

**UNIVERSITATEA DE VEST TIMIȘOARA**

**FACULTATEA DE DREPT**

**TEZĂ DE DOCTORAT**

**PROBLEME ALE APLICĂRII LEGII FISCALE ÎN TIMP**

**REZUMAT**

**CONDUCĂTOR ȘTIINȚIFIC:**

**Prof. univ. dr. Radu Bufan**

**DOCTORAND:**

**Daniela Constantin-Vorovenci**

**Timișoara**

**2022**

**Cuvinte cheie:** principiu, neretroactivitate, securitate juridică, insecuritate juridică, instabilitate legislativă, practică discreționară, protecție, încredere legitimă, drepturi fundamentale, garanții constituționale, impreviziune, predictibilitate, accesibilitate, sancțiune, puterea executivă, puterea legislativă, proces de elaborare a actelor normative, creanțe fiscale.

### *I. Aspecte generale referitoare la cercetarea fundamentală realizată*

*Nemo censetur legem ignorare* este o veche expresie latină potrivit căreia ”*necunoașterea sau cunoașterea greșită a legii nu înlătură obligația persoanelor de a se conforma legii și de a răspunde pentru încălcarea ei*”<sup>1</sup>. Realitățile sociale și juridice pe care le trăim, transpuse prin modificările legislative care apar aproape în fiecare zi, unele chiar imprevizibile, fac practic imposibilă aplicarea acestui principiu de către un cetățean cu cunoștințe medii, ceea ce ne determină în final să ridicăm chiar problema perenității acestui adagiu.

În acest context, s-a născut și dorința noastră de a cerceta materia conflictului de legi fiscale în timp, întrucât dreptul tranzitoriu, prin natura sa, contribuie la îmbunătățirea ordinii juridice, prin impunerea unor reguli clare, *ius supra iura* fiind soluționat, uneori, chiar de către legea supremă<sup>2</sup>; apoi, prin analiza dreptului fiscal pozitiv, se observă anumite prevederi legale sumare, ceea ce ne-a determinat să ne îndreptăm direcția de cercetare către principiile generale de drept care garantează drepturile contribuabililor, cristalizate și dezvoltate pe cale pretoriană, fiind preocupați să observăm și modul în care acestea au fost îmbrățișate de organele fiscale.

Problema soluționării conflictelor de legi fiscale în timp comportă atât aspecte de ordin tehnic, cât și de ordin politic și moral, iar pentru a avea rolul de a regla eficient conflictul intertemporal, în opinia noastră, legislația în materie trebuie să aibă un grad ridicat de stabilitate și predictibilitate.

În final, dar nu în cele din urmă, o problematică identificată în practică o reprezintă legile temporare, în contextul în care în dreptul fiscal național această categorie (re)cunoaște o creștere semnificativă, aport ce atrage după sine și probleme de aplicare în timp a acestora.

---

<sup>1</sup> <https://legeaz.net/dictionar-juridic/nemo-censetur-legem-ignorare>

<sup>2</sup> Art. 15 alin. (2) din Constituția României.

Prin lucrarea intitulată **”Probleme ale aplicării legii fiscale în timp”** am urmărit nu doar să aprofundăm cercetarea dreptului fiscal intertemporal, ci să și aducem în spațiul fiscal național, în prim – plan, concursul de principii care să invite interpretul normelor juridice (în special organul fiscal) la adoptarea unei conduite impuse de ordinea juridică și de statul de drept, în forma de dezvoltare în care se află în prezent.

Mesajul pentru contribuabili este unul de încurajare la a recurge la principiile generale de drept, aplicabile dreptului intertemporal – instrumente efective, dezvoltate în vederea protejării și garantării drepturilor și libertăților acestora.

Structura tezei de doctorat cuprinde trei părți, pentru a conferi mai multă sistematizare demersului întreprins și a releva atât identitatea care este specifică fiecăreia dintre acestea, cât și corelația dintre ele.

Prima parte poartă denumirea **”Neretroactivitatea legii fiscale și mitul valorii sale absolute”** și este structurată în opt capitole în care sunt analizate, în succesiune, *noțiuni generale privind aplicarea legii fiscale în timp; reguli generale de soluționare a conflictului intertemporal în dreptul fiscal; conceptul de retroactivitate în dreptul fiscal; aplicarea în timp a hotărârilor CJUE în materie fiscală; dispozițiile tranzitorii – instrument special de soluționare a conflictului intertemporal; dispozițiile tranzitorii în contextul aderării României la UE; dispozițiile tranzitorii în dreptul fiscal din perspectivă economică și conceptualizarea politică a problemelor de tranziție.*

Partea a doua este consacrată **”Principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime în dreptul fiscal”**, în calitatea acestora de reguli fundamentale care garantează drepturile contribuabililor. Este alcătuită din șapte capitole în care sunt abordate: *securitatea juridică - principiu fundamental al dreptului fiscal; conținutul principiului securității juridice; domeniul de aplicare al securității juridice; conceptul, apariția și evoluția principiului încrederii legitime; principiul protecției încrederii legitime în dreptul fiscal național; opozabilitatea doctrinei administrative; situații particulare privind extensia securității juridice și încrederii legitime. De la dispoziții tranzitorii la materia impozitării directe.*

Partea a treia cercetează probleme de aplicare în timp a legilor fiscale temporare și cuprinde trei capitole în care sunt analizate, mai întâi, *legile temporare în dreptul fiscal*, apoi *legile temporare adoptate cu scopul de a restabili legalitatea*, pentru ca în final să analizăm câteva *probleme practice în contextul actelor normative cu durată limitată în timp.*

Din cauza caracterului tehnic al normelor fiscale, precizăm că la finalul fiecărui capitol am considerat oportun să exprimăm concluzii proprii și propuneri specifice *de lege ferenda*, iar la finalul tezei să formulăm concluzii generale și să reiterăm cele mai importante propuneri *de lege ferenda* avansate în cadrul lucrării.

Demersul științific s-a concentrat prin a menține cercetarea în limitele obiectivului principal al lucrării, determinat de tema aleasă și anume ”*Probleme ale aplicării legii fiscale în timp*”.

Am analizat în vederea fundamentării ipotezelor cercetării, în primul rând, lucrările de specialitate pornind de la autorii de referință ai dreptului interbelic, români și străini, și continuând cu diverse lucrări științifice în domeniu, mai vechi sau mai noi, inclusiv lucrări existente pe internet. Au fost consultate lucrări din perioada în care legislația fiscală a suferit modificări substanțiale atât în perioada interbelică, cât și cea aferentă perioadei post-revoluționare, precum și dezbaterile legislative și reperatele avute în vedere la justificarea rațiunii unor astfel de schimbări.

Pentru jurisprudența instanțelor judecătorești naționale, a Curții Constituționale, Curții Europene a Drepturilor Omului sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene am utilizat fie site-urile oficiale ale acestora, fie publicațiile oficiale sau culegeri doctrinare. Statisticile și analizele referențiale documentate anual de Ministerul de Finanțe și ANAF au reprezentat reperate importante ale cercetării, reușind fundamentarea unor concluzii privind doctrina administrativă.

Ca metode de cercetare științifică, am utilizat metoda logică și istorică, concentrându-ne asupra înțelegerii conceptelor și procedurilor administrative și judiciare, astfel cum acestea au evoluat de-a lungul timpului.

În egală măsură, am utilizat și metoda analitică-sintetică, fiind preocupați să înțelegem cât mai exact modul în care se manifestă dreptul intertemporal, conflictul de legi fiscale în timp putându-se soluționa de o manieră coerentă și constructivă prin aplicarea metodei sistematice, adică prin referențierea normelor subsecvente principiilor și scopului dreptului intertemporal.

O altă metodă de cercetare este metoda comparativă, dat fiind că dreptul fiscal nu are încă bine sedimentate regulile de conduită și principiile care să călăuzească subiectele raportului juridic fiscal<sup>3</sup>, scopul nostru fiind acela de a surprinde transformările din această materie prin raportare la

---

<sup>3</sup> v. Radu Bufan (coord.): *Tratat de drept fiscal. Vol. I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 25.

alte ramuri de drept sau sisteme de drept comparat. Prin această metodă, am identificat soluțiile legislative care au îndeplinit cu succes obiectivul și, în special, am analizat dreptul tranzitoriu din alte sisteme de drept.

Inflația legislativă din această materie ne-a determinat să cercetăm normele pozitive de drept, așa cum le-am găsit concretizate în legi, în raport cu nevoile și cu năzuințele din care ele izvorăsc în ultimul resort, folosind metoda critică.

## *II. Concluziile tezei doctorale*

De-a lungul timpului, urmând succesiunea de etape prin care s-a perfecționat și s-a adaptat noilor condiții socio-economice, dreptul fiscal a impus adoptarea, completarea și modificarea legislației aferente în materie, ceea ce, în prezent, atrage după sine și necesitatea de a pune în evidență importanța dreptului intertemporal în dreptul fiscal; în plus, de multe ori, în practică, această dinamică a condus la pierderea drepturilor și/sau a situațiilor legitim dobândite, situație incompatibilă cu nevoia de stabilitate și cu sentimentul de echitate socială.

Ideea centrală de la care am plecat, influențată în permanență de realitățile sociale și juridice care relevă fără echivoc o criză a dreptului fiscal, a avut la bază două probleme esențiale: prima vizează identificarea cauzelor acestui fenomen, iar cea de-a doua urmărește să identifice acele mecanisme de protecție a drepturilor fundamentale ale contribuabililor aplicabile în dreptul intertemporal, care ar putea servi ca instrumente pentru părțile implicate în raportul fiscal.

Cele trei obiective majore ale prezentei lucrări reprezintă **(A)** contextualizarea cercetării prin identificarea cadrului general în care se manifestă dreptul fiscal intertemporal în sistemul de drept național; **(B)** analiza principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime în dreptul fiscal și **(C)** evidențierea problemelor generate de legile fiscale temporare.

Primul obiectiv major al acestei lucrări l-a reprezentat contextualizarea cercetării prin identificarea cadrului general în care se manifestă dreptul fiscal intertemporal în sistemul de drept național, problematică studiată în prima parte a tezei.

În acest sens, am analizat timpul juridic în dreptul fiscal, relevând aspecte legate de noțiunile generale privind aplicarea legii fiscale în timp; regulile generale și speciale de soluționare a conflictului intertemporal în dreptul fiscal, elementele centrale axându-se, în principal, pe

conceptul de retroactivitate și pe dispozițiile tranzitorii privite ca instrument special de soluționare a conflictului intertemporal în dreptul fiscal, astfel cum am reușit să ni le clarificăm în urma cercetării efectuate.

Pornind de la principiile neretroactivității și aplicării imediate a legii noi, considerate a fi fundamentul pe care este construit dreptul intertemporal, acest obiectiv surprinde modul în care acționează postulatele în zona protecției contribuabililor în fața puterii discreționare a administrației fiscale, în contextul în care dreptul fiscal a suportat modificări substanțiale odată cu aderarea României la Uniunea Europeană.

Prima observație care se impune cu privire la acest obiectiv este că, în sistemul juridic românesc, dreptului fiscal intertemporal i s-a acordat importanță după anul 1989, după o pauză de mai bine de 45 de ani, ocazie cu care acesta a urmat o succesiune de etape prin care a încercat să se perfecționeze și să se adapteze noilor condiții socio-economice. În egală măsură, în contextul aderării României în UE, regulile de aplicare a normelor de drept intertemporal fiscal au cunoscut noi dimensiuni și conotații, mai ales în ceea ce privește raportul juridic fiscal și drepturile contribuabililor. Ca orice sistem de drept, cel național nu este unul desăvârșit, ci dimpotrivă, așa cum am dezvoltat în cadrul acestei lucrări, unul care cunoaște multe neajunsuri.

Cea de a doua observație vizează metoda aleasă de legiuitorul constituant pentru a combate problemele generate de aplicarea în timp a legii, inclusiv a celei fiscale și anume aceea de a reglementa în legea supremă regula generală de soluționare a conflictului intertemporal, respectiv principiul neretroactivității legii. Raționamentul juridic l-a reprezentat împrejurarea că legea reprezintă instrumentul prin care se realizează ordinea juridică, iar cea din urmă, independent de particularitatea și dinamica dreptului fiscal, necesită stabilitate. Astfel, regula neretroactivității legilor în forma adoptată în legea supremă a fost privită ca acel instrument care servește deopotrivă drepturilor și libertăților fiecărui contribuabil și ajută la consolidarea statului de drept.

Pe baza unei evaluări și critici asupra soluției alese de legiuitorul constituant național cu privire la combaterea problemelor generate de aplicarea în timp a legii fiscale, anume de a reglementa expres în legea supremă principiul neretroactivității, am constatat că absolutizarea principiului se opune dinamicii dreptului fiscal care solicită, în anumite situații, adoptarea unor măsuri care trebuie să se aplice unitar, deși noua lege atinge anumite situații juridice pendente.

Acest rezultat s-a întemeiat, în primul rând, pe exemplul altor state cu o democrație consolidată de secole, cum ar fi Franța, Germania sau Italia care, deși conferă principiului neretroactivității o valoare constituțională, preferă menținerea acestuia doar în Codul civil.

Printre efectele nereglementării sale la nivel constituțional se regăsește și regula potrivit căreia principiul îl obligă doar pe cel care aplică legea, nu și pe legiuitor care poate acorda caracter retroactiv legii, cu condiția ca acest caracter să fie expres precizat; de altfel, legile interpretative au, în principiu, efect retroactiv, deși nu pot fi adoptate fără limite. Această regulă permite legiuitorului să adopte măsuri în concordanță cu nevoile actuale ale societății.

Această posibilitate nu trebuie înțeleasă ca având un caracter absolut, ci, așa cum am dezvoltat în cadrul tezei de doctorat, legiuitorul poate legifera retroactiv doar în considerarea unui motiv de interes general și sub rezerva de a nu lipsi de garanții legale exigențele constituționale.

În al doilea rând, România nu este singura țară care a înțeles să ridice la rang constituțional principiul neretroactivității, ci și alte state precum: Grecia, Portugalia și Suedia. Din perspectiva conținutului, remarcăm că în comparație cu celelalte state care au înțeles să ofere legiuitorului ordinar posibilitatea de a adopta măsuri fiscale retroactive în situații excepționale, legiuitorul constituent român manifestă o severitate excesivă.

În al treilea rând, cazurile identificate în practică<sup>4</sup> relevă că absolutizarea principiului neretroactivității în dreptul fiscal, de multe ori, conduce la încălcarea drepturilor contribuabililor, în loc să asigure un mecanism de protecție a acestora. Avem aici în vedere practica legiuitorului ordinar care a înțeles să încalce această regulă și să reglementeze legi cu caracter retroactiv, deși aceasta se bucură de o consacrare constituțională, dar și dinamica dreptului fiscal care impune adoptarea unor măsuri retroactive.

Concluzia în legătură cu această problematică evidențiază necesitatea posibilității legiuitorului de a avea prerogativa de a adopta măsuri în concordanță cu nevoile actuale ale societății. Rezultatul

---

<sup>4</sup> În această categorie indicăm, de exemplu, legile de amnistie fiscală, modificarea plafonului pentru stabilirea calității de persoană plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de 100.000 euro la 65.000 euro, efectuată prin Ordonanța de urgență nr. 8/2013; regimul fiscal privind cheltuielile cu dobânzile prevăzut la art. 40<sup>2</sup> alin. (9) C. fisc. 2015; regimul fiscal privind contractele de leasing prevăzut la art. 45 alin. (5) C. fisc. 2015; regimul fiscal privind casele de marcat introdus prin Legea nr. 153/2020 sau regimul fiscal în cazul persoanelor fizice nerezidente prevăzute la art. 59 alin. (2) și art. (21) Cod fiscal 2015.

cercetării identifică nevoia regândirii instituției și uniformizarea acesteia la nivelul statelor membre ale UE, respectiv aceea de a menține regula generală de soluționare a conflictului intertemporal doar în Codul civil.

În opinia noastră, această formă de reglementare a principiului neretroactivității, alături de alte instrumente, respectiv reglementarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime în dreptul fiscal, oferă o garanție fundamentală a libertății publice. În completare, față de prerogativa Guvernului de a adopta măsuri în materia fiscală și practica acestuia de a abuza de acest instrument, contrar principiilor generale de drept, susținem reglementarea distinctă a neretroactivității legii fiscale în cadrul legii supreme.

Reținem *de lege ferenda*, ca atare, completarea art. 139 - "Impozite, taxe și alte contribuții" - cu un alineat nou ce ar putea avea următorul conținut:

*"(3) Niciun impozit și nicio altă sarcină financiară nu pot fi impuse printr-o lege cu efecte retroactive, care ar viza anul anterior celui în care proiectul de lege este înaintat Parlamentului, cu condiția ca legea să fie publicată în termenul prevăzut la art. 78".*

În acest sens, se identifică întărirea faptului că Parlamentul este **unica autoritate legiuitoare a țării**. Puterea executivă, deși are atribuții de legiferare prin instituția delegării legislative, considerăm că nu este oportun să își depășească limitele constituționale care se pot transforma într-un abuz prin folosirea, în lipsa îmbrățișării principiilor generale de drept, a instrumentului necesar punerii în acord cu realitățile sociale.

Acest rezultat a determinat dezvoltarea celei de-a treia observații care vizează însuși conceptul de retroactivitate în dreptul fiscal. Premiza de la care am pornit a fost aceea că nu considerăm admisibilă conferirea unor mijloace procesuale diferite de dreptul comun care au același scop (de exemplu, realizarea testului retroactivității, ulterior aplicării criteriului de delimitare a retroactivității), nevoia de unitate solicitând o compatibilizare a criteriilor conturate în dreptul civil cu dreptul fiscal, care să ne permită în final să extragem criteriul potrivit care să ajute la elaborarea conceptului de retroactivitate în această materie.

Dintre cele mai utilizate criterii de determinare a conceptului de retroactivitate amintim: criteriul drepturilor câștigate; criteriul faptului consumat; criteriul întemeiat pe distincția dintre situațiile



juridice consumate și situațiile juridice în curs de constituire, modificare sau stingere și criteriul bazat pe analiza structurii normei juridice<sup>5</sup>.

Abordând problema de soluționare a conflictului intertemporal dintr-o asemenea perspectivă, rezultatul la care ne-am oprit este în sensul că cel mai potrivit criteriu care ar putea fi utilizat în dreptul fiscal este cel întemeiat **pe teoria normativității**, bazat pe analiza structurii normei juridice și are ca element central **data producerii faptului** care cade atât sub incidența legii vechi, cât și sub incidența legii noi.

Mai exact, potrivit acestui criteriu<sup>6</sup>, o lege:

*”este socotită retroactivă de îndată ce înțelege să reglementeze fapte care înainte de intrarea ei în vigoare au dat naștere, au modificat sau stins o situație juridică ori efectele pe care acea situație juridică le-a produs înainte de această dată. Criteriul fundamental este, așadar, data producerii faptului care cade atât sub incidența legii vechi, cât și sub incidența legii noi, și anume: fie un fapt (sau efect) deja produs sau realizat, în tot sau în parte, înainte de intrarea ei în vigoare, fie, din contră, fapte actuale sau viitoare, fie, în sfârșit, în ipoteze mai complexe, atât fapte trecute, cât și fapte actuale ori viitoare. Dacă este vorba de fapte definitiv consumate înainte de intrarea în vigoare a legii noi, aceasta nu poate, fără retroactivitate, să modifice efectele lor juridice ori, după caz, să le suprimă. În cazul faptelor complexe, alcătuite dintr-o suită de acte sau fapte materiale de care legea leagă anumite efecte juridice, dacă unele dintre aceste fapte s-au săvârșit înainte de intrarea în vigoare a legii noi, iar altele după această dată, dacă legea nouă se aplică, atunci aceasta va retroactiva, cel puțin parțial, din moment ce fără luarea în considerare a actelor sau faptelor trecute efectele juridice prevăzute de legea nouă nu s-ar putea produce”.*

---

<sup>5</sup> Pentru o analiză amplă pe marginea acestor criterii, a se vedea Traian Ionașcu, *Tratat de drept civil*, vol. I, Editura Academiei Republicii Socialiste România, București, 1967, pp. 85-95; Paul Cosmovici, *Tratat de drept civil, Vol. I Partea generală*, Editura Academiei Republicii Socialiste România, București, 1989, p. 119-122; Radu Bufan (coord.): *Tratat de drept fiscal. Vol. I [...], op. cit.*, p. 421-424.

<sup>6</sup> *Apud Pierre Fleury- Le Gros: Contribution a l'analyse normative des conflits de lois dans le temps en droit prive interne*, these (preface de Louis Bach et Pierre Mayer, postface de Jacques Petit, Dalloz, Paris, 2005, p. 121 sqq, traducere din limba franceză de Marian Nicolae: *Drept civil. Teoria generală, Vol. I. Teoria dreptului civil*, Editura Solomon, București, 2017, pp. 447-448.

Raționamentul juridic care a stat la baza avansării acestui criteriu a utilizat metoda silogismului juridic. De pildă, în materia impozitării directe, dacă admitem că data producerii faptului (i.e. operațiunii și/sau tranzacției) este data când se realizează profitul impozabil atunci punctul de demarcație este reprezentat de momentul când se constituie baza de impozitare și când ia naștere, potrivit legii, creanța organului fiscal și obligația corelativă a contribuabilului de a plăti impozitul datorat. În materie de TVA, data producerii faptului coincide cu data exigibilității.

În opinia noastră, o astfel de soluție conferă interpretului normei fiscale un instrument eficient împotriva inflației legislative, deoarece îi permite să identifice cu ușurință legea în vigoare la data realizării operațiunilor economice, conferindu-i astfel un grad ridicat de previzibilitate.

O ultimă observație pe care dorim să o aducem în discuție vizează soluția juridică ”de graniță” aleasă de legiuitor pentru a estompa problemele generate de succesiunea legii în timp, anume dispozițiile tranzitorii privite ca instrument special de soluționare a conflictului intertemporal.

Studiul acestor categorii de acte normative speciale se concentrează pe identificarea acelor situații juridice care necesită o protecție mai sporită în urma succesiunii legii fiscale, fiind avută în vedere atât perspectiva juridică, cât și cea economică. Sintetizând argumentele și evaluările doctrinare, în pofida problemelor evidențiate, se poate aserta, ca o concluzie generală, că dreptul fiscal recunoaște avantajele dispozițiilor tranzitorii, nu neapărat în detrimentul interesului public, ci ca o necesitate obiectivă impusă de tradiția sistemului nostru de drept, completată cu cerințele dreptului unional și confirmată de practica legiuitorului fiscal. Pe baza acestor date, se poate aprecia că dispozițiile tranzitorii vor ocupa și pe viitor un loc important în dreptul intertemporal, cristalizarea unei teorii în dreptul fiscal, pe marginea acestei categorii de acte normative, fiind esențială pentru protejarea contribuabililor. În completare, față de problemele identificate în practică, în vederea eficientizării acestui instrument, considerăm că se impune *de lege ferenda* stabilirea unor reguli directe, transparente, care să stea la baza adoptării acestor categorii de norme fiscale speciale.

Cel de-al doilea obiectiv major al prezentei teze care ocupă o pondere importantă a acestei lucrări, abordat în cadrul părții a II-a a lucrării, l-a constituit analiza principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime și modul în care acestea interferează cu dreptul intertemporal. Acest obiectiv are în vedere viziunea materială asupra statului de drept, construită în jurul drepturilor și libertăților fundamentale, chestiune ce a atras după sine nevoia de a cunoaște cât mai exact conținutul și sfera de aplicare a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

**În legătură cu principiul securității juridice**, teza de doctorat a extras printr-o analiză istorică asupra doctrinei naționale și de drept unional, precum și a jurisprudenței naționale și a celei cristalizate de judecătorul CJUE, conținutul principiului securității juridice care, în opinia noastră, datorită conținutului specific al normelor juridice fiscale, include o serie de imperative intercorelate, și anume (i) **accesibilitatea și previzibilitatea legii**, cu toate componentele ce derivă din acestea [i.e. precizia și claritatea normelor fiscale; înțelegerea și accesibilitatea regulii fiscale pentru un contribuabil „mediu”; echilibrul rezonabil între abstract și concret; exhaustivitate; consecvență] și (ii) **interpretarea unitară a legii**.

În opinia noastră, deși în dreptul național câmpul de aplicare al securității juridice a fost utilizat cel mai frecvent în contextul regulilor cu un real efect retroactiv, suntem de părere că nu se mai justifică menținerea acestei exigențe în componenta securității juridice, întrucât consacrarea expresă în Constituția României a neretroactivității legii a transformat principiul din unul legal într-unul constituțional, acesta din urmă cunoscând un alt tratament juridic.

În ceea ce privește domeniul de aplicare al principiului securității juridice, am arătat că întinderea acestuia este vastă, caracterul abstract al principiului putând fi identificat în zona procesului de elaborare și aplicare a oricărei legii fiscale, postulatul impunând, ca regulă generală, ca legislația națională/unională să fie certă, iar aplicarea legii să fie previzibilă pentru justițiabili.

Întrucât considerăm că nu există urgență în domeniul fiscal, ci doar o lipsă de planificare și o lipsă de previzibilitate, în cadrul lucrării am arătat că pentru respectarea principiului securității juridice este necesar ca toate actele normative să parcurgă procedura legislativă parlamentară. Acest rezultat reprezintă, în opinia noastră, o soluție la problemele practice identificate în procesul de elaborare și adoptare a actelor normative - atât la nivelul Parlamentului, cât și la nivelul administrației publice.

Concluzionând, securitatea juridică reprezintă posibilitatea recunoscută oricărui contribuabil de a evolua într-un mediu juridic sigur, la adăpost de neclaritatea și schimbările inopinate care afectează legea fiscală. Cel mai important deziderat pentru contribuabil, în opinia noastră, este acela de a fi supus unei ordini juridice care permite acțiunilor sale să aibă consecințe previzibile în planul dreptului, principiul securității juridice armonizând cu succes, la nivel legislativ, nevoile societății și drepturile individuale ale cetățenilor.

Analiza asupra acestui principiu evidențiază că securitatea juridică este calificată drept normă juridică a speciei „normă de principiu”, deoarece aceasta determină protecția unei stări ideale de lucruri a cărei realizare depinde de specificul tipului de comportament, dintre care unele sunt determinate în mod expres. (i.e. accesibilitatea, claritatea, neretroactivitatea, previzibilitatea).

Toate aceste fundații - fie direct, fie indirect - obținute prin deducere sau inducție, nu exprimă doar existența idealurilor cunoașterii, fiabilității și calculabilității, stabilite prin Constituție, dar definesc și fiecare aspect al acestor idealuri. Astfel, în lucrare am detaliat în sensul că certitudinea juridică este o normă juridică și nu devalorizează în niciun fel aspectul axiologic de principiu. Aceasta indică doar că, privită ca principiu, securitatea juridică întruchipează și pozitivază o valoare la un nivel mai înalt de concretizare.

Această calificare generează noi piste de cercetare, respectiv nevoia de a cunoaște dacă în concurs cu alte principii, cel al securității juridice are întotdeauna prioritate. În acest caz, răspunsul este în sens negativ, circumstanțiat interesului general, însă întotdeauna atât legiuitorul, cât și administrația fiscală, sunt obligați să țină seama de așteptările legitime ale contribuabililor.

De pildă, atunci când se impune adoptarea unor norme legale cu caracter retroactiv este necesar să se realizeze testul interesului public versus al celui privat, legiuitorul având obligația, potrivit jurisprudenței constante a CJUE, să analizeze în mod obiectiv **(i) existența unei chestiuni imperative de interes public care face ca retroactivitatea să fie necesară; (ii) existența scopului care trebuie atins prin această măsură și (iii) respectarea așteptărilor legitime ale persoanelor în cauză.**

Am observat că legiuitorul în opera de legiferare, urmat de judecătorul constituant (însuși garantul Constituției), în unele situații au ales să abdice de la aceste reguli, deși securitatea juridică reprezintă «piatra de temelie» a principiilor statului de drept și al legalității, consacrate în Constituția României, prezenta teză identificând și analizând nenumărate exemple.

Asigurarea drepturilor contribuabililor se poate realiza numai prin implementarea completă și corectă a tuturor exigențelor principiului securității juridice, deoarece numai prin această formă se limitează puterea discreționară a puterii publice.

Pe cale de consecință, considerăm necesară *de lege ferenda* reglementarea expresă în Codul fiscal a principiului securității fiscale ca un principiu independent, cu următoarea formulare:

*”Atunci când sunt stabilite impozite, taxe și contribuții trebuie definite toate elementele impozitării. Actele legislative privind taxele și impozitele trebuie formulate în așa fel încât fiecare persoană să știe exact ce impozite, taxe și contribuții trebuie să plătească, când și în ce mod trebuie să le plătească ”.*

Testul practic al principiului securității juridice a evidențiat că mecanismul ales de legiuitorul fiscal pentru aplicarea unitară a legii, reglementat la art. 5 C. proc. fisc., reprezintă un instrument menit să garanteze drepturile organului fiscal, din ecuație lipsind contribuabilul și drepturile acestuia. Întrucât dreptul contribuabilului la interpretarea unitară a legii, inclusiv la nivelul organelor fiscale, reprezintă un drept fundamental, considerăm *de lege ferenda* că se impune modificarea paradigmei și adoptarea la nivel normativ a unui cadru general pentru aplicarea unitară a legii, similar statelor democratice, care să ofere suficiente garanții pentru realizarea neutralității, imparțialității și independenței, principii necesare pentru conturarea unor reguli clare de interpretare a normelor fiscale.

**Referitor la principiul protecției încrederii legitime**, arătăm că analiza acestuia a reprezentat o adevărată provocare, deoarece ne-am confruntat cu o lipsă acută de repere la nivel național care să ne ofere un suport teoretic în măsură să explice conceptul de ”încredere legitimă” și esența acesteia.

Pentru a ne explica conceptul, izvorul și conținutul cât mai exact al ”încrederii legitime”, precum și elementele în jurul cărora s-a dezvoltat acest principiu, am utilizat, pe de o parte, doctrina de specialitate și jurisprudența (națională, de drept comparat și unională).

Considerat de anumiți autori latura subiectivă a principiului securității juridice, principiul protecției încrederii legitime presupune posibilitatea contribuabilului de a-și planifica și de a prevedea într-o măsură rezonabilă consecințele acțiunilor sale și menține un echilibru just între interesele juridice născute în favoarea persoanelor private și interesul public pe care statul încearcă să-l protejeze în efectuarea unei schimbări. Concret, protecția așteptărilor legitime se circumscrie ideii de certitudine juridică, analizată din perspectiva contribuabilului și se întemeiază pe statutul actual al legii (sau al actului administrativ fiscal), în speranța legitimă că, pentru o anumită perioadă, această situație juridică va continua să rămână neschimbată. Se presupune că, pe baza acestei încrederi, contribuabilii vor lua anumite decizii, de pildă, în zona investițiilor economice. În cazul în care poziția legală este modificată în timp și acest lucru atrage în detrimentul anumitor contribuabili anumite pierderi, așteptările acestora vor fi încălcate.

**Esența** principiului protecției încrederii legitime, din punctul nostru de vedere, se rezumă la întrebarea **dacă anumiți contribuabili trebuie să accepte sau nu modificarea care le afectează interesele private**. Opinia noastră este că principiul acționează atât la nivelul autorităților administrative (inclusiv cele fiscale), cât și la cel legislativ, **testul interesului public versus al celui privat fiind realizat distinct**.

Modalitatea concretă de aplicare a principiului așteptărilor legitime la nivel legislativ, în lipsa unei consacrimi exprese, se realizează ca un criteriu de evaluare pentru justificarea efectelor retrospective ale unor noi prevederi legale dezavantajoase, așa cum este detaliat în teza de doctorat.

Practica instanțelor germane, îmbrățișată și de judecătorul unional, scoate în evidență că principiul așteptărilor legitime nu este respectat dacă:

- (i) nu există **un echilibru adecvat** între importanța măsurilor care urmează să fie adoptate și așteptările legitime în continuarea situației juridice actuale, iar legiuitorul nu adoptă dispoziții tranzitorii adecvate sau
- (ii) legiuitorul **acordă o facilitate fiscală pe termen limitat pe care o abrogă la scurt timp după adoptare**, întrucât în aceste condiții legiuitorul a dat naștere unor așteptări legitime ale investitorilor că acea facilitate fiscală se aplică cel puțin pentru perioada stabilită, ceea ce necesită o reflecție privind atât respectarea gradului de predictibilitate, cât și conduita autorităților publice.

Raportat la dreptul fiscal național, principiul protecției încrederii legitime nu se bucură de o consacrare expresă, însă operează la nivelul procesului legislativ, ca regulă superioară de drept - astfel cum a calificat-o judecătorul CJUE.

Problema care se ridică în legătură cu această obligație implică nevoia de a cunoaște gradul de predictibilitate necesar respectării așteptărilor legitime ale unui contribuabil, fiind preocupați să răspundem la întrebarea când pot contribuabilii să invoce lipsa de predictibilitate a legii fiscale.

Consultând, pe de o parte, jurisprudența și doctrina națională, iar, pe de cealaltă parte, pe cea de drept comparat și de drept unional, se observă că la nivelul acestora nu este stabilit gradul de predictibilitate adecvat respectării așteptărilor legitime, acesta fiind evaluat în funcție de

circumstanțele cauzei analizate. Rezultatul este însă similar, respectiv informarea prealabilă dată operatorilor economici *”trebuie să fie expresă, suficient de specifică și dată în timp util”*<sup>7</sup>.

În ceea ce privește modalitatea concretă de informare prealabilă, judecătorul CJUE a admis că pentru diseminarea informațiilor se pot utiliza toate mijloacele utilizate în mod normal de statul membru care a adoptat măsura (e.g. regulile generale stabilite la nivel normativ, articole specializate din presă, corespondența larg mediatizată între organismele profesionale și autoritățile unionale/naționale; propunerile prezentate de Comisie sau comunicările acesteia, publicate în Jurnalul Oficial ș.a.m.d.).

Făcând o aplicare a acestor repere în dreptul național, se observă că diseminarea modificărilor legislative se realizează potrivit Legii nr. 52/2003 privind transparența decizională în administrația publică care, printre altele, urmărește *”informarea în prealabil, din oficiu, a persoanelor asupra problemelor de interes public care urmează să fie dezbătute de autoritățile administrației publice centrale și locale, precum și asupra proiectelor de acte normative”*<sup>8</sup>.

Dreptul național reglementează expres obligația administrației fiscale de a aduce, în cadrul procedurilor de elaborare a proiectelor de acte normative, la *”cunoștința publicului, cu cel puțin 30 de zile lucrătoare înainte de supunerea spre avizare de către autoritățile publice”*<sup>9</sup>, **ceea ce impune legiuitorului fiscal să țină cont în procesul legislativ de această regulă.**

**La nivelul puterii executive**, principiul protecției încrederii legitime nu evidențiază un efect la nivel primar – în sensul asigurării valabilității actului administrativ – ci are un efect la nivel secundar – în sensul asigurării unei protecții asupra unei valori.

O paralelă între dreptul german și jurisprudența statornicită de instanțele unionale semnalează că instituția revocării actului administrativ fiscal impune reguli clare și transparente care să garanteze atât securitatea juridică, cât și protecția așteptărilor legitime ale contribuabililor. Făcând o raportare a acestor reguli la nivel național, am sesizat că dreptul procedural fiscal național conține înlăuntrul său un fin germen al tiraniei, deoarece art. 50 C. proc. fisc. 2015 reglementează deficiară instituția revocării actelor administrative fiscale individuale nelegale favorabile contribuabililor.

---

<sup>7</sup> A se vedea, de pildă, Hotărârea din 11 iulie 1991, *Crispoltoni*, C-369/89, EU:C:1991:307, parag. 21.

<sup>8</sup> Art. 2 lit. a) din Legea nr. 52/2003.

<sup>9</sup> Art. 7 alin. (2) din Legea nr. 52/2003.

Analiza mai atentă asupra textului de lege reglementat în dreptul național scoate în evidență că, în realitate, în dreptul fiscal național nu este reglementată *expressis verbis* instituția – Revocarea actelor administrative fiscale individuale – ci doar efectele acesteia, organul fiscal bucurându-se de prerogativa discreționară. În plus, lipsesc delimitările concrete între modalitățile expres reglementate, consecința acestei stări de fapt conducând la suprapuneri ori confuzii.

Observând aceste neajunsuri, teza de doctorat **identifică acele condiții care îndreptătesc beneficiarii actelor administrative fiscale favorabile nelegale să se opună puterii discreționare a administrației fiscale:**

- a) Actul administrativ să nu fie vădit nelegal;
- b) Actul administrativ fiscal să conțină un drept patrimonial;
- c) Beneficiarul actului administrativ să se bazeze pe existența continuă a acestuia, iar, încrederea să merite protecție în raport cu interesul public pentru retragere. În ce ne privește, cu cât durata de timp de la data adoptării actului este mai mare, cu atât încrederea este mai protejată. În sens contrar, dacă actul administrativ individual fiscal nu a fost cunoscut de beneficiarul dreptului, acesta nu se bucură de protecția principiului și poate fi revocat;
- d) Existența unei încrederi propriu-zise a beneficiarului actului în coerența conduitei administrației, produsă de acte ori comportamente ale acesteia. Concret, această condiție solicită ca actul administrativ să depindă de organul emitent: cu cât organul emitent se situează mai sus în ierarhia puterii executive, cu atât încrederea este mai mare. De pildă, legislația primară care emană de la Parlament generează o încredere mai mare decât Ordonanțele emise de Guvern; Hotărârea de Guvern care aprobă normele metodologice generează o încredere mai mare în actele administrative decât Ordinele de Ministru. Raportat la incidența dreptului unional, existența unei încrederi este exclusă *de plano* atunci când autoritățile acționează contrar unei dispoziții clare de drept al Uniunii. În acest context, acțiunea autorităților trebuie apreciată în raport cu dreptul Uniunii pe care se întemeiază;
- e) Inexistența unui motiv de excludere de la protecția principiului, în sensul că dreptul patrimonial subiectiv a fost dobândit cu bună-credință de contribuabil; mai exact,



beneficiarul actului supus revocării nu se poate întemeia pe această protecție atunci când: (i) a obținut actul administrativ prin amenințări sau mită; (ii) a obținut actul administrativ prin furnizarea de informații care erau în mod substanțial incorecte sau incomplete și (iii) acesta a cunoscut sau trebuia să cunoască ilegalitatea actului administrativ. Într-o frază, singura care poartă culpa nelegalității trebuie să fie autoritatea fiscală emitentă;

f) Inexistența unui interes public prioritar față de interesul particularului.

Condițiile identificate generează nevoia de a aduce în spațiul fiscal național și mecanismul tehnic prin care poate fi valorificat în practică principiul protecției încrederii legitime, așa zisul **testul interesului public versus al celui privat**.

În opinia noastră, hotărârea de valoare a organului fiscal și/sau a judecătorului care, în caz de litigiu, sunt chemați să stabilească, de la caz la caz, un echilibru între interesul superior al statului și cel al privatului, în conformitate cu principiul proporționalității, se poate realiza pe baza următoarelor criterii obiective, fundamentate pe tendințele și evoluțiile dreptului fiscal la nivel unional și anume:

1. **criteriul dimensiunii temporale**, în raport cu care se stabilește dacă așteptările legitime au apărut înainte de actul administrativ contestat, precum și dacă asigurările au fost de așa natură încât acestea să dea naștere unei așteptări legitime concrete în patrimoniul persoanei pentru care funcționarul și/sau autoritatea s-a adresat;
2. **criteriul temeiniciei așteptărilor legitime**, în baza căruia se stabilește dacă încrederea contribuabilului se bazează pe lege și/sau pe o interpretare rezonabilă a acesteia;
3. **criteriul bunei – credințe**, prin intermediul căruia se încearcă să se elimine posibilitatea de a se profita de acte frauduloase, de un comportament nelegal sau speculativ;
4. **criteriul permanenței în ceea ce privește actele autorităților oficiale**, prin intermediul căruia se analizează dacă măsurile noi care modifică statutul juridic al beneficiarului actului se circumscriu unui interes general, fiind avută în vedere competența autorităților.

Deși sunt necesari mulți pași pentru a ajunge la protecția recunoscută de dreptul unional așteptărilor legitime ale contribuabililor, trebuie să recunoaștem că legiuitorul național a făcut un salt uriaș atunci când a reglementat expres instrumente speciale care să se opună practicii arbitrare a organului fiscal. Este vorba aici despre opiniile prelabile, soluția fiscală anticipată și acordul de

preț în avans – mecanisme care se opun puterii discreționare a puterii executive, după cum a fost dezvoltat pe larg în cadrul lucrării.

Un aspect important al cercetării noastre l-au reprezentat și situațiile particulare privind extensia securității juridice și încrederii legitime, fiind interesați să observăm modul în care își găsesc dispozițiile tranzitorii legitimitatea în contextul principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, dar și modalitatea în care interferează principiile în sfera impozitării directe.

Ultimul obiectiv vizat de prezenta lucrare urmărește să scoată în evidență problemele generate de legile temporare, amintind aici ordonanțele simple vs. ordonanțele de urgență, legile de amnistie sau legile temporare adoptate cu scopul de a restabili legalitatea.

**Ordonanțele simple vs. Ordonanțele de urgență** reprezintă o provocare majoră pentru contribuabili, deoarece legiuitorul național a plasat această modalitate de legiferare în fața legilor *stricto sensu*, rezultat ce conduce la (i) diminuarea rolului Parlamentului consacrat în legea supremă; (ii) consolidarea unei practici neconforme cu Constituția României a Guvernului care apelează la aceste instrumente deși, în multe cazuri, nu se pot proba situațiile excepționale și (iii) efecte negative patrimoniale ireversibile.

Din perspectiva aplicării în timp a legii fiscale, consecințele juridice produse de Ordonanțele simple și Ordonanțele de urgență supuse aprobării rămân bine produse, formal fiind întrunite condițiile cerute de Constituție. Însă, în cazul adoptării unor legi de respingere, persistă întrebarea cu privire la efectele produse pe perioada de validitate a actului normativ. Desigur, față de rigorile constituționale, putem oferi numai un răspuns laconic și rituos, însă, în ceea ce ne privește, posibilele situații de inechitate socială și juridică derivate dintr-o asemenea interpretare nu pot fi pur și simplu ignorate.

Tocmai de aceea considerăm că, pentru garantarea drepturilor contribuabililor conferită de principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, o măsură utilă ar putea fi implementarea instrumentului prevăzut la art. 115 alin. (8) din Constituția României, care impune Parlamentului să reglementeze concret, acolo unde este cazul, măsurile necesare cu privire la efectele juridice produse pe perioada de aplicare a ordonanței, inclusiv măsuri prin care să se restabilească situația patrimonială a beneficiarului normei.

**Legat de legile de amnistie și de "amnistie" (promovate ca fiind legi de amnistie),** ceea ce ne-a atras atenția a fost inflația acestor categorii de acte normative din ultima perioadă. Din analizele efectuate a rezultat că singurul act normativ care respectă cumulativ criteriile eligibile ale unei legi de amnistie, după cum impun regulile de la ajutorul de stat, o reprezintă programul de amnistie fiscală adoptat prin O.U.G. nr. 44/2015. În ceea ce privește celelalte acte normative (promovate ca fiind legi de amnistie, respectiv Ordonanța nr. 6/2019, Ordonanța de urgență nr. 69/2020) suntem de părere că acestea nu reglementează un veritabil program de amnistie, ci un instrument menit să faciliteze încasările pe termen scurt a obligațiilor fiscale.

**Legat de legile temporare adoptate cu scopul de a restabili legalitatea,** preocuparea noastră a fost focalizată pe ideea conform căreia adevărata problemă a dreptului fiscal o reprezintă aplicarea arbitrară a legii fiscale. Spunem aceasta, deoarece în ultimii ani am fost martorii unui climat instabil generat de conduita administrației fiscale<sup>10</sup>, iar pentru a se restabili legalitatea a fost necesară intervenția legiuitorului care a pus capăt problemelor apărute în practică.

Mai exact, au fost adoptate legi temporare prin intermediul cărora au fost anulate obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite nelegal de organul fiscal (i.e. Legile cu nr. 209/2015, nr. 225/2015, nr. 29/2018, respectiv nr. 72/2022).

În concluzie, conținutul fiecărei categorii de legi vremelnice studiate relevă, după cum era de așteptat, că, în mare parte, acestea au fost adoptate pe calea ordonanțelor de urgență pentru a veni în sprijinul administrației fiscale în detrimentul contribuabililor. La polul opus am identificat intervenția Parlamentului care a sancționat conduita organului fiscal care a aplicat legea fiscală contrar normelor constituționale și principiilor generale de drept.

Dincolo de concluziile pe care le-am enunțat în cadrul fiecărei categorii de acte normative analizate, considerăm că pe termen lung soluția nu este aceea ca legiuitorul național să salveze administrația fiscală de "furia" contribuabililor, ci de a reglementa expres atât principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, care să oblige organul fiscal să urmeze o conduită, cât și norme exprese prin care să limiteze dreptul puterii executive de a adopta măsuri fiscale, în lipsa unor cazuri urgente și excepționale.

---

<sup>10</sup> A se vedea și Cosmin- Flavius Costăș: "Noi modificări ale Codului fiscal. Analiza haosului fiscal", în *Revista Română de drept al afacerilor* nr. 3, 2015, Editura Rosetti, pp. 14-36.

În final, dorim să sesizăm următorul aspect: dacă, potrivit Constituției României, Ordonanțele de urgență pot fi emise doar în situații extraordinare, atunci putem califica prezentul o anormalitate continuă, o permanentă stare de urgență, într-un permanent asediu sau în stare de război. Analizând numărul mare de acte ale Guvernului, la care se adaugă și procedura cu care se realizează dezbaterile parlamentare, se poate susține fără echivoc că România nu mai este un stat cu regim parlamentar funcțional, rolul Parlamentului fiind ”confiscat” de puterea executivă hiperactivă, care nu reprezintă în mod direct voința cetățenilor. Este adevărat, problemele analizate au relevat o lipsă de pricepere a legiuitorului primar în domeniul tehnicii legislative sau a procedurilor parlamentare, însă, dincolo de toate acestea, suntem de părere că Parlamentul trebuie să-și reia rolul său consacrat în art. 61 din Constituția României [**Parlamentul este organul reprezentativ al poporului român și unica autoritate a țării**] și, cel puțin în dreptul fiscal, să limiteze prerogativa puterii executive în a adopta în afara cadrului constituțional.