

DOI: 10.47743/jss-2024-70-1-12

Reprezentanții suveranității naționale și principiul predictibilității în materie fiscală

Representatives of National Sovereignty and the Principle of Predictability in Tax Law

Maria LAIU-TINCU¹

Rezumat: În acord cu accepțiunea lui Sieyès despre suveranitate, oglindită mai apoi și în textul Constituției române, calitatea de titular al suveranității revine poporului român, care o exercită prin organele sale reprezentative. Astfel, reprezentanții puterii suverane se obligă să asigure o stabilitate a reglementărilor legale, așa încât, dese schimbări de legislație și de regim juridic sau economic al impozitelor să nu pună contribuabilul în situația în care să nu își poată face o planificare fiscală, iar în mod inerent să apară perturbări în activitățile sale, în special economice. Pe aceste dinamici, prezentul studiu își propune, de asemenea, o lărgire a spectrului de analiză a principiul predictibilității, care nu se limitează la materia fiscală, ci are în vedere întreg *corpusul* normativ, fiind chiar o cerință formală supusă examinării intrinsece de către Curtea Constituțională a României cu ocazia controlului de constituționalitatea al legilor, *lato sensu*.

Cuvinte-cheie: principiile impunerii; suveranitate; predictibilitate; reprezentanții poporului.

Abstract: In accordance with Sieyès' understanding of sovereignty, later reflected in the text of the Romanian Constitution, the title of sovereignty rests with the Romanian people, who exercise it through their representative organs. Thus, the representatives of the sovereign power undertake to ensure the stability of the legal regulations, so that, frequent changes in legislation and the legal or economic regime of taxes do not put the taxpayer in a situation where he cannot make a fiscal planning, and inherently disrupt its activities, especially economic. Based on these dynamics, the present study also proposes a broadening of the spectrum of analysis of the principle of predictability, which is not limited to the fiscal matter, but considers the entire normative *corpus*, being even a formal requirement subject to extrinsic examination by the Constitutional Court of Romania on the control of the constitutionality of the laws, *lato sensu*.

Keywords: principles of taxation; sovereignty; predictability; the people's representatives.

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România, e-mail: maria.laiu@uaic.ro

Prolegomene

Jean Bodin este considerat inițiatorul modern al conceptului de suveranitate tratat în lucrarea *Lex Six Livres de la République*², unde enumeră cele 8 atribute considerate esențiale ale suveranității: dreptul de a percepe impozite; cel de a face legi; dreptul de a purta război și de a încheia pace; dreptul de a institui înalții demnitari ai statului; de a se pronunța în apel, ca ultimă instanță în privința cauzelor soluționate de orice curte de justiție a țării; dreptul de a grația persoanele condamnate și de a infirma în parte sentințele propriilor curți, pentru a reduce pedepsele privitoare la viață, proprietate, onoare sau domiciliu; dreptul de a primi jurământul de credință și omagiu; dreptul de a bate moneda³. Primul atribut al suveranității este exceptat de la regula unilateralității, întrucât dreptul de a institui noi impozite poate fi exercitat doar cu consimțământul celor 3 stări⁴. Observăm așadar, că încă din acele timpuri exista ceea ce astăzi numim consimțământ la impunere⁵.

În viziunea lui Carl Schmitt, cel care decide asupra excepției, și invers, asupra normalității, este suveranul⁶. Jean Jacques Rousseau susține că suveranitatea este o existență colectivă ce rezultă din voința generală a cetățenilor, *braevitatis causa* suveranitatea este legitimată de voința populară⁷. Alături de aceștia, Machiavelli, Hobbes, Locke și Montesquieu au dezbătut pe larg acest concept al suveranității, însă o influență puternică asupra realităților juridice pare că a avut-o Sieyès. Acesta confirmă, prin doctrina puterii constituante, că poporul este titularul puterii suverane⁸.

Dispozițiile Constituției franceze din 3 septembrie 1791, care fac referire la conceptul de suveranitate au avut, de asemenea, un mare impact în doctrina și practica politică și legislativă a epocii următoare, aspect dovedit, așa cum vom vedea, prin similitudinile cu dispozițiile din Constituția României din 1991 care reglementează același concept. Astfel, primul articol al Titlului III (puterile publice) al Constituției franceze de la acea vreme prevedea că: „*Suveranitatea este una, indivizibilă, inalienabilă și imprescriptibilă. Ea aparține națiunii; nicio parte a poporului și niciun individ nu pot să-și atribuie exercițiul acesteia*”⁹. Legea fundamentală enunțată ilustrează faptul că poporul „*de la care singur emană toate puterile*” nu

² M.I. Niculeasa, *Suveranitatea și separația puterilor în stat în Constituția României*, Editura Monitorul Oficial R. A, București, 2008, p. 6.

³ Pentru mai multe, a se vede, M. Bălan, *Drept constituțional și instituții politice*. vol. 1, Editura Hamangiu, București, 2015, p. 50 și urm.

⁴ *Ibidem*.

⁵ A se vedea, I. Muraru, E. S. Tănăsescu, *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2022, pp. 481-482.

⁶ A se vedea C. Schmitt, *Political Theology*, University of Chicago Press, 2006, pp.19-34.

⁷ A se vedea J. J. Rousseau, *Discurs asupra inegalității. Contractul social*, Traducere de S. Antoniu și N. Dașcovivi, Editura Institutul European, 2006, pp. 160-164.

⁸ A se vedea, P. Y. Quiviger, *Sieyès. Revue française d'histoire des idées politique*, Picard, nr. 33/2011, pp. 3-4.

⁹ *Ibidem*, p. 53.

poate exercita suveranitatea decât prin delegație, către Corpul legislativ și regele. Putem observa o transpunere a acestui text, anterior citat, în textul de la art. 2 al Constituției române din 1991, care prevede că: „(1) *Suveranitatea națională aparține poporului român, care o exercită prin organele sale reprezentative, constituite prin alegeri libere, periodice și corecte, precum și prin referendum. (2) Nici un grup și nici o persoană nu pot exercita suveranitatea în nume propriu*”.

Literatura de specialitate interpretează dispozițiile constituționale române, în sensul că suveranitatea națională este exercitată în mod direct sau indirect¹⁰. Exercițarea în mod direct se face în două momente, un moment T0 al formării statului, când suveranitatea este concretizată în voința populației dintr-un anumit spațiu geografic de a înființa acel stat, statul fiind așadar produsul cognitiv și volițional al unui popor¹¹ și un moment Tx repetabil prin referendum, când poporul este chemat să-și exprime votul asupra schimbării sau adoptării unui nou act constituțional sau în alte domenii indicate de Constituție. În vreme ce, exercițarea indirectă a suveranității se face prin organele reprezentative în baza mandatului primit de la populație.

Observăm că dispozițiile constituționale fac referire la „*organele reprezentative constituite prin alegeri libere*”, ceea ce înseamnă că în această categorie intră Parlamentul, descris la art. 61 din Constituția României ca fiind organul reprezentativ suprem al poporului român și Președintele României, pe care art. 81 din Constituție îl înfățișează ca reprezentând statul român. Partea de suveranitate exercitată de către Parlament este mult mai densă și mai întinsă decât partea de suveranitate exercitată de către Președinte, care este mai rarefiată, acesta având atribuția de a reprezenta statul în baza limitelor stabilite de către Parlament dar și de către sine, în domeniile de acțiune care îi revin în acord cu dispozițiile constituționale¹². Acest aspect reiese din cuprinsul art. 61 din Constituție, care prevede că Parlamentul nu este doar „*organul reprezentativ suprem al poporului, ci și unica autoritate legiuitoare a țării*”. Înțelegem, așadar, că în exercițarea puterilor de legiferare, Parlamentul nu își pierde calitatea de reprezentant al poporului, ci dimpotrivă.

La nivel fiscal, suveranitatea se manifestă printr-o serie de mecanisme normative, sub forma unor principii ale fiscalității, precum „principiul legalității”¹³, „principiul contributivității”¹⁴, „principiul așezării juste a sarcinilor fiscale”¹⁵,

¹⁰ În acest sens, a se vedea, D.C. Danișor, *Constituția României comentată*, Editura Universul Juridic, București, 2009, p. 26 și urm.; I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coordonatori), *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2008, p. 22.; M.I. Niculesa, *Suveranitatea și separația op. cit.*, p. 13 și urm. etc.

¹¹ I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coordonatori), *op. cit.*, p. 22.

¹² În acest sens, a se vedea, M.I. Niculesa, *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2014, p. 66.

¹³ A se vedea, I. Cochintu, *Constituționalizarea dreptului fiscal prin prisma principiului legalității*, în *Tax Magazine*, nr. 3/2021, pp. 161-166.

¹⁴ A se vedea, I. Muraru, E.-S. Tănăsescu (coordonatori), *op. cit.*, pp. 481-490.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 490-494.

reliefate prin faptul că : impozitele, taxele și orice ale venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege; impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii; formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege; obligația fundamentală a cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe la cheltuielile publice; sistemul legal al impunerii trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale; orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale¹⁶.

Conținutul suveranității fiscale constituie în același timp și limite ale acesteia, în sensul că puterea publică trebuie să respecte anumite prevederi de tehnică legislativă și standarde de calitate, care impun pe lângă claritate, precizie și o predictibilitate a normelor fiscale. Predictibilitatea impunerii consacrată la art. 3 C fisc., este menită să asigure stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii¹⁷. Pe aceste dinamici, reprezentanții puterii suverane se obligă să asigure o stabilitate a reglementărilor legale, așa încât, dese schimbări de legislație și de regim juridic sau economic al impozitelor să nu pună contribuabilul în situația în care să nu își poată face o planificare fiscală, iar în mod inerent să apară perturbări în activitățile sale, în deosebi economice.

Se impune să menționăm că principiul predictibilității nu se limitează la materia fiscală, ci are în vedere întreg *corpusul* normativ, fiind chiar o cerință formală supusă examinării intrinsece de către Curtea Constituțională a României cu ocazia controlului de constituționalitate al legilor, *lato sensu*. Astfel, vom analiza principiul predictibilității plecând de la *genul proxim*, indicând modul în care vizează toate normele juridice, ajungând mai apoi la *diferența specifică*, i.e. predictibilitatea, principiu al impunerii.

1. Caracterul previzibil al normelor juridice

Puterea etatică întreține cu normele juridice raporturi complexe având în vedere faptul că mai întâi, reprezentanții aceleași puteri sunt cei care creează dreptul, iar apoi că întreaga acțiune etatică trebuie să fie încadrată de drept astfel încât să nu devină arbitrară¹⁸. Astfel, dreptul trebuie să aibă un caracter previzibil pentru destinatarii săi astfel încât aceștia să fie capabili să își adapteze conduita la prescripțiile edictate, dar principiul statului de drept instituit la art. 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană¹⁹, impune o anumită stabilitate a acestuia în scopul

¹⁶ M.I. Niculeasa, *Summa... op. cit.*, p. 74.

¹⁷ D.D. Șaguna, D.I. Radu, *Drept fiscal*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2017.

¹⁸ D.C. Dănișor, I. Dogaru, G. Dănișor, *Teoria generală a dreptului*, Editura C. H. Beck, București, pp. 98-110.

¹⁹ Art. 2 din TUE are următorul conținut: „Uniunea se întemeiază pe valorile respectării demnității umane, libertății, democrației, egalității, statului de drept, precum și pe respectarea drepturilor omului, inclusiv a drepturilor persoanelor care aparțin minorităților...”.

arătat, o limitare a activității legislative a statului într-un anumit domeniu, datorită faptului că succesiunea galopantă de reglementări, uneori chiar în contradicție cu cele anterioare, punând subiectul de drept în dificultate cu ceea ce privește conformarea la conținutul normativ al legii²⁰. Mai mult, accesibilitatea și previzibilitatea unei norme de conduită socială și, *a fortiori*, a unei norme juridice sunt condiții iminente ale acesteia, în lipsa lor acea normă negându-și însuși rostul²¹.

Cât privește cerința predictibilității dispozițiilor normative, aceasta este impusă și la nivel suprastatal și derivă din alte principii recunoscute cum ar fi, *Principle of Legal Certainty* (trd. principiul securității juridice), despre care Curtea de Justiție a UE (în continuare CJUE) a subliniat că impune ca „normele de drept să fie cunoscute, clare, precise, stabile, sigure și previzibile”²² sau „principiul încrederii legitime”, care este un corolar al primului principiu enunțat, sub o denumire mai potrivită, în viziunea Curții Europene a Drepturilor omului (în continuare CEDO)²³, despre care a subliniat că impune ca „legislația să fie clară și predictibilă, unitară și coerentă”²⁴.

Tot CEDO apreciază că „individul trebuie să fie în măsură să prevadă consecințele ce pot decurge dintr-un act determinat”, sens în care, „o normă este previzibilă numai atunci când este redactată cu suficientă precizie, în așa fel încât să permită oricărei persoane - care, la nevoie poate apela la consultanță de specialitate - să își corecteze conduita” și atunci când „oferă o anume garanție contra atingerilor arbitrare ale puterii publice”²⁵. Menționăm cu titlu de exemplu, hotărârea pronunțată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, „Burgehelea împotriva României”²⁶ în care, deși Curtea a fost sesizată cu încălcarea dispozițiilor art. 1 din Protocolul adițional nr. 1, întrucât autoritățile publice au ocupat abuziv terenul reclamantei pentru construirea unei centrale hidroelectrice, o componentă importantă pentru hotărârea în cauză a avut-o analiza predictibilității normelor naționale. Astfel, Curtea a apreciat că „în absența unui act formal de expropriere, situația reclamantei nu poate fi considerată previzibilă și ca îndeplinind principiul

²⁰ G. Gârlișteanu, *Drept constituțional și instituții politice*, Editura Universul Juridic, București, 2012. p. 48.

²¹ I. Deleanu, „Accesibilitatea” și „previzibilitatea” legii în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții Constituționale Române, în *Dreptul*, nr. 8/2011, p. 53.

²² J. Van Meerbeeck, *The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice: From Certainty to Trust*. In: *European Law Review*, Vol. 41, no. 41/2016, pp. 275-288 (NaN) <http://hdl.handle.net/2078.3/177694>.

²³ A. Trăilescu, *Predictibilitatea normelor și stabilitatea raporturilor juridice-componente ale legalității actelor administrative*, în *Curentul Juridic*, nr. 1/2011, p. 115.

²⁴ A se vedea, *Facini Dori c. Recre*, Case C-91/92 din 14 iulie 1999, [online] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61992CJ0091> accesat 23.10.2023.; *Foto-Frost c. Hauptzollant Lübeck. Ost*, Case 314/85., din 22 octombrie 1987, [online] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61985CJ0314>, accesat 23.10.2023.

²⁵ A se vedea, R. Bufan, *Tratat de drept fiscal. Teoria generală a dreptului fiscal*, vol. 1, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 116 și urm.

²⁶ Publicat în M. Of. nr. 736 din 29 octombrie 2000.

securității juridice”, adăugând că se impune *sine qua non* „*existența unor norme de drept intern suficient de accesibile, precise și previzibile*”.

Astfel, prin jurisprudența acestor organe suprastatale s-au trasat o serie de repere de care legiuitorul național este ținut pentru asigurarea exigenței de previzibilitate a legii.

La nivel național, această cerință este impusă pe cale jurisprudențială de Curtea Constituțională dar și de dispozițiile obligatorii impuse de Legea nr. 24 din 2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative²⁷, care prevăd această obligație la art. 6 și 21, în scopul stabilității soluțiilor legislative.

Plecând de la prevederile art. 1 alin. (3) și (5) din Constituție, Curtea Constituțională a dezvoltat în jurisprudența sa, un criteriu autonom de constituționalitate, așa numitele cerințe de calitate a legii, *i.e.* claritate, precizie și previzibilitate, care sunt supuse verificării inerente odată cu controlul de constituționalitate efectuat. Pe aceste temeuri, o anumită evoluție a concepției Curții s-a constatat prin doua decizii, Decizia nr. 1/2012²⁸ și Decizia nr. 494/2012²⁹, când în ambele decizii s-a reținut că „*orice act normativ trebuie să îndeplinească anumite cerințe calitative, printre acestea numărându-se previzibilitatea, ceea ce presupune ca acesta să fie suficient de precis și clar pentru a putea fi aplicat*”. Totodată, în prima decizie, Curtea a evidențiat cu privire la textul supus analizei că „*este neclar și imprecis, astfel încât Curtea constată că, în mod evident, legea criticată este lipsită de previzibilitate, ceea ce este contrar dispozițiilor art. 1 alin. (5) din Constituție*”, iar în cea de a doua că dispozițiile legale supuse analizei „*nu întrunesc exigențele de claritate, precizie și previzibilitate și sunt astfel incompatibile cu principiul fundamental privind respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor prevăzute de art. 1 alin. (5) din Constituție*”. Aceste decizii prezintă o componentă importantă pentru evoluția jurisprudenței pentru că, pe de o parte, se exprimă în mod direct exigența respectării de către orice act normativ a unor cerințe calitative, *i.e.* previzibilitatea, precizia și claritatea, iar, pe de altă parte, această exigență își găsește indicat temeiul, pentru prima dată, în mod direct și de sine stătător în art. 1 alin. (5) din Constituție³⁰.

În continuare, Curtea Constituțională a dezvoltat o largă jurisprudență, reiterând la fiecare sesizare, pe cale de obiecție sau excepție, necesitatea respectării previzibilității, pe care o integrează în câmpul de aplicare al art. 1 alin. (5) din Constituție, chiar dacă textul nu oferă o precizare expresă, întrucât prevede că: „*În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie*”. Astfel, în cele ce urmează vom ilustra câteva dintre aceste decizii, cu scopul de a reliefa că cerința previzibilității vizează toate dispozițiile legale, nu doar cele din materie fiscală.

²⁷ Publicat în M. Of. nr. 139 din 31 martie 2000.

²⁸ Publicat în M. Of. nr. 53 din 23 ianuarie 2012.

²⁹ Publicat în M. Of. nr. 407 din 19 iunie 2012.

³⁰ Pentru mai multe, a se vedea R. Gabriel, *Cerința previzibilității legii - abordări în practica Curții Constituționale și instituției Avocatul Poporului*, în Revista *Universul Juridic*, nr. 7/2017.

Prin decizia nr. 430/2013³¹, Curtea a fost sesizată cu privire la dispozițiile de la art. 65 alin. (2) din Legea gazelor nr. 351/2004³², care vizau dreptul de proprietate, iar reținând încălcarea dreptului fundamental indicat în cerere, s-a pus problema analizei constituționalității dispozițiile legale criticate și prin prisma art. 1 alin. (5) din constituție. În urma acestei analize a constatat că „*dispozițiile legale criticate sunt neclare și lipsite de precizie, ca o condiție esențială a calității și constituționalității normei juridice, contravenind art. 1 alin. (5) din Constituție, iar lipsa de claritate și previzibilitate a actului normativ afectează în mod direct și dreptul de proprietate, care este în egală măsură încălcat*”.

Prin decizia nr. 447 din 29 octombrie 2013³³, referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2013 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență³⁴, Curtea, cu ocazia controlului pe cale de excepție, a constatat că „*dispozițiile legale criticate sunt lipsite și de previzibilitate. Astfel, instituirea sancțiunii suspendării licenței audiovizuale intervine, potrivit ordonanței de urgență, ca simplu efect al deschiderii procedurii insolvenței, cu începere de la data primirii comunicării de către Consiliul Național al Audiovizualului. Cu alte cuvinte, această instituție autonomă este obligată să pronunțe suspendarea licenței, fără a exista vreo altă circumstanțiere legală*”. Mai mult, aceasta a ales să reitereze importanța cerinței previzibilității, statuând că „*Or, art. 1 alin. (5) din Constituție consacră principiul respectării obligatorii a legilor. Pentru a fi respectată de destinatarii săi, legea trebuie să îndeplinească anumite cerințe de claritate și previzibilitate, astfel încât acești destinatari să își poată adapta în mod corespunzător conduita*”.

În decizia nr. 637/2015³⁵ privind excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 26 alin. (3) din Legea nr. 360/2002 privind statul polițistului³⁶, apare că legea relativizează în mod nepermis reglementarea domeniului evaluării polițistului, lăsând la latitudinea ministrului de resort stabilirea unor elemente esențiale ale raportului de serviciu al polițistului și, implicit, ale statutului acestuia. În lumina acestor considerente, Curtea a constatat că au fost încălcate dispozițiile art. 1 alin. (4) din Constituție, precum și art. 1 alin. (5), care face referire la previzibilitatea și accesibilitatea legii, întrucât personalul vizat, care se poate raporta, în aceste condiții, doar la prevederile lacunare ale legii, nu este în măsură să-și adapteze conduita în mod corespunzător și nici să aibă reprezentarea precisă a derulării procedurii de evaluare³⁷.

³¹ Publicat în M. Of. nr. 50 din 21 ianuarie 2014.

³² Publicat în M. Of. nr. 679 din 28 iulie 2004.

³³ Publicat în M. Of. nr. 674 din 1 noiembrie 2013.

³⁴ Publicat în M. Of. nr. 620 din 4 octombrie 2013.

³⁵ Publicat în M. Of. nr. 906 din 8 decembrie 2015.

³⁶ Publicat în M. Of. nr. 440 din 24 iunie 2002.

³⁷ A se vedea, T. Toader, M. Safta, *Constituția României*, ed. a III-a, Editura Hamangiu, București, 2019, pp. 28 și urm.

În decizia nr. 650/2018³⁸ în care Curtea a fost sesizată pe cale de obiecție asupra neconstituționalității unor dispoziții din Legea 286/2009 privind Codul penal³⁹ a statuat că „...repetiția conținută în sintagma «limitele de pedeapsă aplicabile sunt cele din legea mai favorabilă, precum și termenele și condițiile de prescripție din legea penală mai favorabilă» este lipsită de previzibilitate, fiind susceptibilă de a fi interpretată în sensul că, în măsura în care limitele de pedeapsă sunt mai favorabile în una dintre legi, iar termenele și condițiile de prescripție în cealaltă dintre legile aflate în conflict temporal, judecătorul va trebui să combine prevederile din legea veche și din legea nouă, creând pe această cale o *lex tertia*...”, aspect indezirabil în raport cu jurisprudența Curții. Astfel, Curtea a stabilit că „În privința art. I pct. 15 [cu referire la art. 75 alin. (3)] din lege, se susține că individualizarea judiciară trebuie să se bazeze pe criterii clare și previzibile, referirea la caracterul exemplificativ al circumstanțelor atenuante judiciare dând naștere la imprevizibilitate și la interpretări subiective în procesul de individualizare. În consecință, se apreciază că textul legal criticat încalcă art. 1 alin. (5) din Constituție”.

Încheiem această exemplificare, desigur fără caracter exhaustiv, cu o decizie mai recentă, Decizia nr. 467 din 2 august 2023, în care, fiind sesizată cu obiecția de neconstituționalitate asupra dispozițiilor art. I-IV, ale art. XIII alin. (5) și (6) și ale art. XV din Legea pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul pensiilor de serviciu și a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal⁴⁰, Curtea a subliniat importanța respectării principiului predictibilității normative dar și predictibilității impunerii, care au fost încălcate și au determinat admiterea obiecției. Astfel, Curtea a subliniat mai întâi că Legea de modificare intempestivă a condițiilor de vechime minimă ori a condițiilor de vârstă pentru magistrați este de natură să afecteze grav statul magistraților, prin caracterul arbitrar, lipsit de previzibilitate, legea fiind viciată în raport cu principiile constituționale. Iar mai apoi a punctat un alt aspect important, „Or, principiul predictibilității și certitudinii fiscale reprezintă o transpunere la nivel infraconstituțional a principiului legalității..., legiuitorul fiind ținut să adopte o legislație previzibilă și coerentă în măsură să asigure stabilitatea raporturilor juridice existente în domeniul fiscal”.

Înțelegem, așadar, că în lumina Curții, o dispoziție legală trebuie să fie precisă, neechivocă, să instituie norme clare, previzibile și accesibile, a căror aplicare să nu permită arbitrariul sau abuzul.

2. Predictibilitatea, principiu al impunerii

În materie fiscală, principiul predictibilității a fost consacrat expres abia începând cu anul 2016, alăturându-se celorlalte principii, de la art. 3 Cod fisc *i.e. neutralitatea, certitudinea, echitatea și eficiența*, care guvernau reglementarea impozitelor și taxelor și contribuțiilor, sub forma „predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de

³⁸ Publicat în M. Of. nr. 97 din 7 februarie 2019.

³⁹ Publicat în M. Of. nr. 510 din 24 iulie 2009.

⁴⁰ Publicat în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii”.

Apreciem că această intervenție *a posteriori* a legiuitorului este justificată prin două aspecte, pe de o parte, predictibilitatea este o cerință de calitate a legii, vizând întreg *corpusul normativ*, iar de pe altă parte, dispozițiile de la art. 4 din Codul fiscal, care prevăd că „*Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I...*” țineau loc de principiul predictibilității⁴¹. Există și opinii care apreciază că art. 4 din Codul fiscal reprezintă de fapt o aplicare a principiului „*certitudinii*”⁴², însă nu achiesăm acestei opinii, iar asta pentru că certitudinea are în vedere capacitatea contribuabilului de a-și determina sarcina fiscală în orice moment, aspect care poate fi îndeplinit prin „*elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare*”. Însă, certitudine nu garantează o stabilitate și predictibilitatea temporală a normelor fiscale, chiar dacă acestea facilitează împlinirea primului deziderat al asigurării unei impuneri certe.

Astfel, apreciem că, *de facto* dispozițiile de la art. 4 C. fisc. au fost menite să asigure „*o publicitate eficientă*” în materie fiscală din două perspective. Mai întâi s-a avut în vedere asigurarea publicității măsurilor propuse de Guvern sau Parlament, tocmai de aceea s-a instituit un termen cu caracter suspensiv de 6 luni, iar mai apoi, s-a dorit instituirea, a ceea ce alte legislații recunosc ca „*vacatio legis*”⁴³, adică un termen de reflecție pentru destinatarii normei, reprezentat de perioada scursă de la data publicării și până la intrarea în vigoare a noilor dispoziții.

Chiar dacă, conținutul de la art. 4 C. fisc. a suferit modificări de structură și întindere, *de lege lata* prezentându-se sub forma: „(1) *Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I. (2) În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, acestea vor intra în vigoare cu data de 1 ianuarie a fiecărui an și vor rămâne nemodificate cel puțin pe parcursul aceluși an. (3) În situația în care modificările și/sau completările se adoptă prin ordonanțe, se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar nu mai puțin de 15 zile de la data publicării, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (2). (4) Fac excepție de la prevederile alin. (1) și (2) modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României, precum și modificările și/sau completările prin care se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, exclusiv în situații extraordinare de procedură de deficit bugetar excesiv constatate potrivit tratatelor Uniunii Europene și regulamentelor*

⁴¹ În același sens, a se vedea R. Bufan, M.Ș Minea, *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer, București, 2008, p. 114.

⁴² A se vedea, D. Șova, *Drept fiscal*, ed. a II-a, Editura Solomon, București, 2015, p. 34.

⁴³ Pentru o dezvoltare a acestui concept, a se vedea C.F. Costaș, *Insuficiența perioadei de vacatio legis pentru introducerea unei noi cote de impunere a veniturilor persoanei fizice*, în *Pandectele române* nr. 6/2005, p. 145-150.

subsidiare agreate la nivel european”, apreciem că scopul acestuia, *i.e.* de consolidare sau extindere a principiului predictibilității, nu a fost alterat în nicio măsură.

O chestiune care suscită realitatea contemporană este în ce măsură mai este respectat principiul predictibilității și dispozițiile art. 4 C. fisc, în acest context în care suntem loviți de valul implacabil al modificărilor fiscale frecvente.

În anul 2022, luna iulie, a fost emis un adevărat „pachet legislativ”, prin Ordonanța de Guvern nr. 16/2022⁴⁴ care, în mod surprinzător asigură predictibilitatea, dar și publicitatea impusă de art. 3 și 4 din Codul fiscal. Ulterior, Legea nr. 370/2022 de aprobare a Ordonanței de Guvern nr. 16/2022⁴⁵, care nu s-a limitat la simpla „ingerare” a Ordonanței, ci a venit cu ajustări și modificări asupra textului inițial, a fost făcută publică abia în luna decembrie prin publicarea în Monitorul Oficial, urmând a intra în vigoare într-un interval mai mic de o luna. Or, Legea nr. 370/2022, care este o lege de modificarea a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal⁴⁶, a încălcat dispozițiile art. 4 din C. fisc., întrucât nu s-a acordat acel termen de reflecție și adaptarea a contribuabilului, mai mult s-ar putea pune problema chiar a neconstituționalității Legii nr. 370/2022 prin raportarea la art. 1 alin. (5) din Constituție.

În exercițiul financiar curent, încălcarea predictibilității este mult mai gravă, date fiind modificările care s-au produs chiar în timpul exercițiului financiar. Astfel, prin Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung⁴⁷ au fost introduse o serie de modificări asupra Codului fiscal, unele fiind aplicabile cu data de 1 noiembrie, în pofida duratei scurte de la intrarea în vigoare a legii și până la producerea efectelor sale.

Menționăm o parte dintre aceste modificări intempestive care produc efecte de la 1 noiembrie 2023: salariații din domeniu IT sunt subiecți de impunere, având obligația să plătească impozit pe venit pentru cuantumul care depășește suma de 10.000 de lei brut; nu se mai acordă scutire pentru plata CASS pentru sumele din venitul brut lunar de până la 10.000 lei pentru lucrătorii din sectorul de activitate din construcții și agricultură; nu mai sunt scutite de plata CASS persoanele cu handicap grav și accentuat pentru venituri din activități independente, salarii, drepturi de proprietate intelectuală și pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor ca urmare a desfășurării activității de cercetare-dezvoltare și inovare etc.

Or, prin instituirea acestor modificări este încălcat atât principiul predictibilității, întrucât nu s-a menținut o stabilitate în timp de un an pentru dispozițiile fiscale în vigoare, dar și dispozițiile art. 4 din C. fisc. din mai multe considerente. Mai întâi nu s-a respectat termenul de 6 luni până la intrarea în vigoare a legii de

⁴⁴ Publicat în M. Of. nr. 716 din 15 iulie 2022.

⁴⁵ Publicat în M. Of., Partea I nr. 1228 din 20 decembrie 2022.

⁴⁶ Pentru o parte dintre aceste modificări, a se vedea, M. Laiu-Tincu, *Analiză sintetică asupra modificărilor fiscale privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor*, în ASUAIC. SSJ, Tomul LXIX, nr. 1/2023, pp.175-184, DOI: 10.47743/jss-2023-69-1-11.

⁴⁷ Publicat în M. Of., nr. 977 din 27 octombrie 2023.

modificare, iar mai apoi au fost introduse noi impozite și eliminate facilități fiscale de la 1 noiembrie din același exercițiu financiar, iar nu de la 1 ianuarie a următorului așa cum stabilesc depozitiile articolului 4 C. fisc.

Cu privire la modificările fiscale care intră în vigoare de la 1 ianuarie 2024, cum ar fi: creșterea cotelor TVA pentru anumite categorii de interes cum ar fi livrarea alimentelor bio-eco, utilizarea facilităților sportive, livrarea de panouri fotovoltaice, băuturi nealcoolice cu zahăr și alimente cu zahăr etc; introducerea unui noi impozit asupra bunurilor mobile și imobile cu valoare mare, care are valențele unui impozit pe avere, modificarea cotelor de impune dar și a regimului aplicabil impozitului pe venitul microîntreprinderilor etc., exprimăm aceleași critici cu privire la încălcarea principiului previzibilității și a dispozițiilor art. 4 din C. fisc.

Concluzii

1. Statul de drept presupune previzibilitatea constrângerii nu doar prin încadrarea legală a acțiunii administrațiilor, ci și prin previzibilitatea schimbării dreptului, adică prin temperarea activității normative a statului. Astfel, nu doar o lege retroactivă este contrară statului de drept, ci și o lege intempestivă.⁴⁸

2. Apreciem că sunt necesare modificările normelor juridice din materia fiscală întrucât acestea urmăresc evoluția raporturilor sociale și a politicilor economice însă, considerăm că modificarea pentru viitor a regimurilor juridice nu trebuie să afecteze excesiv stabilitatea normativă printr-o prea deasă modificare care ar deveni imprezvizibilă.

3. Prin urmare, *„este necesar ca principiul predictibilității normelor fiscale, care reprezintă o transpunere la nivel infraconstituțional a principiului legalității prevăzut de art. 1 alin. (5) din Constituție, să fie respectat de legiuitor, care este ținut să adopte o legislație previzibilă și coerentă, în măsură să asigure stabilitatea raporturilor juridice existente în domeniile reglementate și prevăzute ca atare de Codul fiscal”*.

Referințe

- Alexianu G., *Curs de drept constituțional*, vol. 1, Editura Casei Școlarelor, 1930.
- Balan M., *Considerații privind evoluția statului de drept*, în ASUAIC. SSJ, Tomul LIII, 2007, pp. 27-46.
- Balan M., *Considerații privind principiul separației puterilor în stat*, în ASUAIC. SSJ, Tomul LIV, 2008, pp. 5-26.
- Balan M., *Drept constituțional și instituții politice*. vol. 1, Editura Hamangiu, București, 2015.
- Balan M., *Reprezentarea simbolică a statului*, în ASUAIC. SSJ, Tomul LVI, nr. 2/2010, pp. 29-44.
- Bădescu M., *Validitatea normei juridice – fundament al ordinii și stabilității juridice*, Revista română de drept public, nr. 1/2017.
- Bodin J., *Lex six de la République, Un abrégé du texte*, De l'édition de Paris de 1583, <http://dx.doi.org/doi:10.1522/030172874>.
- Bostan I., *Drept financiar. Relații financiare publice și fiscalitate*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2001.

⁴⁸ C. Dănișor, I. Dogaru, G. Dănișor, *op. cit.*, p. 110.

- Bufan R., (coord.), Castagnede, B., Safta, A. M. , Mutașcu, *Tratat de drept fiscal. Partea Generală*, vol. 1, Editura Lumina Lex, București, 2005.
- Bufan R., (coord.), Castagnede, B., Safta, A. M. , Mutașcu, *Tratat de drept fiscal. Partea Generală*, vol. 1, Editura Lumina Lex, București, 2005.
- Bufan R., Minea M.Ș., *Codul fiscal comentat*, Editura Wolters Kluwer, București, 2008.
- Bufan R., *Tratat de drept fiscal. Teoria generală a dreptului fiscal*, vol. 1, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Cochințu I., *Constituționalizarea dreptului fiscal prin prisma principiului legalității*, în *Tax Magazine*, nr. 3/2021, pp. 160-166.
- Cochințu I., *Constituționalizarea dreptului fiscal prin prisma principiului legalității*, în *Tax Magazine*, nr. 3/2021, pp. 161-166.
- Collet M., *Droit fiscal*, Editeur Presses Universitaire de France, Paris, 2007.
- Condor I., *Drept financiar, bugetar și fiscal. Impozitarea persoanelor fizice, microîntreprinderilor, nerezidenților și impozitul pe reprezentanțe. Convenții fiscale internaționale*, Editura Fundației România de mâine, București, 2006.
- Condor I., *Drept fiscal*, vol. I, Editura Fundației România de mâine, București, 2007.
- Condor I., *Drept fiscal*, vol. II, Editura Fundației România de mâine, București, 2007.
- Constantinescu M., Deleanu I., Iorgovan A., Muraru I., Vasilescu F., Vida I., *Constituția României comentată și adnotată*, Regia Autonomă Monitorul Oficial, București, 1992.
- Costaș C. F. , *Insuficiența perioadei de vacatio legis pentru introducerea unei noi cote de impunere a veniturilor persoanei fizice*, în *Pandectele române* nr. 6/2005, p. 145-150.
- Costaș C. F., *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2019.
- Costaș C. F., Puț S. I., *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2023.
- Costea I. M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2023.
- Dănișor D., C., *Constituția României comentată*, Editura Universul Juridic, București, 2009.
- Dănișor D., C., Dogaru, I., Dănișor, G., *Teoria generală a dreptului*, Editura C.H. Beck, București, 2008.
- Deaconu Ș., *Drept constituțional și instituții politice*, ed. a V-a, Editura C.H. Beck, București, 2022.
- Deleanu I., „Accesibilitatea” și „previzibilitatea” legii în *jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții Constituționale Române*, în *Revista Dreptul*, pp. 52-82.
- Deleanu I., *Drept constituțional și instituții politice-Tratat*, vol. I, Editura Europa Nova, București, 1996.
- Deleanu I., *Drept constituțional și instituții politice-Tratat*, vol. II, Editura Europa Nova, București, 1996.
- Deleanu I., *Instituții și proceduri constituționale*, Editura Servo-Sat, Arad, 2003.
- Drăganu T., *Drept constituțional și instituții politice-Tratat elementar*, vol. I, Editura Lumina Lex, București, 1998.
- Ducă E., *Codul fiscal comentat și adnotat*, Editura Universul Juridic, București, 2022.
- Duguit L., *Souveraineté et Liberté : leçon faites à l'Université Columbia*, Librairie Félix Alcan, Paris, 1922.
- Ene M., *Drept fiscal*, Editura Solomon, București, 2023.
- Gârlișteanu G., *Drept constituțional și instituții politice*, Editura Universul Juridic, București, 2012.
- Gliga I., *Drept financiar*, Editura didactică și pedagogică, București, 1975.
- Gruia I., *Curs de drept constituțional*, vol. II, Editura Cursurilor Litografiate, Facultatea de Drept din București, 1943.
- Iancu G. H., *Drept constituțional și Instituții Politice*, ed. a IV-a, Editura Lumina Lex, București, 2007.

- Laiu-Tincu M., *Analiză sintetică asupra modificărilor fiscale privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor*, în ASUAIC.SSȚ, Tomul LXIX, nr. 1/2023, pp. 175-184, DOI: 10.47743/jss-2023-69-1-11.
- Măgureanu G., *Drept financiar și fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2012.
- Minea M. Ș., Costaș C.F., *Dreptul finanțelor publice*, Editura Universul Juridic, București, 2013.
- Muraru I., Tănăsescu E. S., *Drept constituțional și instituții politice*, Editura C. H. Beck, București, 2017.
- Muraru I., Tănăsescu E. S., *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2022.
- Muraru I., Tănăsescu E.S., *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2008.
- Negulescu P., *Curs de Drept Constituțional Român-După principiile Constituției din 29.02.1938*, Editor Ion Borșan, București, 1938.
- Nica A., Șerbănescu C., Ștefan D., Cataramă D., Miricescu E., Țățu L., *Fiscalitate. De la lege la practică*, ed. a VIII-a, Editura C.H. Beck, București, 2013.
- Niculeasa M. I., *Suveranitatea și separația puterilor în stat în Constituția României*, Editura Monitorul Oficial R.A, București, 2008.
- Niculeasa M. I., *Politica fiscală. Aspecte teoretice și practice*, Editura C.H. Beck, București, 2009.
- Niculeasa M.I., *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2014.
- Pătroi D., Biriș G., *Controverse actuale în fiscalitate*, Editura C.H. Beck, București, 2011.
- Pintilie C., *Principiul previzibilității legii și „testul” unor vremuri imprevizibile*, în *Analele Universității de Vest din Timișoara, Seria Drept*, nr. 1/2022, pp. 72-76.
- Popescu M., *Drept financiar-fiscal*, Editura Bren, București, 2007.
- Quiviger P.-Y., *Sieyès. Revue française d’histoire des idées politique*, Picard, nr. 33/2011, pp. 3-4.
- Roș V., *Drept financiar și fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2016.
- Rousseau J-J, *Discurs asupra inegalității. Contractul social*, Traducere de S. Antoniu și N. Dașcovivi, Editura Institutul European, 2006.
- Safta M., *Drept constituțional și instituții politice*, vol. 1, ed. a VIII-a rev. și ad., Editura Hamangiu, București 2023.
- Safta M., *Drept constituțional și instituții politice*, vol. 2, ed. a IV-a rev., Editura Hamangiu, București 2022.
- Schmitt C., *Political Theology*, University of Chicago Press, 2006.
- Selejan-Guțan B., *Drept constituțional și instituții politice*, vol. 2, ed. a IV-a rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2021.
- Selejan-Guțan B., *Drept constituțional și instituții politice*, vol. 2, ed. a III-a rev. și ad. Editura Hamangiu, București, 2016.
- Șaguna D.D., Radu D.I., *Drept fiscal*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2017.
- Șaguna D.D., Radu D.I., *Drept fiscal. Fiscalitate. Obligații fiscale. Declarații fiscale*, ed. V- a, Editura C.H. Beck, București, 2020.
- Șova D., Dobrinescu L., Ene M., Iancu A., *Drept fiscal*, ed. a III-a, Editura Solomon, București, 2017.
- Șova D., *Drept fiscal*, Editura Solomon, București, 2015.
- Toader T., Safta M., *Constituția României*, ed. a III-a, Editura Hamangiu, București, 2019.
- Toader T., Safta M., *Contencios constituțional*, ed. a II-a rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2022.
- Trăilescu A., *Predictibilitatea normelor și stabilitatea raporturilor juridice-componente ale legalității actelor administrative*, în *Curentul Juridic*, nr. 1/2011, pp. 106-117.
- Țățu L., Brăgaru M., Sasu H., *Impozite, taxe, contribuții*, Editura C.H. Beck, București, 2011.