

UNIVERSITATEA “BABEȘ-BOLYAI”
FACULTATEA DE ȘTIINȚE POLITICE
ADMINISTRATIVE ȘI ALE COMUNICĂRII
ȘCOALA DOCTORALĂ

TEZĂ DE DOCTORAT

-REZUMAT-

TITLUL TEZEI: Atitudinea contribuabilului față de impozite

Conducător științific

Prof.univ.dr. Dan Tudor Lazăr

Doctorand

Haas Andrei Ioan

CLUJ-NAPOCA

2020

CUPRINS REZUMAT

CUPRINS TEZĂ DOCTORAT	3
CUVINTE CHEIE	7
INTRODUCERE	7
MOTIVAȚIA TEMEI	7
STRUCTURA TEZEI DE DOCTORAT	8
<i>SINTEZA CAPITOLULUI 1</i>	9
<i>SINTEZA CAPITOLULUI 2</i>	15
<i>SINTEZA CAPITOLULUI 3</i>	19
<i>SINTEZA CAPITOLULUI 4</i>	28
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	34
BIBLIOGRAFIE	37

INTRODUCERE	6
CAPITOLUL I. COMPORTAMENTUL CONTRIBUABILILOR – FACTORI DE INFLUENȚĂ, MODELE COMPORTAMENTALE	8
1.1. Date Relevante Ale Cunoașterii În Domeniu.....	8
1.2. Factorii Principali Care Influențează Comportamentul Contribuabililor.....	11
1.2.1. Factori de Natură Economică.....	11
1.2.2. Factori de Natură Politică.....	15
1.2.3. Factori de Natură Socială (Demografici).....	17
1.3. Etica Fiscală – Moralitatea Impozitului	20
1.3.1. Perspectiva Teologică.....	20
1.3.2. Perspectiva Filosofică.....	23
1.3.3. Perspectiva Economico-Socială.....	26
1.3.4. Perspectiva Psihologică.....	32
1.3.5. Concluzii Privind Comportamentul Contribuabililor	39
CAPITOLUL II. ROLUL ȘI FUNCȚIILE SISTEMULUI FISCAL	41
2.1. Definiție, Evoluție , Concepte, Rolul Sistemului Fiscal.....	41
2.2. Funcțiile Sistemul Fiscal.....	44
2.3. Impozitele Și Taxele – Componenta De Bază A Sistemului Fiscal.....	45
2.4. Clasificarea Impozitelor.....	48
2.5. Sistemul Fiscal Din România, Definiție Și Concepte.....	49
2.6. Organizarea și Funcționarea ANAF	52
2.7. Principii Generale În Administrarea Creanțelor Fiscale.....	56
CAPITOLUL III. STUDIU PRIVIND ARIERATELE FISCALE ALE PERSOANELOR JURIDICE DIN ROMÂNIA	60
3.1. Analiza Veniturilor Administrate De ANAF.....	61

3.2. Analiza Arieratelor Înregistrate La Nivel De ANAF.....	73
3.2.1. Total Arierate.....	78
3.2.2. Arieratele Înregistrate În Cursul Anului Curent.....	83
3.2.3. Total Arierate La Nivel De Regiuni.....	86
3.2.4 Arierate Înregistrate în Cursul Anului La Nivel De Regiuni.....	90
3.3. Analiza Arieratelor pe Structuri De Administrare.....	94
3.3.1 Arierate În Înlesnire La Plată.....	96
3.3.2. Arieratele Bugetare Pentru Care Executarea Silită Este Suspendată La Executare Silită.....	101
3.3.3. Arierate Aflate Sub Incidența Unor Legi Speciale.....	104
3.3.4. Arierate Bugetare Ale Contribuabililor Insolvabili Care Nu Au Venituri Ori Bunuri Urmăribile.....	108
3.3.5. Arierate De Recuperat Prin Executare Silită.....	112
3.4. Încasări din Arierate.....	117
3.4.1. Total Încasări din Arierate Recuperabile.....	118
3.4.2. Încasări Din Arierate Aflate În Înlesnirea La Plată.....	122
3.4.3. Încasări Din Arierate Aflate În Executare Silită.....	124
3.4.4. Încasări Din Arierate Pentru Care Nu S-a Început Executarea Silită.....	126
3.5. Arierate Înregistrate În Cursul Anului.....	128
3.5.1. Arierate În Înlesnire La Plată Înregistrate În Cursul Anului.....	130
3.5.2. Arierate Suspendate La Executare Silită Înregistrate În Cursul Anului	131
3.5.3. Arierate Bugetare Aflate Sub Incidența Unor Legi Speciale Și Arieratele Contribuabililor Insolvabili Înregistrate În Cursul Anului.....	132
3.5.4. Arierate De Recuperat Prin Executare Silită Înregistrate În Cursul Anului.....	133
3.6. Încasări Din Arierate Recuperabile În Cursul Anului.....	136

3.6.1. Încasări Total Arierate Recuperabile Înregistrate în Cursul Anului.....	136
3.6.2. Încasări Din Arierate În Înlesnire La Plată Înregistrate În Cursul Anului.....	140
3.6.3. Total Încasări Din Arierate Aflate În Executare Silită În Cursul Anului.....	141
3.6.4. Total Încasări Arierate Pentru Care Nu S-a Început Executarea Silită În Cursul Anului.....	142
3.7. Arierate Rămase De Recuperat.....	145
3.7.1. Total Arierate Rămase de Recuperat.....	147
3.7.2. Arierate Rămase De Recuperat Aflate În Executare Silită.....	149
3.7.3. Arierate Rămase De Recuperat Pentru Care Nu S-a Început Executarea Silită.....	151
3.7.4. Arierate Rămase de Recuperat Din Arieratele Nerecuperabile	152
3.8. Concluzii Care Se Desprind Din Studiul Privind Arieratele Fiscale Ale Contribuabililor Persoane Juridice Din România	155
CAPITOLUL IV. ANALIZĂ EMPIRICĂ PRIVIND FACTORII DE INFLUENȚĂ AI GRADULUI DE CONFORMARE LA DECLARAREA ȘI PLATA IMPOZITELOR DE CĂTRE CONTRIBUABILI	164
4.1. Scopul Cercetării	164
4.2. Instrumentul De Măsurare Folosit	164
4.3. Obiectivele Avute În Vedere În Cercetare	164
4.4. Analiza Și Procesarea Datelor Obținute După Prelucrarea Chestionarelor	166
4.4.1. Performanța Serviciilor ANAF	166
4.4.2. Factori Care Influențează Creșterea Gradului De Conformare La Plată	169
4.4.3. Identificarea Și Construirea Unui Index Privind Cauzele Care Descurajează Comportamentul Pro Activ Al Contribuabililor Privind Conformarea Voluntară Plata Impozitelor	174
4.4.4. Validarea Factorilor De Influență Printr-un Nou Sondaj	178

4.4.5. Concluzii Privind Analiza Empirică	186
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	188
ANEXELE NR. 1-14 Bază De Date Capacitate De Colectare La 31 Decembrie	
Aferente Anilor 2006-2019	198
ANEXA NR. 15 CHESTIONAR	212
ANEXELE NR. 16-19 FIȘĂ DE INTERVIU SEMISTRUCTURAT PRIVIND OPINIA UNOR SPECIALITĂȚI DIN CADRUL ANAF REFERITOR LA ARIERATELE ÎNREGISTRATE LA NIVEL DE ANAF	219
BIBLIOGRAFIE	234

CUVINTE CHEIE

arierate bugetare, încasări din arierate, impozite, obligații fiscale, conformare voluntară la plata impozitelor, executare silită, eșalonare la plată, înlesniri la plată, contribuabil, venituri fiscale, principii de impunere, modele de comportament, încredere în autorități, sisteme fiscale, moralitate, legislație fiscală, legi speciale, comportament planificat.

INTRODUCERE

Domeniul finanțelor a suscitat întotdeauna un interes deosebit atât în rândul specialiștilor și cercetătorilor din domeniul finanțelor, economic, psihologic, juridic, sociologic, cât și în rândul guvernanților (politicienilor) și a populației.

Astfel, studiul comportamentului fiscal al contribuabilului, în ultima perioadă, a devenit o temă de interes în rândul acestor specialiști, astfel că am putea afirma faptul că, la aceasta dată chiar a dobândit o caracteristică a cercetării științifice de sine stătătoare, bazat pe concepte și abordări proprii.

Problema colectării impozitelor de către stat și a creșterii gradului de conformare voluntară la plata impozitelor sunt unele din principalele obiective ale fiecărei administrații fiscale. Un grad mare de colectare a impozitelor asigură resursele financiare necesare oricărui Guvern, de a putea susține cheltuielile pentru satisfacerea nevoilor generale ale societății.

Alături de măsurile de combatere și prevenire a evaziunii fiscale, colectarea impozitelor datorate contribuie, în mare măsură, la asigurarea acestor resurse.

MOTIVAȚIA ALEGERII TEMEI DE CERCETARE

Alegerea temei este motivată de importanța crescândă a colectării sumelor datorate de către contribuabili și de obiectivele asumate prin strategiile anuale de către ANAF privind creșterea gradului de conformare voluntară la plata impozitelor. În contextul actual, se impune tot mai mult asigurarea stabilității bugetare și în aceeași măsură, se dorește crearea

unui cadru instituțional și a unui climat de afaceri favorabil, care implică, obligatoriu, proceduri simplificate în materie fiscală, ceea ce impune un program de reformare a sistemului de administrare a impozitelor și taxelor. Plata la termen și în totalitate a impozitelor trebuie să reprezinte atât o obligație civică a fiecărui contribuabil, cât și o prioritate a fiecărei administrații financiare.

O eventuală modificare, de reducere sau majorare a impozitelor, ar trebui să fie luată în calcul numai după ce rata de colectare actuală ar crește ca și pondere în PIB și ar avea un nivel rezonabil, comparabil cu cele înregistrate în celelalte state membre ale Uniunii Europene. Plecând de la aceste considerente am concluzionat că, este utilă o cercetare pe linia sumelor care sunt declarate și aflate în evidențele fiscului, precum și a modului în care acestea sunt colectate de către administrația fiscală din România.

De asemenea, pentru a identifica cauzele și factorii care influențează gradul de colectare, trebuie făcută o analiză valorică a sumelor care ajung arierate fiscale. Analizând aceste arierate valoric, consider că pentru creșterea gradului de conformare la plata impozitelor este foarte important ca autoritatea fiscală din România să ia în considerare varietatea factorilor care influențează conformarea fiscală și modul în care unele studii teoretice în domeniu ar putea fi puse în practică.

Totodată, am considerat util ca, prin această analiză, să surprind importanța și rolul acelei laturi a administrării fiscale, a cărei scop final este de a colecta sumele datorate de contribuabili în baza declarațiilor depuse de aceștia.

STRUCTURA TEZEI DE DOCTORAT

Teza de doctorat, cu titlul „**Atitudinea contribuabilului față de impozite**”, este structurată în 4 capitole, prin care am dorit să surprind aspectele și studiile teoretice privind factori care pot influența comportamentul contribuabililor privind creșterea conformării voluntare, modul de organizare a sistemului fiscal din România, o analiză a volumului și

structurii acestor arierate înregistrate la nivel de ANAF, aferente debitelor fiscale ale contribuabililor persoane juridice și validarea unor indicatori privind factorii și cauzele care pot influența comportamentul pro activ al contribuabililor, prin transmiterea și prelucrarea unui chestionar în acest sens.

Sinteza CAPITOLULUI I - *COMPORTAMENTUL CONTRIBUABILILOR FACTORI DE INFLUENȚĂ, MODELE COMPORTAMENTALE*

Primele cercetări mai relevante au apărut începând cu anul 1972 -Allingham și Sandmo- care consideră că *”pentru creșterea conformității fiscale trebuie aplicată o sancțiune care să aibă la bază nivelul venitului nedeclarat”*. Înțelegerea comportamentului fiscal al contribuabilului a făcut obiectul unui studiu al departamentului fiscal din Irlanda *”Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration”* The Economic and Social Review, Vol. 43, No. 3, Autumn, 2012, pp. 451–475, care subliniază faptul că *”pe lângă normele legale (fiscale) care influențează comportamentul fiscal al contribuabilului trebuie avut în vedere și alți factori care pot influența comportamentul fiscal al contribuabililor printre care încrederea în administrația fiscală fiind unul foarte important”*.

Înțelegerea și metodele de influențare a comportamentului de conformarea fiscală al contribuabilului a manifestat interes și în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) *“Forum On Tax Administration–Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behavior, November 2010”*, studiu care arată faptul că, cercetarea privind comportamentul contribuabilului este un domeniu nou și necesar pentru a stabili strategiile privind ridicarea și consolidarea conformării voluntare a contribuabililor.

În Australia se acordă o atenție mare analizei comportamentului contribuabilului și a factorilor care pot conduce la ridicarea gradului de conformare voluntară al contribuabililor, inclusiv prin încheierea unui *”contract psihologic”* între autoritățile fiscale și contribuabili,

prin care ambii parteneri să aibă obligații și drepturi, după cum afirmă în cercetarea efectuată Feld, L.P. & Frey, B.S (2005). Modelul inspirat din teorie, adoptat de Autoritatea fiscală din Australia, este o dovadă prin care teoria se poate îmbina cu practica.

În România există mai puține cercetări în acest domeniu al conformării, dar tema a fost abordată de mai mulți autori, printre care menționăm: Bătrânca, L.M., Nechita, R.A. (2012) "Understanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies", Leonida, I. (2013) "Aspecte privind combaterea comportamentului de neconformare fiscală prin modalități de eficientizare a interacțiunii dintre autoritățile fiscale și contribuabili", cu referire și analiză, cu precădere, la incidențe ale mecanismelor de control asupra modelării comportamentului fiscal al contribuabililor, Voicu, M. (2000) "Atitudinea față de impozite în România în perioada de tranziție", David, D. (2015) "Psihologia Poporului Român. Profilul Psihologic al Românilor într-o monografie cognitiv – experimental", Editura Polirom.

La nivelul Ministerului Finanțelor Publice (MFP) și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) încă nu a fost abordată o analiză bazată pe constatări teoretice privind comportamentul fiscal al contribuabilului, singurele abordări fiind cele de aplicare de sancțiuni sau perceperea unor penalități și majorări de întârziere pentru neplata la termen a impozitelor, respectiv prin impunerea normelor legale în acest domeniu.

Factorii principali, care influențează comportamentul contribuabililor tratați în cuprinsul tezei, sunt cei de natură economică, respectiv măsurile privind probabilitatea contribuabililor de a fi suspuși unui control fiscal, de a fi sancționați prin perceperea unor amenzi și penalități prevăzute de legislația în domeniu.

Legislația este deosebit de stufoasă, cu foarte multe reguli stricte și ambigue, excepții, care de cele mai multe ori produc disfuncționalități, fapt confirmat și prin chestionarele transmise.

În conformitate cu Leventhal, G.S. (1980) "What should be done with equity theory?", procedurile sunt considerate corecte dacă sunt coerente, fără erori, reprezentative, etice. Tyler, T.R. & Lind, E.A. (1992), în "A Relational model of authority in groups", adaugă alte criterii la conceptul de echitate procedurală, cum ar fi tratamentul respectuos de către autorități, vocea autorităților și neutralitate. Factorii economici joacă un rol important în respectarea conformării la plata impozitelor.

În concluzie, am putea spune că, factorii care sunt pozitivi pentru creșterea economică tind, de asemenea, să promoveze conformarea fiscală. Factorii economici cuprind o cantitate uimitoare de diferite variabile, foarte tangibile, care sunt într-un fel sau altul legate de conformitate.

În ceea ce privește probabilitatea de a fi auditat, studii anterioare (de ex. Allingham, M.G. și Sandmo, A., 1972; Jackson, B. și Jaouen, P., 1989; Shanmugam, S., 2003; Dubin, J.A., 2004; Riahi-Belkaoui, A., 2004; Richardson, G., 2006; Andreoni, J. și colab., 1998; Bergman, M., 1998; Verboon, P. și Van Dijke, M., 2007; Eisenhauer, J.G., 2008) constată că, o probabilitate mai mare de a fi auditați sau detectați de către organele fiscale îi va încuraja pe contribuabili spre o conformare ridicată.

Cu toate acestea, unele studii găsesc rezultate contradictorii, concluzionând că un nivel ridicat al probabilității de a fi auditați poate scădea conformarea (de ex. Slemrod, J. și colab., 2001; Braithwaite, V. și colab., 2009).

Afilierea politică cu anumite partide politice afectează opinia unei persoane în luarea deciziilor. Cullen, J.B. și colab. (2018) a susținut că, atunci când o mare parte a contribuabililor are o viziune pozitivă asupra Guvernului, o parte mai mică din impozitul pe venit este sustras.

Factorii de natură socială (demografici) cum ar fi vârsta, sexul și educația sunt factori demografici majori (Tittle, C., 1980; Wahlund, R., 1992; Wärneryd, K. și Walerud, B., 1982)

postulează o asociere negativă între conformarea contribuabililor și vârstă, ceea ce indică faptul că persoanele în vârstă sunt mai puțin conforme.

Studiile realizate de Hasseldine, J. și Hite, P.A. (2003) și Tittle, C. (1980) au constatat că, contribuabilii de sex feminin prezintă un grad de conformare mai mare decât bărbații. În contradictoriu, Richardson, G. (2006), Amina & Sniy (2015) și Niway, A.W. (2016) au subliniat că genul nu are un impact semnificativ asupra atitudinii de conformare a contribuabililor.

Educația este un alt factor demografic. Aceasta se referă la capacitatea de a înțelege importanța și rolul contribuabililor de a declara și de a plăti impozite și taxe și de a respecta normele. Bhatia, H.L. (1976), Chan, C.W., Troutman, C.S. și O'Bryan, D. (2000), Jackson, B.R. și Milliron, V.C. (1986), Kirchler, E. (2007) și Niway, A.W. (2016) au sugerat, de asemenea, că nivelul de educație este direct legat de gradul de conformare.

Etica Fiscală – Moralitatea Impozitului din perspectivă teologică ne oferă o justificare privind obligația de conformare la plată prin Noul Testament care face referiri asupra necesității de a plăti impozitele prin poate **cea mai cunoscută pildă a lui Iisus**, preluată în Evanghelia după Matei - capitolul 22, versetele 17 și 21, când a fost întrebat: *“Se cade să plătim bir Cezarului sau nu?”* **Răspunsul a fost: “Dați, dar, Cezarului ce este al Cezarului și lui Dumnezeu ce este al lui Dumnezeu!”**.

Justificarea aspectului religios a plății sau a sustragerii de la plata impozitelor nu poate fi un factor care să argumenteze o eventuală neplată. Din contră, religia, recunoscând importanța statului și a respectării obligațiilor către acesta, vine cu argumente pentru plata impozitelor.

Din perspectivă filosofică, această temă a fost dezbătută în textele cu caracter filosofic încă din antichitate. Astfel, Socrates spunea: *”Când există un impozit pe venit, un om just va plăti mai mult, iar cel injust va plăti mai puțin pentru același câștig; și dacă există ceva de*

primit unul nu obține nimic, iar celălalt mult” (Platon – “Republica”, Cartea 1, Editura Științifică și Enciclopedică, București, 1986). Filosoful Adam Smith este de părere că, o politică fiscală sănătoasă trebuie să respecte 4 principii: justețe, certitudine, comoditatea impunerii și să fie ieftin.

Pentru asigurarea sumelor necesare finanțării cheltuielilor publice ale statului a fost necesară impunerea unui sistem prin care statul să perceapă încasarea anumitor sume de bani de la persoanele fizice sau diferite persoane juridice în funcție de venitul, averea, câștigul acestora și care, de-a lungul timpului, a îmbrăcat diferite forme și metode cunoscute și definite în literatura de specialitate sub denumirea de impozite și taxe.

Pentru a putea fi respectată echitatea în materie de impozite, se cer a fi îndeplinite câteva condiții, în opinia lui Tulai, C., Inceu, A. și Lazăr, D.T.: să existe un minim neimpozabil, să fie ”*universală, generală*”, să fie stabilită în ”*funcție de puterea contributivă*” pe care acesta o deține și să existe o ”*comparabilitatea a sarcinii fiscale*” pe verticală și pe orizontală. Pentru a fi eficient un impozit, în plus, ar trebui să aibă un caracter de stabilitate, să aibă un cost al administrării cât mai mic și să fie elastic. Nu în ultimul rând, trebuie să amintim și rolul impozitelor, din perspectivă socială, prin care statul intervine în economie pentru a pune în aplicare diferite politici publice. Astfel, prin intermediul politicii fiscale, impozitele primesc un rol de pârghie fiscală. Folosirea impozitului ca și pârghie fiscală diferă de la țară la țară și este în strictă corelație cu politicile publice ale fiecărui Guvern.

Din perspectiva psihologică, Listhaug, O. și Miller, A. (1985) arată că, comportamentul contribuabilului se manifestă prin două moduri care au legătură între ele.

Un tip de explicație accentuează componenta “rațională”, în timp ce, cel de-al doilea vizează factorii politici sau simbolici implicați. Moralitatea contribuabilului a făcut subiectul

a numeroase cercetări în domeniul psihologiei, cu precădere, în studii referitoare la comportamentul contribuabilului privind declararea și plata impozitelor.

O serie de cercetări privind teoria acțiunii motivate a lui Ajzen, I. și Fishbein, M. (1980) și Fishbein, M. și Ajzen, I. (1975) au arătat faptul că, comportamentul este determinat de intenția comportamentală. Există doi factori importanți care determină intențiile comportamentale: un element personal sau *"atitudinal"* și unul social sau *"normativ"*.

Așa cum multe cercetări au relevat, indivizii joacă un rol activ în influența pe care unii o au asupra altora (Swann, W.B., 1985). Concepte referitoare la dispozițiile comportamentale, cum sunt cele de atitudine socială și trăsăturile de personalitate, au jucat un rol important în aceste încercări de a anticipa și explica comportamentul uman. Ick Ajzen abordează auto-reglarea cognitivă în contextul perspectivei dispoziționale privind predicția comportamentală.

Teoria comportamentului planificat reprezintă o extindere a teoriei acțiunii motivate (Ajzen, I. și Fishbein, M., 1980 și Fishbein, M. și Ajzen, I., 1975), care a fost impusă de limitările modelului original în ceea ce privește comportamentele asupra cărora oamenii au un control volitiv incomplet, Ajzen I. prezintă teoria sub forma unei diagrame structurale.

Teoria comportamentului planificat, în accepțiunea lui Ick Ajzen, postulează trei factori conceptuali independenți determinanți ai intenției. Primul este *"atitudinea față de comportament"*, al doilea factor este un factor social denumit *"normă subiectivă"*, iar a treia premisă a intenției este *"gradul de control comportamental perceput"*.

Înțelegerea comportamentului contribuabilului nu trebuie să se rezume numai la neconformitate, ci trebuie avut în vedere toți factorii care influențează comportamentul și nu în ultimul rând, modul în care acest comportament poate fi întărit. Descurajarea, utilizată în mod corect și rațional, poate fi un instrument eficient pentru a sprijini normele sociale

existente în favoarea conformității, dar trebuie să fie corelată cu mesajul transmis către contribuabili.

Sinteza CAPITOLULUI II - ROLUL ȘI FUNCȚIILE SISTEMULUI FISCAL

În cadrul economiei naționale, scopul sistemului fiscal este de a asigura alimentarea bugetului național prin prelevările fiscale, alături de alte mijloace, de acoperire a nevoilor publice. În epoca contemporană, prelevarea fiscală este realizată cu ajutorul impozitelor.

Sistemul Fiscal este definit de Corduneanu, C. (1998) ca: *“un ansamblu de concepte, principii, metode, procese, cu privire la o mulțime de elemente (materia impozabilă, cote, subiecți fiscali), între care se manifestă relații care apar ca urmare a proiectării, legiferării, așezării și perceperii impozitelor și care sunt gestionate conform legislației fiscale, în scopul realizării obiectivelor sistemului”*, Sistemul Fiscal în știința finanțelor Ed. Codecs, pag. 22.

Din perspectiva acestei definiții rezultă că, în definirea sistemului fiscal avem în vedere un sistem de impozite, contribuții și taxe, în cadrul unei economii naționale, un ansamblu de metode, norme, proceduri, ce alcătuiesc mecanismul fiscal și care permit stabilirea, administrarea și încasarea veniturilor cuvenite statului.

Tot acest mecanism are în vedere faptul că, pe de o parte, avem plătitorul de impozite, contribuabilul, iar pe de altă parte vorbim de autoritatea statului, mai simplu denumit „fiscul”, care creează cadrul prin care acest impozit devine o obligație de plată pentru cetățeni, precum și modalitatea de colectare.

Principalele funcții ale sistemului fiscal sunt funcția stimulativă, funcția socială, funcția de control.

Impozitele și taxele, ca și componentă de bază a sistemului fiscal, sunt definite în general în literatură de specialitate ca fiind *”o formă de prelevare silită la dispoziția statului, fără contraprestație directă, imediată și cu titlu nerestituibil, a unei părți din veniturile sau*

averea persoanelor fizice și/sau juridice, în vederea acoperirii unor necesități publice (Lazăr, D.T. "Finanțe și bugete publice", pag. 156 op. cit).

Printre principalele caracteristici fundamentale ale impozitului putem aminti caracterul pecuniar, caracterul silit, universal, caracterul definitiv, caracterul juridic, caracterul financiar, lipsa contraprestației directe și imediate din partea statului, calitatea de pârghie fiscală pe care impozitele o îndeplinesc din ce în ce mai mult.

Tot aici trebuie menționată și interpretarea lui Maurice Allais, laureat al premiului Nobel pentru economie, conform căruia, principiile generale ale fiscalității, ar trebui să fie următoarele: "individualitatea, nediscriminarea, impersonalitatea impozitelor, neutralitatea impozitelor".

Rolul impozitelor și taxelor se manifestă în plan financiar, economic și social, și este cu atât mai însemnat, cu cât partea din produsul intern brut redistribuită prin intermediul impozitelor este mai importantă. Pe măsură ce viața economică și socială au devenit tot mai complexe, s-a remarcat rolul tot mai mare al impozitelor pe plan economic.

Funcția intervenționistă se regăsește în cel puțin două direcții:

- de a facilita unele activități, dezvoltarea unor sectoare de activitate prin scutiri, reduceri, acordarea de deductibilități, restituiri de impozite, etc;

- de a descuraja, prin cote de impozite sau taxe de consumație percepute asupra unor bunuri consumabile, supraimpozitarea unor servicii care pot avea un caracter evazionist, activități dăunătoare mediului, etc., prin diferite taxe sau impozite suplimentare.

În plan social, rolul impozitelor se concretizează prin funcția de redistribuire a veniturilor.

În România, sistemul fiscal poate fi definit ca fiind unul specific unui stat de tip unitar, având un sistem de impozitare stabilit la nivel central. Toate impozitele sunt stabilite în baza unor acte normative emise de puterea legislativă prin legi adoptate de Parlament sau

de către puterea executivă prin ordonanțe guvernamentale sau prin ordonanțe de urgență și sunt aplicabile la nivelul întregii țări, fără să existe diferențieri în aplicarea acestora.

În plan local, autoritățile locale au posibilitatea de a interveni asupra impozitelor locale stabilite tot la nivel central, prin majorarea sau scăderea acestor impozite locale, dar numai în anumite marje stabilite prin lege la nivel central.

În România, începând cu anul 2003, toate aceste reglementări care privesc sistemul fiscal și fiscalitatea, au fost cuprinse într-o singură lege sub denumirea de Cod fiscal, act normativ așteptat cu mare interes și mai ales, acceptat de către toți contribuabilii.

Sarcina gestionării și administrării sistemului fiscal, în țara noastră, revine Ministerului Finanțelor Publice (MFP) prin Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF).

Printre principalele funcții ale ANAF, exemplificăm:

- administrarea impozitelor și taxelor pe care contribuabilii sunt obligați să le plătească și să le declare către buget;
- controlul și verificarea modului de declarare de către contribuabili al obligațiilor fiscale ce le revin în baza reglementărilor din domeniul fiscal;
- asigurarea încasării tuturor impozitelor și taxelor datorate, exercitând acea funcție de ”colector” în numele statului;
- asigurarea serviciilor de asistență prin îndrumarea contribuabililor pe linie fiscală;
- adoptarea măsurilor care să conducă la prevenirea și combaterea evaziunii și fraudei, atât în domeniul fiscal, cât și vamal;
- coordonarea și verificarea structurilor din subordinea sa aflate pe întreg teritoriul țării.

În subordinea directă a ANAF funcționează, la nivelul fiecărui județ din țară, Direcțiile Județene a Finanțelor Publice, iar la nivelul Municipiului București, Direcția Generală a Municipiului București. Rolul și misiunea principală a acestor Direcții Județene

este de a administra contribuabilii care au sediul social/domiciliul fiscal pe raza respectivelor județe.

Începând cu anul 2013, au fost înființate un număr de 8 Direcții Generale Regionale ale Finanțelor Publice înregistrate în Ploiești, Timișoara, Cluj-Napoca, Iași, Brașov, Craiova, Galați și București. Aceste Direcții Regionale au rol de monitorizare, raportare, îndrumare și verificare a Administrațiilor Județene de la nivelul fiecărui județ aflat în subordinea Direcției Regionale și înglobează 4-6 Administrații fiscale județene, organizate după modelul Regiunilor de Dezvoltare.

Tot în subordinea ANAF funcționează, din anul 2005, o structură specializată care are rolul de a administra la nivel central mării contribuabili din România. Această structură, fără personalitate juridică la început, a fost creată cu scopul și în vederea unei administrări mai optime și unitare a acestor contribuabili.

“Taxation is, in fact, the most difficult function of government and that against which their citizens are most apt to be refractory” (Thomas Jefferson, 1743-1826).

”Impozitarea este, de fapt, cea mai dificilă funcție a guvernării și cea împotriva căreia cetățenii lor sunt mai capabili să fie recalcitranți”.

Principiile generale în administrarea impozitelor în România sunt prevăzute în Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, astfel amintim:

- neutralitatea măsurilor fiscale;
- *”certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare”*;
- justețea impunerii sau echitatea fiscală;
- principiul legalității;
- *”aplicarea unitară a legislație pe teritoriul României”*;
- *”exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal”*;

- rolul activ al organului fiscal;
- buna-credință;
- secretul fiscal.

Creanța fiscală este definită în Legea nr. 207/2005 privind Codul de procedură fiscală ca *”fiind dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie”*, respectiv dreptul organului fiscal de a percepe impozitele, taxe și contribuții sociale, dobânzi, penalități sau majorări aferente acestor creanțe fiscale, precum și *”dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege”*.

În concluzie, aș dori să subliniez faptul că, tot ce înseamnă partea de administrare fiscală este o parte importantă și constituie un proces destul de complex, iar finalitatea și modul cum este gestionat acest proces se reflectă în volumul veniturilor încasate de către ANAF, iar de cuantumul acestor venituri depinde modul în care se pot aloca sumele necesare finanțării cheltuielilor publice care să genereze implicit și bunăstarea populației.

O bună strategie a ANAF trebuie să se bazeze pe stabilitate, competență în domeniul fiscal, un sistem informatic bine pus la punct, un management bazat pe obiective clare pe termen lung care să aibă și continuitate și nu în ultimul rând, pe o relație de colaborare cu toți contribuabilii bazată pe încredere reciprocă.

Sinteza CAPITOLULUI III – STUDIUL PRIVIND ARIERATELE FISCALE ALE PERSOANELOR JURIDICE DIN ROMÂNIA

În cadrul acestui capitol s-a făcut un studiu privind arieratele fiscale ale persoanelor juridice din România pe baza datelor puse la dispoziție de către Direcția de Monitorizare și Evidență a Creanțelor din cadrul ANAF. Baza de date cuprinde evoluția debitelor fiscale declarate de contribuabilii persoane juridice sau stabilite de către organele abilitate din cadrul

ANAF, și care nu sunt achitate sau stinse la plată până la termenul legal de scadență, astfel că aceste debite fiscale devin automat creanțe fiscale sau arierate de încasat. Datele centralizate sunt extrase din evidența analitică a fiecărui contribuabil persoană juridică din toată țara care, apoi, sunt raportate și centralizate la nivel de ANAF. Direcția de Monitorizare și Evidența Creanțelor este cunoscută în cadrul organelor fiscale sub denumirea de ”Capacitatea de Colectare”. Obiectivul acestei cercetări a fost de a surprinde modul în care debitele fiscale declarate de către contribuabilii persoane juridice, neachitate la termenul legal, sunt administrate la nivelul organelor fiscale și de a face o analiză valorică a acestor arierate.

Astfel, am analizat veniturile anuale încasate de către ANAF, de la înființare și până la finele anului 2018, trecând apoi la analiza arieratelor în funcție de starea în care acestea sunt evidențiate conform procedurilor de colectarea a creanțelor fiscale. În urma analizei făcute, principalele concluzii ce se desprind din acest studiu sunt următoarele:

- veniturile încasate de ANAF în perioada 2004-2018 au avut un trend crescător cu o singură excepție, anul 2009, cu o scădere a veniturilor cu 6,3% comparativ cu anul 2008. Comparativ cu evoluția PIB, în linii mari avem același trend crescător, iar o medie a perioadei 2004-2018 ne arată că, procentul mediu de creștere al PIB a fost de 10,37%, iar al veniturilor ANAF de 9,79%. Ponderea veniturilor ANAF în PIB a oscilat în jurul unui procent mediu de 27,27%, cu mențiunea că cea mai mare pondere a fost înregistrată în anul 2007 cu 28,78%, iar în anul 2017, acest procent a scăzut la 25,74%, ca la finalul anului 2018 procentul să fie de 25,71%. Cu acest procent, România, conform datelor furnizate de Eurostat, se situa în ultimele trei locuri din UE privind ponderea veniturilor fiscale în PIB, media țărilor din UE (ex. UK) fiind de 41,1%. În privința structurii veniturilor, ANAF se observă că ponderea veniturilor bugetului de stat, în medie, pe perioada 2004-2018, reprezintă un procent de 66,4%, al bugetului de asigurări de sănătate de 10,48%, al bugetului de asigurări sociale de

21,72%, iar cel al bugetului fondului de somaj de 1,37%. În cadrul bugetului de stat, ponderea cea mai mare o reprezintă veniturile din impozitele indirecte, TVA și accize care reprezintă peste 55% din veniturile bugetului de stat. Problema cuantumului aferent încasărilor din TVA încă este o problemă pentru aparatul fiscal din România, deoarece, potrivit unui comunicat de presă al Comisiei Europene, deficitul de necolectare al TVA în România este estimat la 35%;

- totalul arieratelor fiscale aflate în evidența organelor fiscale reprezentând impozite și taxe declarate prin declarațiile depuse de contribuabili, precum și a sumelor stabilite suplimentar în urma unor inspecții fiscale pe baza deciziilor de impunere, la nivel de an, este cuprins între 66.443,48 mil. lei și 163.567,32 mil. lei la finele anului 2019.

Valoarea acestora în euro este de 34.470,06 mil. Euro la finele anului 2019, iar în medie, pe perioada analizată, valoarea a fost de 29.695,98 mil. Euro. În medie, aceste arierate au crescut cu 10% în perioada analizată. Volumul cel mai mare de arierate înregistrate în cursul unui an se înregistrează în anul 2009 în valoare de 66.793,44 mil. lei și totodată, comparativ cu anul 2008, avem cea mai mare creștere anuală din perioadă, de 55,53% față de anul precedent. Valoarea acestor arierate raportată la PIB –ul din perioadele respective ne arată un procent mediu de 19,39%, respectiv raportat la veniturile ANAF din perioadele respective, un procent mediu de 72,23%. Un simplu calcul făcut de mine, prin care, dacă în fiecare an s-ar fi încasat 10% din aceste arierate, veniturile fiscale în PIB ar fi fost cu cel puțin 2% mai mari. Toate aceste sume trebuie să dea de gândit, să fie analizate cauzele care conduc la un asemenea nivel de arierate și să fie luate măsuri din timp pentru a reduce aceste arierate;

- situația la nivel de regiuni nu este foarte concludentă pe motivul organizării structurilor de administrare din cadrul ANAF, totuși putem observa că structura de Mari Contribuabili de la nivel central și Regiunea București însumează între 45-50%

din volumul acestor arierate, explicabil și prin faptul că administrează cele mai multe și cele mai mari firme din țară. Ponderea cea mai mică a acestor arierate se înregistrează la nivelul Regiunii Craiova (sud-vest), cu o pondere medie de 5,42%, iar celelalte regiuni au o pondere aproximativ egală, în jurul unui procent de 7-8%;

- volumul cel mai mare al arieratelor ca și pondere în total arierate reprezintă arieratele recuperabile prin executare silită. Acestea au o pondere, în medie, pe perioada analizată, de 50,67% din total arierate la nivel de țară. Media perioadei a acestor arierate este de 62.710,64 mil. lei, cu o creștere medie de cca. 12% în perioada analizată. Anul 2009 înregistrează volumul cel mai mare al acestor arierate, respectiv de 83.471,84 mil. lei, cea mai mare din perioadă, iar valoarea cea mai mică se înregistrează în anul 2006 cu 44.247,24 mil. lei și anul 2017 cu 47.854,84 mil. lei.

Ponderea medie a acestor arierate raportată la veniturile ANAF este de 38,76%.

Aceste arierate, din punctul de vedere al organelor fiscale, sunt considerate arierate recuperabile și au cea mai mare probabilitate de a fi încasate. În funcție de starea în care se află aceste arierate recuperabile, avem arierate aflate în procedura de executare silită și arierate pentru care nu s-a început executarea silită:

-arieratele aflate în executare silită reprezintă în medie 41,82% din volumul arieratelor recuperabile, iar raportat la arieratele totale, acestea reprezintă 21,19% din total arierate pe țară. Valoarea medie a acestor arierate în perioada analizată a fost de 38.081,09 mil. lei, anul 2012 cu 27.939,02 mil. lei înregistrează cea mai mare valoare, iar anul 2018 cu 17.589,06 mil. lei înregistrează cea mai mică valoare. Ponderea acestor arierate aflate în executare silită raportată la veniturile ANAF, în medie, a fost de 15,77%;

-arieratele pentru care nu s-a început executarea silită reprezintă ponderea cea mai mare în total arierate recuperabile, respectiv de 58,2%, iar raportat la total

arierate la nivel de țară, reprezintă 29,49%. Pe perioada analizată, în medie, valoarea acestor arierate a fost de 38.081,09 mil. lei, iar cea mai mare valoare o regăsim în anul 2009 cu 56.735,62 mil. lei, unde se înregistrează și cea mai mare creștere anuală de 167,8% comparativ cu anul 2008. Valoarea cea mai mică se înregistrează în anul 2008 cu 21.185,50 mil. lei. Raportat la veniturile ANAF, în medie, valoarea acestor arierate a fost de 21%;

- arieratele aflate în înlesnire la plată reprezintă tot arierate care sunt recuperabile deoarece, în aceste cazuri, există convenții încheiate între contribuabili și organele fiscale și astfel se asigură plata la termen atât a ratelor din graficele de rambursare, cât și plata la termen a debitelor fiscale curente, iar în caz de neplată automat aceste arierate intră în categoria celor executabile prin procedurile de executare silită prevăzute de Codul de procedură fiscală. Aceste sume, în mod real, nu ar trebui să fie considerate arierate, dar pentru că încă nu sunt încasate și depind de respectarea întocmai a convențiilor încheiate, ele sunt reflectate în evidențele organelor fiscale și în fișa analitică a fiecărui plătitor aflat în această situație ca fiind arierate recuperabile. Evoluția acestor arierate depinde foarte mult de normele legale adoptate în acest sens. Astfel, se poate observa că în perioada 2006-2019, ele reprezintă o pondere foarte mică în total arierate. Dacă în anul 2006, valoare acestora a fost de 1.460,94 mil. lei și era aferentă unor convenții aflate în derulare ca urmare a unei prevederi privind posibilitatea de acordare a unor eșalonări, volumul acestora până la finele anului 2009 a scăzut la 59,26 mil. lei, această scădere venind pe fondul lipsei de prevedere privind acordare de eșalonări la plată. Odată cu apariția primei reglementări care permitea acordarea de eșalonări la plată, începând cu anul 2010, volumul acestora a crescut an de an, iar la finele anului 2019 volumul acestora era de 5.849,44 mil. lei, iar ponderea acestora în total arierate a ajuns la 3,58%. În practică, această procedură privind

eșalonarea la plată nu este bine văzută de contribuabilii cu un spirit ridicat de civism fiscal întrucât, în opinia acestora, este o modalitate de a încuraja neplată la termen a obligațiilor fiscale și mai mult de atât, de oferire a unor facilități de genul reducerii de penalități sau majorări de întârziere, în condițiile în care cei cu grad de conformare la plată de 100% nu primesc nici un beneficiu din partea statului. Pe de altă parte, fiscul consideră că este o modalitate sigură de a recupera restanțele fiscale, de a preveni intrarea în insolvență a acestora firme cu datorii mari și de a se asigura de plata tuturor obligațiilor curente care iau naștere după acordarea eșalonării. Un alt argument al fiscului este și faptul că, este o modalitate de a spori încasările la buget, dar aceste argumente din păcate au un efect de moment și nu unul pe termen lung privind creșterea gradului de colectare și de conformare la plată;

- arieratele contribuabililor insolvabili reprezintă în general arierate care de regulă, nu pot fi încasate sau au un grad de încasare foarte mic, aproape nesemnificativ. Totuși, vorbim de un volum mediu al perioadei analizate de 2.846,77 mil. lei sume care în principiu, nu sunt colectate sau au o șansă de a fi recuperate mult sub 1%. Problema acestor arierate este ca organele fiscale să prevină astfel de situații și să ia din timp măsuri stricte și ferme. Trebuie să menționez și faptul că, în practică, există cazuri în care organele de inspecție fiscală încheie acte de control stabilind sume suplimentare fie numai în baza unor informații primite de la alte organe de cercetare, fie unor contribuabili care nu au nici bunuri nici activitate și de cele mai multe ori nici nu mai pot fi găsiți la sediile lor sociale.
- arieratele suspendate la executare în baza unor legi speciale au o pondere nesemnificativă în total arierate. Acestea au avut o pondere mai mare numai în primii ani din analiză, iar pe măsura ce nu au mai existat prevederi în sensul de a scuti unele societăți cu capital de stat care erau suspendate unor programe de privatizare, ponderea

acestora a scăzut sub 0,5%. Scopul acestor amânări în vederea scutirii era de a crea o imagine mai atractivă a diferitelor societăți cu capital de stat, cuprinse în diferite programe de privatizare. Pe perioada analizată, avem o valoare medie de 979 mil. lei aferentă acestor arierate, cu mențiunea că la finele anului 2019, valoare acestora era de 29,48 mil. lei. Ultima creștere a acestor arierate a fost în anul 2015, an în care a fost ultima reglementare privind un set de societăți cu capital de stat scoase la vânzare, iar pentru a oferi un cadru mai atractiv al acestor societăți, toate cu datorii mai mici sau mai mari către buget, a fost creat cadrul legal privind scutirea de o parte din datoriile acumulate. De regulă și aceste sume sunt tot sume care nu au mai fost încasate de către fisc;

- arieratele suspendate la executare reprezintă o altă categorie importantă în cadrul arieratelor bugetare și care, totodată, prezintă și un risc destul de mare din perspectiva încasării acestora. Evoluția acestor arierate, în perioada 2006-2019, ne arată că acestea au avut un trend crescător an de an, cu o medie anuală de creștere de 15,10%, cu cea mai mare creștere anuală înregistrată în anul 2009 comparativ cu anul 2008, respectiv o creștere de 40,91%, iar cea mai mică creștere în anul 2016 comparativ cu 2015, de numai 2,36%. Valoarea medie a perioadei este de 59.195,98 mil. lei, iar dacă la începutul perioadei analizate, valoarea acestora era de 17.100,02 mil. lei, la finele anului 2019, valoare acestora a ajuns la 100.821.83 mil. lei. Ponderea acestor arierate în total arierate înregistrate este de 44%, iar raportat la veniturile ANAF, ponderea lor este de 31,74% în medie pe perioada analizată. Arieratele suspendate la executare înregistrate în cursul anului au o pondere de 18,26% în total arierate suspendate la executare la nivel de an, anii 2013 și 2015 fiind cu o pondere mai mare de 25%. Acest nivel crescut al acestor arierate ar trebui să constituie un semnal de alarmă pentru organele fiscale, de a analiza cauzele care duc la un asemenea nivel al acestor arierate

și de a găsi factori care ar putea influența reducerea acestor arierate, mai ales că, de multe ori, avem o rată foarte mică de colectare de pe urma acestor arierate. Problema insolvențelor este una din problemele cele mai des întâlnite, fiind o cauză care contribuie la acest nivel mare al acestor arierate, dar atenția fiscoasă ar trebui să se îndrepte spre a preîntâmpina o asemenea situație;

- încasările din arierate recuperabile raportate la veniturile ANAF ale perioadei reprezintă, în medie, un procent de 20,83%, fapt ce ne arată în principiu că numai 80% din încasările ANAF reprezintă plăți aferente debitelor aflate în termenul legal de scadență, dar procentul poate fi și mai mic dacă luăm în calcul și încasările din celelalte arierate. În medie, în perioada analizată, valoarea încasărilor aferente arieratelor recuperabile a fost de 33.481,63 mil. lei, iar o creștere medie anuală a perioadei este în jur de 8,5%. Procentul de încasare al arieratelor recuperabile este în medie de 56,22%. Având în vedere că potrivit Codului de procedură fiscală lichidarea unor debite fiscale, numite stingerea creanțelor fiscale, se poate face fie în numerar, fie prin alte modalități de plată decât cele bancare, dacă la încasări adunăm și aceste stingeri de arierate prin alte modalități, avem un procent mediu anual de stingere al acestor arierate recuperabile de 77%. Valoarea cea mai mare a încasărilor din această perioadă se înregistrează la nivelul anului 2009, atât pe total încasări, cât și în privința încasărilor aferente arieratelor recuperabile înregistrate în anul în curs. În ceea ce privește stadiul în care se află arieratele recuperabile, respectiv cele aflate în executare silită sau cele pentru care nu s-a început executarea silită încasările acestora se prezintă astfel:

- încasări aferente arieratelor aflate în executare silită în perioada analizată au în medie 10.095,51 mil .lei, iar cele prin alte modalități de 2.702,20 mil. lei, ceea ce reprezintă total stingeri de arierate aflate în executare silită în valoare de

12.801,71 mil. lei. Raportată la total arierate aflate în executare silită, aceste încasări înseamnă o lichidare de 51,92% al acestor arierate;

- încasări aferente arieratelor recuperabile pentru care nu s-a început executarea silită, în medie, înregistrează o valoare de 22.648,61 mil. lei, iar valoarea medie a stingerilor prin alte modalități de plată au fost în sumă de 6.613,38 mil. lei (anul 2018 este exclus), astfel că valoarea totală a stingerilor acestor arierate pentru care nu s-a început executarea silită a fost de 29.064,11 mil. lei. Ponderea acestor stingeri în total arierate recuperabile pentru care nu s-a început executarea silită înregistrează un procent mediu de 92,48%. Ponderea stingerilor aferentă arieratelor înregistrate în anul în curs reprezintă aproximativ 90%. Anul 2009 înregistrează cea mai mare valoare, atât în privința încasărilor din aceste arierate pentru care nu s-a început executarea silită, cât și a stingerilor prin alte modalități de plată. Aceste date ne arată că încă un volum destul de mare aferent obligațiilor fiscale sunt ”împinse” la limita maximă de plată, având în vedere că peste 90% din arieratele înregistrate în anul în curs sunt stinse în anul în curs;
- arierate înregistrate în anul în curs înregistrează anual, în medie, o valoare de 55.666,45 mil. lei (anul 2018 este exclus) și reprezintă aproximativ un procent de 44% din total arierate la nivel de an. Anul 2009, cu o valoare de 66.793,44 mil. lei înregistrează cea mai mare valoare. În general, aceste arierate au aceeași evoluție cu total arierate la nivel de an;
- arierate rămase de recuperat din arieratele nerecuperabile reprezintă, în medie, pe perioada analizată, o sumă de 54.520,96 mil. lei, respectiv de 12.463,12 mil. Euro. Procentul mediu anual de recuperare din aceste arierate este în medie de 13,4%. Evoluția acestor arierate în perioada analizată ne arată tendința de creștere, an de an,

ceea ce face ca la finele anului 2019 valoarea acestor arierate să fie de 91.688,87 mil. lei, respectiv de 19.322,45 mil. Euro.

O privire de ansamblu ne arată că volumul arieratelor este destul de ridicat, cu mențiunea că cele care sunt suspendate la executare silită au avut un ritm alert de creștere. Se impune o analiză mai atentă a acestor arierate și un management al riscului privind identificarea din timp a potențialilor contribuabili care au un grad mai redus de conformare. Valorile mari ale acestor arierate ne arată că, printr-o mai bună gestionare și analiză, există încă suficiente resurse prin care gradul de colectare al ANAF ar putea să fie crescut.

Arieratele bugetare reprezentând impozitele și taxele exigibile la plată conform prevederilor legale, dar neachitate de către contribuabilii persoane juridice ar trebui să constituie o problemă permanentă a organelor fiscale, prin faptul că orice reducere a acestor arierate conduce automat la o creșterea a veniturilor fiscale.

Problema civismului fiscal și al responsabilității privind rolul și importanța achitării în totalitate și la termen a impozitelor este încă departe de a fi la un grad adecvat.

Sinteza CAPITOLULUI IV - ANALIZĂ EMPIRICĂ LA NIVEL DE PARTENERI IMPLICAȚI ÎN PROCESUL DE DECLARARE ȘI PLATĂ A DEBITELOR FISCALE CĂTRE ANAF

Obiectivul propus a fost validarea unor factori de influență privind măsurarea performanței serviciilor ANAF în atingerea obiectivelor sale privind stimularea comportamentului fiscal pro-activ al contribuabililor și factorii care pot influența acest comportament.

Instrumentul de măsurare folosit a fost chestionarul cu întrebări închise, deschise și mixte, pentru a obține cât mai multe informații din partea respondenților și de a oferi posibilitatea ca răspunsurile lor să acopere cât mai bine obiectivele propuse, cu informații cât

mai complexe. Aceste răspunsuri au fost analizate și prelucrate exact așa cum au fost formulate de către respondenți.

În urma transmiterii acestor chestionare în mediul on-line, a fost primit un număr de 265 de răspunsuri de pe întreg teritoriul țării.

Principalele obiective urmărite au fost:

1. Măsurarea nivelului de mulțumirea al contribuabililor privind serviciile oferite de ANAF;

2. Identificarea principalilor factori care pot influența creșterea gradului de conformare voluntară al contribuabililor la plata impozitelor;

3. Identificarea cauzelor care descurajează comportamentul pro activ al contribuabililor privind conformarea voluntară, precum și a cauzelor care conduc la un grad mai mic de conformare voluntară.

În urma prelucrării datelor din chestionar, trebuie să reținem următoarele aspecte mai relevante:

- nivelul de mulțumire al contribuabililor pentru serviciile oferite este unul scăzut, 53,2% din total respondenți și-au exprimat opinia ca fiind ”foarte nemulțumit sau nemulțumit”, constatând și o legătură cu funcția și domiciliul celor chestionați (Tabel nr. 21);

Tabel nr. 21 Cât de mulțumit sunteți în general de serviciile ANAF?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Foarte nemulțumit 1	60	22.6	22.6	22.6
Nemulțumit 2	81	30.6	30.6	53.2
Nici nemulțumit, nici mulțumit 3	94	35.5	35.5	88.7
Mulțumit 4	27	10.2	10.2	98.9
Foarte mulțumit 5	3	1.1	1.1	100.0
Total	265	100.0	100.0	100.0

Sursa: prelucrare autor

- pentru a verifica eficiența serviciilor de comunicare și informare oferite de ANAF, a fost formulată următoarea întrebare din chestionar ”În ce măsură sunteți de acord cu

următoarea afirmație: Serviciile de informare și comunicare ale ANAF sunt eficiente? își ating scopul?”

În urma prelucrării datelor, au fost obținute următoarele răspunsuri (Tabel nr. 23):

Tabel nr. 23 În ce măsură serviciile de informare și comunicare ale ANAF sunt eficiente

		Profesie /ocupație					Total
		Alți liberi profesioniști	Angajat sector privat	Angajat sector public	Angajator /patron de firmă	Consultanți fiscali/contabili/auditori financiari	
În ce măsură sunteți de acord cu următoarea afirmație: Serviciile de informare și comunicare ale ANAF sunt eficiente (își ating obiectivele)	Dezacord total	19	8	0	3	45	75
	Dezacord	15	8	1	3	56	83
	Nici dezacord, Nici acord	15	8	1	1	47	72
	Acord	4	6	0	0	14	24
	Acord Total	5	0	2	1	8	11
	Total	53	30	4	8	170	265

Sursa: prelucrare autor

Așa cum se observă, 60% din respondenți consideră că, serviciile de informare și comunicare ale ANAF nu sunt eficiente și nu își ating scopul, din care 28% și-au exprimat un dezacord total. Numai un procent de 13% au considerat că serviciile ANAF sunt eficiente, din care numai 4% și-au exprimat un acord total. Procentul celor care și-au exprimat un acord neutru a fost de 27%. Media răspunsurilor pe grila de la 1 la 5, în care 1 este dezacord total, iar 5 acord total, este de 2.29.

Având în vedere cele de mai sus, consider că este importantă abordarea unei strategii noi, prin care încrederea să crească, iar odată cu creșterea încrederii, automat și nivelul de conformarea la plată va crește, așa cum au demonstrat cercetările teoretice. Este important ca mesajele pe care le transmite ANAF, prin diferitele canale, să aibă un ton de sensibilizare al conștientizării importanței plății acestor impozite integral și la termen, iar aceste mesaje trebuie să vină atât de la nivel central, cât și de la nivel local, având în vedere că ANAF este reprezentată la nivelul întregii țări.

În ceea ce privește factorii care pot influența creșterea gradului de conformare la plata impozitelor luați în calcul în sondaj, precum și mediile acestor factori în funcție de frecvența variabilelor, sunt prezentați în Tabelul nr. 24.

Tabelul nr. 24 Factori care pot influența conformarea la plată

Factori	Medie
Acordarea unor facilități fiscale în cazul declarării și plății impozitelor în totalitate și la timp ar conduce și la creșterea conformării voluntare	4.52
Existența unui parteneriat (contract asumat) între autoritatea fiscală și contribuabili, prin care ambii parteneri să aibă clar precizate drepturile și îndatoririle, ar conduce la o creștere a conformării voluntare	4.31
Simplificarea procedurilor	4.28
Depunerea și plata on-line a obligațiilor fiscale duce și la o creștere a gradului de conformare voluntară a contribuabililor	4.23
Infrastructura ANAF/aplicațiile electronice	3.90
Legislația	3.54
Reglementările ANAF	3.28
Probabilitatea declanșării unor verificări și controale din partea ANAF este un factor care influențează comportamentul contribuabilului privind conformarea voluntară	3.17
Transmiterea unei scrisori privind destinația și utilizarea sumelor colectate din impozite și taxe	3.01
Comportamentul angajaților ANAF	2.98
Declanșarea imediată a procedurilor de executare silită (blocarea conturilor, aplicarea sechestrelor asupra bunurilor, etc.) ar conduce la o conformare mai ridicată la plata/declararea obligațiilor fiscale	2.79
Sancțiunile pentru neplată stimulează comportamentul privind plata la timp a impozitelor și taxelor	2.77

Sursa: prelucrare autor

Așa cum se poate observa, influența asupra unui grad mai ridicat de conformare la plată este acordarea unei facilități de orice natură pentru cei care declară și plătesc integral impozitele, cu o medie de 4.52. Procentul celor care consideră că, în foarte mare măsură acest factor influențează conformarea la plată este de 67,55%, iar 21,89%, în mare măsură, sunt de acord. Procentul care consideră că această măsură influențează în mică și foarte mică măsură conformarea este de numai 3,14%.

Factorii de influență utilizați în cadrul studiului, care descurajează comportamentul privind conformarea voluntară la plata taxelor și impozitelor, precum și procentele aferente răspunsurilor primite, sunt prezentate în Tabelul nr. 27.

Tabel nr. 27 Prelucrare date privind factorii care descurajează conformarea la plată

		în foarte mică măsură	în mică măsură	nici în mică, nici în mare măsură	în mare măsură	în foarte mare măsură
Schimbarea prea deasă a legislației fiscale și a procedurilor fiscale	frecvența	3	3	17,	47	195
	%	1,1	1,1	6,4	17,7	73,7
Lipsa unui climat de parteneriat duce spre lipsa de interes privind conformarea la plată	frecvența	11	17	36	70	131
	%	4,15	6,42	13,58	26,42	49,43
Comunicarea și comportamentul angajaților din ANAF	frecvența	16	28	40	74	107
	%	6,04	10,57	15,09	27,92	40,38
Cauza evaziunii fiscale la mării contribuabili se datorează corupției	frecvența	21	33	59	62	90
	%	7,9	12,5	22,3	23,4	34
Cauza evaziunii la contribuabilii mici se datorează influenței politicului	frecvența	29	39	61	45	91
	%	10,9	14,7	23	17,1	34,3
Nivelul actual al penalităților	frecvența	24	38	98	67	38
	%	9,1	14,3	37	25,3	14,3
Nivelul de impozitare prea ridicat	frecvența	30	46	69	53	67
	%	11,3	17,4	26	20	25,3
Sanctiunile pentru neplata la timp	frecvența	63	43	94	40	25
	%	23,8	16,2	35,5	15,1	9,4
Sanționarea evaziunii fiscale	frecvența	100	54	57	29	15
	%	41,5	20,4	21,5	10,9	5,7

Sursa: prelucrare autor

Potrivit datelor rezultate în urma prelucrării, se observă faptul că, problema schimbării prea dese a legislației fiscale are o influență asupra diminuării gradului de conformare la plata impozitelor. Un procent semnificativ din respondenți, respectiv 91,4%, consideră că acest factor are un efect de neconformare în foarte mare măsură și mare măsură, iar un procent de numai 2,2% consideră efectul ca fiind în mică și foarte mică măsură, un factor de descurajare.

Acest fapt ne arată că, importanța pe care stabilitatea fiscală o are asupra conformării fiscale privind plata obligațiilor fiscale este una de care, cei care sunt îndreptățiți să legifereze în domeniul legislației fiscale ar trebui să țină cont în foarte mare măsură.

Media cea mai mică, în funcție de frecvența variabilelor se regăsește în dreptul modului în care respondenții consideră că evaziunea fiscală este sancționată corespunzător.

Media acestui factor de influență este de 2.19 pe o scală de la 1 la 5, în care 1 este dezacord total, iar 5, acord total. Un procent de 61,9% din respondenți consideră că fenomenul de evaziune fiscală nu este sancționat corect, iar numai 16,6% consideră că acest fenomen este sancționat corect.

Respondenții au identificat, de asemenea, o serie de factori care cauzează fenomenul nedeclarării veniturilor la stat, cum ar fi:

- firmele mari au sprijin politic;
- traficul de influență;
- infiltrarea oamenilor politici cu interesele lor mercantile în structurile de reglementare a activităților economice și financiare;
- vânzarea integrității înalților funcționari pentru sume infime;
- fiscalitatea ridicată;
- modul greoi de calcul al taxelor și impozitelor;
- nenumăratele declarații care trebuie depuse sunt cauzele principale de nedeclarare a veniturilor;
- legislația nu se aplică unitar în cazul tuturor contribuabililor, ceea ce îi determină și pe micii contribuabili să amâne conformarea voluntară sau îi încurajează să nu o mai practice deloc.

În urma acestei analize se observă că, una din problemele principale privind creșterea gradului de conformare, pleacă de la faptul că, relația Contribuabil-ANAF nu se bazează pe un parteneriat de încredere, ci mai degrabă pe una bazată pe puterea conferită autorității statului. Nivelul de mulțumire față de serviciile oferite de ANAF încă este relativ mică, ceea ce ne arată că acest aspect ar trebui să fie în atenția ANAF.

Un alt aspect relevant în urma prelucrării datelor, este faptul că un procent semnificativ de contribuabili consideră că, schimbările prea dese ale legislației fiscale

reprezintă un factor care duce spre un grad de neconformare împărtășit de un număr semnificativ de respondenți.

Aș putea afirma că, în principiu, factorii care au influență asupra atitudinii contribuabililor privind conformarea la plata impozitelor, care au fost constatați în teorie prin diferite studii sau cercetări în domeniu, se regăsesc și în răspunsurile primite în urma prelucrării datelor din chestionar. Astfel, aș putea afirma că, deși problemele se cunosc, rămâne în continuare voința factorilor de decizie de a transpune constatările din teorie în practică.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

De fiecare dată când se discută despre strategiile ANAF, două probleme sunt prevăzute ca fiind de primă necesitate:

→ una se referă la problema informatizării ANAF, atât pe linie de echipamente, cât și în privința aplicațiilor informatice;

→ cealaltă, este eficientizarea colectării veniturilor.

Am dorit să subliniez acest aspect deoarece cei mai mulți contribuabili invocă slaba performanță a sistemului IT din ANAF, fapt constatat și în urma chestionarului aplicat.

Studiile au arătat că, pe lângă măsurile de constrângere spre un grad ridicat de conformare voluntară, mesajul pe care autoritatea statului o transmite spre contribuabil este foarte important, dar din păcate mesajul transmis, prin care Ministerul Finanțelor Publice a renunțat la un program de modernizarea ANAF, nu face altceva decât să aibă un efect negativ asupra conformării voluntare.

Problema legislației fiscale și a procedurilor ridică o problemă în rândul contribuabililor, confirmată și de răspunsurile primite în urma chestionarului aplicat. Desele schimbări ale legislației fiscale transmit un nou semnal negativ asupra contribuabililor, întărit

de faptul că, deși orice modificare a Codului fiscal ar trebui să fie publicată cu 6 luni înainte de intrarea lui în vigoare, acest principiu din Codul fiscal este de puține ori respectat.

Noul Cod fiscal - Legea nr. 227/2015, de la apariție și până la iunie 2020, a avut deja un număr de 98 modificări prin diferite acte normative, iar vechiul Cod fiscal, pe perioada valabilității, a fost modificat de 158 ori. Adaptarea prevederilor fiscale la Directivele adoptate în UE sau a unor Decizii ale Curții Europene de Justiție, în această privință, se fac cu foarte mari întârzieri, uneori chiar pe fondul eventualelor sancțiuni ce pot apărea din cauza netranspunerii acestor Directive. Acest aspect face ca, de multe ori, să existe divergențe pe probleme de fiscalitate pe care reprezentanții organelor fiscale nu le iau în considerare și astfel, pe lângă un mesaj negativ venit din partea aparatului fiscal, apar și cheltuieli suplimentare generate de litigiile ce se nasc.

Ponderea arieratelor totale care sunt înregistrate în evidențele ANAF trebuie să constituie obligatoriu o analiză atentă din partea ANAF, în vederea identificării de metode și eventuale măsuri, care ar putea limita valoarea acestora. Este necesară găsirea metodelor prin care organele de executare silită să intervină la timp, pentru a evita intrarea în insolvență a unor contribuabili, având în vedere că rata de încasare a arieratelor nerecuperabile la finele anului 2017 era de aproximativ 6,86%, iar în primele 8 luni ale anului 2018, rata de recuperare a creanțelor din masa credală se situa la numai 0,28% din veniturile bugetului general consolidat colectate de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, consider că administrația financiară trebuie să treacă la un inventar mai atent al acestor arierate și pe lângă măsurile coercitive impuse prin puterea legii, să folosească și mecanismele prin care comportamentul contribuabilului poate fi influențat, în sensul conștientizării plății impozitelor. Tot în acest sens, studiile pe latură psihologică sau modelele deja experimentate (vezi modelul Australian și Noua Zeelandă), ar trebui obligatoriu avute în vedere și puse în practică.

Prin aspectele surprinse pe parcursul prezentei teze, consider că, prin îmbinarea aspectele teoretice cu cele din practică, s-ar putea găsi metode prin care să se reușească influențarea atitudinii contribuabilului spre un grad mai ridicat de conformare voluntară.

Lucrarea de față reprezintă o încercare de a demonstra existența unor resurse care ar putea conduce spre un grad mai mare de conformare voluntară, iar informațiilor din baza de date folosită poate constitui oricând un punct de plecare spre alte analize și cercetări în acest sens. Eventualele studii pot fi folosite și realizat în folosul comunității academice și al autorităților, în vederea adaptării măsurilor și normelor spre o sensibilizare a atitudinii contribuabililor privind plata la timp a impozitelor fiscale.

BIBLIOGRAFIE

Ajzen, I. & Fishbein, M. (1975): *Belief, attitude intention and behavior*, Reading, MA: Addison –Wesley;

Ajzen, I & Fishbein, M. (1980): *Understanding attitudes and predicting social behavior* Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall;

Allais, M. (1989): *L'impôt sur le capital et la réforme monétaire*, Hermann Editeurs des Sciences et des Arts, Paris, p. 36 – 43, apud Tulai, C., pp. 211-212;

Allingham, M.G., Sandmo, A. (1972): *Income tax evasion: A theoretical analysis*. *Journal of Public Economics*, 1 (3-4), pp. 323-338;

Alm, J. și colab. (1992): *Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data*. *National Tax Journal*, *National Tax Journal*, 45 (1), pp. 107-114;

Alm, J., Cherry, T., Jones, M. & Mckee, M. (2010): *Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior*. *Journal of Economic Psychology*, 31(4), pp. 577–586;

Amina & Sniy (2015): *Tax compliance and its determinant the case of Jimma zone*. *International Journal of Research in Social Science* , 6(2), pp. 7-21;

Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J. (1998): *Tax compliance*, *journal of economic literature*, 36, pp. 818-860;

Bawly, D. (1982): *The Subterranean economy*, McGraw-Hill Book Company, New York, USA, pp. 17;

Bătrâncea, L.M., Nechita, R.A., Bătrâncea, I. (2012): *Understanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies*. *Annals of the Ștefan cel Mare, University of Suceava, Faculty of Economics and Public Administration*, Vol. 12, Issue 1 (15): pp. 1-10;

Bătrâncea, L.M., Nichita, R.A., Bătrâncea, I., Moldovan, B.A (2012): *Tax Compliance Models: From Economic o Behavioural Approaches*, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, nr. 36E, pp. 13-26;

Becker, G. (2003): *Comportamentul uman. O abordare economică*, Edit. All Beck, București;

Bergman, M. (1998): *Criminal law and tax compliance in Argentina: Testing the limits of deterrence*. *International Journal of the Sociology of Law*, 26, pp. 55-74;

Bhatia, H.L. (1976): *Public Finance*, 19th edition ed. New Delhi: Vikas Publishing House PvtLtd.;

Biblia, Geneza, capitolul 49, versetele 14-15;

Bordignon, M. (1993): *A fairness approach to income tax evasion*, *Journal of Public Economics*, Elsevier, Vol. 52 (3), pp. 345-362, October;

Braithwaite, V. și colab. (2009): *Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar Publishing, U.K.;

Brezeanu, P. (1999): *Fiscalitate: concepte, metode, practici*, Ed. Economică, București;

Budd, R.J., North, D. & Spencer, C.P. (1984): *Understanding seat-belt use. A test of Bentler and Speckhart's extension of the "theory of reasoned Action"* *European Journal of Social Psychology*, (14), pp. 69-78;

Buiga, A. (2011): *Statistica inferențială. Aplicații în SPSS*, Ed. Toderico, Cluj-Napoca;

Cadsby, C.B., Maynes, E. & Trivedi, V.U. (2006): *Tax compliance and obedience to authority at home and in the lab: A new experimental approach*. *Experimental Economics*, 9, 343-359;

Carnes, G.A. & Cuccia, A.D. (1996): *An analysis of the effect of tax complexity and its perceived justification on equity judgments*. *Journal of the American Taxation Association*, 18, pp. 40-56;

Chan, C.W., Troutman, C.S. & O'Bryan, D. (2000): *An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from the United States and Hong Kong*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 9 (2), pp. 83-103;

Chang, O.H., Nichols, D.R & Schultz, J. (1987): *Taxpayer attitudes toward tax audit risk*, *Journal of Economic Psychology*, 8(3), pp. 299-309;

Clotfelter, C. (1983): *Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns*, *The review of economics and statistics*, 65 (3), pp. 363-373;

Corduneanu, C. (1998): *Sistemul fiscal în știința finanțelor*, Ed. Codecs, București;

Croitoru, L. (2017): *Când va putea România să crească veniturile bugetare ca procent din PIB*, <http://opiniibnr.ro/index.php/macroconomie/205-cand-va-putea-romania-sa-creasca-veniturile-bugetare-ca-procent-din-pib>;

Crowe, M. (1944): *The moral obligation of paying just taxes*, *The Catholic University of American Studies – Phd Disertation, Sacred Theology nr 84*;

Cullen, J. B. și colab. (2018): *Political, alignment, attitudes toward government and tax evasion*, *NBER Working paper series 24323*, Cambridge;

David, D. (2012): *Tratat de psihoterapie cognitive și comportamentale*, Ed. Polirom, ediția II;

David, D. (2015): *Psihologia Poporului Român – profilul psihologic al românilor într-o monografie cognitiv-experimentală*, Ed. Polirom;

Dell'Anno, R., Gómez, M., Pardo, Á.A. (2004): *Shadow Economy in three very different Countries: France, Spain and Greece. A MIMIC Approach*, www.unisa.it, WP April;

Dubin, J. A. (2004): *Criminal investigation enforcement activities and taxpayer noncompliance. Paper presented at 2004 IRS Research Conference, Washington, June, pp. 1-45;*

Dubin, J., Graetz, M. & Wilde, L.L. (1990): *The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977–1986, National Tax Journal, 43 (4), pp. 395–409;*

Edlund, J. (1999): *Attitudes to Income redistribution and Taxation in Sweden, Great Britain and United States, în Svallfors, Stefan și Peter Taylor – Gooby (coord.) - The End of Welfare State? London Routledge;*

Edlund, J. (1999): *Attitudes Toward Tax Reform and Progressive Taxation: Sweden 1991-1996”, Acta Sociologica Vol 42, pp. 337-355;*

Edwards, J.L. (2007): *An examination of undergraduate civic engagement participation, political beliefs and party affiliation. Retrieved from: <https://drum.lib.umd.edu/bitstream/handle/1903/7168/umi-umd4542.pdf?sequence=1&isAllowed=y>;*

Eisenhauer, J.G. (2008): *Ethical preferences, risk aversion, and taxpayer behaviour. The Journal of Socio-Economics, 37, pp. 45-63;*

Evanghelia după Matei, capitolul 22, versetele 17 și 21;

Feld, L.P. & Frey, B.S. (2005): *Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation, Working paper nr. 76 • june, Camberra;*

Fischer, C.M. și colab. (1992): *Detection probability and taxpayer compliance: a review of the literature. Journal of Accounting Literature, 11, pp. 1-46;*

Fjeldstad, O.H. & Semboja, J. (2001): *Why people pay taxes. World Development, 29, 2059-2074;*

Fredericks, A.J. & Dossett, D.L. (1983): *Attitude behavior relations; A Comparison of the the Fishbein-Ajzen and the Bentler-Speckart models. Journal of Personality and Social Psychology, 45, pp. 501-512;*

Friedland, N., Maital, S. & Rutenberg, A. (1978): *A simulation study of income tax evasion. Journal of Public Economics, 10 (1), pp. 107-116;*

Friedman, M. (1962): *Capitalism and freedom, University of Chicago Press.;*

Gerber, A. & Huber, G. (2009): *Partisanship and economic behavior. Do partisan differences in economic forecasts predict real economic behavior, American Political Science Review, 103 (3), pp. 407-426;*

Haas, A.I. & Inceu, A.M (2015): *Arieratele Bugetului General Consolidat în România, Revista Transilvană de Științe Administrative, 2 (37), pp. 78-100;*

Hasseldine, J. & Hite, P.A. (2003): *Framing, gender and tax compliance. Journal of Economic Psychology, 24(4),517-533. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00209;](http://dx.doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00209;)*

- Hoanță, N. (1997): *Evaziunea fiscală*, Ed. Tribuna economică, București;
- Hobbes, T. (1997): *Leviathan or the Matter, Form and Power of a Commonwealth Ecclesiastical and Civil*, 62nd Edition, Touchstone Books, New York, USA;
- Hoogstraten, J., De Haan, W. & Ter Horst, G. (1985): *Stimulating the demand for dental care: An application of Ajzen and Fishbein's theory of reasoned action*. *European Journal of Social Psychology*, 15, pp. 401-415;
- Inceu, A.M., Lazăr, D.T., Mara, E.R. (2008): *Finanțe și bugete publice*, Ed. Accent, Cluj Napoca;
- Inceu, A.M., Lazăr, D.T., Zai, P.V. (2010): *Finanțe publice în context european*, Ed. Accent, Cluj Napoca;
- Jackson, B. & Jaouen, P. (1989): *Influencing taxpayer compliance through sanction threat or appeals to conscience*. *Advances in Taxation*, 2, 131-147;
- Jackson, B.R. & Milliron, V.C. (1986): *Tax compliance research: findings problems and prospects*, *Journal of accounting literature*, Vol. V, pp. 125-165;
- Jevons, W.S. (1871): *The theory of political economy*, Ed. Macmillan;
- Johnson, S., Kaufmann, D., Zoido-Lobaton, P. (1999): *Corruption, public finances and the unofficial economy*, *World Bank Institute, Policy Research Working paper no. WPS 2169*, Washington, DC;
- Katona, G. (1951): *Psychological Analysis of Economic Behaviour*, McGraw Hill Press, New York;
- Kirchler, E. (1999): *Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes*. *Journal of Socio-Economics*, 28 (2), pp. 131-138;
- Kirchler, E. (2007): *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.;
- Kirchler, E. (2013): *Psihologia economică a comportamentului fiscal*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca;
- Kohlberg, L. (1969): *Stage and sequence: The Cognitive developmental approach to socialization*. In D A Goslin (ed) *Handbook of socialization theory and research*, pp. 347-480, Chicago;
- Kretschmar, J. (2004): *The question of paying taxes*, *Ecumenical Institute Boosey – Biblical Hermeneutics*, <http://joachim-kretschmar.de/bosseyc.pdf>;
- Lazăr, D.T., Inceu, A.M. (2003): *Managementul financiar al comunităților locale*, Ed. Marineasa, Timișoara;

- Lazăr, D.T., Inceu, A.M., Moldovan, B. (2009): *Finanțe și bugete publice*, Ed. Accent, Cluj Napoca;
- Lazăr, D.T., Inceu, A.M., Zai, P.V., Babici, M. (2010): *Survey on EU27 Budgets: Taxes*, *Transylvanian Review of Administrative Science*, 29E, pp.71–85, <http://www.rtsa.ro/en/files/>;
- Leonida, I. (2013): *Aspecte privind combaterea comportamentului de neconformare fiscală prin modalități de eficientizare a interacțiunii dintre autoritățile fiscale și contribuabili*, *Analele Științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*, 2/12, pp. 280-284;
- Leventhal, G.S. (1980): *What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships: Advances in theory and research*, New York, pp. 27-55;
- Lewis, A. (1982): *The Psychology of Taxation*. Oxford: Martin Robertson;
- Lewis, A. (2011): *The Social Psychology of Taxation*, *British Journal of Social Psychology*, 21 (2), pp. 151-158;
- Listhaug, O. & Miller, A. (1985): *Public Support for Tax Evasion: Self-interest or Symbolic Politics*, in *European Journal of Political Research*, Vol. 13, pp. 265–282;
- Locke, J. (1980): *Two Treatises of Government*, Hackett Publishing Inc., Indianapolis, USA;
- Loo, E.C. (2006): *The influence of the introduction on self assessment on compliance behaviour of individual taxpayers*, PhD thesis University of Sydney;
- Ludwig von Mises (1927): *Liberalismus*, Germania;
- McGee, R. (1998): *Ethical issues in tax evasion: a Jewish perspective*, *The Dumont Institute of Public Policy Research*, Dumont, New Jersey, USA, pp. 168-178;
- Mill, J.S. (1848): *Principles of political economy*, U.K.;
- Mohani, A. (2001): *Personal Income Tax Noncompliance in Malaysia*. PhD Thesis, Victoria University, Melbourne, Australia;
- Montesquieu (2011): *Despre spiritul legilor*, Ed. Antet Revolution;
- Netmeyer, R.G. & Burton, S. (1990): *Examining the relationships between voting behavior intentions, perceived control and expectation*, *Journal of Applied Social Psychology*, 20, pp. 661-680;
- Niway, A.W. (2016): *Determinants of voluntary compliance behavior evidence from SNNPR*, *International Journal of Science and Research*, 5(12), pp. 967-973;
- Onofrei, M. (2000): *Impactul politicilor financiare asupra societății*, Ed. Economică, București;

Owsiak, S. (2007): *Taxes in Post-Communist Countries – Old and New Challenges, In Tax Evasion, Trust, and State Capacities. How Good Is Tax Morale in Central and Eastern Europe?*, Ed. N. Hayoz and S. Hug., pp. 187—225, Bern: Peter Lang;

Palil, M.R. (2010): *Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia. PhD Thesis, University of Birmingham, Birmingham*;

Platon (1986): *Republica, Cartea I, Editura Științifică și Enciclopedică, București*;

Preager & Torgler, B. (2007): *Tax Compliance and Tax Morale. Atheoretical and Empirical Analysis, Edward Elgar Publishing Limited, U.K.*;

Riahi-Belkaoui, A. (2004): *Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 13, pp. 135-143*;

Richardson, G. (2006): *The impact of tax fairness dimensions on tax compliance behaviour in an Asian jurisdiction: The case of Hong Kong. International Tax Journal, Winter, pp. 29-42*;

Rose, R. (1984): *Understanding Big Government – the Programme Approach, Sage Publications, London, Beverly Hills, New Dehli, pp. 94*;

Rousseau, J.J. (2001): *Contractul Social, Ed. Mondero, București*;

Schuetze, H. J. (2002): *Profiles of Tax Noncompliance Among the Self-Employed in Canada 1969-1992, University of Victoria, Canada*;

Shanmugam, S. (2003): *Managing self assessment — an appraisal, Tax Nasional, 1st Quarter, pp. 30-32*;

Sihvo, T. & Uusitalo, H. (1995): *Economic Crisis and Support for the Welfare State in Finland, Acta Sociologica, Vol. 38, No. 3, pp. 251-262*;

Slemrod, J. și colab. (2001): *Taxpayer response to an increased probability of audit, Journal of Public Economics, 79, pp. 455-483*;

Smith, A. (1962): *Avuția Națiunilor, vol.I și II, Ed. Academiei, București*;

Spicer, M.W. & Hero, R.E. (1985): *Tax evasion and heuristics, A research note, Journal of Public Economics, 26 (2), pp. 263-267*;

Stark, W. (1900): *Montesquieu: Pioneer of the Sociology of Knowledge”, Routledge Publications, London, 2001 apud Baron de Montesquieu, Charles-Louis de Secondat - "The Spirit of Laws by Thomas Nugent ”, P.F. Collier & Son, New York*;

Stiglitz, E. J. (1985): *Economics of the Public Sector, Ed. W.W. Norton & Company*;

Stiglitz, E. J. (2015): *Marea divizare. Societăți inegale și ce putem face în privința lor, Ed. Publica*;

- Swan, W.B. (1985): *The self as architect of reality*. In BR Schlenker (Ed) *The self and social life*, pp.100-125, New York;
- Tesfaye, A. (2015): *Determinants Tax Revenue*. A master's thesis at Addis Ababa University Department of Accounting and Finance;
- Thaler, R.H. (2015): *Comportament inadecvat. Nașterea economiei comportamentale*, Ed. Publica, București;
- Tittle, C. (1980): *Sanctions and social deviance: The questions of deterrence*, Connecticut;
- Tyler, T.R. & Lind, E.A. (1992): *A Relationmodel of authority in groups*. *Advances in experimental social psychology*, 25, pp. 115-191;
- Tulai, C. (2003): *Finanțe Publice și Fiscalitatea*, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, pp. 193;
- Tulai, C. & Șerbu, S. (2005): *Fiscalitate comparată și armonizări fiscale*, pp. 38;
- Văcărel, I. - coordonator (2006): *Finanțe Publice, ediția a 5-a*, Editura Didactică și Pedagogică, București;
- Verboon, P. & Van Dijke, M. (2007): *A self-interest analysis of justice and compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability*. *Journal of Economic Psychology*, 28, pp. 704-727;
- Voicu, M. (2000): *Suport declarativ și respingere efectivă -Atitudinea față de impozite în România în perioada de tranziție*, Institutul de cercetări al calității vieții;
- Yitzhaki, S. (1974): *A note on income tax evasion: A theoretical analysis*. *Journal of Public Economics*, 3(2), pp. 201-202;
- Wärneryd, K. & Walerud, B. (1982): *Taxes and economic behavior: some interview data on tax evasion in Sweden*. *Journal of Economic Psychology*, 2, 187-211;
- Wallschutzky, I. G. (1984): *Possible causes of tax evasion*, *Journal of Economic Psychology*, 5, pp. 371-384;
- Wahlund, R. (1992): *Tax changes and economic behavior. The case of tax evasion*, *Journal of economic psychology*, 13 (4), pp. 657-677;
- Widaman, K.T. & Little, T.D. (1985): *Contextual influences on socio-moral judgment and action*. In H Pryor & J Day (Eds) *The development of social cognition*, pp. 115-152, New York;
- World Bank (2010, 2011): *Doing Business România*;
- World Bank (2012): *Paying taxes*.