

colecția **monografii**

DANIELA CONSTANTIN-VOROVENCI

APLICAREA LEGII FISCALE ÎN TIMP

Cuprins

Lista de abrevieri.....	5
Cuvânt-înainte	9
CAPITOL INTRODUCȚIV.....	15
1. Contextualizarea cercetării	15
2. Actualitatea și importanța temei	16
3. Viziunea în planul demersului științific.....	17
3.1. Scopul și obiectivele metodologice	17
3.2. Valoarea aplicativă	18
4. Metodologia cercetării.....	18
5. Estimarea valorii informațiilor obținute prin intermediul cercetării.....	21
6. Analiza și interpretarea informațiilor	21
7. Structura lucrării și elaborarea concluziilor.....	22
PARTEA I. NERETROACTIVITATEA LEGII FISCALE ȘI MITUL VALORII SALE ABSOLUTE.....	23
CAPITOLUL 1. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND APLICAREA LEGII FISCALE ÎN TIMP	23
1.1. Evoluția în timp a legii fiscale. Geneza Codului fiscal	23
1.2. Timpul juridic în dreptul fiscal	28
1.3. Intrarea în vigoare și modificarea legii fiscale	32
1.4. Ieșirea din vigoare a legii fiscale	36
1.4.1. Încetarea actelor normative fiscale	36
1.4.2. Încetarea actelor normative fiscale infralegale.....	39
1.4.3. Încetarea actelor administrative individuale.....	40
1.5. Constituirea și stingerea situațiilor juridice	41
1.6. Suspendarea aplicării actelor normative cu caracter fiscal	43
1.6.1. Suspendarea actelor normative neconstituționale	44
1.6.2. Suspendarea actelor normative în cazuri excepționale	44
1.7. Premisele conflictului de legi fiscale în timp	48
CAPITOLUL 2. REGULI GENERALE DE SOLUȚIONARE A CONFLICTULUI INTERTEMPORAL ÎN DREPTUL FISCAL.....	50
2.1. Aspecte de ordin general.....	50
2.2. Neretroactivitatea legii fiscale în dreptul național	50

2.2.1. Justificarea principiului neretroactivității legii.....	51
2.2.2. Critică privind înserarea principiului neretroactivității în Constituția României.....	53
2.3. Efectul imediat al legii fiscale noi.....	64
2.3.1. Premisele principiului aplicării legii în timp.....	64
2.3.2. Aplicarea legii substanțiale fiscale noi.....	65
2.3.2.1. Excepții de la aplicarea imediată a legii fiscale noi.....	67
2.3.2.2. Lipsa îndelungată de acțiune a legiuitorului național.....	70
2.3.3. Aplicarea legii procedurale fiscale noi.....	72
CAPITOLUL 3. CONCEPTUL DE RETROACTIVITATE ÎN DREPTUL FISCAL	79
3.1. Considerații de ordin general.....	79
3.2. Determinarea noțiunii de retroactivitate în dreptul fiscal național.....	80
3.3. Specificități internaționale ale problematicii abordate.....	83
3.3.1. A priori linguistics: retroactiv vs. retrospectiv.....	84
3.3.2. Conceptul de retroactivitate în Franța.....	85
3.3.3. Retroactivitatea în Germania și soluțiile de compatibilitate.....	87
3.3.4. Conceptul de retroactivitate în Belgia.....	89
3.3.5. Conceptul de retroactivitate în Regatul Unit.....	91
3.4. Concluzii în legătură cu conceptul de retroactivitate din dreptul fiscal.....	93
CAPITOLUL 4. APLICAREA ÎN TIMP A HOTĂRÂRILOR CJUE ÎN MATERIE FISCALĂ	95
4.1. Considerații de ordin general.....	95
4.2. Apariția și evoluția în timp a limitării <i>ex tunc</i> a hotărârilor CJUE în materie fiscală.....	97
4.3. Criteriile care stau la baza limitării <i>ex tunc</i> a deciziilor CJUE.....	99
4.4. Câteva motive care stau la baza refuzului aplicării <i>ex nunc</i> a deciziilor CJUE.....	102
4.5. Efectele deciziilor CJUE asupra bugetelor statelor.....	104
CAPITOLUL 5. „DISPOZIȚIILE TRANZITORII” – INSTRUMENT SPECIAL DE SOLUȚIONARE A CONFLICTULUI INTERTEMPORAL	108
5.1. Prolegomene.....	108
5.2. Dispozițiile tranzitorii din Codul fiscal.....	109

5.2.1. Considerații de ordin general	109
5.2.2. Dispozițiile tranzitorii în materia impozitului pe profit	110
5.2.3. Dispozițiile tranzitorii în materia impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	113
5.2.4. Dispozițiile tranzitorii în materia impozitului pe venit	115
5.2.5. Dispozițiile tranzitorii în materia nerezidenților.....	117
5.2.6. Dispozițiile tranzitorii în materia contribuțiilor sociale.....	120
5.2.7. Concluzii în legătură cu dispozițiile tranzitorii în materia impozitelor directe	121
5.3. Dispozițiile tranzitorii din Codul de procedură fiscală	123
5.3.1. Considerații de ordin general	123
5.3.2. Situația actelor abrogate	123
5.3.3. Regimul aplicabil prescripțiilor închepute sub imperiul vechilor reglementări	126
5.3.4. Invocarea prescripției dreptului material fiscal.....	127
5.3.5. Concluzii în legătură cu dispozițiile tranzitorii din Codul de procedurală fiscală.....	129
CAPITOLUL 6. DISPOZIȚIILE TRANZITORII ÎN CONTEXTUL ADERĂRII ROMÂNIEI LA UE.....	131
6.1. Considerații introductive.....	131
6.2. Dispoziții tranzitorii în materia impozitelor directe în contextul aderării României la UE	132
6.2.1. Regimul filialelor	132
6.2.2. Regimul dobânzilor și redevențelor.....	134
6.3. Dispoziții tranzitorii în materia impozitelor indirecte în contextul aderării României la UE	135
6.3.1. Regimul accizelor	136
6.3.2. Regimul taxei pe valoare adăugată.....	137
6.3.3. Normele de acomodare.....	142
6.4. Concluzii în legătură cu dispozițiile tranzitorii în contextul aderării României la UE.....	148
CAPITOLUL 7. DISPOZIȚIILE TRANZITORII ÎN DREPTUL FISCAL DIN PERSPECTIVĂ ECONOMICĂ.....	150
7.1. Aspecte de ordin teoretic	150
7.2. Analiza economică a dispozițiilor tranzitorii	155
7.3. Dispozițiile tranzitorii în materie fiscală: remediul de atenueare sau întârzierea reformei?.....	159

CAPITOLUL 8. CONCEPTUALIZAREA POLITICĂ A PROBLEMELOR DE TRANZIȚIE.....	161
8.1. Considerații teoretice privind politica de tranziție.....	161
8.2. Asanarea dispozițiilor tranzitorii în contextul împlinirii termenelor extinctive	163

PARTEA A II-A. PRINCIPIILE SECURITĂȚII JURIDICE ȘI PROTECȚIEI ÎNCREDERII LEGITIME ȘI APLICAREA ÎN TIMP A LEGII FISCALE	165
---	------------

CAPITOLUL 1. SECURITATEA JURIDICĂ – PRINCIPIU FUNDAMENTAL AL DREPTULUI FISCAL	166
1.1. Geneza și evoluția în timp a principiului securității juridice	166
1.1.1. Considerații introductive	166
1.1.2. Securitatea juridică în dreptul național.....	168
1.1.3. Securitatea juridică în dreptul unional	169
1.2. Conceptul de „securitate juridică”	172
1.3. Importanța principiului securității juridice în dreptul fiscal.....	174

CAPITOLUL 2. CONȚINUTUL PRINCIPIULUI SECURITĂȚII JURIDICE	176
2.1. Considerații introductive.....	176
2.2. Clasificarea principiului securității juridice	176
2.3. Exigențele principiului securității juridice	178
2.3.1. Accesibilitatea și previzibilitatea legii fiscale	179
2.3.1.1. Publicitatea normei fiscale.....	180
2.3.1.2. Precizia și claritatea normelor fiscale.....	188
2.3.1.3. Previzibilitatea normei juridice.....	189
2.3.1.4. Înțelegerea actelor normative de către beneficiarii normei.....	199
2.3.1.5. Concluzii în legătură cu accesibilitatea și previzibilitatea legii fiscale	203
2.3.2. Dreptul la interpretarea unitară a legii, inclusiv la nivelul organelor fiscale.....	205

CAPITOLUL 3. DOMENIUL DE APLICARE AL SECURITĂȚII JURIDICE	215
3.1. Considerații introductive.....	215
3.2. Viziunea CJUE asupra principiului securității juridice	215
3.3. Limitările principiului securității juridice.....	222

3.4. Protecția efectivă a drepturilor conferită de ordinea juridică a Uniunii.....	229
3.4.1. Considerații de ordin procedural.....	229
3.4.2. Protecția efectivă a drepturilor în fața organului administrativ fiscal	232
3.4.3. Excepția de la autoritatea de lucru judecat în cazul deciziilor judecătorești.....	234
3.5. Securitatea juridică vs. caracterul executoriu <i>ope legis</i> al titlului de creanță	236
3.6. Concluzii în legătură cu principiul securității juridice în dreptul fiscal.....	240
CAPITOLUL 4. CONCEPTUL, APARIȚIA ȘI EVOLUȚIA PRINCIPIULUI ÎNCREDERII LEGITIME	242
4.1. Considerații introductive.....	242
4.2. Conceptul și individualitatea principiului protecției încrederii legitime.....	243
4.3. Principiul protecției încrederii legitime în dreptul fiscal.....	245
4.3.1. Apariția și evoluția în timp a principiului protecției încrederii legitime la nivelul UE.....	245
4.3.2. Mecanismul de aplicare al principiului protecției încrederii legitime în dreptul unional	247
4.3.3. Apariția și evoluția principiului protecției încrederii legitime în dreptul comparat.....	252
4.4. Concluzii cu privire la conceptul, apariția și evoluția principiului încrederii legitime	261
CAPITOLUL 5. PRINCIPIUL PROTECȚIEI ÎNCREDERII LEGITIME ÎN DREPTUL FISCAL NAȚIONAL	264
5.1. Considerații introductive.....	264
5.2. Receptarea principiului încrederii legitime în dreptul fiscal	264
5.3. Domeniul de aplicare al principiului protecției încrederii legitime.....	266
5.4. Protecția așteptărilor legitime vizavi de puterea executivă	272
5.4.1. Critică asupra reglementării sumare a instituției revocării în dreptul fiscal	272
5.4.2. Limitele prerogativei de revocare a actelor individuale fiscale nelegale.....	273
5.4.3. Condițiile revocării actelor individuale fiscale nelegale	275

5.4.4. Mecanismul de aplicare al principiului protecției încrederii legitime în dreptul național.....	278
5.5. Protecția așteptărilor legitime vizavi de puterea legislativă.....	279
5.5.1. Ilustrarea instabilității în dreptul fiscal național.....	279
5.5.2. Gradul de predictibilitate necesar respectării încrederii legitime.....	286
5.4.3. Conduita autorităților publice vs. principiul protecției încrederii legitime.....	287
5.6. Concluzii în legătură cu principiul protecției încrederii legitime în dreptul fiscal.....	292
CAPITOLUL 6. OPOZABILITATEA DOCTRINEI ADMINISTRATIVE.....	294
6.1. Considerații introductive.....	294
6.2. Opiniile fiscale prealabile.....	295
6.3. Soluția fiscală individuală anticipată (SFIA).....	300
6.4. Acordul de preț în avans (APA).....	308
CAPITOLUL 7. SITUAȚII PARTICULARE PRIVIND EXTENSIA SECURITĂȚII JURIDICE ȘI ÎNCREDERII LEGITIME. DE LA DISPOZIȚII TRANZITORII LA MATERIA IMPOZITĂRII DIRECTE.....	313
7.1. Aspecte de ordin general.....	313
7.2. Legislația fiscală UE și națională cu efect retroactiv formal.....	313
7.3. Legislația UE și națională care nu permite retroactivitatea.....	315
7.4. Legitimitatea dispozițiilor tranzitorii în contextul principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.....	320
7.5. Incidența securității juridice și încrederii legitime în sfera impozitării directe.....	322
PARTEA A III-A. PROBLEME DE APLICARE ÎN TIMP A LEGILOR FISCALE TEMPORARE.....	326
CAPITOLUL 1. LEGILE TEMPORARE ÎN DREPTUL FISCAL.....	326
1.1. Considerații de ordin general.....	326
1.2. Legile bugetare.....	327
1.2.1. Considerații de ordin teoretic.....	327
1.2.2. Conținutul legilor bugetare.....	329
1.3. Legile de abilitare.....	331
1.3.1. Prezentarea teoretică a legilor de abilitare.....	331

1.3.2. Ordonanțele simple vs. Ordonanțele de urgență în dreptul fiscal	333
1.4. Legile de amnistie vs. legile de înlesnire	343
1.4.1. Considerații de ordin teoretic.....	343
1.4.2. Legile de amnistie fiscală în România	345
1.4.3. Experiența internațională în aplicarea legilor de amnistie fiscală	355
1.4.4. Scurte concluzii în legătură cu legile de amnistie	358
CAPITOLUL 2. LEGI TEMPORARE ADOPTATE CU SCOPUL DE A RESTABILII LEGALITATEA.....	360
2.1. Considerații de ordin general.....	360
2.2. Probleme practice generate de practica inconsecventă a administrației financiare.....	360
2.2.1. Situația indemnizațiilor cuvenite muncitorilor români detașați în alte state membre.....	360
2.2.2. Situația dezvoltatorilor imobiliari – persoane fizice	363
2.2.3. Situația contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane care beneficiau de asigurare în sistemul de asigurări sociale de sănătate.	369
2.2.4. Situația indemnizațiilor cuvenite muncitorilor români detașați în alte state membre, apărută ulterior adoptării Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.....	370
2.3. Consecințele negative generate de practica inconsecventă a administrației financiare.....	372
CAPITOLUL 3. PROBLEME PRACTICE ÎN CONTEXTUL ACTELOR NORMATIVE CU DURATĂ LIMITATĂ ÎN TIMP.....	374
CONCLUZII ȘI PROPUNERI.....	382
BIBLIOGRAFIE	387

DANIELA CONSTANTIN-VOROVENCI

**APLICAREA LEGII FISCALE
ÎN TIMP**

Universul Juridic

București

- 2024 -

Capitol introductiv

1. Contextualizarea cercetării

Dreptul fiscal, atât la nivel național, cât și la cel european, a urmat o succesiune de etape prin care s-a perfecționat și s-a adaptat noilor condiții socio-economice, toate acestea impunând adoptarea, completarea și modificarea legislației aferente în materie. În practică, această dinamică a condus uneori la pierderea drepturilor și/sau și situațiilor legitim dobândite, situație incompatibilă cu nevoia de stabilitate și cu sentimentul de echitate socială.

Analizând acest subiect, doctrina de drept civil¹ a sesizat că legiuitorul, fără să țină seama de principiile de filozofie politică și juridică, „*îmbrăcând haina de judecător și aruncându-se în arenă tranșând disputele dintre părți, modificând drepturile și obligațiile lor trecute sau viitoare*”, a devenit din „*supraarbitru*» sau, mai exact din «*organizator*» al jocului, cel mai teribil jucător, râvnit de unii, detestat de alții”.

În acest context, s-a născut și materia conflictului de legi în timp care a fascinat dintotdeauna pe doctrinari, dreptul intertemporal devenind unul dintre domeniile de maximă importanță cu care toate sistemele de drept se confruntă și ale căror efecte negative caută să le reducă cât mai mult.

Este cunoscut că normele de drept tranzitoriu, în general, sunt un *ius supra iura*, fiind soluționate, uneori chiar în legea supremă [i.e. art. 15 alin. (2) din Constituția României]; mai departe, dacă analizăm dreptul pozitiv, observăm că prevederile legale sunt unele sumare, de aceea nu trebuie să ometem că, în completarea acestora, se adaugă și principiile de drept cristalizate și dezvoltate pe cale pretoriană, unele dintre acestea însușite de legiuitor.

Raportat la dreptul fiscal, conținutul acestei cercetări științifice urmărește să demonstreze că, deși la nivel normativ putem să identificăm instrumente necesare protecției drepturilor fundamentale ce derivă din succesiunea legii fiscale în timp, în practică, legiuitorul național, sub pretextul „binelui public”, în cele mai multe cazuri, nu ține seama de acestea.

De asemenea, este de notorietate că la nivelul administrației fiscale majoritatea inspectorilor fiscali nu au o perspectivă asupra ordinii juridice, în general, în opera de calificare a unei situații juridice fiind ghidați de instrucțiuni, puncte de vedere și/sau ordine ale Președintelui ANAF, dispoziții cu caracter pur tehnic, care la rândul lor, de cele mai multe ori, sunt subiective și urmăresc,

¹ M. Nicolae, *Contribuții la studiul conflictului de legi în timp în materie civilă (în lumina Noului Cod civil)*, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 9.

în esență, doar colectarea unor sume către bugetul de stat. Or, această stare de fapt atrage după sine, necesitatea de a identifica anumite remedii care să ajute la restabilirea unui echilibru între părțile raportului juridic fiscal.

O altă problematică identificată are în vedere însuși conceptul de retroactivitate în dreptul fiscal, care atrage după sine și necesitatea de a stabili un criteriu specific de delimitare a trecutului de prezent a legii fiscale, adaptat noilor realități juridice și aceasta întrucât practica ne-a dovedit fie că legiuitorul nu respectă întotdeauna principiul neretroactivității, fie că există anumite situații care impun adoptarea unor măsuri cu caracter retroactiv.

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

În mediul academic se discută din ce în ce mai mult despre importanța principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime în dreptul fiscal, însă, în doctrina românească, am identificat puține lucrări care să abordeze acest subiect.

Pornind de la rezultatele identificate, în cadrul cercetării științifice, ne dorim să răspundem la întrebări legate de geneza, conținutul, limitele, standardele și rigorile pe care principiile le solicită și aceasta deoarece suntem de părere că aceste reguli înțelese și aplicate corect sunt apte să lămurească și să ofere soluții problemelor ce se nasc în legătură cu aplicare legii fiscale în timp.

Nu în ultimul rând, o problematică identificată în practică este legată de legile temporare, în contextul în care dreptul fiscal național cunoaște o creștere semnificativă a acestor categorii de acte normative, aport ce atrage după sine și probleme de aplicare în timp a acestora. Raportat la tema noastră de cercetare, principala întrebare la care încercăm să găsim un răspuns este dacă legile temporare fac parte din dreptul tranzitoriu sau dacă acestea reprezintă o specie de acte normative distinctă.

2. Actualitatea și importanța temei

Tema propusă nu este în sine originală, deoarece subiectul a fost și este încă pus în discuție în mediul academic și/sau doctrinar, în special în contextul modificărilor succesive ale legislației fiscale. Deși apreciem aporturile cercetărilor doctrinei juridice-fiscale privind dreptul tranzitoriu, considerăm că problema ce vizează aplicarea în timp a legii fiscale este și va mai rămâne un domeniu important de cercetare.

Elementele de noutate ale temei de cercetare – **probleme ale aplicării legii fiscale în timp** – rezidă din abordarea și explicarea, dintr-o perspectivă diferită, a conceptului „timpul juridic în dreptul fiscal”. Lucrarea prezintă un inventar al instrumentelor juridice, instituțiilor, mecanismelor și acțiunilor aplicabile dreptului fiscal tranzitoriu, analiza acestora constituind un demers important și util pentru lumea juridică, datorită locului pe care acestea îl ocupă în ordinea juridică națională și/sau unională. În plus, cercetarea jurisprudenței CJUE în vederea analizării principiilor aplicabile dreptului tranzitoriu reprezintă un element de noutate în abordarea temei de cercetare.

Importanța realizării unei analize riguroase în legătură cu aplicarea legii fiscale în timp se naște din imperativul promovării unor soluții de practică unitară și coerentă și aceasta întrucât regulile de aplicare ale normelor de drept fiscal în contextul integrării României în UE capătă noi dimensiuni și conotații, mai ales în ceea ce privește aplicarea în timp a acestora.

3. Viziunea în planul demersului științific

○ 3.1. Scopul și obiectivele metodologice

Scopul urmărit este acela de a pune în evidență concursul de principii din dreptul intertemporal care invită organul fiscal spre o reflecție asupra raționamentului acestuia față de situațiile juridice. Anume, pornind de la normele juridice, să stabilim care sunt cele mai importante repere pe care trebuie să le aibă în vedere organul fiscal atunci când acesta este chemat să aprecieze și să califice o situație juridică. În acest sens, ne-am propus următoarele obiective:

- Analizarea conceptului de retroactivitate în dreptul fiscal național și în dreptul comparat, studiu ce ne oferă posibilitatea să observăm noile tendințe în legătură cu acest fenomen; pe parcursul prezentei lucrări vom răspunde și la unele dintre întrebările de cercetare adiacente care s-au născut în legătură cu aplicarea în timp a legii fiscale, inclusiv la identificarea unui criteriu de delimitare a trecutului de prezent a legii fiscale;

- Cercetarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime în dreptul fiscal; analiza acestor principii implică fina observare a doctrinei și a jurisprudenței, cu accent pe acele situații juridice protejate de judecătorul unional, studiu ce ne va permite să conturăm direcțiile esențiale pentru garantarea drepturilor, libertăților și așteptărilor legitime ale contribuabililor;

- Pentru a contura o imagine de ansamblu asupra problematicii în legătură cu aplicarea în timp a legii fiscale, vom analiza și legile temporare, punând