

COLECȚIA FISCALITATE IMPOZITE TAXE

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE ÎN MATERIE FISCALĂ

Cadrul normativ și conceptual de analiză a acțiunilor judiciare în materie fiscală

VOLUMUL I

CUPRINS

ABREVIERI	5
INTRODUCERE	7
CAPITOLUL I. CADRUL NORMATIV PRINCIPAL ȘI ASIGURAREA LEGALITĂȚII ACTELOR ADMINISTRATIVE CU CARACTER NORMATIV DIN DOMENIUL FISCAL	15
Secțiunea I. Actele administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal	15
Subsecțiunea 1. Considerații de bază privind aplicarea legii noi și ultraactivitatea legii vechi în procedura de administrare a creanțelor fiscale	15
1. Scurte considerații introductive referitoare la cadrul normativ privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii și procedurile de administrare a acestora	15
2. Cadrul normativ de aplicare a legii noi și de ultraactivitate a legii vechi	22
Subsecțiunea a 2-a. Cadrul normativ secundar în domeniul procedurii fiscale	24
1. Reguli de bază privind adoptarea actelor normative de aplicare a noului Cod de procedură fiscală	24
2. Conflictul temporal al actelor administrative cu caracter normativ în situații tranzitorii speciale	28
Subsecțiunea a 3-a. Mecanisme administrative de asigurare a aplicării unitare a legislației fiscale de către organele fiscale, realizate prin Comisia fiscală centrală	31
Secțiunea a II-a. Aspecte legate de anularea și suspendarea executării actelor administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal	38
1. Considerații cu caracter general privind actele administrative cu caracter normativ	38
2. Particularități privind anularea actelor administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal	44
3. Suspendarea executării actelor administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal	50

4. Examinarea modificărilor legislative realizate prin Legea nr. 102/2023 din perspectiva suspendării executării actelor administrative cu caracter normativ	54
5. Executarea obligației de publicare a hotărârilor judecătorești definitive privind anularea actelor administrative cu caracter normativ.....	58
Secțiunea a III-a. Cazuri particulare de acte administrative în domeniul fiscal: soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans.....	63
1. Definiții și elemente specifice procedurii de emitere a soluției fiscale individuale anticipate și a acordului de preț în avans	63
2. Natura juridică a soluției fiscale individuale anticipate și a acordului de preț în avans.....	69
3. Aspecte relevante care privesc noua procedură de emitere a soluției fiscale individuale anticipate, reglementată de OMF nr. 1178/2023	71
CAPITOLUL II. CONCEPTE ȘI NOȚIUNI DE BAZĂ PENTRU ANALIZA ACȚIUNILOR JUDICIARE ÎN MATERIE FISCALĂ	76
Secțiunea I. Raportul juridic fiscal	76
1. Concept și categorii.....	76
2. Structura raportului juridic fiscal	77
2.1. Părțile raportului juridic fiscal	77
2.2. Conținutul raportului juridic fiscal	82
2.3. Obiectul raportului juridic fiscal.....	83
Secțiunea a II-a. Regimul juridic al creanțelor fiscale.....	84
Subsecțiunea 1. Creanțele bugetare	84
1. Noțiune. Subdiviziuni	84
2. Aspecte definitorii privind principalele categorii de creanțe bugetare	87
Subsecțiunea a 2-a. Creanțele fiscale	90
1. Noțiune. Subdiviziuni	90
2. Elemente definitorii care privesc creanțele fiscale	92
2.1. Creanțele fiscale principale.....	92
2.2. Creanțele fiscale accesorii	97
CAPITOLUL III. ACTELE ADMINISTRATIVE FISCALE.....	105
Secțiunea I. Considerații de bază privind actele administrative fiscale	105

Subsecțiunea 1. Definiție, trăsături și categorii de acte administrative fiscale	105
1. Definiție și trăsături ale actului administrativ fiscal.....	105
2. Categorii de acte administrative fiscale.....	111
Subsecțiunea a 2-a. Condiții de validitate a actelor administrative fiscale	115
1. Respectarea regulilor de competență.....	115
2. Forma și conținutul actelor administrative fiscale	117
3. Emiterea actului administrativ fiscal în scopul legislației fiscale.....	123
Subsecțiunea a 3-a. Particularități privind excepția de nelegalitate în cazul actelor administrative fiscale	124
Secțiunea a II-a. Analiza critică a unor elemente din cadrul legislativ actual care reglementează regimul juridic al actelor administrative fiscale	127
Subsecțiunea 1. Elemente specifice regimului juridic particular al actelor administrative fiscale.....	127
1. Constatarea nulității, anularea și desființarea actelor administrative fiscale de către organele fiscale.....	127
2. Critica modului de reglementare în cazul desființării actelor administrative fiscale.....	134
Subsecțiunea a 2-a. Examinarea legalității emiterii și comunicării actului administrativ fiscal și sancțiunile aplicabile.....	136
1. Momentul în raport cu care se stabilește legalitatea emiterii actului administrativ fiscal.....	136
2. Sancțiunea care intervine în cazul în care actul administrativ fiscal nu a fost comunicat legal	138
Subsecțiunea a 3-a. Analiza modificărilor legislative aduse regimului juridic al actelor emise de organele fiscale prin Legea nr. 295/2020	140
1. Cazurile de nulitate a actului administrativ fiscal introduse prin Legea nr. 295/2020 și stabilirea domeniului de aplicare în timp a noilor dispoziții legale	140
1.1. Ne reprezentarea argumentelor pentru care organul fiscal nu ia în considerare o opinie prealabilă scrisă/o soluție adoptată anterior de organul fiscal sau de instanța de judecată	141
1.1.1. Noțiuni	141

1.1.2. Condițiile în care poate interveni acest caz de nulitate.....	143
1.1.3. Importanța instituirii acestui caz de nulitate a actului administrativ fiscal.....	144
1.2. Nerespectarea de către organul fiscal a considerentelor deciziei de soluționare a contestației administrative prin care s-a dispus desființarea totală sau parțială a actului administrativ fiscal contestat.....	144
1.3. Nerespectarea de către organele fiscale a unor condiții de efectuare a inspecției fiscale și de emitere a actelor administrative fiscale specifice.....	145
1.4. Nerespectarea de către organele fiscale a interdicției de a emite acte administrative fiscale în situația în care există obligația de sesizare a organelor de urmărire penală.....	147
2. Extinderea sferei de aplicare a anumitor dispoziții legale privind nulitatea, anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal și efectele anulării sale și la actele de executare și alte acte emise de organele fiscale	150
3. Stabilirea expresă a naturii juridice a procesului-verbal de control/actului de control încheiat de funcționarii publici din cadrul Direcției generale antifraudă fiscală	151
BIBLIOGRAFIE	153

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE
ÎN MATERIE FISCALĂ

**Cadrul normativ
și conceptual de analiză
a acțiunilor judiciare
în materie fiscală**

VOLUMUL I

UNIVERSUL JURIDIC
BUCUREȘTI
2024

CAPITOLUL I

Cadrul normativ principal și asigurarea legalității actelor administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal

Secțiunea I

Actele administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal

Subsecțiunea 1. Considerații de bază privind aplicarea legii noi și ultraactivitatea legii vechi în procedura de administrare a creanțelor fiscale

1. Scurte considerații introductive referitoare la cadrul normativ privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii și procedurile de administrare a acestora

Primul Cod fiscal al României, adoptat prin Legea nr. 571/2003, și Codul de procedură fiscală, adoptat prin OG nr. 92/2003, au fost abrogate începând cu data de 01.01.2016, respectiv odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cadrul legal privind impozitele, taxele¹ și contribuțiile sociale obligatorii² prevăzute la art. 2 C. fisc., reprezentând venituri fiscale ale bugetului general

¹ Impozitele și taxele reglementate de actualul Cod fiscal se regăsesc nominalizate la art. 2 alin. (1) C. fisc., după cum urmează: „a) impozitul pe profit; b) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor; c) impozitul pe venit; d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți; e) impozitul pe reprezentanțe; f) taxa pe valoarea adăugată; g) accizele; h) impozitele și taxele locale; i) impozitul pe construcții; j) impozitul special pentru bunurile imobile și mobile de valoare mare”.

Impozitul special pentru bunurile imobile și mobile de valoare mare a fost instituit prin Legea nr. 296/26.10.2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, publicată în M. Of. nr. 977/27.10.2023, fiind aplicabil începând cu data de 01.01.2024.

² Contribuțiile sociale obligatorii reglementate de actualul Cod fiscal sunt indicate nominal la art. 2 alin. (2) C. fisc., astfel: „a) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului

consolidat al statului, contribuabilii care au obligația să le plătească, modul de calcul și de plată, precum și procedura prin care se realizează modificarea lor sunt stabilite, începând cu data de 01.01.2016, de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal³.

Cadrul legal de administrare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale obligatorii este stabilit, începând cu data de 01.01.2016, de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (noul Cod de procedură fiscală).

Ministerul Finanțelor Publice a fost autorizat, potrivit art. 1 alin. (1) C. fisc., „să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine” pentru aplicarea Codului fiscal, precum și „a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri”. De asemenea, acest minister are în competență, potrivit art. 5 alin. (1) C. fisc., „atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitară” a Codului fiscal. Totodată, la art. 5 alin. (6) C. fisc. este prevăzută obligația Ministerului Finanțelor Publice ca în fiecare an să colecteze și să sistematizeze toate normele aflate în vigoare care au legătură cu Codul fiscal și să publice o colecție oficială cu aceste norme.

Prin norme se înțelege, în accepțiunea prevăzută la art. 5 alin. (2) C. fisc., „norme metodologice, instrucțiuni și ordine”.

În cazul normelor metodologice, s-a prevăzut în mod expres, la art. 5 alin. (3) C. fisc., că acestea „sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I”. În acest sens, este de menționat că pentru Codul fiscal a fost adoptată HG nr. 1/2016⁴.

În schimb, pentru Codul de procedură fiscală, adoptat prin Legea nr. 207/2015⁵, nu există nicio dispoziție legală care să prevadă elaborarea de norme metodologice de aplicare, care să fie adoptate prin hotărâre de Guvern. Trebuie subliniat că în cazul vechiului Cod de procedură fiscală, adoptat prin

asigurărilor sociale de stat; b) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; c) contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat”.

³ Potrivit art. 501 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688/10.09.2015: „Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, cu excepția cazului în care în prezentul cod se prevede altfel”.

⁴ HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal a fost publicată în M. Of. nr. 22/13.01.2016.

⁵ Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M. Of. nr. 547/23.07.2015.

OG nr. 92/2003, au fost elaborate norme metodologice de aplicare, acestea fiind aprobate prin HG nr. 1050/2004⁶.

Pentru emiterea, aprobarea și publicarea instrucțiunilor și a ordinelor au fost prevăzute, la art. 5 alin. (4) C. fisc., anumite reguli, fiind necesar de precizat că în Codul fiscal au fost prevăzute și reguli care privesc emiterea de ordine și instrucțiuni pentru aplicarea Codului de procedură fiscală.

În acest sens, la art. 5 alin. (4) teza întâi C. fisc. este prevăzut că *ordinele și instrucțiunile de aplicare unitară a Codului fiscal „se emit de ministrul finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I”*.

De asemenea, la art. 5 alin. (4) teza a doua C. fisc. se prevede că *ordinele și instrucțiunile care privesc procedurile de administrare a impozitelor și taxelor din Codul fiscal și care sunt datorate bugetului general consolidat al statului, exceptând bugetele locale, se emit de președintele ANAF și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I*.

Dispozițiile art. 5 alin. (4) ultima teză C. fisc. prevăd că *ordinele și instrucțiunile care au ca obiect procedurile de administrare a impozitelor și taxelor locale din Codul fiscal „se aprobă prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice”*.

Trebuie subliniat că la art. 5 alin. (5) C. fisc. este prevăzut în mod expres că *„instituțiile publice din subordinea Guvernului, altele decât Ministerul Finanțelor Publice, nu pot elabora și emite norme” care privesc Codul fiscal, cu excepția celor prevăzute expres în Codul fiscal, sub sancțiunea nulității absolute a normelor elaborate și emise cu nerespectarea acestei interdicții*.

De menționat că în cazul Legii nr. 431/2023⁷ s-a prevăzut în mod expres la art. 4 alin. (3) că *normele metodologice de aplicare a legii se aprobă de Guvern prin hotărâre și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, în termen de 12 luni de la data intrării în vigoare a legii*⁸.

⁶ HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a fost publicată în M. Of. nr. 651/20.07.2004, fiind abrogată începând cu 01.01.2016.

⁷ Legea nr. 431/29.12.2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni, publicată în M. Of. nr. 8/05.01.2024.

⁸ Această lege transpune Directiva (UE) 2022/2523 a Consiliului din 14.12.2022 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune, publicată în JOUE, seria L, nr. 328/22.12.2022.