

DOI: 10.47743/jss-2024-70-3-12

Principiul protecției încrederii legitime. Proiecții în jurisprudența fiscală națională

The principle of protection of legitimate expectations. National tax case law

Irina GALAN¹

Rezumat: Prezenta cercetare își propune să analizeze corelația dintre principiul protecției încrederii legitime consacrat la nivelul Uniunii Europene și dreptul fiscal național. Scopul prezentului studiu este de a identifica maniera în care este receptat principiul protecției încrederii legitime în dreptul intern și sfera sa de aplicare. Pornind de la sorgintea unională a acestui principiu de drept, ne dorim să conturăm incidența sa în dreptul național, prin prisma jurisprudenței instanțelor în materie fiscală.

Cuvinte-cheie: încredere legitimă, litigii, drept fiscal, dreptul Uniunii Europene.

Abstract: This research aims to analyze the correlation between the EU principle of the protection of legitimate expectations and the national tax law. The purpose of this study is to identify the manner in which the principle of the protection of legitimate expectations is perceived in national law and its field of application. Starting from the EU origin of this principle of law, our purpose is to outline its incidence in national law, considering the case law of the courts in fiscal matters.

Keywords: legitimate expectations, fiscal law, case law, European Union law.

1. Introducere

Articolul urmărește identificarea particularităților jurisprudenței referitoare la principiul încrederii legitime în dreptul fiscal național. Tema prezintă interes prin raportare la specificul dreptului fiscal, care se intersectează cu dreptul Uniunii Europene în domenii specifice², dată fiind supremația dreptului unional în statele membre.

¹ Avocat, Baroul Iași. Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail irina.galan@staff.uaic.ro.

² Pentru o analiză detaliată în acest sens, a se vedea I.M. Costea, *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016; R. Bufan, J. Malherbe, *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, București, 2018.

Întrucât acest principiu a fost receptat în dreptul intern prin intermediul dreptului Uniunii Europene, ne propunem să analizăm sfera sa de aplicare și condițiile concrete de invocare pornind de la jurisprudența obligatorie a instanței unionale.

Drept urmare, demersul analitic va debuta prin definirea principiului încrederii legitime și va continua prin prezentarea principalelor sfere de acțiune a acestuia. Ulterior, ne propunem realizarea unei expuneri succinte a condițiilor de invocare a principiului, prin raportare la jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Nu în ultimul rând, ulterior trasării direcțiilor principale privind principiul protecției încrederii legitime astfel cum a fost conturat la nivel unional, ne vom opri atenția asupra modalității de receptare a acestuia în dreptul intern. Mai exact, dorim să relevăm cum se raportează jurisprudența fiscală națională la jurisprudența Uniunii Europene în materie.

2. Principiul încrederii legitime. Domeniu de aplicare și condiții de invocare

Principiul protecției încrederii legitime reprezintă un instrument prin care le este conferită o protecție juridică particularilor care au dobândit anumite așteptări legitime în baza conduitei autorităților publice, acestea din urmă fiind obligate să acționeze de o manieră coerentă și previzibilă³. Acest principiu vizează relația dintre particulari și autoritățile publice, având ca finalitate rezolvarea conflictului dintre nevoia adaptării politicilor publice de către autorități, pe de o parte și necesitatea oferirii unei forme concrete de protecție juridică așteptărilor dobândite în mod legitim de către particulari prin conduita anterioară a acestor autorități, pe de altă parte⁴.

Cu alte cuvinte, principiul încrederii legitime constă în aceea că, în anumite condiții, particularii care dobândesc unele așteptări rezonabile în temeiul legislației sau practicii autorităților au dreptul subiectiv⁵ de a-și vedea protejate așteptările⁶. Pe cale de consecință, prin aplicarea acestui principiu, dobândirea acestor așteptări

³ C. Pintilie, „Principiul protecției încrederii legitime în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Curții Constituționale a României”, în *Revista Română de Drept European* nr. 1/2022, p. 10.

⁴ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Hart Publishing, Oxford, 2000, p. 41.

⁵ Pentru mai multe detalii privind principiul încrederii legitime ca sursă de drepturi subiective a se vedea D. Barak-Erez, „The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests”, în *European Public Law*, vol. 11, nr. 4, pp. 583-601; A. L. Young, „Stuck at a crossroad? Substantive legitimate expectations in English Law”, în *Cambridge Law Journal*, vol. 80/2021, pp. 179-207.

⁶ R. Schutze, T. Tridimas, *Oxford principles of European Union law. Vol. I. The European Union Legal Order*, Oxford University Press, Oxford, 2018, p. 903.

legitime în temeiul conduitei anterioare a administrației implică și unele consecințe legale⁷.

Principiul încrederii legitime nu se bucură de o definiție normativă în dreptul nostru, recunoașterea acestuia derivând din dreptul Uniunii Europene, care l-a consacrat pe cale jurisprudențială și l-a integrat în ordinea juridică unională, devenind principiu general de drept al Uniunii: „*principiul în discuție (principiul încrederii legitime-s.n.) face parte din ordinea juridică comunitară*”⁸.

Principiul protecției încrederii legitime a fost mai întâi consacrat în dreptul german⁹, fiind mai apoi preluat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în jurisprudența sa. Curtea de Justiție îl menționează pentru prima dată în cauza *Lemmerz-Werke*¹⁰, unde apare sub denumirea de *Vertrauensschutz*, preluată ca atare din dreptul german¹¹. Ulterior, Curtea afirmă expres că acest principiu face parte integrantă din ordinea juridică unională¹². Drept urmare, în creionarea caracteristicilor acestui principiu ne vom raporta cu precădere la dreptul unional, care stabilește domeniul și condițiile sale de aplicare.

În privința domeniului acestuia de aplicare, Curtea de Justiție a statuat că „*Obligația respectării celor două principii revine atât instituțiilor UE, cât și statelor membre, atunci când măsurile luate de acestea intră în domeniul de aplicare al dreptului UE*”¹³. Drept urmare, atât autoritățile unionale, cât și cele naționale care pun în aplicare dreptul Uniunii sunt obligate să respecte acest principiu general de drept. În privința măsurilor care intră în sfera dreptului Uniunii, avem în vedere regulamentele, deciziile sau normele de drept intern care transpun textul directivelor europene (spre exemplu, în materie de TVA, accize, ajutoare de stat).

Mai mult, principiul încrederii legitime a dobândit în dreptul român și o recunoaștere expresă constituțională prin jurisprudența Curții Constituționale, fiind întemeiat pe art. 1 alin. (3) și (5) din Constituție: „*Omisiunea de a reglementa norme clare și previzibile, menite să asigure coerența cadrului normativ aplicabil în domeniu, reprezintă, astfel, o încălcare a exigențelor constituționale care consacră principiul securității juridice și a principiului încrederii legitime, principii care impun*

⁷ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality...*, op. cit., p. 41.

⁸ C.J.C.E., cauza 112/77, *Töpper c. Comisiei*, Hotărârea din 3 mai 1978, ECLI:EU:C:1978:94. În această cauză, reclamantul a solicitat anularea unui regulament al Comisiei, invocând, printre altele, încălcarea principiului protecției încrederii legitime.

⁹ C. Pintilie, op. cit., p. 6.

¹⁰ A se vedea C.J.C.E., cauza 111/63, *Lemmerz-Werke/Înalta Autoritate*, Hotărârea din 13 iulie 1965, ECLI:EU:C:1965:76.

¹¹ C. Pintilie, op. cit., p. 6.

¹² În acest sens, a se vedea: C.J.C.E., cauzele conexe 205-215/82, *DeutscheMilchkontor și alții c. Germaniei*, Hotărârea Curții din 21 septembrie 1983, ECLI:EU:C:1983:233; C.J.C.E., cauzele conexe C-181/04 și C-183/04, *Elmeka NE împotriva Ypourgos Oikonomikon*, Hotărârea din 14 septembrie 2006, ECLI:EU:C:2006:563; C.J.C.E., cauza C-381/97, *Belgocodex SA c. Belgiei*, Hotărârea din 3 decembrie 1998, ECLI:EU:C:1998:589.

¹³ C.J.U.E., cauza C-183/14, *Salomie și Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj*, Hotărârea Curții din 9 iulie 2015, ECLI:EU:C:2015:454, par. 30.

*legiuitorului limite în activitatea de modificare a normelor juridice, limite care să asigure stabilitatea regulilor instituite*¹⁴.

Într-o altă speță, Curtea Constituțională a României a reținut că „[...] impunerea de reguli și obligații noi fără reglementarea unui termen de intrare în vigoare a noilor norme așa cum impune art. 4 din Codul fiscal și a unei soluții legislative pentru situația tranzitorie, care să permită destinatarilor normei să răspundă noilor cerințe legislative, reprezintă o lipsă de previzibilitate și o încălcare a exigențelor constituționale sub aspectul principiului securității juridice și al principiului încrederii legitime care impun limitarea posibilităților de modificare a normelor juridice și stabilitatea regulilor instituite prin acestea”¹⁵. Prin urmare, un contribuabil/plătitor nu poate fi obligat să respecte normele fiscale atât timp cât acestea nu sunt clare, cu conținuturi pe care să le poată înțelege și respecta sau dacă acestea conțin dispozițiilor supuse interpretărilor, ce prezintă un caracter arbitrar¹⁶.

În lumina jurisprudenței obligatorii a Curții Constituționale, reținem că principiul încrederii legitime a fost recunoscut pe cale jurisprudențială, fiind derivat din art. 1 alin. (3) și (5) din Constituție¹⁷, astfel că domeniul său de aplicare se extinde și la alte domenii decât cele de drept unional, aplicându-se uniform pe întreg teritoriul național.

În privința condițiilor de invocare a principiului, acestea rezultă din jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene. În cauza *Branco*¹⁸, s-a reținut că „*Trei condiții trebuie îndeplinite pentru a putea revendica protecția așteptărilor legitime. În primul rând, asigurări precise, necondiționate și consistente provenind din surse autorizate și sigure trebuie să fi fost date persoanei vizate de autoritățile comunitare. În al doilea rând, acele asigurări să fie susceptibile să dea naștere unei așteptări legitime din partea celor cărora le sunt destinate. În al treilea rând, asigurările date trebuie să respecte regulile aplicabile*”¹⁹.

¹⁴ C.C.R., Decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020, publicată în M. Of. nr. 1274 din 22 decembrie 2020, par. 87.

¹⁵ C.C.R., Decizia nr. 845 din 18 noiembrie 2020, publicată în M. Of. nr. 500 din 3 mai 2021, par. 97.

¹⁶ R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 113.

¹⁷ C.C.R., Decizia nr. 845 din 18 noiembrie 2020, publicată în M. Of. nr. 500 din 3 mai 2021, par. 97: „Operatorii economici au un anumit plan de afaceri, întocmit pe baza unor norme ce ar trebui să se bucure de previzibilitate și predictibilitate, astfel cum sunt consacrate la nivel de principiu în Codul fiscal și în normele constituționale ale art. 1 alin. (5) din Constituție în componenta privind calitatea legii, iar activitatea lor nu ar trebui să fie tulburată intempestiv, ci ar trebui să aibă la dispoziție un termen, astfel cum este prevăzut în Legea nr. 227/2015, pentru a se conforma noilor reglementări”.

¹⁸ C.J.C.E., cauza T- 347/ 03, *Eugenio Branco c. Comisiei*, Hotărârea Curții din 30 iunie 2005, ECLI:EU:T:2005:265, par. 102.

¹⁹ Textul original: „*Three conditions must be satisfied in order to claim entitlement to the protection of legitimate expectations. First, precise, unconditional and consistent assurances originating from authorised and reliable sources must have been given to the person concerned*”.

Așadar, principiul presupune întrunirea simultană a două elemente: elementul obiectiv, ce constă în *situația materială sau juridică* ce creează aceste așteptări contribuabililor, iar elementul subiectiv are în vedere *caracterul legitim* al acestora²⁰. Odată întrunite aceste două condiții, fiind dovedită pe caz concret existența unor așteptări legitime, administrația fiscală are două variante: fie respectă așteptările contribuabililor, fie probează că motive întemeiate determină prevalența interesului public asupra celui privat al contribuabililor vizați, justificând, astfel, încălcarea încrederii dobândite în mod legitim de către particulari²¹.

În raport de legea fiscală, particularii sunt destinatarii măsurilor autorităților fiscale, contribuabilii și plătitori, astfel cum sunt aceștia definiți normativ prin art. 1 C. pr. fisc, după cum urmează: „4. contribuabil - orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale”, respectiv „35. plătitor - persoana care, în numele contribuabilului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti ori de a colecta și plăti, după caz, impozite, taxe și contribuții sociale. Este plătitor și sediul secundar obligat, potrivit legii, să se înregistreze fiscal ca plătitor de salarii și de venituri asimilate salariilor”.

În privința elementului obiectiv, la întrebarea dacă doar legea fiscală sau orice conduită *lato sensu* a administrației fiscale poate reprezenta sursă a încrederii, Curtea răspunde în sensul că „în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise”²².

În același sens s-a reținut și în cauza C-120/17²³: „În aceste condiții, pentru a determina dacă o încredere legitimă s-a născut efectiv pentru moștenitorii agricultorilor semnatori ai convențiilor administrative, trebuie să se verifice dacă primele două condiții enumerate la punctul 56 din prezentele concluzii sunt de asemenea îndeplinite, adică dacă încrederea legitimă se întemeiază pe un comportament al autorităților administrative și dacă beneficiarul acestei încrederi legitime era de bună-credință. În ceea ce privește prima condiție, încrederea legitimă a justițiabilului trebuie să fie determinată de un comportament al autorităților administrative. Mai precis, este necesar ca, în temeiul caracteristicilor sale obiective, comportamentul să

by the Community authorities. Second, those assurances must be such as to give rise to a legitimate expectation on the part of the person to whom they are addressed. Third, the assurances given must comply with the applicable rules”.

²⁰ E. Koutoupa-Rengakos, „La notion de „Confiance Legitime” dans la jurisprudence des Tribunaux”, în *Revue Hellenique de Droit International*, vol. 51, 1998, p. 357.

²¹ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality...*, op. cit., p. 41.

²² C.J.U.E., cauza C-183/14, *Salomie și Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj*, Hotărârea Curții din 9 iulie 2015, ECLI:EU:C:2015:454, par. 44. În același sens, a se vedea și C.J.U.E., cauza C-585/13, *Europäisch-IranischeHandelsbank AG împotriva Consiliului Uniunii Europene*, Hotărârea Curții din 12 noiembrie 2014, EU:C:2015:145, par. 77.

²³ C.J.U.E., cauza C-120/17, *Administrativărajonatiesa împotriva Ministru kabinet*, Concluziile Avocatului General Paolo Mengozzi prezentate la 30 mai 2018, par. 66 și 67, ECLI:EU:C:2018:351.

poată da naștere unei așteptări rezonabile pentru justițiabil”. Curtea reține comportamentul autorităților administrative drept premisă a invocării protecției încrederii legitime, rezultând că nu doar legea fiscală poate fi sursă a încrederii.

Curtea de Justiție a reținut, de asemenea, aptitudinea circularelor de a reprezenta izvor al încrederii legitime: „În sfârșit, în ceea ce privește principiul securității juridice, este de asemenea de competența instanței de trimitere să examineze dacă administrația fiscală a respectat principiul menționat în exercitarea competențelor care îi sunt conferite. În acest context, revine acestei instanțe sarcina de a examina dacă circulara publicată de administrația menționată în atenția persoanelor impozabile și aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal era formulată în mod neechivoc, dacă aplicarea sa era previzibilă pentru justițiabili, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 45 și 46 din prezenta hotărâre, și dacă cerințele aplicate de aceeași administrație nu erau contrare acestei circulare”²⁴.

Mai mult, jurisprudența Curții de Justiție a confirmat și faptul că încrederea legitimă poate fi întemeiată pe practicile administrative anterioare²⁵. Astfel, în cauza *Ferriere San Carlo c. Comisie*²⁶, Curtea a invalidat decizia Comisiei care prevedea o amendă pentru un producător de oțel din cauza depășii cotei de producție, pe motiv că a existat o practică anterioară cu caracter continuu a Comisiei în sens contrar. Producătorul și-a întemeiat așteptările pe respectiva practică anterioară a Comisiei, ce s-a desfășurat pe o perioadă de doi ani, dând naștere în mod legitim așteptărilor producătorului respectiv. Tot astfel a reținut instanța unională în cauza *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei c. D.G.R.F.P. Cluj Napoca*²⁷, în care a recunoscut practica organelor fiscale drept premisă a principiului încrederii legitime: „Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun ca o administrație fiscală să decidă ca serviciile de medicină veterinară să fie supuse taxei pe valoarea adăugată în împrejurări precum cele din litigiul principal, în condițiile în care această decizie se întemeiază pe norme clare, iar practica respectivei administrații nu a fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe la astfel de servicii, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere”.

Drept urmare, în temeiul jurisprudenței constante a Curții, orice conduită a autorităților fiscale, în sensul cel mai larg al acestei noțiuni, este aptă să dea naștere unor așteptări legitime. Astfel, fie că vorbim despre legile fiscale, despre actele executivului de punere în aplicare a acestora sau chiar despre actele administrative fiscale, conturate prin practica administrației și orice alte

²⁴ C.J.U.E, cauza C-537/22, *Global Ink Trade Kft*..., precit., par. 51.

²⁵ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality*..., op. cit., p. 54.

²⁶ C.J.C.E., cauza 344/85, *SpA Ferriere San Carlo c. Comisie*, Hotărârea din 12 noiembrie 1987, ECLI:EU:C:1987:486.

²⁷ C.J.U.E, cauza C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei c. Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*, Hotărârea din 9 iulie 2015, ECLI:EU:C:2015:452.

interpretări oficiale ce emană de la autoritățile fiscale, încrederea dobândită de contribuabilii vizați de aceste măsuri se consideră câștigată²⁸.

Totodată, caracterul legitim al încrederii este în strânsă legătură și cu buna-credință a contribuabililor/plătitorilor, astfel cum rezultă și din hotărârea pronunțată în cauza CJUE C-120/17 precitată. Buna-credință se referă la situațiile în care contribuabilul/plătitorul nu dă dovadă de un comportament speculant, fraudulos²⁹. Ca atare, neglijența sau reaua-credință a contribuabililor în necunoașterea normelor fiscale sau unor situații juridice sau faptice este de natură să înlăture protecția conferită acestora prin principiul analizat.

Nu în ultimul rând, principiul încrederii legitime ridică inevitabil problema punerii în echilibru a două interese contrare: interesele private ale particularilor (de a primi beneficiul promis de către administrație) și interesul public, mai larg (de a permite autorităților să se abată de la angajamentele și politicile acestora anterioare)³⁰. Drept urmare, dacă un particular susține că așteptările legitime i-au fost încălcate în mod nejustificat, instanța de judecată este cea care va analiza în ce măsură conduita administrației a fost proporțională față de obiectivul urmărit de către aceasta³¹. În cauza CNTA³², Avocatul General a reținut că „*atunci când interesul public o cere, fără îndoială că interesele particularilor vor cădea pe locul al doilea*”³³. Tot astfel, Curtea a reținut că, în ipoteza unor reglementări cu componentă economică, protecția încrederii legitime „*interzice instituțiilor comunitare să modifice această reglementare fără prevederea unor măsuri tranzitorii, în cazul în care nu există un interes public superior care să se opună adoptării unei asemenea măsuri*”³⁴.

Prin urmare, în raport de circumstanțele concrete, Curtea poate decide că interesul public prevalează asupra așteptărilor legitime, în aplicarea principiului punând în balanță cele două interese contrare, prin luarea în considerare a tuturor factorilor aferenți situației concrete³⁵.

²⁸ Pentru mai multe detalii din dreptul comparat privind sursa încrederii, a se vedea G. Weeks, „*What Can We Legitimately Expect from the State?*”, în M. Groves, G. Weeks, *Legitimate expectations in the common law world*, Bloomsbury Hart Publishing, Oxford, 2017; T. Wongkaew, *Protection of Legitimate Expectations in Investment Treaty Arbitration. A Theory of Detrimental Reliance*, Cambridge University Press, 2019.

²⁹ E. Koutoupa-Rengakos, *La notion de „Confiance Legitime”*, op. cit., p. 357.

³⁰ M. Elliot, „*Coughlan: Substantive Protection of Legitimate Expectations Revisited*”, în *Judicial Review*, vol. 5, nr. 1, 2000, p. 27.

³¹ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality...*, op. cit., p. 63.

³² C.J.C.E., cauza 74-74, *Comptoir national technique agricole (CNTA) SA c. Comisiei*, Hotărârea Curții din 14 mai 1975, ECLI:EU:C:1975:59.

³³ Textul original: “[w]hen the public interest so requires there can be no doubt that the interests of individuals, even if they form a group of some size, must take second place”.

³⁴ A se vedea C.J.C.E., cauza 112/77, *Töpfer & Co c. Comisiei*, Hotărârea din 3 mai 1978, ECLI:EU:C:1978:94; C.J.C.E., cauza C-381/97, *Belgocodex SA c. Belgiei*, Hotărârea din 3 decembrie 1998, ECLI:EU:C:1998:589.

³⁵ T. Tridimas, *The General Principles of EC Law*, Editura University Press, Oxford, 2000, p. 173.

În secțiunea următoare ne vom opri atenția asupra jurisprudenței instanțelor naționale, pentru a vedea cum se raportează acestea la jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia principiului încrederii legitime.

3. Principiul încrederii legitime în jurisprudența națională

Prezenta secțiune are ca obiect de studiu maniera în care a fost receptat principiul încrederii legitime de către instanțele naționale, prin analiza punctuală a unor situații în care acesta a fost invocat.

O primă decizie care va face obiectul analizei o reprezintă Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 34/2021 – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept³⁶. Întrucât sesizarea instanței supreme a fost respinsă ca inadmisibilă, motivat de faptul că *„Punctul de vedere al instanței de trimitere conține o analiză complexă și un examen real al cauzei, o argumentație clară, cu indicarea metodelor de interpretare utilizate, ceea ce reflectă un raționament logico-juridic asumat și solid al judecătorului, în cadrul căruia nu sunt identificate dificultăți în procesul de interpretare și aplicare a legii în circumstanțele de fapt ale cauzei deduse judecății”*, relevante sunt considerentele instanței de trimitere care a ridicat problema în fața Înaltei Curți de Casație și Justiție, pe care le vom prezenta în cele ce urmează.

Astfel, în litigiul principal, reclamantul a solicitat anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală emise de AJFP Vâlcea și a deciziei de soluționare a contestației administrative emise de DGRFP Craiova, acte prin care s-a reținut că acesta ar fi desfășurat o activitate având ca obiect tranzacționarea de monedă electronică (Bitcoin) fără declararea veniturilor realizate. În acest context, organele de inspecție fiscală au considerat că reclamantul datora impozit pe venit și CASS aferente veniturilor încasate din vânzările de criptomonedă în perioada ce a făcut obiectul verificărilor, încadrând aceste venituri în categoria celor din „alte surse”, astfel cum erau prevăzute de art. 61 și de art. 114 C. fisc., cu o cotă de impozitare de 16% (potrivit art. 115 C. fisc.)

Prin acțiunea formulată, reclamantul a solicitat anularea actelor administrative contestate, argumentând că veniturile obținute din tranzacționarea de monede virtuale nu erau reglementate de legislația fiscală în vigoare la momentul efectuării tranzacțiilor verificate, invocând un vid legislativ anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019 ce a modificat art. 114 C.fisc. Mai mult, în perioada în discuție (2015-2016), criptomonedele nici nu erau definite în legislație, astfel cum a rezultat din comunicatul oficial al Băncii Naționale a României și al Ministerului Finanțelor Publice din 11 martie 2015 referitor la schemele de monedă virtuală. Totodată, ca sursă a încrederii sale legitime au fost invocate și date oficiale comunicate pe site-ul oficial al ANAF la *„Sesiune de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015 cu privire la impozitul pe veniturile realizate din investiții*

³⁶ Decizia ÎCCJ nr. 34/2021 din 24.05.2021.

de persoanele fizice”. Pe cale de consecință, reclamantul a invocat principiul așteptărilor legitime și a solicitat anularea actelor contestate.

Prima instanță (Tribunalul Vâlcea) a admis acțiunea și a anulat actele contestate, motivând că *„Nu a fost identificată o practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară din perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care să rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru contribuabil cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să își fi putut orienta deciziile de investiții”*.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs organul fiscal, care a apreciat că, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019 prin care s-a introdus o nouă literă la art. 114 C.fisc., litera m) (care a nominalizat expres în categoria veniturilor din alte surse și *„veniturile din transferul de monedă virtuală”*), erau incidente prevederile de drept comun în materia impozitului pe venit, și anume, cele referitoare la *„venituri din alte surse”*. Drept urmare, tranzacțiile cu criptomonedă se încadrau, potrivit organului fiscal, în această categorie și anterior modificării art. 114 C.fisc., fiind imposibile.

Curtea de Apel investită să soluționeze recursul a înțeles să suspende soluționarea cauzei și să sesizeze Înalta Curte de Casație și Justiție, în vederea dezlegării chestiunii de drept referitoare la impozitarea veniturilor din criptomonedă în acea perioadă.

În punctul de vedere formulat, instanța de trimitere a reținut că nu s-a încălcat încrederea legitimă a contribuabilului, întrucât *„în cauză, nu există suficiente elemente care să conducă la concluzia unei încrederi legitime a contribuabilului în caracterul neimpozabil al veniturilor obținute de el din tranzacționarea criptomonedelor”*, fără a aduce vreun argument în acest sens. Mai mult, aceasta a reținut că reclamantul avea la îndemână soluția fiscală individuală anticipată în ipoteza în care avea nelămuriri cu privire la impozitarea tranzacțiilor cu criptomonedă: *„pentru a evita incertitudinea juridică, art. 52 alin. (1) din Codul de procedură fiscală din 2015 a pus la îndemâna contribuabililor soluția fiscală anticipată (...) Or, în măsura în care legiuitorul a reglementat un astfel de instrument tocmai pentru a se evita situațiile de incertitudine în privința impozitării, este dificil de acceptat că, fără a se fi emis o soluție fiscală anticipată, punctul de vedere al organului fiscal exprimat în „sesiunea de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015” ar fi creat o încredere legitimă a contribuabilului în sensul soluției neimpozitării unui venit, cu atât mai mult cu cât acest punct de vedere analiza necesitatea reglementării în plan fiscal a acestei probleme și nu prevedea în niciun fel soluția neimpozitării”*.

În ceea ce privește această argumentare, ne exprimăm dezacordul față de considerentele anterior prezentate, având în vedere o serie de motive. În primul rând, posibilitatea de a apela la mecanismul soluției fiscale individuale anticipate reprezintă o facultate a contribuabilului, iar nu o obligație pentru acesta. Mai mult decât atât, această variantă presupune și anumite costuri suplimentare în sarcina

contribuabililor, întrucât emiterea actului administrativ fiscal solicitat este condiționată de achitarea unei taxe în acest sens³⁷.

Or, din punctul nostru de vedere, protejarea așteptărilor legitime nu poate fi condiționată de exercitarea unui mecanism prevăzut de legiuitor cu titlu opțional pentru contribuabil, ce presupune și costuri suplimentare în sarcina acestuia, în condițiile în care exigențele unionale și constituționale presupun ca legislația fiscală să fie clară și accesibilă oricărui destinatar al normei juridice. Considerăm că încrederea contribuabilului dobândită în mod legitim în baza legislației și practicii anterioare a autorităților fiscale nu este protejată în mod real dacă acesta este obligat să apeleze la un mecanism ce presupune stabilirea sarcinii fiscale datorate printr-un act administrativ fiscal, cu achitarea unor taxe în acest sens.

Principiul certitudinii impunerii și cel al încrederii legitime presupun ca normele să fie elaborate cu suficientă claritate și precizie, astfel încât orice contribuabil/plătitor să cunoască sarcina fiscală datorată. În aceste condiții, apreciem că în speța prezentată a fost încălcat principiul încrederii legitime, argumentele prezentate de instanța de trimitere nefiind suficient de convingătoare pentru a înlătura de la aplicare acest principiu.

Ulterior dezlegării date de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 34/24.05.2021, instanța de trimitere (Curtea de Apel Pitești) a admis recursul formulat, cu următoarea motivare: *„în cauza de față principiul certitudinii impunerii nu se opune considerării ca impozabile, chiar anterior Legii 30/2019, a veniturilor obținute din activitatea de tranzacționare a Bitcoin, potrivit normelor generale în vigoare, aplicabile în materia impozitului pe veniturile din alte surse. Împrejurarea că numai prin Legea 30/2019 legiuitorul a introdus o prevedere expresă în acest sens nu înseamnă că anterior exista o incertitudine în privința calificării acestor venituri ca fiind impozabile”*.

Cu referire la principiul încrederii legitime, instanța de trimitere care a soluționat recursul a reținut că *„În lumina aceleiași jurisprudențe, Curtea nu consideră un argument suficient de puternic pentru a susține teza reclamantului-intimat faptul nu s-a identificat nicio practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară, contemporane cu perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care să rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru reclamant cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să-și fi putut orienta deciziile investiționale”*.

Mai mult, instanța a reținut că *„poziția exprimată de ##### Națională a României în comunicatul din data de 11.03.2015, citat de reclamant în acțiunea sa, în*

³⁷ Art. 52 alin. (16) din Codul de procedură fiscală prevede că *„Emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate se supune unei taxe de emitere după cum urmează: a) de 5.000 euro, la cursul comunicat de Banca Națională a României pentru ziua efectuării plății, pentru contribuabilii mari și contribuabilii nerezidenți; b) de 3.000 euro, la cursul comunicat de Banca Națională a României pentru ziua efectuării plății, pentru celelalte categorii de contribuabili/plătitori”*.

care se menționează că moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută nu era susceptibilă de a consolida încrederea contribuabilului în caracterul neimpozabil al operațiunilor sale, dat fiind că autoritatea bancară nu avea competențe în materie de impozitare”.

Drept urmare, instanța admis recursul formulat, a casat hotărârea, dispunând trimiterea cauzei spre rejudecare instanței de fond. În rejudecare, instanța a respins acțiunea reclamantului, hotărâre ce a rămas definitivă prin respingerea recursului formulat împotriva acesteia³⁸.

Într-o altă speță aflată pe rolul Curții de Apel Alba Iulia³⁹, reclamantul a solicitat anularea unei decizii de impunere, invocând în acest sens încălcarea principiului încrederii legitime și practica CJUE obligatorie. Mai exact, reclamantul s-a prevalat de hotărârea pronunțată în cauza *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei c. D.G.R.F.P. Cluj Napoca*⁴⁰, prin care instanța unională a stabilit că „Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun ca o administrație fiscală să decidă ca serviciile de medicină veterinară să fie supuse taxei pe valoarea adăugată în împrejurări precum cele din litigiul principal, în condițiile în care această decizie se întemeiază pe norme clare, iar practica respectivei administrații nu a fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe la astfel de servicii, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere”.

Curtea de Apel a respins acțiunea, constatând că nu s-ar fi încălcat principiul încrederii legitime. Relevante sunt considerentele acestei instanțe, pe care le vom prezenta dintr-o perspectivă critică în cele ce urmează.

În primul rând, instanța a susținut că „reiese din dosarul prezentat Curții că practica administrativă a autorităților fiscale naționale în ceea ce privește supunerea medicilor veterinari la plata TVA-ului nu pare de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi întrunite în litigiul principal. În special, faptul că autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic serviciile de medicină veterinară plății TVA-ului în perioada vizată de situația de fapt din litigiul principal, dincolo de faptul că este contestat de guvernul român, nu poate fi suficient a priori, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de servicii, în condițiile în care, după cum s-a arătat mai sus, taxa menționată este de aplicare generală, iar serviciile de medicină veterinară fuseseră retrase din lista operațiunilor scutite începând de la 1 ianuarie 2007”.

Remarcăm că argumentul pe care îl invocă instanța națională este acela că practica administrației fiscale nu este aptă prin ea însăși să creeze așteptări legitime, ci doar în anumite împrejurări cu totul speciale (fără a preciza în ce ar

³⁸ Hotărârea nr. 153/08.02.2023 pronunțată de Curtea de Apel Pitești în dosarul nr. 1805/90/2019*.

³⁹ Curtea de Apel Alba Iulia, Secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 322 din 22.01.2018

⁴⁰ C.J.U.E, cauza C-144/14, *precit*.

consta aceste circumstanțe excepționale). Din punctul nostru de vedere, această optică este contrară aspectelor reținute de Curtea de Justiție în hotărârea precitată, care a consacrat expres aptitudinea practicii anterioare de a reprezenta izvor al așteptărilor legitime. Mai mult, instanța națională adaugă o condiție suplimentară celor statuate cu forță juridică obligatorie de către Curtea de Justiție, și anume, existența unor circumstanțe cu totul speciale în care practica ar putea reprezenta sursă a încrederii. O atare abordare apare contrară jurisprudenței obligatorii a instanței unionale, care se impune cu prioritate în temeiul supremației dreptului Uniunii Europene.

Mai mult, apreciem nepotrivit și argumentul suplimentar al instanței în sensul că nu are relevanță faptul că organele fiscale nu au supus TVA serviciile de medicină veterinară în practica anterioară a acestora, conduita organelor de inspecție nefiind suficientă să creeze o așteptare legitimă privind neaplicarea TVA acelor servicii, motivând că „*taxa menționată este de aplicare generală*”. Cu referire la acest argument, remarcăm că instanța reiterează că această practică sistematică a organelor fiscale nu este suficientă să contureze așteptări legitime, deși nu aduce nici de această dată vreun argument în acest sens.

Pe de altă parte, nu înțelegem de ce dacă taxa era (și este) de aplicare generală (aspect pe care nu îl contestăm), organele fiscale nu au procedat la impozitarea serviciilor medicale în consecință. O atare practică a organelor fiscale contribuie la aplicarea în mod arbitrar a dispozițiilor legale de către organele de inspecție, putând conduce la soluții diferite pentru contribuabili aflați în situații identice sau similare, la inechitate. Mai mult, ne întrebăm: nu reprezintă obligația administrației de a aplica uniform legislația fiscală, în scopul colectării sumelor la bugetul de stat?

În susținerea legalității actelor administrative fiscale emise, organul fiscal își invocă propria culpă (aceea de a nu fi colectat taxa în mod unitar) în susținerea legalității actelor administrative fiscale emise, ceea ce, din punctul nostru de vedere, reprezintă încălcarea principiului *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*. Așadar, considerăm că invocarea propriei culpe cu privire la necollectarea taxelor aferente serviciilor medicale în discuție nu poate fi un argument care să susțină neaplicarea principiului protecției încrederii legitime în situația dedusă judecății, motivarea instanței naționale fiind deficitară sub acest aspect.

Drept urmare, considerăm că în mod greșit instanța națională a înlăturat de la aplicare principiul încrederii legitime, nerealizând în mod real niciun examen al condițiilor ce se cer a fi îndeplinite pentru a constata incidența acestui principiu, astfel cum rezultă acestea din jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

4. Concluzii

În finalul acestui articol, reținem în primul rând faptul că principiul încrederii legitime este un principiu general de drept al Uniunii Europene, ce a fost consacrat pe cale jurisprudențială și integrat în ordinea juridică unională,

dobândind *rang constituțional*⁴¹. În aceste condiții, el se aplică în mod obligatoriu tuturor contribuabililor/plătitorilor vizați de măsuri ale administrației fiscale unionale, dar și ale celei naționale atunci când pune în aplicare dreptul Uniunii, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție prezentată.

Pe de altă parte, principiul încrederii legitime se bucură și de o recunoaștere constituțională prin intermediul jurisprudenței Curții Constituționale, care îl afirmă în mod constant. Sursa de inspirație a instanței constituționale a reprezentat-o dreptul Uniunii Europene, însă acesta a dobândit o recunoaștere expresă internă în temeiul art. 1 alin. (3) și (5) din Constituție (sub aspectul imperativului privind accesibilitatea și previzibilitatea legislației).

Nu în ultimul rând, într-o analiză sumară a jurisprudenței naționale în care s-a invocat acest principiu, putem remarca la acest stadiu jurisprudențial o reticență a instanțelor naționale în recunoașterea încălcării așteptărilor legitime ale contribuabililor. Astfel, spețele în care instanțele naționale constată că prin anumite acte/acțiuni ale autorităților fiscale s-a adus atingere încrederii legitime a particularilor sunt foarte rare.

Este adevărat că, în jurisprudența sa constantă, Curtea de Justiție afirmă că rămâne la latitudinea instanțelor naționale să analizeze dacă o anumită conduită a autorităților fiscale este sau nu susceptibilă să dea naștere unor așteptări legitime. Cu toate acestea, considerăm că instanțele naționale care sunt chemate să analizeze dacă așteptările contribuabililor au fost încălcate prin conduita administrației fiscale ar trebui să realizeze un examen complet al tuturor circumstanțelor situației deduse judecății, cu luarea în considerare a reperelor consacrate de Curtea de Justiție prin jurisprudența sa în materia principiului protecției încrederii legitime.

Astfel, hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene aduc în discuție în mod constant necesitatea respectării așteptărilor legitime ale particularilor dobândite prin conduita autorităților publice, rezultând o preocupare sporită a Curții față de respectarea acestui principiu general de drept atât de către instituțiile unionale, cât și în toate statele membre. Prin urmare, în lumina acestei ample jurisprudențe, considerăm că instanțele naționale ar trebui să dea dovadă de o mai mare deschidere în considerarea anumitor conduite ca aducând atingere încrederii legitime a contribuabililor, în conformitate cu aspectele deja statuate jurisprudențial de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, ce au caracter obligatoriu⁴².

Referințe

Barak-Erez D., „*The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests*”, în *European Public Law*, vol. 11, nr. 4, pp. 583-601.
 Bufan R. (coord.), *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016.

⁴¹ C.J.U.E, C-101/08, *Audiolux SA și alții împotriva Groupe Bruxelles Lambert SA (GBL) și alții, Bertelsmann AG și alții*, Hotărârea din 15 octombrie 2009, ECLI:EU:C:2009:626, par. 63.

⁴² P. Craig, G. de Burca, *Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență și doctrină*, ed. a VI-a, Editura Hamangiu, București, 2017, p. 536.

- Bufan R., Malherbe J., *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, București, 2018.
- Costea I.M., *Fiscalitate europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Craig P., de Burca G., *Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență și doctrină*, ed. a VI-a, Editura Hamangiu, București, 2017.
- Elliot M., *Coughlan: Substantive Protection of Legitimate Expectations Revisited*, în *Judicial Review*, vol. 5, nr. 1/2000, pp. 27-32, <https://doi.org/10.1080/10854681.2000.11427098>.
- Koutoupa-Rengakos E., *La notion de „Confiance Legitime” dans la jurisprudence des Tribunaux*, în *Revue Hellenique de Droit International*, vol. 51/1998, pp. 337-360.
- Pintilie C., *Principiul protecției încrederii legitime în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Curții Constituționale a României*, în *Revista Română de Drept European* nr. 1/2022, pp. 68-92.
- Schutze R., Tridimas T., *Oxford principles of European Union law. Vol. I. The European Union Legal Order*, Oxford University Press, Oxford, 2018.
- Tridimas T., *The General Principles of EC Law*, Editura University Press, Oxford, 2000.
- Thomas R., *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Hart Publishing, Oxford, 2000.
- Weeks G., *What Can We Legitimately Expect from the State?*, în M. Groves, G. Weeks, *Legitimate expectations in the common law world*, Bloomsbury Hart Publishing, Oxford, 2017.
- Wongkaew T., *Protection of Legitimate Expectations in Investment Treaty Arbitration. A Theory of Detrimental Reliance*, Cambridge University Press, 2019.
- Young A. L., *Stuck at a crossroad? Substantive legitimate expectations in English Law*, în *Cambridge Law Journal*, vol. 80/2021, pp. 179-207, <https://doi.org/10.1017/S000819732100057X>.