

Ref: proiect de Ordonanță de urgență a Guvernului pentru modificarea alineatului (4) al art. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Stimate Domnule Ministru,

Urmare transmiterii proiectului de act normativ în original prin adresa MF nr. 742529/20.09.2023, vă restituim, alăturat, originalul proiectului mai sus menționat, avizat favorabil, cu următoarele observații și propuneri:

**A. Observații privind Nota de fundamentare, necesitatea respectării unor proceduri:**

1. Nota de fundamentarea trebuie să conțină justificarea măsurilor preconizate în proiect, sens în care semnalăm că absența motivării acestora nu respectă cerințele impuse de art. 31 din Legea 24/2000<sup>1</sup>. Din analiza mențiunilor din cuprinsul Secțiunii a 2-a pct. 1, se poate observa faptul că acestea nu fac altceva decât să expună soluțiile preconizate, fără a exista însă o justificare a soluțiilor normative din cuprinsul proiectului de OUG, inclusiv din perspectiva insuficiențelor și neconcordanțelor reglementărilor în vigoare. Astfel, în Nota de fundamentare se menționează că sunt necesare măsuri care au ca obiectiv general consolidarea fiscal-bugetară a României prin administrarea eficientă a veniturilor publice. Se mai arată la Secțiune a 2-a pct. 2 că "în situații extraordinare de deficit bugetar în care se impune luarea unor măsuri urgente de consolidare fiscal-bugetară în interesul public și strategic al României, pentru asigurarea sustenabilității finanțelor publice, gestionarea fondurilor europene, pentru a evita riscul de suspendare a fondurilor alocate prin PNRR și Politica de Coeziune, cât și pentru finanțarea deficitului bugetar, este necesară flexibilizarea condițiilor din Codul fiscal care restricționează posibilitatea introducerii de impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, majorarea celor existente, eliminării sau reducerii facilităților existente, a căror intrare în vigoare să fie prevăzută la termene mai scurte de 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României". Or, modificarea dispozițiilor legale privind flexibilizarea condițiilor de intrare în vigoare a actelor normative în materie fiscală, ar trebui să aibă în vedere respectarea principiilor constituționale. Prin urmare, apreciem că se impune completarea instrumentului de motivare și justificare cu motivări suplimentare care să fie în concordanță cu prevederile constituționale.

De altfel, nici Preambulul ordonanței nu este în măsură să justifice motivarea reglementării conform art. 43 alin. 1 și 3 din Legea nr. 24/2000 conform căruia: (1) Preambulul enunță, în

<sup>1</sup> Prin DCC nr. 139/2019 - a se vedea paragraful 79 - instanța de contencios constituțional a statuat de maniera următoare: „explicarea clară a soluțiilor legislative propuse și a efectelor preconizate este cu atât mai necesară, din perspectiva principiului legalității invocat, în condițiile în care obiectul inițiativei legislative în această cauză apare ca fiind pronunțat tehnic, de strictă specialitate, cu efecte pe un segment sensibil al economiei de piață, și anume cel financiar-bancar”, considerente care sunt aplicabile și în raport de prezentul proiect de OUG care are, de asemenea, un pronunțat caracter tehnic.



sinteză, scopul și, după caz, motivarea reglementării. El nu poate cuprinde nici directive, nici reguli de interpretare. Preambulul precedă formula introductivă. (3) La ordonanțele de urgență preambulul este obligatoriu și cuprinde prezentarea elementelor de fapt și de drept ale situației extraordinare ce impune recurgerea la această cale de reglementare.

2. La Secțiunea a 7-a din Nota de fundamentare este necesar să se justifice îndeplinirea procedurii transparenței decizionale în conformitate cu prevederile din Legea nr. 52/2003.

## **B. Observații privind conținutul proiectului:**

### **I. Observații de neconstituționalitate:**

1. În ceea ce privește condițiile extrinseci pentru adoptarea unei ordonanțe de urgență a Guvernului, art. 115 alin. (4) din Constituție precizează că este necesar a fi întrunite 3 condiții: situația extraordinară, urgența reglementării, motivarea urgenței reglementării. Astfel, în legătură cu aprecierea situației extraordinare care a determinat promovarea măsurilor pe calea delegării legislative prin ordonanță de urgență, subliniem că, în condițiile art. 115 alin. (4) din Constituția României, republicată, „Guvernul poate adopta ordonanțe de urgență numai în situații extraordinare a căror reglementare nu poate fi amânată, având obligația de a motiva urgența în cuprinsul acestora”.

Fără a contesta necesitatea adoptării măsurilor normative preconizate, precizăm că în raport cu prevederile art. 115 alin. (4) din Constituție și ale art. 43 alin. (3)<sup>2</sup> din Legea nr. 24/2000<sup>3</sup>, și ținând seama de jurisprudența Curții Constituționale în materie<sup>4</sup>, este necesar a fi prezentate, într-o manieră cuantificabilă, elementele de fapt și de drept ale situației extraordinare, care ar impune recurgerea la această cale de reglementare. De altfel, modificarea art. 4 alin. 4 din Codul fiscal ar putea fi realizată pe calea procedurii obișnuite de legiferare, din justificarea din Nota de fundamentare și din Preambul nefiind clară situația extraordinară care reclamă urgența de reglementare.

2. În ceea ce privește soluția legislativă de modificare a art. 4 alin. (4) din Codul fiscal în sensul adăugării unei noi excepții de la alin. (1) și (2)<sup>5</sup> care consfințesc la nivel infraconstituțional principiul predictibilității legislative în materie fiscală, respectiv modificările și/sau completările prin care se introduc impozite, taxe sau contribuții noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, în situații extraordinare de procedură de deficit bugetar excesiv constatate potrivit Tratatelor Uniunii Europene și a regulamentelor subsidiare agreeate la nivel european.

Având în vedere soluția legislativă propusă, apreciem că aceasta este contrară principiului legalității și principiului securității raporturilor juridice consacrate la nivel constituțional în art. 1 alin. (5) din Constituție, astfel cum a fost analizat în jurisprudența CCR. Astfel, prin

<sup>2</sup> „La ordonanțele de urgență preambulul este obligatoriu și cuprinde prezentarea elementelor de fapt și de drept ale situației extraordinare ce impune recurgerea la această cale de reglementare”.

<sup>3</sup> privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, cu modificările și completările ulterioare, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 260 din 21 aprilie 2010.

<sup>4</sup> ... relevante sunt Decizia nr. 255/2005, Decizia nr. 761/2014 sau Decizia nr. 859/2015.

<sup>5</sup> (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.

DCC nr. 900/2020 Curtea a reținut că art. 4 din Codul fiscal a instituit principiul predictibilității legislative în materie fiscală.

Curtea reține că, potrivit dispozițiilor art. 3 din Codul fiscal, care stabilesc principiile fiscalității în România, impozitele și taxele reglementate de cod se fundamentează, printre altele, pe principiul certitudinii impunerii, care presupune "elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv acestia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" [art. 3 lit. b)], și pe principiul predictibilității impunerii, care "asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii" [art. 3 lit. e)]. Cele două principii trasează în sarcina statului obligația de a elabora un sistem legal de impuneri care, pe de o parte, să respecte dreptul contribuabililor de a "urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine", astfel încât "să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale", și, pe de altă parte, care să asigure "stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii". Legiuitorul care a codificat legislația fiscală accentuează acest din urmă aspect, al predictibilității impunerii, instituind în sarcina legiuitorului ordinar, care intenționează să modifice cadrul fiscal referitor la impozite, taxe sau contribuții obligatorii, obligația ca noile reglementări în materie să intre în vigoare doar începând cu data de 1 ianuarie a anului următor, excepție făcând modificările și/sau completările care se adoptă prin ordonanțe ale Guvernului sau modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României, situații în care legiuitorul poate prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare a normelor fiscale [art. 4 alin. (3) și (4)]. Astfel, prevederile art. 4 din Codul fiscal instituie principiul predictibilității legislative în materie fiscală. Curtea observă că dispozițiile art. 4 din Codul fiscal reprezintă norme imperative care vizează intrarea în vigoare a actelor normative, aspect care ține de activitatea de legiferare, care, potrivit Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, se realizează cu respectarea principiilor generale de legiferare proprii sistemului dreptului românesc. Or, Curtea Constituțională a reținut în jurisprudența sa că, deși normele de tehnică legislativă nu au valoare constituțională, prin reglementarea acestora, legiuitorul a impus o serie de criterii obligatorii pentru adoptarea oricărui act normativ, a căror respectare este necesară pentru a asigura sistematizarea, unificarea și coordonarea legislației, precum și conținutul și forma juridică adecvate pentru fiecare act normativ. Astfel, respectarea acestor norme concură la asigurarea unei legislații ce respectă principiul securității raporturilor juridice, având claritatea și previzibilitatea necesare. Totodată, s-a reținut că trebuie avute în vedere și dispozițiile constituționale ale art. 142 alin. (1), potrivit cărora "Curtea Constituțională este garantul supremației Constituției", și cele ale art. 1 alin. (5) din Constituție, potrivit cărora, "în România, respectarea [...] legilor este obligatorie". Astfel, Curtea a constatat că reglementarea criticată prin nerespectarea normelor de tehnică legislativă determină apariția unor situații de incoerență și instabilitate, contrare principiului securității raporturilor juridice în componenta sa referitoare la claritatea și previzibilitatea legii.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> a se vedea în acest sens Decizia nr. 232 din 5 iulie 2001, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 727 din 15 noiembrie 2001, Decizia nr. 53 din 25 ianuarie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 90 din 3 februarie 2011, Decizia nr. 732 din 16 decembrie 2014,

Mai mult, în DCC nr. 845/2020 Curtea a reținut că este necesar ca principiul predictibilității și certitudinii normelor fiscale, care reprezintă o transpunere la nivel infraconstituțional a principiului legalității prevăzut de art. 1 alin. (5), să fie respectat de legiuitor, care este ținut să adopte o legislație previzibilă și coerentă în măsură să asigure stabilitatea raporturilor juridice existente în domeniul reglementat al distribuției și comercializării angro de produse energetice, domeniu prevăzut de Codul fiscal în partea cu privire la regimul accizelor armonizate.

În ceea ce privește dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituție, potrivit cărora "în România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie", Curtea, având în vedere dezvoltarea jurisprudențială cu privire la acest articol, constată că acesta cuprinde anumite exigențe ce țin de principiul legalității, de asigurarea interpretării unitare a legii, de calitatea legii (căreia i se subsumează claritatea, precizia, previzibilitatea și accesibilitatea legii), de principiul securității juridice care consacră securitatea juridică a persoanei și a raporturilor juridice, concept care se definește ca un complex de garanții de natură sau cu valențe constituționale inerente statului de drept, în considerarea căroră legiuitorul are obligația constituțională de a asigura atât o stabilitate firească dreptului, cât și valorificarea în condiții optime a drepturilor și a libertăților fundamentale.

Or, dacă în jurisprudența sa CCR a considerat neconstituționale derogările de la principiul previzibilității legislative în materie fiscală, în situația de față cu atât mai mult, modificarea art. 4 alin. 4 în sensul instituirii unei noi excepții de la principiul previzibilității legislative în materie fiscală este de natură să afecteze principiul constituțional al principiului legalității și al principiului securității juridice consacrat de art. 1 alin. (5) din legea fundamentală.

3. Cu privire la art. 2 din proiect conform căruia "prin derogare de la prevederile art. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile alin. (4) intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial a prezentei ordonanțe de urgență", apreciem că este contrar prevederilor art. 115 alin. 5 din Constituție conform căruia ordonanța de urgență intră în vigoare numai după depunerea sa spre dezbateră în procedura de urgență la camera competentă să fie sesizată și după publicarea ei în Monitorul Oficial al României.

## **II. Observații privind claritatea normelor, necorelări:**

1. Potrivit art. 3. alin. (1) din Legea nr. 24/2000: „Normele de tehnică legislativă sunt obligatorii la elaborarea proiectelor de lege de către Guvern și a propunerilor legislative aparținând deputaților, senatorilor sau cetățenilor, în cadrul exercitării dreptului la inițiativă legislativă, la elaborarea și adoptarea ordonanțelor și hotărârilor Guvernului, precum și la elaborarea și adoptarea actelor normative ale celorlalte autorități cu asemenea atribuții”, motiv pentru care este necesară revizuirea proiectului de act normativ în conformitate cu observațiile următoare:

---

publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 69 din 27 ianuarie 2015. sau Decizia nr. 30 din 27 ianuarie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 117 din 16 februarie 2016, Decizia nr. 214 din 9 aprilie 2019, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 435 din 3 iunie 2019).

## MINISTERUL JUSTIȚIEI

1. Cu privire la modificarea propusă la alin. 4 al art. 4 (art. 1 din proiect) este necesar să se circumstanțieze situațiile extraordinare de procedură de deficit bugetar excesiv la care se face referire în text, trimiterea generală la constatarea acestora potrivit tratatelor UE și regulamentelor subsidiare nefiind de natură să confere certitudine juridică normei juridice.

2. Cu privire la art. 2 având în vedere că textul instituie o derogare de la Codul fiscal, iar prezentul proiect de act normativ, conform titlului, are ca obiect modificarea art. 4 alin. 4 din Codul fiscal, apreciem că este necesară reformularea textului ca articol roman.

Precizăm faptul că răspunderea pentru elaborarea proiectului, inclusiv, pentru necesitatea și oportunitatea promovării acestuia, precum și pentru realitatea și corectitudinea datelor prezentate revine inițiatorului/co-inițiatorului, în calitate de autoritate publică de reglementare în domeniu, Ministerul Justiției avizând proiectul exclusiv din punct de vedere al constituționalității și legalității, precum și potrivit cerințelor normelor de tehnică legislativă, în condițiile legii.

Cu deosebită considerație,

Alina Ștefania GORGHIU,

ROMÂNIA