

Rolul impozitelor de mediu în finanțarea programelor de protecția mediului

The role of environmental taxes in financing environmental protection programs

Lect. univ. dr. **Marilena ENE***
Universitatea din București
Facultatea de Drept

Abstract

The main ideas in this article were presented at the tenth edition of the National Conference on Fiscal Law, organized in Timisoara on October 13-14, 2023. The purpose of the presentation, later developed in this article, was to launch a new topic of debate, which seems to be ignored in Romania, namely what fiscal measures must be taken at national level for Romania to obtain the public funds necessary for the implementation of the Union environmental objectives.

Being a work in the field of tax law, we did not intend to carry out an analysis of environmental policy, but we only introduced some general elements necessary to emphasize the importance of the topic on the environmental taxes.

In this article, we found it useful to start with the first step, namely, to identify what environmental taxes are currently in force in EU, whether Romania has adopted such taxes and how it uses them, with the hope that in the future the national legislator will correct some of the errors identified in this analysis.

Keywords: *environmental protection, environmental taxes, energy taxes, transport taxes, pollution taxes, resources taxes.*

Rezumat

Ideile principale din cadrul acestui articol au fost prezentate la cea de-a X-a ediție a Conferinței Naționale de Drept Fiscal organizată la Timișoara în perioada 13-14 octombrie 2023. Scopul prezentării, ulterior dezvoltată în acest articol, a fost de a lansa un nou subiect de dezbatere, care pare a fi ignorat în România, anume ce măsuri fiscale trebuie adoptate la nivel național pentru ca România să obțină fondurile publice necesare punerii în aplicare a obiectivelor de mediu unionale.

Fiind vorba de o lucrare în domeniul dreptului fiscal, nu ne-am propus să realizăm o analiză a politicii de mediu, ci doar am introdus câteva elemente generale necesare pentru a sublinia importanța subiectului privind impozitele de mediu.

În acest articol am considerat util să începem cu primul pas, anume să identificăm ce sunt impozitele de mediu în UE, dacă România a adoptat astfel de impozite și cum le utilizează, cu speranța că în viitor legiuitorul național va corecta unele dintre erorile identificate în cadrul acestei analize.

Cuvinte-cheie: *protecția mediului, impozite de mediu, impozite pe energie, impozite pe transport, impozite pe poluare, impozite pe resurse.*

1. Aspecte introductive

* marilena.ene@drept.unibuc.ro

Protecția mediului și neutralitatea climatică sunt unele dintre subiectele cele mai discutate și dezbătute atât în presă, cât și în cadrul politicilor publice ale Statelor Membre ale Uniunii Europene.

În anul 2019, Comisia Europeană¹ a lansat o nouă provocare sub denumirea „Pactul ecologic european” (European Green Deal), completată cu pachetul legislativ denumit „Pregătiți pentru 55” („Fit for 55”) prin care s-a propus ca la nivelul UE până în anul 2030 să se reducă emisiile de gaze cu efect de seră, comparativ cu nivelurile înregistrate în anul 1990 de cel puțin 50% și „care să tindă spre 55%”.

Toate statele membre au agreeat prin Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) să adopte la nivel național și unional toate măsurile necesare îndeplinirii obiectivelor politicii de mediu înscrise în art. 191, care presupun:

„Conservarea, protecția și îmbunătățirea calității mediului; ocrotirea sănătății persoanelor; utilizarea prudentă și rațională a resurselor naturale; promovarea pe plan internațional a unor măsuri destinate să contracareze problemele de mediu la scară regională sau mondială și în special lupta împotriva schimbărilor climatice”.

Realizarea acestor obiective presupune ca Statele Membre să fie de acord cu propunerile elaborate de către Comisia Europeană ce includ și modificări în cadrul politicilor economice și, în al doilea rând, să fie identificate la nivel național și unional surse de finanțare pentru acoperirea costurilor necesare implementării obiectivelor de mediu.

În cadrul acestei lucrări nu este inclusă o analiză a politicii de mediu a Uniunii Europene, respectiv a obiectivelor asumate în vederea realizării provocării de reducere a nivelului emisiilor de gaze cu efect de seră, fiind domeniul de cercetare pentru specialiștii în dreptul mediului.

Scopul acestui articol este de a lansa un nou subiect de dezbatere, care pare a fi ignorat în România, anume ce măsuri fiscale trebuie adoptate la nivel național pentru a deține fondurile publice necesare punerii în aplicare a obiectivelor de mediu unionale. Chiar dacă răspunsul este complicat, totuși ne propunem să identificăm, pentru început, care sunt sursele de finanțare actuale și cum le utilizează România la acest moment cu speranța că în viitor legiuitorul național va aplica unele dintre propunerile identificate în cadrul acestei analize sau va găsi altele și mai potrivite.

Importanța identificării surselor de finanțare necesare îndeplinirii obiectivelor de mediu este evidentă dacă ne raportăm la Planul Național de Redresare și Reziliență al României (PNRR)², aprobat de către Consiliu prin Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 29 octombrie 2021. În cadrul analizei efectuate la nivelul Uniunii Europene, România a primit următoarele recomandări:

- a) să adopte măsurile fiscale³ pentru a înceta situația de deficit public excesiv până în 2024;
- b) să elimine treptat măsurile în vigoare de sprijin în domeniul energiei;
- c) să finanțeze investițiile publice naționale și să asigure absorbția eficientă a granturilor acordate în cadrul Mecanismului de redresare și reziliență implementat prin Regulamentul (UE) 2021/241⁴ și a altor fonduri unionale pentru a promova tranziția verde și digitală;
- d) să reducă dependența de combustibilii fosili și să accelereze tranziția energetică spre energie verde;
- e) să intensifice eforturile în materie de politici care vizează furnizarea și dobândirea competențelor necesare pentru tranziția verde.

¹ Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliul European, Consiliu, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor, COM(2019) 640 din 11 decembrie 2019, *Pactul ecologic european*.

² <https://mfe.gov.ro/pnrr/>.

³ Guvernul României a propus și au fost adoptate Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 977 din 27 octombrie 2023) și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1139 din 15 decembrie 2023).

⁴ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 57, din 18 februarie 2021.

Implementarea acestor recomandări la nivel național presupune, așa cum am este evident, fonduri publice pe care România trebuie să le dețină în completarea fondurilor unionale, care nu asigură o finanțare integrală a proiectelor pe care România trebuie să le realizeze.

Unul dintre cei șase piloni menționați în PNRR cuprinde activitățile pe care România și le-a propus să le realizeze pentru a îndeplini obiectivul major UE privind tranziția verde, ce cuprinde *„reforme și investiții în tehnologii și capacități verzi, inclusiv în biodiversitate, eficiență energetică, renovarea clădirilor și economia circulară, contribuind în același timp la obiectivele Uniunii privind clima, promovând creșterea sustenabilă, creând locuri de muncă și menținând securitatea energetică”*, grupate pe șase componente: C1. Managementul apei; C2. Păduri și protecția biodiversității; C3. Managementul deșeurilor; C4. Transport sustenabil; C5. Valul Renovării; C6. Energie.

Din perspectiva analizei efectuate de către Comisia Europeană cu privire la stadiul implementării politicilor de mediu, cu privire la toate cele șase elemente componente menționate în PNRR au fost identificate probleme, așa cum rezultă din Raportul de țară publicat în 8 septembrie 2022⁵:

a) necesitatea îmbunătățirii „gestionării deșeurilor, în special prin reducerea cantității de deșeuri depozitate și prin creșterea cantității de deșeuri colectate separat în vederea creșterii gradului de reciclare”;

b) obligația de a finaliza rețeaua „Natura 2000 prin abordarea deficiențelor rămase în componenta acestora referitoare la siturile de importanță comunitară (SIC), asigurarea adoptării planurilor de gestionare care nu au fost încă adoptate și a elaborării de obiective de conservare specifice fiecărui sit, stabilirea de măsuri de conservare pentru toate siturile Natura 2000 și asigurarea gestionării eficiente a rețelei”;

c) obligația de a „reduceră emisiile de particule în suspensie și de dioxid de azot prin reducerea aglomerării traficului și prin luarea de măsuri suplimentare în domeniul energiei;

d) creșterea gradului de conformitate cu legislația UE în materie de ape uzate urbane, în vederea atingerii obiectivelor UE;

e) îmbunătățirea epurării apelor uzate urbane prin realizarea investițiilor corespunzătoare;

f) îmbunătățirea coordonării și consolidarea capacității administrative a autorităților și agențiilor implicate în punerea în aplicare a legislației UE, în special în ceea ce privește gestionarea apei și a deșeurilor și

g) protejarea și gestionarea siturilor Natura 2000.

Am preluat integral aceste probleme înscrise în rezumatul Raportului de țară pentru că la o simplă evaluare a costurilor aferente rezolvării acestora, pe baza sumelor estimative cuprinse în Raport, rezultă că suma necesară este de aproximativ 8% din PIB actual, fără a lua în calcul obligațiile financiare ale României rezultate din închiderea depozitelor de deșeuri pentru care nu au fost emise autorizații de funcționare⁶ și din neîndeplinirea la termen a acestei obligații⁷.

De aceea considerăm că analiza juridică a impozitelor de mediu unionale și a modului în care România a înțeles să le implementeze în legislația fiscală este relevantă. În final, vom încerca să tragem câteva concluzii legate de utilitate demersului făcut în cadrul acestui articol.

2. Ce sunt impozitele de mediu?

⁵ Document de lucru al Serviciilor Comisiei – Evaluarea din 2022 a punerii în aplicare a politicilor de mediu, Raport de țară – ROMÂNIA care însoțește documentul Comunicare a Comisiei către Parlamentul European, Consiliu, Comitetul Economic și Social-European și Comitetul Regiunilor Evaluarea din 2022 a punerii în aplicare a politicilor de mediu: Schimbarea direcției prin asigurarea respectării normelor de mediu, SWD/2022/271 final din 8 septembrie 2022.

⁶ CJUE, Cauza C-301/17, Comisia c. România, Hotărârea din 18 octombrie 2018.

⁷ CJUE, Cauza C-109/22, Comisia C. România, Hotărârea din 14 decembrie 2023, prin care România a fost obligată la plata către Comisia Europeană a unei penalități cu titlu cominatoriu în cuantum de 600 de euro pe depozit de deșeuri și pe zi de întârziere (adică 29.400 de euro pe zi) în aplicarea măsurilor necesare pentru a se conforma Hotărârii din 18 octombrie 2018, începând de la data de 14 decembrie 2023 și până la cea a executării complete a Hotărârii din 18 octombrie 2018, precum și la plata unei sume forfetare în cuantum de 1.500.000 de euro.

Conceptul de impozite de mediu a apărut în analiza doctrinei de drept fiscal recent, nefiind un subiect tradițional în analiza juridică a impozitelor. În concret, impozitele de mediu („*environmental taxes*”⁸) sunt considerate ca fiind în primul rând „impozite corective”, adică sunt adoptate cu scopul de a se corecta comportamentul negativ al contribuabililor, fiind denumite în doctrina internațională și impozite „pigouviane”⁹. De-a lungul timpului, specialiștii în politică fiscală au utilizat acest concept pentru a argumenta adoptarea altor tipuri de impozite care, în opinia lor, au rolul de a corecta comportamente negative. Un exemplu în acest sens este „impozitul pe zahăr” („*sugar tax*”), pe care Organizația Mondială a Sănătății îl promovează ca fiind un exemplu de succes în combaterea obezității și bolilor cardiace¹⁰, adoptat în aproximativ 40 de țări din lume, inclusiv în România începând cu 1 ianuarie 2024.

În doctrina economică¹¹ s-a susținut că impozitele de mediu nu trebuie utilizate exclusiv pentru acoperirea costurilor de mediu (cheltuielilor de mediu), ci și pentru finanțarea altor cheltuieli bugetare, pentru a asigura reducerea deficitului bugetar sau pentru a reduce sau elimina impozite existente. Cu privire la acest ultim scop, considerăm că este util să introducem aici un citat dintr-un raport¹² al Comisei Europene din 2022 privind fiscalitatea unională, denumit „*Annual report on taxation 2022*” în care se menționează:

*„Impozitele de mediu pot fi un instrument de politică util pentru a contribui la atingerea obiectivelor politicii în domeniul climei și al mediului și la relansarea economiei UE în urma crizei provocate de pandemia de COVID-19. Creșterea actuală a prețurilor la energie, exacerbată de războiul din Ucraina, necesită o accelerare a tranziției verzi. Acest lucru ar trebui să fie susținut de o impozitare echilibrată a mediului, aliniată la obiectivele climatice, protejând în același timp persoanele cele mai vulnerabile. În acest context, trecerea de la impozitarea muncii la impozite de mediu adecvate scopului, ținând seama în mod corespunzător de posibilele efecte de distribuție, are potențialul de a stimula ocuparea forței de muncă și de a schimba comportamentul în favoarea unui consum și a unei producții mai durabile”*¹³ (tr.n.).

Utilizarea unui impozit atât pentru a finanța bugetul public, cât și pentru a rezolva o altă problemă (de mediu sau de sănătate) este menționată în doctrină sub denumirea de teoria „dividendului dublu”, adică implementarea unui astfel de impozit aduce un beneficiu dublu.

În legislația adoptată la nivelul Uniunii Europene, impozitele de mediu sunt definite cel puțin în două acte normative.

O primă definiție a fost inclusă în Regulamentul (UE) nr. 691/2011 *privind conturile economice de mediu europene*¹⁴, conform căreia o „taxă referitoare la mediu” înseamnă:

„O taxă a cărei bază de impunere este o unitate fizică (sau o aproximare a unei unități fizice) a ceva care are un impact negativ specific dovedit asupra mediului și care este identificată de SEC 95 drept taxă”.

Din păcate, traducerea în limba română a fost realizată defectuos întrucât în varianta în limba engleză a Regulamentului cuvântul utilizat este „tax”, nicidecum „levy” sau „fee”, ceea ce a generat o definiție eronată în varianta românească a Regulamentului.

⁸ Conceptul a fost tradus în limba română ca „taxe de mediu” din cauza utilizării traducerii cuvântului „tax” ca „taxă”, chiar dacă sensul în limba engleză este de „impozit”.

⁹ A.C. Pigou, *The economics of welfare*, Ed. Macmillan and Co., Londra, 1920. Acest concept a fost dezbătut de către economiști în mai multe lucrări, existând și păreri conform cărora propunerea lui Pigou din 1920 nu este corectă economic. Nefiind un articol scris de un economist, ci de un jurist, ne limităm la a prezenta acest concept așa cum rezultă din doctrina juridică internațională.

¹⁰ World Health Organization, Regional Office for Europe, *Sugar-sweetened beverage taxes in the WHO European Region: success through lessons learned and challenges faced*. Copenhagen, 2022.

¹¹ W.C. Roberson, *Environmental taxation* în A.J. Auerbach, K. Smetters (eds.) *The economics of tax policy* (2017). Oxford University Press, p 50.

¹² Comisia Europeană, Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală, *Annual report on taxation 2022: tax policies in the European Union*, Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, 2022.

¹³ „*Environmental taxation can be a useful policy tool to help reach climate and environmental policy goals and reboot the EU economy in the aftermath of the COVID-19 crisis. The current rise in energy prices, exacerbated by the war in Ukraine, calls for an acceleration of the green transition. This should be supported by a balanced environmental taxation aligned with climate objectives, while protecting the most vulnerable. In that context, shifting away from labour taxation to environmental taxes that are fit for purpose, taking due account of the possible distributional effects, has the potential to stimulate employment and change behaviour in favour of more sustainable consumption and production*”.

¹⁴ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 192 din 22 iulie 2011.

O altă definiție, inclusă într-o comunicare a Comisiei Europene, „Orientările din 2022 privind ajutoarele de stat pentru climă, protecția mediului și energie (2022/C 80/01)”¹⁵, este mult mai detaliată, din punct de vedere juridic:

„40. «Taxă de mediu fiscală sau parafiscală» înseamnă o taxă sau un impozit aplicat unei baze de impozitare specifice și care se aplică unor produse sau servicii specifice cu un efect negativ clar asupra mediului sau care urmărește să taxeze anumite activități, bunuri sau servicii astfel încât costurile de mediu să poată fi incluse în prețul lor sau astfel încât producătorii și consumatorii să fie orientați către activități care respectă mai mult mediul”¹⁶.

Traducerea și în acest caz a fost realizată fără a ține cont de distincția legală din dreptul românesc dintre impozit și taxă ceea ce a generat un text lipsit de sens. În concret, denumirea corectă este „impozit de mediu” sau „taxă parafiscală”.

Scopul Orientărilor din 2022 adoptate de către Comisia Europeană este evident în strânsă legătură cu Pactul ecologic, și anume să ofere statelor membre un instrument cu explicații privind modalitatea prin care Comisia va evalua compatibilitatea măsurilor de protecție a mediului cu prevederile Art. 107 alin. (3) lit. c)¹⁷ din TFUE referitoare la măsurile care ar putea intra în categoria ajutorului de stat.

Impozitele de mediu sunt clasificate¹⁸ în Regulamentul nr. 691/2011 în funcție de obiectul impunerii în:

- a) impozite pe energie („energy taxes”);
- b) impozite pe transport („transport taxes”);
- c) impozitele pe poluare („pollution taxes”);
- d) impozitele pe resurse („resources taxes”).

În Manualul publicat de către Eurostat, „Environmental taxes – A statistical guide”¹⁹, ediția din 2024, este prezentat pentru fiecare tip de impozit ce tipuri de venituri bugetare sunt aferente fiecărui impozit pentru ca fiecare stat membru să includă în raportările transmise către Eurostat aceleași date statistice:

a) **impozite pe energie** pot cuprinde impozite sau taxe în legătură cu produsele energetice utilizate pentru mijloace de transport, pentru scop casnic sau industrial și cele în legătură cu emisia gazelor cu efect de seră;

b) **impozite pe transport** ce pot include impozite privind importul sau vânzarea de autovehicule (impozit unic); impozite sau taxe privind înmatricularea sau utilizarea autovehiculelor stabilit în mod recurent (anuale); taxe pentru utilizarea drumurilor (taxele de autostradă); taxe de acces în anumite zone pentru a evita blocajele rutiere; impozite pentru alte tipuri de mijloace de transport; impozite sau taxe în legătură cu utilizarea infrastructurii de transport; impozite sau taxe în legătură cu zborurile și biletele de avion; impozite sau taxe în legătură cu asigurarea autovehiculelor (cu excepția asigurărilor generale);

c) **impozitele pe poluare** se referă la impozite stabilite în legătură cu emisiile măsurate sau estimate în aer (cu excepția dioxidului de carbon), substanțele care diminuează stratul de ozon, efluenții măsurați sau estimați în apă, sursele de poluare a apei (pesticide, îngrășăminte artificiale, gunoi de grajd),

¹⁵ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria C, nr. 80 din 18 februarie 2022.

¹⁶ „40. ‘environmental tax or parafiscal levy’ means a tax or levy applied on a specific tax base, products or services that have a clear negative effect on the environment or which seeks to charge certain activities, goods or services so that the environmental costs may be included in their price or so that producers and consumers are oriented towards activities which better respect the environment.”

¹⁷ Art. 107 alin. (3): „Pot fi considerate compatibile cu piața internă: a) ajutoarele destinate să favorizeze dezvoltarea economică a regiunilor în care nivelul de trai este anormal de scăzut sau în care există un grad de ocupare a forței de muncă extrem de scăzut, precum și a regiunilor prevăzute la articolul 349, avându-se în vedere situația lor structurală, economică și socială; b) ajutoarele destinate să promoveze realizarea unui proiect important de interes european comun sau să remedieze perturbări grave ale economiei unui stat membru; c) ajutoarele destinate să faciliteze dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice, în cazul în care acestea nu modifică în mod nefavorabil condițiile schimburilor comerciale într-o măsură care contravine interesului comun; d) ajutoarele destinate să promoveze cultura și conservarea patrimoniului, în cazul în care acestea nu modifică în mod nefavorabil condițiile schimburilor comerciale și de concurență în Uniune într-o măsură care contravine interesului comun; e) alte categorii de ajutoare stabilite prin decizie a Consiliului, care hotărăște la propunerea Comisiei”.

¹⁸ Anexa II, Secțiunea 3 din Regulamentul (UE) nr. 691/2011.

¹⁹ <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-manuals-and-guidelines/w/KS-GQ-23-016?>

gestionarea deșeurilor (colectare, tratare sau eliminare, produse individuale), zgomotul (spre exemplu, decolarea și aterizarea aeronavelor);

d) **impozitele pe resurse** pot include impozite sau taxe ce sunt calculate prin raportare la apa naturală extrasă, exploatarea resurselor naturale (spre exemplu, cherestea, animale sălbatice) sau a minereurilor, schimbarea destinației terenurilor sau tăierea arborilor sau modificările peisajului urban.

Am menționat aceste definiții utilizate de către Eurostat pentru că în secțiunea următoare privind impozitele de mediu din România vom încerca o trecere în revistă a celor patru categorii de impozite pentru a identifica pe cele adoptate la nivel național atât sub denumirea „impozit”, cât și sub cea de „taxă” sau „contribuție” și pe care Ministerul Finanțelor nu le-a inclus, în opinia mea în mod eronat, în categoria impozitelor de mediu, nefiind comunicate, în mod evident, date către Eurostat.

Pe baza informațiilor statistice comunicate de către Statele Membre în temeiul Regulamentului (UE) nr. 691/2011, către Eurostat, la nivelul anului 2021, se pot trage următoarele concluzii:

a) în UE au fost colectate impozite de mediu în valoare totală de 331,3 miliarde de euro, constituind 2,2 % din PIB UE și 5,5% din total venituri publice ale statelor membre reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii, înregistrându-se un trend ușor descendent în ciuda propunerilor formulate de către Comisie;

b) impozitele pe energie reprezintă 1,17% din PIB UE, adică 4,26% din total venituri publice ale statelor membre reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii;

c) impozitele pe transport constituie 0,4% din PIB și 0,98% din total venituri publice ale statelor membre reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii;

d) impozitele pe poluare și pe resurse constituie 0,08% din PIB și 0,19% din total venituri publice ale statelor membre reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii.

3. Impozitele de mediu din România și scopul acestora conform legislației în vigoare

În doctrina națională²⁰, impozitele de mediu au fost analizate sub denumirea „taxe de mediu”, fiind incluse în categoria „taxelor parafiscale”. De-a lungul timpului, au existat și litigii și au fost publicate și articole de specialitate cu privire la „taxele” reglementate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 *privind Fondul pentru mediu*²¹ și „taxele speciale” sau de „primă înmatriculare” introduse prin acte normative succesive în perioada 2006-2013. Această ultimă categorie, a taxei de „primă înmatriculare”, a fost analizată și de către CJUE din perspectiva art. 110 TFUE, prevederile naționale fiind declarate incompatibile cu dreptul unional, astfel că Guvernul României a fost obligat să abroge actele normative respective și să restituie taxele ilegal încasate în perioada 2007-2013. În cadrul acestui articol nu este inclusă o analiză a „taxei de primă înmatriculare”, fiind deja analizată extensiv în doctrină.

În continuare, vom face o prezentare a actelor normative ce reglementează cele patru categorii de impozite de mediu, conform definițiilor de mai sus, și vom identifica scopul acestora pentru a analiza dacă sunt impozite stabilite pentru a combate acțiuni ce afectează mediul înconjurător sau pentru a finanța diverse cheltuieli publice și deficitul bugetar.

3.1. Impozite pe energie

În mod tradițional, impozitele pe energie, sub forma accizelor, adică impozite speciale pe consum, au existat în România încă din perioada de dinaintea Primului Război Mondial sub forma impozitului pe petrol²² și, după război, și a impozitului pe gaz și electricitate. De altfel, și la nivel internațional, se poate observa aceeași modalitate de reglementare. Impozitele pe consum sub forma accizelor au fost adoptate pe scară largă, cu același argument ca și în perioada actuală, anume că sunt mai puțin vizibile pentru cetățeni fiind incluse în prețul produselor și asigură o bază largă de impozitare.

²⁰ C.F. Costas, S.I. Puț, *Drept fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2023, pp. 626-680.

²¹ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1193 din 30 decembrie 2005, cu modificările și completările ulterioare.

²² Th.C. Aslan, *Tratat de finanțe*, Ed. Tipografiile Române-Unite, București, 1925, p. 264.

În prezent, în temeiul reglementărilor unionale²³, în art. 355-358 C. fisc. sunt prevăzute accize ce alimentează bugetul de stat datorate în legătură cu produsele energetice, gaze naturale, cărbune, cocs, lignit și energie electrică. Acest tip de impozit, chiar dacă are legătură cu produse poluante, nu este stabilit cu scopul de a combate în vreun fel poluarea mediului înconjurător ci are drept scop finanțarea cheltuielilor publice din bugetul național. Toate veniturile colectate din accize, inclusiv cele legate de produsele energetice, alimentează bugetul de stat, acoperind așadar toate și oricare dintre cheltuielile publice, conform principiului neafectării veniturilor²⁴ prevăzut de art. 8 alin. (2)²⁵ din Legea nr. 500/2002 *a finanțelor publice*²⁶.

În preambulul Directivei 2003/96 se prevede că scopul adoptării acestui act normativ are legătură cu „buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare” și că „cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare”, unul dintre comentariile negative cu privire la această directivă fiind că în realitate încurajează consumul de produse energetice poluante și nu aduce niciun impact pozitiv asupra energiei verzi. Trebuie menționat că este în dezbaterea Consiliului încă din anul 2021 o propunere de directivă ce propune modificarea cadrului unional de impozitare a produselor energetice²⁷.

Cu toate că România în mod constant a depășit nivelurile de gaze cu efect de seră din atmosferă, până la acest moment nu a fost adoptat niciun impozit sau taxă în legătură cu cantitate de gaze cu efect de seră din atmosferă. Un exemplu în acest sens este impozitul pe dioxid de carbon („*carbon tax*”) ce a fost introdus prima dată în Europa în Finlanda în 1990, fiind adoptat ulterior de alte 20 state europene²⁸.

România a implementat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 115/2011 *privind stabilirea cadrului instituțional și autorizarea Guvernului, prin Ministerul Finanțelor Publice, de a scoate la licitație certificatele de emisii de gaze cu efect de seră atribuite României la nivelul Uniunii Europene*²⁹, sistemul unional de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, care reprezintă o altă variantă de reglementare a impozitării în scopul reducerii acestor gaze din atmosferă. Conform informațiilor publicate de către Ministerul Finanțelor în luna septembrie 2023, a fost încasată suma de 58.043.550 euro din tranzacționarea certificatelor atribuite României aferente instalațiilor fixe și suma de 1.436.400 Euro din tranzacționarea certificatelor aferente sectorului aviației.

În urma analizei bugetului de venituri și cheltuieli aferente anului 2023 al Fondului pentru mediu, gestionat de către Administrația Fondului pentru Mediu (AFM), publicat de această instituție, suma de 6.021.053.000 lei reprezintă venituri din vânzarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră. La acest moment nu este publică informația privind veniturile totale încasate de România din tranzacționarea acestor certificate în anul 2023 însă sunt publice datele referitoare la 2022, chiar dacă nu pe site-ul Ministerului Finanțelor.

În bugetul anului 2022 suma alocată din vânzarea certificatelor a fost de 2.100.000.000 lei. Conform datelor publicate de către Agenția Europeană de Mediu (European Environment Agency)³⁰, România a transmisă că în anul 2022 a încasat din vânzarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră suma de 487,08 milioane euro și a utilizat pentru finanțarea cheltuielilor aferente programelor de protecția

²³ Directiva 2003/96/CE privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 283, din 31 octombrie 2003).

²⁴ S. Gherghina, *Drept financiar public*, ed. a 3-a, Ed. C.H. Beck, București, 2022, p. 69.

²⁵ Art. 8 alin. (2): „Veniturile bugetare nu pot fi afectate direct unei cheltuieli bugetare anume, cu excepția donațiilor și sponsorizărilor, care au stabilite destinații distincte”.

²⁶ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 597 din 13 august 2002.

²⁷ COM(2021) 563 final din 14 iulie 2021 Propunere de Directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului Uniunii de impozitare a produselor energetice și a energiei electrice (reformare).

²⁸ Conform datelor statistice publicate de Tax Foundation, la data 31 martie 2023, acest impozit a fost introdus în 21 de state europene (printre care și Ucraina), cele mai mari cote de impozit fiind în Elveția și Liechtenstein, de 120,16 euro pe tonă metrică de dioxid de carbon.

²⁹ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 926 din 28 decembrie 2011.

³⁰ <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/use-of-auctioning-revenues-generated?activeAccordion=546a7c35-9188-4d23-94ee-005d97c26f2b>.

mediului suma de 277,7 milioane euro. Diferența a fost păstrată de către Ministerul Finanțelor pentru finanțarea oricăror altor cheltuieli publice. O realocare a veniturilor obținute de România din aceste tranzacții a existat și în anii anteriori, informația fiind analizată și jurnalistic într-un articol³¹ publicat în 21 iunie 2021.

3.2. Impozite pe transport

În categoria impozitelor pe transport pot fi incluse „taxe de primă înmatriculare” sau „taxe de timbru” ce au fost reglementate de către legiuitorul român începând cu anul 2006 în vedere finanțării bugetului de stat. În legătură cu aceste taxe s-a pronunțat CJUE³², incluzându-le în categoria impozitelor ce încalcă prevederile art. 110 TFUE, reținând că un stat membru nu poate „să instituie o taxă pe poluare aplicată autovehiculelor cu ocazia primei lor înmatriculări în acest stat membru, dacă regimul acestei măsuri fiscale este astfel stabilit încât descurajează punerea în circulație, în statul membru menționat, a unor vehicule de ocazie cumpărate în alte state membre, fără însă a descuraja cumpărarea unor vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională”.

Prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2002 privind aplicarea tarifului de utilizare și a tarifului de trecere pe rețeaua de drumuri naționale din România³³ au fost stabilite sub denumirea „tarif” două taxe care au caracteristicile unui impozit de mediu, anume:

- a) tariful de utilizare, în schimbul căruia un vehicul utilizează rețeaua de drumuri o perioadă de timp, denumit și *rovinieta*, atunci când este înregistrat electronic;
- b) tariful de trecere, în schimbul căruia un vehicul are dreptul de a trece pe un sector de drum, pod, tunel sau trecătoare de munte, denumit *peaj*, atunci când este înregistrat electronic.

Aceste două tarife sunt colectate de către Compania Națională de Administrare a Infrastructurii Rutiere S. A. și sunt utilizate, conform art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 15/2002, pentru: „proiectarea, repararea, administrarea, întreținerea, exploatarea și modernizarea drumurilor de interes național, precum și pentru garantarea și rambursarea creditelor externe și interne contractate în acest scop, inclusiv pentru plăți în numele autorității publice contractante, ca urmare a obligațiilor asumate în cadrul contractelor de parteneriat public-privat în sectorul drumurilor naționale și autostrăzilor”.

Conform prevederilor Legii nr. 226/2023 privind aplicarea unor tarife rutiere pe rețeaua de drumuri naționale din România³⁴, Ordonanța Guvernului nr. 15/2002 va fi abrogată începând cu data de 1 ianuarie 2026, tarifele fiind determinate și de obligațiile de mediu asumate de către România prin PNRR. Din expunerea de motive³⁵ publicată de către Camera Deputaților în legătură cu acest act normativ rezultă că Legea nr. 226/2023 reprezintă un jalon important asumat de către România în cadrul PNRR în ceea ce privește reforma transportului rutier și a obligației de a limita emisiile de gaze de seră în atmosferă.

Între modalitățile fiscale utilizate pentru a combate poluare atmosferică și a diminua consumul de resurse naturale este inclusă și acordarea unor facilități pentru impozitul pe mijloacele de transport. Astfel, art. 469 alin. (1) lit. n) C. fisc. prevede scutirea de la plata impozitului pentru autovehiculele acționate electric, iar art. 470 alin. (3) C. fisc. stabilește că autoritățile locale pot acorda o reducere³⁶ a impozitului pentru mijloacele de transport hibride de cel puțin 50%.

În aceeași categorie și cu aceeași justificare legată de protecția mediului, în municipiul București s-a adoptat Hotărârea Consiliului General al Municipiului București nr. 140/2016³⁷, care stabilește că „autovehiculele hibride și cele electrice înmatriculate în municipiul București pot **utiliza gratuit parcările**

³¹ <https://cursdeguvernare.ro/vanzari-certificate-gaze-sera-incasari-bugetul-statului.html>.

³² CJUE, Cauza C-402/09, Tatu, Hotărârea din 7 aprilie 2011; Cauza C-263/10, Nisipeanu, Hotărârea din 7 iulie 2011.

³³ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 82 din 1 februarie 2002.

³⁴ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 659 din 18 iulie 2023.

³⁵ <https://cdep.ro/proiecte/2023/400/50/6/em517.pdf>.

³⁶ Pentru anul 2023, conform art. 4 din HCGMB nr. 219 din 28 aprilie 2022, impozitul pentru mijloacele de transport hibride a fost redus cu 95%.

³⁷ https://doc.pmb.ro/monitorul_oficial/2016/mai_2016/volumul_1.pdf.

publice de utilitate generală de pe teritoriul municipiului București”. Condiția de bază pentru acordarea acestei facilități este ca autovehiculele să fie înmatriculate pe raza municipiului București, indiferent de titularul dreptului de proprietate, persoană fizică sau juridică.

3.3. Impozitele pe poluare

Impozitele pe poluare sunt definite de către Eurostat ca incluzând, printre altele, impozitele stabilite în legătură cu:

- a) emisiile măsurate sau estimate în aer (cu excepția dioxidului de carbon),
- b) substanțele ce diminuează stratul de ozon,
- c) efluenții măsurati sau estimați în apă,
- d) sursele de poluare a apei (pesticide, îngrășăminte artificiale, gunoi de grajd),
- e) gestionarea deșeurilor (colectare, tratare sau eliminare, produse individuale), zgomotul (spre exemplu, decolarea și aterizarea aeronavelor).

În prezent, în România, principalul act normativ care reglementează astfel de impozite este Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 *privind Fondul pentru mediu*, în care sunt prevăzute în art. 9 tipurile de venituri publice fiscale, denumite în marea lor majoritate „taxe”, uneori în mod nefericit și „contribuții”. La o analiză atentă și coroborată a dispozițiilor din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 cu cele din Codul de procedură fiscală și ținând cont și de opinia formulată de către Curtea Constituțională, se poate trage concluzia că în realitate veniturile din art. 9 sunt „venituri parafiscale”, mai degrabă impozite, adică „prelevări obligatorii”, în baza legii, fără contraprestație directă, în scopul finanțării unor cheltuieli de interes general ce alimentează un buget public special.

Conform art. 9 alin. (1) următoarele tipuri de impozite de mediu pot fi colectate în România:

(i) contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică³⁸;

(ii) taxele pentru emisiile de poluanți în atmosferă, datorate de operatorii economici deținători de surse staționare a căror utilizare afectează factorii de mediu, în cuantumul prevăzut în Anexa nr. 1 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005;

(iii) contribuția pentru economia circulară în cuantumul prevăzut în anexa nr. 2 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, încasată de la proprietarii sau, după caz, administratorii de depozite pentru deșeurile municipale, deșeuri din construcții și desființări, destinate a fi eliminate prin depozitare;

(iv) contribuția de 2 lei pe kg de deșeuri pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri de ambalaje corespunzătoare obiectivelor minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare, și cantitățile de deșeuri de ambalaje care intră în instalații de reciclare și/sau instalații de valorificare. Această contribuție este datorată de către toți operatorii economici care introduc pe piața națională produse ambalate, ambalaje de desfacere, care supraambalează, achiziționate din import sau de pe piața unională sau care închiriază ambalaje, sub orice formă;

(v) contribuția de 2% din valoarea substanțelor clasificate prin acte normative ca fiind periculoase pentru mediu, introduse pe piața națională de către operatorii economici;

(vi) contribuția de 2% din veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și/sau a materialelor lemnoase obținute de către administratorul, respectiv proprietarul pădurii, cu excepția lemnului de foc, arborilor și arbuștilor ornamentali, pomilor de Crăciun, răchitei și puieților;

(vii) contribuția de 2 lei pe kg de anvelopă, datorată de către operatorii economici care introduc pe piața națională anvelope noi și/sau uzate destinate reutilizării, dacă nu le reciclează;

(viii) contribuția de 3% din suma care se încasează anual pentru gestionarea fondurilor de vânătoare, plătită de către gestionarii fondurilor de vânătoare;

(ix) o contribuție de 50 lei pe tonă de deșeuri municipale, pentru diferența dintre cantitatea corespunzătoare obiectivului anual și cantitatea efectiv încredințată spre reciclare și alte forme de

³⁸ Sumele se rețin la sursă de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu.

valorificare de către unitățile administrativ-teritoriale, în cazul neîndeplinirii obiectivului anual de reducere cu procentul prevăzut în Anexa nr. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005. În cazul unităților administrativ-teritoriale care nu au organizat serviciul public de salubritate, contribuția se calculează pentru întreaga cantitate de deșeuri municipale estimate ca fiind generate, respectiv de 233 kg/locuitor/an în mediul urban și 105 kg/locuitor/an în mediul rural;

(x) ecotaxa, în valoare de 0,15 lei pe bucată de pungă de transport, aplicată tuturor pungilor de transport, cu excepția celor fabricate din materialele care respectă cerințele SREN 13432:2002, plătită de către operatorii economici care introduc pe piața națională astfel de ambalaje de desfacere;

(xi) taxa de 0,3 lei pe kg de uleiuri, pe bază minerală, semisintetice, sintetice, cu sau fără adaosuri, datorată de către operatorii economici care introduc pe piața națională astfel de produse.

(xii) contribuția de 2 lei pe kg de deșeuri de ambalaje, datorată de către operatorii economici autorizați pentru implementarea răspunderii extinse a producătorului în domeniul ambalajelor și deșeurilor de ambalaje, plata făcându-se pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri corespunzătoare obiectivelor anuale, stabilite în Anexa nr. 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 și cantitățile care intră în instalații de valorificare sau de reciclare;

(xiii) o contribuție în cuantumul prevăzut în Anexa nr. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională echipamente electrice și electronice, pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri de echipamente electrice și electronice corespunzătoare obligațiilor anuale de colectare, prevăzute în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 5/2015 *privind deșeurile de echipamente electrice și electronice*³⁹ și cantitățile efectiv colectate;

(xiv) o contribuție de 4 lei pe kg de baterii și acumulatori portabili, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională baterii și acumulatori portabili, de la data de 1 ianuarie 2020, pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri de baterii și acumulatori portabili corespunzătoare obligațiilor anuale de colectare, prevăzute în Hotărârea Guvernului nr. 1132/2008 *privind regimul bateriilor și acumulatorilor și al deșeurilor de baterii și acumulatori*⁴⁰ și cantitățile efectiv colectate;

(xv) contribuție în cuantumul prevăzut în Anexa nr. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005, datorată de operatorii economici autorizați pentru preluarea obligațiilor anuale de colectare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, respectiv o contribuție de 4 lei/kg de baterii și acumulatori portabili, datorată de operatorii economici autorizați pentru preluarea obligațiilor anuale de colectare a deșeurilor de baterii și acumulatori portabili, plata făcându-se pentru diferența dintre cantitățile de deșeuri corespunzătoare obiectivelor anuale, stabilite de legislația în vigoare și cantitățile efectiv colectate în numele clienților pentru care au preluat obligațiile;

(xvi) contribuția de 0,5 lei pe ambalaj⁴¹, datorată de către operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate în ambalaje primare nereutilizabile din metal prevăzute în Hotărârea Guvernului nr. 1074/2021 *privind stabilirea sistemului de garanție -returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile*⁴²;

(xvii) contribuția de 1 leu pe ambalaj⁴³, datorată de către operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate în ambalaje nereutilizabil din sticlă și/sau plastic, după caz, pentru care nu au fost îndeplinite obiectivele minime anuale de returnare, prevăzute în Hotărârea Guvernului nr. 1074/2021.

În bugetul de venituri și cheltuieli al AFM aferent anului 2023, veniturile fiscale provenite din sursele mai sus listate sunt în valoare totală de 950.500 mii lei, nefiind incluse ultimele două categorii ce sunt în vigoare începând cu 1 ianuarie 2024. Conform informațiilor cuprinse în bugetul AFM aferent anului 2022

în	Hotărârea	Guvernului
----	-----------	------------

³⁹ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 253 din 16 aprilie 2015.

⁴⁰ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 667 din 25 septembrie 2008.

⁴¹ Contribuția este egală cu valoarea garanției prevăzute la art. 12 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 1.074/2021.

⁴² Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1120 din 21 noiembrie 2022.

⁴³ Contribuția este egală cu dublul garanției prevăzute la art. 12 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 1.074/2021.

nr. 1429/2022 pentru aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli pe anul 2022 al Fondului pentru mediu și al Administrației Fondului pentru Mediu, rectificat⁴⁴, valoarea totală a veniturilor fiscale a fost de 761.000 mii lei.

Un aspect foarte interesant din analiza comparativă a datelor publicat la nivel național și cele publicate de către Eurostat⁴⁵ este că pentru anul 2022 România a raportat venituri fiscale din impozite pe poluare în valoare 56,6 milioane lei, în condițiile în care în bugetul de venituri și cheltuieli publicat în Monitorul Oficial al României a realizat venituri de 761 milioane lei. În mod evident, se naște întrebarea de ce există această diferență?

Oricum, cea mai interesantă situație, din punct de vedere statistic, urmează pentru că România se pare că nu transmite data statistice cu privire la veniturile publice din impozite pe resurse.

3.4. Impozitele pe resurse

Chiar dacă România, din punct de vedere statistic, nu are impozite pe resurse, totuși, analizând pe de o parte legislația în vigoare în domeniul resurselor naturale și pe de altă parte definiția publicată de Eurostat, rezultă că România a adoptat acte normative ce reglementează impozite pe resurse, denumite în unele acte normative „contribuții”. Și în mod evident, dacă sunt „contribuții”, nu sunt impozite sau taxe și atunci le introducem în bugetul public ca fiind venituri din „bunuri și servicii”, ceea ce este greșit întrucât calificarea juridică a unui venit public fiscal se realizează pe baza elementelor de bază din definiții.

În conformitate cu prevederile art. 81 din Legea apelor nr. 107/1996⁴⁶, pentru activitatea de gospodărire a resurselor de apă utilizate pe teritoriul României se stabilește „un sistem de contribuții, plăți, tarife și penalități”. Entitatea publică care are atribuții în acest sens este Administrația Națională Apele Române, organizată din punct de vedere juridic ca și instituție publică de interes național⁴⁷. Această entitate este desemnată prin Legea nr. 107/1996 ca operator unic al resurselor de apă de suprafață, naturale sau amenajate și al celor apă subterane.

În categoria contribuțiilor specifice de gospodărire a apelor au fost reglementate prin lege următoarele tipuri:

- a) contribuția pentru utilizarea resurselor de apă pe categorii de resurse și utilizatori;
- b) contribuția pentru primirea apelor uzate în resursele de apă;
- c) contribuția pentru potențialul hidroenergetic asigurat prin barajele lacurilor de acumulare din administrarea Administrației Naționale Apele Române;
- d) contribuția pentru exploatarea agregatelor minerale din albiile, malurile cursurilor de apă și cuvetele lacurilor de acumulare, precum și fundul apelor maritime interioare și al mării teritoriale;
- e) contribuția aferentă cheltuielilor generale de administrare, întreținere și dezvoltare, pentru gestionarea durabilă a infrastructurii Sistemului național de gospodărire a apelor, în cotă fixă, aplicabilă tuturor utilizatorilor resurselor de apă pe categorii de resurse și utilizatori.

Toate aceste contribuții reprezintă venituri proprii ale instituției și sunt colectate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală. Dacă în cazul AFM prevederile incluse în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 au condus la o calificare juridică corectă a veniturilor respective, în cazul Apelor Române situația este mai complicată întrucât veniturile colectate sunt incluse, din perspectiva clasificății bugetare, în categoria „vânzări de bunuri și servicii”⁴⁸. Această încadrare statistică greșită are un efect în lanț, astfel că Eurostat a primit informația că România nu are impozite pe resurse.

⁴⁴ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1163 din 5 decembrie 2022.

⁴⁵ https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/env_ac_tax/default/table?lang=en&category=env.env_etc.

⁴⁶ Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 244 din 8 octombrie 1996.

⁴⁷ Art. 6¹ din Legea nr. 107/1996 prevede începând cu data de 19 februarie 2010: „(1) În coordonarea autorității publice centrale din domeniul apelor se înființează Administrația Națională «Apele Române», instituție publică de interes național, cu personalitate juridică, finanțată din venituri proprii, așa cum sunt definite în art. 80, prin reorganizarea Administrației Naționale «Apele Române» care funcționa ca statut de regie autonomă”.

⁴⁸ H.G. nr. 1227/2023 pentru aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli rectificat pe anul 2023 pentru Administrația Națională „Apele Române”, aflată în coordonarea Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor (Monitorul Oficial al României, Partea

Probabil că apare întrebarea relevanței. De ce este necesară o corectă calificare juridică? Răspunsul îl găsim în primul rând în art. 1 alin. (5) Constituția României, conform căruia respectarea legii în România este obligatorie. Calificarea acestor contribuții ca fiind altfel de venituri reprezintă o încălcare a principiilor generale de drept fiscal⁴⁹.

De asemenea, se pune întrebarea dacă se aplică în cazul acestor venituri prevederile art. 56 alin. (2) coroborate cu cele din art. 139 alin. (1) din Constituție⁵⁰? Există vreo cerință de așezare justă, echitabilă a acestor contribuții? Sau pot fi stabilite în orice cuantum?

În mod evident, oamenii sunt dependenți de apă, care este o resursă naturală limitată, publică, gestionată de către stat și probabil că se poate plăti orice sumă pentru a acoperi această nevoie de bază.

O încălcare a dispozițiilor constituționale, mai precis a celor cuprinse în art. 139 alin. (1) din Constituție, poate fi susținută în legătură cu modalitatea de reglementare a acestor contribuții pentru care legiuitorul nu a stabilit niciun cuantum legal și, mai mult, se face referire în textul legii la o posibilă hotărâre a Guvernului pentru actualizarea cuantumului. Principiul legalității în materie fiscală obligă legiuitorul ca și în cazul unor astfel de venituri, chiar dacă sunt clasificate ca fiind altceva, să fie stabilite prin lege, ordonanță sau ordonanță de urgență. Încă de la Decizia Curții Constituționale nr. 5/1992 s-a stabilit că termenul de „lege” din art. 139 alin. (1) include și ordonanțe.

4. Concluzii

Așa cum am precizat deja, scopul lucrării de față nu este de a epuiza analiza juridică a impozitelor de mediu, ci de a lansa o dezbatere juridică, pe care teoreticienii dreptului fiscal și, de ce nu, practicienii să o continue.

Existența impozitelor de mediu a fost deja confirmată în doctrina internațională și de practica Uniunii Europene și este necesară o analiză coerentă și a legislației naționale pentru a înțelege cum trebuie să fie elaborate actele normative ce instituie impozite și taxe pentru a nu exista încălcări flagrante ale prevederilor constituționale și ale tratatelor fondatoare.

Una dintre preocupările constante pe care trebuie să le aibă un jurist este aceea de a analiza prevederile legale și de a evidenția orice erori ale legiuitorului, acționând ca un garant al respectării prevederilor art. 1 alin. (5) din Constituție. A greși este uman și orice analiză teoretică trebuie să fie căutată de către legiuitor și nu respinsă.

I, nr. 1109 din 11 decembrie 2023); H.G. nr. 122/2023 pentru aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli pe anul 2023 pentru Administrația Națională „Apele Române”, aflată în coordonarea Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 134 din 16 februarie 2023).

⁴⁹ M. Ene, *Drept fiscal*, ed. a 2-a, Ed. Solomon, București, 2024, p. 28.

⁵⁰ Art. 81 alin. (1) din Legea nr. 107/1996, paragraf final prevede: „Cuantumul contribuțiilor, plăților, tarifelor și penalităților specifice activității de gospodărire a resurselor de apă se reactualizează periodic prin hotărâre a Guvernului, la propunerea autorității publice centrale în domeniul apelor”.