

Înțelepciunea și deșertăciunea scrisorilor de pe munte –
o perspectivă financiar-constituțională
asupra principiului legalității impunerii

The wisdom and vanity of the letters written from the mountain -
a financial and constitutional perspective
on the legality of taxation

Bianca-Maria Rusu¹

Rezumat: Deopotrivă fericire și maledicție, legalitatea impunerii este cheia de boltă în asumarea obligației generale de a contribui la cheltuielile publice. Consimțământul la impozit este dependent de garanția că libertatea individuală este înfrântă numai în virtutea și în limitele legii, iar consacrarea constituțională a principiului legalității impunerii ar trebui să reprezinte, în teorie, un gardian al acestei garanții. Din scrisorile lui Rousseau aflăm că nu există libertate în absența legii și că legea este cea care o desăvârșește, dar oare interpretarea greșită a legii nu ne constrânge? Studiul de față își propune o analiză a principiului legalității impunerii, din perspectivă financiară și constituțională, cu aplecare critică asupra problemelor de interpretare generate de jurisprudența Curții Constituționale și asupra implicării puterii executive în procesul de legiferare.

Cuvinte-cheie: impunere, principiul legalității, libertate, putere executivă

Abstract: Both happiness and malediction, the legality of taxation is the keystone in assuming the general obligation to contribute to public expenses. The consent to taxation is dependent on the guarantee that individual freedom is defeated only through and within the limits of the law and the constitutional provision of the legality of taxation should, in theory, represent a guardian of this guarantee. From Rousseau's letters we learn that there is no freedom in the absence of law and that it is the law that perfects it, but isn't the misinterpretation of the law the element that constrains us? The purpose of the study is an analysis of the principle of the legality of taxation, from a financial and constitutional perspective, with a critical focus on the interpretation problems generated by the jurisprudence of the Constitutional Court and on the involvement of the executive power in the legislative process.

Keywords: taxation, principle of legality, freedom, executive power

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, avocat în cadrul Baroului Iași, e-mail: biancamariarusu@gmail.com.

Considerații introductive

Puterea de a impune și legitimitatea deținerii acestei puteri, împreună cu consecințele pe care le generează respectarea sau încălcarea limitelor stabilite în utilizarea acestei prerogative în raporturile dintre stat și contribuabili reprezintă o preocupare activă pentru democrațiile moderne care au ajuns la un anumit grad de maturitate în reglementare și care, cu variațiuni, recunosc suveranitatea legii în formarea, administrarea, întrebuițarea și controlul resurselor financiare publice, cu o aplecare deosebită asupra responsabilității de stabilire prin lege a obligațiilor fiscale datorate de cetățeni pentru formarea acestor resurse.

Veniturile fiscale obținute de stat (impozitele, taxele, contribuțiile), rezultate ale unor obligații de plată impuse în mod unilateral debitorilor desemnați de lege, denumiți contribuabili², oricât de condamnate ar fi pentru că, în esență, știrbesc dreptul de proprietate al acestora fără o voință expres și efectiv exprimată în acest sens și fără să aibă caracter sancționator, sunt în realitate un portret măgulitor al unui tovarăș de călătorie al democrației, prin aceea că legitimează intervenția statului în sfera de proprietate a contribuabililor și dau posibilitatea acestora din urmă să exercite un control efectiv asupra modului în care statul colectează, administrează și întrebuițează resursele prelevate din patrimoniul lor.

Principiul legalității impunerii, marele câștig al contribuabililor după secole de revolte generate de impuneri abuzive exercitate de suverani, dar și soluția salvatoare pentru suverani atunci când constrângerea, lipsită de legitimitate și previzibilitate, a încetat să mai producă efecte în colectarea de venituri pentru acoperirea nevoilor publice, indiferent de forma acestor venituri, a devenit garantul consimțământului la impozit.

În Franța, patria lui Rousseau, imaginea proiectată Revoluției franceze este Declarația Drepturilor Omului și ale Cetățeanului adoptată în 1789, act solemn care a simbolizat inițial căderea regimului absolutist (marcând evenimentul istoric al căderii Bastiliei) și instaurarea primei republici franceze - expresie a curajului de a enunța drept scop principal al Adunării Naționale fericirea poporului francez și consacrarea unor principii care să garanteze protejarea drepturilor și libertăților cetățenilor³.

Textul declarației a servit drept preambul al primei Constituții franceze din 1791, fiind reluat și în Constituțiile adoptate în 1852, 1946 și 1958, iar din 1971 Consiliul Constituțional francez i-a recunoscut expres valoarea constituțională.

Declarația Drepturilor Omului și ale Cetățeanului din 1789 a fost produsul schimbărilor politice și sociale pe care le-a cunoscut societatea franceză încă de la finalul secolului al XVIII-lea și documentul care a echilibrat raportul de forțe între stat și cetățeni, statuând că nicio autoritate sau persoană nu are putere politică într-un stat dacă nu emană de la popor, devenind un set de norme cu aplicare perenă în Franța, model pentru multe dintre constituțiile moderne ale

² S. Gherghina, *Drept financiar public*, Editura C.H. Beck, București, 2019, p. 9.

³ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, disponibilă pe Internet la adresa <https://www.conseil-constitutionnel.fr/node/3850/pdf>, ultima dată accesată la data de 20.01.2022.

altor state, care s-au inspirat din conținutul acesteia și standard pentru instanțele internaționale.

Principiul legalității impunerii și principiul consimțământului la impozit își găsesc reglementare în conținutul declarației, fiind revendicări exprese ale Revoluției franceze.

Astfel, art. 13 din Declarație prevede imperativul contribuției la cheltuielile publice, sarcină care trebuie să se împartă în mod egal între contribuabili, în raport de posibilitățile materiale ale acestora⁴. Art. 14 consacără dreptul cetățenilor de a evalua ei înșiși sau prin reprezentanții aleși necesitatea de a contribui la fondurile publice și, dacă se verifică această necesitate, să stabilească baza impozabilă, cuantumul impunerii, modul și limitele în care se colectează, durata impunerii și destinația sumelor percepute⁵.

Acceptarea liberă a impunerii este condiționată, potrivit prevederilor declarației, de exigența ca cetățenii (contribuabilii) să dețină prerogative extinse în stabilirea contribuțiilor datorate pentru acoperirea cheltuielilor publice și control *ex post* asupra destinației sumelor avansate. Garant al acestor prerogative este însăși legea, emanație a puterii contribuabililor, delegată în mâinile reprezentanților lor aleși, care o exercită pentru și în folosul acestora.

Contextul sensibil în care Rousseau a așternut pe hârtie scrisorile de pe munte⁶, sursa de inspirație a prezentei lucrări, nu afectează acuratețea cu care acesta percepe și transmite mai departe rolul pe care trebuie să îl comporte legea în protejarea libertății cetățenilor – acesta subliniază că nu există libertate în absența legii și nici atunci când cineva se consideră mai presus de lege⁷. Cu alte cuvinte, legea nu trebuie percepută drept un instrument de constrângere (de limitare), ci de eliberare.

Transferând această idee în plan financiar-fiscal, libertatea contribuabililor, în sens larg, și drepturile pe care aceștia le comportă în raporturile cu statul, în sens specific, sunt lipsite de conținut în absența unui cadru normativ elaborat de autoritatea investită cu atribuții de legiferare chiar de contribuabili, prin orice

⁴ Art. 13: *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.*

⁵ Art. 14: *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.*

⁶ După publicarea lucrărilor *Du contrat social (Contractul social)* și *Émile; ou de l'éducation (Émile; sau despre educație)* care au determinat inițial izgonirea sa din Franța și persecutarea sa de către autorități în Elveția, ca reacție la hăituire și izolare și suprimarea de la libera circulație a acestor lucrări, dar și ca modalitate de protecție, Rousseau a creat în 1764 un pamflet adresat regimului de la Geneva, pe care îl acuza ca fiind opresiv, portretizând în detaliu raporturile dintre autoritate și cetățeni, într-o notă critică. Mai multe despre contextul care a determinat redactarea Scrisorilor de pe munte, la adresa <https://www.britannica.com/biography/Jean-Jacques-Rousseau/Years-of-seclusion-and-exile#ref387847>.

⁷ „Il n'y a donc point de liberté sans Lois, ni où quelqu'un est au-dessus des Lois” – J.J. Rousseau, *Lettres écrites de la montagne*, în *Collection complète des oeuvres*, Geneva, 1780-1789, vol. 4, p. 100, disponibilă online la adresa <https://www.rousseauonline.ch>, ultima dată accesată în data de 20.12.2022.

modalitate care să asigure reprezentativitatea acestei autorități și legitimitatea puterii decizionale.

Preceptul pe care îl extragem din filosofia lui Rousseau și chiar din documentele cu importanță istorică care au condus la conturarea principiului legalității impunerii, în forma în care acesta este recunoscut astăzi, comportă și un revers, derivat din carențele pe care interpretarea legii le poate genera, atunci când nu este conformă cu înțelesul avut în vedere de legiuitor sau atunci când însuși principiul legalității deviază, în aplicarea acestuia, de la scopul pentru care a fost instituit, în traseul său istoric.

În dreptul intern, principiul legalității impunerii a fost îmbrățișat drept principiu de rang constituțional chiar de la adoptarea primei Constituții în anul 1991⁸, cu conținut nemodificat la revizuirea Constituției în anul 2003.

Și pentru Constituția României, revendicările Adunării Naționale franceze, consacrate în Declarația Drepturilor Omului și ale Cetățeanului din 1789 au reprezentat un model de reglementare, prin raportare atât la litera, cât și la spiritul acesteia.

Ralierea la inerția democrațiilor moderne de a reglementa cât mai riguros raporturile dintre autoritate și contribuabili, în sensul stabilirii prin lege a obligațiilor fiscale pe care aceștia din urmă le au este salutară, dar între străduința Curții Constituționale de a interpreta corect noțiunea de lege și a califica actele normative cu forță similară legii și atenuarea separației puterilor în stat, sub forma implicării tot mai frecvente a altor autorități decât Parlamentul în procesul de legiferare, temerea este că principiul legalității impunerii își atenuază rădăcinile.

Studiul nostru își propune să analizeze dintr-o perspectivă critică mutația pe care a suferit-o principiul legalității impunerii de la consacrarea acestuia în legislația internă și până în prezent, mutație care zădărnicește înțelegerea principiului astfel cum s-au străduit temerarii care au luptat pentru consacrarea sa să o contureze.

1. Originea și istoricul principiului legalității impunerii

Pentru o parte a doctrinei de specialitate⁹, originea principiului legalității este strâns legată de revendicările din Magna Carta. Documentul din 1215, considerat un act *pro domo* prin care baronii englezi își îngrijeau propriile interese¹⁰, semnat la finalul unei bătălii eșuate (Bătălia de la Bouvines) și pe fondul unor înțelegeri politice în baza cărora regele Ioan al Angliei (John

⁸ Art. 138 din C. României din 1991: (1) *Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.*(2) *Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii.*

⁹ A se vedea în acest sens S. Gherghina, *Drept financiar public*, Editura C.H. Beck, București, 2019, p. 9, R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochințu ș.a., *Tratat de drept fiscal. Volumul I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 111.

¹⁰ C. Carpenter, *Magna Carta: With a New Commentary by David Carpenter*, Penguin Books Ltd, 2015, p. 24, apud. J. Passant, *Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution*, în *The Australasian Accounting Business and Finance Journal*, vol. 10/2016, p. 68.

Lackland) stabilise, fără consimțământul baronilor, forme excesive de impunere este și în prezent un document cu rezonanță în ceea ce privește *rule of law*.

Forma finală a documentului cuprindea, printre altele, angajamentul regelui Ioan că nu va mai exista impunere fără consimțământ. Cu toate că s-a dovedit la scurt timp după semnare că plătitorii de impozite erau lipsiți, în fapt, de protecția Cartei¹¹, dispozițiile sale fiind ignorate și lipsite de aplicabilitate, aceasta a servit drept fundament al parlamentarismului în Anglia și exemplu pentru multe dintre actele cu importanță care au fost încheiate ulterior.

În Petition of Rights, înaintată de Parlament regelui Carol I Stuart în 1628, se cerea acestuia să nu încalce spiritul Magna Carta, să renunțe la politica absolutistă pe care o ducea și, în consecință, să accepte că impozitele vor fi aprobate numai de către Parlament¹². Solicitățile au fost ignorate de regele Carol, ceea ce a condus ani mai târziu la declanșarea războiului civil, la o scurtă perioadă de înlăturare a monarhiei, iar apoi la Revoluția grațioasă¹³.

Revoluția engleză din 1688, la capătul căreia a fost încheiat The Bill of Rights, în data de 13 februarie 1689, a marcat introducerea în art. 4 a principiului aprobării taxelor și impozitelor de către Parlament¹⁴, împreună cu alte garanții ale libertății cetățenilor, precum votul liber exprimat, protecția față de imixtiunile nejustificate ale statului, dreptul la petiție, egalitate și nediscriminare în protecția drepturilor, Anglia devenind prima monarhie constituțională din lume¹⁵.

Din ideea că impunerea trebuie să aibă la bază consimțământul prealabil al celor care plătesc impozitul și-au extras crezul și coloniile americane, dând naștere sloganului „*no taxation without representation*”, idee preluată ulterior sub formă de principiu în Declarația de independență a statelor americane (1776)¹⁶.

Și în dreptul francez, principiul legalității impunerii și-a extras originile din consimțământul la impozit, întemeiat pe reprezentativitate, inițial reglementat printr-un decret, iar apoi inserat în Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului din 1789, prin care se stabilea că toți cetățenii au dreptul de a aprecia, în nume propriu sau prin reprezentanți, asupra necesității de a contribui la cheltuielile publice, de a consimți liber la impunere, de a controla modul în care

¹¹ M. Demir, R. Onder, *The principle of legality of the taxes: an evaluation on Turkey and the selected countries*, International Public Finance Conference, 2019, Antalya, p. 339.

¹² Pentru detalii, a se vedea <https://www.britannica.com/topic/Petition-of-Right-British-history>, ultima dată accesat în data de 22.12.2023.

¹³ *Idem*.

¹⁴ M. Evans and I. Jack, *Sources of English Legal and Constitutional History*, Butterworths-Heinemann, 1984, p. 55–60, apud. S.Crennan, *Magna Carta, Common Law Values and the Constitution*, în *Melbourne University Law Review*, vol. 39.331/2014, p. 334.

¹⁵ A se vedea <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/revolution/collections/collections-glorious-revolution/billofrights/>, ultima dată accesat în data de 06.01.2023.

¹⁶ S. Gherghina, *op. cit.*, p. 9.

contribuția sa este utilizată și de a-i determina proporția, temeiul, posibilitatea de restituire și durata contribuției¹⁷.

Elementul central al tuturor surselor anterior menționate a fost consacrară necesității ca persoanele impozitate să își dea consimțământul la prelevarea unei părți din patrimoniul acestora cu titlu de impozit, taxă sau contribuție, pentru acoperirea nevoilor publice, în nume propriu sau prin reprezentanți.

În felul acesta, s-a consacrat principiul consimțământului la impozit, din care ulterior a luat naștere principiul legalității impunerii, sub forma învestirii unei autorități cu puterea de a impozita, prin vot. În timp, această putere a condus la crearea de adunări cu autoritate de legiferare, precum Stările Generale (États Généraux) din Franța sau Parlamentul britanic, existând o legătură profundă între consimțământul de a fi supus impunerii și constituirea progresivă a democrațiilor parlamentare moderne.¹⁸

Interpretarea diacronică a principiului impunerii, prin raportare la originile acestuia este esențială pentru extragerea scopului pentru care acest principiu a fost recunoscut în democrațiile moderne. În plus, întoarcerea în timp la primele izvoare ale principiului (legenda de aur a fiscalității) dezvăluie originalitatea asociată constrângerii fiscale sub egida acestuia, atât prin consecințele pe care le-a provocat (dezvoltarea democrațiilor moderne), cât și prin regimul pe care aceasta constrângere îl comportă (reguli constituționale specifice de impunere).

Astfel, garanțiile democratice și puterea de a impune nu doar că nu se exclud, ci se potențează reciproc. Autoritatea statului se exercită și prin prerogativa de a impune obligația de a contribui la cheltuielile publice, în mod unilateral, contribuabililor, iar garanțiile democratice care conturează cadrul de desfășurare a acestei autorități, legitimează existența acesteia.

2. Reglementare internă, noțiune și conținut

În dreptul intern, principiul legalității în materie fiscală este derivat, în primul rând, din dispozițiile art. 1 alin. (3) și (5) din Constituția României, care trimit la valori și principii specifice unei democrații, respectiv statul de drept, cu particularitățile sale, garantarea drepturilor și libertăților individuale, supremația Constituției și a legilor, aspecte cu aplicabilitate indiferent de ramura de drept pe care o supunem analizei.

Mai apoi, relevante sunt și dispozițiile art. 137 alin. (1) din Constituție potrivit cărora „Formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege.”

În același timp, art. 57 din Constituție instituie obligativitatea cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, preleț cu care sistemul

¹⁷ M. Bouvier, *Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable*, 2018, disponibil pe Internet la adresa <https://www.vie-publique.fr/parole-dexpert/268486-le-consentement-de-limpot-les-mutations-du-citoyen-contribuable>, ultima dată accesat în data de 06.01.2023.

¹⁸ *Idem*.

legal de impunere trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Același articol, la alin. (3), exclude orice alte prestații, în afara celor stabilite de lege.

Dispozițiile cu cea mai pregnantă poziție în ceea ce privește legalitatea impunerii, însă, își găsesc reglementarea în Constituție la art. 139, articol care prezintă următorul conținut: „(1) Impozitele, taxele și orice venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege. (2) Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii. (3) Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora.”¹⁹

Consacrarea prin lege a obligațiilor pe care le suportă contribuabilul în raporturile cu statul este stabilită și de dispozițiile art. 4 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: „(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege. (2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.”

Din reglementarea constituțională, extragem că veniturile colectate de stat de la contribuabili sunt direcționate către bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat. În ceea ce privește sumele care se fac venituri la bugetele locale, înțelegem că există un regim separat în ceea ce privește stabilirea acestora, în virtutea principiului autonomiei locale, lucru pe care îl clarifică alin. (2) al art. 139.

De asemenea, extragem din reglementare și care sunt categoriile de venituri colectate, respectiv impozite, taxe și alte contribuții, înțelegând că există atât o delimitare terminologică între acestea, cât și o diferență corespunzătoare de regim juridic, aspecte pe care le analizăm în ceea ce urmează.

Astfel, impozitul este definit în doctrină ca fiind o „prelevare pecuniară, obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată în temeiul legii către bugetul general consolidat de către persoanele în patrimoniul cărora se produc efectele unui fapt generator al impunerii ori alte persoane indicate expres de lege.”²⁰

În ceea ce privește caracteristicile acestuia, notăm faptul că este o contribuție obligatorie, în sensul că toți contribuabilii, în calitate de beneficiari ai acțiunilor sau obiectivelor finanțate din fondurile generale ale statului trebuie să participe la formarea acestora. De asemenea, notăm că sunt prelevări cu titlu nerambursabil, în sensul că ele sunt direcționate către acțiuni sau obiective necesare societății, nefiind supuse restituirii către contribuabili.

Firește, în virtutea principiului *nullum impositum sine lege*, acesta se stabilește, este colectat și gestionat numai în virtutea legii, ca urmare a obținerii de venituri sau deținerii de bunuri, activități calificate drept fapte generatoare ale impunerii.

¹⁹ Constituția României, disponibilă pe Internet la adresa <https://www.cdep.ro/pls/dic/site.page?id=339>, ultima dată consultată în data de 07.01.2022.

²⁰ I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a rev. și ad., Editura Hamangiu, 2023, p. 112.

Caracteristica esențială care diferențiază impozitul de celelalte venituri fiscale stabilite prin lege în sarcina contribuabililor este lipsa contraprestației, prelevarea fiind efectuată fără vreun echivalent.²¹

Taxa reprezintă „o prestație în bani aferentă unei contraprestații directe, respectiv unui anumit serviciu public de care contribuabilul beneficiază în mod efectiv.”²² În acest sens, i se atribuie taxei o serie de trăsături specifice, pe care nu le regăsim și la impozit.

Astfel, taxa este o „plată neechivalentă pentru servicii sau lucrări efectuate de organe sau instituții care primesc, întocmesc sau eliberează diverse acte, prestează servicii sau rezolvă alte interese legitime ale persoanelor fizice sau juridice”.²³ În același timp, plătitorul este un subiect determinat din momentul în care solicită un serviciu sau altă activitate pentru care se datorează taxă, iar plata efectuată se direcționează direct către acoperirea cheltuielilor generate de serviciile solicitate, iar nu către acoperirea cheltuielilor publice generale, asemenea impozitului²⁴.

Contribuțiile reprezintă o categorie distinctă, specială de obligații fiscale, legal dirijate către un buget destinat, în funcție de natura veniturilor obținute care determină obligația de plată a acestora. Contribuțiile sunt, de asemenea, prelevări obligatorii, dar în cazul acestora este incertă obținerea contraprestației efective, în funcție de cum se produce sau nu riscul asigurat²⁵.

Potrivit dispozițiilor constituționale, contribuțiile se colectează separat de impozite, taxe și veniturile similare acestora din urmă, aspect care se reflectă și la nivel normativ,

Consacrarea tuturor acestor obligații, respectiv venituri fiscale sub umbrela dispozițiilor art. 139 din Constituție, în ciuda diferențelor pe care le comportă, este menită să legitimizeze impunerea acestora în mod unilateral de către stat, prin autoritățile sale, cu imperativul ca obligațiile să fie impuse prin lege sau în temeiul unei legi care să stabilească condițiile și limitele impunerii lor.

Astfel, după revendicările făcute de-a lungul istoriei pe cale de revolte fiscale, soluția identificată de legiuitor nu a fost să se suprimă formele de taxare drept mod de finanțare a activității statului, ci să se confere legitimitate puterii de a impune, prin consimțământul dat de contribuabili la prelevarea unei părți din patrimoniul lor, spre finanțarea activității statului²⁶.

²¹ În doctrina de specialitate, a fost exprimată și opinia contrară, considerându-se că impozitele sunt reversibile, astfel că sumele concentrate de stat pe calea impozitelor se reîntorc sub forma unor acțiuni, servicii, gratuități de care beneficiază cei care au contribuit la formarea fondurilor generale ale societății. A se vedea, în acest sens, D. Drosu Șaguna, *Drept financiar public*. ed. a VI-a, Editura C.H. Beck, 2017, p. 123.

²² R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochințu ș.a, *op. cit.*, p. 91.

²³ D. Drosu Șaguna, *op. cit.*, p. 124

²⁴ *Ibidem*

²⁵ S. Gherghina, *op. cit.* p. 27

²⁶ S. Gherghina, *Comentariu art. 139 în I. Muraru, E.S. Tănăsescu, ș.a., Constituția României. Comentariu pe articole*, ed. a III-a rev. și ad., Editura C.H. Beck, București, 2022, p. 1257.

Din perspectiva corespondenței principiului legalității impunerii cu principiul consimțământului la impozit, putem desprinde valențe distincte ale acestora în funcție de categoria de venituri fiscale colectată, din perspectiva existenței sau inexistenței contraprestației, demne de supus analizei.

Deși consimțământul la impozit este recunoscut, pe calea unei ficțiuni juridice, ca fiind prezent și manifestat de contribuabil în cazul tuturor categoriilor de venituri fiscale colectate – prin raportare la îndatorirea sa de a contribui la cheltuielile publice, direcționate către binele general al societății, de care se bucură, în mod circumstanțial, și acesta – considerăm că factorul volitiv capătă componentă pragmatică în cazul acelor venituri fiscale pentru care există, în mod real, un drept de opțiune.

Astfel, dacă impozitul este datorat fără contraprestație și fără drept de opțiune pentru contribuabil, în măsura în care există un fapt generator al acestei obligații, în cazul taxelor și contribuțiilor discuția este nuanțată, cu referire la acele situații în care plata acestora este facultativă.

În cazul contribuțiilor, un exemplu în acest sens este plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, care nu este obligatorie pentru toate categoriile de contribuabili. Cei care obțin venituri în afara unor raporturi de muncă sub plafonul de 12 salarii minime brute pe an, nu datorează CASS și nu au calitatea de asigurat în sistemul public de sănătate. Firește, aceste persoane au posibilitatea de a opta pentru plata CASS, prin intermediul declarației unice, manifestându-și dorința de a dobândi calitate de asigurat, situație în care își exprimă expres consimțământul de a se obliga la plată.

Cu referire la taxe, un exemplu edificator este taxa datorată pentru oficierea căsătoriei într-o zi nelucrătoare – contribuabilul are posibilitatea de a opta pentru oficierea căsătoriei într-o zi lucrătoare, situație în care nu va datora taxă, iar dacă optează pentru o zi nelucrătoare, își manifestă expres consimțământul de a achita taxa asociată serviciului solicitat.

În cazul acestor situații particulare privind veniturile fiscale care se datorează facultativ, în temeiul consimțământului exprimat în acest sens de contribuabil (al liberei alegeri), principiul consimțământului la impunere își face cel mai mult simțită prezența, pentru că factorul volitiv poate fi cuantificat (probat).

Cu toate acestea, nu este de neglijat nici mecanismul conturat de principiul legalității impunerii, consacrat la nivel constituțional, care recunoaște consimțământul la impunere pe calea învestirii autorității legiuitoare cu putere de impunere prin vot – astfel, deși în aceste situații consimțământul nu este efectiv și concret exprimat de către contribuabil, el se consideră a fi delegat autorității în care contribuabilul își investește încrederea.

Raportat la sursele dreptului fiscal, ierarhizate potrivit interpretării conferite dispozițiilor constituționale inserate în art. 139, în corespondență și cu noțiunea de „lege”, interesantă este de analizat implicarea altor autorități decât Parlamentul în activitatea de legiferare – din perspectiva efectelor principiului legalității impunerii, riscul ca actele normative prin care se stabilesc impozite,

taxe sau alte contribuții să fie o emanație a unor autorități care nu a fost investită cu putere de impunere direct de către contribuabil afectează însăși substanța principiului și deformează înțelesul noțiunii de „*consimțământ*”, transformându-l într-o ficțiune juridică.

3. Efectele principiului legalității impunerii

Potrivit art. 139 alin. (1) din Constituție, impozitele, taxele și orice alte venituri cuvenite bugetului de stat sau bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.

Cu referire la noțiunea de lege, legiuitorul constituant nu menționează expres în art. 139 căror categorii de legi se subsumează reglementarea în materie fiscală, dar pe cale de deducție, din interpretarea altor dispoziții din legea supremă, reiese că domeniul fiscal este reglementat prin acte normative de rang infra-constituțional.

Așadar, potrivit art. 61 din Constituție, Parlamentul este organ reprezentativ suprem al poporului român și unică autoritate legiuitoare a țării. De asemenea, potrivit art. 73 alin. (1) din Constituție, Parlamentul adoptă legi constituționale, legi organice și legi ordinare, statuând și cu privire la domeniile în care se pot adopta astfel de legi. În alin. (3) al art. 73, regăsim o enumerare a domeniilor care fac obiectul exclusiv al reglementării prin lege organică, în care nu se face referire la domeniul fiscal.

Prin urmare, Parlamentul, ca autoritate legiuitoare, nu este singurul îndreptățit să adopte acte normative în materie fiscală – pe cale de delegare legislativă constituțională sau prin lege specială de abilitare adoptată de Parlament, Guvernul poate să emită ordonanțe.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Constituțională, devreme în activitatea sa, prin Decizia nr. 5 din 14 iulie 1992, apreciind că interpretarea dispozițiilor art. 139 alin. (1) nu trebuie să fie una restrictivă, incluzând și acte normative cu forță juridică similară legii, respectiv ordonanțele simple și ordonanțele de urgență ale Guvernului, emise în domenii rezervate legii ordinare.

Viziunea Curții nu este una greșită, fiind confirmată de doctrina de specialitate în domeniu²⁷, dar motivarea pe care se întemeiază este una cel puțin discutabilă, pentru că nu se referă la argumente ce țin de ierarhia normelor și nici nu face trimiteri la tendința legiuitorului de a denomina expres prin legea constituțională domeniile rezervate legii organice, excluse de la legiferarea ordinară, din care nu face parte și stabilirea obligațiilor fiscale.

Argumentul Curții este următorul: „Cuvîntul numai dorește să bareze posibilitatea stabilirii de impozite și taxe pentru bugetul de stat, prin acte inferioare, cu forța juridică a legii, cum sînt hotărîrile Guvernului, care se emit „pentru organizarea executării legilor” (art. 107 alin. (2) din Constituție) nu și prin ordonanțe ale Guvernului, care se emit în domenii rezervate legii ordinare. A

²⁷ A se vedea R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochintu, *op. cit.*, p. 107, A. M. Găină, *Principiile dreptului fiscal – fundament al impunerii fiscale*, în *Revista de Științe Juridice* nr. 92/2008, p. 93-94.

spune că expresia numai exclude posibilitatea adoptării de ordonanțe fiind un domeniu rezervat legii organice, echivalează cu a adauga la Constituție. După cum se reține și în răspunsul Guvernului, când legiuitorul a dorit să prevadă, în textul Constituției, alte domenii decât cele prevăzute de art. 72 alin. (3), a făcut-o, menționând în mod expres caracterul organic al legii respective.²⁸

Astfel, Curtea face trimitere doar la intenția legiuitorului constituent de a exclude posibilitatea de stabilire a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate de contribuabili bugetelor publice prin acte cu caracter infra-legal, respectiv acte administrative, cum sunt hotărârile de Guvern, ordinele de ministru, etc.

Consecvență în interpretarea pe care o conferă principiului legalității impunerii, prin Decizia nr. 607/2012²⁹, Curtea confirmă încă o dată că sintagma „numai prin lege” nu are semnificație absolută, adăugând la argumentul anterior o rațiune suplimentară pentru care Guvernului îi sunt recunoscute competențe în materia stabilirii impozitelor și taxelor, respectiv: „A impune adoptarea unor prevederi referitoare la bugetul de stat numai prin dezbateri parlamentare ar însemna a nu ține cont de realitățile concrete ale derulării procedurilor parlamentare, astfel încât, pe perioada vacanței parlamentare, să nu poată fi adoptate astfel de reglementări, în condițiile prevederilor constituționale referitoare la delegarea legislativă”.

În mod regretabil, Curtea eșuează din nou să facă analiza unor repere esențiale, respectiv motivarea legiuitorului constituent în ierarhizarea normelor, noțiunea de caracter extraordinar în contextul ordonanțelor de urgență și limitele aplicării acestora în domeniul financiar-fiscal, limitele delegării raportat la specificul ramurii de drept și apelează la argumente de ordin pragmatic, de procedură.

Dincolo de argumentarea deficitară derivată din considerente, optica instanței constituționale asupra soluției este justificată și ușor de înțeles, cu atât mai mult cu cât Curtea are în sprijin dispozițiile referitoare la delegarea legislativă.

Apreciem că dispozițiile art. 61 alin. (1) din Constituție s-au construit pe soclul reprezentativității, marcă a investirii Parlamentului cu încrederea cetățenilor care îl desemnează prin vot, iar în plan financiar-fiscal, considerăm că este cea mai onestă reprezentare a unui consimțământ la impozit veritabil.

Cu toate acestea, textul Constituției reglementează două excepții însemnate de la monopolul de legiferare al Parlamentului, respectiv art. 115, care prevede o procedură excepțională de substituie a Parlamentului în edictarea actelor normative de reglementare primară și art. 147, care reglementează

²⁸ Extras din Decizia nr. 5 din 14 iulie 1992 a Curții Constituționale a României, publicată în Monitorul Oficial nr. 173 din 22 iulie 1992, disponibilă pe Internet la adresa <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliuDocumentAfis/2M105>, ultima dată accesată în data de 13.01.2023.

²⁹ Decizia nr. 607 din 12 iunie 2012, M. Of. nr. 504 din 23.07.2012, disponibilă pe Internet la adresa <https://lege5.ro/Gratuit/gmzdenzyhe/decizia-607-2012-decizie-referitoare-la-respingerea-exceptiei-de-neconstitucionalitate-a-dispozitiilor-ordonantei-de-urgenta-a-guvernului-nr-59-2010-pentru-modificarea-legii-nr-571-2003-privind-codul-ultima-dat%C3%A2-consultat%C3%A2-%C3%9Cn-data-de-23.01.2023>.

intervențiile Curții Constituționale prin care declară neconstituționalitatea unor acte normative.³⁰

La art. 115 este reglementată instituția delegării legislative, definită de doctrină drept „un transfer al unor atribuții legislative la autoritățile puterii executive printr-un act de voință al Parlamentului ori pe cale constituțională, în situații extraordinare.”³¹

Constituția recunoaște două tipuri de acte prin care executivul are competența de a aduce la îndeplinire delegarea legislativă: ordonanțele simple (emise în baza unei legi de abilitare) și ordonanțele de urgență, în cazul cărora delegarea legislativă este acordată chiar de legiuitorul constituant.

Principiul legalității impunerii își găsește exprimare și în alin. (2) al art. 139 din Constituție, interpretat și aplicat prin corelație cu alin. (1). Din dispozițiile alin. (2), extragem faptul că în ceea ce privește bugetele locale, formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice locale, precum și responsabilitățile autorităților administrației publice locale și ale instituțiilor publice cu atribuții în domeniul finanțelor publice, există particularități determinate de existența principiului autonomiei locale³².

Aplicarea coroborată a celor două principii trebuie să conducă la concluzia că „prin lege sau act normativ având forța legii sunt reglementate limitele și condițiile în care pot fi stabilite de către autoritățile deliberative locale (consilii locale, consilii județene) impozitele și taxele locale.”³³

De asemenea, în completare, „soluția de la alin. (2) al. art. 139 reprezintă o diluare a imperativului exprimat prin alin. (1), prin care se permite delegarea limitată a dreptului de a impune, realizată prin legea care reglementează limitele și condițiile stabilirii impozitelor și taxelor locale.”³⁴

Așadar, din sinteza celor analizate reiese că legalitatea impunerii se referă la competența exclusivă a legiuitorului în stabilirea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, acesta fiind cel îndreptățit să stabilească quantumul impunerilor și eventual să recunoască scutiri de la aceste obligații, lucru pe care îl subliniază și Curtea Constituțională în jurisprudența sa³⁵. Prin legiuitor, se înțelege atât Parlamentul, cât și legiuitor delegat (Guvernul), în formele și condițiile prevăzute de Constituție.

³⁰ A se vedea C. României, disponibilă pe Internet la adresa <https://www.cdep.ro/pls/dic/site.page?id=339>, ultima dată consultată în data de 07.01.2022.

³¹ I. Vida, *Manual de legistică formală (introducere în tehnica și procedura legislativă)*, Editura Lumina Lex, București, 2004, p. 274.

³² Potrivit art. 120, alin. (1) din Constituția României: *Administrația publică din unitățile administrativ-teritoriale se întemeiază pe principiile descentralizării, autonomiei locale și deconcentrării serviciilor publice.*

³³ S. Gherghina, *op. cit.*, p. 1261.

³⁴ *Idem.*

³⁵ Cu titlu de reper, a se vedea Decizia nr. 430/2012 a Curții Constituționale, M.Of. nr. 461 din 9.07.2012, disponibilă pe Internet la adresa <https://www.curierulfiscal.ro/2012/07/18/dcc-4302012-exceptia-de-neconstituționalitate-a-dispozițiilor-oug-nr-592010-pentru-modificarea-codului-fiscal/>, ultima dată consultată la data de 10.01.2023.

4. Sursele dreptului fiscal și așezarea acestora în contextul principiului legalității

În virtutea interpretărilor anterioare, pe lângă dispozițiile constituționale care servesc definirii sistemului bugetar și instituirii unor principii esențiale în materie financiar-fiscală, regimul juridic general aplicabil finanțelor publice este stabilit pe cale de legislație principală – lege, respectiv acte normative cu forță juridică egală legii.

În acest sens, punctăm actele normative care stabilesc cadrul general de stabilire, colectare și administrare a finanțelor publice: Legea nr. 500/2002 care stabilește cadrul legal referitor la bugetul de stat, Legea nr. 273/2006 care stabilește cadrul legal referitor la bugetele locale, Legea responsabilității fiscal-bugetare nr. 69/2020, care stabilește reguli și principii specifice pentru etapele procedurii bugetare, Codul fiscal³⁶, care reglementează veniturile publice, din perspectivă materială și Codul de procedură fiscală³⁷, care reglementează, sub aspect procedural, colectarea acestora. La acestea, se adaugă actele normative privitoare la chestiuni adiacente, punctuale, din sfera finanțelor publice: Legea nr. 215/2001, privind administrația publică locală, Legea nr. 95/2006 privind asigurările de sănătate, Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, etc.

Specific aceste materii este faptul că, cel puțin în ceea ce privește Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, modificările legislative ulterioare adoptării acestora au fost majoritar realizate pe cale de delegare legislativă, de către Guvern.

Pe lângă legislația principală, sursă a dreptului fiscal sunt și o serie de acte normative secundare, care asigură punerea în aplicare a dispozițiilor legale în materie – cunoscute ca acte administrative de autoritate cu caracter normativ³⁸. În contrast cu actele legislative infraconstituționale, care creează norme juridice primare, actul administrativ este adoptat pentru executarea unor norme existente³⁹.

În această categorie includem hotărârile de Guvern prin care se aprobă norme metodologice, ordinele specifice ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, ordinele specifice ale Ministerului Finanțelor Publice.

Asupra raportului dintre legislația primară și legislația secundară (cu caracter administrativ), nu s-a formulat o orientare constantă. De principiu, însă, se recunoaște că autoritățile de la care emană cele două tipuri de acte se află, din perspectiva principiului separației puterilor, unele în poziția de putere legiuitoare și celelalte pe poziția puterii executive. Această separație nu se mai realizează atunci când ambele acte emană de la Guvern, care se comportă atât ca autoritate legiuitoare (în virtutea delegării legislative, prin ordonanță), cât și ca autoritate de executare (fără să intervină prin aceste atribuții în sfera rezervată legiuitorului).

³⁶ Legea nr. 227/2015, M. Of. nr. 688 din 10.09.2015.

³⁷ Legea nr. 207/2015, M. Of. nr. 547 din 23.07.2015.

³⁸ R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochintu, *op. cit.*, p. 199.

³⁹ *Idem.*

Linia de demarcare dintre cele două tipuri de acte (acte normative de reglementare primară și actele administrative de autoritate) este garantată, cel puțin teoretic, de principiul legalității, care împarte puterea de reglementare în „putere inițială și necondiționată” și o „putere derivată, secundară, condiționată”⁴⁰, subordonată puterii primare.

Actele administrative trebuie să fie emise în conformitate cu litera și spiritul legii și în limitele competenței ce îi sunt conferite autorității investite cu prerogative administrative. De asemenea, actele administrative trebuie să se limiteze la misiunea de interpretare și punere în executare a legii; luarea măsurilor de executare a legii și chiar interpretarea acesteia nu pot adăuga la lege, iar interpretul legii nu poate fi considerat creator de drept.

O categorie aparte de acte administrative sunt soluțiile fiscale individuale anticipate (acte administrative individuale), emise de ANAF în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului la reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare⁴¹. Un astfel de act garantează contribuabilului că tratamentul fiscal aplicat pe calea unei soluții fiscale individuale anticipate nu va fi contestat cu prilejul unei inspecții fiscale.

Dacă actele administrative normative prin care se pun în aplicare dispozițiile legii (hotărâri de Guvern, ordine ale Ministerului Finanțelor Publice, ordine ale Președintelui ANAF) produc efecte *erga omnes*, soluția fiscală individuală își limitează efectele *inter partes*, putând fi invocată față de organul emitent al acesteia, respectiv ANAF.

De un astfel de regim este ținută sfera mai largă a doctrinei administrative, astfel cum este aceasta recunoscută potrivit art. 6 din Codul de procedură fiscală, respectiv: „(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.”

Astfel, legiitorul a recunoscut, din rațiuni de securitate juridică și predictibilitate, opozabilitatea față de organele de inspecție fiscală a răspunsurilor scrise elaborate de ANAF în exercitarea dreptului său de apreciere asupra unei situații particulare, prin activitatea de asistență și îndrumare pe care o derulează în raporturile cu contribuabilul, dar și a hotărârilor judecătorești pronunțate în favoarea contribuabilului pentru perioade fiscale anterioare.

⁴⁰ G. Burdeau, *apud*. I. Deleanu, *Drept constituțional și instituții politice*, Editura Europa Nova, București, 2002, p. 83.

⁴¹ Art. 52 din Codul de procedură fiscală.

Nu în ultimul rând, este important de punctat rolul Comisiei centrale fiscale în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor legale cu caracter fiscal și forța juridică atribuită activității pe care o desfășoară aceasta. Comisia centrală fiscală, constituită pe lângă Ministerul Finanțelor, funcționează sub egida OMFP nr. 688/2013,⁴² dar rolul său este definit de art. 5 din Codul de procedură fiscală care stabilește importanța implicării Comisiei în efortul de unificare a practicii prin decizii de aplicare unitară a dispozițiilor Codului fiscal, a Codului de procedură fiscală, a legislației subsecvente și a legislației care intră în sfera de competență a ANAF.

Comisia centrală fiscală emite decizii de interpretare, dar acestea se aprobă, potrivit dispozițiilor legale, prin ordin al Ministerului Finanțelor Publice – pentru acest motiv, forța juridică a deciziilor este imprimată de forța juridică a ordinelor în care aceste decizii sunt incorporate.

Așadar, din punctul de vedere al așezării ierarhice a actelor emise în dinamica fiscală, cel puțin din punct de vedere teoretic, prin raportare și la principiul legalității impunerii, cu consacrare constituțională, ordinea este corespunzător determinată, iar „supremația legii” comportă o recunoaștere generală.

În ciuda acestui aspect, de-a lungul timpului, s-a conturat o rezistență a autorităților cu atribuții administrative, cu origini probabile în perioada de dinainte de 1989, când exista o practică bine-cunoscută de ocolire a mecanismelor legislative inclusiv pentru reglementarea în domeniul fiscal⁴³, în recunoașterea acestei supremații, manifestată prin menținerea și proliferarea unor acte administrative „în disprețul legii”⁴⁴.

5. Provocări, constatări, critici

Din economia textelor constituționale care fac obiectul prezentului studiu, tragem concluzia că fondurile publice fac obiectul de reglementare al legii ordinare, ceea ce deschide drumul legiferării primare prin ordonanțe simple și ordonanțe de urgență ale Guvernului.

De asemenea, din jurisprudența extinsă a Curții Constituționale, din care am extras drept reper principalele considerente pe care aceasta le-a expus de-a lungul timpului în exercitarea controlului de constituționalitate asupra reglementărilor în materie fiscală adoptate la nivel infraconstituțional, cu aplecare deosebită și asupra rațiunilor care separă aceste reglementări de cele adoptate la nivel infralegal, extragem faptul că actele administrative de aplicare a legii trebuie să conțină detaliile necesare punerii în executare a acesteia, dar comportă interdicția de a adăuga la lege, de a contraveni spiritului și scopului pentru care legea a fost adoptată și de a îngrădi, fie și în cele mai mici proporții, drepturile conferite de lege.

⁴² Ordinul nr. 688 din 23 mai 2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, M. Of. nr. 323 din 4.06.2013.

⁴³ R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochintu, *op. cit.*, p. 172.

⁴⁴ *Idem.*

Astfel, la o primă analiză, în temeiul argumentelor pe care le-am detaliat în cuprinsul lucrării, delegarea puterii de impunere către autoritatea executivă în baza unei legi de abilitare care stabilește limite clare de competență, dublată de aprobarea Parlamentului ulterior adoptării, este oportună și necriticabilă și chiar în deplin acord cu principiul legalității impunerii.

De altfel, cu prilejul unui examen de constituționalitate exercitat *a priori* de către Curtea Constituțională asupra Legii privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin care s-au adus o serie de modificări regimului fiscal, inclusiv asupra modului de calcul al unor impozite și taxe locale, instanța constituțională a reluat, dar de această dată de manieră mult mai clară, reperatele pe care trebuie să le avem în vedere atunci când analizăm viziunea art. 139 din Constituție asupra noțiunii de lege și ierarhia pe care o stabilește legiuitorul constituant în rândul actelor normative.

Astfel, prin Decizia nr. 648/2022⁴⁵, Curtea ne lămurește cu prioritate asupra faptului că art. 115, alin. (1) din Constituție permite parlamentului să adopte legi speciale de abilitare a Guvernului pentru a emite ordonanțe în domenii care nu sunt rezervate legii organice, stabilind, în mod obligatoriu, domeniul și data până la care Guvernul are abilitarea de a legifera prin ordonanțe.

Ordonanța nr. 16/2022 a fost emisă în temeiul Legii nr. 186/2022, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 617 din 23 iunie 2022, astfel că Guvernul a primit *expressis verbis* abilitarea de a reglementa măsuri financiar-fiscale și bugetare și de a modifica Codul fiscal.

În continuare, Curtea, trimițând la decizii mai vechi pe care le-a adoptat, arată că este posibil ca o lege organică să cuprindă și norme de natura legii ordinare, fără ca acestea să capete natură de lege organică, motiv pentru care criteriul material este cel definitoriu pentru a analiza apartenența unei reglementări la categoria legilor ordinare sau organice.

Pentru acest motiv, se constată prin considerente că Ordonanța nr. 16/2022 modifică și completează dispoziții din Codul fiscal care nu conțin norme de natura legii organice (nu se referă nici la regimul juridic general al proprietății, nici la organizarea administrației publice locale, nici la regimul general privind raporturile de muncă și nu reglementează nici infracțiuni din domeniul fiscal și economic), motiv pentru care nu se aduce atingere nici art. 73 din Constituție.

Cu referire la art. 139 din Constituție, Curtea trimite la dispozițiile alin. (2), despre care se indică în motivarea obiecției de neconstituționalitate că ar fi fost încălcate prin ordonanță, în interpretarea căroră arată că norma constituțională instituie o competență a consiliilor locale sau județene de a stabili taxe și impozite locale, cu condiția ca acestea să fie „în limitele și în condițiile legii”. Prin urmare, instanța constituțională subliniază încă o dată că art. 139 alin. (2) împletește deopotrivă principiul legalității impunerii și principiul autonomiei locale.

⁴⁵ Decizia nr. 648 din 14 decembrie 2022, M. Of. nr. 1219 din 19.12.2022.

Dincolo de aspectele teoretice, care ar trebui să determine o aplicare practică lină a principiului legalității impunerii, în perspectiva delimitării atribuțiilor pe care autoritatea legislativă și autoritatea executivă le dețin în procesul de legiferare, mecanismul delegării legislative generează dificultăți.

O primă problemă pe care o generează interpretarea largă a noțiunii de lege și trimiterile la instituția delegării legislative (cu atribuirea, în condițiile existenței unei legi de abilitare, a unei puteri subsidiare de legiferare în sarcina Guvernului) derivă chiar din procedura descrisă anterior și din asocierea principiului legalității cu un alt principiu esențial din sfera constituțională⁴⁶.

Astfel, potrivit art. 115 alin. (1) din Constituție, Parlamentul poate adopta o lege specială de abilitare a Guvernului pentru a emite ordonanțe în domenii care nu fac obiectul legii organice, iar legea de abilitare trebuie să cuprindă în mod obligatoriu domeniul și data până la care se pot emite ordonanțe – dacă legea o cere, ordonanțele se supun aprobării Parlamentului.

O situație particulară se întrevinde atunci când legea de abilitare nu instituie necesitatea de aprobare a ordonanței Guvernului de către Parlament, ceea ce generează extinderea efectelor juridice produse de ordonanță și după momentul în care se împlinește termenul de delegare legislativă.

O altă dificultate pe care o generează procedura delegării legislative este legată de aprobarea cu întârziere a ordonanței Guvernului de către Parlament⁴⁷, ceea ce generează incertitudini sub aspectul principiului legalității – dincolo de faptul că, politic, Guvernul este o emanație a Parlamentului și că aparenta legitimitate a reglementării adoptate astfel derivă din controlul pe care Parlamentul îl exercită asupra actelor normative emise de Guvern, prin aceea că tot reprezentanții aleși ai contribuabililor se pronunță, ca mecanism subsidiar, asupra reglementării – perioada îndelungată de timp de care, în anumite situații, autoritatea legiuitoare are nevoie pentru aprobarea unei ordonanțe, determină aplicarea provizorie a unor dispoziții fără ca acestea să fie supuse verificării de către reprezentanții investiți prin vot de contribuabili.

Cea mai stringentă problemă pe care o ridică mecanismul delegării este situația în care Parlamentul respinge prin lege o ordonanță adoptată de executiv, având în vedere că securitatea juridică impune ca principiu de bază în derularea raporturilor dintre stat și contribuabil neretroactivitatea legii.

Neretroactivitatea legii prin care Parlamentul respinge o ordonanță adoptată de executiv determină definitivarea raporturilor juridice născute în perioada în care ordonanța și-a produs efectele. Astfel, raportul juridic respectiv, izvorât dintr-o reglementare a executivului, infirmată ulterior de legislativ, se definitivează și pune problema legitimității acestei situații.⁴⁸ Practic, un „conflict” normativ intervenit în mecanismul delegării lipsește de esență principiul legalității impunerii, pentru că nu mai putem discuta despre o legitimare a

⁴⁶ Neretroactivitatea legii, principiu consacrat de art. 15, alin. (2) din Constituția României.

⁴⁷ Un exemplu în acest sens a fost O.G. nr. 70/1994, care a reglementat impozitul pe profit în perioada 1995-1996, transformându-se în lege în anul 1996 și intrând în vigoare abia în 1997.

⁴⁸ Pentru opinie similară, a se vedea D. Drosu Șaguna, *op. cit.*

dispozițiilor care reglementează raporturile juridice în perioada în care aceste dispoziții nu au fost supuse verificării de către Parlament.

Este o soluție, raportat la specificul acestei dificultăți, introducerea în legea de respingere a unor dispoziții care să cuprindă măsuri pentru reglementarea situațiilor juridice apărute în perioada în care ordonanța era aplicabilă? În ce măsură acest lucru este compatibil cu exigențele neretroactivității?

În contextul principiului legalității impunerii, în materie fiscală, aceste dileme sunt cu atât mai stringente cu cât pun în discuție și consimțământul la impozit, derivat din încrederea pe care contribuabilul o investește în Parlament, autoritate care invalidează un act normativ cu forță juridică similară legii, adoptat de Guvern.

O altă provocare este generată de ușurința cu care Guvernul adoptă ordonanțe de urgență în situații care nu justifică caracterul extraordinar. Prin Decizia nr. 15 din 25 ianuarie 2000⁴⁹, Curtea Constituțională a statuat că „posibilitatea Guvernului ca, în cazuri excepționale, să poată adopta ordonanțe de urgență, în mod limitat, chiar în domeniul rezervat legii organice, nu poate echivala cu un drept discreționar al Guvernului și, cu atât mai mult, această abilitare constituțională nu poate justifica abuzul în emiterea ordonanțelor de urgență. Posibilitatea executivului de a governa prin ordonanțe de urgență trebuie să fie, în fiecare caz, justificată de existența unor situații excepționale⁵⁰, care impun adoptarea unor reglementări urgente”.

Curtea Constituțională a stabilit că Guvernul poate adopta ordonanțe de urgență dacă sunt îndeplinite cumulativ trei condiții: există o situație extraordinară, reglementarea acesteia nu poate fi amânată, urgența este motivată în cuprinsul ordonanței.

Mai mult, prin Decizia nr. 421 din 2007⁵¹, Curtea a subliniat că „urgența reglementării nu echivalează cu existența situației extraordinare, reglementarea operativă putându-se realiza și pe calea procedurii obișnuite de legiferare”.

Apreciem că situația extraordinară este dificil de delimitat în practică, aspect confirmat și de faptul că însăși Curtea găsește această misiune ca fiind dificilă, dovadă în acest sens fiind existența numeroaselor situații în care membri ai Curții și-au exprimat opinii separate, diferite de concluzia majoritară, pe acest subiect⁵².

Sub pretextul acestei delegări constituționale pe care o recunoaște legea supremă, Guvernul a legiferat prin ordonanțe de urgență în numeroase situații,

⁴⁹ Decizia nr. 95 din 8 februarie 2006 a Curții Constituționale, M. Of. nr. 177 din 23.02.2006, disponibilă pe Internet la adresa <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/69297>, ultima dată consultată în data de 10.01.2023.

⁵⁰ După revizuirea Constituției, sintagma „excepționale” a fost înlocuită cu sintagma „extraordinare”.

⁵¹ Decizia nr. 421 din 9 mai 2007, M. Of. nr. 367 din 30.05.2007, disponibilă pe Internet la adresa <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/82440>, ultima dată accesată în data de 10.01.2023.

⁵² A se vedea Decizia CCR nr. 15 din 2000, Decizia CCR nr. 255 din 2005, respectiv Decizia CCR nr. 447/2013.

fără să fie întrunit caracterul extraordinar, inclusiv în materie de scutiri și reduceri de impozite. Preambulul tuturor acestor ordonanțe s-a întemeiat mai mult pe pretexte, decât pe motive întemeiate care să justifice o situație extraordinară – din punctul nostru de vedere, alinierea la legislația Uniunii Europene, necesitatea de acoperire a scăderii veniturilor colectate la bugetul general consolidat și alte asemenea motive, nu întrunesc exigențele urgenței.

În virtutea acestui fapt revine executivului îndatorirea de a manifesta prudență și măsură în intervențiile pe care le are în activitatea de legiferare pe calea ordonanței de urgență. În materie financiar-fiscală, prudența este motivată și de faptul că inflația de ordonanțe de urgență prin care Guvernul se substituie Parlamentului ca autoritate legiuitoare în stabilirea de taxe, impozite și contribuții, inversează raportul regulă-excepție în materie de reglementare.

Provocarea care derivă din această inversare este mutația pe care o suferă principiul legalității impunerii, care încetează a mai fi un principiu întemeiat pe reprezentativitate, pe legitimarea puterii de impunere plecând de la investirea unei autorități prin vot, iar acest aspect zădărnicește toate eforturile pe care istoric contribuabilii le-au depus pentru a le fi validat consimțământul prin reprezentare.

Principiul consimțământului la impozit, în forma sa incipientă și varianta sa modernă, transpusă în principiul legalității impunerii, sunt garanții ale proprietății și condiție *sine qua non* pentru protejarea libertății, așa cum ne lămurea Rousseau, dar aplicarea deficitară a acestora sau ignorarea sistematică esenței lor poate conduce în timp la atenuarea constrângerilor constituționale și, în perspectivă, la instabilitate și insecuritate juridică, ceea ce expune substanțial contribuabilul.

Mergând mai departe cu raționamentul, având în vedere că executivul are atribuții în procesul de aplicare a dispozițiilor legale – prin emiterea de acte administrative în vederea aplicării normelor fiscale incluse în legi și ordonanțe, în care este obligat să se limiteze la cadrul unei aplicări funcționale, fără să modifice sensul normei fiscale legale⁵³ – relaxarea cu care este privită implicarea Guvernului în activitatea de reglementare poate să conducă în timp la dispariția graniței, și așa discutabil respectată în evoluția sa după 1989, de când putem discuta de exigențele unei democrații, ordonanțe și hotărâri ale Guvernului.

Astfel, normele juridice pot genera interpretări arbitrare, desprinse din normele metodologice (de aplicare), care să conducă la concluzia că actele administrative emise de Guvern nu doar că detaliază dispozițiile legale, ci constituie în fapt, pe cale de interpretare, chiar acte normative cu forță juridică similară legii.

Concluzii

În debutul prezentului studiu, anticipam cu titlu eminent retoric existența unui paradox: concepția lui Rousseau despre lege, în contextul libertății

⁵³ R. Bufan, M. Bidoso, I. Cochintu ș.a, *op. cit.*, p. 112.

cetățeanului, este deopotrivă făuritoare de fericire și de blestem. Legea reprezintă, în esența sa, un garant al drepturilor contribuabilului, al protecției sale față de o impunere nelegitimă, dar poate să se transforme, în spiritul unei interpretări nepotrivite a dispozițiilor sale sau al diluării separației dintre puterile statului, în raport de competențe, în cel mai vehement element potrivit.

În virtutea certitudinii că obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabilului trebuie să fie emanația propriului său consimțământ, exprimat direct sau prin reprezentanții aleși de către acesta, sub forma unor acte normative care să respecte exigențele democratice și ierarhia autorităților în stat, considerăm că este de dorit ca principiul legalității impunerii să-și păstreze specificul original dobândit prin revendicările din Magna Carta, iar asta presupune ca executivul să manifeste maximă prudență și minimă implicare în activitatea de legiferare.

Referințe

- Bouvier M., *Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable*, 2018.
- Bufan R., Bidoso M., Cochintu I. ș.a., *Tratat de drept fiscal. Volumul I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Carpenter C., *Magna Carta: With a New Commentary by David Carpenter*, Editura Penguin Books Ltd, 2015.
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a, rev. și ad., Editura Hamangiu, 2023.
- Crennan S., *Magna Carta, Common Law Values and the Constitution*, în *Melbourne University Law Review*, vol. 39.331/2014.
- Deleanu I., *Drept constituțional și instituții politice*, Editura Europa Nova, București, 2002.
- Drosu Șaguna D., *Drept financiar public*, ed. a VI-a, Editura C.H. Beck, București, 2017.
- Demir M., Onder R., *The principle of legality of the taxes: an evaluation on Turkey and the selected countries*, International Public Finance Conference, 2019.
- Evans M., Jack I., *Sources of English Legal and Constitutional History*, Butterworths-Heinemann, 1984.
- Găină A. M., *Principiile dreptului fiscal – fundament al impunerii fiscale*, în *Revista Științe Juridice* nr. 92/2008.
- Gherghina S., *Comentariu art. 139*, în Muraru I., Tănăsescu E.S., ș.a., *Constituția României. Comentariu pe articole*, ed. a III-a rev. și ad., Editura C.H. Beck, București, 2022.
- Gherghina S., *Drept financiar public*, Editura C.H. Beck, București, 2019.
- Passant J., *Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution*, în *The Australasian Accounting Business and Finance Journal*, vol. 10/2016.
- Rousseau J.J. *Lettres écrites de la montagne*, în *Collection complète des oeuvres*, Geneva, 1780-1789, vol. 4.
- Vida I., *Manual de legistică formală (introducere în tehnica și procedura legislativă)*, Editura Lumina Lex, București, 2004.