

COLECȚIA FISCALITATE IMPOZITE TAXE

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE
ÎN MATERIE FISCALĂ

Contenciosul administrativ fiscal

VOLUMUL II

CUPRINS

ABREVIERI	5
CAPITOLUL I. CONTENCIOSUL FISCAL DE COMPETENȚA INSTANȚELOR SPECIALIZATE	7
Secțiunea I. Noțiuni și clasificări ale contenciosului fiscal.....	7
1. Scurte considerații introductive privind formele de control asupra activității administrației publice	7
2. Noțiunea de contencios fiscal.....	9
3. Clasificări ale contenciosului fiscal.....	11
Secțiunea a II-a. Contenciosul administrativ fiscal.....	18
1. Trăsături definitorii ale contenciosului administrativ fiscal.....	18
2. Terminologie și concepte în contenciosul administrativ fiscal	20
3. Contestația judiciară în contenciosul administrativ fiscal	23
3.1. Particularități privind subiecții procesuali și obiectul contestației judiciare în contenciosul administrativ fiscal.....	23
3.2. Problematika obiectului acțiunilor judiciare care au ca premisă nesoluționarea în termenul legal a contestației administrative	29
3.3. Analiza modificării legislative realizate prin Legea nr. 212/2018 cu privire la obiectul contestației judiciare.....	31
Secțiunea a III-a. Jurisdicțiile administrative speciale și domeniul contestării actelor administrative fiscale	34
1. Scurte considerații privind jurisdicțiile administrative speciale	34
2. Necesitatea înființării unor jurisdicții administrative speciale în domeniul contestării actelor administrative fiscale	36
CAPITOLUL II. CONTESTAȚIA ADMINISTRATIVĂ ÎN MATERIE FISCALĂ.....	41
Secțiunea I. Considerații introductive privind contestația administrativă.....	41
Subsecțiunea 1. Dreptul și obligația de a contesta titlul de creanță fiscală și alte acte administrative fiscale în procedura administrativă.....	41

Subsecțiunea a 2-a. Contestația administrativă și rolul său de plângere prealabilă	45
1. Noțiunea de contestație administrativă	45
2. Condițiile formulării contestației administrative	49
3. Rolul contestației administrative de plângere prealabilă în contenciosul administrativ fiscal	52
Secțiunea a II-a. Procedura de soluționare a contestației administrative	55
Subsecțiunea 1. Competența de soluționare a contestației administrative și delegarea de competență	55
1. Reguli de determinare a competenței organelor fiscale cu atribuții de soluționare a contestației administrative	55
2. Delegarea de competență în cazul organelor de soluționare a contestației administrative constituite la nivelul ANAF	60
Subsecțiunea a 2-a. Aspecte definitorii privind cadrul procedural de analiză și soluționare a contestației administrative	62
1. Cadrul procedural de soluționare din punctul de vedere al subiecților participanți	62
2. Reguli de bază privind cadrul de examinare și soluționare a contestației administrative	64
Secțiunea a III-a. Soluțiile în procedura administrativă de soluționare a contestației	68
1. Termenul de soluționare a contestației și efectele nerespectării sale	68
2. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației	70
3. Decizia de soluționare a contestației în procedura administrativă	74
4. Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale	77
5. Desființarea actului administrativ fiscal prin decizia de soluționare a contestației	79
Secțiunea a IV-a. Modificări privind cadrul legislativ și instituțional realizate prin Legea nr. 295/2020 cu privire la procedura de soluționare a contestației administrative	83
Subsecțiunea 1. Schimbări legislative care privesc contestarea în procedura administrativă a actelor administrative fiscale	83

1. Modificări privind posibilitățile de contestare și obiectul contestației.....	83
2. Schimbări radicale privind cadrul instituțional și competența de soluționare a contestațiilor în procedura administrativă.....	85
3. Reglementarea accesului contestatorului la probele ce au legătură cu soluționarea contestației fiscale.....	89
4. Adoptarea de dispoziții exprese în cazul soluționării contestațiilor care se referă la persoanele fizice care au fost supuse verificării situației personale	92
Subsecțiunea a 2-a. Reexaminarea deciziei de soluționare a contestațiilor în procedura administrativă.....	93
1. Noutatea căii de atac a reexaminării deciziei de soluționare a contestației	93
2. Cazurile de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației.....	94
2.1. Neaplicarea unor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția din decizia de soluționare a contestației.....	94
2.2. Emiterea de către Comisia fiscală centrală, la o dată ulterioară soluționării contestației, a unei decizii prin care se stabilește o altă interpretare dispozițiilor legale aplicabile cauzei.....	95
2.3. Pronunțarea de către Înalta Curte de Casație și Justiție a unei decizii de recurs în interesul legii sau pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, dacă cuprinde soluții diferite de interpretare și de aplicare a dispozițiilor legale aplicabile față de decizia de soluționare a contestației	97
2.4. Pronunțarea unei hotărâri de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, dacă este contrară deciziei prin care a fost soluționată contestația administrativă	99
3. Aspecte de bază privind procedura administrativă de reexaminare	100
3.1. Subiecții de drept care pot formula cerere de reexaminare și obiectul cererii de reexaminare	100
3.2. Termenul în care poate fi depusă cererea de reexaminare	101

3.3. Soluțiile din procedura reexaminării. Tipuri de decizii.....	102
3.4. Căile de atac care pot fi exercitate împotriva deciziilor emise în procedura de reexaminare	103
4. Implicațiile procedurii administrative de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației în derularea și finalizarea procedurii judiciare	104
CAPITOLUL III. COMPETENȚA INSTANȚELOR JUDECĂTOREȘTI ȘI PROCEDURA DE SOLUȚIONARE A ACȚIUNILOR DE NATURĂ FISCALĂ.....	109
Secțiunea I. Competența instanțelor judecătorești în soluționarea acțiunilor de natură fiscală.....	109
1. Considerații generale privind competența instanțelor judecătorești și excepția de necompetență	109
2. Competența instanțelor de contencios administrativ și fiscal.....	112
2.1. Competența materială în cazul acțiunilor în contenciosul administrativ și fiscal.....	112
2.2. Competența teritorială a instanțelor de contencios administrativ și fiscal	120
2.3. Aspecte legate de competența funcțională în cazul acțiunilor în contenciosul administrativ și fiscal	122
2.4. Câteva particularități referitoare la competența de soluționare în cazul litigiilor fiscale care privesc evitarea/eliminarea dublei impuneri	124
3. Competența privind acțiunile în materie fiscală care se judecă de instanțele civile	126
3.1. Delimitarea sferei de competență a instanțelor judecătorești care soluționează acțiuni de natură fiscală	126
3.2. Competența materială și teritorială a instanțelor de drept comun în materie fiscală	129
Secțiunea a II-a. Procedura de soluționare a acțiunilor de natură fiscală	133
1. Sesizarea instanței de contencios administrativ și fiscal	133
1.1. Aspecte legate de timbrarea acțiunilor și a cererilor formulate la instanța de contencios administrativ fiscal.....	133
1.2. Parcurgerea procedurii prealabile administrative	136
1.2.1. Aspecte privind procedura prealabilă administrativă.....	136

1.2.2. Inadmisibilitatea acțiunii în contenciosul administrativ fiscal	139
2. Procedura prealabilă la instanța de contencios administrativ și fiscal.....	142
2.1. Termene de sesizare a instanței de contencios administrativ și fiscal.....	142
2.2. Aspecte relevante care privesc procedura prealabilă la instanța de contencios administrativ și fiscal.....	145
3. Particularități privind procedura de judecată a acțiunilor judiciare în materie fiscală la instanța de contencios administrativ și fiscal.....	147
Secțiunea a III-a. Particularități privind acțiunile judiciare și cererile de despăgubiri pentru repararea prejudiciilor cauzate contribuabililor/plătitorilor de către autoritățile fiscale.....	164
1. Scurte considerații introductive privind răspunderea administrativ-patrimonială și cererile de despăgubiri formulate de contribuabili/plătitori.....	164
2. Procedura de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor/plătitorilor în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget.....	167
3. Particularități privind competența și procedura de judecată în cazul acțiunilor în despăgubire de competența instanțelor de contencios administrativ și fiscal.....	179
CAPITOLUL IV. SUSPENDAREA JUDICIARĂ A EXECUTĂRII ACTULUI ADMINISTRATIV FISCAL	186
Secțiunea I. Regimul juridic și procedura de soluționare a cererilor de suspendare a executării actelor administrative fiscale.....	186
Subsecțiunea 1. Aspecte care privesc regimul juridic al suspendării executării actelor administrative fiscale	186
1. Scurte considerații introductive privind suspendarea executării actelor administrative	186
2. Condițiile de suspendare a executării actelor administrative fiscale	188
3. Problematika ridicată de cererile de suspendare a executării care au ca obiect declarații de impunere	192

4. Efectele suspendării executării actelor administrative fiscale.....	196
Subsecțiunea a 2-a. Procedura de soluționare a cererilor de suspendare a executării actelor administrative fiscale.....	199
1. Elemente definitorii pentru cadrul procesual referitoare la subiecții procesuali și obiectul cererilor de suspendare a executării actelor administrative fiscale.....	199
2. Particularități privind procedura de judecată a cererilor de suspendare a executării actelor administrative fiscale.....	202
3. Problema autorității de lucru judecat în cazul cererilor de suspendare succesive.....	204
4. Procedura de stabilire și de restituire a cauțiunii judiciare în cazul cererilor de suspendare a executării actelor administrative fiscale.....	208
5. Câteva particularități privind suspendarea executării actului administrativ fiscal care are ca efect aplicarea de taxe la import sau la export corespunzător datoriei vamale și a altor taxe.....	211
Secțiunea a II-a. Concluzii relevante și propuneri <i>de lege ferenda</i> rezultate din analiza jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție în materie de suspendare a executării actului administrativ fiscal.....	214
1. Condiția cazului bine justificat.....	214
2. Condiția pagubei iminente.....	219
3. Cazuri de neîndeplinire a condițiilor de suspendare.....	223
4. Cazuri de respingere a cererilor de suspendare generate de durata lungă a proceselor.....	229
Secțiunea a III-a. Analiza noilor modificări legislative în materie de suspendare a executării actelor administrative din Legea nr. 102/2023.....	232
1. Scurte considerații introductive privind modificările legislative realizate prin Legea nr. 102/2023.....	232
2. Termenul de maximum 30 de zile pentru formularea cererii de suspendare.....	233
3. Efectele nerespectării termenului de maximum 60 de zile pentru formularea acțiunii în anulare în situația existenței unei cereri de suspendare.....	235

4. Termenul de maximum 60 de zile pentru formularea cererii de suspendare în situația prevăzută de art. 15 din Legea nr. 554/2004	236
CAPITOLUL V. CĂILE DE ATAC ȘI EXECUTAREA HOTĂRÂRILOR JUDECĂTOREȘTI PRONUNȚATE DE INSTANȚELE DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL	
Secțiunea I. Particularități privind căile de atac în materia contenciosului administrativ și fiscal.....	238
Subsecțiunea 1. Recursul.....	238
1. Considerații de bază privind calea de atac a recursului	238
2. Procedura de filtrare a recursului în materia contenciosului administrativ și fiscal și impactul produs asupra duratei procesului.....	242
3. Procedura de judecată și soluțiile instanței de recurs în cazul contenciosului administrativ și fiscal.....	253
4. Reguli de bază privind motivarea deciziei de recurs și rejudecarea în fond după casare.....	257
Subsecțiunea a 2-a. Contestația în anulare și revizuirea	260
Secțiunea a II-a. Considerații de bază privind executarea hotărârilor judecătorești pronunțate de instanțele de contencios administrativ și fiscal	269
1. Scopul și obiectul procedurii speciale de executare	269
2. Aspecte specifice cazurilor în care nu se aplică procedura specială de executare în materie de contencios administrativ și fiscal.....	274
Secțiunea a III-a. Procedura specială de executare silită în materie de contencios administrativ și fiscal.....	276
1. Domeniul de aplicare și termenele de executare.....	276
2. Etapele procedurii speciale de executare silită a hotărârilor judecătorești în materie de contencios administrativ și fiscal	280
2.1. Declanșarea procedurii speciale de executare silită.....	280
2.2. Derularea și definitivarea procedurii speciale de executare silită la cererea creditorului	283
2.3. Definitivarea din oficiu de către instanța de executare a procedurii speciale de executare silită	290

Secțiunea a IV-a. Particularități privind executarea de către organele fiscale a unor dispoziții din hotărârile judecătorești în materie fiscală.....	292
1. Anularea actelor administrative fiscale privind creanțe fiscale accesorii și a altor acte subsecvente ca efect al anulării actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale	292
2. Executarea dispozițiilor din hotărârile judecătorești care privesc cazierul fiscal	294
ANEXĂ – Situația volumului de activitate al Secției de contencios administrativ și fiscal din cadrul Înaltei Curți de Casație și Justiție: 2013-2023	298
BIBLIOGRAFIE	303

Valentina
Gherasim-Proca

ACȚIUNILE JUDICIARE
ÎN MATERIE FISCALĂ

**Contenciosul
administrativ fiscal**

VOLUMUL II

UNIVERSUL JURIDIC
BUCUREȘTI
2024

CAPITOLUL I

Contenciosul fiscal de competența instanțelor specializate

Secțiunea I

Noțiuni și clasificări ale contenciosului fiscal

1. Scurte considerații introductive privind formele de control asupra activității administrației publice

La nivel constituțional sunt consacrate două mari categorii de forme de control¹ care pot fi exercitate asupra administrației publice², respectiv: 1. *controlul necontencios*, care are în vedere acele forme de control care nu implică o situație litigioasă; 2. *controlul contencios*, care privește cazurile litigioase în care trebuie soluționată o situație conflictuală.

Cu privire la *controlul contencios exercitat pe calea contenciosului administrativ*, a fost exprimată opinia că acesta are o semnificație deosebită pentru statul de drept, reprezentând una dintre garanțiile necesare existenței unui stat de drept, alături de alte forme de control și valori fundamentale ale statului de drept, cum sunt controlul de constituționalitate, independența justiției, pluralismul politic și separarea puterilor în stat³.

Pentru a realiza o clasificare a formelor de control exercitate asupra administrației publice au fost utilizate mai multe criterii⁴, rezultând următoarele forme de control⁵:

¹ V. Vedinaș, *Tratat teoretic și practic de drept administrativ*, vol. II, Ed. Universul Juridic, București, 2018, p. 124.

² Ambele categorii de forme de control pot fi la rândul lor grupate în două subcategorii în funcție de structura constituțională a administrației publice, respectiv: a) controlul necontencios/controlul contencios exercitat asupra administrației publice centrale; b) controlul necontencios/controlul contencios exercitat asupra administrației publice locale (V. Vedinaș, *op. cit.*, pp. 124-127).

³ În acest sens, autorul opiniei subliniază următoarele: „Controlul de legalitate asupra actelor administrative ale autorităților publice, prin care se materializează instituția contenciosului administrativ, are o semnificație deosebită pentru statul de drept, el fiind, de altfel, una dintre garanțiile statului de drept, alături de controlul de constituționalitate, independența justiției, pluralismul politic și separarea puterilor în stat” (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 130).

⁴ *Idem*, pp. 128-134.

⁵ Prezentarea detaliată a acestor forme de control rezultate din criteriile aplicate se regăsește la pp. 128-134 din lucrarea citată anterior.

1. în funcție de criteriul organului care exercită controlul: un control parlamentar⁶; un control administrativ⁷; un control judiciar (judecătoresc)⁸; un control exercitat de alte autorități publice decât cele care realizează prerogativele celor trei puteri în stat⁹; un control politic¹⁰; un control exercitat de societatea civilă¹¹;

2. după criteriul obiectivului urmărit prin activitatea de control: un control general; un control de specialitate;

3. în funcție de criteriul procedurii aplicabile: un control jurisdicțional; un control nejurisdicțional;

4. după criteriul care privește caracterul controlului: un control operativ, inopinat; un control planificat și anunțat;

5. în funcție de criteriul consecințelor controlului și competența organului de control de a aplica sancțiuni: un control care nu se poate finaliza prin aplicarea de sancțiuni; un control care conduce la aplicarea de sancțiuni;

⁶ *Controlul parlamentar* este exercitat sub două forme: „un control parlamentar tradițional, exercitat de Parlament în mod direct, prin mijloacele puse la dispoziție de legea fundamentală”; „un control parlamentar modern, exercitat prin intermediul unor autorități publice care depind de Parlament (Avocatul Poporului, Curtea de Conturi)” (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 128).

⁷ Prin intermediul *controlului administrativ*, „activitatea administrației publice se autoreglează fie prin controlul intern, fie prin formele **controlului extern** ori prin **controlul de tutelă administrativă** exercitat de Guvern prin prefecti, asupra activității autorităților administrației publice locale, sau controlul exercitat prin jurisdicțiile administrative, al căror caracter facultativ și gratuit este garantat de Constituție” (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 129).

⁸ *Controlul judiciar (judecătoresc)* este exercitat „în baza articolelor 21, 52 și 126 alin. (6) din Constituție, raportate la prevederile Legii nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, atât pe cale de acțiune directă, cât și pe cale de excepție” (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 130).

⁹ În această categorie sunt incluse controlul exercitat de Curtea Constituțională asupra ordonanțelor Guvernului („control de natură contencioasă”), controlul exercitat de Avocatul Poporului și controlul efectuat de Curtea de Conturi (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 130).

¹⁰ Cu privire la *controlul politic*, s-a reținut că legitimitatea acestuia „se află în misiunea administrației, aceea de a pune în aplicare decizia politică” (V. Vedinaș, *op. cit.*, p. 130).

¹¹ Prin Decizia de recurs în interesul legii nr. 8/02.03.2020, publicată în M. Of. nr. 580/02.07.2020, pronunțată pentru interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 1 alin. (1), art. 2 alin. (1) lit. a), r) și s) și art. 8 alin. (1¹) și (1²) din Legea nr. 554/2004, s-a stabilit că: „În vederea exercitării controlului de legalitate asupra actelor administrative la cererea asociațiilor, în calitate de organisme sociale interesate, invocarea interesului legitim public trebuie să fie subsidiară invocării unui interes legitim privat, acesta din urmă decurgând din legătura directă dintre actul administrativ supus controlului de legalitate și scopul direct și obiectivele asociației, potrivit statutului”.

6. după criteriul modului de declanșare a controlului: controlul declanșat în urma primirii unor sesizări de nereguli; controlul din oficiu; controlul planificat.

În privința sistemelor de contencios administrativ, s-a reținut în doctrină că dreptul comparat evidențiază, la nivel formal, existența a „trei mari sisteme de contencios administrativ: *sistemul administratorului judecător*; *sistemul francez al jurisdicției speciale administrative* (format din tribunale administrative și Consiliul de Stat) și, respectiv, *sistemul anglo-saxon*, al instanțelor de drept comun competente și în materia contenciosului administrativ”¹².

2. Noțiunea de contencios fiscal

În opinia noastră, din perspectiva obiectivelor acestei lucrări, *contenciosul fiscal* reprezintă totalitatea litigiilor având ca obiect raporturile juridice rezultate din activitățile de administrare a creanțelor fiscale și în care una dintre părți este o autoritate fiscală.

Pentru doctrina fiscală contemporană pot fi considerate ca fiind relevante pentru definirea contenciosului fiscal¹³, în principal, definițiile date de autorii C.D. Popa¹⁴ și A. Fanu-Moca¹⁵, atât în considerarea faptului că aceste definiții reflectă elemente specifice contenciosului fiscal din perioada anterioară, respectiv ulterioară adoptării vechiului Cod de procedură fiscală (2003)¹⁶, cât și datorită atenției acordate acestor definiții în lucrările de specialitate din materia contenciosului fiscal.

Într-o lucrare care privește contenciosul fiscal s-a reținut, în legătură cu prima definiție, respectiv cea dată de autorul C.D. Popa, că este o definiție din doctrina contemporană, în sensul procedural al contenciosului fiscal¹⁷.

¹² I. Lazăr, *Măsurile financiar-fiscale și politica Uniunii Europene în domeniul ajutoarelor de stat*, Ed. Hamangiu, București, 2018, p. 17; I. Lazăr, *Jurisdicții administrative în materie financiară*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 61.

¹³ „Etimologic, noțiunea de «contencios fiscal» se trage din expresia franceză *contentieux fiscal*, care în doctrina franceză, unde este foarte des utilizată și unde se bucură de o amplă analiză, este definită, în sens larg, ca ansamblul litigiilor cu caracter fiscal pe care este chemată autoritatea judecătorească să le rezolve cu putere de adevăr legal” (A. Fanu-Moca, *Contenciosul fiscal*, ed. 2, Ed. C.H. Beck, București, 2013, p. 14).

¹⁴ C.D. Popa, *Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal*, în *Revista de Drept Comercial* nr. 7-8/2001, p. 302.

¹⁵ A. Fanu-Moca, *op. cit.*, p. 25.

¹⁶ OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M. Of. nr. 513/31.07.2007.

¹⁷ În acest sens, s-a arătat că: „În doctrina noastră contemporană contenciosul fiscal a fost definit în perioada contemporană ca fiind în sens procedural (ca mijloc derivat de