

UNIVERSITATEA „LUCIAN BLAGA” SIBIU

FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE

# TEZĂ DE DOCTORAT

**EFICIENȚA COLECTĂRII VENITURILOR BUGETULUI  
CONSOLIDAT AL ROMÂNIEI,  
ȚARĂ MEMBRĂ A UNIUNII EUROPENE**

*- Rezumat -*

**Conducător științific:  
Prof.univ.dr. Mihai Aristotel Ungureanu**

**Doctorand:  
Mirela Soglu (Călugăreanu)**

**SIBIU  
2017**

## CUPRINS

INTRODUCERE.....	6
Capitolul I – POLITICA FISCALĂ, INSTRUMENT NECESAR REALIZĂRII VENITURILOR BUGETULUI GENERAL CONSOLIDAT .....	
1.1. Rolul fiscal al statului în economie.....	15
1.1.1. Statul. Definiție și rol.....	15
1.1.2. Impozitele și taxele. Scurt istoric.....	16
1.1.3. Tipuri de politici publice. Politici financiare.....	18
1.2. Principalele componente ale politicii fiscale.....	23
1.2.1. Structura sistemului fiscal.....	23
1.2.2. Sistemul de impozite și taxe. Reglementări legale.....	26
1.2.3. Mecanismul fiscal.....	28
1.2.4. Aparatul fiscal.....	30
1.3. Principiile generale ale administrării impozitelor și taxelor.....	36
1.3.1. Raportul juridic fiscal.....	36
1.3.2. Categoriile de impozite, taxe și contribuții administrate.....	37
1.3.3. Principii de conduită în administrarea creanțelor fiscale.....	39
1.3.4. Aspecte privind sarcina fiscală.....	41
1.4. Etapele procesului de administrare fiscală.....	46
1.4.1. Înregistrarea fiscală.....	46
1.4.2. Aspecte privind stabilirea creanțelor fiscale.....	49
1.4.3. Dispoziții generale privind colectarea creanțelor fiscale.....	52
1.4.4. Aspecte privind administrarea fiscală europeană.....	56
1.5. Concluzii, opinii și considerații personale.....	60
Capitolul II. COLECTAREA CREANȚELOR FISCALE ÎN ROMÂNIA. PROCEDURI ȘI TEHNICI SPECIFICE EXECUTĂRII SILITE .....	
2.1. Eficiența activității de executare silită a creanțelor fiscale.....	65
2.1.1. Aspecte privind executarea silită a creanțelor fiscale.....	65
2.1.2. Indicatori de performanță specifici activității de executare silită a creanțelor fiscale.....	70

2.2. Implementarea analizei de risc a debitorilor Bugetului general consolidat.....	75
2.2.1. Cadrul legal și procedural privind executarea silită a creanțelor fiscale.....	75
2.2.2. Analiza de risc a debitorilor Bugetului General Consolidat.....	76
2.2.3. Executarea silită a creanțelor de natura prejudiciilor și confiscărilor provenind din infracțiuni.....	91
2.3. Concluzii, opinii și considerații personale.....	96

### Capitolul III. METODE DE EFICIENTIZARE A COLECTĂRII

IMPOZITELOR ȘI TAXELOR .....	99
3.1. Inventarul principalelor procese de colectare a creanțelor fiscale.....	100
3.1.1. Definirea și clasificarea proceselor de colectare fiscală .....	100
3.1.2. Aspecte privind re proiectarea unor proceduri interne ale Agenției Naționale de Administrare a Finanțelor .....	102
3.2. Măsurile de eficientizare a colectării veniturilor Bugetului General Consolidat.....	105
3.2.1. Aspecte privind evaziunea fiscală.....	107
3.2.2. Colectarea creanțelor fiscale prin aplicarea procedurilor de executare silită .....	116
3.2.3. Aspecte privind colectarea creanțelor fiscale prin executare silită în Uniunea Europeană.....	124
3.2.4. Aspecte privind asistenta reciprocă la recuperarea creanțelor fiscale în România.....	130
3.3. Concluzii, opinii și considerații personale.....	138

### Capitolul IV. INDICATORI UTILIZAȚI ÎN ANALIZA PERFORMANȚEI

AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ.....	141
4.1. Principalii indicatori specifici activității fiscale.....	141
4.1.1. Rolul indicatorilor de performanță.....	141
4.1.2. Costul colectării unor activități ale Administrației Fiscale.....	143
4.1.3. Indicatori de performanță privind activitatea fiscală.....	151
4.2. Estimarea privind veniturile fiscale pentru perioada 2017-2019.....	154
4.3. Concluzii, opinii și considerații personale.....	162

Capitolul V. CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PERSONALE ȘI	
DEZVOLTĂRI ULTERIOARE.....	164
BIBLIOGRAFIE.....	176
LISTĂ LUCRĂRI.....	181
ANEXE.....	187
LISTĂ TABELE, FIGURI, GRAFICE.....	241
ABREVIERI.....	244

## REZUMAT

Îmbunătățirea gradului de colectare a veniturilor Bugetului General Consolidat al României, având drept scop creșterea ponderii veniturilor în produsul intern brut, poate fi realizată printr-un set de măsuri care vizează legislația fiscală, dezvoltarea și aplicarea procedurilor în materie, cadrul instituțional, cât și resursele alocate acestei activități. Criza financiară și economică care s-a manifestat pe plan mondial a afectat profund și România, aducând în atenție rolul statului în economie. O măsură la îndemâna statului o reprezintă eficientizarea colectării, fără a apela la creșterea fiscalității.

Contextul actual impune asigurarea stabilității bugetare prin crearea unui cadru instituțional și a unui climat de afaceri favorabil, care implică, obligatoriu, proceduri simplificate în materie fiscală. Intervenția statului în economie se realizează prin intermediul politicilor economice și, în principal, prin politicile fiscale, dar este în egală măsură important să fie aplicat un program de reformare a sistemului de administrare a impozitelor și taxelor. Acest obiectiv implică viziune, planificare și predictibilitate. Felul în care sunt plătite taxele trebuie să reprezinte o prioritate a statului. Creșterea sau descreșterea taxelor trebuie să fie analizată abia după ce rata de colectare actuală va avea un nivel rezonabil, comparabil cu cele înregistrate în celelalte state membre ale Uniunii Europene.

Acestea sunt câteva argumente care ne-au determinat să alegem spre cercetare tema *Eficiența colectării veniturilor Bugetului General Consolidat al României, țară membră a Uniunii Europene*, fiind o temă de actualitate și de mare importanță la nivel național și european. În acest scop, ne-am propus să aprofundăm studiul comparat al conceptelor de bază ale politicilor fiscale aplicate în statele membre ale Uniunii Europene, raportat la sistemul de administrare fiscală din țara noastră.

Scopul cercetării îl constituie, de fapt, găsirea de soluții, tehnici și modalități de eficientizare a colectării veniturilor Bugetului General Consolidat al României, în contextul cerințelor Uniunii Europene. Astfel, în cercetarea noastră am avut în vedere trei linii structurale:

- a) Evidențierea politicii fiscale prin prisma legislației în domeniu, atât la nivel mondial, cât și european;
- b) Aplicarea politicilor fiscale în domeniul colectării în condițiile României, țară membră a Uniunii Europene;
- c) Detalierea principalelor funcții ale administrației fiscale.

Numeroși specialiști în domeniu au abordat problema modernizării administrației fiscale din România. Deși este în derulare un proiect de amploare al instituției fiscale în colaborare cu Banca Mondială, în acest sens, putem afirma că, până în prezent, rezultate spectaculoase nu se văd. Beneficiind de experiența acumulată pe parcursul celor 27 de ani de activitate profesională, din care peste 23 de ani în sistemul fiscal, am abordat cercetarea de față prin prisma punctelor slabe identificate și am urmărit tratarea acestora în funcție de gradul de vulnerabilitate.

Obiectivele principale ale tezei de doctorat sunt următoarele:

O1. Definirea operațională a conceptelor: politica fiscală, fiscalitate, sistemul de administrare fiscală, colectarea impozitelor și taxelor și prezentarea raporturilor dintre acestea;

O2. Prezentarea cadrului legal și instituțional fiscal, a metodelor și tehnicilor specifice mecanismului de colectare în materie fiscală;

O3. Analiza eficienței colectării veniturilor Bugetului General Consolidat în România prin prisma indicatorilor de performanță consacrați;

O4. Inventarierea proceselor de administrare a creanțelor fiscale, clasificarea și încadrarea acestora în procese de tip masiv, respectiv procese investigative;

O5. Identificarea nevoilor de dezvoltare a instrumentelor și a procedurilor de colectare a creanțelor fiscale;

O6. Construirea unui set de recomandări și a unor noi instrumente și proceduri care să contribuie la creșterea performanței activității de colectare a creanțelor fiscale;

O7. Evaluarea recomandărilor, a instrumentelor și a procedurilor propuse prin utilizarea indicatorilor de performanță specifici activităților de colectare a creanțelor fiscale.

În acest context, devine tot mai importantă necesitatea eficientizării colectării impozitelor și taxelor, măsură pe care ne-am propus să o studiem în cele cinci capitole ale tezei de doctorat.

Primul capitol, intitulat *Politica fiscală – instrument necesar realizării veniturilor Bugetului General Consolidat al României*, prezintă rolul fiscal al statului în economie, principalele componente ale politicii fiscale, precum și principiile generale ale administrării impozitelor și taxelor și importanța politicilor fiscale în societate. Astfel, sunt abordate principalele elemente ce compun politicile fiscale, alături de principii generale ale administrării impozitelor și taxelor. În acest capitol am prezentat rolul fiscal al statului în economie, istoricul politicilor fiscale, evoluția acestora, precum și principalele tendințe.

Problema procedurii fiscale, deși mai puțin abordată, constituie o soluție mai simplă de creștere a veniturilor de natură fiscală. Această măsură, dublată de creșterea capacității administrative, poate contribui, pe termen mediu, la realizarea obiectivului de eficientizare a colectării veniturilor.

Opinia noastră este că prioritatea temporală în materia armonizării sistemului fiscal o reprezintă componentele mecanismului fiscal și a aparatului fiscal, cu efecte pe termen mediu față de armonizarea sistemului de impozite și taxe care poate aduce rezultate pe termen lung.

Inventarierea și delimitarea proceselor de administrare, a activităților fiscale de tip cantitativ, de cele de tip calitativ reprezintă o etapă esențială pentru revizuirea procedurilor operaționale, îmbunătățirea instrumentelor de lucru, precum și pentru eficientizarea utilizării resurselor de care administrația fiscală dispune.

Extinderea proceselor masive de prelucrare, generare și comunicare a actelor administrativ-fiscale poate contribui, pe de-o parte, la diminuarea timpilor de lucru, la reducerea costurilor, dar și la degrevarea unei părți din resursa umană angajată de un volum considerabil de muncă de tip cantitativ. Sunt create, astfel, premisele relocării de forță de muncă în folosul operațiilor calitative, după parcurgerea unor etape de formare profesională.

Efectele estimate ca urmare a implementării acestor măsuri sunt: creșterea gradului de conformare voluntară la declararea impozitelor și taxelor; creșterea gradului de conformare voluntară la plata impozitelor și taxelor; creșterea veniturilor colectate nedeclarate; reducerea costului colectării; îmbunătățirea calității serviciilor asigurate contribuabililor și crearea unei imagini mai prietenoase a A.N.A.F.

Cuantificarea efectelor măsurilor propuse va fi realizată prin intermediul indicatorilor de performanță și a celor care măsoară eficiența și eficacitatea administrării fiscale.

Pentru atingerea obiectivului propus, principalii indicatori de performanță ce caracterizează sistemul de administrare fiscală vor fi analizați atât din punct de vedere al nivelului înregistrat la momentul de început al cercetării, cât și din punct de vedere al modului de agregare. Astfel, pot fi identificați noi indicatori ce evaluează nivelul colectării, care influențează nivelul acesteia și dacă modul de agregare a indicatorilor ține seama de toate variabilele. Totodată, vom analiza nevoia de dezvoltare pe verticală și orizontală a indicatorilor de performanță utilizați în colectarea creanțelor fiscale.

Analiza structurală a modului în care au fost concepuți indicatorii de performanță utilizați în prezent de Sistemului de Administrare Fiscală, va pune în evidență atât factorii de influență a nivelului acestuia cât și elementele asupra cărora este necesar a se interveni în

măsura de eficientizare. În afara obiectivelor de extindere a proceselor masive de elaborare a actelor administrative fiscale, eficientizarea colectării presupune implementarea analizei de risc, atât în ceea ce privește stabilirea profilului contribuabililor, dar și privind modul de derulare a operațiunilor și procesele de administrare în sine.

De asemenea, ținem să accentuăm faptul că analiza de ansamblu a administrării fiscale la nivel European evidențiază ponderea redusă a veniturilor fiscale încasate în produsul intern brut, de circa 27%. Acest procent a înregistrat în ultimii 10 ani un nivel relativ constant, semnificativ mai mic în raport cu ponderea veniturilor fiscale în produsul intern brut din țările cu o dezvoltare similară, precum Polonia (32,9%), Republica Cehă (34%), Slovenia (36,7%), Ungaria (38,5%).

Capitolul doi, intitulat *Colectarea creanțelor fiscale în România. Proceduri și tehnici specifice executării silită*, prezintă cadrul legal și instituțional privind colectarea creanțelor fiscale în țara noastră. În acest context, am evidențiat principalele metode, tehnici și instrumente specifice mecanismului fiscal. Vor fi, de asemenea, prezentate:

- Etapele procesului de administrare fiscală;
- Eficiența activității de executare silită;
- Indicatorii de performanță specifici;
- Analize de risc ale debitorilor Bugetului General Consolidat;
- Executarea silită a creanțelor de natura prejudiciilor și confiscărilor provenind din infracțiuni.

În domeniul executării silită propunem ca alegerea celor mai eficiente metode să fie realizată în urma analizei de risc. Astfel, evidențiem în cele ce urmează etapele procesului de analiză de risc:

Etapa 1: Identificarea riscurilor = criterii de analiză.

Etapa 2: Evaluarea riscurilor în funcție de criteriile standard.

Etapa 3: Ponderarea aferentă celor două categorii de criterii.

Etapa 4: Stabilirea categoriilor de risc fiscal pentru executarea silită.

Etapa 5: Încadrarea debitorului în categoria de risc corespunzătoare.

Etapa 6: Alegerea metodei de executare silită.

Identificarea riscurilor și stabilirea celor opt criterii standardizate reprezintă prima etapă în realizarea procesului de analiză risc. Modelul de analiză de risc propus are în vedere două categorii de criterii: de natură fiscală propriu-zisă și privind bonitate contribuabilului.



Criteriile de natură fiscală propriu-zisă sunt cele prin intermediul cărora comportamentul fiscal al contribuabilului este calificat ca urmare a îndeplinirii/neîndeplinirii următoarelor condiții:

- a) A depus toate declarațiile fiscale;
- b) Nu are fapte înscrise în cazierul fiscal;
- c) Nu a făcut obiectul atragerii de atragere a răspunderii solidare;
- d) Administratorii și/sau asociații nu au deținut, în ultimii 5 ani fiscali astfel de calitate la firme lichidate și la care au rămas obligații fiscale neachitate;
- e) Nu a înregistrat pierderi în ultimii 3 ani fiscali.

În ceea ce privește criteriile privind bonitatea contribuabilului, acestea cuprind indicatorii financiari utilizați în vederea efectuării analizei de risc la executarea silită a obligațiilor fiscale:

- a) Lichiditatea globală determinată ca raport între activele circulante și datoriile mai mici de un an.
- b) Solvabilitatea determinată ca raport între activele totale și datoriile totale.
- c) Gradul de îndatorare calculat ca raport între datoriile totale și cifra de afaceri.

A doua etapă a procesului de modelare a analizei de risc pentru activitatea de executare silită constă în stabilirea intervalului de valori, în cadrul căruia riscul poate fi evaluat în funcție de criteriile standardizate.

În etapa a treia am stabilit ponderea pe care cele două categorii de criterii o au în punctajul final alocat. Astfel, criteriile privind comportamentul fiscal totalizează maximum 60 de puncte, reprezentând 60% din scorul final, iar criteriile de ordin financiar pot însuma 40 de puncte, ceea ce reprezintă 40% din nota finală.

Încadrarea debitorilor în categoria de risc corespunzătoare punctajului final, obținut ca urmare a evaluării celor opt criterii de risc, se va efectua în a patra etapă a procesului de analiză. În acest sens, am propus clasificarea debitorilor în trei categorii de risc fiscal, în vederea executării silite:

- risc fiscal mic, scor atribuit în intervalul 0 – 30 puncte;
- risc fiscal mediu, scor atribuit în intervalul 31 – 50 puncte;
- risc fiscal mare, scor atribuit în intervalul 51 – 100 puncte.

Încadrarea debitorilor într-una din cele trei categorii de risc fiscal are drept consecință alegerea metodelor de executare silită ce vor fi aplicate pentru fiecare caz în parte.

Analiza de risc efectuată în scopul executării silite a debitorilor reprezintă procesul de identificare a riscurilor de neplată a impozitelor. Acestea pot fi evaluate și gestionate pentru a

selecta cele mai eficiente metode de executare silită. Cele mai importante obiective ale procedurii propuse sunt diminuarea arieratelor fiscale și eliminarea unor posibile blocaje în activitatea contribuabililor cu un comportament fiscal corect, dar care se confruntă temporar cu lipsă de lichidități. Nu în ultimul rând, o abordare diferențiată a debitorilor, în funcție de riscul fiscal privind neplata obligațiilor fiscale, poate contribui la diminuarea costurilor de administrare și, implicit, a creșterilor colectării. Odată implementată, analiza de risc poate determina o alocare optimă a resurselor disponibile pentru activitățile investigative necesare a fi efectuate la contribuabilul care prezintă risc fiscal ridicat de neplată a obligațiilor fiscale.

Modelul de analiză de risc propus reprezintă un element de noutate în domeniul procedurii fiscale. În vederea verificării ipotezelor de lucru am realizat o serie de simulări, ale căror rezultate le prezentăm mai jos:

- 30% dintre cazurile analizate se încadrează în categoria risc fiscal mic;
- 50% în categoria risc fiscal mediu;
- 20% în categoria risc fiscal mare.

În completarea simulărilor efectuate, am efectuat o analiză privind vechimea debitorilor înregistrate de către societățile comerciale încadrate în categoria marilor contribuabili. Astfel, avem următoarele rezultate privind cei 440 de debitori mari contribuabili:

- 48% din totalul debitorilor înregistrează plăți restante la buget cu o vechime sub 30 de zile. Această categorie înregistrează numai 7,25% din totalul arieratelor.
- 13% din totalul debitorilor înregistrează obligații fiscale restante cu o vechime de până în 90 de zile, deținând 13,12% din volumul total al arieratelor.
- 10% din totalul debitorilor înregistrează restanțe cu o vechime între 91 și 180 zile. Această categorie de debitori deține 3% din totalul arieratelor.
- 29% din totalul debitorilor înregistrează restanțe mai vechi de 180 de zile. Această categorie de debitori deține peste 76% din volumul arieratelor.
- 87% din totalul arieratelor sunt înregistrate de 39% din contribuabili debitori ai Bugetului General Consolidat.

Astfel, propunerile de eficientizare a activității de colectare a impozitelor și taxelor sunt următoarele:

- a) Prioritizarea acțiunii de executare silită și orientarea acesteia către debitorii care prezintă risc fiscal ridicat de neplată a obligațiilor fiscale;
- b) Implementarea analizei de risc în funcție de care se alege cea mai eficientă metodă de executare silită și momentul în care aceasta se aplică;

c) Dezvoltarea activităților investigative ce țin de executarea silită a debitorilor, verificarea mecanismului decontărilor, ce categorii de încasări și plăți derulează debitorul, ordinea în care acestea sunt distribuite în scopul prioritizării plăților către buget;

d) Impulsionarea valorificărilor bunurilor sechestrate în cazul debitorilor care prezintă risc fiscal ridicat. O soluție este angajarea de evaluatori proprii la nivelul organelor fiscale, în scopul protejării interesului legitim al statului, în calitate de creditor;

e) Încheierea de protocoale de colaborare între Agenția Națională a Bunurilor Indisponibilizate și Direcția Executării Silite Cazuri Speciale, în scopul asigurării unei comunicări eficiente între cele două structuri, pentru a stabili o relație optimă, menită să sporească creșterea nivelului sumelor colectate provenind din infracțiuni;

f) Modificarea procedurii fiscale în scopul reglementării analizei de risc a debitorilor Bugetului General Consolidat;

g) Organizarea de cursuri destinate executorilor fiscali, având drept scop perfecționarea profesională a acestora;

h) Elaborarea unui act normativ nou, în materia bunurilor confiscate, care să corespundă exigențelor impuse de valorificarea rapidă, eficientă și transparentă a bunurilor confiscate, ținând seama de faptul că actualul temei legal nu mai este de actualitate;

i) Introducerea unor noi indicatori de performanță destinați măsurării performanței în domeniul executării silite a creanțelor fiscale;

j) Monitorizarea rezultatelor analizei de risc efectuate de activitatea de executare silită a creanțelor fiscale pentru 3 luni.

În cadrul celui de-al treilea capitol – *Metode de eficientizare a colectării impozitelor și taxelor*, am tratat fiscalitatea din punctul de vedere al procedurilor, al aspectelor de ordin legal și instituțional specifice mecanismului de administrare a impozitelor și taxelor. Astfel, am prezentat principalele procese de administrare, inventarierea și clasificarea acestora în procese de tip masiv și procese investigative, sens în care vom evidenția nevoile de dezvoltare ale instrumentelor și procedurilor de colectare a creanțelor fiscale. De asemenea, am prezentat aspecte privind evaziunea fiscală, colectarea creanțelor fiscale prin executare silită în statele membre ale Uniunii Europene și aspecte privind asistența reciprocă la recuperarea creanțelor fiscale în România.

Pentru a pune în evidență importanța re-proiectării inventarului principalelor procese de administrare fiscală, specifice colectării obligațiilor fiscale, am procedat la clasificarea acestora în două categorii: masive și investigative.

Procesul masiv de administrare fiscală reprezintă procesul de prelucrare și consolidare a informațiilor și datelor primare, efectuat printr-un șir de operațiuni repetitive care privesc întreaga populație, transformarea acestora în acte administrative fiscale și procedurale, utilizând modelele formularelor din domeniul colectării impozitelor și taxelor, operațiuni de generare automată din aplicațiile informatice de administrare a creanțelor fiscale, efectuate pe baza procedurilor formalizate specifice activităților în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Procesul investigativ reprezintă ansamblul activităților efectuate prin examinarea de înscrisuri, documente, registre, evidențe contabile, efectuarea de constatări factice pentru identificarea bunurilor, veniturilor și a sumelor impozabile, analiza datelor și informațiilor din gestiunea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, de la contribuabili, precum și din gestiunea altor persoane fizice și juridice, în scopul verificării stării de fapt fiscale a contribuabililor și fundamentării actelor administrativ - fiscale și procedurale.

Metodele de eficientizare a colectării veniturilor Bugetului General Consolidat pot fi, în opinia noastră, clasificate în patru categorii: măsuri de tip preventiv; măsuri de identificare a riscului fiscal; măsuri de investigare fiscală și măsuri de sancționare a neconformării fiscale.

În ceea ce privește categoria măsurilor de tip preventiv, aceasta cuprinde următoarele elemente:

- a) Modificările de tip legislativ destinate conformării fiscale;
- b) Consultarea cu reprezentanții mediului economic, a asociațiilor profesionale din domeniul contabil și audit, în legătură cu aspectele ce țin de fiscalitate;
- c) Crearea de instrumente electronice pentru depunere on-line a declarațiilor, precum și de comunicare electronică între contribuabil și administrația fiscală;
- d) Notificarea contribuabililor cu privire la termenele de declarare și de plată a impozitelor și taxelor: telefonic, prin e-mailuri, sms-uri și scrisori;
- e) Comunicarea noutăților și a demersurilor de urmat în materie fiscală, prin mass-media;
- f) Promovarea tematicilor de verificare ce urmează a fi efectuate de către fisc și a sancțiunilor ce pot fi aplicate în cazurile de neconformare;
- g) Efectuarea de întâlniri de asistență cu contribuabilii;
- h) Publicarea unor rapoarte care să conțină informații și promovarea de studii de caz privind rapoartele controalelor fiscale efectuate;
- i) Efectuarea de vizite de îndrumare fiscală la sediul contribuabilului;
- j) Promovarea de materiale, broșuri, ghiduri, având drept scop educarea fiscală a contribuabililor.

Măsurile de identificare a riscului fiscal implică definirea caracteristicilor segmentului de contribuabili cu potențial de nedeclarare a impozitelor și taxelor, a criteriilor și indicatorilor care definesc profilul de risc, a metodelor de culegere a datelor și informațiilor necesare stabilirii profilului de risc fiscal.

Măsurile de investigare fiscală privesc cele două aspecte ale neconformării, nedeclararea obligațiilor fiscale și neplata acestora. În funcție de cele două laturi ale neconformării fiscale, instrumentele de investigare utilizate sunt controalele efectuate de către organele de inspecție fiscală sau antifraudă fiscală, respectiv verificările efectuate de către organele de executare silită.

Măsurile de sancționare a neconformării fiscale sunt specifice tipului de neconformare constatată:

a) Neconformarea la declarare atrage stabilirea de amenzi contravenționale, diferențe de impozite și taxe, estimarea de prejudicii, formularea de sesizări penale pentru fapte de evaziune fiscală;

b) Neconformarea la plată a impozitelor și taxelor determină aplicarea procedurilor de executare silită asupra contribuabililor debitori, concretizate în instituirea de popriri, aplicarea de sechestre asupra bunurilor, valorificarea bunurilor sechestrate, aplicarea procedurilor de insolvență și declararea insolvenței debitorilor, formularea de sesizări penale având ca obiect sustragerea de la plata obligațiilor fiscale.

Referitor la metodele de prevenire și combatere a evaziunii fiscale, Fiscul mai are foarte multe de făcut în domeniul îndrumării, asistenței acordate contribuabililor și domeniul serviciilor asigurate pentru o corectă colectare a impozitelor și taxelor. În acest context, subliniem importanța efectuării de controale fiscale de tip preventiv, având, totodată, rolul de îndrumare a contribuabililor în aplicarea legislației fiscale. Prin urmare, subliniem următoarele:

- Atribuțiile controlului de tip preventiv pot fi exercitate de anumite departamente din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală.

- Redefinirea rolului și atribuțiilor D.G.A.F. trebuie realizată în cel mai scurt timp.

- Activitatea D.G.A.F. trebuie reglementată în concordanță cu realitățile economice și cu nevoia statului de a atrage venituri suplimentare la Bugetul General Consolidat.

- Trebuie aplicate metode adecvate de colectare a veniturilor în funcție de profilul de risc al contribuabilului, iar tratamentul fiscal să fie corespunzător comportamentului contribuabilului.

Definirea mai clară a atribuțiilor a D.G.A.F. ca fiind structură fiscală și nu de cercetare

penală, organul de control operativ cu atribuții fiscale, care are dreptul și responsabilitatea de a individualiza creanțe fiscale, ar avea efecte pozitive asupra încasărilor la buget. În acest mod, organul de control specializat în prevenirea și identificarea fraudei fiscale poate deveni eficientă, aplicând regulile stabilite de procedura fiscală și numai în cazurile în care se impune de procedura penală. Acest proces ar avea drept efect și o mai mare responsabilizare a inspectorilor antifraudă în ceea ce privește fundamentarea constatărilor și prevenirea abuzurilor; s-ar elabora o nouă lege a evaziunii fiscale, care să cuprindă trei părți: contravenții și sancțiuni aplicate acestora, infracțiuni și pedepse aplicate acestora, precum și responsabilitatea organelor fiscale în aplicarea legii, care pot fi pedepsite, sancționate, în funcție de gravitatea faptei (eroare, patimă, intenție, exces de zel).

Dacă luăm în calcul costul colectării sumelor provenind din prejudicii stabilite de către D.G.A.F., ținând seama numai de cheltuielile de personal, situația devine și mai îngrijorătoare. De asemenea, avem în vedere și cheltuielile angajate de alte instituții în derularea procesului penal, pentru a investiga, proba și stabili caracterul cert lichid și exigibil al prejudiciilor de natură fiscală, precum și durata îndelungată a derulării acestei proceduri. Astfel, apreciem că activitatea D.G.A.F. trebuie regândită și organizată pe principiul diferențierii abaterilor săvârșite de contribuabil în funcție de gravitatea acestora și gradul de pericol social și pe principiul eficienței.

În ceea ce privește derularea procedurilor de asistență reciprocă la recuperarea creanțelor fiscale, din analiza noastră au rezultat următoarele elemente:

- În perioada 01 ianuarie 2014 - 31 decembrie 2016, organele fiscale din România au încasat ca urmare a aplicării procedurii de asistență reciprocă la recuperare, creanțe fiscale în sumă totală de 1.922.092 euro și au transferat către alte state membre Uniunii Europene, suma de 3.706.051 euro.

- Sumele încasate reprezintă 53.75% din sumele transferate de România altor autorități fiscale ale Uniunii Europene.

- Încasările realizate de România în aceeași perioadă, ca urmare a asistenței reciproce la recuperare, reprezintă 0,04% din nivelul total al arieratelor recuperabile înregistrate, arieratele totale la bugetul general consolidat la 31 decembrie 2016, fiind de 4 857 mil. euro.

- Utilizarea redusă a instrumentului privind asistența reciprocă la recuperare de către organele fiscale din România poate constitui o explicație privind nivelul redus al colectării impozitelor și taxelor, fapt reflectat în nivelul ridicat al arieratelor B.G.C..

Lipsa de eficiență a autorităților fiscale din România, în utilizarea asistenței reciproce la recuperarea creanțelor de natură fiscală, poate fi explicată prin lipsa de experiență a

autorităților fiscale din România și prin alocarea unui număr redus de personal acestor activități. Prin urmare, în vederea impulsivării utilizării asistenței reciproce la recuperarea creanțelor fiscale născute în România, considerăm necesară:

- Analiza eficienței formelor de executare silită aplicate pe teritoriului României, la principalii debitori ai B.G.C., care au asociați, administratori sau parteneri semnificativi persoane fizice sau juridice străine;
- Demararea urgentă a măsurilor prevăzute de procedurile de asistență la recuperare în cazurile în care sumele încasate prin executare silită în România nu asigură recuperarea creanțelor fiscale restante;
- Alocarea unui număr de personal corespunzător, ținând seama de numărul de debitori și complexitatea cauzelor;
- Formarea de personal specializat în domeniul asistenței reciproce la recuperarea sumelor de natura creanțelor fiscale.

În al patrulea capitol, *Indicatori utilizați în analiza performanței Agenției Naționale de Administrare Fiscală*, ne-am propus să prezentăm o estimare privind colectarea veniturilor Bugetului General Consolidat. În acest sens, am propus un set de recomandări, noi instrumente și proceduri care să contribuie la evaluarea eficienței activității de colectare a veniturilor Bugetului General Consolidat.

Analiza noastră a relevat faptul că veniturile bugetare nete colectate au crescut în perioada 2010 - 2014 cu 49,5%. Performanța fiscală este evaluată în România printr-un set de indicatori de performanță. În opinia noastră, principalii indicatori pot fi structurați, în funcție de obiectul acestora, în 6 categorii:

- a) Veniturile programate sunt evaluate prin gradul de realizare a veniturilor programate (valori brute, valori nete și venituri din vamă).
- b) Arieratele sunt evaluate prin dinamica arieratelor recuperabile aflate în sold în perioada de raportare și prin rata de colectare a arieratelor.
- c) Executarea silită – prin ponderea încasărilor din executare silită în total venituri încasate și prin gradul de încasare a arieratelor prin executare silită.
- d) Inspekția fiscală este evaluată prin sumele atrase suplimentar pe inspector, respectiv pe o inspekție, distinct pentru persoane fizice, juridice și persoane nerezidente.
- e) Conformarea voluntară la plata obligațiilor fiscale – prin gradul de conformare la plata impozitelor și taxelor.
- f) Conformarea voluntară la depunerea declarațiilor fiscale – prin gradul de conformare la depunerea declarațiilor fiscale, respectiv gradul de procesare în termen a acestora.

Eficiența și eficacitatea colectării veniturilor bugetare sunt măsurate cu ajutorul costului colectării, căruia îi sunt asociați următorii indicatori: lei cheltuiți la 1 milion lei venituri bugetare nete; cheltuieli cu personalul la 1 milion lei venituri bugetare nete; venituri bugetare nete colectate la număr de personal și venituri bugetare nete colectate la numărul de contribuabili.

Din analiza modului de determinare a indicatorilor asociați costului colectării rezultă că spre deosebire de indicatorii de performanță, Agenția Națională de Administrare Fiscală nu măsoară eficiența și eficacitatea din perspectiva proceselor interne, ci numai la nivel global. În opinia noastră, este necesară măsurarea eficienței și eficacității activităților de bază, semnificative, ca urmare a examinării sistematice a atribuțiilor pe care le exercită Fiscul.

În aceste condiții se impune efectuarea unei analize critice a modului în care diferitele componente ale activității fiscale își îndeplinesc funcțiile. Această abordare are în vedere urmărirea elementelor de termene, calitate și costuri, pentru a putea efectua analiza valorii globale, dar și analiza detaliată a valorii individuale atribuită principalelor activități.

O măsurare corespunzătoare a costului colectării implică evaluarea eficienței și eficacității fiecărei activități principale (colectarea, inspecția fiscală, activitatea vamală, activitatea antifraudă fiscală), sens în care ne propunem construirea de noi indicatori care să răspundă acestei cerințe, după cum urmează:

A. Costul colectării înregistrat de activitatea de inspecție fiscală

- Costul total al colectării sumelor suplimentare stabilite de activitatea de inspecție fiscală (a1) - lei la 1 milion venituri bugetare stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale.

- Cheltuieli cu personalul activității de inspecție fiscală la 1 milion lei sume suplimentare stabilite (a2).

B. Costul colectării înregistrat de activitatea de executare silită

- Costul total al colectării sumelor încasate prin executare silită - lei cheltuiți la 1 milion lei venituri bugetare încasate din executare silită (g1).

- Cheltuieli cu personalul activității de executare silită la 1 milion lei venituri încasate prin executare silită (g2).

Eficiența și eficacitatea colectării veniturilor bugetare de către instituțiile fiscale nu înseamnă numai creșterea în cifre absolute a încasărilor la Bugetul General Consolidat. Eficiența proceselor interne trebuie măsurată pe întreg fluxul operațional, iar aceasta presupune construirea și implementarea unui nou set de indicatori, în care costul colectării principalelor activități ale administrației fiscale prezintă o importanță deosebită.



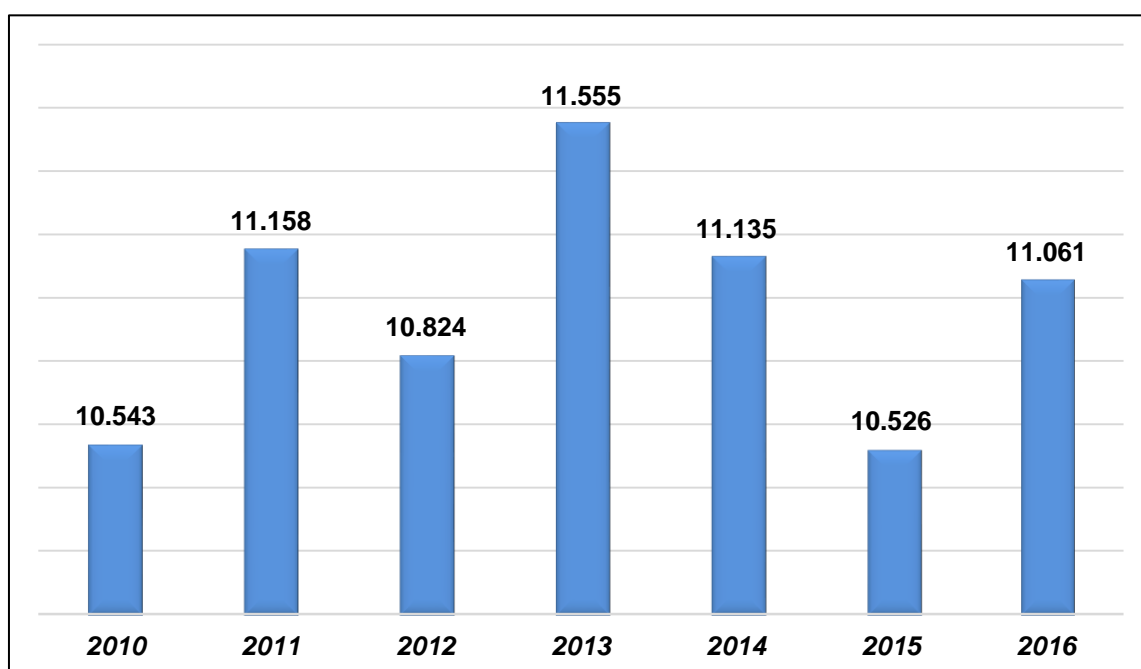
Alegerea inspecției fiscale și a executării silită ca și componente vizate de indicatorii nou propuși este determinată de faptul că aceste activități implică muncă de calitate, operațiuni calitative, bazate pe procese de investigare. Indicatorii nou propuși pot fi implementați atât la nivel național, cât și regional și local (administrații fiscale județene, servicii fiscale orășenești etc.).

Utilizarea acestor indicatori poate asigura atât analiza dinamicii valorilor înregistrate, cât și posibilitatea comparării eficienței și eficacității diferitelor organe fiscale, distinct pentru Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv pentru Activitatea de Executare Silită.

Considerăm că, în afara variabilelor identificate de noi în construirea acestor indicatori, pot fi găsite și alte elemente de influență, care să contribuie la perfecționarea și dezvoltarea modului de măsurare a eficienței activității de inspecție fiscală și a celei de executare silită. Astfel, devine posibilă o măsurare a eficienței și a eficacității mai analitică, mai transparentă și, mai ales, care să ofere posibilitatea acțiunilor de reducere a costului în administrația fiscală prin identificarea pârghiilor de acțiune.

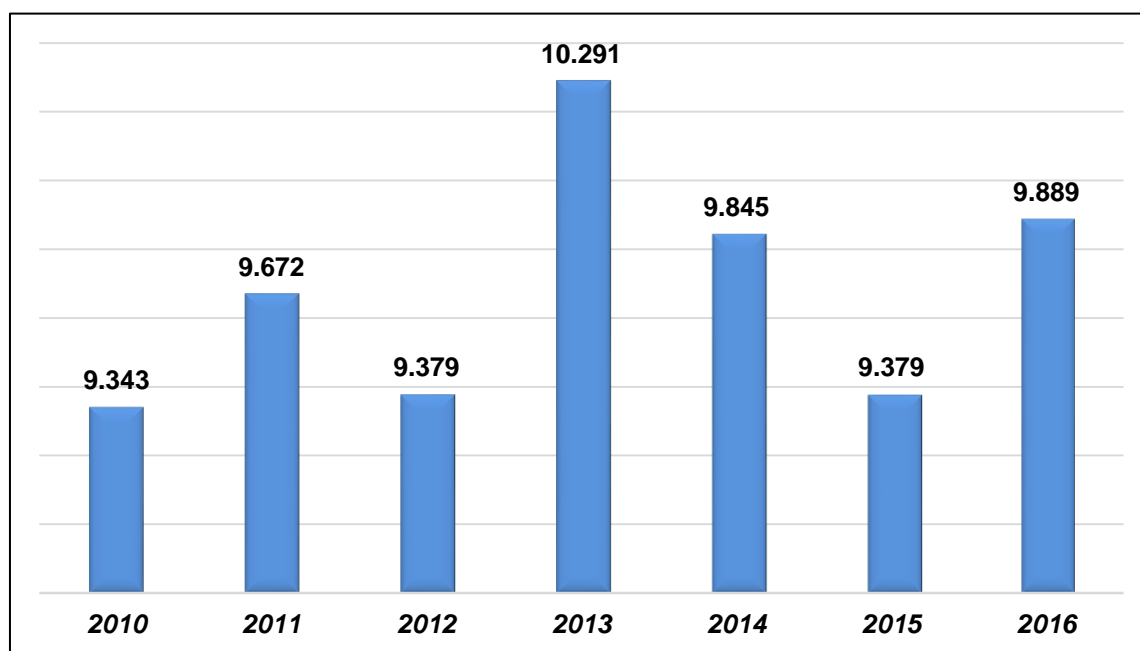
Nivelul global al costului colectării este de 11.061 lei cheltuiți la 1 milion lei venituri bugetare nete și de 9.889 lei cheltuieli de personal la 1 milion lei venituri bugetare nete. Evoluția în timp a costului colectării este surprinsă în Figura a. și Figura b.

**Figura a. Nivelul costului colectării - lei cheltuiți la 1 milion lei venituri bugetare nete (lei)**



*Sursa: datele autorului, conform evidențelor A.N.A.F.*

**Figura b. Nivelul costului colectării - cheltuieli de personal la 1 milion lei venituri bugetare nete (lei)**



*Sursa: datele autorului, conform evidențelor A.N.A.F.*

Prin comparație, am calculat următorii indicatori privind eficiența și eficacitatea pentru fiecare activitate principală:

- Costul total al colectării sumelor suplimentare stabilite de activitatea de inspecție fiscală (a1) este de 25.119,45 lei.

- Cheltuielile cu personalul activității de inspecție fiscală la 1 milion lei sume suplimentare stabilite (a2) sunt de 22.208,55 lei.

- Costul total al colectării sumelor încasate prin executare silită - lei cheltuiți la 1 milion lei venituri bugetare încasate din executare silită (g1) este de 10.913,64 lei.

- Cheltuielile cu personalul activității de executare silită la 1 milion lei venituri încasate prin executare silită (g2) sunt de 9.648,94 lei.

Din analizele noastre rezultă că cele două structuri fiscale, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, care atrag la buget 62,5% din totalul veniturilor colectate, au avut alocate resurse umane de numai 16,76% din totalul acestora. Celelalte structuri fiscale contribuie cu 37,5%, în veniturile colectate la nivel național și au repartizată 83,3% din resursa umană angajată de Agenție. Astfel, identificăm următoarele concluzii:

a) Fiscul se confruntă din acest punct de vedere cu o gravă problemă, aspect ce va deveni acut în contextul informatizării.

b) Reproiectarea proceselor interne de administrare fiscală și transformarea unei părți importante din aceasta în procese masive va pune în evidență supradimensionarea numărului de personal și implicit a costului colectării.

c) Ținând seama de efectele sociale pe care le va crea repartizarea justă a numărului de personal al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, guvernării trebuie deja să inițieze un plan de măsuri pe termen mediu și lung.

Pornind de la importanța pe care o are principalul indicator de performanță măsurat de Agenția Națională de Administrare Fiscală – încasările de natură fiscală realizate și ponderea acestora în produsul intern brut (PIB), am realizat o estimare pentru perioada 2017-2019. Aceasta are la bază relațiile funcționale între două variabile: gradul de conformare voluntară la plata obligațiilor fiscale și gradul de încasare a arieratelor, precum și legătura acestora cu încasările totale realizate la Bugetul General Consolidat.

Estimarea veniturilor ce urmează a fi încasate în perioada 2017-2019 a avut în vedere următoarele ipoteze de lucru:

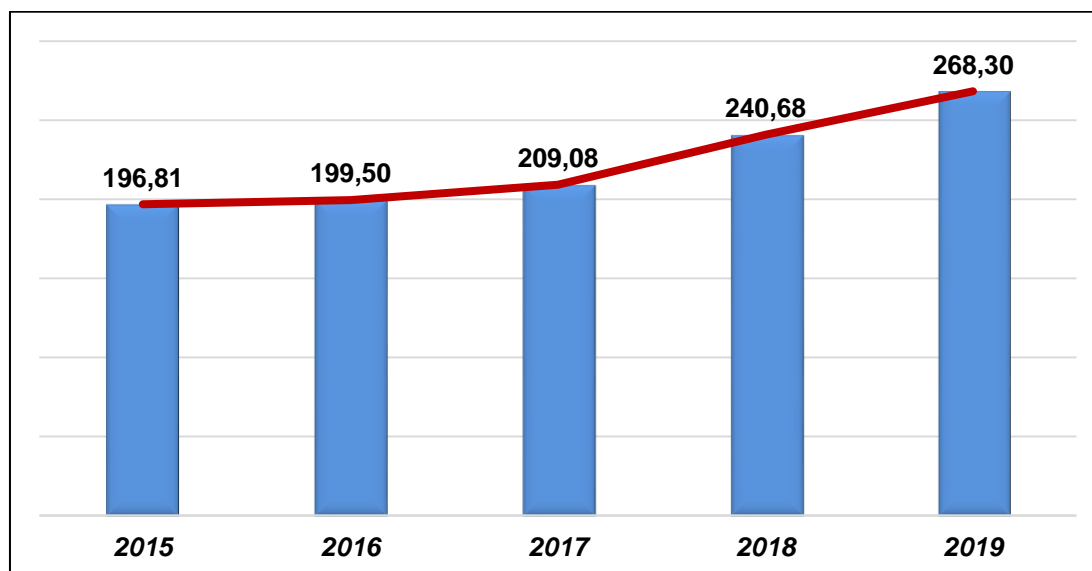
- Cele două variabile influențează nivelul încasărilor colectate în ideea potrivit căreia creșterea gradului de conformare voluntară la plata obligațiilor fiscale și creșterea ponderii încasărilor din arierate în total arierate înregistrate în cursul perioadei analizate determină creșterea încasărilor la Bugetul General Consolidat.

- Încasările din arierate sunt influențate de o cotă variabilă, respectiv Ponderea încasărilor din executare silită în total arierate înregistrate.

Ca urmare a estimării realizate, a rezultat că în perioada 2017-2019, comparativ cu perioada 2015-2016, nivelul veniturilor încasate poate înregistra o importantă creștere de la 196,81 mld. lei în anul 2015, la 268,30 mld. lei în anul 2019, procentul de creștere fiind de 36,23%. Evoluția veniturilor încasate/estimate a se încasa se prezintă conform graficului de mai jos. În ceea ce privește ponderea veniturilor încasate în PIB, aceasta înregistrează o evoluție ascendentă, de la 27,71% în anul 2015 la 29,38% în anul 2019.

De asemenea, gradul de încasare a potențialului de colectare, determinat prin însumarea obligațiilor fiscale declarative și soldul arieratelor rămase de recuperat la începutul perioadei, înregistrează o creștere semnificativă, de la 89,68% în anul 2015 la 94,74% în anul 2019.

**Figura c. Evoluția veniturilor încasate/estimate**



*Sursa: datele autorului, conform evidențelor A.N.A.F.*

Estimarea veniturilor Bugetului General Consolidat pentru perioada 2017-2019 pune în evidență influența pe care gradul de conformare voluntară la plata obligațiilor fiscale, încasările din arierate, precum și încasările din executare silită o au în dinamica acestui indicator.

De asemenea, s-a confirmat ipoteza de lucru potrivit căreia creșterea economică reflectată în creșterea nivelului produsului intern brut determină creșterea impozitelor și taxelor declarate. Cu toate acestea, pentru a realiza o colectare eficientă a veniturilor Bugetului General Consolidat, este necesară, pe de o parte, îmbunătățirea conformării la plata acestora și, pe de altă parte, perfecționarea mecanismelor de executare silită.

Capitolul final al cercetării noastre, intitulat *Concluzii finale, contribuții personale și dezvoltări ulterioare*, evidențiază modul în care mecanismele fiscale determină cuantumul impozitelor și taxelor colectate. De asemenea, am prezentat concluziile noastre asupra temei *Eficiența colectării veniturilor Bugetului General Consolidat al României, țară membră a Uniunii Europene*, insistând pe modul în care analiza de risc al debitorilor Bugetului General Consolidat influențează nivelul arieratelor fiscale.

Actualitatea rolului fiscal al statului de a nu reglementa și practica o fiscalitate excesivă, represivă și care poate obtura mediul de afaceri producător de venituri și implicit de impozite și taxe, impune asigurarea stabilității bugetare prin crearea unui cadru instituțional și a unui climat de afaceri favorabil, precum și proceduri simplificate în materie fiscală. Intervenția statului în economie se realizează prin intermediul politicilor economice și, în principal, prin

politicile fiscale, dar este în egală măsură important să fie aplicat un program de reformare a sistemului de administrare a impozitelor și taxelor.

Coroborând datele disponibile, rezultă că, la nivelul anului 2017, România deține una dintre cele mai mici poveri fiscale din punct de vedere al nivelului de impozitare, având cote mici de impozitare, atât la impozitele directe, cât și la cele indirecte.

În acest context, eficiența colectării veniturilor Bugetului General Consolidat al României poate fi realizată prin modernizarea sistemului de administrare fiscală. Acest proces, așa cum rezultă din studiul efectuat, implică schimbări majore în abordarea și aplicarea bunelor practici europene și internaționale. Debirocratizarea și simplificarea procedurilor pot contribui la creșterea conformării fiscale. Sunt necesare, însă, și schimbări în abordarea proceselor de colectare din perspectiva acțiunilor specifice organelor fiscale pe linia neconformării la declarare și la plată.

Eficientizarea colectării impozitelor și taxelor presupune intervenția asupra reglementarilor fiscale, metodelor de colectare și resurselor alocate, astfel încât să se asigure o cât mai reală identificare a masei impozabile și, implicit, a impozitelor și taxelor datorate Bugetului General Consolidat. În concluzie, propunem următoarele măsuri:

1. Elaborarea unei noi legi privind combaterea evaziunii fiscale.
2. Efectuarea de controale fiscale de tip preventiv.
3. Extinderea proceselor masive de prelucrare, generare și comunicare a actelor administrativ fiscale.
4. Implementarea unui sistem informatic integrat, care să susțină funcțiile operaționale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală.
5. Organizarea activității de executare silită în funcție de profilul de risc al debitorilor.
6. Demararea urgentă a măsurilor prevăzute de procedurile de asistență reciprocă la recuperare în cazurile în care sumele încasate prin executare silită în România nu asigură recuperarea creanțelor fiscale restante.
7. Promovarea mecanismului eșalonărilor la plata obligațiilor fiscale.
8. Realizarea unui inventar al societăților comerciale din punct de vedere al situației financiare a acestora.

Concluzionând, aceste măsuri pot conduce la fluidizarea fluxurilor financiare și la diminuarea blocajelor create și pot avea drept consecință creșterea încasărilor la Bugetul General Consolidat. Se creează, astfel, premisele dezvoltării unei economii sănătoase și a unui mediu concurențial la nivel macroeconomic.

**BIBLIOGRAFIE:**

<b>CĂRTI DE SPECIALITATE</b>		
1	Adams, C	For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization, Madison Books, New York, 1994
2	Anghelescu, C., Socol, C., Socol, A. G.	Politici economice, Editura Economică, București, 2009
3	Banciu T. D.	Politici Fiscale Europene, Editura Salgo, Sibiu, 2011
4	Baziadoly S	Les finances publiques, Ed. Press Universitaires de France, Paris, 2004
5	Bacescu M., Bacescu-Carbunaru A.	Politici macroeconomice de integrare a României în Uniunea Europeană, Editura Economică, București, 2008
6	Bernardi L., Profeta P.	Tax Systems and Tax Reforms în Europe, Rondledge, London, 2004
7	Biriș, G.	Despre fiscalitate și competitivitate: principii, probleme, soluții, Editura Universul Juridic, București, 2012
8	Biriș, G., Patroi, D.	Controverse actuale în fiscalitate. Comentarii și soluții, Editura C.H. Beck, București, 2011.
9	Bistriceanu, Ghe.	Sistemul fiscal al României, Editura Universitară, București, 2010
10	Boldrin, M ., Canova, F.	Income disparities and regional policies, Economic Policy, 2001
11	Brezeanu, P.	<i>Finante Europene</i> , Editura C.H. Beck, București, 2007
12	Brezeanu, P.	Fiscalitate. Concepte, teorii, politici și abordări practice, Editura Wolters Kluwer, București, 2010
13	Comaniciu, C.	Orientări în labirintul fiscal, ediția a 2-a revizuită, Editura Universității Lucian Blaga din Sibiu, 2011
14	Comaniciu, C.	Considerations regarding the Romanian fiscal and budgetary reform în accordance with the E.U. requirements," MPRA Paper 3430, University Library of Munich, Germany
15	Craig, P.	EU Administrative Law, Oxford University Press, Oxford, 2006
16	Daily W F.	Stand up to IRS, 10th Edition, Nolo Publishing, USA, 2012
17	Dobrotă, Niță	Dicționar de Economie, Editura Economică, București, 1999
18	Doernberg, L. R.	International Taxation edition 8, Ed. Thomson West, SUA, 2009
19	Dragoescu E.	Finanțe publice, Editura Dimitrie Cantemir, Târgu Mureș, 2006
20	Gaftonic, S.	Finanțe internaționale, Editura Economică, București, 2000
21	Gheorghe, I., A.	Finantele și politicile financiare ale întreprinderilor, Editura Economică, București, 2001
22	Galbraith, J., K.	Societatea Perfectă, La ordinea zilei; binele omului, Editura Eurosong & Book, București, 1997
23	Gouadain, D.	L'integration fiscale des groupes societates, Masson, Paris, 2006
24	Grigorie-Lacrita, N.	Fiscalitatea. Soluții la probleme controversate, Editura Tribuna Economică, București, 2005

25	Gruber, J.	Public Finance and Public Policy, Worth Publishers, 2005
26	Hilton, R. H., Maher, H.W., Geso, F., S.	Cost Management. Strategies For Business Decision, Mc Graw, Hill Irwin, 2003
27	Iordache, E.	Manualul specialistului în fiscalitate – Editura Irecson, București, 2005
28	James, S.	A dictionary of taxation, Edward Elgar Publishing, 1998
29	Lacrita, N. G., Ungureanu, M., A.,	Dicționar legislativ fiscal, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2009
30	Lacrita, N. G., Ungureanu M. A.	Dicționarul Codului de Procedură Fiscală, Editura. Sitech 2010
31	Laffan, B.	The Finances of The European Union, Macmillan Press, Basingstroke, 1997
32	Lazăr, S.	Sisteme fiscale comparate, Metode și practici internaționale, Ed. Wolters Kleiner, București 2010
33	Lewis, A.	The Psychology of Taxation, Ed. Martin Robertson, Oxford, 1982
34	Linder, J.	Conflict and change în E.U., Budgetary Politics, Routledge, London, 2005
35	Luc de Broe	Abuzul de drept comunitar în domeniul TVA și al evaziunii fiscale, Editura Confisc, București, 2015
36	Marino, G.	Paradisi e paradossi fiscali. Il rovescio del diritto tributario internazionale, Ed. Egea, Milano, 2009
37	Mandoiu, N.	Deciziile Curții Europene de Justiție privind TVA, Editura Confisc, 2011
38	Melreevy, C.	Tax harmonisation - No thanks, Europene Business Initiative în Taxation, Brussels, 2005
39	Minea, M. S.	Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III, Editura Rosetti, București, 2006;
40	Moldovan, I.	Finanțe publice și autonomie locală, Editura Continent, Sibiu, 2002
41	Montier J., Morse G., Williams D.	Principles of Tax Law, Thomson, Sweet and Maxweel, London, 2004
42	Moșteanu, N. R.	Finanțe publice, Editura Universitară, București, 2011
43	Moșteanu, N. R.	Tehnici fiscale – Fiscal tehniques (editie bilingva: romana engleza), Ed. Universitara, București, 2011
44	Moșteanu, T.	Finanțe publice, ediția a 3-a, Editura Universitară, București, 2008
45	Musgrave, P.B	Public Finance în theory and practice, McGrawHill Book, New York, 1984
46	Muzellec, R.	Finances publiques, Sirey, Paris, 1993
47	Nerudova, D.	Tax harmonization în the EU, 2008
48	Nicolaescu, E.	Fiscalitate comparată, Editura Pro Universitaria, București, 2012
49	Norton, D.P.	Managing Strategy is Managing Change, Harvard Business School, Balance Scorecard Report, 2002
50	Oprean, C.	Metode și Tehnici ale Cunoașterii Științifice, Editura Universității Lucian Blaga din Sibiu, 2006
51	Penu, D.	Politica ficală în domeniul impozitelor indirecte în România, în contextul procesului de integrare în Uniunea Europeană, Editura Pro Universitaria, 2014
52	Popescu, D.	Istoria economiei naționale, Editura Alma Mater, Sibiu, 2000

53	Popescu, L.	Managementul instituțional și administrativ, Editura Academică
54	Puncel, L.	Audit Procedures, Ed. Wolters Kluwer, Chicago, 2008
55	Razin, A., Slemrod, J.	Taxation în the global economy Ed. The University of Chicago Press - Chicago și Londra 1992
56	Rohatgi, R.	International Taxation, BNA International, London, vol I, 2005
57	Rolfe, T.	Financial accounting and tax principles, Ed. Cima Publishing, Burlington, 2006
58	Sozza, G.	La fiscalita internazionale, Edizioni Fag, Milano, 2010
59	Schenk, A.	Value Added Tax. A Comparative Approach, Cambridge University Press, 2015.
60	Șaguna, D. D.	Drept financiar și fiscal european, Editura CH Beck, București, 2010
61	Tatu L., Șerbănescu C., Ștefan D., Vasilescu D., Nica A.	Fiscalitatea de la lege la practică, Editura C.H. Beck, București, 2013
62	Ungureanu, D. M., coord. Nedelescu M.D.,	Fiscalitate, Editura Universitară, București, 2015
63	Ungureanu, M. A.	Politici și Practici Financiare, Editura Universitară, București, 2013
64	Ungureanu, M. A.,	“Finante publice – sinteza și aplicatii”, Ediția a III – a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009
65	Ungureanu, D. M.	Analiza echilibrelor la nivelul bugetului comunitar din perspectiva statutului României de țară membră a Uniunii Europene, Editura Eftimie Murgu, Reșița, 2012
66	Văcărel, I.	Finante publice, Ed. Didactica și pedagogica, București, 2008
67	Vintilă, G.	Fiscalitate, metode și tehnici fiscale, Editura Economică, București, 2004
68	Vlcek, W.	Offshore and small states: Sovereignty, size and money, Ed. Palgrave Macmillan, New York, 2008
69	Wiley, P	Gaap Policies and Procedures, Ed. John Wiley and Sons, New Jersey, 2007
<b><i>RAPOARTE, REGULAMENTE, STRATEGII</i></b>		
70	***	Regulamentul (UE) nr 904/2010 al Consiliului din 7.10.2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată
71	***	Strategia de Administare Fiscală 2013-2017, Agenția Națională de Administrare Fiscală
72	***	Planul Național de Dezvoltare 2007-2013 – elaborat de Guvernul României
73	***	Raport Strategic Național 2012 – elaborat de Guvernul României
74	***	Annual report 2012 on the European Union’s development and external assistance policies and their implementation în 2011 - European Commission
75	***	Raport asupra stabilității financiare, BNR
76	***	Raportul FMI “World Economic Outlook”;
77	***	Raport Anual 2013 – elaborat de Consiliul Fiscal
78	***	Raport Anual 2014 – elaborat de Consiliul Fiscal
79	***	Raportul Paying Taxes 2014



80	***	Raportul Paying Taxes 2015
81	***	Revista de finanțe publice și contabilitate
82	***	Reviata Euroeconomia XXI, Sibiu, 2008-2012
83	***	Revista Tribuna Economică
84	***	Journal of Finance
<b>LEGISLAȚIE</b>		
85	***	Legea nr 82/1991 a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare
86	***	Legea nr. 500 din 11 iulie 2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare
87	***	Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare
88	***	Legea nr 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare
89	***	Codul vamal – Legea nr 86/2006, cu modificările și completările ulterioare
90	***	Legea responsabilității fiscal – bugetare nr. 69/2010
91	***	Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală
92	***	Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal
93	***	O.G. nr 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare
94	***	H.G. nr 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare
95		H.G. nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare
96		H.G. nr 520/2013 privind organizarea și funcționarea ANAF
97	***	Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglemntărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare
<b>LUCRĂRI FUNDAMENTALE</b>		
98	***	Constituția României
99	***	Dicționarul Explicativ al limbii române
<b>SITE-URI</b>		
100	***	<a href="http://www.bnr.ro">www.bnr.ro</a>
101	***	<a href="http://www.anaf.ro">www.anaf.ro</a>
102	***	<a href="http://www.infoeuropa.ro">www.infoeuropa.ro</a>
103	***	<a href="http://www.insse.ro">www.insse.ro</a>
104	***	<a href="http://www.consiliulfiscal.ro">www.consiliulfiscal.ro</a>
105	***	<a href="http://www.zf.ro">www.zf.ro</a>
106	***	<a href="http://www.capitalul.ro">www.capitalul.ro</a>
107	***	<a href="http://www.wall-street.ro">www.wall-street.ro</a>
108	***	<a href="http://www.financiarul.ro">www.financiarul.ro</a>
109	***	<a href="http://www.fmi.ro">www.fmi.ro</a>
110	***	<a href="http://www.imf.org">www.imf.org</a>
111	***	<a href="http://www.europa.eu">www.europa.eu</a>