

**DESPRE UNELE CARENȚE ALE CODIFICĂRII:
LIPSA DE RIGOARE ȘI INCONSECVENȚA ÎN
UTILIZAREA TERMINOLOGIEI SPECIFICE.**
Exemplificări din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală

ANCA MIHAELA GEOROCEANU*

Résumé *La mauvaise utilisation de tout règlement dans sa spécialité est toujours négatif, parfois très graves - entraînant l'incompréhension de la signification ou le sens du texte juridique, d'autres fois seulement sérieux, conduisant à une certaine confusion.*

Pour éviter l'adoption ou la conservation de règles juridiques "imparfait", par la Loi nr.24/2000 concernant les règles techniques pour la rédaction des lois on a établi une série de règles générales qui doivent être pris en compte lors de la rédaction juridique.

Dans les dernières années (après l'entrée en vigueur de la loi nr. 24/2000) on a travaillé beaucoup et laborieux à une redéfinition de notre droit, ce qui est - sans doute - un esprit positif, alors que la loi générale doit être „en phase avec les temps”, avec les nouvelles relations sociales, économiques et politiques. Mais, dans les nouveaux codes récemment adoptés, sans exception, ont été souvent utilisé des phrases et des mots erronés, inappropriées qui impriment aux textes juridiques des effets d'impression que nous avons déjà mentionné.

Nous nous limiterons à quelques exemples, en prenant un regard critique sur certaines dispositions légales contenues dans le Code général des impôts et du Code de procédure fiscale.

* Lect. univ. dr., Facultatea de Drept Cluj-Napoca, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” București, email: mineaanca@yahoo.com. Lucrări publicate: *Determinarea obligațiilor fiscal ale societăților comerciale*, Editura Universul Juridic, București, anul 2011, ISBN 978-973-127-450-8; *Drept fiscal*, Editura Argonaut, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-109-201-0; *Drept fiscal*, ediție nouă, Editura Argonaut, Cluj-Napoca, 2012, ISBN 978-973-109-323-9; *Drept financiar*, Editura Argonaut, Cluj-Napoca, 2009, ISBN 978-973-109-173-0; *Dreptul finanțelor publice*, Editura Argonaut, Cluj-Napoca, anul 2005, ISBN 973-7710-37-1; (în colaborare), *Dreptul finanțelor publice*, Editura Accent, Cluj-Napoca, 2002, ISBN 973-85540-5-5.

Mots clés: *La signification ou le sens du texte juridique, fiscalité, obligations fiscales, impôt.*

1. Utilizarea incorectă sau altfel necorespunzătoare a termenilor de specialitate în cuprinsul oricărei reglementări are întotdeauna efecte negative, uneori foarte grave – determinând înțelegerea greșită a sensului ori înțelesului textului legal, alte ori doar grave, conducând la unele confuzii sau făcând textul insuficient de clar.

Pentru a se preveni, evita sau înlătura adoptarea ori menținerea în vigoare a unor norme juridice „imperfecte”, prin Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative s-au stabilit o serie de reguli cu caracter general de care trebuie să se țină seamă la redactarea textelor legale.

Astfel, în conformitate cu dispozițiile art. 8 din această lege:

- Prin modul de exprimare actul normativ trebuie să asigure dispozițiilor sale un caracter obligatoriu (alin. 2).
- Dispozițiile cuprinse în actul normativ pot fi, după caz, imperative, supletive, permissive, alternative, derogatorii, facultative, tranzitorii, temporare, de recomandare sau altele asemenea; aceste situații trebuie să rezulte expres din redactarea normelor (alin. 3).
- Textul legislativ trebuie să fie formulat clar, fluent și inteligibil, fără dificultăți sintactice și pasaje obscure sau echivoce¹. Nu se folosesc termeni cu încărcătură afectivă. Forma și estetica exprimării nu trebuie să prejudicieze stilul juridic, precizia și claritatea dispozițiilor (alin. 4).

Potrivit dispozițiilor art. 36 din aceeași lege se prevede că:

- Actele normative trebuie redactate într-un limbaj și stil juridic specific normativ, concis, sobru, clar și precis, care să excludă orice echivoc, cu respectarea strictă a regulilor gramaticale și de ortografie (alin. 1).
- Este interzisă folosirea neologismelor, dacă există un sinonim de largă răspândire în limba română. În cazurile în care se impune folosirea unor termeni și expresii străine, se va alătura, după caz, corespondentul lor în limba română (alin. 2).
- Termenii de specialitate pot fi utilizați numai dacă sunt consacrați în domeniul de activitate la care se referă reglementarea (alin. 3).
- Redactarea textelor se face prin folosirea cuvintelor în înțelesul lor curent din limba română modernă, cu evitarea regionalismelor.

¹ Despre interpretarea normei juridice a se vedea Corina Buzdugan, *Teoria generală a dreptului*, Editura Universul Juridic, București, 2011.

Redactarea este subordonată dezideratului înțelegerii cu ușurință a textului de către destinatarii acestuia (alin. 4).

În fine, prin dispozițiile art.37 alin.1, Legea nr. 24/2000 statuează că „În limbajul normativ aceleași noțiuni se exprimă numai prin aceiași termeni”.

Alături de reglementarea menționată mai sus, sunt de luat în seamă și prevederile Legii nr. 500/2004 care stabilește că „orice text scris sau vorbit în limba română, având caracter de interes public (...) trebuie să fie corect din punct de vedere al proprietății termenilor, precum și sub aspect gramatical, ortoepic și, după caz, sub aspectul punctuației și ortografic, conform normelor academice în vigoare” (art. 1).

2. În ultimii ani (de după intrarea în vigoare a Legii nr. 24/2000) s-a lucrat intens și laborios la recodificarea dreptului nostru, ceea ce constituie – indubitabil – un fapt pozitiv, întrucât cadrul juridic general trebuie să fie „în pas cu vremea”, adică să corespundă mereu noilor relații sociale, economice și politice. Dar – din motive pe care nu am răgazul acum să le inventariiez – în noile coduri, în toate fără excepție, s-au folosit adesea expresii și termeni nepotriviți, neadecvați care imprimă sau pot imprima textelor legale efectele pe care le-am menționat deja.

Ne vom limita la a exemplifica doar, aruncând o privire critică asupra unora dintre prevederile legale cuprinse în Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu precizarea că sugestiile și eventualele reproșuri care se desprind din prezentarea care urmează îl vizează exclusiv pe legiuitor, singurul responsabil pentru „isprăvile” legislative.

3. Astfel, atât în **Codul fiscal**, cât și în **Codul de procedură fiscală** se găsesc numeroase dispoziții legale care „susțin” titlul prezentei comunicări.

3.1. O primă observație, de ordin general, privește articolul 4 (purtând denumirea marginală „Modificarea și completarea Codului fiscal”) prin care se statuează că orice modificare și/sau completare a acestui ansamblu reglementator se poate face „numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de intrarea în vigoare a acesteia” și că „orice modificare sau completare (...) intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”.

Aceste dispoziții de principiu ale Codului fiscal nu au fost respectate aproape niciodată (ele fiind încălcate în mai mult de 90% din cazuri!), întrucât în majoritatea covârșitoare a situațiilor modificările

și/sau completările aduse au fost adoptate prin ordonanțe de urgență care au intrat în vigoare conform prevederilor Legii nr. 24/2000; este de menționat că uneori s-a precizat (prin actul normativ modificator și/sau completator) faptul că modificarea intempestivă intră în vigoare imediat, „prin derogare de la dispozițiile art. 4”.

Este, fără îndoială, foarte clar că prevederile art. 4 din Codul fiscal au fost instituite pentru asigurarea necesarei previzibilității/predictibilității care să asigure la rândul ei securitatea raporturilor juridice. În mod evident, însă, modificările intempestive au bulversat întotdeauna raporturile juridice, semănând neîncredere și incertitudine în rândul categoriilor de contribuabili vizați de noile norme juridice care au invadat spațiul în care se derulează raporturile sociale.

O altă consecință (cu repercusiuni negative) a modificărilor numeroase și frecvente aduse dispozițiilor Codului fiscal este instabilitatea cvasicontinuă a reglementării (asupra căreia nu discutăm acum pe fond) care determină menținerea într-un statut provizoriu a textelor legale (majoritatea acestora fiind numerotate cu indici), ceea ce îngreunează utilizarea corpus-ului legislativ.

Observațiile de mai sus sunt valabile și pentru Codul de procedură fiscală care conține prevederi similare referitoare la condițiile și limitele modificării și/sau completării dispozițiilor sale (art. 3).

3.2. În continuare vom prezenta câteva mostre de exprimare incorectă, inconsecventă, neelegantă ori confuză în reglementarea adoptată (care trebuie pusă – nu-i așa! – în aplicare într-o manieră unitară pe întreg teritoriul țării !).

3.2.1. Articolul 15 din Codul fiscal (care face parte din Titlul II – Impozitul pe profit, capitolul I – Dispoziții generale) reglementează scutirile de la plata impozitului pe profit (de care se pot bucura categoriile de contribuabili limitativ enumerați de textul legal amintit).

Potrivit dispozițiilor alin. 1 lit. g din acest articol, sunt scutite de la plata impozitului pe profit „instituțiile de învățământ particular acreditate, precum și cele autorizate, pentru veniturile utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit Legii învățământului (...)”. Dar instituțiile de învățământ (indiferent de felul și rangul lor) sunt – potrivit legii – instituții non-profit (adică persoane juridice care nu realizează profit!) și – în mod firesc – se ridică întrebarea: cum pot fi scutite de la plata impozitului pe profit subiecte de drept care nu realizează profit?

3.2.2. Articolul 125 din C. fisc. (cu denumirea marginală „Definiția taxei pe valoarea adăugată”) statuează că “**Taxa** pe valoarea adăugată este un **impozit indirect** datorat la bugetul statului (...)”.

Articolul 125¹ din C. fisc. (denumit „Semnificația unor termeni și expresii”) explică – prin alin.1, pct.8 – sintagma „cod de înregistrare **în scopuri de TVA**” ca fiind codul atribuit de către autoritățile competente persoanelor care au obligația să se înregistreze (...), iar articolul 153 din C. fisc. (denumit „Înregistrarea persoanelor impozabile **în scopuri de TVA**” precizează că este vorba despre **înregistrarea în scopuri de TVA** – la organul fiscal competent – a persoanelor care au sediul activităților economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere. În fapt, pe întreg cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal este folosită – invariabil – expresia nefericită redată mai sus („înregistrare **în scopuri de TVA**”). Cu siguranță, la originea acestei expresii stă o traducere neglijentă/incorrectă a sintagmei corespunzătoare din Noua Directivă TVA (Directiva 112/2006/CE), care – menținută în reglementare – este de natură a crea confuzii.

Apreciem că expresia „plătitor de TVA” sau „persoană înregistrată ca plătitor de TVA”, corect formulate în limba română, ar fi mult mai potrivite, așa cum – de altfel – legiuitorul folosește, în Titlul VII – referitor la accize, formula „plătitor de accize” pentru contribuabilul care datorează acest impozit indirect. Chiar dacă cele două impozite indirecte sunt supuse unor regimuri juridice diferite, reglementarea lor actuală din Codul nostru fiscal reprezintă – în fapt – transpunerea în legislația română a unor norme comunitare și, prin urmare, legiuitorul ar trebui să “traducă” textele Uniunii Europene conform unei aceleiași grile a exigenței.

3.2.3. Potrivit dispozițiilor art. 249 din C. fisc., „orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire, exceptând cazul în care (...) se prevede diferit” (alin. 1). Impozitul – denumit impozit pe clădiri – este datorat bugetului local al localității pe teritoriul căreia este situată construcția. Aceeași obligație fiscală, transferată de legiuitor pe seama concesionarului sau chiriașului unei clădiri proprietatea publică ori privată a statului sau a unei unități administrativ-teritoriale este numită, evident incorrect, **taxă pe clădiri**. Aceeași greșală (denumire incorrectă) este repetată în cadrul articolului 256 C. fisc., care reglementează (în același fel ca în cazul clădirilor) impozitul și **taxa pe teren**.

3.2.4. Capitolul IV din Titlul IX al Codului fiscal este exemplul cel mai ilustrativ pentru a demonstra inconsecvența legiuitorului în opera de legiferare. Capitolul menționat este intitulat „**Impozitul pe mijloacele de transport**”, iar textul art. 261 (primul din acest capitol) statuează prin alin. 1 că „orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport care trebuie înmatriculat în România datorează **o taxă anuală pentru mijlocul de transport**, cu excepția cazurilor în care în prezentul capitol se prevede altfel”, iar prin alin.2 că „**taxa prevăzută la alin. 1, denumită în continuare impozit pe mijloacele de transport**, se plătește la bugetul local (...)”... Și reglementarea continuă cu aceeași confuzie a termenilor utilizați în întregul capitol. Denumirea de taxă este corect utilizată, de pildă, în Capitolul următor (V) intitulat „Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor” sau în Capitolul VI denumit „Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate”.

3.2.5. „Impozitul pe spectacole” este corect denumit și reglementat prin Capitolul VII al Titlului IX din Codul fiscal, întrucât el este într-adevăr un impozit indirect: este încasat și vărsat la buget de către organizatorul de spectacole, dar este plătit și suportat de cel care beneficiază de spectacol (consumatorul final). În același timp, însă, „taxa hotelieră”, reglementată prin Capitolul VIII al aceluiași titlu din Codul fiscal este de fapt un impozit indirect, având același regim juridic ca și impozitul pe spectacole și – prin urmare – este incorectă denumirea utilizată: aceea de „taxă”.

3.3. Codul de procedură fiscală conține, de asemenea, o serie de prevederi legale alcătuite – pe alocuri – din/cu cuvinte sau expresii nepotrivite, neclare ori inexacte din punct de vedere terminologic, care sunt de natură să semene adesea confuzii.

3.3.1. Astfel, potrivit Dicționarului Explicativ al Limbii Române – DEX, prin **creanță** se înțelege dreptul creditorului de a cere debitorului executarea unei obligații sau dreptul pe care îl are creditorul asupra unei sume de bani ce i se datorează (evident, de către un debitor).

Corelativ, prin **obligație** – potrivit aceluiași dicționar – se înțelege o datorie, o sarcină obligatorie, un angajament care trebuie îndeplinit.

Apreciind ca exact sensul dat prin DEX, trebuie să reținem că **o creanță se realizează** de către creditor pe seama îndeplinirii obligației de către debitor, în vreme de **obligația se stinge** de îndată ce s-a îndeplinit prestația de către cel obligat (debitorul). În consecință, urmare îndeplinirii

prestației, stingerea obligației **se produce** sau – mai exact – **se constată**, în niciun caz însă **nu se realizează** (așa cum statuează art. 120¹ alin. (2) lit. a din Codul de procedură fiscală).

Conform Codului de procedură fiscală atât creanțele, cât și obligațiile se sting, legiuitorul nefăcând cuvenitele distincții între situații diferite. În principiu, **creanțele fiscale se realizează** prin plata efectuată în orice mod de către debitor: benevol, ca urmare a declanșării executării silite, prin compensare sau restituire. Numai atunci când creanța nu se poate realiza/încasa – datorită insolvabilității debitorului ori a lipsei de stăruință/neglijență a creditorului, când intervine prescripția – putem vorbi despre stingerea dreptului creditorului de a solicita debitorului să-și îndeplinească obligația.

Datoriile (obligațiile) se sting, așa cum corect – de această dată – statuează Codul de procedură fiscală prin art. 115 – intitulat „**Ordinea stingerii datoriilor**”.

3.3.2. Dispozițiile art. 219 (intitulat „Contravenții”) din Codul de procedură fiscală creează, de asemenea, confuzii, datorită neconcordanței între prevederile sale. Astfel, de pildă, potrivit alin. (1) lit. p, constituie contravenție fapta de „**reținere și nevărsare în totalitate**, de către plătitorii obligațiilor fiscale, a sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât, potrivit legii să fie considerate infracțiuni”, iar prin alin. (2) sunt stabilite limitele amenzilor aplicate în cazurile enumerate de la lit. a) la g), inclusiv pentru „obligațiile fiscale **sustrase de la plată**”. Or, diferența între „reținere și nevărsare” și, respectiv, „sustragere de la plată” face deosebirea între **contravenție** și **infracțiune**.

Prin urmare, nu pot fi tratate laolaltă (încadrate într-o aceeași categorie) fapte calificate de lege ca și contravenții, atâta timp cât unele dintre ele sunt (datorită modului de comitere și, deci, datorită pericolului social pe care îl prezintă) infracțiuni.

În fine, numeroasele modificări fluctuante aduse reglementărilor fiscale sunt de natură a genera – deopotrivă în rândul contribuabililor, dar și a organelor fiscale – neclarități și incertitudini în interpretarea și aplicarea legii, ceea ce este păgubos pentru toată lumea. Cu titlu de exemplu, învedereăm faptul că – din anul 2003, de la introducerea Codurilor (fiscal și de procedură fiscală) – noțiunea de „majorări” a fost înlocuită cu aceea de „dobânzi”, după care noțiunea de „dobânzi” a fost înlocuită cu aceea de „majorări”, după care – din nou – noțiunea de

„majorări” a fost înlocuită cu cea de „dobânzi”, fără ca vreodată să fie explicată necesitatea și utilitatea schimbării.

4. Concluzia care se desprinde (chiar și) din exemplele (puține) prezentate este – evident – aceea că, atunci când purcede la elaborarea actelor normative (și, mai ales, a codurilor), legiuitorul trebuie să respecte „codul regulilor de reglementare” care este foarte bine stabilit prin Legea nr. 24/2000. Numai astfel noile reglementări își vor putea dovedi eficacitatea și vor reprezenta nu doar o înnoire a legislației, ci o așezare pe baze mai solide și stabile a raporturilor sociale care se vor naște și derula în viitor, în contextul european și mondial tot mai frământat.