

**ABUZUL DE DREPT ÎN DREPTUL FISCAL**  
**pentru/ în/ și**  
**CONTEXTUL JURIDIC ROMÂNESC CONTEMPORAN**  
**– căutând repere în epistemologia juridică –**

– *SUMARUL TEZEI DOCTORALE* –

Conducător științific: Prof. Univ. Dr. RADU BUFAN

Doctorand: SEVER-ALEXANDRU SBÂRNĂ

**Cuvinte cheie:** abuz de drept (fiscal), teoria generală a dreptului (fiscal), latura obiectivă și latura subiectivă a abuzului de drept fiscal, art. 15 Codul de procedură fiscală, art. 11, art. 40<sup>4</sup> Codul fiscal, principiul general comunitar al interzicerii abuzului de drept, tiranie, anarhie, democrație, (in)stabilitate juridică fiscală

Am înțeles să structurăm prezentul sumar al tezei noastre de doctorat începând cu un (1.) rezumat și concluzii generale ale acesteia, vom continua prin a releva (2.) obstacolele întâlnite în realizarea cercetării și, mai apoi, vom încheia prin prezentarea a ceea ce considerăm a fi (3.) contribuțiile personale ale autorului.

## 1. REZUMATUL ȘI CONCLUZII GENERALE

Vom începe finalizarea prezentei lucrări cu cel mai voluminos subcapitol, acela în care vom rezuma și vom concluziona întregul demers pe care l-am parcurs pentru redactarea acesteia. În acest sens, vom oferi un (1.1.) rezumat al întregului conținut al lucrării noastre, redactând, totodată, câteva scurte (1.2.) concluzii generale.

### 1.1. Rezumatul lucrării noastre

În cele ce urmează, vom rezuma conținutul întregului nostru text, urmând structura acestuia, sens în care vom rezuma mai întâi (1.1.1.) capitolul introductiv și vom continua cu (1.1.2.) prima, (1.1.3.) a doua și (1.1.4.) a treia parte a lucrării, după cum urmează.

#### 1.1.1. Capitolul introductiv

În capitolul introductiv am urmărit să atingem două obiective principale, în primul rând, contextualizarea cercetării, prin identificarea origini și, în special, a problematicii acesteia, iar, în al doilea rând, particularizarea cercetării, prin identificarea fundamentelor acesteia și, în special, prin conturarea unei întrebări de cercetare care a urmat să ne orienteze parcursul întregii noastre cercetări.

Astfel, pe de o parte, în ceea ce privește **contextualizarea cercetării noastre**, am urmărit trei idei principale, prin care am identificat, contextualizat și, finalmente, am particularizat problematica cercetării noastre, după cum urmează.

În primul rând, am identificat problematica cercetării în cadrul căreia am încadrat demersul nostru de cercetare, anume acea formă de realizare a interesului contribuabilului care implică respectare literei însă încălcarea spiritului normei juridice fiscale, fenomen cunoscut sub denumirea de **abuzul de drept în dreptul fiscal**. Cu această ocazie am identificat două trăsături ale problematicii noastre, prima privind dificultatea ridicată a acesteia – spre deosebire de forma ilicitului fiscal a cărui incidență este atrasă de încălcarea literei normei juridice fiscale, încălcarea unui text *văzut*, incidența abuzului de drept fiscal este atrasă de încălcarea spiritului normei juridice fiscale, adică încălcarea unui text *nevăzut* –, secunda privind locul în cadrul teoriei generale a dreptului fiscal – domeniul interpretării și aplicării normei juridice fiscale –.

În al doilea rând, am contextualizat problematica cercetării identificată anterior în cadrul dreptului fiscal internațional prin identificarea importanței globale a acesteia. Astfel, după ce am făcut câteva precizări generale privind evoluția și statutul actual al dreptului fiscal, am arătat miza problematicii abordate, care nu este numai una financiară constând în diminuarea resurselor pe care statele le au la dispoziție – efectul imediat –, care ajung până la 160 miliarde de dolari anual doar în țările în curs de dezvoltare, ci aceasta are numeroase alte implicații care pornesc de la diminuarea posibilităților investițiilor publice și ajung, în final, până la imposibilitatea existenței unei democrații efective și ruptura contractului social. În acest cadru, am considerat potrivit să ne exprimăm opinia potrivit căreia în momentul de față nu ne mai par ca fiind deplasate anumite afirmații precum cele care consideră **abuzul de drept fiscal ca fiind „cea mai neagră pagină de istorie a economiei globale de după sclavie”**.

În al treilea rând, am particularizat problematica cercetării noastre la specificul contextului românesc contemporan, sens în care am identificat trei caracteristici care dau seama foarte bine despre fenomenul abuzului fiscal în acest cadru autohton, instabilitate, întârziere în cercetare

și spațiu de dezvoltare al României. Dintre toate acestea, ideea de instabilitate reprezintă o preocupare constantă a noastră, încă de la momentul începerii cercetării doctorale, idee pe care considerăm că am rezumat-o foarte bine astfel: **autoritatea fiscală** urmărind un scop perfect legitim, acela de a combate abuzul de drept fiscal al contribuabilului, căci în funcție de acesta depinde în cele din urmă dezvoltarea României, pe de o parte, însă neavând în primul rând un fundament teoretic științific la care să se raporteze, pe de altă parte, utilizează în mod frecvent mijloace greșite de combatere a abuzului de drept al contribuabilului său. Astfel, **administrația fiscală**, sub presiunea compensării deficitului fiscal, modifică nivelul *de facto* al presiunii fiscale, nivel care va fi diferit de cel legal; **legiuitorul fiscal** edictează norme anti-abuz, generale ori speciale, fără a-și da seama când încalcă standardele unui stat de drept, astfel cum sunt acestea consacrate în Constituția României, în CEDO și jurisprudența Curții de la Strasbourg, în tratatele Uniunii Europene, sancționând, spre exemplu, comportamentul contribuabilului său într-o măsură dincolo de ceea ce este strict necesar pentru combaterea abuzului de drept al acestuia; **judcătorul fiscal** – care în România judecă în același timp și cauze de drept comercial, succesiuni, obligații, și multe altele –, este în mod frecvent mult prea prins în mrejele tehnicității literei legii fiscale (care oricum este de o complexitate extrem de ridicată) și nu poate vedea dincolo de aceasta, adică în spiritul ei. Iar în cele din urmă, în aceste condiții, de la **contribuabilul de bună credință** – căci și pentru acesta înțelegem să întreprindem prezenta cercetare – care este în mod inevitabil prins în mijlocul acestor autorități fiscale debusolate, nu ne-am putea aștepta la altceva de la el decât să se dezică de contractul social românesc și să spună, pe bună dreptate, că „mi voi muta activitatea economică în altă jurisdicție fiscală”.

Pe de altă parte, în ceea ce privește **particularizarea cercetării noastre**, am încercat să conturăm trei fundamente principale ale cercetării noastre, fundamente care privesc domeniul de cercetare, viziunea și metodologia cercetării, după cum urmează.

În primul rând, în ceea ce privește domeniul cercetării, am considerat oportun să începem cu punerea în cuvinte a mai multor întrebări de cercetare, întrebări care le-am calificat ca fiind subsidiare, în scopul de a putea pune în cuvinte, mai apoi, întrebarea principală de cercetare, elementul care a reprezentat busola întregii noastre cercetări doctorale: care sunt, în general, cele mai importante norme anti-abuz aplicabile în sistemul juridic fiscal românesc care sunt apte să ofere un răspuns, să lămurească ori să indice o soluție problemelor din litigiile cu implicații fiscale referitoare la abuzul de drept al contribuabilului și, mai ales, care le este conținutul și cum ar trebui acestea interpretate și aplicate? În cele din urmă, am încheiat partea dedicată domeniului cercetării prin operarea unor delimitări necesare și utile, delimitări cu care, nădăjduim noi, am făcut predictibil și transparent demersul de cercetare ce a urmat.

În al doilea rând, în ceea ce privește viziunea cercetării noastre, am subsumat-o unor obiective metodologice, unui scop și unui deziderat. Astfel, prioritar în prezenta lucrare a fost atingerea unor obiective metodologice constând în lămurirea teoretică a conceptelor esențiale ale prezentei lucrări, „abuz de drept” și „abuz de drept fiscal”, dar și lămurirea unor concepte conexe, precum „fraudă fiscală” ori „evaziune fiscală”. A urmat, în mod firesc stabilirea scopului care a fost unul dublu pentru noi, pe de o parte, și în mod evident, acela de a oferi un răspuns la întrebarea de cercetare principală ce am formulat-o mai sus, dar, pe de altă parte, și acela de a fructifica rezultatul experienței noastre de cercetare pe care o vom fi acumulat, în redactarea unor propuneri de *lege ferenda*, atât pentru normele metodologice de aplicare ale

art. 11 alin. (1), în special, cât și pentru oferirea unor repere de redactare legislativă în materie, în general. Ultima parte a viziunii cercetării noastre este reprezentată de dezideratul ce ni l-am propus pentru această lucrare, adică ceea ce nădăjduim să se întâmple cu teza noastră odată intrată în agora academică și științifică românească. Pe de o parte, dorim să contribuim la conștientizarea necesității unor „fundamente ale dreptului fiscal”, iar, pe de altă parte, dorim să oferim instrumente utile în dialogul specific unei societăți democratice dintre contribuabil și fisc.

În al treilea rând, atât în virtutea unei tradiții a cercetării academice, cât și, mai ales, din dorința de a manifesta onestitate față de cititorii prezentei lucrări, am considerat necesar să relevăm și care sunt reperele metodologice pe care, mai mult ori mai puțin, în mod direct ori indirect, le-am utilizat și care au înrăurit conținutul cercetării noastre. Pe lângă metoda comparativă, devenită una *sine qua non* în cercetarea juridică contemporană, am utilizat și alte câteva metode, unele inerente, altele necesare, precum cea logică ori cea istorică. Am încheiat cu expunerea a ceea ce pentru noi a fost standardul axiologic al cercetării, anume acela că orice cercetare științifică, la modul general, inclusiv cea juridică deci, trebuie să aibă ca principal scop cunoașterea și mărturisirea adevărului. În argumentarea acestui din urmă reper metodologic, am făcut apel atât la poziții ale doctrinei juridice, prin vocea profesorului Gheorghe Mihai, pe de o parte, cât și la poziții ale doctrinei filosofiei, prin vocea lui Karl Popper.

Sumar, putem afirma că, capitolul introductiv subsumează încercarea noastră de a răspunde la patru întrebări esențiale: de ce? – întreaga primă parte a capitolului dedicată contextualizării cercetării –, ce? – primul punct din a doua parte a capitolului introductiv, cel dedicat domeniului cercetării –, în ce direcție? – al doilea punct din a doua parte a capitolului introductiv, cel dedicat viziunii cercetării –, cum? – al treilea punct din a doua parte a capitolului introductiv, cel dedicat metodologiei cercetării –.

### **1.1.2. Prima parte a lucrării – partea teoretică**

Prima parte a lucrării noastre reprezintă, în fapt, realizarea obiectivelor metodologice pe care le-am identificat și propus în capitolul introductiv, atât definirea conceptelor esențiale ale prezentei lucrări, „abuz de drept” și „abuz de drept fiscal”, dar și lămurirea unor concepte conexe, precum „fraudă fiscală” ori „evaziune fiscală”. Necesitatea realizării acestor obiective metodologice vine atât dintr-o dorință de a avea un minim de rigoare metodologică în prezentul demers de cercetare, fiind fideli îndemnului lui Aristotel, potrivit căruia înainte de orice trebuie să ne definim termenii cu care operăm, cât și din dorința de a avea, în limbaj, împreună cu cititorii prezentei lucrări un referențial comun cu un conținut cât mai precis delimitat.

În acest sens, am împărțit această primă parte a tezei noastre în trei capitole, dintre care în primul capitol am prezentat **(1.) conceptele esențiale**, astfel cum ni le-am asumat pe parcursul întregii prezente lucrări, pe de o parte, și, pe de altă parte, astfel cum am reușit să ni le lămurim în urma cercetării pe care am desfășurat-o în următoarele două capitole dedicate **(2.) abuzului de drept în teoria generală a dreptului**, cât și în **(3.) abuzului de drept fiscal în teoria generală a dreptului fiscal**, după cum urmează.

**Primul capitol din prima parte**, intitulat „a priori linguistics” constituie fructificarea cercetării minuțioase desfășurate în special în următorul capitol, cel dedicat teoriei generale a dreptului. Acest prim capitol este organizat în trei subcapitole, dedicate prezentării (1.1.) obstacolului confuziei terminologice cu care ne-am confruntat, (1.2.) maniera în care am depășit acest obstacol și (1.3.) soluția lingvistică propusă de autor, după cum urmează.

În primul rând, în ceea ce privește obstacolul confuziei terminologice, am arătat că această confuzie este prezentă atât la nivel politic și administrativ, cât și în domeniul cercetării, în doctrina de specialitate, fie ea românească sau internațională, precum și în jurisprudența din domeniu. Spre exemplu, însăși CJUE folosește termeni precum „evitare” ori „eludare”, „evaziune”, „fraudă” ori „abuz” într-o manieră aparent interșanjabilă. Din această cauză, am considerat relevante următoarele două „avertismente”, pe de o parte, acela că în cadrul aceleiași culturi juridice limbajul ce descrie fenomenul abuzului fiscal este instabil, iar, pe de altă parte, faptul că în cercetarea din domeniul abuzului fiscal, cunoașterea unei limbi străine și a limbajului juridic aferent nu este suficientă.

În al doilea rând, am reușit să depășim obstacolul terminologic prin abordarea unor întrebări de cercetare subsidiare anterior conturate: ne mai este utilă distincția operată de către bătrâna disciplină a Teoriei generale a dreptului între litera și spiritul legii, distincție operată prin teoria abuzului de drept – nu doar operațional-metodologic pentru organizarea limbajului și structurării cercetării noastre, ci și pentru a emite propoziții adevărate despre obiectul de studiu, deci pentru a ajunge la adevăr – sau este această distincție inutilă în domeniul specific al dreptului fiscal, dat fiind faptul că este un domeniu care deja abundă de concepte al căror scop este acela de a delimita între uzul și abuzul de drept? Cum putem înțelege și evalua din punct de vedere științific – oare putem? – anumite concepte specifice limbajului din domeniul fiscal studiat, precum „optimizare fiscală”, „evitare fiscală”, „eludare fiscală”, „optimizare fiscală agresivă”, „planificare fiscală”, „planificare fiscală agresivă”, concepte care aparent ar părea să aibă o legătură – care anume? – cu fenomenul abuzului de drept? Am reușit să oferim un răspuns acestor întrebări prin apelul care l-am făcut la ceea ce considerăm a fi standardul științific al teoriei generale a dreptului, materie care operează doar cu noțiunile de „uz” și „abuz” și nu cu altele, pe care le considerăm a fi mai puțin riguroase și interpretabile, precum „eludare fiscală”, „optimizare fiscală agresivă”, „planificare fiscală” etc.

În al treilea rând, am oferit câteva soluții lingvistice, soluții care sunt, pe de o parte, bine ancorate în realitatea științifică și etimologică, iar, pe de altă parte, soluții care sunt ancorate și în dinamica discursului oficial actual. În acest sens, am început prin a prezenta care sunt conceptele esențiale, astfel cum le înțelegem noi, raportat la realitatea științei teoriei generale a dreptului și fundamentate și într-un studiu etimologic. **Am definit abuzul de drept** ca fiind acea teorie juridică cu rol de auto-apărare a dreptului împotriva interpretării și aplicării literei legii în detrimentul spiritului acesteia, și care se particularizează prin domeniul său de aplicare care privește maniera în care un subiect de drept își exercită dreptul său subiectiv consacrat într-o normă juridică de natură încât, pe de o parte, determină existența unui **element obiectiv** ce constă în încălcarea scopului normei respective, iar, pe de altă parte, implică existența unui **element subiectiv** ce constă în faptul că respectiva încălcare a fost săvârșită cu vinovăție. De asemenea, considerăm că relația între cele trei concepte – „abuz fiscal”, „fraudă fiscală” și „evaziune fiscală” – ca fiind o relație între mijloc, rezultat și activitate. Astfel, „abuzul fiscal” este mijlocul prin care se concretizează un anumit rezultat, „frauda fiscală”, toate acestea

constituind o anumită activitatea, „evaziunea fiscală”. În această perspectivă, spre exemplu, atunci când un contribuabil persoană juridică încheie un contract de închiriere a unui imobil unde urmează să își înființeze cu forme legale un punct de lucru, nu cu scopul de a-și desfășura activitățile sale economice în acel imobil, ci, doar pentru a avea acoperire legală pentru a putea deduce în întregime cheltuielile aferente renovării imobilului, vom putea face următoarele afirmații: contribuabilul respectiv a abuzat de dreptul său subiectiv de a-și deschide puncte de lucru și de a-și deduce cheltuielile aferente desfășurării activității sale economice, această manifestare a drepturilor sale a produs o fraudă sistemului juridic fiscal, iar această întreagă activitate a sa este una de evaziune fiscală. Cu toate acestea, confrunțați fiind cu realitatea discursului actual referitor la fenomenul abuzului fiscal, am considerat să facem câteva compromisuri lingvistice, unele utile – precum cel de a utiliza câteva expresii eliptice, precum „abuzul fiscal” în loc de „abuz de drept în dreptul fiscal” –, iar altele necesare – am folosit expresia de „fraudă fiscală” strict cu semnificația de faptă de natură penală, infracțională –.

În cel de-**al doilea capitol din prima parte**, intitulat „abuzul de drept în teoria generală a dreptului” ne-am propus să identificăm și să prezentăm esențialul contribuției aduse de teoria generală a dreptului în dezvoltarea și conturarea unei teorii a abuzului de drept, punctând în special acele părți pe care le considerăm relevante raportat la subiectul central al prezentului demers de cercetare, abuzul de drept în dreptul fiscal. Întâi de toate, am considerat necesar să începem cu câteva scurte **(2.1.) precizări cu privire la înrâurirea contribuției anterior anunțate a teoriei generale a dreptului asupra demersului nostru de cercetare privind abuzul de drept fiscal**. Această înrâurire considerăm că este una duală, în primul rând teoretică – înainte de a accede asupra studiului conceptului specific de „abuz de drept fiscal”, este perfect logic să studiem care sunt constantele genului proximal al acestuia, al conceptului de „abuz de drept”, aceasta întrucât în teoria generală a dreptului găsim „o vedere unitară și esențială asupra permanențelor dreptului care studiază conceptele, categoriile, principiile și noțiunile de bază ale acestuia” –, dar și practică – pentru a evita anumite erori grave spre care este înclinat orice cercetător care devine hiper-specialist într-o anumită ramură de drept particulară, dreptul fiscal în cazul nostru –. Am continuat apoi cu un parcurs teoretic binecunoscut în teoria generală a dreptului referitor la **(2.2.) dreptul subiectiv ca premisă a abuzului de drept** și la **(2.3.) evoluția teoretică a abuzului de drept**, iar mai apoi cu un parcurs practic asupra unor manifestări istorice ale abuzului de drept, manifestări pe care le-am surprins în două subcapitole dedicate **(2.4.) abuzului de drept în sistemele juridice socialiste** și despre câteva **(2.5.) repere contemporane ale definirii abuzului de drept**. Am încheiat cu alte trei aspecte teoretice privind **(2.6.) formele abuzului**, **(2.7.) răspunderea pe care acesta o determină** și câteva **(2.8.) interferențe și delimitări între abuzul de drept și alte fenomene juridice conexe**, pentru a putea surprinde, astfel, natura juridică *sui generis* a abuzului de drept.

În cel de-**al treilea capitol din prima parte**, intitulat „abuzul de drept în teoria generală a dreptului fiscal” ne-am propus să identificăm particularitățile pe care abuzul de drept le capătă atunci când se manifestă în domeniul dreptului fiscal, conturând fenomenul abuzului de drept fiscal. Acest deziderat am încercat să-l atingem în decursul a patru subcapitole, părți în care am prezentat **(3.1.) principiile abuzului fiscal**, **(3.2.) cele mai cunoscute și larg răspândite strategii fiscale ale contribuabilului care ar putea reprezenta un abuz fiscal**, **(3.3.) modalitățile concrete de combaterea a acelor strategii fiscale care sunt abuzive** și **(3.4.) paradigma în care se încadrează fenomenul abuzului de drept fiscal**.

În primul rând, în ceea ce privește principiile abuzului fiscal, am arătat faptul că marea majoritate a comportamentelor abuzive ale contribuabililor pornesc de la dezideratul minim de amânare a plății obligației fiscale, trec prin micșorarea obligației fiscale prin căutarea incidenței unei reguli fiscale care reglementează un nivel de impozitare mai redus, și prin acțiunea și mai creativă de micșorare a obligației fiscale prin recalificarea materiei impozabile, iar câteodată ajung chiar la dezideratului ideal, acela de exonerare definitivă de la plata obligației fiscale.

În al doilea rând, în ceea ce privește cele mai cunoscute și larg răspândite strategii fiscale ale contribuabilului care ar putea reprezenta un abuz fiscal, am arătat cum toate strategiile abuzive ale contribuabilului pe care le utilizează în viața reală, constituie o punere în practică a principiilor abuzului de drept fiscal, fie în mod separat, fie combinate. Iar această punere în practica fiscală a principiilor abuzului de drept fiscal oferă mai multe strategii fiscale abuzive, strategii identificate de doctrina de specialitate, dintre care cele mai cunoscute și larg răspândite le considerăm a fi următoarele cinci, anume exploatarea tratatelor fiscale (treaty shopping), companiile străine controlate, capitalizarea redusă, manipularea prețurilor de transfer între persoane afiliate și transferul rezidenței fiscale.

În al treilea rând, în ceea ce privește modalitățile concrete de combatere a acelor strategii fiscale care sunt abuzive, am început prin a releva câteva aspecte introductive, precum faptul că mecanismele anti-abuz depind, pe de o parte, de receptarea și formularea teoriilor privind prevalența fondului asupra formei, de opacitatea ori de transparența fiscală referitoare la caracteristicile tranzacțiilor și relațiile juridice dintre entitățile economice, iar, pe de altă parte, mai depind și de dreptul de apreciere pe care autoritatea judecătorească, administrativă ori legiuitoare îl are la îndemână în acest domeniu. De asemenea, indiferent de tradiția juridică din care fac parte, se pare că, conceptul abuzului fiscal este recunoscut ca fiind circumscris de două elemente: unul obiectiv, constând în încălcarea scopului normei juridice fiscale și unul subiectiv, referitor la aspectul volițional al comportamentului contribuabilului. Am continuat, pe de o parte, cu prezentarea unor măsuri concrete de combatere a abuzului fiscal, precum regulile generale anti-abuz, regulile speciale anti-abuz și doctrinele anti-abuz create pe cale jurisprudențială, iar, pe de altă parte, am identificat elementele devenite deja constante ale măsurilor anti-abuz, precum existența unui beneficiu fiscal pentru contribuabil, analiza scopului (unic, principal ori dominant) al activității economice propriu-zise a contribuabilului, analiza motivelor contribuabilului, analiza existenței ori absenței unor motive economice valide, impunerea sarcinii probei în seama autorității fiscale în cazul incidenței unei reguli generale anti-abuz și inversarea sarcinii probei în cazul regulilor speciale anti-abuz, când contribuabilul este cel ținut să dovedească caracterul legitim al activității sale. Am încheiat cu prezentarea efectelor devoalării abuzului fiscal, dintre care cel mai important efect îl reprezintă anularea și pierderea de către contribuabil a beneficiului fiscal obținut prin tranzacția considerată a fi abuzivă –.

În al patrulea rând, în ceea ce privește paradigma în care se încadrează fenomenul abuzului de drept fiscal, am arătat cum aceasta se caracterizează, pe de o parte, prin prevalența valorii libertății cu ignorarea valorii egalității, astfel cum a fost relevat de către doctrina de specialitate americană, iar, pe de altă parte, prin prevalența înțelesului juridic al dreptului cu ignorarea înțelesului său moral, astfel cum am argumentat plecând de la contribuția juristului german Rudolf von Jhering.

### 1.1.3. A doua parte a lucrării – reguli anti-abuz prezente în Codurile fiscale din România

În cea de-a doua parte a tezei noastre ne-am îndreptat atenția către cele mai importante reguli anti-abuz prezente în Codurile fiscale din România. În acest sens, ne-am structurat partea între trei capitole în care am analizat (1.) regulile anti-abuz prezente în Codul de procedură fiscală, am continuat cu analiza câtorva (2.) reguli anti-abuz prezente în mod tradițional în Codul fiscal, apoi am încheiat cu analiza (3.) celor mai recente reguli anti-abuz din Codul fiscal, intrate în vigoare de la 1 ianuarie 2018.

**În primul capitol din a doua parte**, intitulat „reguli anti-abuz prezente în Codul de procedură fiscală”, ne-am aplecat, în două subcapitole, asupra articolelor 14 și 15 din Codul de procedură fiscală, cărora le-am analizat istoricul, domeniul de aplicare și natura juridică. În urma acestei analize am concluzionat cu privire la art. 15 din Codul de procedură fiscală că reprezintă o consacrare în dreptul pozitiv român a principiului interzicerii abuzului de drept fiscal, consacrare care a căpătat forma unei reguli generale anti-abuz aplicabile întregului sistem juridic fiscal din România. Pe de altă parte, în ceea ce privește art. 14 din Codul de procedură fiscală, am concluzionat că acesta reprezintă consacrarea în dreptul pozitiv român a principiului prevalenței substanței asupra formei, consacrare care, dat fiind faptul că nu instituie nicio sancțiune, nu reprezintă în fapt o regulă generală anti-abuz, ci, pur și simplu, un standard de interpretare și aplicare a regulilor anti-abuz.

**În al doilea capitol din a doua parte**, intitulat „reguli anti-abuz prezente tradițional în Codul fiscal”, am făcut o analiză detaliată și minuțioasă regulii generale anti-abuz reglementate la art. 11 alin. (1) – (3) din Codul fiscal, în primul subcapitol, cât și o analiză a regulii speciale anti-abuz reglementate la art. 7 pct. 3 din același cod, în al cel de-al doilea subcapitol.

În primul rând, în ceea ce privește analiza dedicată art. 11, am început prin a identifica asemănările din punct de vedere al reglementării între activitățile fiscale abuzive naționale și cele transnaționale, sens în care am remarcat genul proximal al acestor mai multe reguli anti-abuz, rigoarea privind interpretarea și aplicarea acestora și câteva alte trăsături comune ale sancțiunilor acestora. Am continuat apoi, în al doilea subcapitol, cu analiza activităților fiscale abuzive cu caracter național, sens în care am analizat, printre altele, cele două modalități de reglementare ale acesteia – **tranzacția fără scop economic și tranzacția/ activitatea cu alt conținut economic decât cel aparent** – dar și posibilitatea și practica abuzului (de putere) al regulilor anti-abuz. În cel de-al treilea subcapitol, am continuat să analizăm activitățile fiscale abuzive cu caracter transfrontalier și, în special, modalitatea de reglementare a așa-numite **tranzacții artificiale**. În cel de-al patrulea și al cincilea subcapitol, am identificat deosebiri între reglementarea și sancționarea activităților abuzive naționale și cele transnaționale și am tras câteva concluzii sumare, sens în care am apreciat evoluția benefică a acestor reglementări și, totuși, am sancționat starea actuală pe care o considerăm precară, instabilă, în temeiul a ceea ce am numit vocația de neconstituționalitate a art. 11 alin. (1) și vocația discriminatorie a art. 11 alin. (2). În final, am oferit câteva lămuriri conceptuale privind noțiunile utilizate atunci când se descrie sancțiunea aplicabilă, de „recalificare”, „reîncadrare” și „ajustare”.

În al doilea rând, în ceea ce privește analiza regulii speciale anti-abuz de la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal, am clarificat în primul rând necesitatea acesteia, anume existența unui tratament fiscal mai favorabil activităților independente în comparație cu cele dependente – ca parte din



politică fiscală de încurajare a acestui segment de economie prin măsuri de fiscalizare redusă – , tratament fiscal de care doresc să beneficieze chiar și cei care desfășoară în fapt activități dependente, prin adoptarea unei forme juridică de activitate independentă. Ulterior, am analizat chestiunile legate de sarcina probei, criteriile de non-incidentă a regulii anti-abuz și, în cele din urmă, sancțiunea aplicată.

**În al treilea capitol din a doua parte**, intitulat „reguli anti-abuz recent intrate în vigoare în Codul fiscal”, se regăsește efortul nostru de a ține pasul cu cele mai noi modificări în legislația fiscală românească cu incidență în domeniul cercetării noastre. Anume, nu am putut să trecem cu vederea o foarte importantă și foarte recentă modificare a Codului fiscal, noul capitol III<sup>1</sup>, intitulat „Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne”, capitol integrat în titlul II din Codul fiscal referitor la impozitul pe profit, și care a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2018, prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 79 din 8 noiembrie 2017. Acest nou capitol din Codul fiscal reprezintă, în fapt, o transpunere în legislația românească a Directivei 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de eludare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. În acest sens, analiza noastră a privit, contextul internațional și european ce a determinat apariția acestor reguli noi în Codul fiscal român – primul subcapitol –, o analiză a noii reguli generale anti-abuz instituite prin art. 40<sup>4</sup> din Codul fiscal – al doilea subcapitol –, iar în final am încercat așezarea acestei noi reguli anti-abuz de la art. 40<sup>4</sup> într-un context coerent alături de celelalte reguli generale anti-abuz analizate de noi anterior – al treilea subcapitol –.

În primul rând, am arătat faptul că, pe de o parte, la nivel internațional combaterea fenomenului abuzului fiscal a căpătat susținere atât la nivel politic, prin G20, cât și la nivel administrativ, prin Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD), organizații care, împreună, au demarat și susținut binecunoscutul „Plan de Acțiune cu privire la erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor” (BEPS). Pe de altă parte, toate instituțiile Uniunii Europene s-au implicat, într-o anumită manieră, în lupta împotriva abuzului fiscal, fapt care a condus, în cele din urmă, la momentul când Comisia Europeană, inspirată fiind de proiectul BEPS, și-a asumat deschis rolul de a combate acest fenomen în cadrul Uniunii Europene, propunând pachetul de proiecte Anti-Abuz pe care l-a lansat în ianuarie 2016, a cărui cea mai cunoscută componentă este Directiva Anti-Abuz din 12 iunie 2016.

În al doilea rând, am considerat că pentru a înțelege art. 40<sup>4</sup> mai întâi este necesară aprofundarea Directivei Anti-Abuz, sens în care, am început analiza acesteia printr-o scurtă critică a terminologiei traducerii oficiale în limba română apoi am continuat cu o încercarea de a înțelege ceea ce am numit fundamentele acesteia. Ulterior, am încercat să deslușim conținutul art. 40<sup>4</sup> abordând câteva chestiuni lingvistice preliminare, domeniul lui de aplicare, activitățile contribuabilului considerate abuzive și sancțiunea aplicabilă. Menționăm că în acest demers al nostru am căutat răspunsuri la întrebările ce ne-au preocupat, pe de o parte, atât în traducerele oficiale ale Directivei în alte limbi, cât și, pe de altă parte, în Regula Generală Anti-Abuz propusă în Raportul final al OECD privind Acțiunea nr. 6 privind prevenirea utilizării abuzive a tratatelor de evitarea dublei impunerii, regulă care a constituit sursa de inspirație pentru legiuitorul european în conceperea regulii generale anti-abuz din Directivă. Dintre observațiile noastre se remarcă faptul că potrivit directivei pentru incidența acestei reguli generale anti-abuz se cere **existența unică doar a unui criteriu subiectiv**, criteriu constând în faptul că

activitățile contribuabilului sunt „întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului urmărit prin prevederile fiscale aplicabile”.

În al treilea rând, în ultimul subcapitol, în încercarea noastră de a construi o teorie care să rezolve aparentele conflicte între actualele mai multe reguli generale anti-abuz în vigoare, am propus următoarea soluție: Pe de o parte, în materia impozitului pe profit, art. 11 alin. (1) urmează să fie aplicabil situațiilor pur interne, art. 40<sup>4</sup> urmează să fie aplicabil situațiilor transfrontaliere în care cel puțin una dintre părți se află într-un alt Stat Membru decât România, iar art. 11 alin. (3) urmează să fie aplicabil situațiilor transfrontaliere în care cel puțin una dintre părți se află într-un stat non-membru UE. Pe de altă parte, în ceea ce privește alte impozite directe, altele decât impozitul pe profit, art. 11 alin. (1) urmează să fie aplicabil situațiilor interne, iar art. 11 alin. (3) urmează să fie aplicabil tuturor situațiilor transfrontaliere în care cel puțin una dintre părți se află în afara României, indiferent dacă este într-un Stat Membru sau nu. Toate aceste reguli, având caracter de norme speciale în raportat la art. 15 din Codul de procedură fiscală, fapt ce înseamnă că, de fiecare dată când este incident impozitul pe profit ori orice alt impozit direct, aplicarea acestuia este înlăturată.

#### **1.1.4. A treia parte a lucrării – principiul de drept comunitar al interzicerii abuzului de drept**

În cea de-a treia și ultimă parte a tezei noastre am aprofundat tematica principiului interzicerii abuzului de drept, astfel cum a fost acesta consacrat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE). Considerăm că felul în care CJUE analizează acest principiu al interzicerii abuzului de drept este relevant, pe de o parte, întrucât acesta este opozabil nu doar cetățeanului/contribuabilului român, cât și statului român/ autorității fiscale, iar, pe de altă parte, întrucât constituie cumulul unei îndelungate și de calitate jurisprudențe în acest domeniu.

Două întrebări de cercetare ne-au orientat cercetarea din prezenta parte a lucrării noastre, în primul rând, dacă într-adevăr există un principiu general de drept comunitar privind interzicerea abuzului de drept iar, în al doilea rând, în cazul unui răspuns afirmativ, cum ar putea fi acesta identificat? Am încercat să răspundem la aceste întrebări printr-o dublă teză pe care am înaintat-o, aceea potrivit căreia, pe de o parte, ansamblul jurisprudenței CJUE în domeniul practicilor abuzive s-a cuantificat într-un nou principiu general de drept comunitar, acela al interzicerii abuzului de drept, iar, pe de altă parte, incidența acestuia se poate determina cu precizie utilizând teoria originală propusă de autor, aceea a analizei cumulative a laturii obiective și subiective a unui comportament dat. În sensul celor precizate anterior, ne-am organizat această parte a lucrării noastre în trei capitole dedicate apariției și evoluției jurisprudenței CJUE din domeniul practicilor abuzive – primul capitol –, apoi confirmării și calificării jurisprudenței CJUE dintr-o simplă doctrină judiciară într-un nou principiu general de drept comunitar – al doilea capitol – și, finalmente, am încercat conturarea unei teorii unitare a principiului general de drept comunitar al interzicerii abuzului de drept – al treilea capitol –.

**În primul capitol din a treia parte**, intitulat „apariția și evoluția jurisprudenței CJUE în domeniul abuzului”, am tratat, succesiv, pe de o parte, momentul inițial al apariției problematicii abuzului în fața CJUE, iar, pe de altă parte, evoluția atitudinii Curții față de această chestiune.

În primul rând, am prezentat aspectele relevante, în fapt și în drept, ale primei cauze în care a fost invocat înaintea CJUE abuzul de drept, este vorba despre așa-numita cauză *Van Binsbergen*. În centrul litigiului se afla un cetățean olandez care exercita profesia de avocat, angajat de un alt cetățean olandez numit Van Binsbergen pentru a-l reprezenta pe acesta din urmă într-un litigiu în fața instanțelor judecătorești din Olanda. În timpul desfășurării procesului în fața instanțelor olandeze, avocatul domnului Van Binsbergen își mută rezidența în Belgia, fapt care atrage, în temeiul reglementărilor olandeze în vigoare la acel moment, care condiționau capacitatea de reprezentare în fața instanțelor olandeze de calitatea de rezident în Statul Olandez, încetarea calității sale de reprezentant al domnului Van Binsbergen în fața instanței unde se soluționa litigiul pentru care fusese angajat. În acest context, Van Binsbergen invocă acele prevederi din Tratatul CEE ce reglementau libertatea prestării serviciilor, astfel cum erau acestea reglementate în Tratatul CEE. În soluționarea acestei cauze, CJUE a constatat, pe de o parte, că legea olandeză care condiționa capacitatea de reprezentare de calitatea de rezident în statul olandez, reprezintă, într-adevăr, o restricție adusă liberei circulații a serviciilor, iar, pe de altă parte, și-a nuanțat poziția adăugând că „cerințe particulare care se impun persoanelor care prestează servicii nu pot fi considerate incompatibile cu Tratatul, câtă vreme, pe de o parte, scopul acestora este acela de a asigura efectivitatea aplicării unor norme cu caracter profesional a căror justificare este binele comun – în special norme privind organizarea, pregătirea, etica, supravegherea și răspunderea profesională – și care sunt obligatorii pentru orice persoană care este stabilită în Statul în care serviciile respective sunt prestate, iar, pe de altă parte, prestatorul serviciilor, fiind stabilit într-un alt Stat Membru, ar putea să scape domeniului de aplicare al acelor norme”. De asemenea, Curtea și-a concluzionat raționamentul statuând că „unui Stat Membru nu i s-ar putea nega dreptul său de a lua anumite măsuri pentru a preveni ca un prestator de servicii, a cărei activitate este în totalitate sau în principal exercitată pe teritoriul său, să își exercite dreptul său garantat de articolul 59 în scopul de a evita incidența normelor privind exercitarea profesiei din acel stat care, astfel, să nu îi fie aplicabile decât dacă acesta ar fi fost stabilit în respectivul stat”.

În al doilea rând, în cel de-al doilea subcapitol, am continuat cu prezentarea evoluției jurisprudenței CJUE, sens în care am considerat a fi relevante cinci tipuri de hotărâri distincte, care surprind foarte bine transformările jurisprudenței Curții, hotărâri dintre care unele sunt chiar deja celebre în domeniul dreptului afacerilor, însă acum le-am surprins relevanța fiscală: cauza *Daily Mail*, cauzele privind *emisiile audiovizuale*, cauzele privind așa-numitele *„contestări grecești”*, cauza *Centros* și cauza *Emsland-Stärke*.

În timp ce în cauza *Daily Mail*, a cărei soluție a fost pronunțată în anul 1988, reiese limpede că **CJUE își menține în mod strict poziția** privind fenomenul abuzului de drept menționată în cauza *Van Bisbergen*, în cauzele ce urmează Curtea va face diverse nuanțări foarte importante. Astfel, într-una din cauzele privind emisiile audiovizuale, soluționată în anul 1992, după ce aceasta își reiterează poziția din cauza *Van Bisbergen*, adaugă **nuanța** că „aceasta nu înseamnă că este permis pentru un Stat Membru să interzică prestarea anumitor servicii *tale quale* efectuate de către operatori situați în alte State Membre, deoarece aceasta ar însemna abolirea libertății prestării serviciilor”. Mai apoi, cu ocazia soluționării cauzele privind așa-numitele *„contestări grecești”*, Curtea, după ce reiterează propria sa practică anterioară și recunoaște dreptul instanțelor judecătorești naționale de a aplica regulile și principiile naționale anti-abuz chiar și atunci când drepturile subiective care făceau obiectul abuzului propriilor resortisanți

erau de origine comunitară, aduce o nouă **nuanță** din care rezultă cu claritate că respectiva prerogativă a instanțelor judecătorești naționale anterior menționată a fost circumscrisă de Curte anumitor condiții particulare: pe de o parte, „*aplicarea unei asemenea reguli [anti-abuz] nu trebuie să afecteze efectul util și deplin ori aplicarea uniformă a dreptului comunitar în Statele Membre*”, iar, pe de altă parte, o asemenea prevedere anti-abuz „*nu trebuie să modifice domeniul de aplicare al respectivei dispoziții [comunitare] și nici nu trebuie să compromită obiectivele urmărite de aceasta*”. Ulterior, cu ocazia pronunțării soluției din 1999 în cauza *Centros*, CJUE mai adaugă încă o altă **nuanță**, referitoare de data aceasta nu la maniera de combatere a abuzului de drept, ci la comportamentul resortisanților comunitari. Anume, aceea că nu orice operațiune de evitare a incidenței unei norme juridice constituie în fapt un comportament abuziv.

În cele din urmă, ultima **nuanță** adăugată de către Curte, relevantă în demersul cercetării noastre, a fost aceea făcută cu ocazia soluționării în anul 2000 a cauzei *Emsland-Stärke*. Cu această ocazie Curtea a instituit așa-numitul „test al abuzului de drept”, instituind două criterii de evaluare a unui comportament ca fiind abuziv sau nu, unul obiectiv și altul subiectiv. Astfel, Curtea constată, în primul rând, necesitatea întrunirii unui element obiectiv care presupune, pe de o parte, că norma analizată – în speță norme comunitare – a fost respectată în litera ei, însă, pe de altă parte, a fost încălcat scopul acesteia, încălcare care trebuie să rezulte dintr-un ansamblu de circumstanțe obiective. În cuvintele Curții „*[c]onstatarea unui abuz impune, în primul rând, întrunirea unui ansamblu de circumstanțe obiective în care, în pofida respectării formale a condițiilor prescrise de către normele comunitare, scopul respectivelor norme nu a fost atins*”. Cu privire la al doilea element, cel subiectiv, Curtea precizează că acesta presupune identificare în persoana celui presupus că a acționat în mod abuziv a unei intenții de a obține un beneficiu din normele analizate – în speță norme comunitare –, intenție materializată printr-o acțiune din partea contribuabilului care îndeplinește în mod artificial condițiile de formă impuse de lege. Astfel, potrivit Curții, se impune „*[i]n al doilea rând, (...) întrunirea și a unui element subiectiv, constând în intenția de a obține un beneficiu din normele comunitare prin crearea în mod artificial a condițiilor cerute pentru obținerea acestuia. Existența acestui element subiectiv poate fi stabilită, inter alia, prin probarea înțelegerii secrete dintre exportatorul comunitar care primește subvențiile, pe de o parte, și importatorul respectivelor bunuri din statul terț, pe de altă parte*”.

**În al doilea capitol din a treia parte**, intitulat „confirmarea și calificarea prin jurisprudența CJUE din domeniul fiscal a unui nou principiu general de drept comunitar”, ne-am folosit, în principal, de jurisprudența Curții din materie fiscală pentru a realiza două obiective, pe de o parte, confirmarea jurisprudențială a existenței principiului interzicerii abuzului de drept ca și principiu general de drept comunitar – primul subcapitol –, iar, pe de altă parte, calificarea doctrinară a acestei jurisprudențe a Curții drept principiu general de drept comunitar – al doilea subcapitol –. În acest sens, jurisprudența esențială a CJUE din materie fiscală la care am făcut referire este cea din cauzele *Halifax*, *Cadbury* și *Kofoed*.

În primul rând, în cauza *Halifax*, soluționată în anul 2006, este vorba despre un litigiu în domeniul fiscalității indirecte, în care *Halifax* este o societate bancară care desfășura în principal operațiuni având ca obiect servicii bancare care erau neimpozitabile din punct de vedere al TVA și care își dorea să construiască patru noi centre de afaceri în diferite locații pe care aceasta le deținea. Dacă ar fi construit respectivele centre de afaceri în mod direct, în

contextul normelor aplicabile în materia TVA, Halifax putea să recupereze din cuantumul TVA aferentă operațiunilor de construcție un procent de sub 5%. Or, pentru a recupera aproape în totalitate TVA aferentă operațiunilor propriu-zise de construire a respectivelor centre de afaceri, Halifax, împreună și prin filialele sale, a pus în aplicare o strategie fiscală extrem de sofisticată care i-a oferit, în fapt, posibilitatea de a putea solicita în mod perfect legal rambursarea aproape în totalitate a TVA cu pricina. În soluționarea acestei cauze, Curtea, pe lângă faptul că a dezvoltat pe larg testul abuzului stabilit anterior în cauza *Emsland-Stärke*, mai adaugă o **nuanță** extrem de importantă, anume califică propria sa doctrină anti-abuz drept un *principiu* de drept.

În al doilea rând, în cauza *Cadbury* soluționată în anul 2006, CJUE s-a pronunțat asupra conformității unor norme fiscale anti-abuz din legislația britanică, norme privind societățile străine controlate, pe de o parte, cu prevederile dreptului comunitar primar privind libertatea de stabilire, pe de altă parte. În soluționarea acestei cauze, Curtea a introdus o **nuanță** nouă, conceptul de „aranjament pur artificial”, pe care l-a definit drept o tranzacție care „nu reflectă o realitate economică și care are scopul eludării obligațiilor fiscale uzual datorate pentru profiturile generate din activități întreprinse pe teritoriul național”.

În al treilea rând, în cauza *Kofoed*, soluționată la scurt timp după emiterea hotărârii din cauza *Cadbury* mai face o ultimă **nuanță**, anume, precizează *expressis verbis* faptul că abordarea sa jurisprudențială în domeniul abuzului de drept constituie manifestarea unui „*principiu general de drept comunitar*”. În această cauză referitoare la impunerea impozitului pe venit asupra unei operațiuni de schimb de acțiuni întreprins de către un resortisant danez, CJUE, făcând referire la propria jurisprudență statornică în cauzele *Halifax* și *Cadbury Schweppes*, a statuat că „*articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 reflectă principiul general de drept comunitar potrivit căruia abuzul de drept este interzis. Justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de norme de drept comunitar. Aplicarea acestora nu ar putea fi extinsă astfel încât să acopere practici abuzive, și anume operațiuni care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar în scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul comunitar*”.

**În al treilea capitol din a treia parte**, intitulat „o teorie unitară a principiului general de drept comunitar al interzicerii abuzului de drept”, am încerca să răspundem la câteva întrebări care au survenit în mod firesc ca urmare a clarificării naturii de principiu general de drept comunitar a principiului interzicerii abuzului de drept, întrebări referitoare, în principal, la conținutul acestuia, dar și la efectele, scopul și domeniul de aplicare. În acest sens, am prezentat mai întâi scopul și domeniul de aplicare al principiului analizat – în primul subcapitol –, cât și efectele imediate pe care acesta le determină odată ce îi este constatată incidența – în al doilea subcapitol –. Am continuat mai apoi cu analiza unor aspecte mai controversate, aspecte referitoare la conținutul principiului analizat, sens în care am conturat o abordare unitară a conținutului principiului abuzului de drept – în al treilea subcapitol –. De asemenea, în întreg acest al treilea capitol, ne-am urmat obiectivele stabilite analizând și comparând, în principal, jurisprudența CJUE din domeniul fiscal – atât cea prin care s-a consacrat principiul analizat, cât și cea ulterioară pronunțării soluției în cauza *Kofoed* –.

În primul rând, în ceea ce privește domeniul de aplicare, scopul specific al principiului comunitar al interzicerii abuzului de drept este unul dublu, găsindu-și aplicabilitatea nu doar în

situația evidentă în care un resortisant abuzează de o normă de sorginte comunitară al cărei scop îl încalcă, ci chiar și în situația în care acesta înțelege să abuzeze și de o normă de sorginte națională prin invocarea unei alte norme comunitare. Această distincție teoretică își are temeiul în *dictum*-ul CJUE pronunțat pentru prima oară în cauza Centros, *dictum* potrivit căruia „*un Stat Membru are dreptul să adopte măsuri în scopul de a preveni încercarea anumitor resortisanți ai acestuia, care invocă beneficiul drepturilor conferite prin Tratat, de a evita în mod abuziv incidenței legislației naționale, pe de o parte, sau de a preveni ca aceștia să beneficieze în mod abuziv ori fraudulos de prevederile dreptului comunitar, pe de altă parte*”. Aceasta este relevanța distincției operate de doctrina de limbă engleză între cele două concepte înrudite de „abuse of law” – „abuz de drept comunitar prin încălcarea unei norme naționale” – și „abuse of rights” – „abuz de drept comunitar prin încălcarea unei norme comunitare” –.

În al doilea rând, în ceea ce privește efectele imediate pe care le determină principiul interzicerii abuzului de drept, am considerat potrivit să facem trei precizări. Pe de o parte, precizări deja expres recunoscute în doctrina de specialitate, privind obiectivul combaterii abuzului de drept – acela de stabilire a situației reale –, privind caracterul sancțiunii aplicabile – reparatoriu – și privind instanțele chemate să aplice principiul analizat – atât cele naționale cât și CJUE –. Pe de altă parte, am considerat necesar să mai facem precizări referitoare la limbajul utilizat de CJUE în vederea stabilirii situației reale – concepte și metode diferite care însă urmăresc același obiectiv și despre caracterul eronat logico-gramatical al exprimării dezideratului privind „restabilirea situației anterioare”. Finalmente, foarte important, am făcut precizări privind identificarea în jurisprudența Curții a unui standard de evaluare și sancționare a abuzului de drept, un standard ce presupune decelarea elementelor abuzive dintr-o tranzacție de cele neabuzive pentru sancționarea doar a primelor.

În al treilea rând, am conturat o abordare unitară a conținutului principiului interzicerii abuzului de drept, abordare în care am identificat și analizat, în principal, o latură obiectivă și o latură subiectivă a abuzului de drept. Pe de o parte, latura obiectivă a abuzului urmează să reprezinte cumulul unui element obiectiv (încălcarea scopului normei juridice), a unei condiții *sine qua non* preexistentă (inexistența unei încălcări a literei normei juridice), al unei condiții *sine qua non* rezultantă (obținerea unui beneficiu) și a unui element de probațiune al laturii obiective (existența unui „ansamblu de circumstanțe obiective” din care să rezulte existența elementului obiectiv al abuzului). Pe de altă parte, latura subiectivă a abuzului, urmează să constituie cumulul unui element subiectiv (intenția de a obține un beneficiu), al unei condiții *sine qua non* a calificării elementului subiectiv („scopul esențial” al tranzacției), al unei condiții *sine qua non* a materializării elementului subiectiv (intenția persoanei de a obține un beneficiu (fiscal) trebuie manifestată prin „crearea în mod artificial a condițiilor cerute pentru obținerea acestuia”) și a unui element de probațiune al laturii subiective (trebuie să rezulte dintr-un „ansamblu de elemente obiective” existența elementului subiectiv calificat și materializat).

## 1.2.CONCLUZII GENERALE

**Referitor la prima parte a lucrării noastre**, dorim să facem câteva concluzii generale legate de importanța fundamentării duble a abuzului de drept, atât pe criteriul obiectiv cât și pe criteriul subiectiv, aceasta fiind, de departe, cea mai importantă concluzie a acestei părți.

Astfel, cumulum celor două teorii – obiectivă și subiectivă – pentru fundamentarea abuzului de drept nu este o „îmbinare eclectică” – expresie care dă seama de o „[î]mbinare mecanică, hibridă a unor puncte de vedere ori concepții eterogene sau chiar opuse, lipsite de consecvență în convingeri, în teorii” , ori de un „[s]istem de gândire neunitar, care, fără a se întemeia pe idei originale, alege din diverse sisteme de gândire, stiluri artistice etc. ceea ce i se pare mai bun” – așa cum se mai afirmă chiar recent de către unii, ci, așa cum ne-a lăsat moștenire profesorul Ion Deleanu, aceasta este o „îmbinare organică”. Iar moștenirea profesorului Deleanu nu avem voie să o uităm, deoarece aceasta poartă în ea experiența confruntării în domeniul juridic dintre impredictibilitatea ființei persoanei umane, pe de o parte, și caracterul tiranic al ideologiei – celei comuniste –, pe de altă parte.

În cele din urmă, o construcție teoretică a abuzului de drept care nu ține seama de necesitatea caracterului organic al îmbinării celor două criterii, va determina în realitatea concretă a vieții de zi cu zi, fie o **tiranie** – în cazul ignorării criteriului subiectiv –, fie o **anarhie** – în cazul ignorării criteriului obiectiv –. Iar această concluzie a noastră este confirmată și de doctrina dreptului constituțional care analizează construcția statului de drept – acel ideal al societății pe care cu toții, în unanimitate, dorim să-l atingem și să-l perfecționăm –. Potrivit acestei doctrine, statul de drept este rezultatul echilibrului între domnia legii și libertatea persoanei, iar în lipsa unui asemenea echilibru, atunci când una dintre aceste componente îi este acordată prioritate în fața celeilalte, se ajunge fie la tiranie – când prevalează domnia legii –, fie la anarhie – când prevalează apărarea drepturilor și libertăților persoanei –.

**Referitor la a doua parte a lucrării noastre**, dorim să prezentăm câteva concluzii generale legate de evaluarea regulilor generale anti-abuz analizate – art. 15 din Codul de procedură fiscală, art. 11 alin. (1) – (3) și art. 40<sup>4</sup> din Codul fiscal – din punctul de vedere al fundamentelor teoretice ce ni le-am lămurit în prima parte a lucrării.

În primul rând, în ceea ce privește **art. 15 din Codul de procedură fiscală**, cu părere de rău ne exprimăm opinia potrivit căreia această prevedere din legislația fiscală românească reprezintă o moștenire nefastă a regimului comunist din România. Acest lucru reiese cu prisosință, din punctul nostru de vedere, din faptul că această regulă generală anti-abuz – cea mai largă asemenea regulă care acoperă întregul sistem juridic fiscal din România – se fundamentează în mod exclusiv pe un criteriu obiectiv. Această reglementare conține în mod foarte fin și aproape imperceptibil **germenul tiraniei** unui sistem opresiv care stă să strivească libertatea persoanei umane.

În al doilea rând, în ceea ce privește regula generală anti-abuz de la **art. 11 alin. (1)** din Codul fiscal în **modalitatea tranzacției fără scop economic**, apreciem în mod deosebit activitatea legiuitorului secundar care a edictat normele metodologice de aplicare ale acestuia și care, în special, a adăugat un criteriu obiectiv acestei reguli, prevedere pe care o considerăm un **succes al legiuitorului secundar**. Făcând astfel, chiar dacă a adăugat la lege într-un mod procedural greșit, totuși, considerăm că a reparat o mult mai gravă eroare de drept substanțial a

legiuitorului primar, aceea de a fundamenta acest abuz fiscal doar pe criteriul subiectiv, uitând de cel obiectiv.

În al treilea rând, în ceea ce privește regula generală anti-abuz de la **art. 11 alin. (1)** din Codul fiscal în **modalitatea tranzacției cu un alt conținut economic decât cel aparent real**, observăm că legiuitorul a transformat regula de la art. 14 din Codul de procedură fiscală, dintr-un standard de interpretare și aplicare – care nu stabilea nicio sancțiune – într-o veritabilă regulă anti-abuz – care are o sancțiune constând în reîncadrarea formei tranzacției – și a făcut asta, din nou, de manieră **tiranică**. Anume, legiuitorul nu prevede, nici în acest caz, existența unui element subiectiv pentru stabilirea incidenței acestei reguli anti-abuz.

În al patrulea rând, în ceea ce privește regula generală anti-abuz de la **art. 11 alin. (3)** din Codul fiscal privind **tranzacția transfrontalieră artificială**, salutăm cu mare căldură această poziție a legiuitorului fiscal din România, pe care o considerăm **un succes al legiuitorului primar**. Aceasta deoarece această regulă generală anti-abuz este fundamentată atât pe un criteriu obiectiv, cât și pe unul subiectiv.

În al cincilea rând, în ceea ce privește recentul **art. 40<sup>4</sup> din Codul fiscal**, ne exprimăm opinia potrivit căreia această prevedere din legislația fiscală românească reprezintă **un succes întâmplător**. Anume, chiar dacă legiuitorul european a formulat în mod fundamental greșit regula anti-abuz de la art. 6 din Directiva Anti-Abuz din 12 iulie 2016, totuși, cu ocazia transpunerii în legislația fiscală românească, legiuitorul nostru autohton a reglementat interpretarea acestei noi reguli în reper de art. 11 alin. (3) privind tranzacția artificială. Astfel, pe de o parte, legiuitorul european a fundamentat regula anti-abuz doar pe un criteriu subiectiv – reglementare ce conține în mod foarte fin și aproape imperceptibil germele anarhiei unei societăți aruncate în haos –. Pe de altă parte, legiuitorul român salvat această reglementare prin faptul că a mai adăugat la alin. (2) al articolului cu pricina o trimitere la art. 11. Astfel, aceasta a prevăzut la alin. (2) din art. 40<sup>4</sup> faptul că „[În sensul alin. (1), un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică, astfel cum prevede art. 11”, iar din punctul nostru de vedere trebuie să fie vorba despre alin. (3) al art. 11, deoarece doar aceasta este aplicabil tranzacțiilor transfrontaliere, alin. (1) fiind aplicabil doar celor exclusiv naționale. Iar caracterul întâmplător al acestei recuperări operate de legiuitorul român considerăm că rezultă din lipsa de consecvență cu care acesta își construiește conținutul și condițiile regulilor anti-abuz analizate.

**Referitor la partea a treia a lucrării noastre**, dorim să prezentăm câteva concluzii generale legate de importanța și relevanța consacrării principiului interzicerii abuzului de drept ca principiu general de drept comunitar.

În primul rând, a durat peste 30 de ani de la momentul inițial în care s-a pus în discuție în jurisprudența CJUE fenomenul practicilor abuzive – în cauza *Van Binsbergen* – și până la momentul consacrării definitive a principiului general de drept comunitar privind interzicerea abuzului de drept – cauza *Kofoed* –. De asemenea, de la un moment esențial al construcției europene, 1957, s-a împlinit jumătate de secol chiar în anul pronunțării de către Curte a hotărârii sale în cauza *Kofoed*. Prin urmare, anul 2007, prin consacrarea expresă a interzicerii abuzului de drept în calitate de principiu general de drept al UE, a reprezentat, considerăm noi, anul maturizării sistemului juridic al UE, întrucât sistemul UE a devenit unul care, de atunci



începând, are propriul sistem imunitar, un instrument prin care se poate proteja împotriva *virușilor reprezentați de interpretările și aplicările abuzive ale propriilor norme de drept*. De asemenea, ulterior hotărârile pronunțate de Curte ulterior Cauzei *Kofoed* a confirmat principiul analizat și a făcut posibilă clarificarea conținutului acestuia.

În al doilea rând, dorim să remarcăm și faptul că această parte a lucrării noastre reprezintă un argument care ne susține o teză formulată de noi deja în urmă cu câțiva ani, teză cuprinsă în titlul unui articol sugestiv intitulat „Dreptul fiscal: Calul troian al științelor juridice”. Potrivit acesteia la fel cum semnificația reală a calului troian a fost ignorată de cetățenii Troiei, în mod asemănător, în cetatea științelor juridice dreptul fiscal este ignorat. În consecință, efectele produse de calul troian cât și de dreptul fiscal sunt cu totul surprinzătoare. Atât din punctul nostru de vedere, cât și potrivit altor doctrinari, nimeni nu și-ar fi putut imagina că efectele jurisprudenței CJUE în domeniul fiscal vor fi resimțite, printr-un nou principiu general de drept al UE, chiar și în alte domenii de drept, precum răspunderea contractuală, libera circulație a lucrătorilor și recunoașterea calificărilor profesionale, libertatea de stabilire și dreptul societăților, dreptul asigurărilor sociale, concurența, tarife vamale comune și agricultură ori domeniul libertății, securității și justiției, ori chiar dreptul insolvenței.

## 2. OBSTACOLE ÎNTÂMPINATE ÎN CERCETARE

Obstacolele pe care le-am întâlnit cu ocazia desfășurării demersului nostru de cercetare, reprezintă acele blocaje cognitive existente în domeniul cercetării epistemologice juridice a fenomenului abuzului de drept fiscal. Acestea încep, în primul rând, cu (2.1.) inexistența unor „fundamente” ale abuzului de drept fiscal și se manifestă, pe de o parte, vizibil în (2.2.) incertitudini lingvistice, iar, pe de altă parte, mai puțin vizibil în (2.3.) hiper-specializarea cercetătorului în drept fiscal, care și-a pierdut busola reperelor din epistemologia juridică, după cum urmează.

### 2.1. Inexistența unor „fundamente” ale abuzului de drept fiscal

În primul și primul rând, ne-am confruntat cu o lipsă acută de repere, adică de acele elemente cognitive care să ofere suport și stabilitate teoretică unui studiu având ca obiect fenomenul abuzului fiscal. Anume, nu am găsit absolut nici măcar un singur suport bibliografic, absolut nicio referință – nici la noi în țară și nici în străinătate – care să întemeieze și să explice de ce abuzul fiscal trebuie a fi fundamentat pe conjuncția criteriului obiectiv cu cel subiectiv. În mod uzual referințele doctrinei de specialitate din domeniul fiscal își găsesc *ultima ratio* în dictum-urile CJUE ori în practica uzuală, tradițională a statelor. Singura idee pe care am găsit-o în acest sens și foarte lapidar motivată am găsit-o exprimată de către profesoara Rita de la Feria de la Universitatea din Leeds, Marea Britanie, potrivit căreia ideea statului de drept ar fi serios pusă în pericol dacă CJUE ar echivala conceptul de „tranzacție artificială” (criteriul obiectiv) cu însăși noțiunea de abuz de drept.

Mai mult chiar, aceste repere fundamentale nu ne-a fost ușor să le găsim nici în teoria generală a dreptului. Aceasta deoarece în timp ce, pe de o parte, pentru unii doctrinari ai teoriei generale a dreptului conjuncția elementului obiectiv cu cel subiectiv al abuzului reprezintă un fapt ce ține de natura evidenței, motiv pentru care îl consideră a fi un „reper contemporan”, pe de altă parte, pentru alți doctrinari ai zilelor noastre, abuzul de drept s-ar putea fundamenta fie doar pe

criteriul obiectiv, fie doar pe cel subiectiv, în funcție de context. Prin urmare, am constatat că, din păcate, chiar și în teoria generală a dreptului există o „amnezie” a trecutului, care se manifestă în concret prin uitarea contribuției pe care profesorul Ion Deleanu a dus-o în planul cercetării juridice a ideologiei comuniste, contribuție potrivit căreia cumulul celor două teorii – obiectivă și subiectivă – pentru fundamentarea abuzului de drept reprezintă o „îmbinare organică”.

## **2.2.O puternică confuzie terminologică**

Lipsa „fundamentelor” abuzului de drept fiscal s-a manifestat, din punctul nostru de vedere, în primul rând și în mod firesc, la nivel lingvistic. Anume, așa cum am arătat și detaliat mai sus, există o puternică confuzie terminologică în descrierea fenomenului abuzului de drept fiscal, se folosesc foarte multe noțiuni – precum „evitare”, „eludare”, „fraudă”, „planificare”, „optimizare” etc. – al căror conținut nu este clar.

## **2.3.Hiper-specializarea cercetătorului în dreptul fiscal, lipsit de reperatele clasice ale epistemologiei juridice**

A doua manifestare a lipsei „fundamentelor” abuzului de drept fiscal considerăm că se manifestă prin însăși cercetătorii din acest domeniu, cercetători care, din punctul nostru de vedere, sunt hiper-specializați în domeniul fiscal și, cu toate acestea, sunt lipsiți de reperatele clasice ale epistemologiei juridice. Anume, hiper-specialiștii dreptului fiscal, total lipsiți de reperatele pe care teoria generală a dreptului le poate oferi, pot ajunge să afirme că, în fundamentarea abuzului de drept fiscal, latura subiectivă este doar un element de probatoriu al laturii obiective.

Spre exemplu, în urma lecturării anumitor constatări extrase din jurisprudența CJUE – precum cea din cauza *Cadbury*, care s-a mai repetat și în alte hotărâri, potrivit căreia „*pentru ca o restricție a libertății de stabilire să fie justificată în temeiul prevenirii practicilor abuzive, obiectivul specific al unei asemenea restricții trebuie să fie acela de a preveni comportamente ce implică crearea unor aranjamente pur artificiale care nu reflectă o realitate economică și al cărei scop este eludare obligațiilor fiscale uzual datorate pentru profiturile generate din activități întreprinse pe teritoriul național*” – foarte mulți doctrinari sunt tentați să afirme că „[a]ceastă afirmație (...) confirmă că în jurisprudența CJUE abuzul de drept coincide cu aranjamentele pur artificiale”.

Pe de altă parte, presupunând – prin absurd – că această interpretare anterior relatată a jurisprudenței CJUE ar fi una corectă, ceea ce este foarte grav, din punctul nostru de vedere, este pasivitatea cu care hiper-specialistul își asumă această constatare a Curții, fără a o privi critic. Explicația noastră este aceea că îi lipsesc reperatele epistemologiei juridice. Așa cum am afirmat mai sus, observăm cum referințele doctrinei de specialitate din domeniul abuzului fiscal își găsesc *ultima ratio* în dictum-urile CJUE ori în practica uzuală, tradițională a statelor.

### 3. CONTRIBUȚII PERSONALE ALE AUTORULUI

În prezentul subcapitol, ne vom preocupa să identificăm propriile noastre contribuții în domeniul științific și doctrinar al abuzului de drept fiscal, atât la nivel național, cât și la nivel internațional. În acest sens, ne vom strădui să punctul (3.1.) contribuțiile personale ale autorului pe care considerăm că le-am adus în domeniul abuzului fiscal prin prezenta cercetare. De asemenea, vom încerca să și fructificăm cercetarea noastră doctorală în conturarea unor (3.2.) repere *de lege ferenda*, și mai apoi în câteva (3.3.) propuneri *de lege ferenda*, după cum urmează.

#### 3.1. Contribuțiile științifice și doctrinare ale autorului

În prezenta secțiune, pentru a puncta cât mai detaliat ceea ce considerăm a fi contribuțiile științifice aduse prin prezentul demers de cercetare doctorală spațiului cercetării juridice românești și nu numai, considerăm oportun a le detalia în raport de locul unde acestea se găsesc în cuprinsul prezentei lucrări. În acest sens, vom prezenta, în cele ce urmează, (3.1.1.) contribuțiile din capitolul introductiv, (3.1.2.) contribuțiile din prima parte, (3.1.3.) contribuțiile din a doua parte și (3.1.4.) contribuțiile din a treia parte a lucrării.

##### 3.1.1. Contribuțiile din capitolul introductiv

În ceea ce privește contribuțiile personale din capitolul introductiv, considerăm că merită punctate următoarele trei contribuții, dintre care a doua și a treia are caracter de noutate și la nivelul dreptului fiscal internațional.

În primul rând, am făcut o radiografie a fenomenului studiat astfel cum se manifestă în România, atât în plan orizontal – al perspectivelor gnoseologice –, cât și în plan vertical – al perspectivelor de putere –. În acest sens, în ceea ce privește perspectivele gnoseologice, nu doar că am făcut o evaluare stadiului cercetării epistemologice, identificând atât perspectivele juridice cât și pe cele economice relevante, dar ne-am aplecat și asupra unor aspecte ale cercetării non-epistemologice, precum activitatea corporilor profesionale, activitatea mass-media, activitatea societății civile.

În al doilea rând, în încercarea noastră de a căuta un limbaj cât mai puțin partizan, și pornind de la binecunoscutul standard de *pater familias*, am propus utilizarea unui nou concept, acela de „*superior fiscalis pater familias*” pentru a descrie toate acele comportamente ale contribuabilului de evitare nu doar legală dar și legitimă a obligațiilor sale fiscale.

În al treilea rând, considerăm că am contribuit la relevarea importanței dreptului fiscal, care încă este considerat o disciplină marginală, prin prezentarea și argumentarea acestuia ca fiind „calul troian” al științelor juridice. Fapt dovedit prin efectele identificate în doctrina de specialitate că sunt generate de fenomenul abuzului fiscal, care efecte care pornesc de la diminuarea posibilităților investițiilor publice și ajung, în final, până la imposibilitatea existenței unei democrații efective și ruptura contractului social.

##### 3.1.2. Contribuțiile din prima parte a tezei

În ceea ce privește contribuțiile personale din prima parte a tezei – care s-au clădit pe acumulările anterioare aparținând, în special, unei teze de doctorat redactate sub coordonarea profesorului Gheorghe Mihai, contribuției profesorului Joseph Stiglitz din Statele Unite, și

profesorului Francisco Alfredo García Prats din Spania – considerăm că merită punctate, în cele ce urmează, următoarele trei contribuții, toate acestea având caracter de noutate nu doar în spațiul juridic românesc, ci și în cel internațional.

În primul rând, considerăm relevantă în special definirea conceptului de abuz de drept fiscal, cât și lămurirea conceptelor de „abuz” „fraudă” și „evaziune” descriindu-le ca având relația mijloc-scop-activitate, activitate care ne-am fundamentat-o și pe un scurt excurs etimologic latin.

În al doilea rând, considerăm ca fiind o contribuție și relevarea importanței practice a fundamentării teoretice a abuzului de drept, în general, și a abuzului de drept fiscal, în special, fundamentare care, în cazul în care nu este o „îmbinare organică” între criteriul obiectiv și cel subiectiv, riscă să denatureze în tiranie ori anarhie.

În al treilea rând, considerăm că am adus o contribuție și în demersul de a deoala paradigma abuzului de drept fiscal, sens în care am relevat faptul că aceasta presupune – în terminologia juristului german Rudolf von Jhering – conceperea dreptului doar ca o legătură strict juridică între oameni, cu ignorarea vocației de a fi și o legătură morală.

### **3.1.3. Contribuțiile din a doua parte a tezei**

În ceea ce privește contribuțiile personale din a doua parte a tezei – care s-au clădit pe acumulările anterioare aparținând, în special, profesorului Radu Bufan, nu doar îndrumător al prezentei lucrări de cercetare, ci el însuși cercetător al fenomenului abuzului fiscal – considerăm că merită punctate următoarele două contribuții. Pe de o parte, analiza foarte detaliată a art. 11 alin. (1) – (3), iar, pe de altă parte, contribuția constând în evaluarea și critica regulilor generale anti-abuz analizate – art. 15 din Codul de procedură fiscală, art. 11 alin. (1) – (3) și art. 40<sup>4</sup> din Codul fiscal – din punctul de vedere al fundamentelor teoretice ce ni le-am lămurit în prima parte a lucrării.

În acest sens, am remarcat că reglementarea de la art. 15 din Codul de procedură fiscală conține înlăuntrul ei un fin germen al tiraniei, art. 11 alin. (1) în modalitatea tranzacției fără scop economic constituie un succes al legiuitorului secundar, pe de o parte, iar în modalitatea tranzacției cu un alt conținut economic decât cel aparent real este, de asemenea, tiranică. De asemenea în ceea ce privește regula generală anti-abuz de la art. 11 alin. (3) din Codul fiscal privind tranzacția transfrontalieră artificială, am considerat-o a fi un succes al legiuitorului primar, iar cea de la art. 40<sup>4</sup> din Codul fiscal un succes întâmplător al acestuia, prin devierea accidentală a unei reguli cu un fin substrat anarhic din Directiva Anti-Abuz.

### **3.1.4. Contribuțiile din a treia parte a tezei**

În ceea ce privește contribuțiile personale din a treia parte a tezei – care s-au clădit pe acumulările anterioare aparținând, în special, profesoarei Rita de la Feria – considerăm relevant să punctăm o singură și foarte consistentă contribuție, nu doar în plan național, dar și internațional. Anume, este vorba despre efortul nostru de a construi o teorie unitară privind conținutul principiului general de drept comunitar al interzicerii abuzului de drept, contribuție ce se regăsește în subcapitolul trei din capitolul al treilea.

### **3.2.Repere de lege ferenda**

În cele din ce urmează, cumulul experienței dobândite pe parcursul acestui demers de cercetare ne-a pus în postură, considerăm noi, de a putea oferi câteva repere generale *de lege ferenda* pentru o viitoare și nouă reglementare a materiei analizate. Aceste repere le considerăm, totodată, niște limite pe care legiuitorul trebuie să și le impune pentru a preîntâmpina eventuale derapaje ale măsurilor anti-abuz, derapaje care ar reprezenta, în fapt, nimic altceva decât ceea ce profesorul Radu Bufan sugestiv denumea „abuzul normelor anti-abuz”, adică abuzul de putere al autorității fiscale. Aceste repere/ limite pe care le vom oferi le-am împărțit în (3.2.1.) repere ante-factum, (3.2.2.) repere post-factum, după cum urmează.

#### **3.2.1. Repere ante-factum ale abuzului fiscal**

Din punctul nostru de vedere, am identificat două importante și generale repere *de lege ferenda* ante-factum ale abuzului fiscal, un reper cantitativ privind fundamentarea abuzului fiscal și un reper calitativ privind intensitatea combaterii abuzului fiscal.

În primul rând, în ceea ce privește reperul cantitativ privind fundamentarea abuzului fiscal, acesta este reprezentat, în mod evident, de necesitatea stabilirii atât a unui criteriului obiectiv – constând în încălcarea scopului normei juridice fiscale –, cât și a unui criteriu subiectiv – constând în intenția ori cel puțin culpa contribuabilului privind respectiva încălcare a scopului normei juridice fiscale –.

În al doilea rând, în ceea ce privește reperul calitativ privind intensitatea combaterii abuzului fiscal, considerăm că legiuitorul va trebui să aibă în vedere atât imperativul securității juridice fiscale, cât și pe cel al proporționalității.

Astfel, în cauza *Halifax*, CJUE, după ce a calificat propria doctrină în materia practicilor abuzive drept principiu al interzicerii abuzului, aceasta limitează eventuala incidență a noului calificat principiu de drept de „*imperativul securității juridice*” care presupune că „*legislația comunitară trebuie, totodată, să fie clară iar aplicarea acesteia previzibilă*”, fapt care să îi poată permite, în concret, oricărui contribuabil „*să-și structureze afacerile de așa manieră încât să-și limiteze obligațiile sale fiscale*”.

Pe de altă parte, așa cum am învățat din cauza *Cadbury*, atunci când legiuitorul, prin anumite reguli speciale anti-abuz, ante-califică anumite comportamente ale contribuabilului său drept abuzive și le ante-sanționează, acesta trebuie să o facă astfel încât respectiva regulă anti-abuz (i) să fie justificată de un interes general, (ii) să fie adecvată respectivului interes general și (iii) să fie proporțională cu respectivul interes general, ceea ce înseamnă să nu existe o manieră mai puțin restrictivă în care ar putea sancționa comportamentul considerat abuziv ante-factum. A nu ține cont de aceste rigori care subsumează principiul proporționalității ar însemna, în practică, sancționarea nu doar a comportamentelor abuzive ci și a acelor comportamente legitime ale contribuabililor.

#### **3.2.2. Repere post-factum ale abuzului fiscal**

În ceea ce privește reperele *de lege ferenda* post-factum, acestea vor fi referitoare la evaluarea comportamentului contribuabilului și la posibilele soluții pe care autoritatea fiscală le va putea pronunța. Anume, evaluarea post-factum pe care autoritatea fiscală o face unui comportament al contribuabilului, aceasta trebuie să înceapă prin a evalua ceea ce noi am denumit a fi „*latura*

obiectivă”, cu toate cele patru elemente esențiale ale sale, iar mai apoi, dacă constată întrunirea tuturor componentelor laturii obiective, să continue și cu evaluarea a ceea ce am denumit „latura subiectivă”, cu toate cele patru elemente esențiale ale sale. Finalmente, în funcție de rezultatul evaluării laturii subiective, autoritatea fiscală va pronunța una dintre cele trei soluții identificate de noi mai sus, după cum urmează.

În primul rând, primul reper este acela că autoritatea fiscală va trebui să înceapă în evaluare „laturii obiective” a abuzului fiscal, identificând cele patru elemente esențiale ale sale: (i) elementul obiectiv – încălcarea scopului normei fiscale; (ii) condiția *sine qua non* preexistentă - neîncălcarea literei normei fiscale; (iii) condiția *sine qua non* rezultantă – existența unui beneficiu fiscal; (iv) un element de probațiune – existența unui „ansamblu de circumstanțe obiective” din care să rezulte existența elementului obiectiv al abuzului, adică un act de interpretare al normei juridice fiscale.

Al doilea reper *de lege ferenda* presupune că, numai dacă este cazul, autoritatea fiscală va trebui să evalueze și „latura subiectivă” a abuzului fiscal, identificând cele patru elemente esențiale ale sale: (i) elementul subiectiv – intenția de a obține respectivul beneficiu fiscal; (ii) condiția *sine qua non* a calificării elementului subiectiv – adică acesta să fie măcar un „scop esențial” a operațiunii, nu unul adiacent; (iii) condiția *sine qua non* a materializării elementului subiectiv – adică manifestarea acestuia prin „crearea în mod artificial a condițiilor cerute pentru obținerea” beneficiului fiscal, ori prin „tranzacții care nu sunt desfășurate în contextul unor operațiuni comerciale normale”; și (iv) elementul de probațiune al laturii subiective – adică un „ansamblu de elemente obiective” din care să rezulte existența elementului subiectiv calificat și materializat, adică un act de interpretare al stării de fapt fiscale.

Cu privire la acest din urmă element probator al laturii subiective, considerăm că trebuie avute în vedere următoarele două aspecte, ce țin de posibilele „elemente obiective”, și de modalitatea foarte riguroasă de probațiune. Pe de o parte, **exemple de „elemente obiective”** necesare probării laturii subiective sunt: obiectul, scopul și efectele tranzacțiilor analizate; legăturile de natură juridică/ economică/ personală dintre persoanele implicate în tranzacțiile analizate; înțelegerile secrete dintre persoanele implicate în tranzacțiile analizate; existența, caracterul adecvat și/ sau caracterul activ al localurilor, resurselor umane și resurselor tehnice în scopul desfășurării activității economice specifice; persoana care își asumă riscurile tranzacției. Pe de altă parte, în ceea ce privește **modalitatea de probațiune** aceasta trebuie să fie foarte riguroasă și să respecte cel puțin următoarele standarde: „elementul obiectiv” ales pentru circumscrierea laturii subiective trebuie să fie raportat și la terțe persoane; este necesară analiza „ansamblului împrejurărilor cauzei”; necesitatea analizării seriei de tranzacții în care se înscrie o anumită operațiune; decelarea elementelor abuzive de cele neabuzive dintr-o tranzacție în scopul sancționării exclusiv a primelor; prevalența substanței tranzacției asupra formei acesteia.

De asemenea, menționăm că în situația în care elementul subiectiv se manifestă sub forma culpei, nu a intenției – am învățat din teoria generală a dreptului că acest lucru este posibil –, ar trebui operate următoarele amendamente la construcția anterior prezentată: (i) condiția *sine qua non* rezultantă din cadrul laturii obiective nu va mai consta în obținerea unui beneficiu pentru contribuabilul în cauză, ci în producerea unei pagube unui alt subiect de drept fiscal; (ii) condiția *sine qua non* a calificării elementului subiectiv din latura subiectivă nu va mai consta într-un „scop esențial”, ci într-o „greșeală esențială”; (iii) elementul de probațiune al laturii

subiective se schimbă doar în sensul că nu va mai avea ca obiect intenția contribuabilului, ci faptul că acesta „știa ori trebuia să știe”, și își păstrează în continuare aria de „elemente obiective” și standardele privind modalitatea riguroasă de probațiune.

În al treilea rând, al treilea reper *de lege ferenda* post-factum, privește soluțiile pe care autoritatea fiscale poate și trebuie să le pronunțe în urma evaluării unui comportament pretins a fi abuziv sunt trei la număr: (i) constată un caracter întreg abuziv al tranzacției și, prin urmare, recalculează obligațiile fiscale ca și cum această tranzacție nu ar exista; (ii) constată caracterul simplu/ parțial abuziv al tranzacției și, prin urmare, recalculează obligațiile fiscale prin decelarea elementelor abuzive de cele neabuzive ajustând efectele fiscale ale acesteia; (iii) nu poate constata caracterul abuziv al tranzacției/ constată caracterul legitim al tranzacției și, prin urmare, nu aplică nicio sancțiune contribuabilului.

În acest sens, apreciem în mod deosebit ceea ce s-a întâmplat în cauza Emsland-Stärke după ce CJUE și-a pronunțat soluția cu privire la aceasta și s-a întors la instanța națională din Germania. Anume, concluzia la care instanța națională de trimitere (Finanzgericht Hamburg) a ajuns după evaluarea tuturor „elementelor obiective” relevante pentru probarea laturii subiective a fost aceea că trebuie exclusă existența abuzului de drept raportat la faptul că nu se putea proba existența caracterului abuziv al tranzacției analizate. Finalmente, trebuie să se dea valoare principiului *in dubio contra fiscum*, principiu ce subsumează atitudinea autorității, în general, și a autorității fiscale, în special, de a prefera să dea prioritate siguranței că niciun contribuabil onest nu va fi sancționat pentru a prinde alți nouă contribuabili neonești.

### **3.3. Propuneri de lege ferenda**

Cu toate că potrivit alin. (13) al art. 11 din Codul fiscal „[p]rocedura de aplicare a prevederilor art. (1) se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F.”, totuși, de la data intrării în vigoarea a noului Cod fiscal, 1 ianuarie 2016, și până astăzi acest act normativ nu a fost publicat. În cele ce urmează, având în vedere mai ales reperele *de lege ferenda* de mai sus, vom face noi o propunere ordin al președintelui ANAF.

#### **Art. 1. Elemente obiective ce circumscriu scopul contribuabilului**

În vederea evaluării existenței scopului economic al unei activități a contribuabilului, autoritatea fiscală de control va ține cont de următoarele elemente obiective, exemplificative:

- a. obiectul, scopul și efectele activității analizate;
- b. legăturile de natură juridică/ economică/ personală dintre persoanele implicate în activitatea analizată;
- c. înțelegerile secrete dintre persoanele implicate în activitățile analizate;
- d. existența localurilor, resurselor umane și resurselor tehnice în scopul desfășurării activității economice specifice;
- e. caracterul adecvat localurilor, resurselor umane și resurselor tehnice în scopul desfășurării activității economice specifice;
- f. caracterul activ al localurilor, resurselor umane și resurselor tehnice în scopul desfășurării activității economice specifice;
- g. persoana care își asumă riscurile activității.

## **Art. 2. Standarde de probațiune ale elementelor obiective ce circumscriu scopul contribuabilului**

În evaluarea activității contribuabilului, autoritatea fiscală trebuie să respecte, dacă sunt incidente, următoarele standarde în probațiunea existenței ori inexistenței scopului economic al unei activități:

- a. elementul ori elementele obiective ales/e pentru evaluarea existenței scopului economic al unei activități a contribuabilului trebuie să fie raportat/e și la terțe persoane;
- b. este necesară analiza ansamblului împrejurărilor cauzei;
- c. este necesară analiza seriei de activități/ tranzacții în care se înscrie un anumit comportament al contribuabilului;
- d. decelarea elementelor abuzive de cele neabuzive dintr-o activitate/ tranzacție în scopul sancționării exclusiv a primelor;
- e. prevalența substanței activității/ tranzacției asupra formei acesteia.

## **Art. 3 Soluțiile evaluării scopului contribuabilului**

În urma evaluării scopului contribuabilului, autoritatea fiscală de control poate pronunța una dintre următoarele soluții:

- a. constată lipsa scopului economic al tranzacției și, prin urmare, calculează obligațiile fiscale care ar fi existat în lipsa tranzacției respective;
- b. constată lipsa scopului economic a unei activități a tranzacției și, prin urmare, calculează obligațiile fiscale care ar fi existat în lipsa activității respective;
- c. dacă după evaluarea tuturor elementelor obiective ce circumscriu scopul activității/ tranzacției contribuabilului, nu poate constata lipsa scopului economic a tranzacției ori unei activități a tranzacției, acest dubiu se interpretează în favoarea contribuabilului și, prin urmare, nu se aplică nicio sancțiune acestuia. Aceeași soluție se pronunță și în cazul în care autoritatea fiscală constată existența scopului economic pentru activitatea/ tranzacția analizată.

Ca o concluzie a tuturor celor expuse în acest capitolul conclusiv, vom constatăm că toate aceste contribuții personale ale noastre – ce constituie, în principal, rodul confruntării noastre cu anumite obstacole în cercetarea desfășurată – adevăresc de deplin opinia profesorului Radu Bufan, care afirmă faptul că „înteruperea evoluției dreptului fiscal timp de 5 decenii și repornirea, după Revoluție, de la un nivel aproape de zero reprezintă un anumit avantaj comparativ cu situația din țările la al căror nivel ne raportăm în acest domeniu; foarte sugestiv s-a arătat în doctrina franceză că «starea actuală a dreptului fiscal provine din evoluții istorice care sunt mai degrabă stratificări decât actualizări coerente referitoare la o realitate care se transformă mai rapid decât el însuși (dreptul fiscal – n.n.)»<sup>1</sup>.

Anume, considerăm că am reușit să valorificăm acel „[avantaj] comparativ cu situația din țările la al căror nivel ne raportăm în acest domeniu”, realizând, astfel, o „actualizare coerentă” calitativă și nu „stratificări” cantitative.

---

<sup>1</sup> BUFAN (coord.), *et all., Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 23.