

Marile modificari și marile ratari ale Noului Cod de procedura fiscala – (II)



Într-un material de prezentare recent publicat¹ aratam ca la finalul lunii noiembrie 2022 anunțam în cadrul Conferinței Naționale de Drept Fiscal (a IX-a ediție)² preconizată³ apariția a unei lucrări referitoare la *marile modificari și marile ratari conceptual-juridice* ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala („Noul Cod de procedura fiscala” sau „Noul Cod”). Modificarile legislative și unele soluții jurisprudențiale ale instanțelor naționale și ale Curții de Justiție a Uniunii Europene („C.J.U.E”) din luna decembrie 2022, în privința carora am considerat necesară formularea unor comentarii, dar și necesitatea efectuării ultimelor corelări și ajustări înainte de trimiterea primului volum al acestei cărți spre tipar au determinat prelungirea momentului la care urmează a fi lansat pe piață, acesta urmând a avea loc în a doua jumătate a lunii martie 2023.

În anticiparea acestui moment, am considerat necesară și utilă pentru cei interesați de acest subiect o sumară prezentare a lucrării din care acest prim volum face parte, urmând a expune într-un material în două episoade, (I) pe de o parte, geneza și evoluția lucrării, precum și a circumstanțelor ce au condus la dezvoltarea și finalizarea demersurilor de cercetare în conținutul și formatul acesteia din acest moment, detaliate în cadrul materialului mai sus-menționat; și (II), pe de altă parte, o prezentare a intențiilor urmărite în cadrul lucrării, a conținutului și structurii sale, precum și a înșeși manierei de abordare a demersului de cercetare, pentru a facilita celor interesați să înțeleagă semnificația și menirea analizei întreprinse în cuprinsul său, aspecte ce urmează a fi publicate acum, chiar în zilele de dinaintea lansării pe piață a primului volum al lucrării.

În primul rând, cât privește **conținutul și structura amplei lucrări** din care face parte primul volum ce urmează a fi lansat curând pe piață, aceasta încearcă să abordeze într-o *maniera interdisciplinara marile modificari și ratari ale Noului Cod de procedura fiscala*, urmând a se concentra în cadrul său – ce reprezintă *prima sa parte* – în mod special asupra *perspectivei dreptului administrativ*; sunt prezentate astfel, în plus față de aspectele incluse în volumul omagial⁴ menționat în prima parte a prezentării cărții noastre – ce are în vedere problema fundamentală de concepție juridică a Noului Cod (i.e. imposibilitatea alinierii sale cu Legea nr. 554/2004, date fiind originile diferite ale celor două reglementări, adică, germana și, respectiv, franceza, între timp actualizate și completate cu multe alte trimiteri de ordin jurisprudențial) –, și alte aspecte de drept administrativ esențiale ce privesc marile modificari și ratari conceptual-juridice ale Noului Cod abordate din această perspectivă.

Este vorba astfel, în plus față de noțiunile uzuale ale contenciosului administrativ-fiscal pe care le-am abordat pe larg și cu alta ocazie (sub imperiul Vechiului Cod)⁵, în mare parte de actualitate și astăzi, după cum explicăm în

primul volum al proiectului editorial prezentat în aceste rânduri scrise sub imperiul noii reglementari (e.g., obiectul principal al cererii de chemare în judecată, i.e. actul administrativ-fiscal sau decizia de soluționare a contestației; acțiunea în daune vs. acțiunea în dobânzi, excepția de nelegalitate; tacerea Administrației în soluționarea cererilor, inclusiv a contestațiilor, precum și modul de sancționare a acesteia în contenciosul administrativ-fiscal; refuzul explicit de satisfacere a drepturilor și intereselor legitime la cerere sau din oficiu, cu particularitățile pe care le aduce Noul Cod, prin raportare la definiția actului administrativ-fiscal, analizată dintr-o perspectivă comparativă cu cea a legislației germane, prin raportare la doctrina de drept fiscal aferentă acesteia), și despre alte noțiuni juridice – pe care le putem considera – incidentale sau complementare acestuia (i.e. pe de o parte, nulitatea și inexistența actului administrativ-fiscal și, pe de altă parte, retragerea și revocarea acestuia), pe care, din păcate, reglementarea noastră fie nu le-a abordat deloc, fie, încercând să o facă, neavând aportul doctrinar necesar, neraportându-se macar la unele lucrări de referință din doctrina de drept administrativ română – fundamentat pe sursele de documentare și legislative germane de unde Codul s-a inspirat la origini –, nu a avut nici o șansă de a ajunge la o reglementare adecvată, care să corespundă menirii ce le trebuie conferită (e.g., decizia de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației).

În partea a doua a lucrării din care face parte acest prim volum a cărui publicare ocazionalizează aceste comentarii – aflată de asemenea în faza avansată a redactării la acest moment – urmează să prezentăm marile modificări și marile ratări conceptual-juridice ale Noului Cod de procedură fiscală din *perspectiva dreptului civil*, cu un accent special asupra elementelor ce ar putea constitui un reper pentru o teorie a obligației fiscale privite din perspectiva dualistă; vom aborda astfel distincția dintre nașterea și exigibilitatea obligațiilor fiscale, evidențiind rolul conferit de lege titlului de creanță fiscală într-o asemenea abordare obligațională a materiei fiscale, atât pentru cea principală, cât și pentru cele de tip accesoriu, dar și aspectele referitoare la obligațiile fiscale ale Statului față de contribuabil (în sensul larg), evidențiind semnificația distincției dintre restituirea și rambursarea sumelor către acesta din urmă, precum și răspunderea (solidară) a diferitelor persoane pentru încălcarea îndatoririlor (în sens restrâns) de tip general sau special prevăzute de legea fiscală generală (i.e. Codul de procedură fiscală) sau de alte reglementări fiscale (i.e. Codul fiscal, alte legi ce conțin dispoziții fiscale, precum cele de mediu) și, în egală măsură, aspectele ce țin de stingerea obligației fiscale fără a mai fi adusă la îndeplinire prin prescripția dreptului de stabilire sau anularea sa.

Așa cum spuneam în prima parte a materialului nostru de prezentare a volumului 1 al preconizatei apariții editoriale, abordarea acestor aspecte se dovedește absolut esențială, prin raportare la istoria recentă a reglementărilor fiscale aferente supraimpozitarii pentru scopuri de solidaritate adoptate în toamna-iarna anului 2022 (e.g., Legea nr. 357/2022, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 186/2022 etc.), date fiind marile controverse pe care le-a generat interpretarea acestora, ca urmare a ignorării unor noțiuni și concepte juridice aferente obligației fiscale absolut necesare în abordarea în practică a materiei fiscale (e.g., fapt generator al impunerii, baza de impozitare, semnificația și relevanța derulării unei proceduri de administrare fiscală pentru stabilirea obligației fiscale etc.).

În partea a treia a acestei ample (preconizate) lucrări – inițiată de asemenea, dar aflată în faza incipientă la acest moment – intenționez să abordez marile modificări și marile ratări conceptual-juridice ale Noului Cod de procedură fiscală dintr-o *perspectivă* a (însuși) *dreptului fiscal procedural*, prezentând aspecte de ordin general ce țin de semnificația noțiunii de procedură de administrare fiscală (inclusiv aspectele aferente aplicării legii în timp aferente acesteia); chestiunile ce țin de procedură de îndrumare și asistență contribuabili (inclusiv semnificația noțiunii de drept de apreciere al Administrației fiscale și distincțiile aferente puterii discreționare, modalitățile de consacrare, formele de exercitare de la putere discreționară liberă la competența legată, precum și cenzurarea acesteia); modificările aduse în privința diferitelor forme de control fiscal și marile curenți ale reglementării din această perspectivă (inclusiv aspectele aferente măsurilor asigurătorii, evidențiind și eventualele conexiuni cu

dreptul penal în cauzele de tip fiscal), dar și ingerința nepotrivită a Curții de Conturi în această activitate de administrare fiscală.

În al doilea rând, cât privește **obiectivele, maniera de abordare și structurare a lucrării din care primul volum al lucrării prezentate face parte**, așa cum se poate anticipa, credem, cu ușurința, un asemenea proiect editorial de amploare, în mod inevitabil are o structură și o abordare diferite față de cea a lucrării noastre anterioare mai sus-menționate, accentul fiind acum pus nu pe o abordare analitică a chestiunilor studiate, ci mai degrabă pe una de tip sintetic, fiind o analiză de tip diagnostic, care încearcă să identifice diferite probleme majore aparute în practică și să propună răspunsurile corespunzătoare, fundamentate pe analiză de ordin conceptual-juridică aferentă, fundamentată pe cercetare.

Este vorba – după cum se va putea observa cu ușurința din analiza însuși cuprinsului lucrării – nu despre răspunsuri propuse doar pentru că așa credem că ele ar trebui să fie sau pentru că așa vrem să fie, întrucât așa ne-am imaginat, ci pentru că așa rezulta că fiind absolut logic, pornind de la doctrina română și cea străină prezentate *in extenso* – chiar la nivel de citat, iar nu doar prin simple trimiteri bibliografice, sintetizate în lucrare –, tocmai pentru a ușura demersul înțelegerii propunerii formulate, dar și pentru a evita riscurile unor eventuale confuzii ce s-ar putea strecura din prezentarea „pe scurtatura” a acestor chestiuni, fără a evidenția și contextul în care sunt formulate ideile propuse.

Aceasta, desigur însă ca implica un studiu mai laborios și mai mult timp necesar pentru a parcurge diferitele teorii și ipoteze pe care concluziile pe care le avansăm se fundamentează, dar ele sunt incluse acolo pentru cei care simt nevoia să le parcurgă, preferând să aibă un acces extins și mai facil la întregul aparat bibliografic (i.e. în aceeași sursă de informație, citată ca atare), în timp ce cei care – din varii motive (lipsa de timp, interes, răbdare, curiozitate tc.) – nu doresc sau nu pot să o facă, pot analiza direct concluziile prezentate și propunerile *de lege ferenda* din fiecare capitol sau chiar pe cele generale din capitolul final. De altfel, acestea din urmă sunt suficient de detaliate, astfel încât să dea (cel puțin sintetic) răspunsurile cautate la chestiuni specifice, de la care ulterior se poate porni eventual, la nevoie, prin trimiterile făcute la detalierea acestora din cuprinsul secțiunilor din diferitele capitole.

Trebuie, în egală măsură, să atragem însă atenția, încă din acest moment, că lucrarea din care face parte prezentul studiu își propune să avanseze astfel de răspunsuri fundamentate pe doctrină și legislația străină relevantă în asemenea demersuri, prezentând concepte juridice dintr-o perspectivă pur practică – i.e. nu doar de dragul purei plăceri intelectuale de abordare a unor teorii gata „să desfacă firul în patru” sau să facă „teoria chibritului”, așa cum știm că se spune la noi pentru a desemna demersurile lipsite de finalitate practică –, a căror incidență și relevanță aveam să o constatăm curând, nu doar în litigiile de drept fiscal în fața instanțelor naționale și europene, ci chiar – poate puțin credibil, dar absolut real – chiar și în fața unor instanțe arbitrale internaționale. Practic, de câte ori un răspuns la o problemă practică este dificil sau imposibil de dat pentru că legea nu oferă suficiente elemente de ghidare în conținutul său, trebuie să avem posibilitatea de a ne întoarce la concepte juridice și principii generale, iar cum în materia fiscală – încă la început de drum, după reapariția și dezvoltarea sa în România după 1990 – asemenea elemente sunt rareori abordate la nivel de detaliu, în special prin raportare la doctrina aferentă sursei legislative a legii fiscale generale române (i.e. *Abgabenordnung*⁶), am considerat necesară și, sperăm, utilă o prezentare detaliată a acestora.

O abordare sintetică a marilor modificări și a marilor ratări conceptual-juridice ale Noului Cod de procedură fiscală, ordonate pe tematicile relevante, conduce în mod inevitabil la o prezentare mai degrabă în cascada a

aspectelor de ordin practic identificate rând pe rând în decursul derularii analizei teoretice; ușor de înțeles (speram) ca abordarea unei asemenea palete largi de problematice – ce vizează în plus (fără nicio rezervă și fără a exagera în vreun fel) ceea ce, în opinia noastră, constituie (unele dintre) cele mai dificile probleme de ordin general ale materiei fiscale la noi – ar fi fost nu doar greu de prezentat într-o manieră analitică, ci ar fi necesitat inevitabil mult mai mult timp (mai ales pentru derularea demersului de către un singur autor), amplificând riscul îndepărtării de finalizarea demersului.

Or, după cum a rezultat și din cele de mai sus, aceasta ar face ca de multe ori comentariile prezentate – chiar și cele asupra unor aspecte de ordin general (i.e. conceptual-juridice), iar nu a unora tehnice specifice (i.e. de prezentare de detaliu a reglementării legale) – să nu mai fie neapărat (sau cel puțin integral) actuale, mai ales în contextul mai sus-descriș al schimbărilor legislative și practice în continuă evoluție, ce nu pot fi, desigur, ignorate într-o asemenea lucrare, greu însă de urmărit și acoperit la un nivel minim măcar de către o singură persoană. Aceste circumstanțe au făcut și ca tabla de materii a prezentului studiu să nu aibă un conținut analitic – similar, de exemplu, celui din *Tratatul de contencios fiscal* –, astfel încât indexul alfabetic să-și poată dovedi în acest caz instrumentul de folos pentru identificarea problemelor cautate, în măsura în care răspunsul nu poate fi intuit din însăși denumirea secțiunii sau capitolului în care o anumită problemă ar putea fi abordată, ca și eventualele trimiteri și conexiuni dintre secțiuni și/sau note de subsol ce pot fi de asemenea utile în identificarea poziționării analizei asupra problemelor de interes în cadrul acestui studiu.

Mai mult, ca și în cazul Tratatului, sunt și o mulțime de trimiteri la soluții ale instanțelor noastre de judecată, care nu se limitează la problemele de drept administrativ pe care prezentul studiu le abordează în conținutul său, prezentând și o serie de aspecte de drept fiscal substanțial special, prin evidențierea (în special, în primul capitol) a unora dintre tendințele practice, de multe ori aberante, din păcate, în materia fiscală, în privința cărora am considerat absolut necesar a trage un semnal de alarmă, chiar depășind sfera de interes

și acoperire a prezentului studiu, întrucât – deși elementare – ele sunt rareori regăsite (macar incidental) în analizele de ordin doctrinar de la noi sau în comentariile de tip jurisprudențial.

De altfel, șansa acumulării între timp a experienței susținerii cauzelor în fața instanței europene, în special în chestiuni de ordin substanțial, dar și procedural, aferente impozitării directe și indirecte, a determinat includerea în cadrul primului volum al lucrării noastre în curs de apariție și a unor comentarii asupra cauzelor din contenciosul administrativ-fiscal din această perspectivă, în speranța că în timp din ce în ce mai multe instanțe de judecată, dar nu numai (i.e. în special, avem în vedere organele fiscale ale caror menire și obiective ar trebui să fie reducerea și prevenirea fenomenului contencios, nu prin

limitarea mijloacelor de a se apăra ale contribuabililor, ci prin aplicarea corectă a dreptului național și, după caz, european), se vor apleca asupra acestor aspecte cu atenție, contribuind la înlăturarea absurdităților pe care încă le întâlnim în practică.

Nu în ultimul rând, față de crezul exprimat în toate lucrările și luările publice de poziție asupra acestor subiecte, trebuie să le mulțumim și de această dată anticipat celor care, citind (și) această lucrare, vor formula comentarii și observații argumentate la adresa sa, întrucât doar prin dialog și dezbateri tehnice permanente poate să progreseze domeniul în care activăm, o năzuință care ar trebui să profite tuturor celor care sunt implicați în orice fel în acest domeniu (contribuabili, profesioniști ai dreptului sau ai economiei, în exercițiu ori în devenire etc.).

Din aceste motive, putem spune ca aceasta lucrare se adreseaza tuturor acelor care (încă mai) cred ca înainte de a scrie – nu doar cărți, articole, prezentari pentru conferințe sau cursuri academice, ci și diferite cereri în procedurile administrative și judiciare, articole de legi și propuneri legislative, hotărâri judecatorești ale oricărei instanțe din România chemate sa dezlege probleme de drept fiscal național sau european, inclusiv din perspectiva respectării Constituției etc. – este esențial sa citești (având în vedere aici nu doar textele legii, ci și materialele doctrinare din România și, dupa caz, din strainatate) pentru a putea înțelege și comunica în mod adecvat în limbajul juridic. Acesta trebuie sa aiba aceeași semnificație pentru toți cei implicați atunci când îi stapânesc elementele de baza, astfel cum ele sunt învățate la școala, odata cu dreptul civil, dreptul administrativ, dreptul procedural civil etc. și, desigur, cel fiscal (în privința caruia, din pacate, așa cum aratam și cu alte ocazii, nu s-au facut până în prezent mari progrese în formarea generațiilor de specialiști din acest domeniu), care le aplica pe cele dintâi menționate ramuri de drept sau pe baza carora își construiește de cele mai multe ori propriile norme și principii juridice. Or, tocmai utilizarea unui asemenea limbaj juridic adecvat și coerent, bine cunoscut destinatarilor și utilizatorilor legii fiscale, a fost marele merit al reglementării germane, asigurându-i succesul, nu doar prin menținerea sa (în esență, în același conținut), ci și prin raspândirea în diferite zari ale lumii în perioada de mai bine de o suta de ani de când a aparut pentru prima oara.

Și, desigur, înțelegerea și folosirea aceluiași limbaj ar implica în mod absolut necesar ca autoritățile Statului însele – în special, instanțele de judecata – sa îl respecte, sancționând ferm orice devieri de la acesta, astfel încât sa nu mai existe soluții administrative și/sau jurisprudențiale neunitare, care sa lase semne de întrebare pentru destinatarii legii cum anume sa procedeze, în speranța ca vor avea, eventual, șansa ca soluțiile pronunțate sa fie unele favorabile, chiar daca demersurile urmate sunt la marginile legii sau chiar dincolo de acestea, doar pentru ca în alte cazuri similare s-ar fi procedat cu succes la fel, deși în mod inexplicabil.

Spunem toate acestea întrucât suntem convinși ca a continua sa prezentam, ca până acum, fiecare dintre noi niște idei proprii – formulate, așa cum ni le imaginam, prin raportare la propriile cunoștințe sau uneori chiar ca expresie a simplei noastre imaginații –, fara însa a încerca și sa comunicam între noi, valorificând idei pre-existente, dezbatându-le pentru a putea ajunge la cea mai potrivita soluție conceptual-juridica, nu poate sa reprezinte soluția menita sa asigure sursa progresului în societate; dimpotriva, vom continua ca fiecare dintre noi sa traim în propria noastra realitate (mai mult sau mai puțin științifică), neconectata și, mai ales, nealiniata cu cea a celorlalți.

Problemele majore de interpretare a (oricum prea) complicatelor legislații fiscale naționale s-au amplificat parca în ultimii ani, iar, așa cum aminteam și mai sus, exemplele recentelor acte normative adoptate în privința suprainpozitarii contribuabililor dovedesc, credem, cu prisosința – încă o data, daca mai era nevoie – importanța conceptelor juridice și a principiilor generale, precum și consecințele ignorării acestora de catre autorități, favorizata și perpetuata de lipsa sprijinului adecvat al doctrinei și al școlilor de drept, dar și de lipsa de comunicare a autorităților cu cei ce sunt dispuși și interesați sa se implice în clarificarea acestor chestiuni în procedura de transparența legislativa.

Riscam astfel ca starea actuala de incertitudine și incoerența din zonele sensibile ale materiei fiscale sa se repete și perpetueze în mod inevitabil la nesfârșit, fiind susceptibila a favoriza în continuare generarea de erori legislative, administrative și judiciare, care, pentru cei prinși în vârtoarea disputelor fiscale, sunt – nu de puține ori – adevarate drame în plan personal, iar nu doar o șansa ratata în realizarea justiției fiscale, cum ar putea rezulta dintr-o (simpla) analiza conceptual-juridica a unor asemenea soluții administrative și/sau judecatorești.

[1] A se vedea <https://www.bizlawyer.ro/stiri/interviuri-opinii/marile-modificarisi-marile-ratari-ale-noului-cod-de-procedura-fiscala-1>

[2] A se vedea <https://www.hamangiu.ro/conferinta-nationala-de-drept-fiscal-editia-2022>.

[3] <https://www.hamangiu.ro/marile-ratari-si-marile-modificari-perspectiva-dreptului-administrativ>.

[4] D. Dascalu, *Necorelarea corespunzatoare cu dreptul comun al contenciosului administrativ, una dintre marile ratari conceptual-juridice ale Noului Cod de procedura fiscala și ale legislației subsecvente modificatoare*, în Tr.C. Briciu, M. Nicolae, P. Pop (coord.), *In memoriam Viorel Mihai Ciobanu. Dreptul procesual și dreptul substanțial la începutul mileniului al III-lea*, Ed. Universul Juridic, București, 2023, p. 459-468.

[5] D. Dascalu, *Tratat de contencios fiscal*, București, Ed. Hamangiu, București, 2014.

[6] Versiunea în limba engleza a acestei reglementari se regăsește la adresa de internet https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html
