloace şi obiective (resurse şi acţiuni la care statul se angajează) . Resursele cuprinse în cadrul bugetului de stat nu mai servesc exclusiv consumului, bugetul de stat nu mai este un simplu instrument de mobilizare a veniturilor, el este acum activizat în cadrul politicilor economice. Statul foloseşte politicile bugetare pentru a atinge o multitudine de obiective în domeniul economic şi social.

Bugetul îşi lărgeşte simultan sfera, în timp şi spaţiu. Apar astfel, bugetele plurianuale şi bugetul public naţional . În acelaşi timp capătă noi dimensiuni şi noţiunea de echilibru bugetar. De la echilibrul bugetului de stat se trece spre echilibrul economic general şi de la echilibrul pe termen scurt se trece la realizarea echilibrului dinamic în cadrul bugetelor plurianuale. Dacă în activitatea economică acţionează legile pieţei, în domeniul public apar primele încercări de modelare şi planificare la nivel macroeconomic pentru folosirea bugetului ca instrument de stabilire şi transmitere a priorităţilor macroeconomice.

În această situaţie bugetul devine buget economic, bugetul economiei naţionale. El nu mai este un simplu document financiar (dar nici nu dispare), el se integrează în unul mai cuprinzător, devine o secţiune a bugetului economic, a bugetului economiei naţionale. Aşa se înfăţişează, astăzi bugetul, în raportul anual pe care preşedintele american îl prezintă Congresului cu privire la starea naţiunii şi perspectivele de dezvoltare economico-socială. Aşa e înfăţişat bugetul economic în Franţa, în legea anuală a finanţelor publice, lege în care figurează ca documente distincte conturile naţiunii. Intenţia, puterilor legislativă şi executivă bugetului este aceea de a folosi bugetul statului pentru fundamentarea politicii economice de ansamblu. Serviciile tehnice ale guvernului desfăşoară o activitate laborioasă pentru ca un document de volum mare (2000 - 3000 pag.) să înfăţişeze opţiunile globale şi pe domenii ale guvernului (pentru asanarea şomajului, politica de preţuri, controlarea inflaţiei, etc.), rezultând astfel efortul bugetar şi intervenţia statului în viaţa economică şi socială a naţiunii.

În documentul bugetar sunt prefigurate, întotdeauna, veniturile şi cheltuielile publice. Spre deosebire de bugetul ca document financiar, bugetul economic nu mai are forţă juridică, el nu se mai aprobă prin lege de către Parlament, nu mai conţine dispoziţii imperative, ci el vine să convingă de programul de guvernare şi intenţiile Guvernului. Bugetul devine astfel o declaraţie de intenţii, servind fundamentării politicii economice curente, iar documentul financiar îl întăreşte, conturând şansele de susţinere a programului

guvernării. În aceste noi condiţii este evident sensul pragmatic al bugetului actual. Specialiştii zăbovesc, însă şi asupra semnificaţiilor teoretice ale noţiunii. Sub învelişul juridic şi sensul pragmatic se ascunde şi conţinutul economic al bugetului - bugetul reflectă ample raporturi economice ce intervin între participanţii la acest proces de formare şi repartizare a fondului bugetar, participanţi ce apar şi în postura de contribuabili şi de beneficiari. În tot acest proces rolul de redistribuitor revine statului.

În ţara noastră termenul de buget, cu semnificaţiile sale multiple este precizat şi în contextul legii finanţelor publice. Astfel legea nr. 72 din 12 iulie 1996 privind finanţele publice la art. 1 al (4) precizează că: „Resursele financiare publice se constituie şi se gestionează printr-un sistem unitar de bugete, şi anume: bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului şi bugetele altor instituţii publice cu caracter autonom, în condiţiile asigurării echilibrului financiar."

Teme de casă:

1. Care au fost principalele etape ale evoluţiei istorice a bugetului?
2. Evidenţiaţi conţinutul şi configuraţia bugetului în capitalismul clasic şi, respectiv, modern.

1.1. Principiile bugetare

Obiective

- înţelegerea rolului şi importanţei principiilor bugetare
- încadrarea în timp şi spaţiu a bugetului
- evidenţierea principalelor excepţii de la principiile bugetare

Termeni cheie: *universalitatea, unitatea, anualitatea, specializarea, realitatea, publicitatea bugetului, echilibrul bugetar, neafectarea veniturilor.*

Conţinutul şi configuraţia bugetului se conturează pe măsură ce sunt adoptate şi consacrate aşa numitele principii de drept bugetar.

Principiile bugetare sunt reguli privind domeniul bugetar. Ele au fost introduse pentru prima dată, în Marea Chartă (Anglia, 1215). Aici se stipulează că regele va fi obligat ca pentru orice fel de impozite pe care ar dori să le instituie să ceară aprobarea (prealabilă) Parlamentului. Monarhul putea însă dispune liber de veniturile ordinare ale statului (veniturile din domeniul public şi din exercitarea drepturilor regaliene). Confruntat cu abuzurile constatate în acest domeniu, Parlamentul introduce, mai târziu (1688), lista civilă ce cuprinde limitele cheltuielilor şi lefurilor celor ce deservesc Coroana. Se încearcă astfel, a se face ordine şi în modul de cheltuire a banilor publici. Aceste încercări apar în Franţa în sec XIV, dar cu toate acestea abuzurile au continuat încă mult timp. La noi, se încearcă acelaşi lucru, prin intermediul Regulamentelor Organice, ce-l obligă pe domnitor să ceară aprobarea Parlamentului pentru cheltuielile sale.

Cu timpul pretenţiile bugetare sporesc, regulile devenind principii de drept bugetar. Ele se referă la modul de înscriere în documentul bugetar al veniturilor şi cheltuielilor, la dimensiunea în timp, la modul de prezentare în structură a veniturilor şi cheltuielilor; la modul de gestionare a resurselor bugetare; la nevoia ca datele să ajungă la cunoştinţa contribuabililor, la încercarea de balansare a veniturilor şi cheltuielilor.

În România, legea nr. 72 din 12 iulie 1996 privind finanţele publice la art. 4 precizează: „La baza elaborării şi execuţiei bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale stau principiile unicităţii, universalităţii, echilibrului, realităţii, anualităţii şi publicităţii„

1.1.1. Universalitatea bugetului

Acest principiu dă bugetului dimensiunea sa în spaţiu, pe verticală. El stabileşte modul de înscriere a veniturilor şi cheltuielilor statului în bugetul său. Principiul universalităţii bugetare pretinde că fiecare acţiune a statului, toate veniturile şi cheltuielile, să se înscrie în buget cu suma lor totală (în două poziţii distincte) şi să nu apară numai ca sold (ca diferenţă între venituri şi cheltuieli). În acest fel se asigură o transparenţă totală în domeniul bugetar.

Factorul politic, parlamentar ce analizează şi aprobă proiectul de buget, îşi poate crea o imagine reală şi globală a veniturilor şi cheltuielilor statului. Factorul tehnic, financiar, poate controla mai uşor veniturile şi cheltuielile publice, poate constata randamentul anumitor venituri şi eficacitatea serviciilor şi acţiunilor publice.

Dacă se respecta principiul universalităţii, bugetele astfel întocmite sunt denumite bugete brute. Însă, în realitate pentru realizarea unui anumit venit se efectuează şi anumite cheltuieli, iar instituţiile prin care

se efectuează cheltuielile publice realizează şi venituri. În cadrul bugetului brut fiecare unitate aducătoare de venituri, fiecare instituţie ce ocazionează cheltuieli, trebuie înfăţişate distinct (în două poziţii) atât cu veniturile ocazionate cât şi cu cheltuielile efectuate.

Regula universalităţii nu este respectată întocmai, pentru că a dispărut omogenitatea şi uniformitatea ce caracterizează veniturile şi cheltuielile statului consumator. Aceasta pentru că pe lângă cheltuielile tradiţionale de consum statul are şi cheltuieli de capital. În plus, regiile autonome, serviciile publice efectuează cheltuieli, dar realizează şi venituri. Pentru ca să existe stimulente în creşterea venitului şi în realizarea acţiunilor publice cu cheltuieli cât mai mici, treptat s-a acceptat varianta ca aceste unităţi să-şi compenseze cheltuielile din veniturile proprii şi să aibă cu bugetul de stat raporturi per sold (dacă veniturile depăşesc cheltuielile diferenţa (profit) apare în bugetul statului ca venit de vărsat - dacă cheltuielile depăşesc veniturile rezultă un sold de cheltuieli ce trebuie subvenţionate de la buget). Bugetele întocmite, în această variantă sunt numite bugete nete.

Există şi mulţi adversari ai acestor idei de încălcare a principiului universalităţii, pentru că se apreciază că pe această cale pot apărea o mulţime de disimulări, iar ordinea şi claritatea documentelor sunt afectate.

Practica bugetară a consacrat în locul bugetelor brute, bugetele mixte. În astfel de bugete unele venituri şi cheltuieli apar înscrise cu sumele lor totale; altele se regăsesc doar cu soldul dintre ele. De exemplu instituţiile privind apărarea, ordinea publică, instituţiile social-culturale au legături cu bugetul, după regula bugetului net.

După cum arătam, în România, legea finanţelor publice, precizează în mod expres că acest principiu stă la baza practicii bugetare, dar cu toate acestea continuă să se folosească bugetele mixte. Pentru principalele activităţi social-culturale şi de apărare se practică regula bugetului brut, iar în relaţiile cu companiile naţionale, regiile autonome şi cu unele instituţii publice, este preferată soluţia bugetului net.

Astfel principiile bugetare sunt:	• 1. Principiul universalităţii • 2. Principiul unităţii bugetului • 3. Principiul anualităţii bugetului • 4. Principiul neafectării veniturilor bugetare • 5. Principiul specializării • 6. Principiul realităţii bugetare • 7. Principiul publicităţii bugetului • 8. Principiul echilibrării bugetului.

1.1.2. Principiul unităţii bugetului

Principiul unităţii - vine să întregească imaginea globală a bugetului de stat, să dea ordine şi claritate documentelor bugetare. Principiul de faţă conturează dimensiunea, în spaţiu, pe orizontală, a bugetului. Conform acestuia, toate veniturile şi cheltuielile statului, trebuie înscrise într-un singur document şi după o schemă unică. Astfel sensul iniţial al acestui principiu poate fi ilustrat prin existenţa unui buget unic. Rezultă astfel unitatea bugetară. La baza acestui principiu stau raţiuni de ordin politic şi tehnic. Dacă veniturile şi cheltuielile publice se reflectă într-un singur document, imaginea asupra activităţii statului este globală, mai clară, controlul Parlamentului este mai eficace, iar organizarea sistemului bugetar mai uşoară.

Nici regula unităţii bugetare nu este respectată întocmai, practic nicăieri în lume. Abaterile de la regula universalităţii sunt şi abateri de la principiul unităţii bugetare. Astfel, spre exemplu, regiile autonome

şi unităţile prestatoare de servicii publice îşi întocmesc bugete anexe ce rămân în afară bugetului general al statului, iar unităţile cu capital de la stat au o largă autonomie financiară, îşi întocmesc bugete autonome. În plus, în anumite perioade apar cheltuieli cu caracter excepţional, iar reflectarea lor în bugetul unui singur an afectează indicatorii bugetari în timp, rezultând de aici înscrierea în bugete extraordinare. Apar venituri şi cheltuieli care nu sunt venituri propriu-zise pentru stat şi nici cheltuieli definitive şi ele trebuie evidenţiate distinct.

Din toate exemplele arătate, raţiuni de ordin practic fac şi formal conduc ca principiul unităţii bugetului să fie chiar negat:

- Din punct de vedere practic, principiul cere ca toate veniturile şi cheltuielile statului să se reflecte în buget, însemnând că se opune debugetizărilor
- Din punct de vedere formal, se impune existenţa unui document bugetar unic. În practică însă, există mau multe abateri: bugetul statului este rectificat odată sau de mai multe ori, pe an (putem deci vorbi de existenţa mai multor bugete de stat); veniturile şi cheltuielile publice sunt repartizate în mai multe conturi: bugetul administraţiei centrale, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, conturi speciale, etc.; bugetul statului are ataşate o mulţime de documente anexe.

Prin negarea acestui principiu, în locul bugetului unic apare aşa numita aglomerare bugetară - în locul unui singur document sunt utilizate mai multe documente bugetare.

Principiul unităţii nu mai este respectat întocmai, înregistrându-se următoarele **excepţii**:

A. Bugetele anexe - bugete anexe îşi întocmesc diferite instituţii sau servicii publice ale statului care prestează servicii publice şi care se bucură de o autonomie financiară relativă, fără a dispune de personalitate juridică. Acestea realizează venituri şi cheltuieli, îşi compensează cheltuielile din venituri. De aceea ele îşi întocmesc bugete proprii. Aceste bugete se ataşează bugetului statului, se prezintă spre dezbatere şi aprobare Parlamentului, odată cu bugetul general al statului. Astfel pentru fiecare unitate în parte se poate analiza balanţa ei financiară. Cum aceste documente sunt anexate bugetului de stat, prezentate parlamentului spre dezbatere şi aprobare odată cu acesta, ele nu reprezintă încălcări grave ale principiului unităţii. Mai mult chiar, ele pot da o mai clară şi mai exactă cunoaştere a situaţiei financiare a acestor instituţii. Pe de altă parte, în cazul în care aceste documente sunt numeroase, voluminoase, procedura de analiză şi aprobare devine greoaie. Practica bugetelor anexe a fost o aplicată în Franţa anilor `50-`60, ca o soluţie pentru descentralizarea unor acţiuni, activităţi. Asemenea bugete anexe erau întocmite de: Imprimeria naţională, Legiunea de onoare, Ordinul eliberării, Monede şi medalii, Poşta şi telecomunicaţiile, Aviaţia civilă, etc. În România anilor 1942-1943 numărul bugetelor anexe ajunsese la 41, creându-se cadrul gestionării unor importante resurse, pentru diferitele case autonome, regii publice, administraţii comerciale, direcţii generale şi speciale.

A. bugetele anexe - bugete anexe îşi întocmesc diferite instituţii sau servicii publice ale statului care prestează servicii publice şi care se bucură de o autonomie financiară relativă, fără a dispune de personalitate juridică.

B. Bugetele autonome - unităţile productive ale statului, au autonomie funcţională şi personalitate juridică. Ele funcţionează după regulile codului financiar şi dispun de autonomie financiară deplină - aceste unităţi realizează venituri înregistrează cheltuieli, obţin profit, plătesc impozite şi dividende, se pot

autofinanţa, pot contracta împrumuturi. Din acest motiv, ele pot întocmi bugete autonome, care se aprobă, de regulă, de către consiliile de administraţie ale acestor unităţi economice. Această practică a fost extinsă, în unele ţări, pentru unele acţiuni şi servicii publice de interes social şi cultural, care dispun şi ele de personalitate juridică. Aşa de exemplu universităţile, spitalele, etc. încasează o serie de venituri proprii (taxe de şcolarizare, spitalizare, venituri din activităţi de cercetare, etc.), pe care le folosesc pentru acoperirea cheltuielilor proprii, iar pentru echilibrarea situaţie lor financiare, subvenţiile statului joacă (totuşi) un important rol. De regulă bugetele autonome, spre deosebire de cele anexe, nu figurează în bugetul general, nici măcar per sold. Astfel aceste unităţi sunt tratate din punct de vedere bugetar, după principiile bugetare, ca şi agenţii economici privaţi. În Franţa, bugete autonome îşi întocmesc: Regia Renault, Electricite de France, Gaz de France, Charbonnages de France, etc. În S.U.A. aşa numitele bugete comerciale ale întreprinderilor şi corporaţiilor de stat, cu autonomie financiară figurează în bugetul federal, per sold, şi se prezintă Congresului spre luare la cunoştinţa (şi nu spre aprobare).

B. bugetele autonome - unităţile productive ale statului, au autonomie funcţională şi personalitate juridică. Ele funcţionează după regulile codului financiar şi dispun de autonomie financiară deplină - aceste unităţi realizează venituri înregistrează cheltuieli, obţin profit, plătesc impozite şi dividende, se pot autofinanţa, pot contracta împrumuturi. Din acest motiv, ele pot întocmi bugete autonome, care se aprobă, de regulă, de către consiliile de administraţie ale acestor unităţi economice.

C. Bugetele extraordinare - apar în situaţii de excepţie, când cheltuielile masive (eventual venituri excepţionale), cu caracter temporar, ar deregla grav bugetul unui an. În plus aceste cheltuieli vizează mai multe generaţii (vezi şi Anexa: Bugetele extraordinare). Este cazul cheltuielilor privind pregătirea războaielor, înlăturarea urmărilor lor, combaterea crizelor, ieşirea din criză. Pentru acoperirea lor se instituie venituri speciale: impozite speciale, împrumuturi publice, emisiuni monetare. Aceste venituri şi cheltuieli excepţionale apar în bugetele extraordinare, bugete ce se analizează şi aprobă de către Parlament pe baza unor legi speciale, altele decât cele ce privesc bugetul normal al statului. Aşa de exemplu, în România, în deceniul patru, au funcţionat mai multe bugete extraordinare: în perioada 1932-1935/1936, trei bugete pentru eliminarea urmărilor Marii Crize (1921-1933), din 1935/1936 un buget extraordinar pentru pregătirea ţării pentru război („Bugetul Fondului apărării naţionale"), iar din 1936/1937 „Bugetul extraordinar al subsecretariatului aerului". Părerile specialiştilor, privind aceste bugete extraordinare, sunt împărţite: pe de-o parte, ele apar ca justificate, dat fiind caracterul temporar al sumelor pe care le cuprind, al necesităţii respectării principiului „echităţii finanţării publice" – pericolul ca aceste sume să scape controlului forţei legislative ar putea fi contracarat prin obligativitatea ca acestea să fie incluse în legea anuală a finanţelor publice (în plus, comparabilitatea cifrelor bugetare nu este afectată); pe de altă parte, practica unor asemenea bugete este periculoasă, pentru că este generatoare de abuzuri – starea bugetului (echilibrul acestuia) poate fi „înfrumuseţată", deficitul bugetar fiind „disimulat" în mai multe bugete.

C. Bugetele extraordinare - apar în situaţii de excepţie, când cheltuielile masive (eventual venituri excepţionale), cu caracter temporar, ar deregla grav bugetul unui an.

De reţinut

bugetele anexe, bugetele autonome, bugetele extraordinare.

D. Conturile speciale de trezorerie - sunt situaţii în care statul încasează sau plăteşte unele sume care nu sunt venituri şi nici cheltuieli propriu-zise, care nu aparţin bugetului statului. Acestea se evidenţiază distinct în conturile speciale de trezorerie. E vorba, de regulă, despre cauţiunile la care sunt obligaţi cei ce mânuiesc valori publice drept garanţie, garanţii care urmează să le fie restituite atunci când îşi încetează activitatea. Până la restituire, statul foloseşte aceşti bani care nu-i aparţin. Tot în acest cadru, este cazul avansurilor acordate de către stat pentru comenzile publice, avansuri ce se lichidează în momentul primirii de către stat a mărfurilor şi serviciilor comandate. Poate fi cazul unor fonduri şi conturi speciale, cum ar fi: fonduri pentru pensia suplimentară, fonduri speciale pentru risc, pensii în agricultură, pentru sănătate, şomaj, pentru asigurări sociale, etc. Aceste fonduri au destinaţii precise, dar la care, uneori, apar excedente care nu rămân imobilizate la nivelul acestor fonduri - bugetul le poate folosi pentru acoperirea golurilor temporare de casă. Regula este că veniturile şi cheltuielile unui asemenea cont sau fond să se echilibreze. Adesea veniturile nu se realizează în întregime, cheltuielile se depăşesc, acestea fiind presiuni asupra bugetului de stat, presiuni pentru acoperirea golului de resurse astfel înregistrat. În practică, sunt folosite mai multe asemenea conturi speciale: conturile cu afectare specială, care cuprind cheltuieli ce au surse speciale de venituri şi o destinaţie bine precizată; conturile de comerţ evidenţiază operaţii cu caracter industrial sau comercial efectuate ocazional de instituţii ale statului; conturile de reglementare al relaţiilor cu alte ţări, care sunt deschise pe baza unor acorduri internaţionale; conturile din operaţii monetare, legate de emisiunea de monedă, de operaţiunile de schimb valutar sau din relaţiile cu diverse organisme financiar-monetare internaţionale; conturile de avans. Cu titlu de exemplu se poate menţiona cazul Franţei, când în anul 1946, existau peste 312 conturi speciale de trezorerie, care echivalau cu jumătate din bugetul statului.

D. conturile speciale de trezorerie - sunt situaţii în care statul încasează sau plăteşte unele sume care nu sunt venituri şi nici cheltuieli propriu-zise, care nu aparţin bugetului statului. Acestea se evidenţiază distinct în conturile speciale de trezorerie

E. Taxele parafiscale, constituie o altă abatere de la regula unităţii bugetare. Taxele parafiscale sunt contribuţii obligatorii către diferite instituţii de drept public şi privat, dar care nu figurează în buget. Au un caracter particular prin aceea că aceste sume sunt venituri ale statului, dar care au o afectare specială, având ca destinaţie realizarea anumitor activităţi, bine definite şi precizate.

Această **aglomerare bugetară**, aceste abateri de la regula unităţii bugetare sunt aspru criticate de către specialişti, din motive multiple. Se apreciază că se creează astfel, teren pentru manevre bugetare de către executiv - în perioadele electorale există posibilitatea "înfrumuseţării" imaginii finanţelor publice prin prezentarea unui buget echilibrat. Sau, 0uneori, sunt prezentate ca şi venituri sau cheltuieli extraordinare unele activităţi şi acţiuni ce nu au acest caracter etc. **Debugetizarea** apare astfel, nu de puţine ori, ca nefiind justificată, fără a exista motive temeinice, fără a respecta, în mod real, specificul fiecăreia dintre excepţiile arătate. Asemenea încălcări ale principiului unităţii au însemnat, de multe ori, tot atâtea şanse ca executivul să păstreze confidenţialitatea unor acţiuni şi ale unor surse de finanţare, tot atâtea oportunităţi ca forţă legislativă şi publicul să nu cunoască starea reală a finanţelor publice. (vezi şi Anexa: Fondurile speciale)

La noi în structura bugetului public naţional există trei documente distincte:

1. Bugetul administraţiei centrale de stat (BACS)
2. Bugetele locale (BL)
3. Bugetul asigurărilor sociale de stat (BASS).

În plus, faţă de acestea, se administrează resurse într-o multitudine de fonduri speciale, extrabugetare.

E. taxele parafiscale, constituie o altă abatere de la regula unității bugetare. Taxele parafiscale sunt contribuții obligatorii către diferite instituții de drept public și privat, dar care nu figurează în buget.

Excepții ale principiului unității bugetului	• bugetele anexe • bugetele autonome • bugetele extraordinare • conturile speciale de trezorerie • taxele parafiscale

1.1.3. Principiul anualității bugetului

Acest principiu conturează dimensiunea în timp a bugetului de stat. El se referă la două probleme majore:

A) anul bugetar - în acest caz, anualitatea bugetară pretinde ca documentul bugetar să fie întocmit în fiecare an și pentru o perioadă de un an - el trebuie dezbătut și aprobat anual și pentru un an de zile, de către Parlament.

Și

B) exercițiul bugetar - se referă la perioada de timp în care executivul trebuie să asigure încasarea veniturilor și să efectueze cheltuieli autorizate de către Parlament, pentru fiecare an bugetar, într-o perioada de un an de zile.

A) anul bugetar - în acest caz principiul anualității se referă la periodicitatea ce trebuie să caracterizeze activitatea bugetară. Și în acest caz, rațiuni politice și tehnice justifică acest principiu. Parlamentul, prin analize, prin dezbaterile în fiecare Cameră a proiectului de buget, se edifică asupra respectării autorizației date, asupra mersului execuției anului în curs și se poate edifica în privința intențiilor Guvernului pe anul următor, a prognozelor de guvernare și suportului său bugetar. La stabilirea cifrelor pentru noul buget se are în vedere măsura în care guvernul a respectat autorizația dată pe perioada trecută: veniturile înscrise în buget fiind considerate ca o limită minimă, iar cheltuielile ca o limită maximă. Din punct de vedere tehnic există șanse mai mari de evaluare corectă a prevederilor bugetare dacă acest lucru se face în fiecare an și pentru perioada de un an, cu atât mai mult în condițiile unei evoluții ciclice a economiei.

Astfel, dacă de regulă perioada anului bugetar de un an pare convenabilă, rămâne încă o problemă: dacă anul bugetar să corespundă sau nu cu anul calendaristic. Factorii care influențează această problemă pot fi:

1. Specificul economiei; așa de exemplu, într-o țară cu profil preponderent agricol se va ține seama de producțiile agricole previzibile pentru anul respectiv, pentru că din această sursă provin majoritatea veniturilor ce alimentează bugetul statului. Într-o țară industrială, anul bugetar va depinde de o serie de elemente cum ar fi: evoluția producției, prețurilor, conjuncturii pe piața externă etc. În țările exotice veniturile statului depind de activitatea turistică, de perioadele de maximă afluență a turiștilor etc.

1. Regimul de lucru al Parlamentului: numărul de şedinţe în care Camerele analizează proiectul de lege, procedurile aplicate, modul de mediere a diferitelor opţiuni ale celor două Camere, de rezolvarea problemelor divergente între Parlament şi Executiv, de aşezare în timp a vacanţelor parlamentare.

2. Tradiţia - există situaţii în care acesta este un factor hotărâtor, iar odată acceptat un model, el este păstrat în virtutea tradiţiei.

Astfel anul bugetar poate să coincidă sau nu cu anul calendaristic. Aşa de exemplu:

- anul bugetar coincide cu anul calendaristic, în ţări cum ar fi: Austria, Belgia, Brazilia, Franţa, Germania, Grecia, Indonezia, Olanda, Peru, Venezuela, etc.
- anul bugetar începe la 1 aprilie şi se sfârşeşte la 31 martie, în ţări cum ar fi: Canada, Danemarca, India, Iordania, Irak, Japonia, Marea Britanie, etc.
- anul bugetar este cuprins între 1 iulie şi 30 iunie în: Australia, Filipine, Guatemala, Italia, Pakistan, Suedia, etc.
- în S.U.A. în perioada 1 octombrie – 30 septembrie
- în România, în perioada 1923-1931 anul bugetar coincidea cu anul calendaristic. După această dată începea la 1 aprilie şi se termina la 31 martie, pentru că apoi să se revină la coincidenţa cu anul calendaristic

În condiţiile capitalismului clasic, liberal, atâta timp acţiunile publice se caracterizau prin omogenitate, repetabilitate şi liniaritate, scindarea activităţii financiare a statului, în fiecare an, nu se lovea de impedimente şi inconveniente majore. Cu timpul apar însă o serie de elemente care influenţează major anualitatea bugetului:

- statul începe să se amestece mai mult în viaţa socială
- la cheltuielile de consum se adaugă cheltuieli de capital,
- bugetul impune restricţii economice,
- influenţele conjuncturale devin mai substanţiale şi mai imprevizibile,
- acţiunile de redresare şi orientare efectuate de către stat devin o permanenţă

În aceste noi condiţii scindarea în timp a activităţii financiare a statului este din ce în ce mai dificilă tot mai mulţi specialişti cer ca principiul anualităţii să nu mai fie respectat întocmai. Solicitările de derogări de la principiul anualităţii devin tot mai insistente.

Unii consideră că **perioada de un an este prea lungă**, dacă ţinem seama de evoluţiile conjuncturale ale economiei. În câteva luni, conjunctura economică se poate schimba major (de exemplu, în condiţiile unei inflaţii semnificative) şi astfel valoarea şi structura veniturilor şi cheltuielilor statului, aprobate pentru anul respectiv, trebuie modificate, adaptate noilor condiţii. Soluţia cea mai simplă ar părea a fi ca bugetul să fie reanalizat periodic. Această soluţie este însă extrem de laborioasă şi ea nu este agreată nici de Guvern, nici de Parlament. Documentul bugetar înseamnă mii de pagini, calcule şi totul ar trebui refăcut de către executiv, iar aceasta ar solicita mult prea mult timp. În Parlament, reluarea periodică a dezbaterilor bugetare ar afecta programul şi ordinea dezbaterilor. Dacă soluţia reanalizării periodice nu este agreată, exista alte doua **soluţii alternative**:

1. Să se aprobe bugetul cu anumită **rezervă bugetară**, o parte din venituri să nu fie repartizată pe cheltuieli, să rămână o sumă de bani pentru a putea fi folosită, de către executiv, pentru finanţarea unor acţiuni noi,

neprevăzute, legate de evoluţiile conjuncturale ale economiei. Soluţia este însă mai rar aplicată, pentru că bugetul de stat este de cele mai multe ori deficitar şi ar fi nefirească constituirea unei rezerve bugetare.

2. Abilitarea Guvernului, pentru ca în cursul anului, executivul să poată interveni, să modifice creditele bugetare aprobate de Parlament, să le mărească, să modifice regimul unor venituri, mai ales atunci când deficitul creşte şi tinde să devină foarte periculos. Soluţia se aplică, mai des, în perioada vacanţelor parlamentare, când **executivul are puteri discreţionare** şi poate adopta ordonanţe prin care să reglementeze şi problemele bugetare. Procedura este, însă, adesea criticată de specialişti, deoarece creează şanse Guvernului să se abată de la autorizaţia dată de Parlament, să rezolve probleme pentru care Parlamentul nu şi-a dat acordul în sensul solicitat de executiv. De aceea Parlamentul este pus adesea în faţa faptului împlinit, cel puţin pentru unele acţiuni bugetare.

Pe de altă parte, exista păreri care susţin că **anul bugetar ar fi prea scurt**, dacă ţinem seama de faptul că bugetul trebuie să asigure finanţarea pentru obiective şi activităţi publice ce se întind pe mai mulţi ani. Secţionarea acestor proiecte pe ani, ar elimina perspectiva clară a efortului bugetar şi a efectelor globale ocazionate de către acest gen de acţiuni. Soluţia care se impune este aceea a unor bugete plurianuale, a unor legi-program care sunt însă mai degrabă declaraţii de intenţie şi care trebuie actualizate pentru fiecare an bugetar. În soluţionarea acestei probleme, rezolvarea diferă de la o ţară la alta. În Anglia există aşa numitele cheltuieli şi fonduri consolidate (lista civilă şi datoria publică) la care nu apar schimbări sensibile în timp şi care nu mai necesită aprobări anuale. Pentru acestea există aşa numita aprobare de principiu. În S.U.A. pentru unele cheltuieli şi activităţi de această natură, există aprobarea de principiu a Parlamentului. De exemplu pentru obiective de amploare deosebită (militare, de cercetare a spaţiului cosmic) aprobarea se dă pentru întregul proiect, o aprobare de principiu, pentru angajarea cheltuielilor.

B) **Exercițiul bugetar**. În mod logic, normal, ar trebui ca exercţiul bugetar să coincidă cu anul bugetar. Însă o serie de venituri care au fost aprobate pentru încasare, într-un an bugetar rămân neîncasate, iar o parte din cheltuieli aprobate sunt angajate în cursul anului, dar nu se efectuează propriuzis până la închiderea anului bugetar. Apare de aici aşa numita problemă a restanţelor în execuţia bugetară (**rămășițe bugetare**). Acest gen de problemă nu este specifică bugetului ci este o problemă curentă a practicii contabile – de exemplu, delimitarea cheltuielilor curente, de cele anticipate respectiv de cele preliminate. (vezi şi Anexa „Anul bugetar" şi graficele aferente)

Pentru rezolvarea acestei probleme, practica bugetară a consacrat două **soluţii** alternative:

a) sistemul de gestiune - în acest caz exercţiul bugetar se suprapune anului bugetar. La încheierea anului bugetar, exercţiul bugetului este închis şi el, iar veniturile neîncasate se transmit asupra bugetului anului următor, care preia şi cheltuielile angajate, dar neefectuate. Aceasta soluţie are un neajuns major: contul de încheiere a exercţiului bugetar se poate abate foarte mult de la bugetul aprobat de către Parlament. Acest cont, când este analizat, de către Parlament, oferă informaţii inexacte cu privire la respectarea autorizaţiei bugetare. Controlul Parlamentului asupra activităţii bugetare, în aceste condiţii, este foarte dificil. Practic bugetul aprobat nu este comparabil cu cel efectiv şi, de aceea, se impietează şi asupra deciziilor următoare. Deşi aceste neajunsuri sunt evidente, în practica bugetară este varianta cea mai larg acceptată, pornind de la simplitatea ei şi de la o presupunere: se poate accepta că în fiecare se vor face resimţite influenţele anului precedent şi ale celui următor, dar prin aproximare ele ar putea fi considerate ca nefiind semnificative.

a) metoda de exercițiu rezolvă într-un fel diferit problema restanţelor bugetare. În acest caz, execuţia bugetului pentru anul bugetar încheiat, continuă încă trei sau şase luni. De aceea, exerciţiul bugetar este de cincisprezece-optsprezece luni (faţă de doisprezece luni cât este durata anului bugetar). Neajunsul este că între timp începe execuţia noului buget, deci în paralel funcţionează două bugete - continuă execuţia anului expirat şi începe cea a anului nou, rezultând o evidenţă complicată, controlul se amplifică. Dar există şi un avantaj major - se va putea cunoaşte cu exactitate felul în care bugetul a fost încheiat.

Ca o soluţie de compromis s-a introdus "perioada de favoare" - exerciţiul bugetar pentru anul încheiat continuă câteva zile în anul următor când trebuie să se regularizeze conturile, să se facă plăţile în condiţiile cheltuielilor angajate. Nu înseamnă că se aplică metoda de exerciţiu, ci este o abatere minoră de la metoda de gestiune.

În România, în perioada 1924-1929, când anul bugetar coincidea cu anul calendaristic (1 ianuarie-31 decembrie) în timp ce exerciţiul bugetar începea la 1 ianuarie dar se sfârşea la 30 iunie, anul următor – astfel în primele şase luni ale fiecărui an funcţionau, în paralel, două bugete. După 1929 s-a trecut la sistemul de gestiune.

De reținut

Principiul anualității bugetului depinde de două componente majore: anul bugetar și exercițiul bugetar.

1.1.4. Principiul neafectării veniturilor

Principiile universalităţii şi unităţii trebuie completate cu o altă regulă, privind modul în care sunt gestionate veniturile bugetare - neafectarea veniturilor bugetare. Potrivit principiului neafectării veniturilor, un venit odată încasat la buget se administrează global fiind destinat acoperirii cheltuielilor privite în ansamblul lor; în principiu nu se admite ca pentru o anumită cheltuială bugetară să se instituie, încaseze şi folosească un anumit venit.

Acest principiu reprezintă o modalitate adaptată bugetului, a principiului general, a depersonalizării, când nu se mai ţine seama de proveniența și de cuantumul veniturilor, iar repartizarea se face pe activităţi aprobate de Parlament

Raţiunile ce motivează această regulă, afirmă că nu există posibilitatea unei sincronizări între perioadele de încasare a unui venit şi perioade în care trebuie efectuate plăţi în contul unei anumite cheltuieli:

* dacă am avea de-a face cu o afectare specială, inevitabil ar apare aceste desincronizări: în unele perioade golul de resurse şi deci, continuitatea finanţării ar fi afectată sau ar apare un plus de resurse ce ar putea incita la risipă;

* al doilea motiv ar fi că bugetul prin natura sa este un instrument de redistribuire. Dacă însă, nu s-ar aplica acest principiu, un anumit venit ar trebui cheltuit, el ar trebui să se întoarcă la cei ce l-au asigurat, printr-o activitate oricare ar fi ea, iar centralizarea nu şi-ar mai avea rostul. Însă contribuabilii dau sume diferite şi au nevoi care nu sunt egale. Sumele de care ei beneficiază nu depind de propria contribuţie, ci de raţiuni generale, sociale exprimate prin decizia Parlamentului. Dacă s-ar aplica afectarea specială a unor venituri în buget, acei contribuabili ce n-ar beneficia de cheltuielile fondului constituit, ar putea riposta. Dar

în domeniul bugetar, autoritatea publică (statul), are dreptul să pretindă supuşilor săi contribuţii. Plăţile se fac fără echivalent, deşi se manifesta şi fenomenul reversibilităţii, ca revenire indirectă a contribuţiilor către plătitori.

În condiţiile actuale nici acest principiu nu mai este respectat, existând numeroase abateri. Există situaţii în care chiar unele contribuţii la buget se pot cheltui numai într-un anumit scop. Excepţiile de la principiul universalităţii bugetului sunt tot atâtea excepţii de la principiul neafectării veniturilor.

În unele materiale de specialitate, principiul neafectării veniturilor bugetare este privit ca o regulă, intrinsecă a principiului universalităţii, alături de regula noncontractării.

De reținut

Potrivit principiului neafectării veniturilor, un venit odată încasat la buget se administrează global fiind destinat acoperirii cheltuielilor privite în ansamblul lor; în principiu nu se admite ca pentru o anumită cheltuială bugetară să se instituie, încaseze şi folosească un anumit venit.

1.1.5. Principiul specializării bugetare

Dacă la început Parlamentul a pretins monarhului să ceară aprobare pentru instituirea de noi impozite, cu timpul l-a obligat să ceară anual aprobare atât pentru toate veniturile cât şi pentru toate cheltuielile bugetare. Mai mult chiar, autorizaţia parlamentului nu mai se dădea în bloc (pentru toate veniturile şi cheltuielile) ci individual pe fiecare venit şi cheltuială, în parte. Dar cum numărul acestora era mare, Parlamentul a pretins ca veniturile şi cheltuielile bugetare, să fie prezentate după o anumită schemă precisă. De aceea veniturile şi cheltuielile bugetare trebuie grupate, aranjate, în buget, după anumite criterii pentru a se putea constata provenienţa veniturilor şi felul în care urmează să fie cheltuite aceste resurse precum şi instituţiile publice prin care se realizează. Clasificaţia bugetară trebuie să răspundă şi unor cerinţe economice legate de analiza veniturilor şi cheltuielilor. În fine, clasificaţia trebuie să fie simplă, clară şi explicită pentru a fi înţeleasă chiar şi de cei ce nu au pregătire de specialitate. Această schemă de prezentare a bugetului este elaborată de către Ministerul de Finanţe şi poartă denumirea de clasificaţie bugetară. Ea este obligatorie atât la prezentarea proiectului de buget cât şi la elaborarea contului de încheiere. Odată cu introducerea ei se respectă şi principiul specializării bugetare. (vezi şi Anexa: Clasificaţia bugetară)

În timp, în **clasificaţia bugetară**, s-au conturat câteva criterii şi anume:

1. Gruparea administrativă - veniturile se înscriu în buget în funcţie de instituţia în care se încasează, iar cheltuielile în raport cu instituţiile prin care se efectuează. În cadrul fiecărei instituţii, creditele bugetare sunt defalcate în funcţie de structura organizatorică a acestora: administraţia centrală, servicii exterioare, corpuri de control, etc. Această clasificaţie este completată, în materie de cheltuieli, cu o grupare după natura lor: în cheltuieli materiale şi cheltuieli de personal; cheltuieli efective şi de transfer; cheltuieli de funcţionare şi de capital.

2. Clasificaţia economică a veniturilor şi cheltuielilor bugetare delimitează venituri şi cheltuieli obişnuite, respectiv de capital. O posibilă asemenea clasificaţie, ar putea fi:

- Cheltuieli şi venituri nerepartizate;
- Cheltuieli şi venituri curente pentru bunuri şi servicii;
- Dobânzi, pierderi şi profituri de la întreprinderi;
- Transferuri cu destinaţie, provenind din alte sectoare;
- Transferuri de venituri cu destinaţie, provenind din alte sectoare;
- Transferuri de venituri în interiorul sectorului public;
- Transferuri de capital cu destinaţie, provenind din alte sectoare;
- Transferuri de capital în interiorul sectorului public;
- Investiţii civile;
- Acordarea de credite şi participaţii;
- Amortizarea datoriei publice

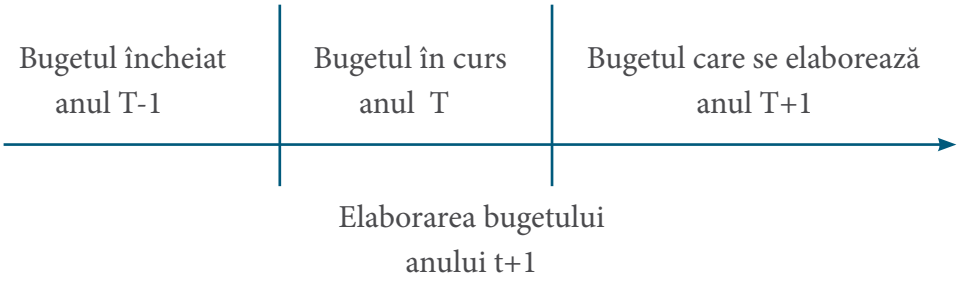
3. Clasificaţia funcţională delimitează veniturile şi cheltuielile bugetare, în raport cu funcţiile statului: administrativă, tutelară, socială şi economică. Funcţia economică delimitează veniturile şi cheltuielile statului legate atât de întreprinderile de stat cât şi de cele aferente întreprinderilor mixte (stat-privat) sau private. Funcţiile administrative se referă la activitatea instituţiilor publice care îmbracă forma aşa numitelor ”prestaţii cu titlu gratuit”, vizând asigurarea ordinii publice, apărare, etc. Funcţie tutelare ocupă o poziţie intermediară între cele economice şi cele administrative, cum ar fi învăţământ, sănătate, cultură. Funcţiile sociale se referă la diferitele prestaţii sociale, asigurări sociale, etc. sau la diferitele subvenţii acordate fie producătorilor, fie consumatorilor, pentru a beneficia de servicii la un cost mai convenabil.

Există o serie de subdiviziuni ale clasificaţiei bugetare, care concretizează specializarea bugetară, şi anume la venituri - capitole şi subcapitole, iar la cheltuieli - părţi, capitole, subcapitole, titluri şi articole, precum şi alineate, după caz.

Pe de altă parte clasificaţia bugetară trebuie respectată atât în faza de aprobare cât şi în cea de execuţie a cifrelor bugetare. Resursele se pot cheltui numai în scopul în care au fost aprobate. Există însă, şi o procedură legală de schimbare a destinaţiei iniţiale a cheltuielilor bugetare atunci când ar fi motive întemeiate pentru o asemenea acţiune.

1.1.6. Principiul realităţii bugetului.

Realitatea bugetului este o denumire sugestivă şi acest principiu pretinde ca veniturile şi cheltuielile bugetare să fie astfel evaluate încât să reflecte realitatea, să reflecte necesităţile activităţii reale ce trebuie susţinute bugetar şi să reflecte resursele ce realmente pot fi mobilizate prin buget pentru susţinerea acestor acţiuni. Respectarea acestui principiu depinde de temeinicia calculelor de fundamentare, de veridicitatea informaţiei preluate, de acurateţea metodelor folosite. Cu toate acestea trebuie remarcat, din capul locului, că realitatea cifrelor bugetare nu poate fi realizată perfect, oricare ar fi metoda ce s-ar folosii, dar aceasta nu ar trebui să limiteze eforturile de a căuta metode cât mai performante.



Metoda automată sau a penultimei - este o metodă simplă, uşor de aplicat, nu reclamă calcule complicate, dar este aproximativă, are un anume grad de incertitudine. Punctul de plecare îl reprezintă execuţia bugetului pe ultimul an încheiat.
Acesta e penultimul în raport cu anul pentru care se fundamentează noul buget. În anul în curs (T) pentru care se stabileşte bugetul, faza de elaborare a noului buget (T+1) începe în vară, iar bugetul (T) este încă în curs de execuţie. De aceea se iau în calcul cifrele bugetului anterior (T-1). Veniturile şi cheltuielile bugetului (T-1) se corectează, pentru bugetul anului (T+1), luându-se în considerare previzibile modificări legislative. Dar în condiţiile schimbării conjuncturii fenomenului economic şi social, cifrele bugetare nu mai au aceeaşi evoluţie liniară, pentru că este foarte puţin probabilă menţinerea condiţiilor social-economice şi pentru anul pentru care se elaborează bugetul. De aceea s-a încercat să se îmbunătăţească soluţia de faţă, prin aplicarea metodei care urmează.

Metoda automată sau a penultimei - este o metodă simplă, uşor de aplicat, nu reclamă calcule complicate, dar este aproximativă, are un anume grad de incertitudine. Punctul de plecare îl reprezintă execuţia bugetului pe ultimul an încheiat.

Metoda majorării sau diminuării - are ca punct de plecare cifrele execuţiei bugetare pentru mai mulţi ani consecutivi, din perioada premergătoare elaborării bugetului. Pe baza acestor date se calculează ritmul mediu de creştere sau descreştere, pentru întregul interval, şi prin extrapolare se proiectează tendinţa astfel aflată, asupra anului viitor. Neajunsul dinainte (de la prima metoda) este înlăturat, dar nu în totalitate. În plus, în fiecare an apar factori noi, care pot avea influenţă semnificativă şi astfel tendinţele din perioadele anterioare nu se vor mai confirma în perioada care urmează.

Metoda majorării sau diminuării - are ca punct de plecare cifrele execuţiei bugetare pentru mai mulţi ani consecutivi, din perioada premergătoare elaborării bugetului

Metoda de evaluării directe - pentru fiecare venit şi cheltuială bugetară, în parte, se fac calcule distincte, de evaluare. La venituri se ţine seama de evoluţia materiei impozabile, a averii, a consumului, de eventualele modificări legislative, în domeniu. La cheltuieli (vezi şi Anexa: Elemente în determinarea cheltuielilor publice) evaluările se fac de către ministere, instituţii beneficiare, pe baza unor norme obligatorii, baremuri stabilite prin lege. În aceste condiţii, evaluarea cifrelor bugetare se apropie destul de mult de realitate. Neajunsul acestei metode este că există o serie, (o multitudine) de acţiuni publice, de obiective, ce trebuie finanţate bugetar. Fiecare, se pot realiza prin soluţii alternative, există mai multe variante posibile, fiecare dintre ele reclamă un anumit efort bugetar şi anumite volume de cheltuieli şi oferă anumite efecte. Astfel fiecare element al bugetului presupune numeroase şi voluminoase calcule şi estimări. Şi-a găsit astfel un loc binemeritat, o altă metodă – metoda cost-avantaj.

Metoda de evaluării directe - pentru fiecare venit şi cheltuială bugetară, în parte, se fac calcule distincte, de evaluare.

Analiza cost-avantaje sau cost eficienţă / eficacitate (metoda analizei de sistem) - constă în trierea şi selectarea prin opţiuni ale obiectivelor ce urmează a fi finanţate în funcţie de solicitările transmise de viitorii beneficiari. Se începe cu munca de fundamentare a soluţiilor alternative pentru fiecare obiectiv în parte. La fiecare soluţie se stabilesc apoi costurile pe care le reclamă şi efectele ce se vor obţine. Începe ierarhizarea soluţiilor după performanţe şi opţiuni pentru determinarea aşa numitei soluţii optime. Analizele sunt complexe şi dificile. Există situaţii când efectele sunt prestabilite. Cu timpul, din ce în ce mai mult, trebuie luat în considerare factorul "timp" mai ales pentru obiectele ce vizează acţiuni ample, de importanţă majoră, ce reclamă o perioadă mai mare de realizare - analiza de sistem devine o fază, o etapă într-un program mai complex. O condiţie esenţială a metodei o reprezintă dimensionare corectă a costurilor şi veniturilor/ avantajelor fiecărei soluţii, o condiţie care nu este întotdeauna uşor de realizat – există o multitudine de venituri şi cheltuieli indirecte, conexe, iar altele sunt greu de evaluat şi cuantificat, etc. Pentru ca metoda să fie aplicabilă, s-ar impune ca variantele alternative să se excludă reciproc, dar nu de puţine ori, variantele nu se exclud ci se completează. Evaluarea unor acţiuni şi variante ar impune de multe ori o decizie multicriterială şi nu una unilaterală, după un singur criteriu. Toate aceste fac ca metoda sa fie greu şi limitat aplicată, iar de cele mai multe ori să se încadreze, ca o etapă, într-un proces mult mai larg.

Analiza cost-avantaje sau cost eficienţă / eficacitate (metoda analizei de sistem) - constă în trierea şi selectarea prin opţiuni ale obiectivelor ce urmează a fi finanţate în funcţie de solicitările transmise de viitorii beneficiari.

Planificarea, Programarea Sistemului Bugetar (PPBS) Metodelor clasice li se reproşează, poate în primul rând, că nu ţin seama de factorul "timp". Metodele moderne încearcă să elimine acest dezavantaj, prin modalităţi diferite. În cadrul metodei PPBS există trei etape distincte: planificarea - se fixează obiectivele de atins şi strategia lor prin tehnici previzionale; programarea - se stabileşte tactica ce va fi urmată, pentru ca strategia să fie implementată. Este folosită metoda analizei de sistem; bugetarea - pentru fiecare an, se stabileşte costul acţiunilor ce urmează a fi întreprinse şi care urmează a se susţine bugetar. Se analizează documentul temeinic. Puterea legislativă efectuează şi control asupra intenţiilor executivului şi a rezultatelor din anii precedenţi; este o etapă de control. Etapele sunt strâns legate, între ele, previziunile din strategiile pe termen lung îşi găsesc concretizarea în soluţionarea prin tacticile adoptate. Rezultatul este acţiunea Guvernului. În aceste condiţii acţiunile publice se bazează pe o analiză şi fundamentare temeinică, şansele ca un anumit obiectiv să fie agreat de către Parlament, depind de performanţele acestui obiectiv. Politica Guvernului capătă astfel coerenţă şi îşi păstrează caracterul de control. Modelul american a fost preluat de multe alte ţări, şi de exemplu Franţa îl adaptează şi construieşte propriul model numit "raţionalizarea opţiunilor bugetare".

Cu toată raţionalitatea acestei metode, aplicarea ei este dificilă: obiectivele sunt greu de stabilit exact – de cele mai multe ori ele sunt stabilite mult prea generic pentru a fi aplicate practic; unele elemente, mai ales în cazul costurilor, sunt greu de estimat, cuantificat; aplicarea acestei metode necesită un volum foarte mare de informaţii, greu şi costisitor de obţinut şi de valorificat; creşte gradul de centralizare a deciziilor; deciziile riscă să aibă un caracter predeterminat, îngrădind capacitatea de adaptare şi iniţiativă; etc.

Planificarea, Programarea Sistemului Bugetar (PPBS) Metodelor clasice li se reproşează, poate în primul rând, că nu ţin seama de factorul "timp". Metodele moderne încearcă să elimine acest dezavantaj, prin modalităţi diferite. În cadrul metodei PPBS există trei etape distincte: planificarea - se fixează obiectivele de atins şi strategia lor prin tehnici previzionale; programarea - se stabileşte tactica ce va fi urmată, pentru ca strategia să fie implementată.

Raţionalizarea Opţiunilor Bugetare (RCB). Primul pas este stabilirea obiectivelor, a strategiei realizării lor. Pentru fiecare obiectiv există un program distinct. În Franţa există o serie de programe uzuale: "legi program", "declaraţii de intenţie" privind obiectivele şi strategia adoptată cu defalcarea pe fiecare an a realizărilor previzionate. Bugetarea se face anual, în funcţie de mersul lucrărilor. Această metodă cuprinde patru faze şi anume: studiul, decizia, acţiunea şi controlul. (vezi şi Anexa: Ciclul RCB)

Raţionalizarea Opţiunilor Bugetare (RCB). Primul pas este stabilirea obiectivelor, a strategiei realizării lor. Pentru fiecare obiectiv există un program distinct.

1.1.7. Principiul echilibrului bugetului

Prin definiţie bugetul reprezintă un document, tablou în care se înscriu alături veniturile şi cheltuielile statului, în vederea comparării şi balansării lor pentru fiecare an. Balansarea, echilibrul veniturilor şi cheltuielilor bugetare, este o trăsătura definitorie a bugetului. Şcoala clasică de finanţe consideră acest echilibru ca fiind **"cheia de boltă a finanţelor publice".**

Echilibrul bugetar presupune acoperirea cheltuielilor pe care le reclamă acţiunile publice, pe seama veniturilor bugetare ordinare, obişnuite. Aceasta pentru că apelând la veniturile bugetare extraordinare, oricare ar fi situaţia iniţială a bugetului acesta trebuie să apară în echilibru.

Şcoala clasică de finanţe privea deficitul bugetar ca dublu pericol:

Pericolul "bancrutei" pentru stat, situaţie în care statul devine insolvabil şi nu-şi mai poate onora obligaţiile. Este o situaţie mai rar întâlnită în practică.

Întreţinerea inflaţiei - pentru că statul se angajează la cheltuieli mari neproductive, pune în circulaţie bani suplimentari fără ca pe piaţă să apară bunuri şi servicii, rezultând de aici inflaţie

Apelul la împrumuturile publice, pentru acoperirea deficitului bugetar, nu rezolvă problema în totalitate. Aceasta pentru că împrumutul trebuie privit sub dublu aspect: ca un rezultat al deficitului prezent care se cere acoperit şi care creează datorii; este o cauză a deficitelor viitoare, pentru că ratele scadente şi dobânzile ce vor trebui suportate (serviciul datoriei publice), majorează cheltuielile publice viitoare şi apare astfel riscul perpetuării deficitului.

Există părerea că nici împrumuturile şi nici emisiunea monetară destinate acoperirii deficitelor bugetare n-ar fi periculoase. Aceasta dacă banii ar fi folosiţi pentru cheltuieli de capital, dacă statul ar afecta aceste resurse, realizării de investiţii productive care vor face ca Produsul Intern Brut (PIB) să crească într-un ritm mai accelerat decât inflaţia, şi bugetul ar fi reechilibrat astfel în perioadele care urmează. Când se instalează crizele şi economia evoluează ciclic, este din ce în ce mai greu ca statul să-şi poată echilibra

bugetul sau încercând să prevină sau să asaneze criza, statul se angajează la cheltuieli de capital: - acordă facilităţi fiscale pentru a încuraja producţia; - face investiţii proprii; - suportă cheltuieli de protecţie şi securitate socială. În condiţiile în care statul îşi diminuează veniturile şi îşi sporeşte cheltuielile, bugetul se dezechilibrează. Echilibrul bugetar nu mai poate fi realizat anual. Apare ideea bugetelor plurianuale, echilibrate ciclic. Deficitul apare în perioada de criză, când statul acorda facilităţi fiscale şi îşi sporeşte cheltuielile, dar urmează perioada de avânt, de prosperitate, când statul încasează venituri mai mari şi îşi reduce cheltuielile.

În aceste condiţii, şcoala modernă de finanţe reabilitează echilibrul bugetar apreciindu-se că şcoala clasică a exagerat pericolul deficitului. Deficitul ar trebui considerat, mai degrabă, "un impas vremelnic decât un pericol real". Drept consecinţă, pe plan practic, se acceptă ca bugetul să se confrunte în execuţie cu deficit, statul să se angajeze la cheltuieli mai mari decât îi permit veniturile. O serie de ţări îşi elaborează şi aprobă din start un buget deficitar.

Acolo unde legea interzice ca bugetul să fie aprobat cu deficit, prin subterfugii tehnice, se realizează acelaşi lucru. Alături de bugetul ordinar care e prezentat echilibrat, se întocmeşte unul extraordinar, unde se plasează deficitul concentrat spre alte acţiuni şi susţinut cu venituri speciale. Dacă deficitul este acceptat, în principiu, şi dacă echilibrul bugetului nu mai este considerat ca o dovadă a existenţei unor finanţe publice sănătoase, ca o condiţie pentru a se realiza echilibrul în economie, trebuie fundamentate temeinic, ştiinţific, soluţiile de acoperire a acestui deficit.

Soluţiile, în esenţă, pornesc de la ideea lui Keynes, privind evoluţia ciclică că o şansă ca prin intervenţia Guvernului, prin asigurarea stabilităţii generale în economie, să se echilibreze, în final şi bugetul statului. Şcoala modernă subordonează problema echilibrului bugetar dezideratului de stabilitate pe termen lung, asigurării echilibrului general economic. Ea face distincţie între politica contraciclică, cea compensatorie şi cea a deficitului sistematic.

În cadrul "politicii contraciclice", preferată cel mai adesea, există bugete plurianuale pe termen lung, nu neapărat pe durata unui ciclu, în care bugetul statului va putea fi echilibrat. Intenţionat, datorită evoluţiei ciclice, statul îşi dezechilibrează bugetul: acordă subvenţii şi îşi sporeşte propriile cheltuieli (investiţii publice, protecţii sociale). Când economia şi-a revenit la cursul normal, facilităţile fiscale şi cheltuielile publice se reduc.

Politica contraciclică dispune de trei instrumente de implementare: - fond de rezervă; - fond de echilibru; - amortizarea alternativă a datoriilor publice. Punctul de pornire este comun; dar momentul declanşării procedurii diferă.

Fondul de rezervă - în faza de prosperitate pentru că există venituri abundente, iar cheltuielile legate de intervenţia statului sunt mici, se va constitui din aceste excedente un fond de rezervă. Când se instalează recesiunea şi când se instalează deficitul bugetar se apelează la fond pentru acoperire. Teoretic este posibil, dar practic se întâmpină următoarele obstacole: - nu există o coincidenţă în privinţa succesiunii în timp a fazelor ciclice; - este greu de comensurat, estimat volumul fondului necesar şi el poate fi insuficient atunci când criza economică este profundă sau dimpotrivă fondul poate fi supradimensionat, iar banii afectaţi inutil acestuia să diminueze cererea solvabilă şi care ar grăbi criza următoare.

2. Fondul de echilibrare - procedura se declanşează în faza de criză şi nu în cea de prosperitate. În perioada de recesiune veniturile şi cheltuielile înregistrează deficit. Pentru a-l acoperi, statul, în încercarea de asanare a crizei, se îndatorează. Urmează, ca apoi, pe măsură ce economia îşi revine, pe seama veniturilor suplimentare şi a economiei la cheltuieli să se constituie un "fond de egalizare" din care să se suporte cheltuielile cu datoria publică. Acelaşi obstacol s-a constatat, ca şi la soluţia dinainte - nici în anii buni, bugetul nu mai realizează excedente şi este greu de presupus că se va putea forma un fond de egalizare care să poată susţine serviciul datoriei publice.

3. Amortizarea alternativă a datoriei publice - se bazează pe presupunerea că în faza de prosperitate s-ar putea accelera ritmul de amortizare a datoriei publice, urmând ca în faza de criză să se încetinească sau să se sisteze plăţile cu această destinaţie. Şi aici apare aceleaşi obstacole ca şi la soluţiile precedente: crizele au încetat să mai fie naţionale, se înlănţuie pe plan mondial, zonal. În plus, dacă şi creditorii se vor confrunta cu deficite ei nu vor agrea măsura de sistare a amortizării datoriilor publice de către stat.

Aceasta soluţie, a politicii contraciclice, îşi dovedeşte eficacitatea în mod limitat, datorită următoarelor motive: - de multă vreme economia nu mai evoluează ciclic, de multă vreme nu se mai respectă nici o regulă în privinţa ciclicităţii economice. Viaţa economică s-a confruntat fie cu fenomenul de "stagnare seculară", fie cu fenomenul " inflaţiei seculare ". În cazul stagnării seculare, dacă o întreprindere este lăsată să funcţioneze fără nici o intervenţie din partea statului, se încearcă tentaţia deflaţionistă când scade apetitul în afaceri - de exemplu, întreprinzătorii tind să devină rentieri. În aceste condiţii se reclamă intervenţia statului, care înăsprind fiscalitatea, pretinzând impozite mai mari, va revigora afacerile. Pe seama veniturilor suplimentare acţiunea compensatorie suplineşte lipsa de apetit a întreprinzătorilor, sporeşte cheltuielile de capital, rezultând de aici un buget echilibrat. Inflaţia seculară - fenomenul inflaţiei este un fenomen mai vechi, dar ea este întreţinută, devine fenomen de durată, din mai multe motive: - în ultimele decenii, crizele asociate de resurse de materii prime, energetice, de apă, fac ca acestea să devină mai scumpe. Chiar dacă apar tehnologii mai performante, costul producţiei creşte, cresc preţurile. Până la un anumit nivel, creşterea preţurilor nu este însă inflaţionistă. Se consideră ca fiind o creştere normală. Creşterea preţurilor, însă face presiuni asupra cumpărătorilor - ei suportă din ce în ce mai greu, revendică creşterea salariilor, care implică o nouă creştere a costurilor, o nouă ridicare a preţurilor şi procesul se autoîntreţine. De aceea s-ar impune intervenţia statul, printr-o politică antiinflaţionistă, cu unele măsuri de esenţă bugetară. Statul cheltuie mult pentru protecţia socială, combaterea şomajului, investiţii, acordă facilităţi fiscale, rezultând dezechilibrul bugetului. Echilibrul bugetar începe să fie subordonat politicii de asigurare a echilibrului economic, a stabilităţii economiei, apare ideea aşa-zisului deficit sistematic. În mod deliberat, statul îşi dezechilibrează bugetul, diminuează veniturile, prin facilităţi fiscale şi sporindu-şi cheltuielile. Ca să-şi acopere deficitul se împrumuta de la cei ce au capital disponibil şi sunt dispuşi să-l plaseze în efecte publice. Ca să-i încurajeze, statul acorda garanţii. Din împrumuturi statul face cheltuieli productive. Inflaţia creşte, numărul şomerilor scade, noi salariaţi plătesc impozite, treptat restabilindu-se echilibrul economic general. Există astfel şansa echilibrării bugetului de stat.

Specialiştii apreciază însă că deficitul nu trebuie să rămână sistematic, ci trebuie să se afle sub controlul permanent al statului. Dezechilibrul bugetului trebuie acceptat până când criza este reamorsată, până când economia îşi reia demarajul. Odată instaurată înviorarea economiei, în mod discret facilităţile fiscale sunt retrase, creându-se terenul pentru reechilibrare.

În lume, majoritatea ţărilor, chiar şi cele dezvoltate din punct de vedere economic, se confruntă cu bugete deficitare.

Teme de casă:

1. *Ce condiţii presupune respectarea universalităţii bugetului?*

2. Care au fost premisele apariţiei excepţiilor de la principiul unităţii bugetare şi care sunt neajunsurile unor astfel de practici?

2. Evidenţiaţi diferenţele între an bugetar – exerciţiu bugetar

3. Prezentaţi rolul şi importanţa metodelor de elaborarea a bugetului

5. Pornind de la studiul principiului echilibrului bugetar, analizaţi sintagma „echilibru bugetar = echilibru economiei naţionale".

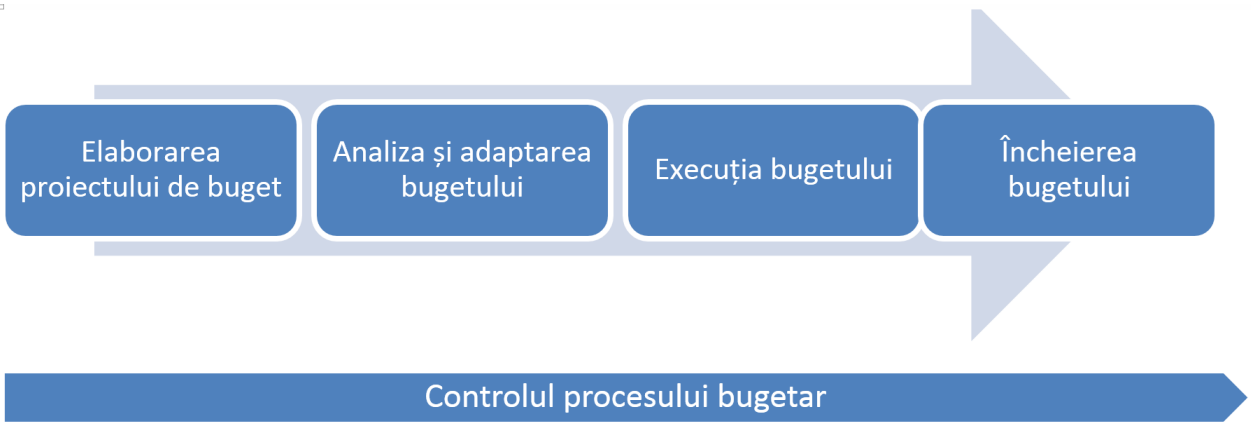
2. Procesul bugetar

Obiective

- Însuşirea cunoştinţelor necesare înţelegerii procesului bugetar
- Abordarea comparată a procesului bugetar, atât în ţara noastră, cât şi pe plan internaţional
- Familiarizarea cu etapele desfăşurării procesului bugetar

Termeni cheie: *proiect de buget, previziune bugetară, adoptarea bugetului, sancţionarea bugetului, rectificare bugetară execuţie bugetară, execuţie de casă a bugetului.*

Procesul bugetar este o ***succesiune de faze***, etape, cu privire la elaborarea proiectului bugetului, analiza şi adaptarea lui, execuţia bugetului şi încheierea acestuia, precum şi controlul asupra tuturor acestor operaţiuni. In figura de mai jos sunt prezentate etapele procesului bugetar.



După cum se poate vedea în figura de mai sus etapa controlului procesului bugetar este una continuă. În continuare vor fi descrise cele mai importante etape ale procesului bugetar.

2.1.1. Elaborarea proiectului de buget.

Acestă fază este extrem de laborioasa şi îndelungată, pentru că documentul bugetar însumează 10-15 mii pagini, o mulţime de calcule de fundamentare. De aceea procedura se declanşează la mijlocul anului pentru ca până la sfârşitul anului legea bugetară să poată fi aprobată şi în noul an sa intre în funcţie noul buget.

Etapa elaborării proiectului de buget are la rândul ei două sub etape:

1.1 Elaborarea proiectului de buget de stat;

1.2 Dezbaterea și aprobarea bugetului de stat de către parlament

1.1 Elaborarea proiectului de buget de stat - Operaţiunile se desfăşoară paralel la nivelul Ministerului Finanţelor (la noi), a biroului bugetar (SUA), la nivelul cancelarului tezaurului (Anglia) - la nivelul organismelor ce dispun de o banca de date, de informarea necesară şi de experţii competitivi, pentru ca sa poată fundamenta temeinic proiectul de buget şi acţiuni, proiect care sa reziste în confruntarea cu cei care furnizează veniturile, cu cei ce solicita resursele, cu cei care trebuie să-l dezbată și să-l aprobe.

La noi în țară, în elaborarea proiectului de buget sunt implicate următoarele instituții publice:

· Ministerul Finanțelor;
· Celelalte Ministere din cadrul Guvernului;
· Instituții administrației centrale și administrațiile locale;
· Organisme de asigurări și proiectări sociale;
· Comisiile de buget din cadrul Parlamentului.

Astfel, Ministerul Finanţelor întocmeşte pe baza datelor ce le deţine, a schiţei programului de guvernare ce se conturează şi ea pentru a figura în aşa-zisul buget economic, prima schiţă a proiectului de buget şi pe care o prezintă guvernului, pentru a fi adusă la cunoştinţa celorlalţi miniştrii pentru a reprezenta punctul de plecare, pentru ca cei din urmă sa-şi fundamenteze propriile proiecte de bugete. În acest fel, încă la începutul lunii iunie, ministerele, instituţiile centrale, administraţiile locale, organisme de asigurări şi proiectări sociale, transmit Ministerului Finanţelor, solicitările lor cu privire la modificarea veniturilor şi cheltuielilor în anul care urmează faţă de bugetul anului în curs.

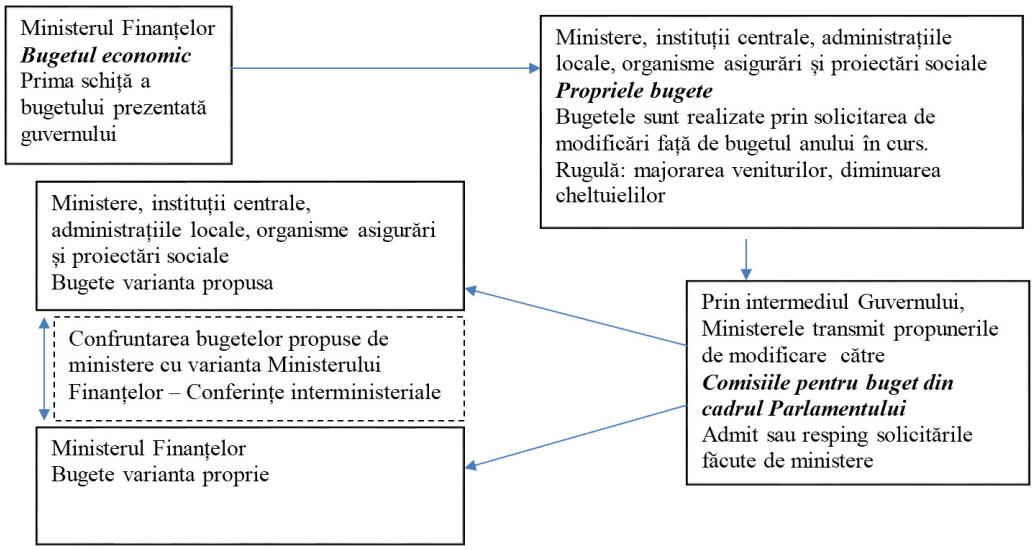
Regula este: în principiu solicitările, se pot face numai în sensul majorării veniturilor, respectiv al reducerii cheltuielilor.

Poate interveni contradicţii, neînţelegeri şi atunci opţiunile se analizează de Ministerul de Finanţe şi prin intermediul guvernului (în ţara noastră), se transmit comisiilor pentru buget, ce funcţionează ca organisme specializate pe lângă fiecare cameră a Parlamentului. Aici se analizează, se admit sau se resping solicitările făcute de ministere. Prin intermediul guvernului rezultatul analizei în comisii ajunge la ministerele ce au transmis aceste solicitări.

Pornind de aici ele încep sa-şi fundamenteze propriile proiecte de buget ce ajung din nou la Ministerul Finanţelor. Între timp, acesta şi-a fundamentat varianta proprie a proiectului de buget şi trece la confruntarea datelor transmise de ministere, cu cele din varianta proprie. Dacă apar nepotriviri între cele două variante, pentru rezolvarea punctelor discordante, se derulează conferinţe bugetare, interministeriale. În unele ţări, Ministerul Finanţelor are ultimul cuvânt, el decide dacă solicitările ministerelor vor figura în proiectul de

buget, aşa cum au fost primite, sau dacă vor fi modificate, sau rămân stabile prevederile din varianta proprie. În alte ţări, primul ministru e cel ce armonizează aceste dispute, sau chiar preşedintele.

Paşii parcurşi pentru ca proiectul de buget să fie finalizat şi supus spre dezbatere în Parlament sunt reprezentaţi schematic în figura de mai jos:



Astfel, până la urmă, proiectul de buget şi proiectul de lege privind bugetul pe anul următor, cu modificări făcute în aceste conferinţe interministeriale sunt prezentate spre analiza guvernului. Desigur că şi aici pot interveni anumite modificări pentru ca documentul finanţelor publice trebuie pus de acord cu programul guvernare, astfel încât obiectivele acestuia sa poată fi susţinute bugetar. După dezbaterea lui în guvern şi definitivarea lui în momentul în care el este însuşit de către guvern, el devine proiect guvernamental.

2.1.2. Dezbaterea şi aprobarea proiectului de buget de către Parlament

Procedurile sunt diferite de la o ţară la alta. În unele ţări mai întâi, prim-ministrul sau ministrul finanţelor, prezintă bugetul economic şi "documentul finanţelor" inclus în el, în faţa parlamentului (în camera reunită sau în camera inferioară care are priorităţile în materie bugetară, potrivit legii, în sensul ca e prima ce-l primeşte şi analizează şi în ultima instanţă decide). Este cazul, în S.U.A., de raportul cu privire la starea naţiunii prezentat de preşedintele american, Senatului. În cele mai multe ţări, proiectul guvernamental, este înaintat mai întâi, comisiilor speciale pentru buget, ale camerelor, şi aici sistemul diferă de la o ţară la alta. Exista ţări în care pe lângă fiecare din cele două camere (camera deputaţilor şi senatul), funcţionează câte o comisie specială pentru buget. În alte ţări, aceste comisii funcţionează numai la camera inferioară, (senatul neavând atribuţii în domeniul bugetar). Exista ţări în care funcţionează câte o comisie separată pentru venituri şi respectiv pentru cheltuieli la nivelul Camerei inferioare. Aceste comisii au deja informaţii cu privire la configuraţia bugetului, şi analizează proiectul de buget şi dacă e cazul propun amendarea lui (introducerea unor modificări). În privinţa amendamentelor sistemul e diferenţiat. De regulă aceste amendamente le prezintă comisiile bugetare, dar pot fi propuse şi de către parlamentarii sau grupurile de parlamentari.

Regula: ***amendarea în principiu trebuie făcută în sensul majorării veniturilor sau reducerii cheltuielilor***. Acolo unde legea îngăduie sa se procedeze altfel (Germania), pentru fiecare solicitare în sensul veniturilor sau cheltuielilor, trebuie sa se prezinte propuneri de compensare. Amendamentele făcute de

comisii pot sa difere de la o camera la alta şi atunci o comisie reunită a celor două camere trece la medierea neînţelegerilor, la punerea lor de acord. După ce s-a realizat şi acest lucru, proiectul de lege e prezentat spre dezbatere, Parlamentului.

Şi aici situaţia diferă de la o ţară la alta. Acolo unde proiectul de buget a fost primit mai întâi de comisii, este necesar ca primul ministru sau ministrul finanţelor să-l susţină în Parlament - uneori în faţa camerelor reunite (la noi), alteori în faţa deputaţilor (camera inferioară). Comisiile camerelor prezintă apoi amendamentele pe care le-au convenit în urma medierilor şi având proiect guvernamental şi amendamentele, parlamentarii dezbat aceste documente. În aceasta privinţă, există în unele ţări, o procedură foarte bine pusă la punct, rigidă. De exemplu, în Marea Britanie, proiectul de buget trebuie sa fie dezbătut intr-un număr fix de şedinţe în Camera Comunelor (Camera Lorzilor, nu are atribuţii bugetare), maxim 26. În Franţa proiectul de buget, trebuie analizat în Parlament şi aprobat în 70 zile. La noi (ca şi în alte ţări), se stabileşte o data limită până la care proiectul trebuie aprobat şi primit de Parlament (30 noiembrie).

Atribuţiile şi competentele Parlamentului, în raport cu proiectul guvernului, diferă de la o ţară la alta. În Anglia nici un amendament nu are şanse sa fie validat dacă nu este însuşit de către prim-ministru (executiv). Astfel, se consideră că acestea ar reprezenta un vot de neîncredere faţă de guvern şi primul ministru îşi poate depune mandatul. În S.U.A., Congresul poate sa introducă schimbări în proiectul prezentat de executiv, dar preşedintele (şeful executivului) poate uza de dreptul sau de veto şi dacă nu este de acord cu modificările din Congres, nu semnează noul buget. În acest caz proiectul revine Congresului şi dacă 2/3 din numărul total de deputaţi şi senatori din fiecare camera în parte, votează proiectul de buget, preşedintele este obligat de lege să-l semneze şi publice. Are drept constituţional ca în execuţie să modifice prevederile proiectului bugetar. Pentru abateri obişnuite care nu dereglează bugetul tarii nu trebuie să ceară aprobarea Congresului. Când e vorba de acte majore cu implicaţii profunde pentru economie, această acţiune ca atare trebuie să primească aprobarea Congresului.

Legea bugetului trebuie să fie supusă senatului şi până la urmă cu amendamentele însuşite să fie aprobată de Parlament.

Dacă legea bugetului, nu este aprobată în timpul stabilit, soluţiile sunt diferite de la ţară la ţară: - în Anglia, capitole nedezbătute, neaprobate în cele 26 şedinţe, se consideră aprobate aşa cum au fost propuse de guvern; - în Franţa, dacă în cele 70 de zile, bugetul nu e aprobat în întregul lui, dar nu e respins, aceste articole neaprobate intră în acţiune pe baza de ordonanţe guvernamentale. Dacă în cele 70 de zile, bugetul a fost respins, trebuie prezentat un alt proiect. - la noi, după lege, guvernul poate să-şi continue activitatea pe baza vechiului buget, dacă noul buget nu e aprobat până la 30 noiembrie (dar nu mai mult de 3 luni).

În continuare pentru a trece la execuţia lui, e nevoie ca legea anuala a bugetului să fie sancţionată de către preşedinte (republica), sau de către rege (monarhie).

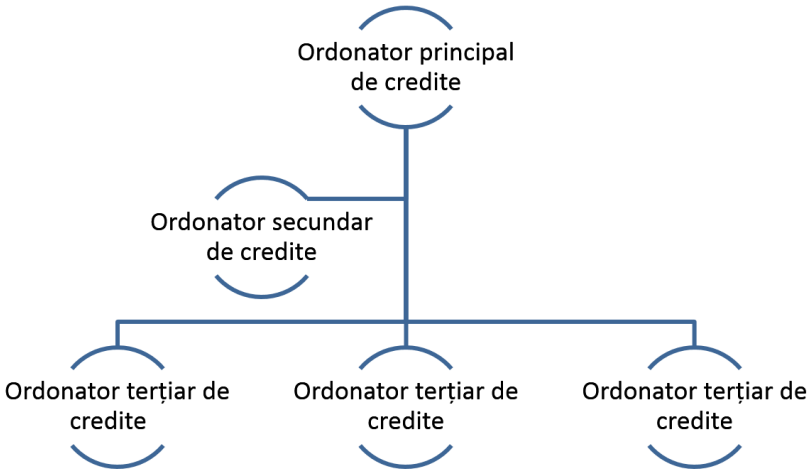
2.1.3. Execuţia bugetului

Pentru a se trece la execuţie, este nevoie ca mai întâi, ministrul de finanţe, care răspunde prin lege, din partea guvernului, de execuţia bugetului, să repartizeze indicatorii din bugetul aprobat şi sa transmită "ordonatorilor de credite", cifrele repartizate. Fiecare din aceştia, au conturi deschise, până acum la Banca Naţională şi la Banca Comercială, iar în prezent la Trezoreria Publica (ca banca a finanţelor publice). Aceste conturi trebuie să fie alimentate cu resursele băneşti necesare derulării activităţilor repartizate. În materie de execuţie bugetară, se aplică "principiul separării funcţiilor". Sunt delimitate exact atribuţiile

organelor de dispoziţie de cele ale organelor de execuţie. Dreptul de dispoziţie aparţine administratorilor sau "**ordonatorilor de credite bugetare**". Pot sa existe trei tipuri de ordonatori de credite:

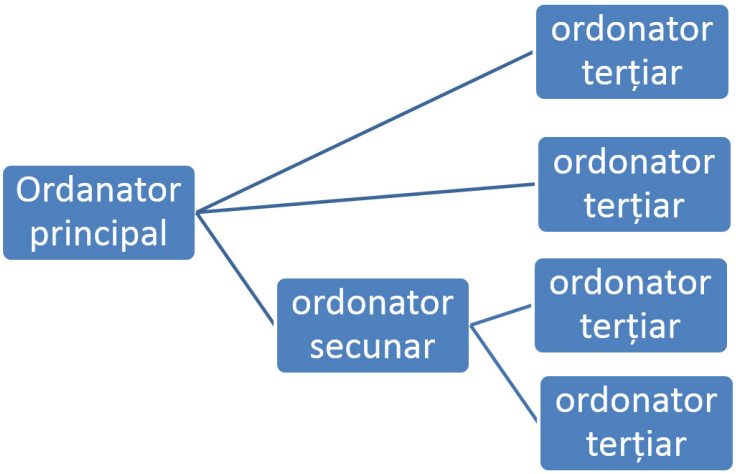
* ordonatori principale, miniştrii şi conducerea altor instituţii centrale. Aceştia repartizează din bugetul global al ministrului, indicatorii pe unităţi subordonate lor. Dispun în legătură cu efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu al ministrului (instituţii centrale).

* conducătorii instituţiilor din subordine - ordonatori secundari, sau terţiari. Cei secundari repartizează indicatorii pe unităţi din subordine şi dispun de bugetul propriu. Cei terţiari au drept de dispoziţie în legătură cu folosirea creditului bugetar primit.



Astfel, relația ierarhică dintre tipurile de ordonatori de credite este adiacentă relației ierarhice dintre intituțiile publice în cadrul cărora ocupă funcții de conducere. În cazul în care există doar o instituție sobordonată Ministerului, conducădorul acesteia este ordonator terțiar de credite.

Astfel, în anumite structuri ierarhice, anumiți ordonatorii terțiari pot fi subordonați direct ordonatorilor principali iar alți ordonatori terțiari pot fi subordonați ordonatorilor secundari. Această situație poate fi reprezentată astfel:



Un **exemplu** elocvent pentru situația enunțată anterior și reprezentată prin graficul de mai sus este întâlnit în cazul învățământului, universitățile fiind ordonatori terțiari subordonate direct Ministerului Educației, în timp ce Inspectorate Școlare Județene sunt ordonatori secundari, iar în unitățile subordonate acestora sunt ordonatori terțiari de credite.

Creditele bugetare - denumirea este oarecum improprie, pentru ca noţiunea de credit înseamnă încredere, dar noţiunea de credite este legată şi de împrumuturi, împrumuturi ce sunt rambursabile şi cu dobândă. Creditul bugetar se abate de la aceste reguli pentru ca este o alocaţie din partea statului, o suma aprobată şi repartizată, intrată odată cu alimentarea contului, în contul instituţiei şi de aici se pot face, pentru destinaţiile aprobate, plăţi.

Dacă toate aceste proceduri preliminare s-au perfectat, atunci se poate trece la execuţia propriu-zisă. Grija este aceea de respectare a autorizaţiei dată de Parlament, în sensul că **veniturile bugetului trebuie încasate, cel puţin la nivelul aprobat de Parlament, iar cheltuielile se pot efectua cel mult până la nivel aprobat**.

Realizarea veniturilor în volumul aprobat este o obligaţie pentru cei ce trebuie să le încaseze. Efectuarea cheltuielilor în limită aprobată e un drept al beneficiarilor. Abatere de la autorizaţia dată de Parlament, încasarea unor venituri mai mari nu este o abatere propriu-zisă, dacă acest lucru se face cu respectarea strictă a legislaţiei ce interzice modificările regimului veniturilor sau instituirea de orice fel de contribuţii, obligaţii în afara celor prevăzute de lege. Rezultă că abuzurile fiscale nu sunt permise, iar veniturile pot spori sporii doar în condiţiile legii.

La cheltuieli, disciplina este şi mai riguroasă. Banii primiţi de la buget nu pot fi cheltuiţi decât pentru acţiunile aprobate şi în limitele aprobate. La respectarea lor, veghează organisme ca: organe de control (Curtea de conturi), organele Ministerului de Finanţe, corpul de control al primului ministru, etc.

Execuţia de casa a bugetului înseamnă încasarea propriu-zisă a veniturilor şi efectuarea plăţilor în şi din contul bugetului de stat. Aceste operaţii se pot face prin caseriile Băncii Naţionale şi a altor bănci specializate, aşa cum s-a procedat la noi în ultimele decenii, sau prin agenţii, casieri, proprii ale Ministerului Finanţelor sau intr-un sistem mixt (bănci + unităţi ale Ministerului de Finanţe). Până acum execuţia s-a realizat prin intermediul băncilor, acum practicându-se un sistem mixt. Intr-un viitor apropiat se preconizează derularea execuţiei exclusiv prin intermediul Trezoreriei Publice, un fel de banca a Finanţelor Publice. În multe judeţe acest lucru se realizează deja, funcţionând trezoreriile la nivel judeţean la care îşi au deschise conturile instituţiilor publice - Ministerul de Finanţe, prin aceste unităţi încasează veniturile bugetare şi se fac plăţile în contul bugetului.

Pentru ca disciplina bugetului să fie respectată, mai ales pentru partea de cheltuieli, trebuie aplicat cu strictețe, principiul separării funcţiilor. Astfel la partea de **cheltuieli** există patru operaţiuni care trebuie efectuate, distribuite după cum urmează - primele trei sunt de competenta ordonatorilor de credite iar a patra, a organelor de execuţie (casierelor, contabilelor).

1. angajarea cheltuielilor - trebuie sa aibă la baza un temei legal şi înseamnă asumarea obligaţiei de a efectua o plata în viitor, printr-un serviciu adus instituţiei publice. Temeiul legal este - în cazul cumpărărilor de mărfuri, materiale, prestarea unor servicii, documentul legal este contractul - în cazul plăţii salariilor pentru personal nou angajat este ordinul de angajare - în cazul plăţii unor sume cuvenite terţilor, în caz de arbitraj, sentinţa judecătorească etc. Obligaţia este ca aceasta angajare sa se facă cu stricta respectare a legii şi a destinaţiei aprobate de lege.

1. lichidarea este constatarea faptică şi pe baza de document a serviciului efectuat şi stabilirea sumei ce urmează a fi plătită partenerilor statului.

2. ordonarea plătii, se face prin emiterea ordinului de plată, a dispoziţiei de plată. Documentele prin care se dispune plata au titlu executiv numai dacă poartă viza de control financiar preventiv - numai în

măsura pe care o acorda contabilul şef sau un împuternicit al acestuia. Se verifică dacă plata este corect angajată, dacă serviciul s-a făcut şi legislaţia este respectată.

3. plata propriu-zisă este făcută de către persoane angajate ca mânuitori ai banului public (casieri-încasatori).

Creditele bugetare			
Ordonatorii de credit			Contabilitate/caserie
Angajarea cheltuielilor	Lichidarea	Ordonarea plăţii	Plata propriu-zisă

În domeniul veniturilor operaţiile şi atribuţiile sunt riguros precizate, mai întâi existând un întreg proces de aşezare şi percepere.

Aşezarea, în sens larg, cuprinde: identificarea şi evaluarea materiei impozabile, stabilirea cuantumului impozitului, perceperea propriu-zisă, prin emiterea documentelor de încasare şi încasarea propriu-zisă. În sens restrâns această operaţiune se identifică adesea cu evaluarea materiei impozabile. Este valabil în primul rând pentru impozite directe. Lichidarea presupune stabilirea sumei de încasat, a mărimii impozitelor datorate. Obligaţia fiecărui contribuabil este înscrisă în evidentele fiscale - un registru de control unde fiecare contribuabil are o partidă distinctă. Extrasul poate fi trimis pentru înştiinţare, contribuabililor, care trebuie sa le onoreze. Urmează emiterea documentului de încasare şi respectiv încasarea propriu-zisă. Dacă plătitorul nu-şi achita obligaţiile la timp, el suportă "majorări de întârziere", este somat pentru plata impozitului şi apoi se declanşează procedura de urmărire şi execuţie silită. Dacă respectivul contribuabil are venituri, pe care le încasează periodic, se face poprire asupra lor, sau organul fiscal prin procedura juridică consacrată, pune sechestru pe bunurile acestuia, le valorifica prin licitaţie şi încasează impozitele cuvenite statului.

La impozitarea indirectă procedurile diferă:

- în cazul "taxelor vamale" aşezarea, lichidarea şi încasarea se derulează în paralel odată cu intrarea mărfurilor în ţară. - în cazul "accizelor" obligaţia de plata e stabilita pentru fiecare marfă cumpărată, acciza fiind adăugată preţului.

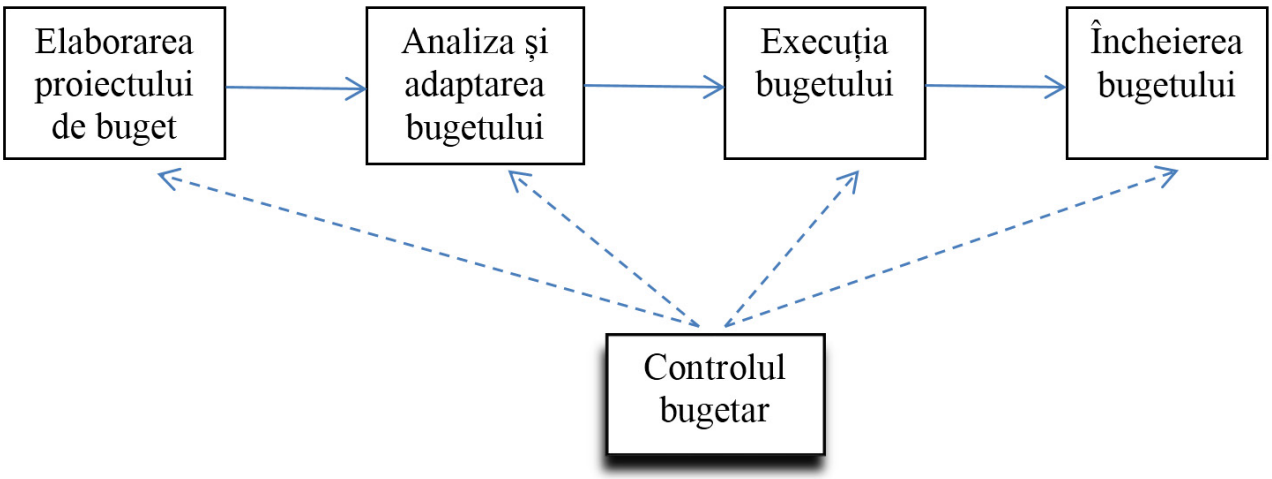
- în cazul "TVA-ului" se stabilesc sume exigibile în raport cu nivelul propriilor vânzări, din care se scade apoi TVA deductibil aferent cumpărărilor, calculul făcându-se la nivelul fiecărei luni. Suma datorată, ca diferenţa între cele doua, urmează a se varsă până în 25-a lunii următoare.

Reprezen

În cursul anului, Ministerul de Finanţe, prezintă rapoarte, Parlamentului, cu privire la execuţia bugetului, iar la încheierea execuţiei bugetului trebuie sa întocmească contul de încheiere a exerciţiului bugetar. În aceste cont se reflectă veniturile încasate efectiv, plăţile efective şi raportul dintre ele. Dacă la încheierea exerciţiului bugetar se constată excedent bugetar, 3,50% din acesta trebuie sa alimenteze fondul de tezaur. Sau dacă la încheierea exerciţiului bugetar se constată deficit bugetar să propună căile şi sursele de acoperire, ale acestuia. Acest cont este prezentat spre analiza şi aprobare, Parlamentului, pentru exerciţiul încheiat odată cu proiectul bugetar pentru anul ce urmează.

4. Controlul bugetar

Unii autori îl prezintă ca o faza distinctă a procesului bugetar, iar alţii îl suprapun cu celelalte etape. Dar oricum, în realizarea procesului bugetar, el este prezent în toate etapele procesului bugetar.



Există trei forme de control bugetar:

1. Controlul organelor politice (exercitat de către Parlament) - se realizează în „comisiile permanente de buget", cu ocazia avizării sau respingerii proiectului de buget, cu ocazia analizei şi amendării proiectului guvernamental - „Controlul în camere", cu ocazia dezbaterii şi aprobării proiectului guvernamental - „Comisiile bugetare", prin acţiunea de control, verifică mersul execuţiei bugetului, iar la sfârşit, „Parlamentul" analizează şi aproba contul de încheiere, efectele controlului ulterior şi verifică măsura în care executivul a respectat autorizaţia dată.

1. Controlul administrativ (exercitat de către Guvern) - prin organisme specializate „Ministerul Finanţelor", prin control ierarhic în cadrul Ministerelor, Instituţiilor şi unităţile subordonate.

2. Controlul jurisdicţional - exercitat de către organismul specializat „Curtea de conturi" - înfiinţată în 1864, reorganizată în 1929, desfiinţat în 1948, reînfiinţată sub denumirea de „Curtea superioară de control financiar" în 1973, reorganizata sub denumirea de Curtea de conturi 1990 - exercită controlul gestiunilor bugetare la toţi ordonatorii de credite, urmărind piesa cu piesa documentele ce stau la baza gestiunilor mânuitorilor banului public. Dacă gestiunile sunt corecte, se procedează anual la descărcarea acestora. În caz contrar sunt consemnate şi un tribunal al curţii le judecă şi aplică sancţiuni.

Într-o comunitate se dorește construirea unui drum de care vor beneficia cu toţii. Drumul va avea o durată de viaţă de cel puţin douăzeci de ani.

Locuitorii comunităţii ar putea plăti pentru acest drum, astăzi. Cu toate acestea, oamenii care trăiesc în oraş astăzi nu vor mai fi şi aceeaşi care vor folosi drumul în aceşti douăzeci de ani. Se nasc copii, oamenii mor, populaţia se mută din şi în zonă. Populaţia nu va mai fi aceeaşi în zece, cincisprezece sau douăzeci de ani; va fi diferită de locuitorii de astăzi.

Potrivit principiului echităţii, nu este drept ca populaţia de astăzi să plătească 100% din costurile construcţiei, în timp ce, de exemplu cineva care se va muta în oraş anul viitor, se va bucura de toate beneficiile drumului fără a trebui să plătească nimic.

Întrebări recapitulative:

1. Evidenţiaţi etapizarea procesului bugetar din ţara noastră şi arătaţi diferenţele şi asemănările dintre desfăşurarea acestuia atât pe plan intern cât şi internaţional?

2. Cine sunt factorii implicaţi în fundamentarea proiectului de buget şi cum se desfăşoară această etapă?

3. Prezentaţi procedura de adoptare şi sancţionare a bugetului?

4. Care sunt etapele execuţiei bugetului?

5. Arătaţi care sunt tipurile de exercitare a controlului bugetar?

Anexa 1 – Procesul bugetar

Elemente în determinarea cheltuielilor publice

La determinarea cheltuielilor publice se vor avea în vedere următoarele:

A. Elemente generale:

- politica financiară a statului,
- numărul de salariaţi,
- reţeaua de instituţii publice în funcţiune şi cele care urmează a se înfiinţa în noul exerciţiu bugetar
- folosirea bazei tehnice existente cu maximă eficacitate

B. Elemente specifice:

- în domeniul social - utilizarea resurselor financiare ale statului pentru învăţământ, sănătate, ocrotiri şi asigurări sociale, cultură, artă, tineret şi sport, refacerea şi ocrotirea mediului înconjurător, menţinerea echilibrului ecologic şi altele, în condiţiile stabilite de lege;
- susţinerea unor programe prioritare de cercetare, îndeosebi fundamentală;
- în domeniul economic - realizarea unor investiţii şi a altor acţiuni economice de interes public, acordarea de subvenţii, facilităţi şi alte mijloace stabilite potrivit legii, în limita alocaţiilor bugetare aprobate prin bugetele anuale, în condiţiile legii;
- asigurarea cerinţelor de apărare a ţării, ordinii publice şi siguranţei naţionale;

finanţarea administraţiei publice centrale şi locale şi a altor cheltuieli prevăzute de lege;

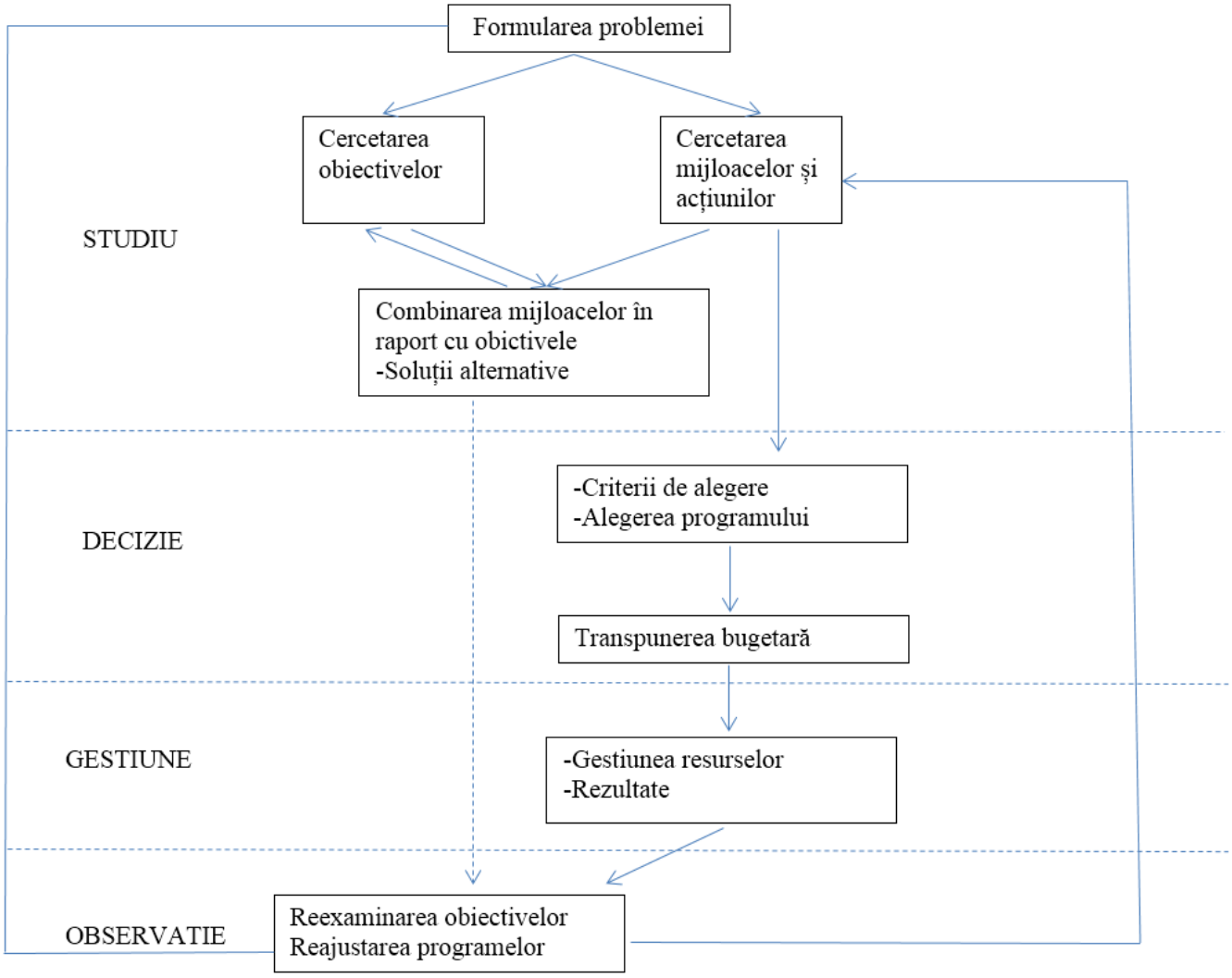
- dobânzile aferente datoriei publice şi cheltuielile determinate de emisiunea şi plasarea valorilor mobiliare necesare finanţării acestei datorii, precum şi de riscul garanţiilor acordate de stat în condiţiile legii.

Regulă: în bugetul de stat, în bugetul asigurărilor sociale de stat, în bugetele locale şi în bugetele fondurilor speciale nu se pot înscrie şi aproba cheltuieli fără stabilirea resurselor din care urmează a fi efectuate.

Anexa 2 – Procesul bugetar

Schema R.C.B. (Ratinalism des Choix)

Metoda abreviată R.C.B. (raționalizarea opțiunilor bugetare) este una din metodele moderne de dimensiunare a cheltuielilor publice.



Investește în oameni!
Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin
Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013
Axa prioritară 1 „Educația și formarea profesională în sprijinul creșterii economice și dezvoltării societății bazate pe cunoaștere”
Domeniul major de intervenție 1.2 „Calitate în învățământul superior”
Titlul proiectului „e-Learning eficient, Individualizat și Adaptiv pentru învățământ la distanță (e-LIADA)”
Contract POSDRU/156/1.2/G/133681

Disciplină:

Finanțe publice

Impozitul – principalul venit al bugetului

„Două lucruri sunt inevitabile (sigure) în viaţă: moartea şi impozitele.
Benjamin Franklin (1706-90)”

Descrierea modulului:

Această temă are ca şi obiectiv deslușirea celui mai important venit al bugetului statului, cel mai prezent element economic al vieţii noastre cotidiene - impozitul. Se începe cu noţiunea de impozit, trăsăturile şi caracteristicile sale, cu evoluţia lor în timp. Un element esenţial în înţelegerea impozitului îl reprezintă elementele tehnice, elemente ce dau substanţă fiecărui impozit în parte. Aceste elemente tehnice sunt de importanţă maximă ati pentru beneficiarul impozitului cât şi pentru contribuabil. În ulutima parte a materialului se prezintă regulile ce guvernează impozitele şi impozitarea – intrepretarile diferite date principiilor de- a lungul timpului, variante, condiţii de realizare, etc.

ROMÂNIA
UNIVERSITATEA BABEŞ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
CENTRUL DE FORMARE CONTINUĂ, ÎNVĂȚĂMÂNT
LA DISTANȚĂ ȘI CU FRECVENȚĂ REDUSĂ

Str Ion I.C.Brătianu, nr.20, Cluj-Napoca
Tel.: (00) 40 - 740 - 077521
Fax: (00) 40 - 364 - 815679

Problematica modulului:

2.1. Noțiuni despre impozite
2.2. Elementele tehnice ale impozitelor
2.3. Principiile impunerii
2.3.1. Principiul echității fiscale
2.3.2. Principii de politică financiară
2.3.3. Principii de politică economică
2.3.4. Principii social - politice

Bibliografie opţională:

1. Axelrod Donald, „Budgeting for Modern Government", Ed. St. Martin's Press, New York, 1995
2. Baker Samuel H., Elliot Catherine, "Readings in Public Sector Economics", D.C. Heath and Company, Lexington, 1990
3. Bălănescu R., ş.a., „Sistemul de impozite", Ed. Economică, Bucureşti, 1993.
4. Condor I., „Drept Financiar", Ed. Monitorul Oficial, Bucureşti 1994, Francis Demier, „Istoria politicilor sociale", Ed. Institutul European, 1998
5. Gorcea Corneliu, „Indexul obligaţiilor fiscale", Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1999
6. Gorcea Corneliu, „Lexicon fiscal şi bugetar", Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1996
7. Inceu Adrian Mihai, (coordonator) „Elemente de finanţe publice", Ed. Presa Universitară Cluj, 2000
8. Inceu Adrian Mihai, colaborare, „Managementul financiar al comunităţilor locale", Ed.Gewalt, Cluj, 2000
9. Paysant Andre, „Finances publiques", 2-ed Masson Paris, 1988.
10. Scholes Myron S., Wolfson Mark A., „Taxes and Business Strategy", Ed. Prentice Hall, New Jersey, 1992
11. Văcărel Iulian., ş.a., „Finanţe publice", E.D.P., Bucureşti, ed. 1999.

Noțiuni de reținut la finalul capitolului

· *acceptabilitatea, stabilitatea, independenţa, eficienţa costurilor, diversitatea, echitabilitatea, fezabilitatea administrativă, posibilitatea, suficienţa, practicabilitatea, suportabilitatea impozitului, fiscalitate, impozit, taxă, cotă de impunere, tranşă de impozitare, politică fiscală, echitate fiscală,sarcină fiscală.*

Noțiuni despre impozite

Obiective

- Crearea unei imagini de ansamblu asupra vastului şi complexului domeniu al sistemului fiscal
- Crearea unei imagini de ansamblu asupra vastului;i complexului domeniu al sistemului fiscal
- Fundamentarea unei imagini a impozitelor ca principal venit al bugetului de stat
- Prezentarea apariţiei şi evoluţiei fenomenului fiscal

Problemele fiscale şi bugetare joaca un rol esenţial în economia de piaţă. În acest context, impozitul constituie un instrument cu caracter istoric şi cu multiple implicaţii asupra sferei economico-sociale. Impozitul reprezintă din totdeauna un mijloc tradiţional de constituire a veniturilor statului. În plus, în zilele noastre, impozitul are un rol mult mai complex şi mai important decât cel tradiţional, acela de-a fi o ***veritabilă pârghie***, de-a modela şi influenţa comportamentele economico-sociale, de-a găsi o cale de compromis între interesele sociale şi cele individuale sau de grup.

Sistemul de impozite al României, aşa cum este el astăzi, format de-a lungul ultimelor decenii, s-a dezvoltat ca o componenta a modelului administrativ de conducere, construcţia şi structura sa fiind integrate într-un centralism excesiv, tipic unei economii socialiste. La fel ca şi în celelalte economii de acest tip, sistemul nostru fiscal, conţine încă o serie de imperfecţiuni, din punct de vedere al funcţiilor pe care trebuie să le îndeplinească, într-o economie de piaţă.

Obiectivele reformei fiscale actuale, sunt numeroase şi presupun desigur, înlăturarea treptată a neajunsurilor sistemului "moştenit" de la perioada socialistă[1], reconsiderarea tradiţiilor din perioada interbelică precum şi introducerea elementelor noi, moderne, specifice economiilor dezvoltate. Aceasta, poate şi din cauză că, nu putem evalua exact conexiunile interne şi externe ale viitoarei noastre evoluţii economice, precum şi efectele introducerii mecanismului pieţei, în condiţiile în care vor persista şi vor dispărea lent, elementele, instituţiile şi mentalităţile vechiului mecanism administrativ de conducere.

Dificultăţile reformei fiscale în ţara noastră sunt sporite şi de factorul "economie de tranziţie". Într-un asemenea sistem economic, sarcinile unui sistem fiscal ar trebui să fie, în primul rând, legate de realizarea veniturilor necesare suportării costului unei asemenea perioade, dar şi de necesitatea "insuflării" unui "comportament economic" specific obiectivului ce trebuie atins - economia de piaţă. În acelaşi timp, reforma fiscală, în această perioadă, trebuie să realizeze şi racordarea sistemului fiscal românesc la sistemele fiscale moderne, sisteme care au depăşit, de mult, asemenea probleme specifice ţării noastre. Din această combinaţie de elemente, reies dificultăţi majore în regândirea şi reaşezarea sistemului fiscal românesc, accentuate şi de o eventuală înţelegere defectuoasă a obiectivelor acestei perioade.[2*]

Termeni cheie: *acceptabilitatea, stabilitatea, independenţa, eficienţa costurilor, diversitatea, echitabilitatea, fezabilitatea administrativă, posibilitatea, suficienţa, practicabilitatea, suportabilitatea impozitului*

Conţinutul şi rolul impozitelor. Sintetizând pluralitatea definiţiilor ce există în literatura de specialitate, considerăm că, **impozitul** reprezintă o formă de prelevare silită la dispoziţia statului, fără contraprestaţie directă, imediată şi cu titlu nerestituibil, a unei parţi din veniturile sau averea persoanelor fizice şi / sau juridice, în vederea acoperirii unor necesităţi publice.

Aceasta definiţie relevă că impozitul are următoarele **caracteristici**[3]:

- este o prelevare silită, cu caracter obligatoriu, care se efectuează în numele suveranităţii statului, având la bază un temei legal;

[1] părerile specialiştilor, în problema reformei fiscale, sunt extrem de diverse, mergând de la extrema unei reforme lente, atent etapizate şi pâna la a contestata posibilitatea unei reforme într-un sistem fiscal care a considerat în deceniile socialiste, impozitele ca ceva neavenit, anormal

[2] * sau aşa cum spun adesea specialiştii in management strategic: "Atunci când ştii unde vrei să ajungi toate drumurile duc acolo"

[3] Vezi şi Hoanţă Nicolae, "Impozitarea veniturilor şi distribuirea acestora", "Impozite şi taxe", nr.1-2, pag. 41-46, 1996; Hoanţă Nicolae, "Instituţia impozitului", "Impozite şi taxe", nr.10-11, pag. 131-136, 1996; Iulian Văcărel, op.cit., pag. 213

- impozitul nu presupune şi o prestaţie directă (şi imediată) din partea statului. Prin aceasta, impozitele se deosebesc în mod esenţial de taxe, în cazul cărora există un contraserviciu direct;
- prelevările cu titlu de impozit sunt nerestituibile, astfel că nici unul dintre contribuabili nu poate pretinde o plată directă din partea statului, pe baza impozitelor suportate. Prin aceasta, impozitele se deosebesc faţă de împrumuturile publice, care sunt purtătoare de dobânzi şi rambursabile (amortizabile).

Faţă de cele arătate anterior, în completare, lucrările fiscale moderne, adaugă şi alte elemente şi caracteristici, legate în primul rând de **calitatea de pârghie fiscală** pe care impozitele o îndeplinesc din ce în ce mai mult. Această calitate nouă, de-a fi o veritabilă pârghie economică - este legată adesea de "armonizarea intereselor publice cu cele individuale". Credem că este mult mai potrivit de-a privi acest aspect mai curând ca un "compromis" între interesele sociale şi cele individuale sau de grup, din moment ce armonia este un ideal iar realitatea este, mai întotdeauna un compromis.

O opinie interesantă şi demnă de remarcat[4] este aceea că impozitele ar trebui să îndeplinească următoarele caracteristici:

- **acceptabilitatea** definită ca şi caracteristica esenţială a impozitelor de-a fi agreate de plătitorii lor. Impozitele trebuie să poată fi justificabile prin interesele sociale ce le promovează. Impozitul trebuie să asigure un tratament echitabil şi imparţial, tuturor contribuabililor. Complexitatea şi diversitatea impozitelor trebuie păstrată în limite rezonabile, prezentată explicit şi convingător

- **stabilitatea** poate fi definită ca şi calitatea impozitelor de-a asigura statului şi instituţiilor sale, suficiente, în mod regulat şi stabil, veniturile necesare finanţării activităţilor lor. În mod ideal, stabilitatea ar exclude imobilismul sistemului fiscal şi ar permite adaptarea impozitelor la schimbările ce apar în viaţa economico-socială

- **independenţa** presupune ca prin intermediul impozitelor, beneficiarul lor - statul, să-şi asigure autonomia financiară, faţă de alte surse de venit.

- **eficienţa costurilor** presupune că pentru fiecare impozit în parte trebuie analizate toate opţiunile legate de reducerea costurilor aşezării şi perceperii impozitului respectiv. Astfel pentru orice impozit complexitatea şi costul veniturilor din aceea sursa sunt un element important, ce trebuie luat în considerare atunci când se introduce un nou impozit sau când se doreşte perfecţionarea unuia deja existent.

- **diversitatea** presupune ca fiecare impozit să realizeze atragerea de venituri la dispoziţia statului, dacă este posibil, din impunerea unei alte forme de materie impozabilă decât impozitele deja existente. Această cerinţă mai este interpretată ca impunând unui impozit să aibă o cât mai largă şi mai cuprinzătoare bază de impunere

- **echitabilitatea** - povara sarcinii fiscale trebuie distribuită in mod echitabil între contribuabili, atât pe orizontală cât şi pe verticală (aspecte abordate pe larg, la principiile impunerii). Interesantă este aici remarca: deoarece echitatea în aplicarea impozitelor nu poate fi atinsă în mod perfect, se impune ca aceasta să reprezinte un ţel, în realizarea politicii fiscale, ideal ce nu poate fi abandonat datorită dificultăţilor de aplicare.

---

[4] note de curs şi manualul cursului "Maximizarea şi managementul veniturilor pentru administraţia publică locală", consultant Joe Kelly, Programul de Asistenţă al Agenţiei SUA pentru Dezvoltare Internaţională pentru Administraţia Locală din Europa Centrală şi de Est / România, In colaborare cu Opportunity Associates - România şi Chemonics International

• **neutralitatea economică** impozitele ar trebui astfel aşezate încât perceperea veniturilor statului, sub această formă, să nu se interfereze cu deciziile sectorului economic privat sau să nu influenţeze utilizarea eficientă a resurselor. Chiar dacă este discutabilă această trăsătură a impozitelor în condiţiile intervenţionismului statal de astăzi, ea ar trebui reconsiderată şi nu abandonată. Aceasta întrucât impozitul ar trebui să aibă o influenţă minimă, la limita strictului necesar impus de realizarea anumitor obiective sociale la un moment dat. Nu În ultimul rând şi poate cel mai important, impozitul ar trebui să aibă doar aceea influenţă dorită, în condiţiile dorite şi eliminate cât mai mult consecinţele colaterale.

• **fezabilitatea administrativă** presupune ca activitatea de colectare a impozitelor să fie cât mai simplă, iar încasatorul să nu fie supus unor cheltuieli sau eforturi nejustificate.

• **posibilitatea impozitului** relevă capacitatea economică a contribuabililor de a plăti impozitele – impozitele trebuie astfel stabilite încât contribuabilul să le poată suporta.

• **suficienţa, practicabilitatea, suportabilitatea,** trăsături într-un fel sau altul cuprinse în trăsăturile amintite mai sus

De reţinut

Caracteristicile impozitelor sunt: Acceptabilitatea, stabilitatea, independenţa, eficienţa costurilor, diversitatea, echitabilitatea, neutralitatea economică, fezabilitatea administrativă, posibilitatea impozitului, suficienţa, practicabilitatea, suportabilitatea

Instituirea şi perceperea de către stat a impozitelor determină o importantă redistribuire a produsului intern brut. Prin aceasta, se manifestă rolul impozitelor pe plan financiar, economic şi social, rol ce diferă ca intensitate de la o ţară la alta.

În majoritatea ţărilor lumii, **rolul cel mai important al impozitelor continuă să se manifestă pe plan financiar**, întrucât cea mai mare parte a resurselor financiare mobilizate de stat pentru acoperirea necesităţilor publice provin din încasările aferente impozitelor.

În condiţiile complexe ale mecanismelor pieţei concurenţiale şi în legătură directă cu încercările statelor moderne de a utiliza impozitele ca mijloc de intervenţie în economie, în practica financiara contemporană se remarcă o **anumita accentuare a rolului impozitelor pe plan economic**. În acest cadru, impozitele se folosesc ca pârghii de politică economică - prin însuşi modul concret în care sunt aşezate şi percepute.

Astfel, impozitele se manifestă ca şi instrumente de stimulare sau de frânare a activităţilor economice, a consumului anumitor mărfuri sau / şi servicii. Totodată, impozitele pot impulsiona sau îngrădi relaţiile comerciale cu exteriorul în ansamblu sau cu anumite ţări[5].

Merită aici, amintită celebra remarcă "impozitul a încetat de a mai fi grăuntele de nisip care să jeneze mecanismul pieţei, …, devenind unul dintre regulatoarele şi motoarele acestui mecanism. Ca urmare, impozitul are atât rolul alimentării cu fonduri a bugetului statului, cât şi pe acela al unui factor de echilibru în economie" [6].

---

[5] Hoanţă Nicolae, Instituţia impozitului, Impozite şi taxe, nr.10-11, 1996, pag.131-136,

[6] Gabriel Ardant, "Histoire de l'impot", Libraire Artheme Fayard, Paris, 1972, pag 136

Pe **plan social**, rolul impozitelor se manifestă prin utilizarea lor ca instrument al redistribuirii unei parţi importante a produsului intern brut. Aceasta redistribuire apare în procesul mobilizării la buget a impozitelor directe şi indirecte şi impune redistribuirea resurselor bugetare, utilizarea lor, (şi) în raport cu criteriile de ordin social. Acest proces are o influenţă mai mult sau mai puţin intensă asupra comportamentului economic al diverselor categorii de contribuabili.

Efectul major al rolului impozitelor pe plan social îl reprezintă, în ultimă instanţă, **creşterea presiunii fiscale globale** în majoritatea ţărilor cu economie de piaţă concurenţială şi consolidată. Aceasta sporire a fiscalităţii este expresia următoarelor **caracteristici ale evoluţiei impozitelor în perioada contemporană**:

- creşterea mai accentuata a încasărilor statului din impozite faţă de ritmul creşterii produsului intern brut;
- sporirea absolută şi relativă a încasărilor din impozite, ca urmare a creşterii numărului de contribuabili a materiei impozabile, precum şi a majorării unor cote de impozit;
- devansarea ritmului de creştere a venitului mediu pe locuitor de către ritmul de creştere al impozitului;

Intrebări:

1. Enumeraţi caracteristicile impozitelor.

2. Definiţi rolul impozitelor.

3. Impozitele pot să fie definite ca mecanisme de stimulare?

4. Clasificarea impozitelor.

Impozitele se practică sub o diversitate de forme, corespunzător pluralităţii formelor sub care se manifestă materia impozabilă şi numărul mare al subiecţilor în sarcina cărora se instituie. Înţelegerea caracteristicilor esenţiale ale impozitelor depinde în primă instanţă, de înţelegerea particularităţilor şi categoriilor noţiunii de impozit. De aceea, se impune clasificarea acestora, în funcţie de criteriile puse la dispoziţie de ştiinţa finanţelor publice[7].

De reţinut

Criteriile de clasificare ale impozitelor sunt următoarele:
* trăsăturile de fond şi de formă ale impozitelor;
* obiectul asupra cărora se aşează;
* scopul urmărit de stat prin instituirea lor;
* frecvenţa perceperii lor la bugetul public;
* după instituţia care le administrează.

1. În **funcţie de trăsăturile de fond şi de formă**, impozitele sunt directe şi indirecte. Acest criteriu poate fi reţinut şi drept criteriu al incidenţei impozitelor asupra subiecţilor plătitori.

Impozitele directe sunt acelea care se stabilesc nominal, în sarcina unor persoane fizice şi / sau juridice, în funcţie de veniturile sau averea acestora, fiind încasate la anumite termene precizate cu anticipaţie. La impozitele de acest tip, subiectul şi suportatorul impozitului sunt una şi aceeaşi persoana, cel puţin în intenţia legiuitorului. Tocmai de aceea, se spune că impozitele de acest tip au incidenţă directă asupra subiectului plătitor.

Potrivit **criteriului ce stă la baza aşezării lor, impozitele directe** sunt reale şi personale.

Impozitele directe reale se mai numesc şi obiective sau pe produs, deoarece se aşează asupra materiei impozabile brute, fără a ţine cont de situaţia subiectului impozitului. Aceste impozite se stabilesc în legătură cu deţinerea unor obiecte materiale cum sunt pământul, clădirile, fabricile, magazinele, precum şi asupra capitalului mobiliar. În această categorie se includ: impozitul funciar, impozitul pe clădiri, impozitul asupra activităţilor industriale, comerciale şi profesiilor libere şi impozitul pe capitalul mobiliar.

Impozitele directe personale se aşează asupra veniturilor sau averii, ţinându-se cont şi de situaţia personală a subiectului lor, de aceea, ele se mai numesc şi impozite subiective.

Impozitele indirecte sunt instituite asupra vânzării unor bunuri, prestării anumitor servicii (la intern sau extern), fiind vărsate la bugetul public de către producători, comercianţi sau prestatori de servicii şi suportate de către consumatorii bunurilor şi serviciilor cumpărate. În funcţie de forma lor de manifestare, impozitele indirecte se grupează în: taxe de consumaţie, monopoluri fiscale şi taxe vamale.

Impozitele	• impozitele directe • Impozitele directe reale • Impozitele directe personale • impozitele indirecte

[7] vezi şi Conţu Constantin, Impozitele şi impozitarea - sinteza documentară, revista Impozite şi taxe, nr.8, pag. 88-93, 1996; Iulian Văcărel, op. cit., pag. 225 - 227

2. Având în vedere **obiectul asupra cărora se așează**, impozitele sunt clasificate în:

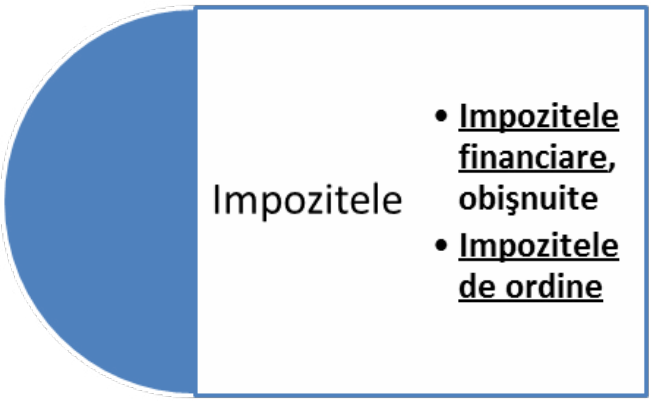
* impozite pe venit: impozitul pe profit, impozitul pe venitul global, etc.;
* impozite pe avere: impozitele pe clădiri, terenuri, mijloace de transport, etc.;
* impozite pe consum sau pe cheltuieli: impozitele indirecte.

3. În funcţie de **scopul urmărit** de stat prin instituirea lor, impozitele se clasifică:

* impozite financiare, obişnuite;
* impozite de ordine;

Impozitele financiare, **obișnuite**, sunt cele instituite de stat în scopul realizării celei mai mari părţi a veniturilor bugetului public.

Impozitele de ordine sunt instituite în scopul limitării consumului unor bunuri sau a restrângerii unor acţiuni, precum şi pentru realizarea unor deziderate ce nu au un preponderent caracter fiscal. Aşa de exemplu, pentru limitarea alcoolismului şi a consumului de tutun statul poate institui accize ridicate asupra produselor respective. Astfel după cum am arătat, impozitele de ordine încearcă corectarea comportamentului persoanelor fizice şi juridice atât prin forţa coercitivă prin supratAxare, dar în mod deosebit prin forţa lor de stimulare, prin intermediul scutirilor şi al detaxărilor.

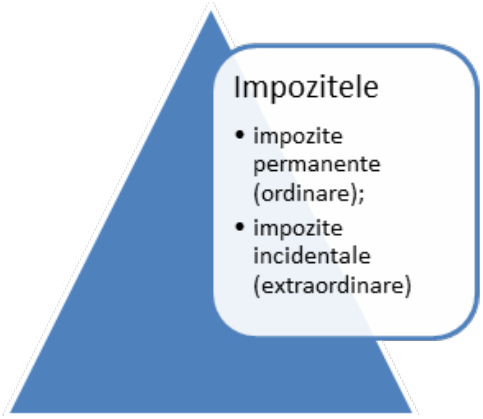


4. Corespunzător **frecvenţei perceperii lor la buget**, impozitele se diferenţiază în următoarele categorii:

* impozite permanente (ordinare);
* impozite incidentale (extraordinare)

Impozitele ordinare se percep cu regularitate, astfel că ele se înscriu în cadrul fiecărui buget public anual.

Impozitele extraordinare se instituie şi se percep în mod excepţional, în legătură cu apariţia unor obiecte impozabile ce se deosebesc esenţial de cele obişnuite. (cazul supraprofitului de război)



5. Clasificarea impozitelor se realizează şi **după instituţia care le administrează**. Astfel în statele de tip federal impozitele se delimitează în:

* impozite federale;
* impozite ale statelor, regiunilor sau provinciilor membre ale federaţiei;
* impozite locale.

În statele unitare impozitele se delimitează în:

* impozite încasate la bugetul administraţiei centrale de stat;
* impozite locale.

Teme de casă:

1.Care sunt principalele caracteristici ale impozitelor?
2.Care este diferenţa intre acceptabilitate şi suportabilitate?
3.Care sunt caracteristicile evoluţiei impozitelor în perioada contemporană?
4.Clasificaţi impozitele în funcţie de criteriile puse la dispoziţie în acest suport de curs?

5. Exemple de echitate în elaborarea bugetelor și în stabilirea impozitelor

Exemplu de echitate între generații

Într-o comunitate se dorește construirea unui drum de care vor beneficia cu toţii. Drumul va avea o durată de viaţă de cel puţin douăzeci de ani.

Locuitorii comunităţii ar putea plăti pentru acest drum, astăzi. Cu toate acestea, oamenii care trăiesc în oraş astăzi nu vor mai fi şi aceeaşi care vor folosi drumul în aceşti douăzeci de ani. Se nasc copii, oamenii mor, populaţia se mută din şi în zonă. Populaţia nu va mai fi aceeaşi în zece, cincisprezece sau douăzeci de ani; va fi diferită de locuitorii de astăzi.

Potrivit principiului echităţii, nu este drept ca populaţia de astăzi să plătească 100% din costurile construcţiei, în timp ce, de exemplu cineva care se va muta în oraş anul viitor, se va bucura de toate beneficiile drumului fără a trebui să plătească nimic.

Exemplu de echitate în stabilirea impozitelor pentru cetățenii din categorii sociale diferite

Atunci când vorbim de echitatea în stabilirea impozitelor cetăţenilor ne lovim de două principii contradictorii: primul este *echivalența*, iar al doilea este *capacitatea contributivă*.

În primul rând, principiul *echivalenței* presupune că fiecare cetățean trebuie să plătească sub forma impozitului o valoare corespunzătoare prestaţiilor publice de care dispune. Conform acestui principiu ar trebui să existe o strânsă legătură între impozit şi cheltuiala publică aferentă şi un contract voluntar între cetăţeni şi stat.

În al doilea rând, principiul *capacității contributive* presupune ca sarcina fiscală să fie distribuită între subiecţii economici în conformitate cu posibilităţile lor de contribuţie la finanţarea prestaţiilor publice, adică după capacitatea lor economică. Acest principiu distruge legătura prestaţii publice-impozite şi face ca în materie de fiscalitate deciziile să fie independente de cele în materie de cheltuieli publice. Aplicarea acestui principiu reclamă definirea unui model de măsură a capacităţii contributive şi a unei norme de repartizare în funcţie de capacitatea contributivă a sarcinii fiscale. Capacitatea contributivă este, în principiu, evaluată cu ajutorul unor indicatori ca: venitul, averea sau consumul.

Conform principiului echităţii orizontale contribuabilii cu aceeaşi capacitate contributivă trebuie trataţi în mod identic, în timp ce principiul echităţii verticale stipulează că indivizii care nu au aceeaşi capacitate contributivă trebuie trataţi în mod diferit.

6. Elementele tehnice ale impozitelor

Obiective

- *Familiarizarea cu noţiuni şi concepte specifice elementelor tehnice ale impozitelor*
- *Înţelegerea factorilor implicaţi în procesul de impozitare, precum şi modalitatea de desfăşurare a acestuia*
- *Evidenţierea modului de aşezare şi urmărire a impozitului*

Termeni cheie: *fiscalitate, impozit, taxă, cotă de impunere, tranşă de impozitare.*

Concepţia cu privire la un anumit impozit îşi găseşte reflectarea în legea de instituire a acestuia. Mai întâi în aceste legi, în preambulul lor, se motivează, necesităţile care au condus la introducerea noului impozit, funcţiunile pe care acesta le are de îndeplinit. Ulterior, se precizează toate datele tehnice, pe care trebuie să le cunoască atât contribuabilii cât şi organele fiscale, pentru ca impozitul să fie corect stabilit şi încasat la timp.

Concretizarea şi individualizarea fiecărui impozit are o deosebită importanţă, atât pentru organele fiscale, cât şi pentru contribuabilii în sarcina cărora se instituie.

În acest scop, se folosesc următoarele **elemente tehnice**[8]:

• subiectul impozitului sau contribuabilul	• suportatorul impozitului
• obiectul impozitului	• sursa impozitului
• unitatea de impunere	• cota impozitului
• asieta fiscală	• termenul de plată.

În afară de elementele tehnice prezentate, actul legal de instituire a unui impozit trebuie să mai cuprindă: autoritatea şi beneficiarul impozitului, posibilitatea impozitului, facilităţile fiscale acordate, sancţiunile aplicabile şi căile de contestaţie, etc.

• Subiectul impozitului sau contribuabilul, este persoana fizică sau juridică obligată prin lege la plata impozitului. De obicei subiectul impozitului este, sau ar trebui să fie şi cel ce suporta plata lui. Dacă aceasta incidenţă, subiect / suportator se verifică, impozitele respective sunt impozite directe. Uneori, însă, aceasta coincidenţă nu se verifica - cel care suportă efectiv plata, nu este şi cel care plăteşte impozitul. Avem de-a face cu ceea ce se numeşte incidenţa indirectă a impozitului. Se poate constata aici şi fenomenul de repercusiune fiscala, transmiterea sarcinii fiscale. Raţiunea pentru care contribuabilul este obligat la plata impozitului este faptul că el deţine materie impozabilă.

• Suportatorul impozitului - este persoana fizică sau juridică din ale cărei venituri se suportă efectiv impozitul. Acest element este important în legătură cu distincţia fundamentală dintre impozitele directe şi cele indirecte, aşa după cum explicam la subiectul impozitului.

[8] vezi şi Conţu Constantin, Impozitele şi impozitarea - sinteza documentară, revista Impozite şi taxe, nr.8, pag. 88-93, 1996; Bistriceanu Gheorghe D., Sistemul aşezării şi încasării impozitelor şi taxelor, revista Impozite şi taxe, nr.1-2, pag. 109-112, 1996; Iulian Văcărel, op.cit., pag 215-216

De reţinut

De reţinut:
Impozite directe – subiectul impozitului = suportatorul impozitului
Impozite indirecte – subiectul impozitului ≠ suportatorul impozitului

• **Materia impozabilă (Obiectul impozitului)** este bunul, venitul sau activitatea pentru care se datorează impozitele directe, precum şi vânzarea, valorificarea sau punerea în circulaţie a unor produse, bunuri şi servicii în cazul impozitelor indirecte. Altfel spus obiectul impozitului poate fi reprezentat de: - veniturile realizate de contribuabili - averea pe care o deţine - sau uneori cheltuielile pe care le economiseşte prin deţinerea materiei impozabile. Materia impozabilă, pentru a fi supusă impunerii, trebuie să fie măsurată, evaluată, şi de aceea prin lege trebuie precizată în mod expres unitatea de impunere.

• **Sursa impozitului** - indică din ce anume se plăteşte impozitul: din venit sau din avere. Este un element mai rar precizat în mod expres în lege, el fiind de cele mai multe ori subînţeles. Ca sursă a impozitului, veniturile apar sub forma salariului, a profitului, a dividendului sau a rentei, în timp ce averea se prezintă sub forma de capital sau de bunuri mobile sau imobile. La impozitele pe venit, obiectul coincide în toate cazurile cu sursa.

• **Unitatea de impunere** - este reprezentată de unitatea în care se exprimă mărimea obiectului impozabil. Aceasta are fie o expresie monetară (cazul impozitelor pe venit) fie diverse expresii fizice naturale (m2, hectar, etc.) în cazul impozitelor pe avere.

• **Cota impozitului**[9] - este mărimea impozitului stabilită pentru fiecare unitate de impunere. Aceasta poate să fie o sumă fixă sau o cotă procentuală, în raport cu materia impozabilă sau capacitatea contributiva a subiectului impozitului. Cotele procentuale, la rândul lor, pot fi proporţionale progresive sau regresive.

• **Asieta fiscală** dă expresie modului de aşezare a impozitului şi cuprinde totalitatea operaţiunilor realizate de organele fiscale pentru identificarea subiecţilor impozabili, stabilirea mărimii materiei impozabile şi a cuantumului impozitelor datorate statului.

• **Termenul de plată** precizează data până la care impozitul trebuie plătit. Acest termen are caracter imperativ, astfel că în cazul nerespectării sale sunt percepute majorări de întârziere. Periodicitatea de încasare a impozitelor este foarte diferită de la un impozit la altul. Influenţează în acest sens volumul impozitului datorat, periodicitatea realizării veniturilor - sunt impozite care se încasează zilnic, altele se încasează la intervale regulate de timp (chenzina, luna, trimestru, an). Există şi cazuri în care pentru anumite impozite nu sunt stabilite termene de plata ci momentele în care se achită (ex. la accize, plata se face odată cu cumpărarea mărfii)

• **Autoritatea şi beneficiarul impozitului** - este puterea publică îndreptăţita să instituie impozitul, respectiv instituţiile care aşează şi percep în mod efectiv impozitul.

• **Facilităţile fiscale** - se refera la posibilitatea că actul legal să prevadă unele exonerări pentru anumite categorii de subiecţi, unele perioade de scutire, unele reduceri de impozite sau unele restituiri de impozite după caz.

• **Sancţiunile aplicabile** - au în vedere întărirea responsabilităţii contribuabililor în ceea ce priveşte stabilirea corecta a obligaţiilor fiscale şi plata acestora în favoarea beneficiarului.

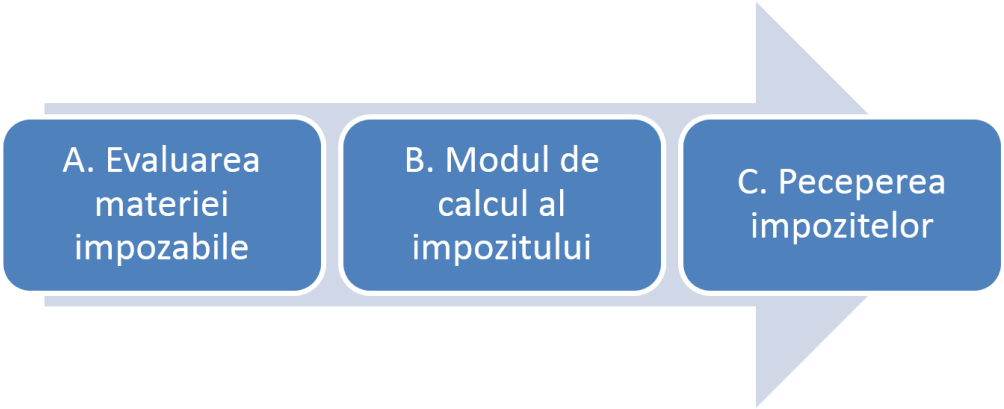
[9] vezi şi Gheorghe D. Bistriceanu, "Cotele de impozit", revista Impozite şi taxe, nr.12, pag. 95-96, 1995

• **Căile de contestaţie** se refera la posibilitatea pe care o au contribuabilii de a se adresa cu plângeri, întâmpinări sau contestaţii organelor Ministerului Finanţelor.

7. Asieta impozitelor

Asieta impozitelor (aşa după cum arătam) este expresia ansamblului măsurilor întreprinse de către organele fiscale pentru stabilirea obiectului impozabil, dimensionarea mărimii impozitului şi perceperea la bugetul public a impozitelor.

Aceasta cuprinde următoarele componente:



A) Evaluarea materiei impozabile. Stabilirea obiectului impozabil presupune constatarea existenţei materiei impozabile şi evaluarea acesteia. De-a lungul timpului şi-n funcţie şi de felul materiei impozabile, pentru evaluare s-au folosit mai multe metode de percepere:

- evaluarea ***indirecta întemeiata pe prezumţie:*** evaluarea pe baza indiciilor exterioare; evaluarea forfetară; evaluarea administrativă.
- evaluarea ***directă pe bază de probe:*** evaluarea pe baza declaraţiei unei terţe persoane; evaluarea pe baza declaraţiei contribuabililor.

1) evaluarea indirecta întemeiata pe prezumţie se poate practica în următoarele variante:

• **evaluarea pe baza indiciilor exterioare** ale obiectelor impozabile şi constă în stabilirea cu aproximaţie a valorii obiectului impozabil (pământ, clădiri, activităţii industriale) fără să se ţină seama de situaţia persoanei ce deţine obiectul respectiv

• **evaluarea forfetară** - organele fiscale de comun acord cu subiectul impozitului atribuie o anumită valoare obiectului impozabil, fără a se avea pretenţia de exactitate. Neajunsul aproximării se menţine, şi în plus apar frecvente cazuri de evaziune fiscală prin subevaluarea materiei impozabile prin înţelegere între părţi.

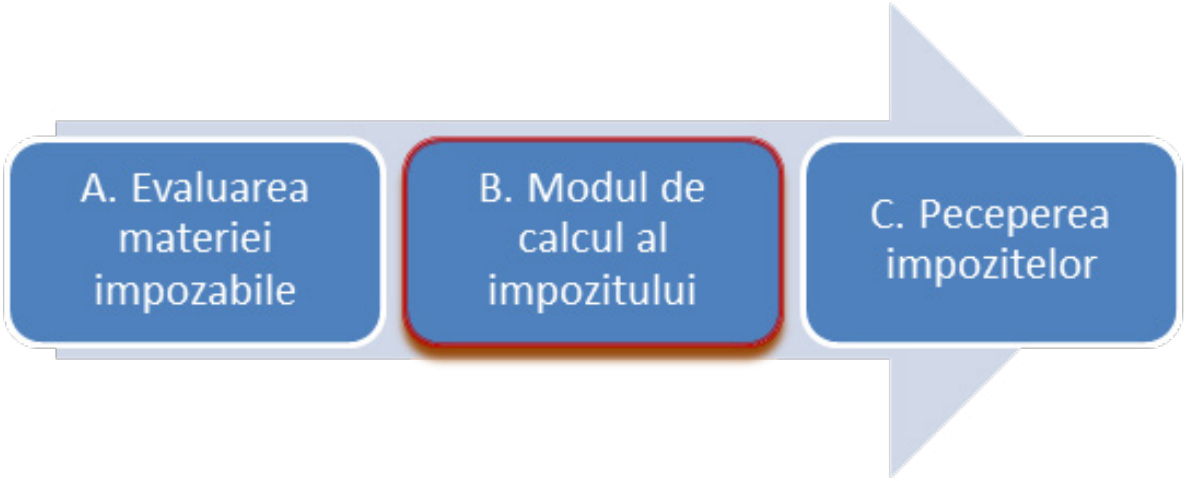
• **evaluarea administrativă** - se realizează pe baza datelor sau a elementelor de care dispune aparatul fiscal în propriile evidenţe. - agentul fiscal stabileşte unilateral volumul materiei impozabile, iar contribuabilul dacă este nemulţumit poate să conteste evaluarea realizată fiind obligat să aducă dovezi în acest sens.

2) evaluarea directă pe bază de probe are două variante de aplicare:

- **evaluarea pe baza declarației unei terțe persoane** atunci când mărimea obiectului impozabil este cunoscută de o altă persoană decât subiectul impozitului. Avantajul aplicării acestei metode este că se previn cazurile de evaziune fiscală, pentru că terța persoana nu are interesul să subevalueze materia impozabilă. Dezavantajul metodei este aplicabilitatea sa limitată. Acest tip de evaluare se folosește în cazul veniturilor salariale, a căror mărime este declarată de către angajatorii care le plătesc, în cadrul veniturilor din chirii se declară de către chiriași, etc.

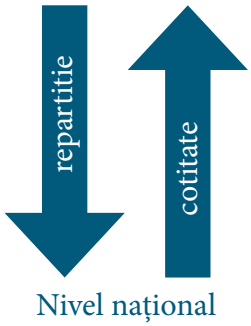
- **evaluarea pe baza declarației contribuabililor**, se folosește atunci când subiecți plătitori ai impozitelor sunt obligați să țină o evidență cu privire la veniturile și cheltuielile ocazionate de activitățile desfășurate, să întocmească un bilanț fiscal și să prezinte declarații specifice. Uneori contribuabilii n-au priceperea și pregătirea necesară pentru a realiza toate aceste operațiuni. Problema este rezolvată prin posibilitatea de a apela la serviciul contabililor autorizați și al experților fiscali.

Metodă de evaluare a materiei impozabilă	Avantaje	Dezavantaje
Indirectă – pe baza indiciilor exterioare	Facilitate în evaluarea masei impozabile. Echitate reală – pentru aceeași masă impabilă se plătește același impozit	Nu ține cont de capacitatea contribuabilului în ceea ce privește plată impozitului
Indirectă – forfetară	Facilitate în evaluarea masei impozabile. Prin stabilirea de comun acord cu subiectul impozitului se asigură faptul că acesta poate suporta impozitului și este de acord să-l suporte.	Există riscul evaziunii fiscale prin subevaluarea materiei impozabile la înțelegerea între părți
Indirectă administrativă	Se înlătură riscul evaziunii fiscale prin înțelegerea dintre părți	Poate îngreuna procesul de evaluare prin contestarea evidențelor care stau la baza stabilirii masei impozabile de către contribuabili.
Directă – pe baza unei terțe persoane	Se previn cazurile de evaziune fiscală – terța persoană ne având interes în subevaluarea masei impozabile. Spre deosebire de cazul evaluării indirecte – forfetară	Aplicabilitatea limitată a acestei metode.
Directă – pe baza declarației contribuabililor	Aplicabilitatea foarte largă a acestei metode.	Metodă mai dificilă pentru contribuabili care sunt deseori nevoiți să apeleze la un contabil autorizat



B) **Modul de calcul al impozitelor** numită adeseori şi dimensionarea mărimii impozitului datorat este o operaţiune ce se realizează în mod diferit, după cum este vorba de impozite de **repartiţie** sau de impozite de **cotitate**.

- **Impozitele de repartiţie** (sau de contingentare) se caracterizează prin aceea că se stabilesc de către organele fiscale într-o sumă globală, ce trebuie încasată de pe întreg teritoriul ţării. Aceasta sumă globală se defalcă de sus în jos de către fiecare unitate administrativ-teritoriala, iar la nivelul unităţii de bază (oraş, comună) se defalcă pe obiecte ale impunerii sau pe subiecţi plătitori. Era o soluţie larg aplicată în trecut, dar presupunând şi numeroase inechităţi a fost înlocuită treptat, de varianta care urmează.



- **Impozitele de cotitate** - calculul, în acest caz, se face de jos în sus, pornind de la nivelul fiecărui contribuabil. Sunt stabilite în cazul fiecărui obiect impozabil şi pentru fiecare plătitor, prin utilizarea unor sume fixe sau cote procentuale sau combinate, după caz.

C) Perceperea impozitelor la bugetul public este operaţiunea finală a asietei, care constă în încasarea impozitelor la termenele şi modalităţile specifice fiecăruia dintre ele.

- încasarea indirectă
- perceperea impozitelor printr-un aparat fiscal specializat al statului

Perceperea impozitelor

- **Încasarea indirectă:**

a) încasarea impozitelor de către unul din contribuabili, urmând ca ulterior să le verse în visteria statului. Cu timpul, însă aceasta muncă a devenit laborioasă şi soluţia deşi simplă şi economicoasă s-a dovedit neviabilă.

b) încasarea impozitelor de către concesionari, sau adesea numiţi şi "arendaşi de impozite". Aceştia avansează statului impozitele datorate de comunitate, ulterior recuperând sumele avansate de la contribuabili. Frecvent, aceştia îşi însuşeau o parte din impozitele încasate, printr-o serie abuzuri fiscale încasând mai mult decât vărsau statului. Datorită abuzurilor această metodă a fost abandonată.

- **Perceperea impozitelor printr-un aparat fiscal specializat al statului** se realizează astfel:

  În cazul impozitelor încasate de la persoanele fizice, după felul în care acestea se încasează, pot fi:

  - **impozite portabile** - atunci când plătitorul este cel care se deplasează la administraţia financiara (fisc) şi achită impozitul.
  - **impozite cherabile** - atunci când perceptorul (funcţionarul administraţiei financiare) se deplasează la contribuabil şi încasează impozitul datorat

În cazul impozitelor încasate de la persoane juridice, la o serie de impozite, legea prevede folosirea mai multor metode:

- **stopajul la sursă** constă în vărsarea impozitului la buget de către terţe persoane (metoda reţinerii şi vărsării). Exemplul cel mai frecvent îl constituie impozitul pe salarii. În acest caz, întreprinderea, patronul, calculează pe baza legii şi a salariul brut cuvenit fiecărui angajat impozitul pe salariul legal datorat, iar ceea ce rămâne, salariul net, datorează angajatului. Impozitul reţinut astfel trebuie virat la bugetul de stat. Şi pentru impozitul pe profit, pe dividende sau alte plăţi obligatorii, tot persoana juridică are aceleaşi obligaţii: calculul şi vărsarea directă către stat.
- **aplicarea pe timbre fiscale** sau cum mai este denumită metoda cumpărării şi anulării de timbre fiscale. Aceasta metodă se aplică pentru impozitarea anumitor venituri şi pentru încasarea unor taxe locale. Timbrul fiscal este cumpărat şi aplicat pe documentul respectiv în locurile şi în valorile prevăzute expres de legislaţia fiscala.

"Comportamentul" cotelor de impunere. Cotele de impozit[10] sunt unul din elementele impozitului, strict obligatoriu în definirea impozitului respectiv. Dacă acestea nu sunt precizate, impozitul respectiv nu poate fi calculat, deci practic nu există.

Cota de impozit poate fi definită ca fiind **cuantumul impozitul aferent unei unităţi de impunere. Cota de impunere se aplică asupra bazei impozabile și astfel rezultă impozitul de plată.**

Baza impozabilă se obţine determinând *obiectul impozabil în mod concret*, atât cantitativ, cât şi calitativ. Aceasta necesită efectuarea a două operaţiuni: identificarea obiectul (materiei) impozabil şi stabilirea naturii acestuia, adică determinarea calitativă şi apoi evaluarea sau măsurarea, pe o anumită perioada de timp, a materiei impozabile. Baza impozabilă se exprimă în unităţi băneşti şi mai rar în unităţi naturale.

Prin aplicarea cotei (cotelor) de impozit asupra bazei impozabile se obţine impozitul de plata datorat de contribuabil. Aici este cazul să facem precizarea că materia impozabilă nu corespunde întotdeauna, cu baza de calcul de calcul a impozitului. Aceasta pentru că sunt destule cazuri în care din materia impozabilă se fac anumite deduceri pentru a stabili baza de calcul a impozitului. Această distincţie este legată de înţelegerea diferită a celor doua noţiuni: materia impozabilă şi baza de calcul a impozitului.

Cotele de impozit sunt diferenţiate în funcţie de natura şi mărimea venitului impozabil, precum şi (eventual) de categoriile de plătitori.

[10] vezi şi Gheorghe D. Bistriceanu, "Cotele de impozit", revista Impozite şi taxe, nr.12, pag. 95-96, 1995; Iulian Văcărel, op.cit., pag. 216-219

Cotele de impozit sunt de mai multe feluri:

1. cote fixe (în sumă fixă, egala, forfetară)
2. cote procentuale:
   - proporţionale
   - progresive: orizontale şi verticale; simple sau compuse
   - regresive

1.Cotele fixe (în suma fixă, forfetare) sunt stabilite în sume fixă (egală), neschimbată, independent de mărimea venitului impozabil, de averea sau situaţia socială a plătitorului. Aceste cote se utilizează, de regulă, atunci când bazele impozabile se exprimă în unităţi naturale. Cotele în sumă fixă pe unitatea de măsura se aplică în aceeaşi sumă pe fiecare unitate de măsură a mărfii. În ţara noastră, ele au astăzi o utilizare restrânsă, deoarece nu sunt echitabile, nu diferenţiază impozitul în funcţie de mărimea obiectului impozabil. Neputând opera diferenţieri în funcţie de mărimea materiei impozabile, impozitele stabilite in cotă fixă devin regresive odată cu creşterea materiei impozabile şi deci un astfel de impozit nu poate fi folosit, din capul locului, ca o pârghie financiară.

2. Cote procentuale:

- **Cotele procentuale** reprezintă un procent din suma în lei, materie impozabilă; aceste cote se aplică numai bazelor impozabile exprimate valoric. Ele cunosc mai multe variante după cum urmează:

- **Cotele proporţionale** sunt acelea a căror procent rămâne constant, indiferent de mărimea obiectului impozabil şi de situaţia socială a plătitorului. Aceste cote se numesc proporţionale, deoarece, dacă se face raportul între impozitul rezultat prin aplicarea lor şi materia impozabilă, se constata că proporţia rămâne aceeaşi, constantă. Cotele proporţionale stimulează agenţii economici să-şi dezvolte şi să-şi perfecţioneze activitatea, pentru că indiferent de cât creşte materia impozabilă, partea ce revine statului rămâne constantă - spre deosebire de cazul aplicării unor cote progresive când partea cuvenită statului, creşte mai repede decât creşterea materiei impozabile. Aceste cote de impozit se aplică şi veniturilor populaţiei în cazurile în care impozitul respectiv nu are drept scop redistribuirea veniturilor contribuabililor.

- **Cotele progresive** sunt acele cote de impunere care cresc, progresează, pe măsura creşterii venitului impozabil, fie într-un ritm constant, fie într-un ritm variabil. În funcţie de natura venitului impozabil şi de categoriile de plătitori, cotele progresive pot să opereze atât orizontal cât şi vertical. Pentru **progresivitatea orizontală** este caracteristic faptul că, la veniturile impozabile egale ca mărime, cota de impozit este diferită în funcţie de natura venitului impozabil şi categoriile de plătitori. În schimb la **progresivitatea verticală** cota de impozit creşte pe măsura creşterii veniturilor, precum şi în funcţie de natura venitului impozabil şi de categoriile de plătitori. La un moment dat cotele progresive nu mai cresc, ele "îngheaţă" devenind cote proporţionale. Aceasta este necesară, deoarece altfel s-ar ajunge nu numai la o egalitate între venitul impozabil şi impozit, ci chiar - prin reducere la absurd - la un impozit mai mare decât baza impozabilă.

- **Cotele progresive verticale** sunt la rândul lor, de două feluri şi anume: **simple** şi **compuse**. În cazul **cotelor progresive simple** se aplică procentul de impunere aferent tranşei de materie impozabile, la întreaga masă impozabilă deţinuta de contribuabil. **Cotele progresive compuse** (pe tranşe, alunecătoare

pe tranşe, scara impunerii) se calculează separat, aplicându-se fiecărei tranşe procentul aferent: după efectuarea acestei operaţii se însumează impozitul corespunzător fiecărei tranşe de materie impozabilă, obţinându-se impozitul total de plata.

• **Cotele regresive** nu sunt specifice economiei romaneşti actuale şi în acest caz cotele scad pe măsura creşterii venitului impozabil, în scopul avantajării plătitorului, pentru obţinerea unei mase impozabile cât mai mari - caz în care impozitul, în sume relative este mai mic.

Tip cotă de impozitare	*Tine cont de mărimea venitului impozabil?*	*Tine cont de situaţia socială a plătitorului*	*Poate fi folisită ca pârghie fiscală?*
Cotă fixă	Nu	Nu	Nu
Cotă procentuală proporţională	Nu	Nu	Da
Cotă procentuală progresivă	Da	Da	Da
Cotă procentuală regresivă	Da	Da	Da

Întrebări:

1.Care este diferenţa dintre subiectul şi suportatorul impozitului?

2.Tipologia cotelor de impunere?

3.Care sunt formele de evaluare a materiei impozabile?

8. Principiile impunerii

Obiective:

- *Crearea unei imagini a sistemului fiscal bazat pe anumite reguli şi principii*
- *Aprofundarea cunoştinţelor studenţilor referitoare la echitatea fiscală, politica financiară şi social economică*

Termeni cheie: politică fiscală, echitate fiscală,sarcină fiscală.

Impunerea reprezintă un complex de măsuri și operații - efectuate în baza legii - care au drept scop final stabilirea impozitului ce revine în sarcina unei anumite persoane fizice sau juridice.

La baza politicii fiscale, a impunerii, stau niște reguli ce se cer a fi respectate. Aceste reguli, cu timpul s-au consacrat ca principii și criterii ale impunerii. Vorbind despre principii, Adam Smith[11]) au formulat **patru maxime** ce trebuie să guverneze politica fiscală a statului și anume:

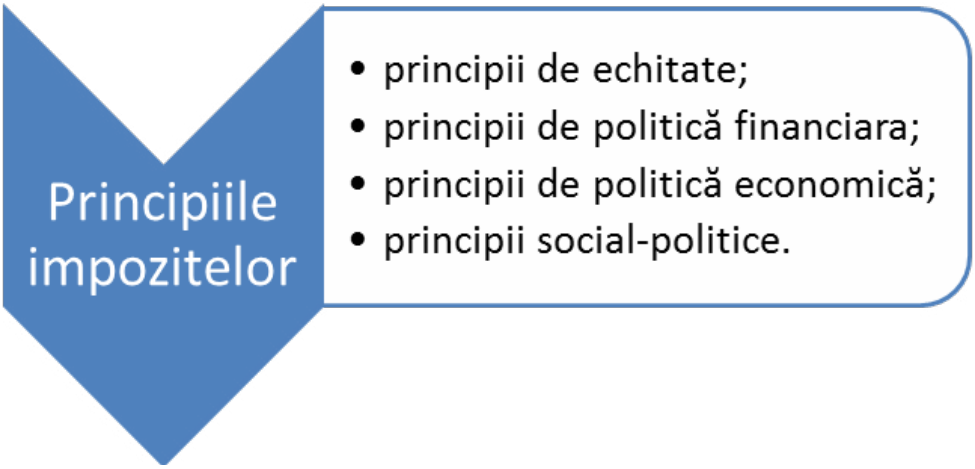
1. Justețea impunerii: impunerea trebuie să fie dreapta, să se asigure dreptate în materie de impunere. Este ceea ce cu timpul se va consacra ca un principiu fundamental: **principiul echitații fiscale**; „Trebuie ca supușii fiecărui stat să contribuie, pe cât posibil, la susținerea statului, în raport cu posibilitățile lor respective, adică în raport cu venitul de care, sub protecția acelui stat, ei se pot bucura”;

2. Certitudinea impunerii: cuantumul impozitului trebuie să fie cert şi nu stabilit în mod arbitrar, pentru a se evita abuzurile fiscale, cu alte cuvinte **impunerea să fie corectă**; „ Impozitul pe care fiecare persoană este obligat să-l plătească trebuie să fie bine precizat şi nu arbitrar. Epoca de plată modalitatea de plată suma de plată, acestea trebuie să fie clare şi evidente, atât pentru contribuabil cât şi pentru orice altă persoană”;

3. Comoditate impunerii: modul de aşezare şi percepere să fie în aşa fel realizat încât să fie convenabil pentru contribuabil - de exemplu să se coreleze termenele de plata a impozitelor cu cele de realizare a venitului; „Orice impozit trebuie să fie perceput la timpul şi în modul care reiese a fi cel mai convenabil pentru contribuabil ca sa-l plătească”;

4. Impozitul să fie cât mai ieftin, să aibă **un randament fiscal ridicat** - într-o accepțiune modernă aceasta implică realizarea celui mai convenabil raport între încasările fiscale și cheltuielile de percepere; „ Orice impozit trebuie să fie astfel conceput încât să scoată și să înstrăineze din buzunarele populației cât mai puțin posibil, peste atât cât poate aduce în tezaurul public al statului”.

[11] Adam Smith, „Avuția Națiunilor”, Editura Academiei R.P.R., 1962-1965; („Wealth Of Nations” – 1776) citatele următoare: pag. 242 - 243



La aceste raţiuni de ordin fiscal, cu timpul s-au adăugat şi altele care vizează, doar parţial raţiuni de aceeaşi natură. Astfel de-a lungul evoluţiei vieţii economice, a celei fiscale îndeosebi, acestor raţiuni s-au adăugat altele noi, pe măsură ce impozitul a dobândit funcţii noi.

Principiile impunerii reprezintă un subiect disputat şi controversat, deoarece de la o perioadă la alta, de la o şcoală economică la alta, de la un autor la altul, termenii cheie şi obiectivele sunt interpretate diferit. „ Principiile pot fi interpretate în moduri diferite, ..., în funcţie de cum este trată şi înţeleasă contradicţia dintre echitate şi eficienţă".[12]

Astfel, impunerea are deopotrivă atât o latura de natura de **politică economică**, cât şi una de ordin **tehnic** ce priveşte metode şi tehnici utilizate pentru stabilirea mărimii obiectului impozabil şi a cuantumului impozitului.

Din punct de vedere al politicii economice, actualmente, prin impunere se urmăreşte ca fiecare impozit nou introdus, sau existent în practica fiscală, să răspundă cerinţelor mai multor **principii** [13]:

8.1 Principiul echităţii fiscale

Ideea justiţiei în materie de impunere a fost întotdeauna acceptată. În timp însă, noţiunea a primit interpretări diferite (chiar divergente), iar practic oricât s-a perfecţionat politica fiscala, impozitele n-au reuşit să fie absolut echitabile.

Teoretic, echitatea fiscală a fost înfăţişata în mod diferit de către diferiţii susţinători ai şcolilor de finanţe. În Evul Mediu, se considera echitabil existenţa privilegiilor fiscale pentru nobili, biserică şi cler. În Franţa, circula chiar aforismul "Nobilii servesc regele cu spada, clerul cu rugăciunile iar starea a treia cu banii".

De-a lungul istoriei, noţiunea de echitate, care dă substanţă noţiunii de dreptate socială în domeniul impozitelor, a fost interpretata diferit. Timpul a condus la abolirea privilegiilor fiscale, considerându-se că impunerea trebuie să fie universală - toţi contribuabilii trebuie să plătească impozit şi toţi să fie trataţi fiscal la fel - deci se pretindea o aşa-zisa **egalitate în faţă impozitelor**.

Egalitatea în faţa impozitelor porneşte de la ideea mai veche, că serviciile publice sunt în folosul tuturor şi de aceea plata lor ar trebui să fie egală pentru toţi cetăţenii. Cu timpul însă acest principiu a fost încălcat, devenind discutabil, incompatibil cu evoluţia şi dezvoltarea vieţii şi gândirii economice. Astfel, în unele

[12] Juraj Nemec, Glen Wright, Public Finance: Theory and Practice in The Central European Transition", Ed. NISPAcee, 1997, pag. 140

[13] vezi şi Nicolae Glaja, etc., "Finanţele statelor capitaliste" Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1982; Conţu Constantin, Impozitele şi impozitarea - sinteza documentară, revista Impozite şi taxe, nr.8, pag. 88-93, 1996; Iulian Văcărel, op. cit., pag. 216 - 223

ţări, anumite venituri, cum sunt cele realizate de pe urma plasamentelor în obligaţiuni ale împrumuturilor de stat, nu se supun impunerii. De asemenea, tot o încălcare a principiului echitaţii o constituie şi practica de a scuti de impozit partea din veniturile societăţilor de capital destinată finanţării unor investiţii din capital. Ceea ce părea discutabil sau chiar inacceptabil, într-un anumit mod de interpretare al echităţii fiscale apare însă într-o altă lumină dacă avem în vederea necesitatea obiectivă că impozitul trebuie să devină şi o pârghie fiscală.

Astfel, cu timpul, egalitatea în faţă impozitului a fost înlocuită cu **egalitatea prin impozite**. Aceasta presupune un tratament fiscal diferenţiat în funcţie de mărimea venitului şi averii, de provenienţa lor, în raport cu starea socială, cu situaţia personală a fiecărui plătitor.

Într-o altă abordare, echitatea fiscală ne este înfăţişată şi ca **echitate aparentă** (sau matematică) respectiv **efectivă** (sau reală). De exemplu, aparent este echitabil ca doi angajaţi care pentru munca lor primesc acelaşi salariu să plătească acelaşi impozit - cei doi contribuabili ar fi astfel egali în faţă impozitului. În realitate însă, dacă ei au un număr diferit de persoane în întreţinere - dacă au o situaţie socială diferită - capacitatea lor contributivă diferă şi de aceea echitatea reală este alta decât cea aparentă. Ei sunt egali din punct de vedere al echităţii muncii, dar, din punct de vedere al echităţii fiscale ei ar trebui trataţi diferit. Soluţiile alternative, în realizarea unei echităţi fiscale reale, în cazul enunţat anterior ar fi:

- diferenţierea sarcinilor fiscale, la aceeaşi materie impozabilă realizată, în funcţie de situaţia socială;
- păstrarea egalităţii sarcinilor fiscale, dar diferenţierea diferitelor ajutoare sociale, în funcţie de situaţia socială.

Se consideră, de către majoritatea specialiştilor, că ultima soluţie este cea mai convenabilă, chiar dacă echitatea socială nu se mai realizează prin intermediul impozitelor ci ea este "împinsă" spre domeniul ajutoarelor sociale.

Echitatea fiscala ne este înfăţişată şi ca **echitate pe orizontală** respectiv **echitate pe verticală**.

Echitatea orizontală presupune compararea sarcinii fiscale pentru doi contribuabili ce realizează aceeaşi mărime de venit, dar din surse diferite. Pornind de aici, interpretările sunt însă diferite. Astfel într-o variantă se consideră echitabil diferenţierea sarcinii fiscale, pe când în cealaltă variantă se consideră echitabil stabilirea unei sarcini fiscale egale. Fiecare variantă are avantaje şi dezavantaje, susţinători şi adversari. Greu de decis care dintre variante ar fi cea mai echitabilă, cu atât mai mult cu cât o soluţie de compromis pare imposibil de găsită. Ne exprimăm, opinia personală, că o anumită diferenţiere a sarcinilor fiscale în funcţie de sursele şi de condiţiile în care se realizează materia impozabilă este de cele mai multe ori justificată. De exemplu, ne pare ca justificată o anumită diferenţiere a sarcinilor fiscale atunci când este vorba de venituri obţinute din muncă sau din depuneri bancare sau alte situaţii similare.

Spre deosebire de varianta, **echitatea pe verticală** presupune compararea impozitelor datorate de două persoane ce realizează venituri de mărime diferită, dar din aceeaşi sursă. Se consideră echitabil, în acest caz, ca cei ce realizează venituri mai mari să plătească impozit (procentual) mai mare.

8.2. Principii de politică financiară

În cadrul principiilor de politică financiară se urmăreşte ca sistemul fiscal, să se caracterizeze prin: **randament fiscal ridicat, să fie stabil şi elastic, tip şi număr de impozite**.

Randamentul fiscal, ca orice randament presupune raportarea rezultatelor la efort (sau invers), în cazul nostru raportarea sumelor atrase printr-un impozit la cheltuielile ocazionate de perceperea lui. Pentru a se realiza un randament fiscal ridicat trebuie găsit raportul optim între încasările realizate prin intermediul unui impozit şi cheltuielile de percepere. Pentru ca încasările să fie mari, trebuie respectate aceleaşi condiţii ca şi la echitate: impunere universală, să nu existe evaziune fiscala, iar aparatul fiscal să nu fie costisitor.

Astfel pentru ca un impozit să poată avea un randament fiscal ridicat se cer a fi îndeplinite mai multe **condiţii**:

Impozitul să aibă un caracter **universal**, adică să fie plătit de toate persoanele (fizice sau juridice) care obţin venituri din aceeaşi sursă sau posedă acelaşi gen de avere. Universalitatea impozitului presupune, în aceeaşi măsură, că întreaga materie impozabilă (totalitatea veniturilor realizate sau toată averea pe care o posedă) a unei persoane, să fie supusă impunerii.

Pentru **eliminarea evaziunii fiscale** este necesar să nu existe posibilităţi de sustragere de la impunere (pe căi legale sau frauduloase) a unei parţi din materia impozabilă.

Volumul cheltuielilor legate de stabilirea şi perceperea impozitelor să fie redus la minimul necesar

Aceste cerinţe sunt indiscutabil raţionale, dar practic, sunt greu de realizat.

Un impozit poate fi apreciat ca fiind stabil, dacă nu este influenţat, într-un sens sau altul, de mutaţiile de ordin conjunctural ale economiei - să nu crească în perioadele de prosperitate, respectiv să nu scadă în perioadele de recesiune.

Aceasta înseamnă că randamentul unui impozit considerat stabil nu trebuie să sporească concomitent cu creşterea volumului producţiei şi a veniturilor în perioada de înflorire economică şi nici să scadă în perioadele nefavorabile ale ciclului economic. De menţionat însă că, practic, în condiţiile economice actuale stabilitatea impozitelor este dificil de realizat. În plus, de multă vreme, cerinţa stabilităţii a fost corelată cu necesitatea elasticităţii impozitelor.

În ceea ce priveşte **elasticitatea impozitului**, aceasta presupune ca impozitul să poată fi adaptat în permanenţă necesităţilor de venituri ale bugetului de stat. Un impozit este elastic dacă el poate să fie mărit sau micşorat în funcţie de evoluţia cheltuielilor statului sau altfel spus, dacă se înregistrează o creştere a cheltuielilor bugetare este necesar ca impozitele să poată fi majorate corespunzător şi invers.

Legat de tipul şi numărul impozitelor, se poate spune că, teoretic, s-ar putea folosi unul sau mai multe impozite. Ideea cu privire la utilizarea unui singur impozit, s-a întâlnit atât în perioada capitalismului premonopolist (de exemplu, fiziocraţii s-au pronunţat pentru introducerea unui impozit financiar unic, apoi, mai târziu, odată cu dezvoltarea marii industrii au apărut păreri privind instituirea unui impozit unic asupra materiilor prime), cât şi în condiţiile capitalismului contemporan.

Astfel, industriaşul francez M.Schuller a sugerat ideea unui singur impozit asupra energiei, care să se substituie tuturor impozitelor de tip declarativ (bazate pe declaraţia contribuabililor). Acest impozit conceput a fi perceput pe unele produse (hidrocarburi, electricitate, cărbuni), se considera că ar evita cheltuielile de încasare pe care le presupun celelalte impozite şi ar suprima fraudele.

Totodată, se considera că un astfel de impozit ar merge în întimpinarea progresului tehnic, deoarece cantitatea de energie consumata creşte pe măsura ce se dezvolta industria.

George Bernard propune un sistem de impozite concretizat într-un impozit anual direct, cu rate variabile, asupra valorii reale a capitalului fizic şi asupra bunurilor de consum durabile. După părerea lui, acest impozit prezintă o seria de avantaje, cum sunt: posibilitatea unui control public; problemele capitalului fizic sunt mult mai bine studiate; ratele impozitului pe ramuri pot fi ajustate în funcţie de unele criterii economice, sociale, politice, tehnologice, ecologice; sistemul de impozitare este mai ieftin. Totodată, se considera că prin introducerea acestui impozit veniturile publice nu vor mai fi colectate pe baza fluxurilor monetare, ci pe baza mijloacelor productive (adică orice mijloc care face mai productivă activitatea omului).

De menţionat că, practic, idei de genul celor de mai sus n-au fost transpuse în viaţa, iar statele folosesc un număr mai mare sau mai mic de impozite în funcţie de condiţiile economice, politice şi sociale existente în fiecare ţară.

Practicarea unui singur impozit este apreciată de către majoritatea specialiştilor din ţările capitaliste contemporane ca fiind irealizabilă şi ineficientă. În acest sens se considera că un singur impozit stabilit pe baza puterii contributive a plătitorilor ar conduce la multe nemulţumiri, la accentuarea tendinţelor evazioniste şi de repercusiune a sarcinilor în seama altora.

Cu toate cele arătate, se considera de majoritatea specialiştilor că pluralitatea impozitelor este soluţia momentan cea mai corespunzătoare, cu atât mai mult cu cât impozitul este activizat ca pârghie fiscală şi fiecare obiect impozabil trebuie tratat într-un mod specific.

În concluzie, se poate afirma că un sistem fiscal poate fi apreciat numai prin prisma tuturor consecinţelor sale pe plan economico-social şi nu doar în funcţie de tipul şi numărul impozitelor.

Aprecieri privind consecinţele şi implicaţiile de ordin economico-social ale unui sistem fiscal pot fi făcute urmărind aspecte, cum sunt: ce obiect are impunerea; veniturile (averea), cheltuielile sau amândouă; ce fel de cote de impozit se folosesc: fixe, proporţionale, progresive sau regresive; ale căror clase şi paturi sociale sunt veniturile (averea) şi din consumul căror clase sau paturi sociale fac parte bunurile sau serviciile supuse impunerii; în ce măsura poate apărea sau nu, în unele cazuri, o dubla impunere, iar în altele o sustragere de la impunere a veniturilor sau averii, etc.

Temă de casă:

1. Prin ce se caracterizează sistemul fiscal?
2. Definiti impozitul stabil.
3. În ce constă elasticitatea impozitului?
4. Ce sistem de impozite propune George Bernard?

8.3. Principii de politică economică

De foarte multă vreme impozitul a devenit ***o veritabilă pârghie economică*** şi de aceea ***prin introducerea unui nou impozit***, ***statul urmăreşte deseori*** nu numai procurarea veniturilor necesare acoperirii cheltuielilor publice ci şi ***exercitarea unei anumite influenţe în ceea ce priveşte impulsionarea dezvoltării unor ramuri sau subramuri economice, stimularea ori reducerea producţiei sau consumului unor mărfuri, extinderea sau dimpotrivă, restrângerea relaţiilor comerciale cu străinătatea.***

Astfel impozitele pot "încuraja" sau "descuraja" anumite actvitităţi economice. De aici se desprinede denumirea de "pârghie economică"

Încurajarea sau descurajarea dezvoltării unei ramuri sau subramuri economice poate fi efectuată de către stat prin ***suprataxare sau reducere de impozite*** în mai multe variante cum ar fi: stabilirea unor taxe vamale ridicate la importul mărfurilor de acelaşi fel din alte ţări; *reducerea sau scutirea de impozite indirecte a mărfurilor autohtone*; *micşorarea impozitelor directe stabilite în sarcina producătorilor şi comercianţilor autohtoni;* facilitatea amortizării accelerate a capitalului fix, ceea ce conduce la reducerea profitului impozabil al societăţilor de capital din ramura respectivă şi la posibilitatea înlocuirii rapide a acestuia.

Tot în acest sens acţionează şi *acordarea de subvenţii* de la bugetul statului întreprinderilor care îşi desfăşoară activitatea într-o anumita ramură sau subramură economică.

Un alt caz este când impozitele sunt frecvent folosite în ţările capitaliste pentru a influenţa comportamentul producătorilor agricoli în ceea ce priveşte producţia obţinută şi veniturile realizate: *un impozit stabilit în funcţie de venitul mediu (prezumat) la hectarul de teren* poate stimula interesul producătorilor să obţină o producţie sporită la hectar şi cu costuri mai mici, ştiind că pentru venitul suplimentar astfel obţinut nu datorează impozit.

Pentru a influenţa creşterea consumului anumitor mărfuri, statul procedează la *micşorarea sau chiar la renunţarea la impozitele indirecte* care se percep la vânzarea acestora. Dacă, dimpotrivă, se urmăreşte reducerea consumului, atunci se recurge la majorarea cotelor de impozit aplicat la vânzarea mărfii respective.

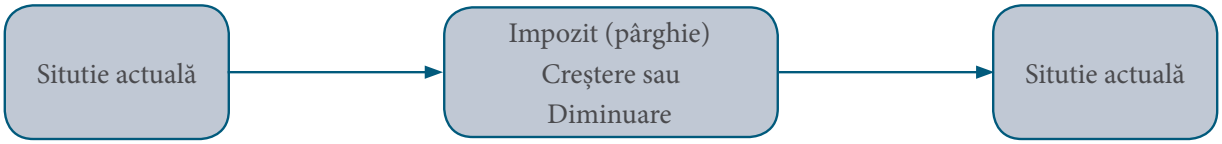
În vederea *extinderii relaţiilor comerciale cu străinătatea*, statul apelează la încurajarea *exportului prin restituirea parţială sau integrală a impozitelor achitate de exportatori pentru mărfurile vândute în afară.* În această direcţie poate acţiona, de asemenea, reducerea taxelor vamale percepute la importul mărfurilor provenite din diferite ţări.

În condiţiile în care economiile naţionale sunt confruntate cu crize economice, şomaj, inflaţie, la care s-a adăugat şi criza energiei şi a materiilor prime, impozitele sunt folosite, concomitent cu alte instrumente, în încercarea de redresare a situaţiei economice.

Astfel, pentru stimularea investiţiilor particulare se procedează la reducerea impozitului aferent venitului investit, de exemplu, în maşini, utilaje şi alte echipamente.

Toate cele arătate anterior sunt modalităţi şi cazuri în care impozitul ***este şi trebuie să aibă calitatea de pârghie financiară.***

Văzut ca proces de tip input –output, utilizarea impozitului ca pârghie fiscală poate fi reprezentat astfel:



8.4. Principii social – politice

Politica fiscală promovată de stat vizează, în mod frecvent, ***și realizarea unor obiective social-politice***[14]. Aceste principii cer ca în impunere să se țină seama de situația personală –socială - a plătitorului. Este cunoscută, de exemplu, *practica acordării unor facilități fiscale persoanelor cu venituri reduse și celor care întrețin un anumit număr de copii și bătrâni*.

Impozitele sunt folosite, de asemenea, pentru limitarea consumului unor produse care au consecințe dăunătoare asupra sănătății (tutun, băuturi alcoolice). Există și țări în care, pentru a se influența creșterea natalității se practică un impozit special asupra celibatarilor și persoanelor căsătorite fără copii.

Trebuie aici precizat că uneori politica fiscala este marcată și de interese pur politice: în perioada alegerilor, cei de la putere încearcă să atenueze (sau să promită reducerea ei) fiscalitatea sau să acorde privilegii și facilitați fiscale unor categorii de contribuabili. După alegeri, se constată că situația economică, fiscală este cea cunoscută de fapt și în perioada alegerilor și trebuind să-și reconsidere poziția uită promisiunile electorale și impozitele cresc din nou.

Teme de casă:

1. Care este rolul și importanța principiilor impunerii?
2. Care este diferența între echitatea pe orizontală și cea pe verticală?
3. Care sunt condițiile pentru ca impozitul să aibă un randament fiscal ridicat?
4. Care sunt măsurile prin care statul poate să stimuleze sau să descurajeze anumite activități economice?

[14] pentru o opinie interesantă vezi și Hoanță Nicolae, Impozitarea veniturilor și distribuirea acestora, revista Impozite și taxe, nr.1-2, pag. 41-46, 1996

Investește în oameni!
Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin
Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013
Axa prioritară 1 „Educația și formarea profesională în sprijinul creșterii economice și dezvoltării societății bazate pe cunoaștere”
Domeniul major de intervenție 1.2 „Calitate în învățământul superior”
Titlul proiectului „e-Learning eficient, Individualizat și Adaptiv pentru învățământ la distanță (e-LIADA)”
Contract POSDRU/156/1.2/G/133681

Disciplină:

Finanțe publice

Activizarea impozitului ca pârghie

„Ideea de justiţie joacă un rol principal în cadrul impozitelor. După cum chirurgul când operează asupra unui bolnav, trebuie să procedeze cu mare atenţie, având răspunderea morală pentru orice greşeala ar comite, tot aşa guvernul, când este vorba de a stabili impozite, trebuie să procedeze cu cea mai mare perspicacitate, pătruns în acelaşi timp, de spiritul de echitate şi justiţie pentru a nu lovi contribuabilii, fie prin natura impozitului, fie prin modul arbitrar de percepere, lucru care ar atrage după sine, în cele mai multe dintre cazuri, ruina industriei şi a comerţului, decadenţa statului.”

Descrierea modulului:

Acest capitol are ca şi obiectiv principal abordarea felului în care diferitele forme ale impozitelor au calitatea de pârghie financiară. Totodată se prezintă, pentru fiecare formă în parte, caracteristicile lor esenţiale, locul şi rolul lor într-un sistem fiscal modern.

FONDUL SOCIAL EUROPEAN
Investește în
OAMENI

ROMÂNIA
UNIVERSITATEA BABEŞ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
CENTRUL DE FORMARE CONTINUĂ, ÎNVĂȚĂMÂNT
LA DISTANȚĂ ȘI CU FRECVENȚĂ REDUSĂ

Str Ion I.C.Brătianu, nr.20, Cluj-Napoca
Tel.: (00) 40 - 740 - 077521
Fax: (00) 40 - 364 - 815679

Problematica temei:

9.1. Impozitele directe reale
9.2. Impozitul asupra veniturilor persoanelor fizice
9.3. Impozitele pe veniturile persoanelor juridice
9.4. Impozitele asupra averii
9.5. Impozitele directe versus cele indirecte
9.6. Taxele de consumaţie, ca pârghii fiscale
9.7. Taxele vamale
9.8. Concluzii privind acţiunea impozitelor ca pârghii

Bibliografie opţională:

1. Atkinson Anthony B., Stiglitz Joseph, „Lectures on Public Economics", Mc Graw Hill Book, New Axelrod Donald, „Budgeting for Modern Government", Ed. St. Martin's Press, New York, 1995
2. Inceu Adrian Mihai, (coordonator) „Elemente de finanţe publice", Ed. Presa Universitară Cluj, 2000
3. Inceu Adrian Mihai, colaborare, „Managementul financiar al comunităţilor locale", Ed.Gewalt, Cluj, 2000
4. Paysant Andre, „Finances publiques", 2-ed Masson Paris, 1988.
5. Scholes Myron S., Wolfson Mark A., „Taxes and Business Strategy", Ed. Prentice Hall, New Jersey, 1992

9.1. Impozitele directe reale

Obiective

- *Evidenţierea caracterului nepersonal al impozitelor reale*
- *Prezentarea tendinţei de a se renunţa la impozitele directe reale prin transformarea în impozite directe personale*
- *Diferenţa între impozitele directe reale şi impozitele directe personale*

Termeni cheie: *impozit direct real, privilegii fiscale,capacitate fiscală.*

Impozitele directe reale[15] sunt printre primele forme de impozite apărute şi sunt legate de principalele forme ale avuţiei. Ele sunt aşezate asupra unor obiecte ce reprezintă forme ale avuţiei, avuţie ce oferă posesorilor ei posibilitatea de a obţine anumite venituri sau de a economisi unele cheltuieli.

Primul impozit de tip real a fost **impozitul funciar**, aşezat asupra pământului ca principala formă a avuţiei. Evaluarea se făcea după criterii exterioare, fiind luaţi în considerare, doar unii dintre factorii ce determinau mărimea recoltei. Ulterior, pentru a se perfecţiona acest tip de impozit s-a introdus cadastrul funciar.

[15] pentru completări vezi şi Şaguna Dan Grosu, pag. 342; Văcărel Iulian, op. cit., pag. 229-230

Cu timpul, cum clădirile au început să devină o formă importantă a avuţiei s-a introdus un nou impozit, corespunzător acestei forme, **impozitul pe clădiri**. Şi în acest caz, evaluarea se făcea tot după semne exterioare.

De-a lungul timpului, apar şi alte forme de impozite directe reale cum ar fi: **patenta**, pentru dreptul de-a înfiinţa o anumita afacere, **licenţa** pentru dreptul de-a derula o anumita afacere şi **impozitul asupra capitalului mobiliar**.

Teme de casă:

1.Caracterizaţi impozitele directe reale?
2.Care credeţi că sunt principalele motive pentru care s-a renunţat la impozitele directe reale?

De ce s-a făcut tranziţia către impozitele directe personale?

Datorită unor deficienţe pe care le vom sublinia în cele ce urmează, impozitele directe reale au fost înlocuite cu impozitele directe personale. Procesul de înlocuire a început, în unele ţări, la mijlocul secolului trecut, iar în altele în preajma primului război mondial.

Principalele motive pentru care s-a renunţat la impozitele directe reale, au fost:

- *evaluarea* ***materiei impozabile***, era *aproximativă*, ceea ce conducea la regresivitatea impozitelor
- erau acordate unele *privilegii* fiscale
- *lupta de interese*, pentru ca fiecare cetăţean să plătească impozite, inclusiv cei ce realizează venituri din muncă salarială - aceste venituri scăpau de sub incidenţa impozitelor directe reale, la fel ca şi alte venituri.
- în procesul impunerii *nu se făceau diferenţieri, în funcţie de capacitatea contributivă,* nu exista un minim neimpozabil, nu se putea aplica progresivitatea

Impozitele directe reale au avut un rol fiscal şi e***le nu au fost folosite ca pârghii financiare***, în primul rând pentru că autoritatea publică nu era pe atunci preocupată de intervenţia în domeniul economic. În al doilea rând, acest tip de impozite ***ar fi foarte greu să fie utilizate ca pârghii financiare datorita dificultăţilor şi neajunsurilor pe care le presupun***.

Locul impozitelor directe reale este luat de impozitele directe personale, impozite la care tratamentul fiscal este diferenţiat în funcţie de situaţia personală a plătitorului.

Impozitele directe personale, după cum am arătat şi în schema anterioară, se diferenţiază după obiectul impunerii - pe avere sau pe venit - şi după tipul de contribuabil - persoane fizice sau juridice.

9.2. Impozitul asupra veniturilor persoanelor fizice

Obiective

- *Prezentarea diferitelor forme de impozite directe personale*
- *Sublinierea evoluţiei istorice a impozitelor directe asupra veniturilor persoanelor fizice*
- *Evidenţierea importanţei impozitului pe venitul global*

Termeni cheie: forme ale impozitului, sistem fiscal, pârghie financiară

Impozitul asupra veniturilor persoanelor fizice[16], îmbracă diferite forme după cum şi sursele de venit sunt foarte diverse: venituri din muncă salarială, activităţii din industrie, comerţ, agricultură, societăţi de asigurări.

Din punct de vedere al tehnicii fiscale impunerea se poate face individual, pentru fiecare contribuabil în parte sau pentru un anumit grup de persoane ce realizează o activitate comună, din care obţin un venit comun.

Pe de altă parte, în **raport cu tratamentul veniturilor** există mai multe forme de impozitare:

- ***impozite separate***, pentru fiecare fel de venit, în raport cu proveniența acestuia
- ***impunerea globală***. În acest caz se practica aşa numita impunere cedulară, caz în care fiecare fel de venit reprezintă o cedulă, veniturile pe cedule erau însumate şi se plătea un impozit unic
- ***impunerea mixtă*** care rezulta din suprapunerea unui impozit global, pe venitul total asupra unui număr de impozite separate

Pentru a se comporta ca pârghie financiară, impozitele directe personale pe veniturile persoanelor fizice, trebuie să răspundă câtorva cerinţe ce au derivat din practica aplicării lor.

Comparativ, impunerea separata pe fiecare contribuabil în parte prezintă avantajul că tratamentul fiscal poate fi diferenţiat pe fiecare contribuabil în parte ţinând cont de situaţia personală.

Dacă impunerea se face distinct pe fiecare fel de venit realizat de plătitor, se poate asigura o diferenţiere a impozitului ţinând cont de sursa de proveniență a acestor venituri - o impozitare mai "aspră" pentru veniturile obţinute comparativ mai uşor.

În cazul impunerii globale, se poate practica o impunere progresivă, mai corectă, asigurând o impozitare cu atât mai aspră cu cât şi veniturile sunt mai mari. În timp, mai ales în ţările dezvoltate, s-a conturat opţiunea pentru trecerea la o impunere globală.

Opţiunea pentru o variantă sau alta trebuie să ţină cont de specificul economiei naţionale respective şi de particularităţile contribuabililor persoane fizice, materializate în **variabilele**:

- evoluţia şi diferenţierea veniturilor persoanelor fizice
- raportul venituri / putere de cumpărare
- politica economică de ansamblu
- politica social

Pentru ca acest tip de impozite să funcţioneze şi ca pârghie fiscală trebuie ţinut cont de multiplele **implicaţii** pe care le au asupra vieţii economice:

- efectul de stabilizator al cheltuielilor de consum
- implicaţiile asupra economiilor băneşti ale populaţiei
- implicaţiile asupra stimulentelor muncii şi pentru investiţii

Efectul de stabilizator al cheltuielilor de consum se realizează numai în cazul în care impozitele pe veniturile persoanelor fizice sunt progresive. În acest caz efectul generat, este cel pe care-l realizează toate impozitele progresive pe venituri - efecte arătate în secţiunea consacrată "mecanismelor integrate ale elasticităţii". În plus, veniturile nete ale persoanelor fizice (după deducerea impozitului) sunt afectate şi de înclinaţia marginală spre consum.

---

[16] vezi şi Bălănescu Rodica, Bălăşescu Florin, Moldovan Elena, op. cit., pag. 46-55; Condor Ioan, op. cit., pag 235-239; Hicks Ursula, op. cit., pag 179-186; Paysant Andre, op. cit., pag. 56-57; Şaguna Dan Grosu, "Drept financiar şi fiscal", Ed. Oscar Print, Bucureşti, 1994, pag. 343-345; Văcărel Iulian, op. cit., pag. 231-234

Cele două mecanisme combinate, vor face ca veniturile persoanelor fizice destinate consumurilor, să scadă progresiv față de creșterea proporțională a veniturilor brute (înainte de impozitare). Prin acest efect se va diminua presiunea exercitată aspra pieții, de creșterea "abruptă" a veniturilor populației. Efectul invers, nedorit este că reducerea creșterii cererii populației odată cu creșterea veniturilor brute va determina reducerea stimulentelor agenților economici pentru a investi.

La cele arătate, mai trebuie adăugat că în direcția arătata, impozitul pe veniturile persoanelor fizice exercită efectele arătate și dacă prin intermediul lui se redistribuie venituri, dacă impozitul este diferențiat și după criterii sociale - nu doar după mărimea veniturilor. Mecanismul arătat are însă și o strânsă legătură și cu cel de-al doilea efect, cu implicațiile asupra economiilor populației.

Economiile bănești ale populației au o legătură directă cu impozitul pe veniturile persoanelor fizice. Economiile se formează ca diferență între venitul brut total și impozitul pe venit și cheltuielile de consum.

În general, veniturile obținute de persoanele fizice din diferite forme de economisire, nu sunt supuse impozitării, considerându-se că sumele respective provin din venituri care au fost deja impozitate.

Astfel, în majoritatea cazurilor, impozitul individual este așezat asupra venitului total, indiferent în ce proporție este cheltuit sau economisit. Ne exprimăm opinia că este o soluție corecta, pentru că altfel s-ar ajunge la o dublă impozitare: odată a veniturilor când acestea sunt obținute și a doua oară atunci când acestea sunt economisite.

O soluție alternativă este ca la impozitarea veniturilor brute obținute să se țină cont de sumele economisite, care să fie detaxate, urmând ca aceste sume să fie impozitate împreună cu câștigurile obținute din economisire atunci când ele sunt retrase, cheltuite. Desigur, din necesitatea de a stopa fenomenele de fraudă și evaziune fiscală, ar trebui impusă restricția ca economisirea să fie instituționalizată, eventual chiar selectarea formelor de economisire.

Ideea de a deduce din venitul total, partea ce se va economisi, s-ar putea să nu fie convenabila statului, pentru că înseamnă renunțarea, cel puțin parțiala și pe moment, la o parte din veniturile bugetare.

Soluția de compromis ar putea fi aceea a deducerii parțiale a economiilor din venitul total. Deducerea economiilor din venitul total realizat ar putea fi necesară nu numai din motive de echitate, ci poate mai mult, pentru că economisirea realizată de persoanele fizice are implicații majore asupra vieții economice în ansamblul ei.

Stimularea economisirii creează în economie resurse de capital disponibil care vor putea fi canalizate spre finanțarea agenților economici, cu condiția ca aceștia să aibă nevoie de asemenea resurse exogene - atunci când economia se află într-o fază de declin sau expansiune moderată.

De multe ori, impozitul pe venitul persoanelor fizice se pune în opoziție cu impozitele indirecte (pe cheltuirea veniturilor) pentru că amândouă reprezintă metode de impunere a populației, a veniturilor ei.

Dacă legăm impozitul pe venitul persoanelor fizice de ideea controlării consumurilor, atunci ar fi preferabilă alternativa impozitelor pe consum, pentru că acestea urmăresc chiar acest obiectiv și de aceea îl ating, probabil cel mai bine; dacă impozitele pe venitul persoanelor fizice afectează indirect consumul influențând veniturile nete, impozitele pe consum sunt așezate chiar asupra cumpărărilor de bunuri și servicii. În plus, în cazul impozitului pe venituri apare și problema economisirii, care în cazul impozitelor pe consum devine transparentă.

Stimularea muncii și a investițiilor este un alt domeniu major în care impozitele asupra veniturilor își fac simțită influența. Într-un anume fel despre influența impozitului pe venit asupra investițiilor ne-am referit deja când am vorbit despre problema economisirilor, care reprezintă una din sursele de finanțare a investițiilor.

Consideram că nu este cazul să insistăm asupra necesităţii ca statul, societatea umană în general, să stimuleze dorinţa cetăţenilor, a contribuabililor de-a munci şi de a câştiga deci cât mai mult. La urma urmei, munca este una din principalele virtuţi şi calităţi ale fiinţei umane.

Există şi situaţii oarecum contrare tendinţei subliniate anterior. Este cazul, unor ţări dezvoltate când se doreşte, oarecum, "stoparea" cetăţenilor de a munci, pentru ca astfel să se asigure mai multe locuri de muncă pentru cât mai mulţi cetăţeni. De fapt această opţiune s-ar putea formula în felul următor: să stimulam oamenii să muncească astfel să ocupe cât mai multe locuri de muncă şi să acordam ajutoare de şomaj celor care astfel nu-şi găsesc loc de muncă sau să inhibam (într-o anumită măsură) dorinţa de a munci pentru a păstra locuri de muncă pentru cât mai mulţi cetăţeni şi de-a diminua ajutoarele de şomaj.

Alegerea unei opţiuni este foarte greu de realizat şi trebuie atent cântărită ţinând cont de gradul de dezvoltare al economiei şi de problemele sociale.

O foarte mare importanţă privind eficienţa sistemului de impozite asupra veniturilor persoanelor fizice o are **impactul ratelor marginale înalte ale impozitelor asupra dorinţei contribuabililor de-a depune maximum de efort**. Este o chestiune asupra căreia vom mai reveni, în aceasta lucrare, o problemă asupra căreia multe studii de specialitate au reflectat îndelung.

Un studiu al profesorului T.H. Sanders[17] asupra a 160 de manageri americani de vârf, a ajuns la concluzia că aceştia sunt motivaţi să lucreze doar până la o anumită limită, pentruu a-şi îndeplini sarcinile normale de serviciu, dar peste aceste limite, datorită progresivităţii impozitului pe venit nu mai sunt motivaţi. Pentru depăşirea acestor limite, firmele vor trebui să găsească soluţii pentru a plăti câştiguri suplimentare nete care să nu mai fie afectate de progresivitatea impunerii veniturilor. Tot datorită aceleiaşi cauze, mobilitatea acestui segment al forţei de muncă este serios diminuată, fenomen cu consecinţa nefaste pentruu viaţa economică.

Un alt studiu s-a preocupat de situaţia a 306 avocaţi şi contabili, din Anglia[18]. Acest studiu a ajuns la o concluzie oarecum contrară celei de dinainte, arătând că aceştia nu-şi modifica comportamentul datorită impozitelor progresive pe venit, cel puţin pentru majoritatea lor, evidenţiindu-se că aceste activităţii sunt derulate din plăcerea de-a desfăşura profesiunea respectiva.

Studiul profesorilor americani R. Barlow şi H. E. Brazer a arătat[19] dimpotrivă că, pentru acele persoane care înregistrează venituri mari şi foarte mari există o limitare în stimularea lor de-a munci suplimentar datorită progresivităţii impozitelor pe venit - concluzii similare cu ale profesorului T.H. Sanders.

Dacă aceste studii s-au referit la categorii relativ limitate din punct de vedere profesional se pune problema în general, cât de mult afectează progresivitatea impozitelor pe venit dorinţa de a munci pe ansamblul forţei de muncă. Se pare că per ansamblu (în masă), cetăţenii nu sunt afectaţi foarte serios de progresivitatea acestor impozite datorita următoarelor **motive**:

- oamenii sunt stimulaţi să lucreze din diverse interese - plăcerea de a desfăşura o anumită activitate, dorinţa de a-şi valida aptitudinile de care dispun, constrângerea fiziologica sau socială de-a obţine un anumit venit;
- angajaţii nu dispun în general, de un control deplin asupra condiţiilor de salarizare;
- metodele de salarizare sunt adaptate în general, pentru a "ocoli" o anumita progresivitate exagerata,

[17] Sanders T.H., "Effects of Taxation on Executives" apud Eckestein Otto, pag. 76

[18] Break G.F., " Income Taxes and Incentives to Work: An Empirical Study", apud Eckestein Otto, "Public Finance", pag. 85

[19] Concluziile, pe larg, pot fi găsite la Eckestein Otto, "Public Finance", pag. 97

prin stimulente de genul: maşina de serviciu ce poate fi folosita şi în interes personal, plata de către firma a concediilor petrecute în diferite staţiuni, acoperirea de către firma a unor cheltuieli care cel puţin parţial sunt de interes personal, etc.

Ultima subliniere "ne împinge" spre un alt aspect negativ al impozitelor în general: risipa socială de eforturi în căutarea de soluţii cât mai bune pentru a evita plăţile exagerate de impozite. Eforturile sunt substanţiale, mai ales pentruu acei plătitori medii şi mari de impozite.

Soluţiile "elegante" vizează: căutarea unor câştiguri de capital care să nu între sub incidenţa impozitelor pe venit; cumpărarea de titluri de credit exceptate de la plata impozitelor; sisteme de economisiri care să conducă la diminuarea impozitelor pe venit.

Teme de casă:

1. Care sunt principalele forme de impozitare în raport cu tratamentul veniturile persoanelor fizice?
2. Prezentaţi principalele implicaţii de care trebuie ţinut cont pentru ca impozitul asupra veniturilor persoanelor fizice să funcţioneze ca pârghie fiscală?
3. Care este importanţa şi rolul impozitului pe venitul global în cadrul sistemului fiscal românesc?

9.3. Impozitele pe veniturile persoanelor juridice

Obiective

- *Prezentarea cadrului legislativ privind impozitul pe venitul persoanelor juridice*
- *Formularea unor soluţii alternative care se practică la impozitarea profitului persoanelor juridice*
- *Prezentarea caracteristicilor de pârghie fiscală ale impozitelor pe veniturile persoanelor juridice*

Termeni cheie: *impozit pe profit, randament fiscal, pârghie fiscală.*

Impozitele directe personale pe veniturile persoanelor juridice[20], sunt o altă importantă categorie de impozite, o altă importantă pârghie financiară. Impozitele pe veniturile persoanelor juridice diferă în funcţie de statutul lor juridic şi îmbracă următoarele **forme**:

- impozitul pe profit
- impozitul pe dividende
- impozitul pe vânzarea activelor

Există mai multe **soluţii alternative** care se practică la impozitarea profitului persoanelor juridice:

1. impozitarea profitului total înainte de repartizarea lui, urmată de impozitarea profitului repartizat sub formă de dividende. Neajunsul acestei variante este o dublă impozitare a profitului repartizat sub forma dividendelor şi de aceea cota impozitului pe dividende este mică, în România, de exemplu, este de 10%.

[20] vezi şi Bălănescu Rodica, Bălăşescu Florin, Moldovan Elena, op. cit., pag. 55-70; Condor Ioan, op. cit., pag 139-156; Paysant Andre, op. cit., pag. 60-65; Şaguna Dan Grosu, op. cit., pag 345-346; Văcărel Iulian, op. cit., pag. 234-236

Aceasta soluţie avantajează întreprinderile care finanţează investiţii în condiţiile în care aceste cheltuieli sunt deductibile din profit înainte de impozitare. Sunt dezavantajate întreprinderile care aloca o mare parte din profitul lor pentru dividende:

1. altă soluţie este aceea a impozitării separate, pe de o parte a profitului reţinut de întreprindere şi pe de altă parte a profitului repartizat acţionarilor sub formă de dividende. În acest caz impozitul pe profit şi impozitul pe dividende acţionează separat (cel puţin la prima vedere) ca pârghie fiscala, în funcţie de mărimea fiecăruia încurajând repartizarea profitului, fie pentru autofinanţare, fie pentru dividende

2. impozitarea numai a profitului repartizat pentru dividende, caz în care se încurajează clar, reţinerea profitului pentru autofinanţare

3. impozitarea numai a profitului reţinut de agenţii economici pentru autofinanţare, caz în care se încurajează, repartizarea sub formă de dividende

Ne exprimăm opinia că **impozitul pe profit este o pârghie fiscală de o mare importanţă** pentru ca influenţează, într-o mare măsură comportamentul agenţilor economici.

Folosirea impozitului pe profit ca pârghie financiara este strict legată de impozitul pe dividende, pentru că există o legătura directă vitală, între agenţii economici şi acţionari pe de-o parte şi statul pe cealaltă parte. Tratarea separată, a celor doua tipuri de impozite, a acţiunii lor ca pârghii financiare, ne-ar putea conduce la concluzii eronate.

Impozitele pe veniturile agenţilor economici ridică o serie de aspecte economice, care sunt tot atâtea modalităţi de a le activiza ca pârghii fiscale.

Aceste impozite ridică probleme deosebite legate de **economisirea agenţilor economici şi de investiţiile acestora**. Stimularea agenţilor economici în realizarea de investiţii se realizează numai în cazul în care proiectele de investiţii promit a obţine o profitabilitate netă (post-impozitare), corespunzătoare clasei de risc în care se încadrează, superioară celorlalte variante de investire.

Mai mult chiar, din punct de vedere macroeconomic, de această dată, pentru a se putea pune în evidenţă aşa numitul multiplicator al investiţiilor, trebuie că rata profitului brut (ante-impozitare) furnizata de investiţie să asigure corespunzător şi cu inflaţia, aceeaşi rata a profitului post impozit, dinainte de investiţie.

Impozitele pe veniturile persoanelor juridice pot fi folosite ca pârghii în influenţarea procesului de formare a fondurilor proprii necesare investiţiilor, pentru că aceste impozite vor diminua profitul net şi deci şi posibilităţile de constituire a acestor fonduri.

Acest tip de impozite constituite şi **pârghii de influenţare a opţiunilor pentru modalităţile alternative de finanţare exogenă**, împrumuturi sau emisiunea de noi acţiuni. În cazul apelului la împrumuturi, agenţii economici vor fi obligaţi faţă de creditori de-a rambursa împrumutul şi de-a plăti dobânzi, comisioane şi alte venituri cuvenite.

Aceste plăţi către creditori sunt deductibile, în majoritatea cazurilor, din profitul brut, deci ies de sub incidenţa impozitului pe profit şi a celui pe dividende. În cazul atragerii de capital prin intermediul emisiunii de acţiuni, aceasta va genera obligaţia agenţilor economici de a plăti dividende, cheltuială nedeductibilă din profitul brut şi în plus supusă şi impozitului pe dividende. De aceea pentru a se asigura acelaşi randament final pentru investitori (randament post impozit pe profit şi pe dividende) agenţii economici trebuie să asigure un randament ante-impozit mai mare în cazul în care se apelează la emisiunea de acţiuni. Cu cât mai

mari vor fi impozitele pe profit şi pe dividende cu atât mai mare este diferenţa de randament post-impozit ce trebuie asigurată de agenţii economici.

Impozitele pe veniturile persoanelor juridice acţionează ca o pârghie şi în **influenţarea modalităţilor juridice de constituire a agenţilor economici**, cu condiţia să existe un tratament fiscal diferenţiat pe diferitele forme de organizare juridică. Exemplul frecvent întâlnit este cel al diferenţierii operate între firmele constituite pe baze asociative şi cele formate pe baze neasociative, pentru că de regulă, tratamentul fiscal este mai aspru în primul caz.

Aceasta nu înseamnă obligatoriu, diminuarea numărului firmelor constituite pe baze asociative, pentru că o piaţa relativ perfectă, cu o migraţie liberă a capitalului între cele două forme, se va ajunge la o aliniere a randamentelor nete ale firmelor create pe baza celor două forme de organizare. În plus, trebuie precizat că formulele asociative de constituire conferă şi unele avantaje comparative[21], care vor conduce în final la egalizarea relativă a preferinţelor pentru cele două variante.

Pe termen scurt, modificări ale impozitelor pe veniturile persoanelor juridice asociative, de exemplu, poate conduce la distorsionarea preţurilor bunurilor şi serviciilor produse şi comercializate de acestea. Asta pentruu că aceşti agenţi economici incorporând, cel puţin parţial, majorările de impozit în preţuri, vor scumpi mărfurile respective.

Pe ansamblul economiei preţurile se vor majora - proporţional cu ponderea celor doua tipuri de firme în totalul ramurii respective şi - proporţional cu gradul de încorporare a majorărilor de preţ în preţurile produselor.

Acest mecanism este posibil pe termen scurt, pentru că pe termen lung se va diminua preferinţa pentru formulele asociative şi se va ajunge din nou la o situaţie de echilibru. Mecanismul este valabil, tot pe termen scurt şi în cazul în care am fi presupus o creştere a impozitelor formulelor neasociative.

Impozitele pe veniturile agenţilor economici, constituie şi un "**mecanism integrat al elasticităţii**", în condiţiile în care ele sunt stabilite pe baza unor cote progresive. Comportamentul acestor impozite ca mecanisme … este identic cu cel arătat pe exemplul general, în paragrafele corespunzătoare din lucrare.

Profitul este o dimensiune a activităţii agenţilor economici caracterizată de un dinamism accentuat, fiind poate cea mai "sensibilă" variabilă a activităţii economice.

De mărimea lui depind doua elemente importante: autofinanţarea şi dividendele. Pentru a se ajunge la aceste două elemente, din profitul brut trebuie deduse, în afara de alte elemente, impozitul pe profit şi cel pe dividende. Dacă profitul brut creşte şi măcar unul din cele două este progresiv, atunci acest impozit va creşte mai repede decât creşterea profitului brut.

Astfel, creşterea înregistrată de profitul brut este mai mare decât creşterea profitului net şi potenţial aceeaşi creştere pentru cele doua destinaţii ale profitului. În concluzie, un profit brut mai mare va atrage, potenţial, o creştere a fondurilor destinate autofinanţării şi a dividendelor, dar într-un ritm mai lent.

Nu trebuie uitat însă că dividendele mai depind şi de politica firmei în acest domeniu iar investiţiile agenţilor economici şi de atragerea de resurse exogene, de prognozele ramurii respective, de randamentul sperat al proiectelor de investiţii.

---

[21] avantaje comparative faţă de formulele neasociative, de genul: posibilitatea atragerii de capital pe piaţa acţiunilor şi obligaţiunile la care formulele neasociative nu acces; accesul mai facil la credite substanţiale prin plusul de siguranţa şi garanţie pe care-l oferă; beneficiază, în general, de mai multa credibilitate şi siguranţa; etc.

Teme de casă:

1.Evidenţiaţi principalele forme pe care le îmbracă impozitul pe venitul persoanelor juridice?
2. Prezentaţi modalităţile prin care acestea intervin ca pârghie fiscală?
3. Care sunt soluţiile alternative care se practică la impozitarea profitului persoanelor juridice?

9.4. Impozitele asupra averii

Obiective

- *Prezentarea importanţei şi rolului impozitelor asupra averii*
- *Evidenţierea principalelor raţiuni care duc la menţinerea impozitelor asupra averii*
- *Prezentarea impozitului pe evere ca și pârghie fiscală*

Termeni cheie: *funcţiune financiara, impozite asupra averii propriu-zise, impozite asupra circulaţiei averii*

Impozitele asupra averii[22] sunt asemănătoare cu impozitele de tip real, deoarece sunt aşezate tot asupra unor obiecte ce constituie forme ale avuţiei, dar diferă de acestea pentru că sunt impozite de tip subiectiv, ţinând cont de situaţia plătitorului.

Existenţa lor este legată de exercitarea dreptului de proprietate asupra unor bunuri mobile sau imobile, aflate în posesia unor persoane fizice sau juridice. Impozitele asupra averii îmbracă următoarele forme:

- impozite asupra averii propriu-zise, care au ca obiect, în principal, proprietăţile imobiliare (terenurile, clădirile, etc.) şi activul net. Acest tip de impozite pot fi întâlnite atât ca impozite stabilite asupra averii, dar plătite din venitul obţinut de pe urma averii respective, cât şi ca impozite pe substanţa averii. Acestea din urmă conduc la micşorarea materiei impozabile, deoarece se plătesc chiar din substanţa averii supuse impunerii, motiv pentru care se întâlnesc foarte rar, cu caracter permanent.
- impozite asupra circulaţiei averii, în următoarele forme: * impozite asupra succesiunilor; * impozite pe donaţii; * impozitele pe vânzarea - cumpărarea unor bunuri imobile; * impozitele pe circulaţia capitalurilor şi a efectelor comerciale; * impozitele asupra creşterii averii care au ca obiect plus-valuta imobiliara, câştigul de capital şi eventual veniturile excepţionale dobândite în timpul şi de pe urma războaielor.

Ne exprimăm opinia că aceste impozite la fel ca impozitele reale, au în primul rând, o funcţiune financiara şi mai puţin una de pârghie financiara. Acest tip de impozite directe, prezintă dificultăţi în evaluarea materiei impozabile - neactualizarea acestor valori în raport cu inflaţia şi în funcţie de investiţiile ulterioare. Astfel aceste impozite au ca baza de impunere fie valoarea de achiziţie, valoarea de înlocuire, valoarea declarată de proprietar, fie veniturile capitalizate. De aceea aceste impozite au un randament fiscal scăzut. Totodată, din cauza deficienţelor pe care le prezintă impunerea, acest impozit capătă adesea un caracter regresiv.

[22] vezi şi Condor Ioan, op. cit., pag 259-266; Paysant Andre, op. cit., pag. 60-65; Şaguna Dan Grosu, op. cit., pag 346-348; Văcărel Iulian, op. cit., pag. 236-240

Cu toate acestea, ele se menţin pentru că:

- raţiunile de echitate fiscală presupun ca impunerea să fie generală. Cu alte cuvinte, şi cei ce deţin aceste forme de materie impozabilă trebuie să plătească impozit;
- raţiunile de ordin financiar, reclamă menţinerea lor pentru că ele sunt venituri proprii, ale bugetelor locale;
- se impune conservarea şi gospodărirea corespunzătoare a unor elemente de avuţie care reprezintă resurse economice, de importanţă socială.

Impozitele asupra terenurilor, de exemplu, mai ales cele asupra terenurilor agricole au scopul de a-i determina pe proprietari să folosească raţional aceste terenuri, impozitul fiind diferenţiat în funcţie de zona agricola şi modul de folosinţa. Tot în acest scop se practică şi supratAxarea în cazurile în care terenurile agricole sau silvice primesc o altă întrebuinţare. Practicarea impozitului pe terenurile de construcţii vizează şi influenţarea proprietarilor acestora pentru a le vinde în vederea realizării de construcţii şi deci prevenirea speculei.

Credem că acest gen de impozite sunt mai greu de activizat ca pârghii financiare, date fiind dezavantajele arătate, dar pot fi folosite, cel puţin parţial, pentru a determina proprietarii acestor forme de avuţie la o gospodărire judicioasa, dar cu condiţiile ca volumul lor să fie semnificativ şi evaluarea materiei impozabile să fie cât mai reală.

Despre impozitele pe circulaţia averii, sub forma impozitelor pe succesiuni sau donaţii, ne exprimam că este normală diferenţierea lor după mărimea averii sau după gradul de rudenie. Dar de aici până la accepta o progresivitate ridicată a acestui gen de impozite este un drum lung.

Aceste impozite nu ar trebui să conducă, printr-o progresivitate ridicată, la "anularea" averilor transmise, pentru că asta contravine spiritului de economisire şi prudenţă, ce ar trebui încurajate. În concluzie suntem de acord cu existenţa acestor impozite, dar este necesar să nu aibă o progresivitate prea ridicată.

O privire mai atentă, sugerăm să fie acordată impozitelor pe circulaţia capitalurilor şi a efectelor comerciale, pentru că ele influenţează semnificativ viaţa economică. Impozitarea acestor activităţii ar fi firească, din motive de echitate, dacă avem în vedere că şi din asemenea activităţii se obţin venituri, uneori chiar însemnate şi care nu de puţine ori cu efort minim. Afirmaţia anterioară trebuie considerată având în vedere şi riscurile specifice fiecărui tip de investiţie, în parte. Astfel efortul mic în obţinerea unui venit de acest gen ar putea fi "compensat" de un grad de risc mai ridicat şi astfel o impozitare prea aspră a unor câştiguri de acest gen ar fi, relativ, nefirească.

Pe de altă parte, ne exprimăm opinia că aceste impozite, ar avea ca efect imediat descurajarea acestui gen de acţiuni, ori în majoritatea ţărilor, efectul nu este de dorit, decât în cazurile în care economia se confruntă cu o expansiune mult prea rapidă, considerată periculoasă sau atunci când tranzacţiile cu asemenea înscrisuri căpăta proporţii aberante faţă de economia reală.

În altă ordine de idei, aceste impozite apar ca nedorite pentru că ele ar majora randamentele brute aşteptate de la proiectele de investiţii de acest gen - majorare care să compenseze aceste impozite astfel încât randamentul final să fie acelaşi ca şi în cazul în care nu ar exista aceste impozite. În plus, câştigurile de acest gen, oricum suportă impozite pe profit şi pe dividende.

Teme de casă:

1.Evidenţiaţi formele pe care le îmbracă impozitele asupra averii?
2.Punctaţi principalele raţiuni care duc la menţinerea impozitelor asupra averii?

9.5. Impozitele directe versus cele indirecte

Obiective

- *Sublinierea caracterului mascat al impozitelor indirecte*
- *Evidenţierea injusteţii impozitelor indirecte şi a randamentului fiscal mai ridicat al impozitelor indirecte*
- *Prezentarea caracteristicilor de pârghie fiscală a impozitelor indirecte*

Termeni cheie:*impozit „mascat", supraimpozitare, impozit proporţonal.*

Multa vreme, impozitele directe au fost cele preferate şi folosite pe scară largă. Cu timpul însă, alături de acestea au aparut şi impozitele indirecte, pentru că fiscalitatea devenise prea vizibilă şi "supărătoare". Statul neputând să renunţe la veniturile sale, a căutat o formula "mascată" de impozitare.

Aşa, după cum se ştie, trăsătura de bază a impozitelor indirecte, este că plătitorul lor nu este şi cel care le suportă, altfel spus impozitele indirecte prin definiţie (şi prin denumirea lor) au o incidenţă indirectă. Obiectul acestor impozite nu-l reprezintă veniturile sau averea, ca în cazul impozitelor directe, ci cheltuielile făcute, cheltuirea venitului. Deci un prim avantaj, cel puţin pentruu stat, este că **impozitele indirecte sunt impozite "mascate"**.

S-ar pune problema de ce statul nu a procedat la o "supraimpozitare" directă a veniturilor şi a averii persoanelor fizice sau juridice şi a preferat introducerea unor impozite care de fapt ajung să afecteze, până la urma, tot aceleaşi venituri sau averi. Răspunsul este că o "supraimpozitare" directă ar fi generat "confiscarea" unei însemnate părţi a materiei impozabile, ce ar fi condus la descurajarea obţinerii acelor venituri, la creşterea fenomenului evazionist, etc.

În afara faptului că impozitele indirecte sunt "mascate", ele mai au şi avantaje legate de modul de percepere. Acest tip de impozite fiind stabilite în sarcina producătorilor şi nu a consumatorilor, numărul plătitorilor de impozite este mai mic iar posibilităţile de evaziune sunt mai reduse.

Prin aceasta **impozitele indirecte ajung să aibă un randament fiscal mai ridicat decât cele directe**.

Comparând cele doua tipuri de impozite se poate constata şi **injustețea impozitelor indirecte**:

· impozitele indirecte sunt stabilite în cote proporţionale şi de aceea putem vorbi despre o "egalitate în faţă impozitelor". S-a demonstrat, însă, că principiul echitaţii impozitelor presupune "egalitatea prin impozite". Puterea contribuabililor este diferită şi cu cât venitul este mai mic şi familia mai numeroasă, cu atât mai mare este partea de venit destinată cheltuielilor curente. Astfel cu atât mai mare este partea din venit ce se transforma în taxa de consumaţie cu cât venitul este mai mic şi situaţia socială mai defavorizată. De aceea impozitele indirecte, în raport cu mărimea veniturilor devin impozite regresive şi astfel inechitabile. Mai mult chiar, acest gen de impozite, sunt cu atât mai inechitabile cu cât nu se poate aplica un minim neimpozabil.

· în măsura în care sunt aşezate asupra unor bunuri de consum curent, fără înlocuitor şi cu cerere inelastică, **taxele de consumaţie nu pot fi evitate.** Consumatorul fiind constrâns "fiziologic" să cumpere mărfurile respective este deci obligat să suporte şi impozitele indirecte adăugate preţului. Astfel, dacă impozitele directe trebuie să aibă la bază constrângerea legală pentru a fi plătite, impozitele indirecte sunt obligatorii datorită constrângerii "fiziologice" care ne obligă la consumul acestor mărfuri şi servicii.

· impozitele indirecte, în măsura în care nu sunt aşezate asupra unor bunuri de consum curent, sunt **lipsite de stabilitate**, în sensul că volumul lor suferă schimbări sensibile în raport cu evoluţiile conjuncturale ale economiei. În perioadele de "boom" economic, când consumurile cresc, creşte şi impozitul şi invers.

Având în vedere cele de mai sus, în privinţa utilizării **impozitelor indirecte ca pârghii financiare**, comparativ cu impozitele directe, se impun următoarele aprecieri:

• impozitele indirecte **au apărut din raţiuni financiare**, în primul rând, din nevoia de-a spori resursele financiare ale statului (de altfel la fel ca cele directe) şi nu din nevoia de a găsi noi modalităţi de intervenţie în viaţa economică. Astfel impozitele indirecte au aparut ca o sursă de venituri

• **sunt impozite proporţionale**, (la fel ca unele impozite directe) iar în unele cazuri chiar regresive. Deci acest gen de impozite nu se "pliază", după cum contribuabilii deţin sau realizează mai multă sau mai puţină materie impozabilă, care se cheltuie mai mult sau mai puţin. Ca atare aceasta, impietează serios asupra funcţionarii lor ca adevărate pârghii fiscale, neputând avea rolul de "mecanisme integrate ale elasticităţii".

• **impozitele indirecte "copiază" mersul economiei**, ori pârghiile financiare ar trebui să fie dacă nu contrare sensului vieţii economice cel puţin să nu respecte "proporţionalitatea" ciclului economic

• **sunt impozite asupra consumului** şi deci, cel puţin la prima vedere, prin intermediul lor statul ar putea interveni pentru a corecta consumurile şi astfel să influenţeze ciclul economic. Astfel pentru influenţarea consumurilor, este mai normal să se folosească ca pârghii impozitele directe care realizează şi ele acelaşi lucru, dar prin intermediul veniturilor. Plastic s-ar putea afirma că impozitele directe devin indirecte în ceea ce priveşte influenţarea consumului

Pentru înţelegerea impozitelor indirecte ca pârghii financiare se impune delimitarea lor în funcţie de obiectul lor:

1. taxele de consumaţie
2. monopolurile fiscale
3. taxele vamale

Teme de casă:

1.Care sunt principalele avantaje care caracterizează impozitele indirecte faţă de cele directe?
2. Evidenţiaţi principalele aprecieri care se impun în privinţa utilizării impozitelor indirecte ca pârghii financiare, comparativ cu impozitele directe?

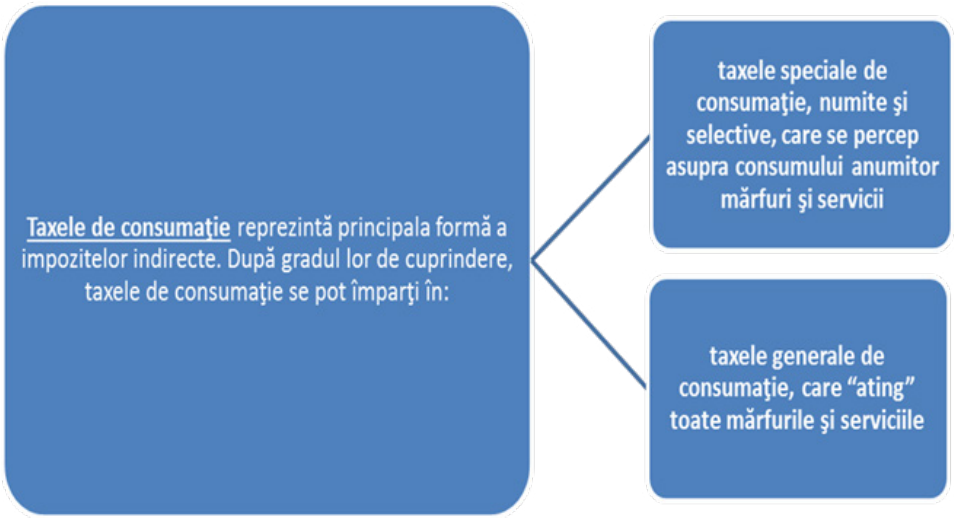
9.6. Taxele de consumaţie, ca pârghii fiscale

Obiective

- *Prezentarea principalelor forme ale taxelor de consumaţie*
- *Sublinierea importanţei accizelor în controlarea consumurilor*
- *Evidenţierea dezavantajelor care caracterizează taxele de consumaţie*

Termeni cheie: accize, taxe generale şi speciale de consumaţie, impozit multifazic

Taxele de consumaţie[23] reprezintă principala formă a impozitelor indirecte. După gradul lor de cuprindere, taxele de consumaţie se pot împarţi în:



La început, încă în perioada acumularii primitive de capital, au aparut **"taxele speciale de consumaţie"**, aşezate asupra anumitor bunuri şi servicii, mai ales de consum curent, apoi şi asupra unor bunuri cu valori ridicate, pentru ca în zilele noastre sfera lor să fie mai cuprinzătoare adăugându-se bunurile dăunătoare sănătăţii, produse unicat şi de lux.

Pornind de la obiectul taxelor de consumaţie se naşte o **confruntare de interese între stat şi contribuabili**:

Statul preferă instituirea taxelor de consumaţie asupra bunurilor de consum curent, fără înlocuitor, cu cerere de consum inelastică, pentru că astfel randamentul lor fiscal este mare şi se asigură statului venituri sigure şi stabile.

Cetăţenii, ar prefera să nu existe aceste taxe, dar dacă ele există atunci să fie aşezate asupra altor mărfuri, la care nu operează constrângerea fiziologică pentru consum

Rezolvarea confruntării de interese, compromisul, a însemnat excluderea de sub incidenţa taxelor de consumaţie a bunurilor de consum vital, iar pentru compensarea diminuării veniturilor bugetare "aruncarea" unor importante impozite asupra bunurilor considerate de lux sau dăunătoare în consum abuziv.

[23] vezi şi Bălănescu Rodica, Bălăşescu Florin, Moldovan Elena, op. cit., pag. 70-82; Condor Ioan, op. cit., pag 194-207; Şaguna Dan Grosu, pag. 350-352; Văcărel Iulian, op. cit., pag. 250-254

Taxele speciale de consumaţie, **accizele** aşa cum mai sunt ele denumite, pot fi folosite de către stat ca pârghii financiare, pentru **controlarea consumurilor**, în sensul reducerii lor. Pentru acele bunuri care sunt dăunătoare sănătăţii şi în numele reprezentării unor interese sociale, statul încearcă, astfel reducerea consumului lor.

Problemele care se ridica sunt, dacă statul este legitimat să ia asemenea măsuri şi dacă impozitele contribuie, în mod real, la reducerea acestor consumuri. Chiar dacă datele empirice sunt, cel mai adesea confuze, ele arată că cele mai mari consumuri de alcool şi tutun pe persoană, se înregistrează în acele ţări unde taxele de consumaţie pentru aceste bunuri, sunt mici. Această concluzie desprinsă din datele empirice este discutabilă pentru că nu ia în considerare şi multe alte elemente care conduc la diminuarea consumurilor acestor mărfuri: specificul cultural, gradul de cultură şi civilizaţie, nivelul veniturilor.

Dacă statul este legitimat sau nu să realizeze asemenea judecăţi de valoare, în ce măsură ele sunt corecte, sunt alte probleme la fel de interesante şi de controversate. Cele mai interesante controverse apar, în mod special, atunci când se pune problema bunurilor de lux. De foarte multe ori sunt incluse în această categorie şi deci supuse accizelor, mărfuri şi servicii pe care contribuabilii (sau cel puţin o parte a lor) le percep ca bunuri firești, necesare, fără a le considera un lux. Pe de altă parte, chiar şi pentru bunurile considerate dăunătoare sănătăţii, sunt posibile controverse contribuabili - stat legate de libertatea individuală şi capacitatea cetăţenilor de a-şi hotărî singuri viaţa, pe de-o parte şi amestecul statului în asemenea decizii, pe de altă parte.

Taxele generale de consumaţie diferă de cele speciale prin obiectul impunerii, care este mult mai larg, în sensul cuprinderii ca plătitori a tuturor agenţilor economici şi a tuturor mărfurilor. Baza de impozitare fiind largă rezultă că şi veniturile statului, provenite din aceasta sursă, vor fi mai mari şi deci acest gen de impozite vor fi printre cele preferate de către stat.

Taxele generale de consumaţie au cunoscut de-a lungul timpului mai multe variante:

- din punct de vedere al bazei de calcul, impozitul pe cifra de afaceri cunoaşte următoarele forme:
  - impozitul pe cifra de afaceri brută
  - impozitul pe cifra de afaceri netă (pe valoarea adăugată)

- din punct de vedere al verigii la care se încasează:
  - impozitul cumulativ, multifazic, numit şi impozit în cascadă sau piramidă
  - impozit monofazic sau unic

- varianta combinată (modernă): impozit unic, încasat fracţionat cunoscut şi ca Taxa pe Valoarea Adăugată

Impozitul multifazic îşi trage denumirea din faptul că impunerea se face pentru fiecare verigă pe care marfa o străbate în drumul ei de la primul producător şi până la consumatorul final. Baza de calcul o reprezintă preţul de vânzare al mărfurilor în fiecare fază şi cuprinde costul, profitul şi impozitele plătite anterior, în amonte. Fiind aşezat asupra tuturor mărfurilor şi serviciilor şi având baza de calcul arătată,

impozitul multifazic are un randament fiscal foarte ridicat. Dacă baza de calcul oferă avantajul unui randament fiscal ridicat, tot acestea conduce şi la următoarele două **dezavantaje majore**:

- **lipsa de neutralitate** - impozitul multifazic ii avantajează pe acei agenţii economici care sunt integraţi pe verticala, pentru că astfel marfa este impozitată o singură dată. Practica vieţii economice, arata însă, că într-o economie modernă, tendinţa normală, care trebuie încurajată este aceea a specializării în producţie, practică ce conferă avantaje multiple. Astfel atunci când marfa trece prin mai multe stadii până să ajungă la consumatorul final, ea este supusă impozitării în fiecare fază, ceea ce face ca preţul ei final să crescă. Astfel, exprimat plastic, impozitul multifazic generează un efect de "bulgăre de zăpadă" - îşi sporeşte volumul pe măsură ce se rostogoleşte mai mult.

- **lipsa de transparenţă** - cuprinzându-se în baza de calcul şi impozitele plătite în amonte, se ajunge la situaţia nefirescă de-a se calcula impozit la impozit. Altfel spus se ajunge să se plătească impozit şi pentru faptul că anterior s-a plătit impozit. O asemenea practică este chiar absurdă - faptul generator al sarcinii fiscale să fie chiar sarcina fiscală însăşi. O altă consecinţă negativă a acestui mod de stabilire a impozitului multifazic este că se ajunge la imposibilitatea de a stabili care este volumul total al impozitului, în preţul final, suportat de consumator. Un asemenea mod de calcul face ca suma totală a impozitului, în preţul final al mărfii să depindă de două variabile care, la un moment dat, nu mai pot fi cunoscute: numărul agenţilor economici implicaţi în realizarea mărfii respective şi valoarea adăugată de fiecare. Ori cunoaşterea sumei impozitului, în preţul final al unei mărfi, este necesară cel puţin) pentru a se realiza detaxarea marfurilor ce fac obiectul exportului.

Teme de casă:

1. Câte tipuri de taxe de consumaţie există?
2. Definiţi taxele speciale de consumaţie.
3. Descrieţi poziţia statului în ceea ce priveşte taxele speciale de consumaţie.