

CONSIDERAȚII ASUPRA INTRĂRII ÎN VIGOARE A LEGII MATERIAL ȘI PROCESUAL FISCALE¹

Sergiu-Valentin GHERDAN*

Rezumat: Prezentul studiu își propune să analizeze mecanismele specifice a intrării în vigoare a legii material și procesual fiscale, având în vedere existența unor dispoziții speciale care tratează expres aceste aspecte, cuprinse în art. 4 din Codul fiscal, respectiv în art. 3 din Codul de procedură fiscală, norme cărora poate prea puțini autori de specialitate le-au oferit atenția cuvenită.

Materialul reprezintă o încercare a creionării regulilor trasate de aceste prevederi legale, discutându-se aplicabilitatea regulii promovării proiectului de modificare a Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală cu 6 luni înainte de intrarea actului respectiv în vigoare și incidența regulii conform căreia orice modificare și completare a dreptului primar fiscal va intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie a anului următor adoptării. Totodată, s-a analizat și forța juridică a dispozițiilor art. 4 din Codul fiscal și a art. 3 din Codul de procedură fiscală, determinându-se situații în care aceste norme sunt susceptibile să producă efectele scontate de către legiuitor și, dimpotrivă, ipotezele în care acestea reprezintă realmente „litere moarte”. Nu în ultimul rând, s-a cercetat dacă aceste prevederi legale sunt susceptibile a fi considerate ca înglobând într-însese principiul european al încrederii legitime.

În egală măsură, s-a însușit și oferit o soluție de lege lata, inspirată din dreptul comparat, pentru a putea stopa practica legislativă caracterizată de o severă instabilitate, ca urmare a prea numeroaselor modificări intempestive a legislației fiscale în cursul exercițiului unui an fiscal, surprinzându-se astfel inocenții contribuabili.

Résumé: Considérations sur l'entrée en vigueur de la loi matérielle et processuelle fiscale. La présente étude se propose d'analyser les mécanismes spécifiques générés par l'entrée en vigueur de la loi matérielle et processuelle fiscale, tenant compte de l'existence des certaines dispositions spéciales qui traitent expressément ces aspects, prévues à l'article 4 du Code fiscal, respectivement à l'article 3 du Code de procédure fiscale, des normes qui, peut-être, n'ont pas reçu l'attention méritée de la part des auteurs de spécialité.

L'étude essaie de crayonner les règles tracées par ces dispositions légales, en discutant l'applicabilité de la règle concernant la promotion du projet de modification du Code fiscal et du Code de procédure fiscale six mois avant l'entrée en vigueur de cet acte normatif et l'incidence de la règle selon laquelle toute modification et tout complément du droit primaire fiscal doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier de l'année suivant son adoption. En même temps, l'article analyse la force juridique des dispositions prévues à l'article 4 du Code fiscal et à l'article 3 du

Code de procédure fiscale, en identifiant des situations dans lesquelles ces normes sont susceptibles de produire les effets estimés par la loi et, par contre, les hypothèses dans lesquelles ces-ci représentent des vraies „lettres mortes”. Dernièrement, l'article examine si les dispositions légales en cause sont susceptibles d'être considérées en tant qu'englobant le principe européen de la confiance légitime.

En plus, l'étude s'approprie et propose une solution de lege lata, inspirée du droit comparé, afin de stopper la pratique législative caractérisée par une sévère instabilité, à cause des nombreuses modifications intempestives de la législation fiscale pendant l'exercice d'une année fiscale, en surprenant ainsi les contribuables innocents.

Abstract: *This study seeks to analyse some specific issues pertaining the mechanism of commencement of the material and procedural fiscal law, starting from some particularly influential special provisions contained in art. 4 of the Fiscal Code and art. 3 of the Fiscal Procedure Code respectively – provisions that have been rather neglected by the specialist literature.*

The paper attempts to delineate the rules of the aforementioned legal provisions by discussing the applicability of the rule by which a project that modifies the Fiscal Code or the Fiscal Procedure Code must be promoted 6 months before it enters into force. The study also examines the adequacy of the subsequent rule by which any change or addition in the fiscal law takes effect starting with the 1st of January of the following year. At the same time, the legal force of the stipulations incurred by art. 4 of Fiscal Code and art. 3 of the Fiscal Procedure Code have been examined, and situations in which these norms may produce legal effect and also the circumstances that make them ineffective were identified. Lastly, these legal provisions have been closely looked at to determine if they incorporate the European principle of legitimate expectations.

In particular, a solution de lege lata has been offered, inspired by the comparative law, meant to stop the legal practice that has become extremely unstable due to a huge amount of unforeseen changes that take effect during the fiscal year, thus surprising the innocent tax payers unaware most of the time.

Cuvinte-cheie: drept material fiscal; drept procesual fiscal; ordonanțe de guvern; ordonanțe de urgență; principiul încrederii legitime; vacatio legis; preeminența dreptului; neconstituționalitate.

Mots clés: droit matériel fiscal; droit processuel fiscal; ordonnance de gouvernement; ordonnance d'urgence; principe de la confiance légitime; vacatio legis; prééminence du droit; inconstitutionnalité.

Keywords: material fiscal law; procedure fiscal law; government ordinance; emergency ordinance; legitimate expectations principle; vacatio legis; rule of law; unconstitutionality.

1. Introducere. Anul 2003 reprezintă un punct de reper în materia dreptului material și procesual fiscal, în cursul acestuia fiind adoptate atât actualul Cod fiscal², cât și actualul Cod de Procedură fiscală³.

Dreptului primar fiscal, caracterizat anterior adoptării acestor acte normative printr-o instabilitate severă ca urmare a prea numeroaselor modificări legislative⁴, s-a încercat a i se aduce un corectiv, legiuitorul trasând în cuprinsul ambelor acte normative anumite reguli privitoare la intrarea în vigoare a legii material ori procesual fiscale.

Astfel, art. 4 Cod fiscal, cu denumirea marginală „modificarea și completarea Codului fiscal” arată că „(1) Prezentul cod se modifică și se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia; (2) Orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”, formulare identică regăsită în cuprinsul art. 3 al Codului de procedură fiscală⁵.

Așadar, ambele acte normative formulează anumite principii în ceea ce privește problematica modificării Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală⁶ ce pot fi rezumate astfel:

a) orice modificare sau completare a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală poate fi efectuată „numai prin lege”;

b) legea de modificare sau completare a acestor acte normative trebuie promovată, de regulă, cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării acesteia în vigoare;

c) legea de modificare ori completare este necesar a intra în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege.

Din păcate, practica legislativă relevă faptul că aceste deziderate sunt nesocotite atât de către Parlament, prin intermediul activității de legiferare întreprinse de acesta, precum și de către Guvern, acest din urmă organ uzând, în special, de numeroase ordonanțe de urgență pentru a modifica ori completa cele două acte normative amintite. De altfel, de la intrarea sa în vigoare, Codul fiscal a suferit peste 90 de modificări⁷, în timp ce Codul de procedură fiscală a fost modificat și completat în „doar” 46 de cazuri⁸, lucru care i-a determinat pe unii autori să constate existența unui veritabil haos fiscal⁹. Din prea dese modificări ale acestor acte normative, exemplele în care art. 4 C. fisc., respectiv art. 3 C. pr. fisc. au fost respectate *întru totul* de către legiuitor sunt absolut inexistente.

2. Rațiune. Art. 4 C. fisc. și art. 3 C. pr. fisc. reprezintă materializarea principiului *certitudinii* fiscale, exprimând necesitatea asigurării unei stabilități legislative¹⁰ în ceea ce privește domeniul dreptului fiscal. Datorită consecințelor patrimoniale însemnate care se pot răsfrânge asupra contribuabililor, s-a dorit ca orice măsură care ar avea drept efect completarea ori modificarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală

să fie supusă unei publicități corespunzătoare încă dinainte de momentul producerii efectelor unei astfel de măsuri, prin obligativitatea promovării proiectului de lege cu cel puțin 6 luni anterior intrării actului normativ în vigoare.

În al doilea rând, deschisă fiind încă dinainte de anul 2003 „hemoragia”¹¹ ordonanțelor de urgență¹², legiuitorul celor două acte normative fiscale a impus modificarea ori completarea acestora „numai prin lege”, pentru a da forță prevederilor art. 61 din Constituția României republicată¹³, presupunând că doar Parlamentul, în calitatea sa de „unică autoritate legiuitoare”¹⁴ [art. 61 Constituția României, republicată], este îndrituit a interveni în domeniul dreptului fiscal primar, pornindu-se de la premisa că proiectele de lege adoptate de către acest organ sunt supuse unei analize mai atente în comparație cu actele normative aparținând Guvernului.

În al treilea rând, prin statuarea necesității ca orice modificare a acestor două acte normative să producă efecte cu începere de la data de 1 ianuarie a anului următor s-a dorit a se evita crearea unei incertitudini fiscale¹⁵ determinate de instabilitatea legislativă ce s-ar naște prin modificarea normelor aplicabile contribuabililor în timpul exercițiului unui an fiscal.

Toate aceste măsuri au drept scop final asigurarea unei sarcini a contribuabilului cu un caracter clar, transparent și precis, pentru ca acesta să poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile sale și să dispună în consecință¹⁶.

§ 1. Orice modificare sau completare a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală poate fi efectuată numai prin lege

3. Modificarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală „numai prin lege”.

4. Modificarea ori completarea C. fisc./C. pr. fisc. prin intermediu ordonanțelor de guvern

5. Modificarea ori completarea C. fisc./C. pr. fisc. prin intermediu ordonanțelor de urgență. 6. Observație.

3. Modificarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală „numai prin lege”.

Modificarea acestor acte normative nu trebuie confundată cu adoptarea, modificarea ori completarea legislației secundare emisă în aplicarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală (Hotărâri de Guvern, norme metodologice, ordine și instrucțiuni ministeriale etc.)¹⁷. Pe de altă parte, în ceea ce privește situațiile în care însăși legiuitorul permite modificarea acestor coduri prin alte norme decât legile (ca de exemplu art. 176 C. fisc. ori art. 292 C. fisc., prevederi care permit modificarea Codului fiscal și prin intermediul Hotărârilor de Guvern), respectivul mandat de legiferare acordat organului executiv, constituind o derogare de la principiul modificării Codului fiscal numai prin lege, determină posibilitatea Guvernului de a interveni în domeniul normelor dreptului fiscal prin intermediul unor acte normative cu forță inferioară legii¹⁸.

O discuție suscitată de textul art. 4, alin. (1) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. este aceea a posibilității modificării ori completării acestor acte normative prin intermediul unor ordonanțe de urgență ori a unor ordonanțe de guvern.

În principiu, din punct de vedere strict teoretic, considerăm că acest lucru este posibil¹⁹ (*infra*, nr. 4-5).

4. Modificarea ori completarea C. fisc./C. pr. fisc. prin intermediu ordonanțelor de guvern. Cât timp domeniul fiscal nu este rezervat legilor organice, interdicția adoptării unei legi de abilitare a Guvernului în această materie nu subzistă [art. 115, alin. (1) Constituția României, republicată²⁰].

Intervenția executivului asupra Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală prin intermediul ordonanțelor de Guvern este posibilă doar dacă sunt respectate condițiile, deopotrivă de fond și de formă ale delegării legislative. Astfel, este necesar ca domeniul pentru care s-a dat delegarea să fie expres calificat ca domeniu rezervat legii ori în acesta să fie intervenit deja o reglementare prin lege²¹ (condiție îndeplinită în ceea ce privește dreptul material și procedural fiscal) fiind necesară stabilirea expresă prin legea de abilitare a domeniului și a datei până la care se pot emite ordonanțe²² [art. 115, alin. (2) Constituția României, republicată]²³.

În concluzie, de la prevederile art. 4 C. fisc. și art. 3 C. pr. fisc. – dispoziții normative având forța juridică a unor legi ordinare – este posibilă derogarea tot prin intermediul unei astfel de norme²⁴, modificarea ori completarea acestor coduri putând fi, atât din punct de vedere teoretic cât și practic, efectuată prin intermediul unor ordonanțe de guvern²⁵.

5. Modificarea ori completarea C. fisc./C. pr. fisc. prin intermediu ordonanțelor de urgență. În egală măsură, cât timp sunt respectate dispozițiile art. 115, alin. (4), (5) și (6) Constituția României²⁶, o ordonanță de urgență ar putea determina modificarea ori completarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală.

După cum s-a subliniat și în doctrină²⁷, principalul impediment al legiferării prin intermediul ordonanțelor de urgență este reprezentat de identificarea unei „situații extraordinare a cărei reglementare nu poate fi amânată”²⁸ [art. 115, alin. (4), teza I din Constituția României, republicată], Guvernul având obligația de a motiva urgența²⁹ în cuprinsul actului normativ³⁰.

Complicitatea Curții Constituționale în aprecierea debordant de largă a „situațiilor excepționale” care să determine posibilitatea legiferării prin intermediul ordonanțelor de urgență a determinat ca această formă de legiuire să devină din excepție, o veritabilă regulă³¹. De altfel, instanța de contencios constituțional nu a constatat până în prezent, în nici una din ipostazele celor 59 de modificări și completări

ale Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală prin ordonanțe de urgență, neconstituționalitatea unui astfel de act normativ ca urmare a lipsei unei situații exorbitante³² care să deschidă posibilitatea adoptării respectivelor ordonanțe³³.

De aceea, deși posibilă strict din punct de vedere teoretic, adoptarea ordonanțelor de urgență în materia dreptului fiscal ar trebui să aibă, din punct de vedere practic, o cadență extrem de rară, direct proporțională cu existența unor situații extraordinare, nesusceptibile de amânare. Așadar, în ciuda posibilității modificării Codului fiscal sau a Codului de procedură fiscală prin intermediul ordonanțelor de urgență, din punct de vedere practic o astfel de intervenție ar presupune respectarea unor condiții riguroase dificil de întrunit. În măsura în care Curtea Constituțională și-ar exercita cu conștiinciozitate rolul de „garant al supremației Constituției” [art. 142, alin. (1) Constituția României, republicată] intervenția Guvernului în materia dreptului fiscal prin adoptarea unor ordonanțe de urgență ar fi limitată drastic la ipotezele, extrem de puține la număr, în care ar fi îndeplinită condiția urgenței [art. 115, alin. (4) Constituția României, republicată], doar în aceste circumstanțe asemenea ordonanțe de „urgență” găsindu-și legitimitate constituțională.

6. Observație. Subscriem la opinia exprimată în doctrină³⁴ conform căreia, deși intervenția Guvernului în materie fiscală este posibilă dintr-un punct de vedere strict teoretic, atât prin intermediul ordonanțelor de guvern ori pe calea adoptării ordonanțelor de urgență, această ingerință este *indezirabilă*, practica legislativă arătând că, de cele mai multe ori, conținutul unei ordonanțe este modificat radical prin legea de aprobare. Ba chiar mai periculos, o ordonanță intrată în vigoare poate fi respinsă prin lege de către Parlament, situație care pune problema delicată a efectelor juridice produse pe perioada de aplicare a ordonanței³⁵ [art. 115, alin. (8) Constituția României, republicată]³⁶, existând chiar ipoteze concrete³⁷ în care două ordonanțe de urgență au modificat succesiv legislația fiscală, iar Parlamentul a decis să se pronunțe asupra acestora printr-o singură lege, preluând textele dintr-o ordonanță ca amendamente la cealaltă ordonanță³⁸!

După cum expresiv se arată, aceste situații „nu fac decât să genereze incertitudine și instabilitate într-un domeniu ale cărui repere ar trebui să fie certitudinea și stabilitatea pe termen lung”³⁹.

§ 2. Legea de modificare sau completare a Codului fiscal sau a Codului de procedură fiscală trebuie promovată, de regulă, cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării acesteia în vigoare

7. Promovarea proiectului de lege cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării în vigoare a legii. Regulă. 8. Derogare. 9. Derogare. Continuare. 10. Observație.

7. Promovarea proiectului de lege cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării în vigoare. Regulă. În considerarea necesității existenței unei transparențe normative fiscale care să determine posibilitatea contribuabililor de a se informa din timp în legătură cu *intenția* legislativului de a modifica normele dreptului primar fiscal, redactorii Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală au dorit să accentueze necesitatea promovării proiectului ori a propunerii legislative de completare ori modificare a acestor acte cu cel puțin 6 luni înainte de intrarea în vigoare a unui asemenea act.

Inserând sintagma „de regulă” în cuprinsul textelor de lege sus-amintite, legiuitorul a dorit să precizeze *expressis verbis* că o derogare de la acest principiu este posibilă.

8. Derogare. Dintr-un punct de vedere riguros teoretic, chiar și în eventualitatea absenței existenței sintagmei „de regulă” în cuprinsul textelor art. 4, alin. (1) C. fisc. și art. 3, alin. (1) C. pr. fisc., considerăm că ar fi fost posibilă derogarea de la aceste prevederi legale, orice alt act normativ cu forță juridică cel puțin egală cu a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală putându-se abate de la normele cuprinse în cele două coduri⁴⁰. Ne întemeiem această afirmație pe considerentul că un astfel de act normativ care modifică, completează ori derogă de la aceste coduri nu este obligat la supunere față de vreunul din acestea din urmă; atât cele două coduri, pe de o parte, cât și actul modificator, pe de altă parte, sunt plasate pe același palier al piramidei ierarhiei forței juridice a actelor normative⁴¹, căci o lege ordinară care modifică/completează/derogă de la dispozițiile Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală⁴² are „obligație de conformitate” doar în raport cu legea fundamentală, între prevederile a două legi ordinare neputând exista raporturi de subordonare.

Prin urmare, orice prevedere cuprinsă într-un act normativ având cel puțin forța juridică unei legi ordinare poate să deroge⁴³ de la dispozițiile Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală care impun promovarea proiectului de lege cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a actului de modificare ori completare.

9. Derogare. Continuare. Asupra acestui punct de vedere s-ar putea totuși obiecta, cel puțin în raport de dispozițiile Codului fiscal, căci art. 1, alin. (3) al acestui act normativ arată că „în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod *prevalează* (s.n. – S.G.) asupra oricăror alte prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”. Deși prin această dispoziție legală s-a dorit plasarea Codului fiscal pe un pedestal, ca reglementare supremă în domeniul fiscalității⁴⁴, în ceea ce ne privește opinăm că acest lucru este imposibil de realizat întru totul, cel puțin nu prin intermediul unei legi ordinare.

Apreciem că, în egală măsură, observația de mai sus (*supra*, nr. 8) își păstrează valabilitatea. Astfel, cum Codul fiscal este adoptat printr-o lege ordinară, prin adoptarea unui act normativ ulterior având tot forța juridică a unei legi ordinare se poate deroga, expres sau implicit⁴⁵, de la dispozițiile acestui cod⁴⁶. Pentru aceste motive, în situația în care Parlamentul adoptă o lege de modificare a Codului fiscal cu nerespectarea regulii promovării proiectului de lege cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acestuia ori cu nerespectarea regulii intrării acestui act în vigoare la data de 1 ianuarie a anului următor modificării efectuate⁴⁷, o astfel de conduită reprezintă cel puțin o derogare implicită de la prevederile art. 4 C. fisc., neputându-se susține „prevalența” dispozițiilor Codului fiscal asupra legii⁴⁸ ulterioare⁴⁹.

În concluzie, raportându-ne strict la ipoteza modificării Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală prin intermediul actelor normative având cel puțin forța legii ordinare, am putea fi înclinați să concluzionăm că prevederile alin. (1) al art. 4 C. fisc., respectiv alin. (1) al art. 3 C. pr. fisc. ar fi *inutile*, nu neapărat datorită faptului că ar conține sintagma „de regulă”, ci deoarece, chiar și în lipsa acesteia, ar fi fost aparent lipsite de orice forță juridică⁵⁰; un act normativ (având cel puțin forța legii ordinare) care nu ține cont de art. 4, alin. (1) C. fisc. ori de art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. derogă implicit, prin această ignorare, de la acestea⁵¹.

10. Observație. Distinct de cele discutate mai sus (*supra*, nr. 7-9) formularea art. 4, alin. (1) C. fisc. respectiv a art. 3, alin. (1) C. pr. fisc., întărește și observațiile noastre referitor la caracterul nu doar indezirabil, ci practic quasi-imposibil al legiferării prin intermediul ordonanțelor de urgență în materia dreptului fiscal, datorită existenței *rarisime* a unor situații caracterizate în mod verosimil ca fiind „excepționale” (*supra*, nr. 5 și 6) care să deschidă posibilitatea adoptării unei ordonanțe de urgență în concordanță cu dispozițiile constituționale în materie. Formularea art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. și a art. 4, alin. (1) C. fisc. ne arată că același punct de vedere l-au avut și redactorii acestor coduri, căci instituind „recomandarea” promovării proiectului de modificare sau completare a Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală cu 6 luni înainte de momentul intrării acestuia în vigoare [art. 4, alin. (1) C. fisc.; art. 3, alin. (1) C. pr. fisc.], redactorii actelor normative au realizat că devine aproape imposibil din punct de vedere practic ca o ordonanță de urgență să se alinieze acestei „recomandări”. Dezbaterea timp de 6 luni a unui proiect al unei ordonanțe de urgență ori stabilirea momentului intrării acesteia în vigoare peste mai multe luni de la momentul publicării în Monitorul Oficial, în vederea respectării „recomandării” enunțate de art. 4, alin. (1) C. fisc. respectiv art. 3, alin. (1) C. pr. fisc., ar releva într-o manieră irefutabilă lipsa urgenței adoptării unui astfel de act normativ.

Absența unei „situații extraordinare a cărei reglementare nu poate fi amânată” ar trebui să determine Curtea Constituțională, sesizată în acest sens, să pronunțe neconstituționalitatea unei astfel de ordonanțe de urgență pentru transgresarea art. 115, alin. (4) a Constituției României, republicate (*supra*, nr. 5).

§ 3. Legea de modificare sau completare a Codului fiscal sau a Codului de procedură fiscală intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată

11. Orice modificare sau completare intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor adoptării sale. 12. Susțineri doctrinare. 13. Rezerve față de aceste susțineri. 14. Interogație

11. Orice modificare sau completare intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor adoptării sale. Art. 4, alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. arată că „orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”, respectiv începând cu data de 1 ianuarie a anului ulterior adoptării.

Rațiunea existenței acestei dispoziții este reprezentată de necesitatea stabilirii cu claritate a exigențelor fiscale pe care contribuabilii trebuie să le respecte⁵², în special urmărindu-se evitarea modificării prevederilor Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală în cursul exercițiului unui an fiscal, spre a asigura contribuabililor un climat de previzibilitate pe tot parcursul perioadei respective.

12. Susțineri doctrinare. Unii autori au subliniat că, în ceea ce privește art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. „dispozițiile referitoare la data intrării în vigoare a modificărilor aduse Codului de procedură fiscală au vocație generală de aplicare, ele urmând a fi avute în vedere ori de câte ori actul normativ modificator nu conține prevederi exprese derogatorii sub acest aspect”⁵³.

Conținutul art. 4, alin. (2) C. fisc. i-a determinat pe alți autori să denumească „regula” intrării în vigoare a actului care modifică ori completează Codul fiscal cu începere din prima zi a anului următor adoptării ca fiind o „regulă absolută”⁵⁴, susținându-se în continuarea acestui punct de vedere că, pentru ca o lege ori o ordonanță (simplă sau de urgență) să intre în vigoare anterior datei de 1 ianuarie a anului următor adoptării sale ar fi necesară formularea unei derogări exprese de la art. 4, alin. (2) C. pr. fisc.⁵⁵.

13. Rezerve față de aceste susțineri. Argumente. În ceea ce privește aserțiunea conform căreia dispozițiile referitoare la data intrării în vigoare a modificărilor aduse Codului de procedură fiscală „au vocație generală de aplicare, ele urmând a fi avute în

vedere ori de câte ori actul normativ modificator nu conține prevederi exprese derogatorii sub acest aspect⁵⁶ apreciem că acest punct de vedere nu poate fi acceptat, în raport de art. 78 din Constituția României, republicată. Astfel, dispozițiile legii fundamentale arată că legea promulgată de către Președintele României intră în vigoare fie (1) la 3 zile de la publicarea acesteia în Monitorul Oficial ori (2) la o dată ulterioară prevăzută în *textul* acesteia, în timp ce ordonanțele de urgență intră în vigoare la data publicării acestora în Monitorul Oficial, sub rezerva depunerii spre dezbateră la Camera parlamentară competentă a fi sesizată [art. 115, alin. (5), teza I din Constituția României, republicată]. Afirmatia autorului citat n-ar putea fi validată, căci dispozițiile cuprinse în Codul fiscal ori în Codul de procedură fiscală nu pot genera transgresarea normelor constituționale referitoare la momentul incipient al producerii de efecte a unui act normativ. Prin urmare, considerăm că alin. (2) al art. 4 C. fisc., respectiv alin. (2) al art. 3 C. pr. fisc. prezintă probleme de constituționalitate în raport de art. 78 și art. 115, alin. (5) a legii fundamentale, căci respectivele prevederi cuprinse în Codul fiscal și în Codul de procedură fiscală reglementează în genere problematica intrării în vigoare a actelor normative în materia dreptului primar fiscal, instituind reguli paralele și în contradicție cu cele cuprinse în Constituția României⁵⁷.

În al doilea rând, regula intrării în vigoare a legii material ori procesual fiscale cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată nu poate fi numită, din punct de vedere terminologic, o „regulă absolută”, căci cât timp o „regulă” poate prezenta „derogări”⁵⁸ aceasta nu-și merită atributul de „absolut”.

Nu în ultimul rând, lăsând la o parte discuția referitoare la constituționalitatea acestor norme fiscale, avem rezerve și în raport de opinia conform căreia ar fi posibil a se deroga de la prevederile art. 4, alin. (2) C. fisc. [și implicit, de la art. 3, alin. (2) C. pr. fisc.] doar în mod *expres*⁵⁹. Chiar pornind de la premisa constituționalității acestor prevederi aparținând dreptului fiscal, considerăm că este posibilă derogarea *implicită* de la dispozițiile art. 4, alin. (2) C. fisc. ori art. 3, alin. (2) C. pr. fisc, legiuitorul putând interveni în domeniul reglementat de aceste coduri modificându-le ori completându-le printr-un act juridic având cel puțin forța legii ordinare care nu conține mențiuni referitoare la data intrării acesteia în vigoare. O astfel de derogare *implicită* a legiuitorului de la respectivele dispoziții cuprinse în Codul fiscal sau în Codul de procedură fiscală este posibilă, căci între acte normative având forța juridică a unor legi ordinare⁶⁰ nu pot fi stabilite raporturi de subordonare⁶¹ (*supra*, nr. 8). Într-o atare ipoteză, actul care modifică ori completează Codul fiscal ori Codul de procedură fiscală va intra în vigoare nu „cu începere din prima zi a anului următor” adoptării acestuia, ci în 3 zile de la data publicării sale în Monitorul Oficial [art. 78 din Constituția României, republicată].

14. Interogație. Să fie, așadar, atât alin. (1) a art. 4 C. fisc. și a art. 3 C. pr. fisc., cât și alin. (2) a art. 4 C. fisc., respectiv a art. 3 C. pr. fisc., prevederi lipsite de orice rațiune, care nu produc nici un fel de efecte juridice, constituind simple „deziderate legiferaute”?

§ 4. Analiza art. 4 al Codului fiscal și a art. 3 al Codului de procedură fiscală.

15. *Utilitatea art. 4, alin. (1) C. fisc. și a art. 3, alin. (1) C. pr. fisc.* 16. *Utilitatea art. 4, alin. (2) C. fisc. și a art. 3, alin. (2) C. pr. fisc.* 17. *Principiul încrederii legitime.* 18. *Analiza rațiunii, sensului a art. 4, alin. (1), teza a II-a și a alin. (2) C. fisc., respectiv a art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. Forța lor juridică.* 19. *Concluzii.*

15. Utilitatea art. 4, alin. (1) C. fisc. și a art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. După cum am subliniat anterior, art. 4, alin. (1) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. ar apărea oarecum ca fiind lipsite de orice aplicabilitate cât timp un act normativ având cel puțin forța juridică a legii ordinare din urmă va putea deroga de la acestea, fie expres, fie implicit (*supra*, nr. 8-9).

Deși, într-adevăr, în cazurile în care domeniul fiscal este modificat prin acte normative având cel puțin forța legii ordinare, prevederile art. 4, alin. (1) C. fisc. și a art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. vor fi lipsite de orice efecte, totuși situația nu se va prezenta întotdeauna astfel, putând fi identificate ipoteze în care aceste norme juridice capătă aplicabilitate. Ne referim, în special, la dispozițiile art. 292, alin. (3) C. fisc., unde legiuitorul acestui act normativ a conferit un mandat de legiferare în materie fiscală Guvernului, acesta fiind îndrituit a modifica nivelul taxei asupra mijloacelor de transport prevăzută de art. 263, alin. (4) și alin. (5) C. fisc. prin intermediul unei hotărâri guvernamentale⁶².

O astfel de Hotărâre de Guvern, act administrativ prin definiție⁶³ emis în baza și pentru organizarea executării legii [art. 108 Constituția României, republicată], are îndatorirea de a respecta actele normative cu forță juridică superioară acesteia⁶⁴. Cum un act normativ având forța legii ordinare, asemenea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală, se situează pe un palier superior al piramidei forței juridice față de hotărârile guvernamentale, rezultă că acestea din urmă au îndatorirea de a se subordona legilor. Concluzionând, Hotărârea de Guvern care va modifica nivelul taxei asupra mijloacelor de transport prevăzute de art. 264, alin. (4) și alin. (5) C. fisc. va trebui să respecte exigențele art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. și a art. 4, alin. (1) C. fisc., fiind necesară promovarea proiectului de modificare a acestui act normativ cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a hotărârii guvernamentale⁶⁵. În situația în care acest termen nu este respectat, se poate pune problema nulității Hotărârii de Guvern, viciu care poate fi constatat de către instanța de contencios administrativ competentă⁶⁶.

Art. 4, alin. (1) C. fisc. arată faptul că orice proiect al unei intervenții asupra Codului fiscal trebuie promovat „de regulă” cu 6 luni înainte de momentul intrării acestuia în vigoare. Așadar, *per a contrario* rezultă că o derogare de la „regulă” este posibilă (*supra*, nr. 7), Guvernul având însă obligația de a arăta și motiva temeinic rațiunile care au determinat încălcarea regulii respective⁶⁷.

Suntem de părere că prerogativa analizării motivelor care determină abaterea de la regula instituită de art. 4, alin. (1) C. fisc. aparține instanței de contencios administrativ, aceasta trebuind, în măsura în care constată că nu există o motivație temeinic justificată care să legitimizeze încălcarea *regulii* promovării proiectului de hotărâre guvernamentală cu 6 luni înainte de data intrării acestuia în vigoare, să cenzureze o astfel de intervenție inoportună a executivului în domeniul material fiscal, constatând *nulitatea* Hotărârii de Guvern ca urmare a exercitării abuzive de către administrație a puterii de apreciere pe care o are asupra situațiilor care ar putea determina o derogare de la regula instituită de art. 4, alin. (1) C. fisc.⁶⁸. Împărțirea soluției contrare, aceea a sustragerii instanței de contencios administrativ a acestor prerogative de control asupra motivelor care să justifice derogarea de la regula instituită de art. 4, alin. (1) C. fisc., ar oferi posibilitatea Guvernului ca, fără a fi pasibil de vreo sancțiune, să transforme „excepția” promovării proiectului de lege cu 6 luni înainte de data intrării acestuia în vigoare într-o adevărată „regulă”, lucru nepermis de textul legii, care impune contrariul (regula să fie promovarea proiectului de modificare/completare a Codului fiscal cu cel puțin 6 luni înainte de intrarea acestui proiect în vigoare, excepția fiind situația în care termenul între cele două momente este mai scurt de 6 luni).

Considerăm că lipsa motivării promovării unui proiect de Hotărâre de Guvern cu mai puțin de 6 luni înainte de data intrării acestui act în vigoare este de natură să atragă, în toate cazurile, nulitatea unei astfel de hotărâri guvernamentale, deoarece instanței de contencios administrativ îi este sustrasă, prin acest procedeu, posibilitatea de a evalua existența unui *exces de putere* al administrației, căci motivele pentru care aceasta din urmă a decis să nu respecte „regula” instituită de art. 4, alin. (1) C. fisc. nu pot fi identificate prin elemente intrinseci respectivei hotărâri guvernamentale.

În concluzie, art. 4, alin. (1) C. fisc. și art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. nu pot trasa anumite „reguli” care să se impună în fața unor acte normative care dețin cel puțin forță juridică egală cu a acestora, respectiv forța unei legi ordinare. Cu toate acestea, aceste dispoziții se impun a fi respectate ori de câte ori este posibilă intervenția în domeniul material și procesual fiscal prin acte normative având forță inferioară legii, căci actele *secundum legem* sunt obligate să respecte actele normative superioare lor.

16. Utilitatea art. 4, alin. (2) C. fisc. și a art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. *Mutatis mutandis*, considerăm cele subliniate mai sus (*supra*, nr. 15) ca fiind pe deplin valabile și în ceea ce privește dispozițiile art. 4, alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (2) C. pr. fisc.

În măsura în care aceste coduri sunt completate ori modificate, în temeiul unui mandat de legiferare în acest sens, prin acte normative cu forță inferioară legii (e.g. Hotărâri de Guvern, ordine ministeriale etc.), aceste acte *secundum legem* sunt nevoite a respecta întocmai actele normative plasate deasupra lor în interiorul ierarhiei piramidale a forței juridice a actelor normative. Astfel, spre exemplu, o Hotărâre de Guvern, emisă pentru organizarea executării legilor [art. 108, alin. (2) Constituția României, republicată] trebuie să se alinieze normelor juridice cu forță juridică superioară acesteia, din această categorie făcând parte și prevederile art. 4, alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. În exemplul oferit, respectiva Hotărâre de Guvern trebuie să respecte data intrării în vigoare pretinsă de aceste norme juridice fiscale, fiind obligatorie intrarea actului *secundum legem* în vigoare „cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată”⁶⁹, sub sancțiunea nulității acestuia, sancțiune a cărei competență de constatare aparține instanței de contencios administrativ.

17. Principiul european al încrederii legitime. Regulile stabilite prin art. 4, alin. (2) C. fisc. și art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. urmăresc, după s-a mai subliniat anterior, să asigure certitudine în materie fiscală, necesară în vederea stabilirii cu claritate a exigențelor fiscale la care contribuabilii trebuie să se alinieze (*supra*, nr. 11). Dacă legiuitorul ar respecta dispozițiile acestor norme fiscale, dreptul fiscal, sufocat de prea dese modificări legislative intervenite în cursul exercițiului anului fiscal, ar suferi o decongestionare benefică pentru toate părțile raportului juridic fiscal, deopotrivă contribuabili și organe fiscale⁷⁰.

Astfel, în măsura în care orice modificare sau completare a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală s-ar realiza printr-un proiect de act normativ promovat cu 6 luni înainte de data intrării sale în vigoare, iar acest din urmă moment n-ar surveni mai devreme de prima zi a anului următorului celui în care s-a adoptat proiectul respectiv, s-ar asigura un veritabil climat de stabilitate fiscală.

Dezideratul urmărit de către redactorii Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală seamănă, până aproape de identificare, cu un principiu aparținând dreptului unional, respectiv *principiul încrederii legitime*.

În esență, acest principiu constituie expresia necesității „încrederii pe care trebuie să o aibă cetățenii în menținerea normelor juridice în vigoare de către autorități”⁷¹, determinând, *inter alia* și asigurarea principiului respectării drepturilor dobândite⁷². Principiul încrederii legitime nu este afirmat în mod expres în cuprinsul vreunui act aparținând dreptului european, ci reprezintă o creație jurisprudențială a Curții de Justiție

a Uniunii Europene⁷³, preluată în mod conform și de către Tribunalul de Primă Instanță. Instanța de la Luxembourg, garantul respectării principiului încrederii legitime, a statuat în numeroase rânduri faptul că acest principiu este parte componentă⁷⁴ a ordinii juridice unionale⁷⁵.

Domeniul de aplicabilitate a principiului încrederii legitime se circumscrie ipotezei în care o anumită persoană s-a încrezut în mod *legitim*⁷⁶ într-o anumită reglementare⁷⁷, adaptându-și conduita și creându-și speranțe *legitime* în temeiul acesteia, așteptări care au fost brutalizate prin modificarea intempestivă a acestei reglementări, măsură ce afectează drepturile și interesele legitime ale persoanei respective⁷⁸. Cu alte cuvinte, pentru a nu genera o problemă în raport de principiul încrederii legitime orice modificare a unei reglementări trebuie să beneficieze de o perioadă suficientă de *vacatio legis*, pentru a permite tuturor persoanelor interesate a-și adapta conduita la noua reglementare.

Dacă modificarea legislației este fie anunțată⁷⁹, fie previzibilă⁸⁰ sau însoțită de măsuri tranzitorii⁸¹, garantându-se o perioadă suficientă de reflecție în vederea adaptării conduitei în conformitate cu noua reglementare⁸², evitându-se totodată surprinderea particularilor prin caracterul intempestiv al modificării intervenite, orice discuție referitoare la încălcarea principiului încrederii legitime își pierde actualitatea.

Pentru a ilustra prin intermediul unor decizii de speță, principiul încrederii legitime este încălcat în situația în care Comisia reduce resursele bugetare pentru un proiect în care munca relevantă fusese inclusă în licitația inițială acceptată de către Comisie⁸³; atunci când o persoană a încheiat anumite convenții de export pornind de la premisa, sprijinită de prevederile unei norme unionale, că va încasa în temeiul respectivelor convenții anumite lichidități, dar ulterior încheierii acestora, însă înainte de executarea lor, Comisia a adoptat un regulament care avea drept efect suprimarea respectivelor acorduri din sectorul respectiv, astfel încât reclamantul nu a mai obținut respectivele prestații așteptate⁸⁴; în ipoteza în care unui contribuabil îi era asigurat un drept de deducere a TVA, însă la nivelul dreptului european s-a adoptat o normă juridică în temeiul căreia această persoană era deposedată cu efect retroactiv de dreptul de deducere⁸⁵. În egală măsură, principiul încrederii legitime este nerespectat și în ipoteza în care Comisia a suspendat intempestiv licențele privind introducerea în spațiul Uniunii Europene a unor mere importate din Chile, fără a reglementa în concret situația mărfurilor aflate în tranzit⁸⁶, astfel încât comercianților care au achiziționat mărfuri anterior suspendării licențelor, însă nu au reușit introducerea acestora în spațiul unional, li s-a refuzat introducerea acestora pe teritoriul unional⁸⁷.

Iată, așadar, cum inexistența unei perioade rezonabile de *vacatio legis* generează o problemă pentru persoanele care sunt surprinse, într-un mod nefavorabil, de modificarea intempestivă a reglementării.

Acesta este și scopul art. 4, alin. (1), teza a II-a și a alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și a alin. (2) C. pr. fisc., de a evita astfel de intervenții brutale asupra normelor primare a dreptului fiscal, urmărindu-se corelativ asigurarea unei perioade rezonabile de *vacatio legis*, astfel încât contribuabilul să se poată informa și să poată a-și adapta conduita modificărilor survenite. Respectându-se obligativitatea promovării proiectului de lege cu cel puțin 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acestuia, s-ar asigura informarea contribuabililor asupra *intenției* legiuitorului de a interveni în sfera raporturilor de drept fiscal. Urmărind ca orice modificare a acestor coduri să producă efecte cel mai devreme doar la data de 1 ianuarie a anului următor, redactorii Codului fiscal și a celui de procedură fiscală au realizat că alinierea la acest deziderat ar aduce dreptului fiscal mult dorita și necesara certitudine, evitându-se modificarea „regulilor în timpul jocului” prin alterarea legislației aplicabile în cuprinsul unui an fiscal.

Prin urmare, suprapunând principiul european al încrederii legitime cu cele urmărite de legiuitorul român prin formularea în acești termeni a art. 4 C. fisc. și a art. 3 C. pr. fisc., rezultă că scopul final, deopotrivă a normelor unionale și a celor interne, se identifică, în ambele cazuri urmărindu-se asigurarea unui climat de stabilitate a reglementării.

La nivel european, problema certitudinii reglementării a fost rezolvată prin creația jurisprudențială a acestui principiu al încrederii legitime, unui act unional ce se abate de la acesta putându-i fi constatată nevalabilitatea de către C.J.U.E.⁸⁸, iar acțiunea în anulare putând fi intentată și de către însăși particularul considerat vătămat [art. 263, alin. (4) T.F.U.E.]. În egală măsură, nerespectarea principiului încrederii legitime poate să constituie baza unei acțiuni în despăgubiri⁸⁹.

Totuși, principiul încrederii legitime nu reprezintă actualmente un *principiu general* al dreptului european a cărui sferă de aplicație să fie universală. Principiul deține o aplicabilitate restrânsă, cel puțin deocamdată, strict și **exclusiv** în domeniul analizării legalității actelor unionale. Cu toate acestea, jurisprudența pe termen îndelungat a instanței de la Luxembourg poate rezerva o expansiune a viziunii asupra acestui principiu, fiind posibilă în viitor calificarea acestuia ca fiind un *principiu general* al dreptului european, dobândind astfel vocație universală de aplicare.

Datorită acestui ultim aspect suntem nevoiți să concluzionăm că, cel puțin în momentul de față, acest principiu unional nu poate fi folosit pentru a constata nevalabilitatea unui act administrativ aparținând organelor fiscale ale unui stat membru⁹⁰ ori pentru a cenzura aplicabilitatea unui act normativ intern⁹¹.

Pentru aceste motive, apreciem că ar fi imposibil de susținut opinia conform căreia art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. ar îngloba într-însele principiul unional al încrederii legitime, iar prin această înglobare *conținutul* acestor prevederi ar produce efecte juridice care ar izvorî

nu din calitatea acestora de norme *interne*, ci din calitatea acestora de norme de trimitere la dreptul european și la principiile acestuia, drept unional deținând o forță juridică superioară normelor dreptului intern [art. 148, alin. (2) Constituția României, republicată].

Prin urmare, art. 4, alin. (1) teza a II-a C. fisc. și art. 3, alin. (1), teza a II-a C. pr. fisc. constituie un exemplu de norme legale inutile, fără nici un sens și nicio rațiune, lipsite de orice forță juridică (*supra*, nr. 14)?

18. Analiza rațiunii, sensului a art. 4, alin. (1), teza a II-a și a alin. (2) C. fisc., respectiv a art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. Forța lor juridică. Răspunsul la interogațiile anterior formulate (*supra*, nr. 13 și nr. 15) trebuie nuanțat.

În primul rând, în calitatea acestora de *normă juridică aparținând dreptului intern*, litera art. 4, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv a art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. sunt lipsite de forță juridică, exceptând situațiile în care modificarea ori completarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală este posibilă, în temeiul unui mandat de legiferare în acest sens, prin intermediul actelor juridice *secundum legem* (*supra*, nr. 15-16).

Reprezentând norme juridice având forța legilor ordinare, art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. nu posedă în sine absolut nici o forță juridică care să le permită stoparea modificării ori completării Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală printr-un proiect legislativ (având cel puțin forța juridică a unei legi ordinare) promovat cu mai puțin de 6 luni înainte de data intrării acestuia în vigoare și/sau care intră în vigoare înainte de data de 1 ianuarie a anului următor adoptării sale.

Cât despre *rațiunea și sensul* acestor texte aparținând legislației fiscale, am arătat în mai multe rânduri în cuprinsul prezentului studiu că aceste dispoziții reprezintă materializarea principiului *certitudinii* fiscale, exprimând necesitatea asigurării unei stabilități legislative⁹² în ceea ce privește domeniul dreptului fiscal (*supra*, nr. 2), legiuitorul dorind să evite intervenția brutală asupra normelor primare a dreptului fiscal și modificarea intempestivă a reglementării, urmărindu-se corelativ asigurarea unei perioade rezonabile de *vacatio legis*, astfel încât contribuabilul să se poată informa și să poată a-și adapta conduita modificărilor survenite.

Se impune așadar constatarea faptului că prevederile art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc., deși lipsite de orice forță juridică în raport de prevederile unor acte normative având cel puțin forța juridică a unor legi ordinare, au totuși o rațiune și un sens de a exista, respectiv acela de a reaminti existența principiului *certitudinii fiscale*.

În această ambianță, deși în sine nici dispozițiile art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc. și nici principiul unional al încrederii legitime nu pot constitui obstacole în fața posibilității modificării intempestive a legislației fiscale, totuși considerăm că dreptul intern deține remedii împotriva unei asemenea intervenții.

Astfel, importanța unei perioade rezonabile de *vacatio legis* a fost subliniată într-o speță din jurisprudența Tribunalului Constituțional Polonez⁹³. În respectiva speță⁹⁴, camera decizională în materie fiscală a Parlamentului polonez⁹⁵ a modificat prevederile unei legi din anul 1991, introducând o cotă de impunere de 50% pentru veniturile anuale ale persoanelor fizice ce depășeau un anumit plafon⁹⁶, actul normativ fiind adoptat de către camera parlamentară pe data de 18 noiembrie 2004. Președintele Republicii Polone a promulgat legea în data de 9 decembrie 2004, ultima zi a perioadei în care acesta era obligat să procedeze astfel [cf. art. 122, alin. (2) Constituția Poloniei, este vorba de un termen de 21 de zile⁹⁷]. Această lege modificatoare a actului normativ din anul 1991 a fost publicată în *Dziennik Ustaw* nr. 263 din 13 decembrie 2004, iar conform prevederilor art. 9 din această lege de modificare, dispozițiile sale urmau să intre în vigoare la data de 1 ianuarie 2005.

La data de 22 decembrie 2004, Procurorul General a ridicat o obiecție de neconstituționalitate a legii de modificare în fața Tribunalului Constituțional al Republicii Polone, cu privire la introducerea noii cote de impozitare. Petentul nu a contestat esența modificărilor aduse sistemului fiscal, însă a subliniat faptul că introducerea noii cote de impunere de la începutul anului 2005 s-a făcut fără respectarea unei perioade rezonabile de *vacatio legis*. În consecință, conform regulilor create *jurisprudențial* de către instanța de contencios constituțional poloneză, o asemenea dispoziție legală ar contraveni textului art. 2 al Constituției Poloneze, care afirmă faptul că „Republica Polonă este un stat democratic guvernat de *principiul preeminenței dreptului* (s.n. – S.G.) și de implementarea principiilor de justiție socială”.

Prin urmare, Tribunalul Constituțional s-a pronunțat în sensul neconstituționalității⁹⁸ acestei legi de modificare.

„În evaluarea constituționalității legislației fiscale, prima prezumție o constituie relativitatea libertății legislatorului de a da formă veniturilor și cheltuielilor statului. Această libertate este contrabalansată și restrânsă de obligația legiuitorului de a respecta aspectele procedurale ale principiului unui stat democratic guvernat de preeminența dreptului (art. 2 din Constituție), inclusiv principiile unei legislații corecte. O garanție specială în acest sens este oferită de obligația instituirii unei perioade de *vacatio legis* a cărei durată să fie potrivită în raport de natura dispoziției fiscale nou-introduse.

Principiul încrederii în Stat și în legile sale, numit și principiul loialității Statului în raport cu destinatarii normelor juridice, derivat din principiul statului democratic guvernat de preeminența dreptului (*rule of law*), impune ca reglementarea legală și

aplicarea legii să nu creeze „capcane” pentru cetățeni. Un cetățean trebuie să aibă posibilitatea de a-și conduce afacerile cu încredere în faptul că nu se expune unor efecte juridice care nu pot fi prevăzute în momentul în care ia o anumită decizie, precum și convingerea că acțiunile legale întreprinse vor fi astfel considerate de legiuitor și pe viitor. Normele juridice noi nu trebuie să-i surprindă pe destinatarii lor, ci dimpotrivă, trebuie să le ofere suficient timp pentru a se adapta la prevederile modificate și pentru a lua decizii înțelepte cu privire la viitoarea lor conduită.

Concluzia desprinsă din aplicarea principiului statului democratic guvernat de preeminența dreptului sub imperiul vechii Constituții, anume că nu este permisă modificarea sarcinilor fiscale în cursul anului fiscal și că modificările aduse impozitului pe veniturile persoanelor fizice trebuie publicate în Monitorul Oficial cu cel puțin o lună înainte de încheierea anului fiscal precedent⁹⁹ este pe deplin aplicabilă.

Legea din 1991, de la momentul intrării sale în vigoare (26 iulie 1991), a avut în vedere trei nivele de impozitare a veniturilor persoanelor fizice. Mai mult, în decursul anilor, cotele de impunere nu au variat semnificativ. Contribuabilii și-au putut forma o părere despre stabilitatea obligațiilor ce le revin în materie, în particular despre cele trei paliere de impozitare. Informațiile din presă despre proiectele de introducere a unor modificări substanțiale în baremul de impunere nu au afectat această părere, pentru că pregătirile în domeniu nu au trecut de faza declarațiilor, iar dispozițiile supuse controlului au fost considerate – din momentul promulgării legii de către Președinte și până la publicarea legii în Monitorul Oficial – drept controversate. Prin urmare, a se impune concluzia că noua cotă de impunere aplicabilă în anul 2005 a devenit cunoscută contribuabililor nu mai devreme de 13 decembrie 2004, când legea de modificare a fost publicată în Monitorul Oficial, adică cu mai puțin de o lună înainte de aplicarea ei.

În contextul creșterii sarcinilor fiscale pentru unii dintre contribuabili, ca urmare a introducerii cotei de 50% cu începere de la 1 ianuarie 2005, publicarea acestei modificări nu mai devreme de data de 13 decembrie 2004 a generat insuficiența perioadei de *vacatio legis*. Acest lucru constituie o încălcare a principiului încrederii în Stat și în normele juridice și contravine art. 2 din Constituție.

Ca o consecință a acestei decizii, în anul 2005 vor exista trei cote de impunere. Drept urmare, este fără temeii limitarea, prevăzută la art. 27, alin. (1) a Legii din 1991, în forma modificată, a aplicabilității celei de-a treia cote de impunere, la pragul de 600.000 zloți; venitul care excede acestei sume va fi impozitat, de asemenea, cu 40%.

Limitarea mai sus menționată de 600.000 zloți și noua cotă de impunere, precum și prevederile aflate în legătură cu introducerea acestei cote pot fi introduse pe viitor, atunci când cerințele legislative corespunzătoare vor fi respectate.

Până atunci, toate dispozițiile legale indicate în decizia Tribunalului Constituțional rămân în textul Legii din 1991, dar nu se aplică.

Tribunalul Constituțional

DECIDE

Art. 9 al Legii modificatoare din 2004 (instituind ca data de 1 ianuarie 2005 ca moment al intrării în vigoare a acestei legi) referitoare la introducerea unui al patrulea nivel de impunere, contravine art. 2 din Constituție, datorită insuficienței perioadei de *vacatio legis*.

Opinia parțial disidentă a Judecătorului Marek Mazurkiewicz

Având în vedere modul în care concluzia acestei decizii este formulată, aceasta constituie o deviație de la linia jurisprudențială solid clădită a Tribunalului Constituțional, conform căreia prevederile materiale ale dreptului fiscal adoptate cu nesocotirea unui termen necesar de *vacatio legis* sunt *per se* incompatibile cu art. 2 din Constituție; o decizie a Tribunalului Constituțional prin care se constată neconstituționalitatea unei astfel de prevederi rezultă în eliminarea definitivă a acestora din ordinea juridică.

Ca urmare a intrării în vigoare a prezentei decizii a Tribunalului, dispozițiile referitoare la instituirea celui de-al patrulea nivel de impozitare rămân în continuare în textul legii modificate, deși acestea nu produc efecte juridice. Menținerea în textul legi a unor dispoziții înșelătoare – și lipsite de forță juridică – contravine principiului previzibilității legii.

O formulare adecvată a deciziei din prezenta cauză ar trebui să declare că prevederile modificatoare ale Legii din 1991 contestate de către Procurorul General în ceea ce privește introducerea celui de-al patrulea nivel de impozitare prin art. 27, alin. (1) și consecințele rezultate din această modificare asupra restului dispozițiilor Legii din 1991 contravin art. 2 din Constituție, ca urmare a insuficienței perioadei de *vacatio legis*. O astfel de formulare ar elimina modificările aduse Legii privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice din 1991¹⁰⁰.

Încă anterior prezentei decizii, Tribunalul Constituțional Polonez crease o jurisprudență stabilă, întemeiată pe principiul preeminenței dreptului (*rule of law*), declarând neconstituțională orice lege care nu respectă un termen rezonabil de *vacatio legis*¹⁰¹. Prin această practică s-a urmărit și s-a reușit realizarea unui echilibru între dreptul exclusiv al statului de a stabili taxe și impozite pentru realizarea veniturilor bugetare, pe de o parte, și drepturile și interesele contribuabililor, pe de altă parte, prin reglementarea unor garanții procedurale în favoare „părții slabe” din acest raport¹⁰², sancționându-se totodată lipsa de loialitate a Statului în raport cu destinatarii normelor juridice¹⁰³ modificate intempestiv. Garantându-se o perioadă suficientă și rezonabilă de *vacatio legis* se asigură mult urmărita *certitudine* fiscală, evitându-se ca un anumit act normativ să producă efecte juridice ce nu puteau fi prevăzute la data luării de către contribuabil a unor decizii¹⁰⁴ importante în materie fiscală¹⁰⁵.

Considerăm că jurisprudența Tribunalului Constituțional Polonez, nu doar că poate fi preluată, *mutatis mutandis*, și de către Curtea Constituțională Română, ci acest lucru ar fi chiar obligatoriu¹⁰⁶. Constituția României, în forma sa republicată în anul 2003, conține în al său art. 1, alin. (3) o normă quasi-identică art. 2 din Constituția Poloniei, textul legii fundamentale române statuând că „România este *stat de drept* (s.n. – S.G.), democratic și social, în care demnitatea omului, drepturile și libertățile cetățenilor, libera dezvoltare a personalității umane, dreptatea și pluralismul politic reprezintă valori supreme, în spiritul tradițiilor democratice ale poporului român și idealurilor Revoluției din decembrie 1989, și sunt garantate”.

Doctrina de drept constituțional¹⁰⁷ a salutat o decizie a Curții Constituționale române care surprindea esența statului de drept, instanța de contencios constituțional reținând că „exigențele principiului statului de drept, consacrat prin art. 1, alin. (3), teza I din Constituție privesc scopurile majore ale activității statale, prefigurate în ceea ce îndeobște este numit ca fiind *domnia legii* (s.n. – S.G.), sintagmă ce implică subordonarea statului față de drept, asigurarea acelor mijloace care să permită dreptului să cenzureze opțiunile politice și, în acest cadru, să pondereze eventualele tendințe abuzive, discreționare, ale structurilor etatice”¹⁰⁸. În aceste condiții, în care atât art. 2 din Constituția Poloniei, cât și art. 1, alin. (3) din Constituția României afirmă regula preeminenței dreptului, a domniei legii (*rule of law*), considerăm că s-ar justifica preluarea opticii Tribunalului Constituțional Polonez sub aspectul faptului că o anumită lege modificatoare a unei reglementări fiscale trebuie să asigure o perioadă rezonabilă de *vacatio legis*.

În concluzie, art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) C. fisc., respectiv art. 3, alin. (1), teza a II-a și alin. (2) C. pr. fisc., deși constituie prevederi lipsite de forță juridică care să le permită a împiedica modificarea intempestivă a celor două coduri prin acte juridice având cel puțin forța legii ordinare, au rațiunea și sensul de a aminti de existența principiului *certitudinii fiscale* și de a sublinia că sfidarea totală a acestui principiu ar trebui să pună probleme în raport de constituționalitatea legii care modifică aceste acte normative prin nerespectarea acestui principiu, violând astfel, în egală măsură, și principiul statului de drept. Preluând optica Tribunalului Constituțional Polonez aplicabilă *mutatis mutandis* și în raport de prevederile legii fundamentale române – jurisprudență pe care o apreciem ca fiind pe deplin justificată – instanța de contencios constituțional internă va trebui să constate că o lege de modificare a Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală ce nu respectă o perioadă rezonabilă de *vacatio legis* aduce o atingere principiului preeminenței dreptului (*rule of law*), temeiul juridic al lipsei de legitimitate constituțională a unei astfel de legi fiind reprezentat de art. 1, alin. (3), teza I din Constituția României.

19. Concluzii. Prezentul studiu, împreună cu aspectele conexe, s-a focalizat asupra analizei motivului și rațiunii pentru care legiuitorul a adoptat în această formă art. 4 C. fisc., respectiv art. 3 C. pr. fisc., oferind o soluție *de lege lata* prin care să poată fi sancționate prea numeroasele modificări intempestive ale legislației fiscale.

Explicația formulării acestor norme juridice interne nu poate genera o discuție filozofică: redactorii acestor coduri au realizat ritmul halucinant al modificărilor suferite de domeniul dreptului fiscal anterior adoptării acestor acte normative și au formulat în acești termeni art. 4 C. fisc și art. 3 C. pr. fisc. cu dorința de a stopa caruselul modificărilor suferite de legislația fiscală, stabilind anumite reguli care, odată respectate, ar „aerisi” domeniul dreptului fiscal, sufocat de multiplele modificări a legislației în cursul exercițiului unui an fiscal. Pentru motivele expuse (*supra*, nr. 8-9 și nr. 13), acest deziderat nu a fost încununat de succes, căci din punct de vedere tehnic este imposibil a trasa prin legi ordinare anumite reguli care să se poată impune altor acte normative ulterioare având aceeași forță juridică.

Cu toate acestea, prevederile art. 4 C. fisc. și art. 3 C. pr. fisc. au rolul de a enunța și a aminti de necesitatea respectării principiului preeminenței dreptului (*rule of law*) care, așa cum pe deplin întemeiat a subliniat și Tribunalul Constituțional Polonez, impune ca orice modificare a reglementării fiscale să asigure un termen rezonabil de *vacatio legis*, sub sancțiunea neconstituționalității acesteia în raport de principiul preeminenței dreptului (*rule of law*).

Aceasta este concluzia pe care o susținem, convingși fiind de justetea ei teoretică, soluție care împărtășită în mod corespunzător de către Curtea Constituțională română, ar determina transformarea domeniului legislativ fiscal, actualmente caracterizat printr-o instabilitate continuă și severă, într-un domeniu în care *certitudo* ar reprezenta o realitate practică, iar nu doar un principiu teoretic a cărui existență este tratată în mod corespunzător numai în doctrina dreptului fiscal.

Subscriem, de principiu, la opinia exprimată în literatura de specialitate, conform căreia „orice dispoziție conținută într-o lege de modificare a Codului fiscal sau a Codului de procedură fiscală, care intră în vigoare în cursul aceluiași an fiscal, este neconstituțională”¹⁰⁹. Afirmăm „de principiu” deoarece, deși în raport de dispozițiile material fiscale, afirmația pare a fi pe deplin justificată, materializând necesitatea de a evita schimbarea „regulilor în timpul jocului” prin modificarea legislației în cursul exercițiului unui an fiscal¹¹⁰, totuși nu excludem *de plano* posibilitatea modificării Codului de procedură fiscală în cursul aceluiași exercițiu fiscal. Deși s-a dorit a se statua prin art. 3 C. pr. fisc. că și acest act normativ ar beneficia de întocmai aceleași garanții ca și cele prevăzute de Codul fiscal, nu se poate nega faptul că Codul de procedură fiscală reprezintă totuși un act normativ a cărui modificare generează consecințe infinite mai puțin însemnate față de urmările modificării normelor material fiscale. Prin urmare,

nu excludem posibilitatea ca, în mod excepțional și beneficiind de o justificare temeinică, Codul de procedură fiscală să poată fi modificat în cursul unui exercițiu fiscal¹¹¹. Însă, în continuare, subzistă obligativitatea menținerii unui interval rezonabil de *vacatio legis* între momentul publicării actului normativ de modificare a Codului de procedură fiscală în Monitorul Oficial și momentul intrării acestuia în vigoare, insuficiența acestei perioade determinând incidența art. 1, alin. (3), teza I din Constituția României.

Raportat la necesitatea ca, în absolut toate cazurile, să existe o perioadă rezonabilă de *vacatio legis*, reiterăm imposibilitatea practică a legiferării în domeniul fiscal, deopotrivă material sau procesual, prin intermediul ordonanțelor de urgență (*supra*, nr. 5-6 și nr. 10); existența unui termen rezonabil de *vacatio legis* denotă fără echivoc inexistența unei urgențe, în sensul art. 115, alin. (4) din Constituția României, republicată¹¹².

În ceea ce privește durata termenului rezonabil de *vacatio legis*, apreciem că poate fi avută în vedere, în egală măsură, jurisprudența instanței de contencios constituțional poloneză. Astfel, pentru a respecta principiul preeminenței dreptului (*rule of law*) și a asigura astfel certitudinea în materie fiscală, considerăm că acest termen, pentru a putea fi considerat ca fiind rezonabil, trebuie să fie de *cel puțin* o lună, calculat de la publicarea actului normativ în Monitorul Oficial.

Având în vedere că neconstituționalitatea [în raport de art. 1, alin. (3), teza I din Constituția României, republicată] actului normativ care nu asigură un termen rezonabil de *vacatio legis* reprezintă o sancțiune ca urmare a surprinderii contribuabililor prin modificarea intempestivă a reglementării, contribuabili cărora astfel nu li se asigură de către legiuitor un termen optim pentru a-și alinia conduita la noile dispoziții fiscale, considerăm că în situația în care norma fiscală creează o situație mai favorabilă particularului¹¹³ discuția referitoare la neconstituționalitatea unor astfel de norme nu mai poate fi purtată, căci rațiunea care atrăgea sancțiunea neconformității cu legea fundamentală nu mai subzistă într-o atare ipostază¹¹⁴.

În fine, considerăm că sancțiunea neconstituționalității atrase de nerespectarea unui termen rezonabil de *vacatio legis* a normelor actului normativ care intervin intempestiv asupra reglementării în materie fiscală va determina înlăturarea din ordinea juridică internă a respectivelor prevederi, nefiind posibilă stabilirea de către Curtea Constituțională a momentului intrării în vigoare a respectivelor dispoziții legale astfel încât art. 1, alin. (3), teza I din Constituția României să fie respectat, căci aprecierea termenului rezonabil de *vacatio legis* și, implicit, a momentului intrării acestor norme în vigoare, reprezintă un atribut suveran rezervat puterii legiuitoare, în timp ce instanța de contencios constituțional nu este și nu se poate transforma într-un legiuitor pozitiv.

- ¹ Articolul este rezultatul unui proiect de cercetare finanțat de către Universitatea „Babeș-Bolyai” Cluj-Napoca prin intermediul acordării unei burse de performanță științifică.
- * Student anul IV, Facultatea de Drept a UBB Cluj-Napoca; gherdansergiu@yahoo.com.
- ² Legea 571/2003, publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.
- ³ Ordonanța de Guvern nr. 92/2003, publicată în M. Of. nr. 92 din 24 decembrie 2003.
- ⁴ Situație perpetuată până în prezent. A se vedea **C.F. Costăș, *Noi modificări ale Codului fiscal. Analiza haosului fiscal*** în R.R.D.A. nr. 3/2005, p. 14 și urm.
- ⁵ Prevedere introdusă în O.G. 92/2003 prin Legea nr. 174/2004, publicată în M. Of. nr. 465 din 25 mai 2004.
- ⁶ Pentru o prezentare detaliată a acestor aspecte, a se vedea **C.F. Costăș, *Procedura modificării și completării Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală*** în Dreptul nr. 11/2005, p. 72-87.
- ⁷ Ceea ce presupune o halucinantă rată de peste 10 modificări într-un an calendaristic.
- ⁸ Cifre raportate la data de 01.12.2011.
- ⁹ A se vedea **C.F. Costăș, *Noi modificări...***, p. 14.
- ¹⁰ A se vedea **C.F. Costăș, *Procedura modificării...***, p. 73; **R. Bufan, M.Ș. Minea (coord.), *Codul fiscal comentat***, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 114-115; **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice***, vol. II – *Drept fiscal*, ed. a II-a, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 82.
- ¹¹ Sintagma îi aparține lui **I. Deleanu, *Instituții și proceduri constituționale în dreptul român și în dreptul comparat***, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 699, nota de subsol nr. 1.
- ¹² Deși a început timid, în anul 1992 adoptând o singură ordonanță de urgență, în timp ce în perioada 1993-1995 s-a rezumat la o cadență de două astfel de acte normative pe an, Guvernul a tatonat mai intens această formă de legiferare în anul 1996, uzând în 13 ipostaze de posibilitatea emiterii unor ordonanțe de urgență. Anul 1997 a constituit „explozia”, fiind publicate 92 de ordonanțe de urgență, pentru ca ulterior ritmul să crească: 72 de ordonanțe de urgență în anul 1998; 218 de astfel de acte în anul 1999; 297 de ordonanțe de urgență în anul 2000 („recordul” deținut de către Guvern, invocând existența unei „situații excepționale” aproape în fiecare zi a anului calendaristic); 195 de ordonanțe de urgență în anul 2001; 209 ordonanțe de urgență în anul 2002; 127 ordonanțe de urgență în anul 2003; 142 ordonanțe de urgență în anul 2004; 209 ordonanțe de urgență în anul 2005; 136 ordonanțe de urgență în anul 2006; 157 ordonanțe de urgență în anul 2007; 229 ordonanțe de urgență în anul 2008; 111 ordonanțe de urgență în anul 2009; 101 ordonanțe de urgență în anul 2010.
- ¹³ Republicată în M. Of. nr. 767 din 31 octombrie 2003.
- ¹⁴ Pentru o analiză a acestei prevederi constituționale, a se vedea **I. Vida în I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coord.), *Constituția României. Comentariu pe articole***, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 598-599.
- ¹⁵ Certitudinea fiscală este, de altfel, un principiu general al fiscalității, a cărui aplicare este făcută și de art. 3, lit. b) C. fisc. Pentru mai multe detalii, a se vedea **P. Lambert, *Le principe général de la sécurité juridique et les validations législatives*** în lucrarea *Sécurité juridique et fiscalité*, Bruylant, Bruxelles, 2003, n° 2, p. 6-8.
- ¹⁶ **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, op. cit.**, p. 82.
- ¹⁷ A se vedea, în acest sens **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 74; **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, op. cit.**, p. 85.
- ¹⁸ Este interzisă, însă, adăugarea la lege prin intermediul acestui procedeu, ca de exemplu instituirea unui nou impozit ori a unei noi taxe [**C.F. Costăș, op. cit.**, p. 74, nota de subsol nr. 5; **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, op. cit.**, p. 86]. Încălcarea acestei interdicții are drept consecință nulitatea hotărârii de guvern, viciu de legalitate care poate fi constatat de către instanța de contencios administrativ.
- ¹⁹ În același sens, a se vedea **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 75-77; **R. Bufan, M.Ș. Minea (coord.), op. cit.**, p. 116-117; **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, op. cit.**, p. 87-88.

- ²⁰ Art. 115, alin. (1), Constituția României, republicată: „Parlamentul poate adopta o lege specială de abilitare a Guvernului pentru a emite ordonanțe în domenii care nu fac obiectul legilor organice”.
- ²¹ **I. Deleanu, op. cit.**, p. 701.
- ²² A se vedea **I. Deleanu, op. cit.**, p. 702, nota de subsol nr. 5. Autorul subliniază că omisiunea indicării domeniului și a datei până la care se pot emite ordonanțe pune în discuție constituționalitatea legii de abilitare.
- ²³ De altfel, însuși Codul de procedură fiscală îmbracă veșmântul unei ordonanțe de guvern.
- ²⁴ Sau, deopotrivă, derogarea poate surveni și prin intermediul unui act normativ având forța legii organice. Așadar, deși normele dreptului fiscal nu sunt rezervate domeniului legii organice, este suficient ca o astfel de normă să fie cuprinsă într-un act normativ care conține cel puțin o altă normă aparținând domeniului legii organice, pentru ca actul normativ în întregul său să dobândească forța legii organice [pentru detalii, a se vedea **I. Vida** în **I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coord.), op. cit.**, p. 693; **S. Gherdan, Analiză critică asupra Legii 190/1999 privind creditul ipotecar pentru investiții imobiliare** în R.R.D.A. nr. 6/2011, p. 59-60; contra a se vedea **V.D. Zlătescu, Introducere în logistica formală**, Ed. Rompit, București, 1995, p. 95. Pentru o abordare analitică, fără a îmbrățișa fățiș vreuna din teorii, a se consulta **I. Deleanu, op. cit.**, p. 693]. Pentru a da un exemplu, dacă într-o lege de modificare a Codului fiscal s-ar introduce și o dispoziție ce are drept efect modificarea ori completarea Legii 554/2004 a contenciosului administrativ, respectivul act normativ ce ar modifica (și) Codul fiscal ar dobândi în întregul său caracterul unei legi organice, căci domeniul contenciosului administrativ este rezervat legilor organice [art. 73, alin. (3), lit. k) Constituția României, republicată].
- ²⁵ De altfel, în ceea ce privește Codul de procedură fiscală, acesta a suferit modificări prin O.G. 20/2005, O.G. 35/2006, O.G. 47/2007, O.G. 13/2011, O.G. 29/2011, O.G. 30/2011, în timp ce Codul fiscal a fost modificat prin intermediul O.G. 83/2004, O.G. 94/2004, O.G. 43/2006, O.G. 3/2010, O.G. 10/2010 și O.G. 30/2011.
- ²⁶ Pentru analiza condițiilor constituționale necesare a fi respectate de către ordonanțele de urgență, a se vedea **C.-L. Popescu, Domeniile de reglementare care nu pot face obiectul ordonanțelor de urgență ale Guvernului** în Dreptul nr. 4/2006, p. 72 și urm.; **I. Deleanu, op. cit.**, p. 707 și urm.
- ²⁷ **C.F. Coștaș, op. cit.**, p. 77; **R. Bufan, M.Ș. Minea (coord.), op. cit.**, p. 117-118; **M.Ș. Minea, C.F. Coștaș, op. cit.**, p. 89.
- ²⁸ Această „situație extraordinară a cărei reglementare nu poate fi amânată” a fost definită în doctrină ca fiind „o situație imprevizibilă, care se abate de la regulile sau așteptările obișnuite, de natură să întretină, să determine ori să favorizeze periclitarea interesului public, implicând, din acest motiv și în lipsa altor mijloace constituționale imediate, măsuri urgente pentru înlăturarea sau prevenirea pericolului, aplicabile de îndată, măcar parțial” [**I. Deleanu, op. cit.**, p. 705].
- ²⁹ A se vedea **D. Apostol-Tofan, E.S. Tănăsescu** în **I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coord.), op. cit.**, p. 1098.
- ³⁰ Practica legislativă relevă că, din cele 91 de modificări și completări suferite de Codul fiscal, nu mai puțin de 42 au rezultat în urma edictării unor ordonanțe de urgență, în timp ce din cele 46 de modificări ale Codului de procedură fiscală, 16 au fost realizate tot prin intermediul unor ordonanțe de urgență. Așadar, din punct de vedere statistic, aproximativ jumătate din modificările și completările acestor acte normative (mai exact 42% din cazuri) au fost determinate de „situații extraordinare a căror reglementare nu poate fi amânată”.
- ³¹ Pentru o critică dură, însă pe deplin întemeiată, a acestei „stări de fapt”, a se vedea **I. Deleanu, op. cit.**, p. 699.
- ³² Motivarea urgenței din cuprinsul ordonanțelor adoptate relevă în marea majoritate a cazurilor, lipsa unei situații exorbitante care să poată legitima adoptarea a astfel de acte normative. Strict exemplificativ, au fost invocate situații ca „necesitatea aplicării unor măsuri convenite în cadrul negocierilor privind

politica în domeniul concurenței purtate cu Uniunea Europeană; asigurarea siguranței circuitului civil prin stimularea înscrierilor în cartea funciară a actelor translativ de proprietate care au ca obiect terenuri fără construcții” [O.U.G. 123/2004]; „necesitatea perfecționării continue a legislației fiscale și a corelării acesteia cu legislația Uniunii Europene, ca urmare a dialogului purtat cu mediul de afaceri și necesitatea corectării măsurilor fiscale adoptate prin acte normative colaterale legislației fiscale” [O.U.G. 91/2008]; „necesitatea instituirii unor derogări, a căror reglementare nu poate fi amânată, în ceea ce privește termenul până la care se va achita contravaloarea taxei pe valoarea adăugată și a accizelor suportate de către beneficiari pentru unele cantități de combustibili” [O.U.G. 49/2010]. Aceste împrejurări invocate în mod vădit nu au un caracter imprezibil, de neînălțurat prin alte mijloace constituționale. Pentru mai multe detalii, a se vedea **C.F. Costaș, op. cit.**, p. 77-78; **R. Bufan, M.Ș Minea (coord.), op. cit.**, p. 118; **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 89-90.

³³ A se vedea și **E. Duca, Codul fiscal: comentat și adnotat**, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 19, autor care consemnează că „practica” modificării Codului fiscal prin ordonanțe de urgență „nu a fost contestată”.

³⁴ **C.F. Costaș, op. cit.**, p. 76; **R. Bufan, M.Ș Minea (coord.), op. cit.**, p. 119-124; **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 91-96

³⁵ A se vedea **D. Apostol-Tofan, E.S. Tănăsescu în I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coord.), op. cit.**, p. 1102, autoare care subliniază că dispozițiile art. 115, alin. (8) din Constituția României deschid „o adevărată cutie a Pandorei”.

³⁶ Pentru o analiză detaliată a posibilelor situații ce se pot ivi în practică, a se vedea **C.F. Costaș, op. cit.**, p. 79-84; **R. Bufan, M.Ș Minea (coord.), op. cit.**, p. 119-124; **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 91-96.

³⁷ O.U.G. 138/2004 a fost aprobată de către Senat la 27 ianuarie 2005 și înregistrată la Camera Deputaților la data de 1 februarie 2005. Ulterior, s-a adoptat O.U.G. 24/2005, iar prevederile acesteia din urmă au fost preluate ca modificări ale O.U.G. 138/2004, modificări efectuate cu ocazia aprobării acestei din urmă act normativ prin Legea 163/2005. Pentru detalii, a se vedea **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 95.

³⁸ Pentru critica acestui procedeu ca fiind în disonanță cu dispozițiile constituționale care impun dezbaterea fiecărei ordonanțe în parte și aprobarea/respingerea fiecăreia printr-o lege distinctă [art. 115, alin. (7) Constituția României, republicată], a se vedea **C.F. Costaș, op. cit.**, p. 85-86; **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 95, nota de subsol nr. 2.

³⁹ **M.Ș. Minea, C.F. Costaș, op. cit.**, p. 88.

⁴⁰ Este vorba de legi ordinare, legi organice, ordonanțe de Guvern ori ordonanțe de urgență.

⁴¹ De exemplu, o lege ordinară (e.g. de modificare a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală) poate deroga de la prevederile unei alte legi ordinare (e.g. art. 4, alin. 1 C. fisc ori art. 3, alin 1 C. pr. fisc.). Derogarea poate fi atât expresă (utilizând, bunăoară, formula „prin derogare de la prevederile art. 4, alin. 1 C. fisc./art. 3, alin. 1 C. pr. fisc., proiectul de lege a fost/este promovat cu mai puțin de 6 luni înainte de data – prognozată ca moment al – intrării sale în vigoare” ori „prin derogare de la art. 3 C. pr. fisc./art. 4 C. fisc., prezenta lege intră în vigoare cu mai puțin de 6 luni înainte de momentul promovării sale”) ori tacită, implicită (fără a conține vreo referire la art. 4, alin. 1 C. fisc ori la art. 3, alin. 1 C. pr. fisc., legea fiind pur și simplu publicată în Monitorul Oficial fără vreo referire la dispozițiile fiscale în materie).

⁴² Ambele coduri dețin forța juridică a unor legi ordinare.

⁴³ A se vedea **H. Sasu, L. Țățu, D. Pătroi, Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații**, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 19, autori care subliniază că prin inserarea sintagmei „de regulă” în cuprinsul textului de lege al art. 3, alin. (1) al C. pr. fisc., această normă „devine de recomandare, fără nici o sancțiune în cazul în care este nerespectată”. Din interpretarea *per a contrario* a acestei afirmații, rezultă că, în optica autorilor citați, în măsura în care legiuitorul n-ar fi utilizat termenul „de regulă”, norma ar fi deținut aptitudinea „sanționării” actului normativ care transgresează dispozițiile art. 3, alin. (1) C. pr. fisc. Exprimăm

serioase rezerve față de un astfel de punct de vedere, căci, chiar și în ipoteza în care sintagma „de regulă” n-ar fi fost folosită de către legiuitor, promovarea unui proiect de lege cu nerespectarea termenului de 6 luni înainte de data intrării acestuia în vigoare ar fi constituit o *derogare implicită* de la dispozițiile art. 3, alin. (1) C. pr. fisc., respectiv art. 4, alin. (1) C. fisc., derogare căreia nu-i poate fi atașată absolut nici o „sanctiune” deoarece între legile ordinare nu pot fi stabilite raporturi de subordonare.

⁴⁴ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 99.

⁴⁵ A se vedea *supra*, nota de subsol nr. 40.

⁴⁶ Afirmatia este valabilă cu titlu de regulă generală, putându-se deroga printr-o lege ulterioară de la dispozițiile unei legi anterioare – *lex posterior derogat prior*.

⁴⁷ A se vedea *infra*, nr. 13.

⁴⁸ Un punct de vedere contrar afirmației noastre, respectiv susținerea „prevalenței” Codului fiscal asupra legii ulterioare care modifică prevederile Codului fiscal, nerespectând art. 4, alin. (1) teza a II-a și alin. (2) a acestui act, ar determina concluzia existenței, în virtutea art. 1, alin. (3) C. fisc., a unui „conflict” între dispozițiile art. 4, alin. (1) C. fisc. care impun promovarea proiectului de lege cu cel puțin 6 luni înaintea datei intrării sale în vigoare și dispozițiile din legea modificatoare (care reprezintă o prevedere dintr-un „alt act normativ”) care dispun că respectivul act ar intra în vigoare la o anumită dată (în situația în care această mențiune lipsește, „conflictul” va exista între dispozițiile art. 4 C. fisc., pe de o parte, respectiv art. 78 ori, după caz, art. 115, alin. (5) din Constituția României, republicată, pe de altă parte – a se vedea *infra* nr. 13 și *infra*, nota de subsol nr. 49).

Chiar presupunând prin absurd că normele Codului fiscal ar fi plasate deasupra tuturor celorlalte - prezente și viitoare - acte normative cu forța legii ordinare ca urmare a manifestării de voință a legiuitorului materializată prin formularea în acești termeni a art. 1, alin. (3) C. fisc., considerăm că și atunci s-ar putea afirma faptul că *aceeași voință* legiuitoare poate să deroge (expres sau, în egală măsură, implicit) de la cele urmărite inițial prin instituirea „prevalenței” Codului fiscal asupra „oricărui alte prevederi din alte acte normative”(sic!).

⁴⁹ Formularea gramaticală a art. 1, alin. (3) ar putea aduce în discuție constituționalitatea acestuia, căci, în cele din urmă, și Constituția României este tot o lege, însă nu de natură organică sau ordinară, ci constituțională [art. 73, alin. (1) din Constituție]. Or, din formularea textului art. 1, alin. (3) C. fisc., ar rezulta concluzia că textul acestuia instituie prevalența normei cuprinse în Codul fiscal ori de câte ori aceasta este „în conflict” cu „oricare prevederi din alte acte normative”, deci și în raport cu legea fundamentală, lucru imposibil de acceptat.

⁵⁰ Pentru discuția detaliată acestei problematici, a se vedea *infra*, nr. 15.

⁵¹ Presupunând că textul actului normativ nu derogă în mod expres de la aceste norme.

⁵² Pe larg asupra necesității asigurării acestei certitudini în materie fiscală, a se vedea P. Lambert, *op. cit.*, n° 2, p. 6.

⁵³ D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, București, 2004, p. 28.

⁵⁴ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 99. Deși afirmațiile acestor autori vizează dispozițiile cuprinse în Codul fiscal, iar cele ale autorilor anterior citați (D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*) vizează normele existente în cuprinsul Codului de procedură fiscală, susținerile ambilor își păstrează deopotrivă aplicabilitatea atât în ceea ce privește Codul fiscal, cât și în egală măsură în ceea ce privește Codul de procedură fiscală, căci art. 4 C. fisc. și art. 3 C. pr. fisc. având un conținut identic.

⁵⁵ M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 99.

⁵⁶ D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*, p. 28.

- ⁵⁷ Problema constituționalității art. 4, alin. (2) C. fisc. și a art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. poate fi purtată doar în ipoteza modificării ori completării Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală prin legi edictate de către Parlament ori ordonanțe aparținând puterii executive, căci doar în raport de astfel de acte normative există norme constituționale care dictează momentul intrării acestora în vigoare. Pentru discuția referitoare la aplicabilitatea art. 4, alin. (2) C. fisc și a art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. în ceea ce privește actele *secundum legem* având forță juridică inferioară legilor (e.g. hotărâri de guvern, ordine ministeriale, decizii ale primului-ministru etc.), a se vedea *infra*, nr. 16.
- ⁵⁸ Lucru admis de către autorii care folosesc această sintagmă. A se vedea **M.Ș. Minea, C.F. Costas, op. cit.**, p. 99.
- ⁵⁹ *Ibidem*.
- ⁶⁰ Codul fiscal ori Codul de procedură fiscală, pe de o parte, respectiv legea ordinară (sau organică – *supra*, nota de subsol nr. 23) care modifică ori completează aceste acte normative fiscale.
- ⁶¹ Considerăm că nu s-ar putea susține că Parlamentul a stabilit în mod valabil, prin art. 4, alin. (2) C. fisc./art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. o regulă generală privind momentul intrării în vigoare a legii material sau procesual fiscale în situația în care în textul actului normativ care modifică ori completează Codul fiscal ori Codul de procedură fiscală nu se prevede un alt moment incipient al producerii de efecte al respectivului act normativ. În lipsa indicării exprese a momentului intrării în vigoare a legii, care se menționează în *textul* actului normativ [art. 78 din Constituția României, republicată] sunt incidente prevederile art. 78, teza I din Constituția României, republicată, normă constituțională care vizează însăși ipoteza în care actul normativ **nu precizează** expres momentul intrării sale în vigoare [Art. 78 din Constituția României: „Legea se publică în Monitorul Oficial al României și intră în vigoare la 3 zile de la data publicării sau la o dată ulterioară prevăzută în textul ei”].
- ⁶² Art. 292, alin. (3) C. fisc. : „În perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2005 și 1 ianuarie 2011, nivelul taxei asupra mijloacelor de transport, prevăzut la art. 263 alin. (4) și (5), se majorează prin hotărâre a Guvernului, în conformitate cu angajamentele asumate de România în procesul de negociere cu Uniunea Europeană, la Capitolul 9 - Politică în domeniul transporturilor, în luna aprilie a fiecărui an cuprins în perioadă, la propunerea Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului și cu avizul Ministerului Finanțelor Publice și Ministerului Administrației și Internelor”.
- ⁶³ Art. 2, alin. (1), lit. c) din Legea 554/2004 a contenciosului administrativ arată că actul administrativ este „actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care dă naștere, modifică sau stinge raporturi juridice [...]”.
- ⁶⁴ A se vedea **O. Podaru, Drept administrativ**, vol. I – Actul administrativ. Repere pentru o teorie altfel, Ed. Hamangiu, București, 2010, p. 230-236.
- ⁶⁵ Deși art. 4, alin. (1) C. fisc arată că modificarea ori completarea Codului fiscal se efectuează numai prin „lege”, act normativ care trebuie promovat cu 6 luni înainte de data intrării acestuia în vigoare, considerăm că această regulă a existenței unui interval de minim 6 luni între momentul promovării proiectului actului normativ și momentul intrării acestuia în vigoare este aplicabilă și în ceea ce privește hotărârea guvernamentală vizată de art. 292, alin. (3) C. fisc. Dispozițiile art. 292, alin. (3) C. fisc. aduc o derogare numai în ceea ce privește posibilitatea modificării Codului fiscal prin *lege*, acordând un mandat de legiferare Guvernului astfel încât acesta să poată interveni în materia dreptului material fiscal printr-o hotărâre guvernamentală. Derogarea este acordată și permisă doar față de regula intervenției în dreptul fiscal prin *lege*, subzistând însă aplicabilitatea celorlalte reguli prevăzute de art. 4 C. fisc, respectiv art. 3 C. pr. fisc., fiind necesară, *inter alia*, promovarea proiectului de hotărâre guvernamentală cu 6 luni înainte de momentul intrării acestui act în vigoare.

⁶⁶ Raportat la regulile de competență materială în materia contenciosului administrativ, fiind vorba de anularea unui act administrativ aparținând „autorităților publice centrale”, instanța competentă material este Curtea de Apel [art. 10, alin. (1) din Legea 554/2004]. Din punct de vedere al competenței teritoriale, legea contenciosului administrativ instituie o competență alternativă, arătând că „reclamantul se poate adresa instanței de la domiciliul său sau celei de la domiciliul pârâtului” [art. 10, alin. (3) al Legii 554/2004], precizându-se în mod superfluu și că „dacă reclamantul a optat pentru instanța de la domiciliul pârâtului, nu se poate invoca excepția necompetenței teritoriale”.

⁶⁷ A se vedea **C.F. Costas, op. cit.**, p. 74. Autorul subliniază că excepțiile de la regula promovării proiectului de intervenție asupra Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală „trebuie să fie temeinic justificate de inițiatorul proiectului”.

⁶⁸ Potrivit art. 2, alin. (1), lit. n) a Legii 554/2004, excesul de putere este definit ca fiind „exercitarea dreptului de apreciere al autorităților publice prin încălcarea limitelor competenței prevăzute de lege sau prin încălcarea drepturilor și libertăților cetățenilor”. În doctrină se precizează că această definiție se atașează noțiunii de „exces de putere” într-un sens „mai larg”, arătându-se că, „în sens restrâns [...] prin *exces de putere* se înțelege *exercitarea abuzivă sau eronată a puterii de apreciere pe care o are administrația (s.a.)*” – **O. Podaru, op. cit.**, p. 238-239.

⁶⁹ Deși art. 4, alin. (2) C. fisc. și art. 3, alin. (2) C. pr. fisc. arată că orice modificare sau completare a acestor acte normative intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor „celui în care a fost adoptată prin *lege* (s.n. – S.G.)” considerăm că raționamentul expus mai sus (*supra*, nota de subsol nr. 65) își păstrează valabilitatea; prin acordarea unui mandat de legiferare în temeiul căruia unui organ i se conferă competența de a interveni prin acte juridice *secundum legem* într-o reglementare având forța legii, se derogă *numai* de la regula modificării acestui din urmă act prin intermediul actelor normative având tot forța legii.

⁷⁰ Nu doar contribuabilii sunt afectați de „haosul” fiscal [pentru detalii referitoare la acest „haos” fiscal, a se vedea **C.F. Costas, Noi modificări...**, p. 14 și urm.], ci, în egală măsură, și organele fiscale, nevoite să-și adapteze funcționarea în raport de fiecare modificare intervenită în domeniul fiscal. În același sens, a se vedea **C.F. Costas, Procedura modificării...**, p. 73, nota de subsol nr. 4.

⁷¹ **J.-F. Renucci, Tratat de drept european al drepturilor omului**, Ed. Hamangiu, București, 2009, nr. 643, p. 809.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ În continuare, „C.J.U.E.”.

⁷⁴ A se vedea și **D. Simon, La confiance légitime en droit communautaire: vers un principe général de limitation de la volonté de l'auteur de l'acte?** în *Etudes à la mémoire du Professeur Alfred Rieg, Le rôle de la volonté dans les actes juridiques*, Bruylant, Bruxelles 2000, p. 733 și urm.

⁷⁵ C.J.C.E., C-81/72, *Comisia c. Consiliul*, Culegere 1973, p. 575; C.J.C.E., C-74/74, *CNTA c. Comisia*, Culegere 1975, p. 533; C.J.C.E., C-112/77, *Töpfer c. Comisia*, publicată în Culegere 1978, p. 1019; C.J.C.E., C-289/81, *Massili Mavridis c. Parlamentul*, Culegere 1983, p. 1731; C.J.C.E., C-120/86, *Mulder c. Minister van Landbouw en Visserij*, Culegere 1988, p. 2331; Tribunalul Primei Instanțe a Comunităților Europene (în continuare, „T.P.I.”), T-123/89, *Chomel c. Comisia*, Culegere 1990, p. II-131; C.J.C.E., C-63/93, *Fintan Duff și alții c. Minister for agriculture and food*, Culegere 1996, p. 589; T.P.I., cauzele conexe T-186/97 și urm., *Kaufring și alții*, Culegere 2001, p. 1337; C.J.C.E., C-83/99, *Comisia c. Spania*, Culegere 2001, p. 445; T.P.I., T-6/99, *ESF-Stahlwerke Faralpi GmbH*, Culegere 2001, p. II-1523.

Menționăm că pentru hotărârile pronunțate înainte de modificarea denumirii instanței de la Luxembourg, operată ca urmare a intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, vom păstra denumirea inițială, respectiv Curtea de Justiție a Comunităților Europene (C.J.C.E.).

- ⁷⁶ În cazul în care speranța este fondată pe un act nelegal din partea Comisiei sau a oficialilor acesteia, ori bazată pe o practică a unui stat membru care nu respectă legislația unională, speranța astfel creată nu este *legitimă*, iar principiul își pierde aplicabilitatea într-o atare ipoteză. A se vedea C.J.C.E., C-5/82, *Hauptzollamt Krefeld c. Maizena GmbH*, Culegere 1982, p. 4601; C.J.C.E., C-188/82, *Thyssen AG c. Comisia*, Culegere 1983, p. 3721; C.J.C.E., C-316/86, *Hamburg-Jonas c. Krucken*, Culegere 1988, p. 2213. În egală măsură, nu se poate invoca principiul încrederii legitime în cazul în care persoana care afirmă incidența acestuia a încălcat reglementarea – C.J.C.E., C-67/84, *Sideradria SpA c. Comisia*, Culegere 1985, p. 3983; C.J.C.E., C-96/89, *Comisia c. Olanda*, Culegere 1991, p. 2461. Pentru o analiză detaliată a trăsăturii *legimității* încrederii, a se vedea E. Sharpston, *Legitimate Expectations and Economic Reality* în *European Law Review* vol. 15/1990, p. 103; M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 49; P. Craig, G. de Burca, *Dreptul Uniunii Europene*, ed. a IV-a, Ed. Hamangiu, București, 2009, p. 693.
- ⁷⁷ A se vedea P. Craig, G. de Burca, *op. cit.*, p. 693.
- ⁷⁸ A se vedea și R. Munteanu, *Drept european*, Ed. Oscar Print, București, 1996, p. 330. Autoarea arată că instanța de la Luxembourg a încercat să stabilească, în jurisprudența aferentă acestui principiu, un just echilibru între respectarea încrederii legitime a persoanelor într-o reglementare care le este aplicabilă și exigențele nu mai puțin legitime ale flexibilității reglementării, în special în dreptul economic.
- ⁷⁹ C.J.C.E., C-97/76, *Merkur Aussenhandel GmbH & Co KG c. Comisia*, Culegere 1977, p. 1063.
- ⁸⁰ C.J.C.E., C-338/85, *Fratelli Pardini SpA c. Ministero del commercio con l'estero e Banca toscana*, Culegere 1988, p. 2041.
- ⁸¹ C.J.C.E., C-90/77, *Stimming c. Comisia*, Culegere 1978, p. 995.
- ⁸² Este eminamente necesar ca modificarea sau abrogarea unei reglementări să respecte „un termen rezonabil”, fiind interzisă modificarea/abrogarea intempestivă a unei norme juridice – T.P.I., T-336/94, *Efisol SA c. Comisia*, Culegere 1996, p. II-1343; C.J.C.E., C-15/85, *Consorzio Cooperativo d'Abruzzo c. Comisia*, Culegere 1987, p. 1005. A se vedea și J.-F. Renucci, *op. cit.*, nr. 643, p. 810.
- ⁸³ C.J.C.E., C-T-46 și T-151-98, *Council of European Municipalities and Regions c. Comisia*, Culegere 2000, p. II-167.
- ⁸⁴ „În aceste condiții, un agent economic poate avea în mod legitim încrederea că pentru tranzacțiile încheiate irevocabil de către acesta în virtutea faptului că a obținut, sub rezerva unei garanții, licențe de export care fixează în avans cuantumul restituirii, nu va interveni nicio modificare neprevăzută care ar avea drept efect, reexpunându-l riscului de schimb, provocarea unor pierderi inevitabile” - C.J.C.E., C-74/74, *CNTA c. Comisia*, *precit.*, par. 42.
- ⁸⁵ C.J.C.E., C-396/98, *Schlossstrasse GbR c. Finanzamt Paderborn*, Culegere 2000, p. 4279, par. 47.
- ⁸⁶ C.J.C.E., C-152/88, *Sofrimport Sarl c. Comisia*, Culegere 1990, p. 2477.
- ⁸⁷ Pentru alte exemple de aplicare a acestui principiu, a se vedea I. Croizier, *Le principe de confiance légitime dans la jurisprudence communautaire relative aux aides d'Etat* în J. Raux, *Le droit de l'Union européenne en principes*, Ed. Apogée, 2006, Rennes, p. 219 și urm.
- ⁸⁸ C.J.C.E., C-81/72, *Comisia c. Consiliul*, *precit.*; C.J.C.E., C-120/86, *Mulder c. Minister van Landbouw en Visserij*, *precit.*; C.J.C.E., C-152/88, *Sofrimport Sarl c. Comisia*, *precit.*; T.P.I., T-6/99, *ESF-Stahlwerke Faralpi GmbH*, *precit.*; T.P.I., cauzele conexe T-186/97 și urm., *Kaufring și alții*, Culegere 2001, p. 1337.
- ⁸⁹ C.J.C.E., C-152/88, *Sofrimport Sarl c. Comisia*, *precit.*; P. Craig, G. de Burca, *op. cit.*, p. 681.
- ⁹⁰ Contra, a se vedea C.A. Cluj, secția de contencios administrativ și fiscal, sent. civ. nr. 297 din 11 august 2010, nepublicată. A se vedea și M.Ș. Minea, C.F. Costaș, *op. cit.*, p. 48-49.
- ⁹¹ Prin reducere la absurd, în măsura în care principiul european al încrederii legitime ar fi avut aplicabilitate universală (iar nu restrânsă la analiza valabilității unor norme europene), aplicarea acestuia ar fi fost obligatoriu de realizat în contra oricărei prevederi a dreptului intern român, în conformitate cu

art. 148, alin. (2) din Constituția României, republicată. Deși textul constituțional afirmă forța juridică superioară a prevederilor „tratatelor constitutive ale Uniunii Europene” și a „reglementărilor comunitare cu caracter obligatoriu”, considerăm că principiile generale ale dreptului comunitar dețin aceeași forță juridică, căci acestea „alături de tratatele constitutive, au fost și sunt parte componentă a dreptului primar unional” [T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, second edition, Oxford EC Law Library, Oxford, 2006, p. 33]. În același sens, a se vedea și J. Rideau, *Constitution et droit international dans les états membres de la Communauté européenne* în *Revue française de droit constitutionnel*, 1990.2.259.; J.F. Renucci, *op. cit.*, nr. 605, p. 774.

⁹² A se vedea C.F. Costăș, *Procedura modificării...*, p. 72; R. Bufan, M.Ș. Minea (coord.), *op. cit.*, p. 114-115; M.Ș. Minea, C.F. Costăș, *op. cit.*, p. 82.

⁹³ Omoloaga poloneză a Curții Constituționale române.

⁹⁴ Tribunalul Constituțional al Republicii Polone, Decizia din 15 februarie 2006, disponibilă în format electronic la http://www.trybunal.gov.pl/eng/summaries/documents/K_48_04_GB.pdf (accesat la data de 01.12.2011). Pentru o analiză detaliată a acestei decizii, a se vedea C.F. Costăș, *Insuficiența perioadei de vacatio legis pentru introducerea unei noi cote de impunere a veniturilor persoanelor fizice* în *Pandectele Române*, nr. 6/2005, p. 145 și urm.

⁹⁵ Cameră ce poartă denumirea de „Sejm”.

⁹⁶ Sistemul polonez de impozitare a veniturilor funcționa de la 1 iulie 1992 în baza Legii privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice din 1991, modificată în mai multe rânduri. În baza acestei legi, constituia obiect al impunerii, în principiu, venitul anual al unei persoane fizice, determinat ca diferența dintre venitul brut obținut și cheltuielile efectuate pentru obținerea acestui venit. Determinarea impozitului final datorat de contribuabil se efectua pe baza unei declarații de impunere a contribuabilului, după încheierea anului fiscal, în timp ce anumite plăți anticipate în contul impozitului final erau colectate prin reținere la sursă în cursul anului fiscal (e.g. salariile). Dacă suma plăților anticipate este mai mică decât impozitul anual datorat, contribuabilul este obligat să suporte diferența; simetric invers, contribuabilul era îndrituit a pretinde administrației fiscale restituirea sumelor plătite în plus. Impozitarea veniturilor se realiza în mod progresiv, conducând la impozitarea cu o cotă mai mare a veniturilor mai consistente. În anul 2005, existau trei paliere de impozitare, venitul anual mai mic de 37.024 zloți era impozitat cu cea mai mică cotă, de 19%; cel ce-al doilea nivel de impozitare corespundea veniturilor cuprinse între 37.024 și 74.048 zloți, fiindu-i atașată o cotă de impunere de 30%; veniturile care depășeau cifra de 74.048 zloți erau impozitate cu 40%. Esența legii de modificare a reglementării din 1991 o reprezenta introducerea, începând cu anul fiscal 2005, a celui de-al patrulea palier de impozitare progresivă, aplicabil veniturilor care excedau cifra de 600.000 zloți. Conform intenției legiuitorului, materializată în respectiva lege de modificare, impozitarea unui asemenea venit urma să se facă cu o sumă fixă de 227.992,48 zloți (nivelul maxim al impozitului din cel de-al treilea palier), plus 50% din venitul care depășea 600.000 zloți. A se vedea C.F. Costăș, *op. cit.*, p. 145.

⁹⁷ Art. 122, alin. (2) Constituția Republicii Polone : „Președintele Republicii trebuie să semneze actul normativ în termen de 21 de zile de la data adoptării sale și trebuie să dispună publicarea acesteia în *Dziennik Ustaw* (corespondentul polonez al Monitorului Oficial; p.n. – S.G.)” [trad. n. – S.G.]. Textul original în limba poloneză: „Prezydent Rzeczypospolitej podpisuje ustawę w ciągu 21 dni od dnia przedstawienia i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej”.

⁹⁸ Cu opinia separată a unui judecător. Diferența de opinie între membrii completului de 5 judecători nu a privit problema insuficienței perioadei de *vacatio legis*, ci motivarea deciziei conform căreia singura normă ce și-a pierdut forța juridică este cea care se referă la data intrării în vigoare a noii reglementări. Pentru detalii, a se vedea C.F. Costăș, *op. cit.*, p. 146.

⁹⁹ Cerință creată jurisprudențial de către instanța de contencios constituțional poloneză.

¹⁰⁰ Tribunalul Constituțional al Republicii Polone, Decizia din 15 februarie 2006, disponibilă în format electronic la http://www.trybunal.gov.pl/eng/summaries/documents/K_48_04_GB.pdf (accesat la data de 01.12.2011).

¹⁰¹ Termen stabilit în mod praetorian de către instanța de contencios constituțional poloneză ca fiind de o lună.

¹⁰² **M.Ș. Minea, C.F. Costăș, op. cit.**, p. 85.

¹⁰³ *Ibidem.*

¹⁰⁴ *Ibidem.*

¹⁰⁵ A se vedea și **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 148. Autorul subliniază că „sintetic, decizia Tribunalului Constituțional polonez poate fi rezumată după cum urmează: modificarea legislației fiscale incidente în privința impozitării veniturilor persoanelor fizice trebuie să se facă de așa manieră încât să permită acestora cunoașterea noilor texte, cu un interval rezonabil de timp înainte de aplicarea lor efectivă. Introducerea acestei perioade de *vacatio legis* în materie fiscală s-a făcut tocmai prin jurisprudența Tribunalului Constituțional polonez, pornind de la principiul consacrat de art. 2 din Constituția Poloniei, anume principiul preeminenței dreptului (*rule of law*) într-un stat democratic”.

¹⁰⁶ A se vedea, în același sens, **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 148-149.

¹⁰⁷ **I. Muraru, E.S. Tănăsescu în I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coord.), op. cit.**, p. 7.

¹⁰⁸ Curtea Constituțională, decizia nr. 70/2000, publicată în M. Of. nr. 334 din 19 iulie 2000.

¹⁰⁹ **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 149.

¹¹⁰ Pentru mai multe exemple în acest sens, a se vedea **C.F. Costăș, op. cit.**, p. 149.

¹¹¹ Cu toate acestea, considerăm că în situația în care modificarea prevederilor normelor procesual fiscale ar fi de natură a genera consecințe importante asupra situației contribuabililor (asemenea ipotezei modificării normelor material fiscale), modificarea normelor acestuia în cursul exercițiului anului fiscal n-ar fi posibilă. Pentru a ilustra printr-un exemplu, considerăm că nivelul dobânzii în materie fiscală [art. 120, alin. (7) C. pr. fisc.] ori nivelul penalităților de întârziere [120×1 C. pr. fisc.], precum și normele referitoare la incidența și aplicabilitatea acestor dispoziții [modul de calcul al dobânzilor fiscale, creanțele pentru care se datorează dobânzi fiscale etc.] n-ar putea fi modificate într-un mod conform cu art. 1, alin. (3) teza I din Constituția României, republicată, în cursul exercițiului unui an fiscal.

¹¹² Căci despre ce „situație imprevizibilă, care se abate de la regulile sau așteptările obișnuite, de natură să întrețină, să determine ori să favorizeze periclitarea interesului public, implicând, din acest motiv și în lipsa altor mijloace constituționale imediate, măsuri urgente pentru înlăturarea sau prevenirea pericolului, aplicabile de îndată, măcar parțial” [definiția „situației extraordinare a cărei reglementare nu poate fi amânată”, oferită de **I. Deleanu, op. cit.**, p. 705] să poată fi vorba, în situația în care ordonanța rămâne „în suspensie” o perioadă *rezonabilă* (care, în conformitate cu jurisprudența Tribunalului Constituțional Polonez – a cărei preluată apreciem că s-ar impune și în dreptul nostru – nu poate fi mai scurtă de o lună)? Cât timp o ordonanță de „urgență” este obligată, sub sancțiunea neconstituționalității sale în raport de art. 1, alin. (3) din legea fundamentală, să își amâne momentul intrării în vigoare timp de minim o lună de la momentul publicării sale în Monitorul Oficial, în acest caz nu mai poate fi vorba de o „situație extraordinară a cărei reglementare nu poate fi amânată”, care să suporte o „amânare” având o durată de cel puțin de o lună.

¹¹³ Bunăoară, reducând cota unui impozit ori suprimând cu totul această prelevare de natură fiscală; scutind de la prelevarea unei sume o categorie anume de persoane; acordând o scutire de la plata dobânzilor fiscale și a penalităților de întârziere în ipoteza în care contribuabilul își execută obligațiile fiscale într-un anumit termen etc.

¹¹⁴ Referitor la *rațiunea* neconstituționalității unui act normativ ce nu instituia un termen rezonabil de *vacatio legis*, deosebit de sugestive pentru a ne scuti de comentarii suplimentare sunt cele reținute de către Tribunalul Constituțional al Republicii Polone în cuprinsul deciziei din data de 15 februarie 2006, *cit. supra*: „principiul încrederii în Stat și în legile sale, numit și principiul loialității Statului în raport cu destinatarii normelor juridice, derivat din principiul statului democratic guvernat de preeminența dreptului (*rule of law*), impune ca reglementarea legală și aplicarea legii să nu creeze <<capcane>> pentru cetățeni. Un cetățean trebuie să aibă posibilitatea de a-și conduce afacerile cu încredere în faptul că nu se expune unor efecte juridice care nu pot fi prevăzute în momentul în care ia o anumită decizie, precum și convingerea că acțiunile legale întreprinse vor fi astfel considerate de legiutor și pe viitor. Normele juridice noi nu trebuie să-i surprindă pe destinatarii lor, ci dimpotrivă, trebuie să le ofere suficient timp pentru a se adapta la prevederile modificate și pentru a lua decizii înțelepte cu privire la viitoarea lor conduită”.