

Despre constituționalitatea taxelor parafiscale instituite în România*

Prof.univ.dr. Mircea Ștefan MINEA
Judecător la Curtea Constituțională

1. Între veniturile bugetare curente se remarcă *impozitele și taxele*, aceste categorii acoperind în cea mai mare măsură plaja fiscalității, oriunde în lume. Pe seama lor este posibilă asigurarea, la buget, de o manieră continuă, a celei mai mari părți a sumelor ce se constituie ca resurse bănești publice.

Impozitul reprezintă acea contribuție bănească, obligatorie și cu titlu nerambursabil, care este datorată – în temeiul legii – la buget de către persoanele fizice și/sau juridice pentru veniturile pe care le obțin, pentru bunurile pe care le posedă, respectiv pentru mărfurile pe care le produc și/sau distribuie ori pentru serviciile și lucrările pe care le prestează sau execută¹. Diversitatea formelor sub care se prezintă face posibilă (și determină chiar) gruparea (clasificarea) impozitelor pe mai multe categorii. Clasificarea – utilă, în principal, datorită faptului că, de regulă, unor categorii de impozite le corespund și le sunt aplicabile regimuri juridice aparte, diferite – se face ținându-se seama de anumite criterii de departajare, criterii care au fost sintetizate și promovate de doctrina fiscală franceză² și apoi preluate și în doctrina română.

* Lucrarea de față a fost prezentată la cel de-al 3-lea Colocviu constituțional internațional intitulat „Curțile Constituționale și doctrina. Un dialog posibil?”, organizat de Tribunalul Constituțional din Andorra, în perioada 1-3 decembrie 2011.

¹ Pentru alte formulări ale definiției, a se vedea **Dan Drosu Șaguna**, *Drept financiar și fiscal*, Editura Oscar Print, București, 1997, p. 330, precum și autori români și străini citați acolo: **Raymond Muzellec**, *Finances publiques*, 14^e édition, Editions Dalloz-Sirey, Paris, 2006, p. 561; **Jacques Percebois**, **Jacques Aben**, **Alain Euzéby**, *Dictionnaire de finances publiques*, Editions Armand Colin, Paris, 1995, p. 115. În legătură cu apariția și evoluția impozitelor, a se vedea: **Ioan Gliga**, *Drept financiar*, Editura Humanitas, București, 1998, p. 111-114; **Dan Drosu Șaguna**, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Editura All Beck, București, 2001, p. 332-336; **Louis Trotabas**, **Jean-Marie Cotteret**, *Droit fiscal*, 7^e édition, Editions Dalloz, Paris, 1992, p. 17.

² Clasificarea generală (considerată cea mai importantă) a impozitelor le împarte în *directe* (care trec direct de la contribuabil la buget) și *indirecte* (acelea care – așezându-se asupra produselor și serviciilor – se varsă la buget prin intermedierea comerciantului, dar se suportă efectiv de către persoana care achiziționează pentru sine bunul sau serviciul impus). Sunt utilizate și alte clasificări, unele dintre ele fiind deosebit de utile datorită raționalității cu care sunt calificate categoriile de venituri bugetare provenind din aceste surse. Astfel, conform unei *clasificări tehnice*, există: *impozite de repartitie* (acelea pentru care puterea publică determină *a priori* cuantumul/nivelul și modul de repartizare pe categorii de contribuabili, în funcție de baza impozabilă) și *impozite de cotitate* (acelea pentru care cuantumul/nivelul este fixat dinainte); *impozite specifice* (cele care se stabilesc pe unitatea fizică de produs) și *impozite ad valorem* (cele care sunt stabilite prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii taxabile); *impozite reale* (cele care vizează bunuri, lucruri concrete, palpabile) și *impozite personale* (cele care se așază asupra veniturilor obținute de contribuabilul debitor). Apelându-se la *clasificarea economică*, apreciată ca fiind cea mai rațională, impozitele se grupează în: *impozit pe venit* (care se așază asupra venitului în momentul în care acesta este încasat de către debitor), *impozit pe consum* (care se stabilește asupra părții din venit care se cheltuiește), *impozit pe avere* (aceia care vizează venitul economisit, deținerea de bunuri mobile și imobile sau transmiterea lor cu titlu oneros ori gratuit).

În conformitate cu *clasificarea bugetară*, există *impozite de stat* – acelea care se varsă în bugetul central/de stat și *impozite locale* – cele care se colectează la bugetele locale (a se vedea **Luc Guyon**, **Didier Marchat**, *L'essentiel sur fiscalité. Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise*, 2^e édition, Editions L'Hermès, Lyon, 1995, p. 16-18).

Taxele reprezintă, alături de impozite, cea de-a doua categorie principală de venituri bugetare care se colectează în mod curent la buget. Definite sintetic, *taxele* sunt sume de bani datorate și achitate de către persoanele fizice și/sau persoanele juridice pentru anumite acte sau servicii îndeplinite/prestate – la cererea și în folosul lor – de către anumite organe de stat, instituții publice sau alte persoane asimilate acestora³.

Taxele se aseamănă cu impozitele datorită faptului că ambele se constituie în categorii de venituri care se colectează în principal la buget, de o manieră continuă în tot cursul anului financiar. În același timp însă ele se deosebesc de impozite, întrucât sunt supuse unui regim juridic diferit; astfel, în timp ce *impozitele* sunt datorate pentru simplul fapt al deținerii unor bunuri (de regulă, imobile) ori al obținerii unor venituri din categoria celor impuse, respectiv pentru producerea și distribuirea anumitor bunuri sau pentru prestarea unor servicii ori executarea de lucrări, *taxele* se datorează numai dacă și numai atunci când se solicită îndeplinirea unui act sau prestarea unui serviciu în favoarea/folosul celui care, astfel, devine contribuabil. În fine, *impozitele* se plătesc numai după constituirea bazei de impozitare, iar *taxele* sunt datorate – și trebuie plătite – înainte de îndeplinirea actului ori a serviciului solicitat.

2. Veniturile bugetare care se obțin din impozite, taxe (fiscale), contribuții și/sau împrumuturi sunt esențiale pentru asigurarea fondurilor bănești necesare acoperirii principalelor cheltuieli care trebuie să fie efectuate în aplicarea prevederilor bugetare, dar aceste resurse nu sunt (aproape niciodată și nicăieri în lume!) suficiente; de aceea, au fost căutate – și găsite – modalități legale prin care să se asigure unor instituții publice și/sau unor organizații/organisme de interes public resurse suplimentare cu ajutorul cărora să-și poată îndeplini în mod corespunzător misiunea pentru care au fost înființate. Asemenea venituri provin din *taxele parafiscale*.

Taxele parafiscale sunt acele sume de bani care se colectează – fie de către organele fiscale, fie direct de către beneficiarii respectivelor venituri – în temeiul unor norme juridice adoptate special în acest scop, dar care se varsă în conturile anumitor instituții publice sau ale altor entități colective, publice sau private, altele decât colectivitățile publice locale sau stabilimentele administrative⁴.

³ *Taxele* pot fi grupate pe mai multe categorii, având în vedere diferite criterii. Din multitudinea de grupări care ar putea fi identificate, vom reține – în continuare – doar câteva, și anume pe acelea care imprimă (prin reglementarea care le este dată) regimuri juridice specifice acestor venituri bugetare. Astfel, după *criteriul teritorialității* sau ținând seamă de sfera lor de acoperire în teritoriu, există *taxe centrale* (generale) și *taxe locale* (specifice). Avându-se în vedere *caracterul lor*, taxele pot fi: *taxe judiciare* (cele care se plătesc cu ocazia introducerii unor cereri sau acțiuni la instanțele judecătorești ori la Ministerul Justiției, respectiv la Parchetul General de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție) și *taxe extrajudiciare* (cele care se achită pentru obținerea unor acte sau alte documente de la organismele statale ori instituții din afara sistemului jurisdicțional). În funcție de *scopul pentru care se plătesc*, taxele pot fi: *taxe pentru eliberarea unor acte*, *taxe pentru aprobarea desfășurării unor activități*, *taxe pentru admiterea intrării pe teritoriul unui stat*, *taxe pentru utilizarea unor drumuri naționale*, *taxe pentru constituirea unor fonduri destinate acoperirii costului activităților consacrate protejării mediului etc.* În fine, după *destinația pe care o urmează* în temeiul legii care le instituie, respectiv în funcție de finalitatea urmărită de legiuitor, taxele se împart în *taxe fiscale* (acelea care se colectează în unele dintre componentele sistemului bugetar, vărsându-se – majoritatea – în bugetele locale) și *taxe parafiscale* (cele care se constituie ca venituri proprii, extrabugetare, ale beneficiarilor anume desemnați ai acestor sume). În legătură cu definirea și clasificarea taxelor, a se vedea și: **Dan Drosu Șaguna**, *op.cit.*, ediția 2001, p. 352; **Ioan Condor**, *Drept financiar*, Editura Monitorul Oficial, București, 1994, p. 26; **Jacques Percebois**, **Jacques Aben**, **Alain Euzéby**, *op. cit.*, p. 181. Rigoarea este adesea lăsată la o parte, aceasta rezultând din faptul că în mod frecvent în practică (și, în câteva cazuri, în legislație) se utilizează termenul „taxă” pentru a se desemna un „impozit”; cel mai cunoscut caz, în acest sens, este denumirea incorectă a impozitului indirect care este „taxa pe valoarea adăugată”.

⁴ A se vedea și **Pierre Beltrame**, **Lucien Mehl**, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Editions Presses Universitaires de France – PUF, Paris, 1997, p. 35.

Caracteristic taxelor parafiscale este faptul că ele sunt – ca și impozitele – obligatorii (fiind instituite prin lege⁵), sunt urmărite și încasate fie prin intermediul administrațiilor fiscale, fie direct de către beneficiari legal desemnați, în conturile cărora ele se concentrează, și constituie venituri extrabugetare ale unor persoane juridice de drept public sau privat. Tehnicile și procedura după care se colectează/încasează taxele parafiscale sunt foarte apropiate de cele utilizate în materie fiscală. Datorită acestor particularități, taxele parafiscale sunt considerate a fi veritabile „dezmembrăminte” ale impozitelor și taxelor fiscale⁶; această calificare este – și după părerea noastră – corectă, întrucât ele au aceeași origine ca și impozitele, dar – deși urmează un regim juridic apropiat – finalitatea lor este în parte diferită: în vreme ce impozitele se colectează cu dublul scop de a se impune o anumită conduită în mediul social-economic și pentru a se putea acoperi nevoile generale și comune ale societății, taxele parafiscale se încasează exclusiv în scopul asigurării unor venituri complementare la dispoziția beneficiarilor legali ai acestor fonduri și numai de la persoanele (fizice și/sau juridice) care sunt vizate în mod expres de reglementările legale care au instituit respectivele taxe. Așadar, taxele parafiscale reprezintă o categorie distinctă, specială de venituri care sunt legal dirijate spre beneficiul diferitelor instituții și/sau organisme cărora statul consideră oportun să le asigure realizarea – pe această cale – a unor resurse bănești.

Taxele parafiscale (care sunt instituite în destul de multe țări) se prezintă sub o diversitate de forme, fapt care explică și reglementarea lor eterogenă⁷.

În România, Ministerul Finanțelor Publice a realizat recent un *Registru al taxelor și tarifelor nefiscale*, disponibil în format electronic. La nivelul anului 2011, taxele și tarifele fiscale identificate au fost grupate în următoarele categorii: **a.** Redevențe petroliere și miniere (3); **b.** Taxe și tarife autorizare (121); **c.** Taxe și tarife cadastrale (3); **d.** Taxe și tarife din domeniul transporturilor (9); **e.** Taxe și tarife din domeniul mediului, al pădurilor și fondului de vânătoare (18); **f.** Taxe și tarife din domeniul culturii (5); **g.** Taxe și tarife calificare profesională (16); **h.** Taxe și tarife de natură juridică și medicină legală (28); **i.** Taxe pentru servicii din domeniul afacerilor externe (3); **j.** Taxe Consiliul Concurenței (1); **k.** Tarife sanitare veterinare (15); **l.** Taxe și tarife din domeniul agricol (2); **m.** Taxe specifice Ministerului Administrației și Internelor (20); **n.** Contribuții bănești (2); **o.** Tarife și comisioane din domeniul muncii (10); **p.** Tarife din domeniul comunicațiilor electronice (5)⁸.

3. Impozitele și taxele se instituie prin lege⁹, dar actele normative prin care se stabilesc asemenea obligații fiscale în sarcina diferitelor categorii de contribuabili trebuie să fie conforme

⁵ De regulă, actul normativ prin care se instituie taxele parafiscale este opera puterii centrale (lege ori ordonanță guvernamentală), dar este posibil ca astfel de taxe să fie instituite și de către puterea locală (prin hotărâri ale consiliilor locale).

⁶ A se vedea **Radu Bufan**, *Drept fiscal al afacerilor*, Editura Brumar, Timișoara, 2003, p. 150.

⁷ De pildă, în Germania și Finlanda sunt instituite unele taxe parafiscale (având conotația unui impozit ecleziastic) care se încasează în beneficiul bisericilor (a se vedea **Pierre Beltrame, Lucien Mehl**, *op. cit.*, p. 35).

⁸ A se vedea pagina web a Ministerului Finanțelor Publice, <http://www.mfinante.ro/nefiscal.html?pagina=taxe>. Această grupare și clasificare a taxelor parafiscale realizată de ministerul de resort nu este la adăpost de critică, întrucât ea nu este nici completă (fiind, într-adevăr, foarte dificil de cuprins într-un document sintetic toate obligațiile parafiscale instituite într-o anumită perioadă de timp) și nici exactă (deoarece registrul respectiv cuprinde și unele taxe fiscale, pe lângă taxele parafiscale propriu-zise). Pentru o listă cvasicompletă a taxelor parafiscale instituite și percepute în România a se vedea **Mircea Ștefan Minea, Cosmin Flavius Costaș**, *Dreptul finanțelor publice, vol. II – Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2011, p. 407-420.

⁹ Folosind termenul generic, „lege”, avem în vedere – în același timp – și ordonanțele Guvernului (adoptate în temeiul unei legi de abilitare date în conformitate cu prevederile art. 115 din Constituție) prin care se pot modifica ori completa impozite și institui taxe.

cu dispozițiile Legii fundamentale. Dacă în ceea ce privește impozitele și taxele fiscale lucrurile sunt cât se poate de clare, cu referire la taxele parafiscale s-ar putea ridica unele semne de întrebare.

Într-adevăr, în legătură cu taxele parafiscale, se poate pune problema constituționalității actelor normative prin care acestea sunt instituite, întrucât dispozițiile Legii fundamentale (care privesc în mod expres economia¹⁰, finanțele¹¹ și bugetul¹²) au în vedere numai impozitele, taxele (fiscale) și contribuțiile sociale obligatorii ca modalități de constituire a veniturilor bugetare¹³, nu și veniturile extrabugetare (ale diferitelor instituții publice, organe de stat și/sau diferite organisme de interes public) care se colectează tot în baza unor acte normative care – în mod evident – trebuie să fie și ele în acord cu Constituția. Prin urmare, la o primă vedere, s-ar părea că numai actele normative prin care sunt instituite și colectate venituri bugetare sunt în acord cu Constituția, din moment ce dispozițiile exprese ale Legii fundamentale vizează numai această categorie de venituri.

Analizând însă prevederile constituționale care pot avea incidență în materia de care ne ocupăm, observăm că există și un text care este de natură a asigura – de principiu – constituționalitatea legilor și ordonanțelor prin care sunt instituite taxele parafiscale, și anume articolul 139 alin. (3) din Constituție care statuează că: „Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora.” Acest text constituțional (care a fost introdus cu ocazia revizuirii Legii fundamentale, în anul 2003) a venit să acopere și să confere consacrare constituțională unei realități economico-financiare constatate pe parcursul evoluției economice și sociale a țării în drumul său spre consolidarea statului de drept și a economiei de piață. Într-adevăr, în perioada de început a democrației românești (între anii 1991 și 2003, când societatea românească a fost ghidată de Constituția adoptată în 1991), s-a resimțit necesitatea adaptării Legii fundamentale la realitățile zilei, ceea ce – în materia veniturilor publice – a însemnat completarea textului inițial cu scopul cuprinderii în parametrii constituționali și a altor reglementări prin care să poată fi instituite și colectate unele prelevări financiare destinate constituirii de fonduri din care să fie finanțate diferite acțiuni, servicii și lucrări, altele decât cele care se pot susține exclusiv de la buget¹⁴. Într-adevăr, sub condiția îndeplinirii cerinței imperative de a se păstra destinația fondurilor pentru care plătitorii contribuțiilor achită sumele, apreciem că este perfect constituțională instituirea prin lege a unor obligații parafiscale; asemenea obligații se stabilesc în sarcina persoanelor fizice și/sau juridice care solicită îndeplinirea unor acte, prestarea unor servicii sau executarea unor lucrări de către diferite instituții publice ori alte entități de interes public ale căror acțiuni și activități sunt

¹⁰ Art. 135 din Constituție.

¹¹ Art. 137 din Constituție.

¹² Art. 138 din Constituție.

¹³ Art. 56 alin. (1) din Constituție prevede: „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice.” Pentru dezvoltări doctrinare relative la constituționalitatea reglementărilor legale prin care sunt instituite și se colectează la buget impozitele și taxele fiscale, a se vedea **I. Muraru, E. S. Tănăsescu** (coordonatori), *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C. H. Beck, București, 2008, p. 553-560 și p. 1272-1345; **M. Constantinescu, I. Muraru, A. Iorgovan**, *Revizuirea Constituției României. Explicații și comentarii*, Editura Rosetti, București, 2003, p.120 și urm.

¹⁴ În literatura noastră juridică, noile dispoziții constituționale, art. 139 alin. (3), au fost interpretate în sensul consfințirii – ca principiu fundamental – a dreptului statului ori al altor organisme publice sau private de a constitui diferite fonduri prin contribuția plătitorilor, sub condiția îndeplinirii unei cerințe imperative: să fie păstrată destinația fondului pentru care plătitorul contribuției a achitat suma/sumele (a se vedea **I. Muraru, E. S. Tănăsescu**, *op.cit. supra*, p. 1345-1346).

destinate unor scopuri de interes general, cum ar fi: protejarea mediului, mai buna organizare și funcționare a unor instituții etc. Interesul instituirii unor astfel de taxe este evident, întrucât finanțarea unor asemenea activități din surse extrabugetare este de natură a asigura – pe de o parte – scăderea presiunii exercitate asupra bugetului public și – pe de altă parte – a dirija sarcina parafiscală exclusiv spre cei care profită în principal de pe urma constituirii unor asemenea fonduri.

Prin urmare, apreciem că aceste forme speciale de constituire a unor fonduri bănești complementare la dispoziția unor entități publice își găsesc rostul potrivit. Chiar dacă ele sporesc povara așezată pe umerii contribuabililor, aceste taxe contribuie – pe de o parte – la degrevarea parțială a bugetului (în ceea ce privește suportarea/acoperirea anumitor cheltuieli), iar – pe de altă parte – instituirea unor asemenea taxe speciale (parafiscale) este de natură să asigure o așezare mai echitabilă a sarcinilor fiscale și nefiscale între diferitele categorii de contribuabili, ceea ce este în deplin acord cu principiile constituționale.