

ROBERT CRISTIAN DIMA

Judecător la Curtea de Apel București

Acțiunea în contencios fiscal

Comentarii, doctrină și jurisprudență



Editura
Hamangiu

Cuprins

CAPITOLUL I. CADRUL LEGAL ȘI DOMENIUL DE APLICARE

AL CODULUI DE PROCEDURĂ FISCALĂ _____ 1

I.1. Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală _____ 1

I.2. Aplicarea în timp a Codului de procedură fiscală _____ 5

CAPITOLUL AL II-LEA. CALITATEA PROCESUALĂ _____ 8

II.1. Autoritatea publică _____ 8

II.2. Persoana vătămată _____ 13

CAPITOLUL AL III-LEA. OBIECTUL ACȚIUNII JUDICIARE

ÎN CONTENCIOSUL FISCAL _____ 18

III.1. Obiectul contestației administrative _____ 19

III.1.1. Titlul de creanță _____ 19

III.1.1.1. Declarația de impunere _____ 19

III.1.1.2. Decizia de impunere _____ 23

III.1.2. Alte acte administrativ-fiscale _____ 23

III.2. Formularea acțiunii, în absența deciziei de soluționare a contestației _____ 32

III.2.1. Cazul în care decizia de soluționare a contestației
nu a fost emisă în termenul de 6 luni _____ 32

III.2.2. Ipoteza prevăzută de art. 281 alin. (4) C.proc.fisc. _____ 32

III.2.3. Acte administrativ-fiscale lovite de nulitate derivată _____ 33

III.2.4. Ipoteza actului administrativ asimilat _____ 33

III.3. Suspendarea executării actului administrativ-fiscal _____ 35

III.3.1. Considerații introductive _____ 35

III.3.2. Obiectul cererii _____ 36

III.3.3. Condiții de exercitare _____ 39

III.3.4. Efecte _____ 52

III.4. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii _____ 56

III.4.1. Noțiune _____ 56

III.4.2. Condiții de emitere a deciziei _____ 56

III.4.2.1. Condiții negative _____ 56

III.4.2.1.1. Debitorul să nu se afle sub incidența legislației
privind insolvența _____ 56

III.4.2.1.2. Debitorul să nu dețină active patrimoniale urmăribile _____ 60

III.4.2.1.3. Cazul în care debitorul a obținut restructurarea obligațiilor
bugetare, în temeiul O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor
facilități fiscale _____ 61

III.4.2.2. Condiții pozitive _____ 62

III.4.2.2.1. Existența împrejurărilor excepționale _____ 62

III.4.2.2.2. Existența și evaluarea pericolului _____ 62

III.4.3. Procedura de emitere a deciziei	66
III.4.3.1. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii emisă de către organul de control	67
III.4.3.2. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii emisă de către alte organe decât cele de control	68
III.4.3.3. Dreptul de ascultare a contribuabilului anterior emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii	69
III.4.3.4. Obligația de motivare	70
III.4.3.5. Conținutul deciziei	72
III.4.3.6. Efectele emiterii deciziei și durata măsurilor asigurătorii	77
III.4.3.6.1. Efectele emiterii deciziei pentru emitentul actului (organul care a dispus măsura asigurătorie)	77
III.4.3.6.2. Efectele emiterii deciziei pentru organul de executare	79
III.4.3.6.3. Durata măsurilor asigurătorii	80
III.5. Decizia de atragere a răspunderii solidare	84
III.5.1. Natura juridică a răspunderii solidare	84
III.5.2. Sfera persoanelor responsabile	85
III.5.2.1. Asociații din asocierile fără personalitate juridică și reprezentantul legal	85
III.5.2.2. Terții popriți	88
III.5.2.3. Reprezentantul legal care induce în eroare terțul poprit	89
III.5.2.4. Emitentul scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție ori instituția care a confirmat scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție	90
III.5.2.5. Administratorul debitorului fiscal persoană juridică	93
III.5.2.5.1. Natura juridică a răspunderii	94
III.5.2.5.2. Condiții-premisă	99
III.5.2.5.2.1. Constatarea insolvenței debitorului fiscal	99
III.5.2.5.2.2. Calitatea de administrator	100
III.5.2.5.3. Fapta ilicită	105
III.5.2.5.3.1. Persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolvenței, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolvența	105
III.5.2.5.3.2. Administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvența persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului	108
III.5.2.5.3.3. Administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvență	111

III.5.2.5.3.4. Administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale	113
III.5.2.5.3.5. Administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului	115
III.5.2.5.4. Reaua-credință	116
III.5.2.5.5. Legătura de cauzalitate și prejudiciul	120
III.5.2.6. Persoanele care au determinat, cu rea-credință, acumularea și sustragerea de la plata obligațiilor fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței	121
III.5.2.7. Persoana juridică aflată într-un raport de control cu debitorul	121
III.5.2.7.1. Condiții-premisă	123
III.5.2.7.1.1. Constatarea insolvabilității debitorului fiscal	123
III.5.2.7.1.2. Existența unui raport de control în raport cu/față de debitorul fiscal	123
III.5.2.7.1.3. Existența controlului comun la data deschiderii insolvenței	126
III.5.2.7.2. Fapta ilicită	127
III.5.3. Procedura de emitere a deciziei de atragere/angajare a răspunderii solidare	131
III.5.3.1. Organul fiscal competent	131
III.5.3.2. Operațiuni prealabile	133
III.5.3.3. Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili răspunderea solidară	135
III.5.3.3.1. Termenul de prescripție aplicabil	135
III.5.3.3.2. Începutul prescripției	136
III.5.3.3.3. Raportul prescripțiilor	138
III.5.3.4. Respectarea dreptului la apărare al persoanei responsabile	141
III.5.3.5. Conținutul deciziei	147
III.6. Excepția de nelegalitate	148

CAPITOLUL AL IV-LEA. CONDIȚII PROCEDURALE 151

IV.1. Contestația administrativă	151
IV.1.1. Natura juridică a contestației administrative	151
IV.1.2. Obiectul contestației administrative	152
IV.1.3. Termenul de formulare a contestației administrative	152
IV.1.3.1. Comunicarea actului obiect al contestației administrative	153
IV.1.3.1.1. Locul comunicării actului obiect al contestației administrative	155
IV.1.3.1.1.1. Comunicarea actului la domiciliul fiscal	155
IV.1.3.1.1.2. Comunicarea actului către împuternicit	159

IV.1.3.1.1.3. Comunicarea actului către administratorul/lichidatorul judiciar _____	161
IV.1.3.1.2. Modalități de comunicare _____	161
IV.1.3.1.2.1. Comunicarea prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Comunicarea prin publicitate _____	162
IV.1.3.1.2.2. Comunicarea prin remitere _____	166
IV.1.3.1.2.3. Comunicarea prin mijloace electronice _____	168
IV.1.3.2. Curgerea și împlinirea termenului _____	169
IV.1.4. Conținutul contestației administrative _____	170
IV.1.5. Soluționarea contestației administrative _____	173
IV.1.5.1. Depunerea contestației și organul competent _____	173
IV.1.5.2. Participanții la soluționarea contestației administrative. Introducerea altor persoane în procedura de soluționare _____	173
IV.1.5.3. Termenul de soluționare a contestației administrative _____	177
IV.1.5.3.1. Administrarea probelor _____	178
IV.1.5.3.2. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative _____	181
IV.1.5.3.2.1. Caracterul cazurilor de suspendare. Controlul instanței de contencios administrativ asupra măsurii suspendării _____	181
IV.1.5.3.2.2. Motivarea măsurii suspendării _____	184
IV.1.5.3.2.3. Cazurile de suspendare _____	185
IV.1.5.3.2.4. Durata suspendării _____	193
IV.1.6. Decizia de soluționare a contestației administrative _____	195
IV.1.6.1. Soluții _____	195
IV.1.6.1.1. Soluții care nu presupun analiza pe fond a contestației administrative _____	195
IV.1.6.1.1.1. Retragerea contestației administrative _____	195
IV.1.6.1.1.2. Neîndeplinirea condițiilor formale _____	196
IV.1.6.1.1.3. Decizia de dezinvestire _____	198
IV.1.6.1.2. Soluții cu privire la fondul contestației administrative _____	198
IV.1.6.1.2.1. Respingerea contestației administrative _____	198
IV.1.6.1.2.2. Admiterea contestației administrative _____	200
IV.1.7. Reexaminarea deciziei de soluționare _____	207
IV.1.7.1. Trăsături _____	207
IV.1.7.2. Motivele de reexaminare _____	207
IV.1.7.2.1. Nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată _____	208
IV.1.7.2.2. Ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se emite o decizie de către Comisia fiscală centrală, care oferă o altă interpretare dispozițiilor legale incidente speței _____	209

IV.1.7.2.3. Anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre judecătorească a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României fie pentru dezlegarea de principiu a unor chestiuni de drept, fie un recurs în interesul legii care dictează o anumită practică judiciară pentru problematica supusă analizei, diferită de cea din decizia de soluționare a contestației _____	209
IV.1.7.2.4. Anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este contrară deciziei de soluționare a contestației administrative _____	210
IV.1.7.3. Termen de exercitare _____	210
IV.1.7.4. Efecte _____	210
IV.2. Termenul de formulare a acțiunii judiciare _____	212
CAPITOLUL AL V-LEA. ACȚIUNEA JUDICIARĂ _____	214
V.1. Particularități procedurale referitoare la obiect _____	214
V.2. Competența instanței _____	215
V.2.1. Competența materială procesuală _____	216
V.2.1.1. Determinarea competenței materiale procesuale în funcție de criteriul valoric _____	216
V.2.1.2. Acte administrative cărora li se aplică criteriul valoric _____	218
V.2.1.3. Acte administrative cărora nu li se aplică criteriul valoric _____	219
V.2.2. Competența teritorială _____	221
V.3. Participanții _____	222
V.3.1. Determinarea calității procesuale _____	222
V.3.2. Intervenția voluntară principală _____	223
V.3.3. Intervenția voluntară accesorie _____	224
V.3.4. Chemarea în garanție _____	224
V.4. Probele. Expertiza _____	228
V.5. Procedurile speciale _____	232
V.5.1. Ordonanța președințială _____	232
V.5.2. Contestația împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii _____	234
CAPITOLUL AL VI-LEA. SOLUȚIA INSTANȚEI _____	237
VI.1. Principiile aplicabile acțiunii în contencios fiscal _____	238
VI.1.1. Principiul legalității _____	245
VI.1.2. Principiul securității juridice și așteptărilor legitime _____	246
VI.1.2.1. Noțiuni _____	246
VI.1.2.2. Conținut _____	249
VI.1.2.2.1. Interpretarea unitară a legislației fiscale _____	249
VI.1.2.2.2. Opinii și dezlegări asupra situației de fapt fiscale _____	252

VI.1.2.2.3. Soluția fiscală individuală anticipată (SFIA) și acordul de preț în avans (APA) _____	253
VI.1.2.2.3.1. Soluția fiscală individuală anticipată _____	253
VI.1.2.2.3.2. Acordul de preț în avans _____	261
VI.1.2.2.4. Principiul unicității inspecției fiscale _____	262
VI.1.2.2.4.1. Dreptul organului fiscal de a controla realitatea și corectitudinea declarațiilor contribuabilului (rezerva verificării ulterioare) _____	263
VI.1.2.2.4.2. Conținutul și condițiile aplicării principiului unicității inspecției fiscale. Excepții. Efecte _____	264
VI.1.3. Principiul respectării dreptului la apărare _____	272
VI.1.3.1. Dreptul de a fi ascultat _____	272
VI.1.3.2. Dreptul de acces la propriul dosar fiscal _____	274
VI.1.3.3. Sancțiune _____	276
VI.1.4. Principiul rezonabilității _____	279
VI.1.5. Principiul bunei-credințe _____	284
VI.1.6. Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal _____	285
VI.1.7. Principiul <i>ne bis in idem</i> în materie fiscală _____	287
VI.1.7.1. Domeniul de aplicare <i>ratione materiae</i> al principiului _____	289
VI.1.7.2. Domeniul de aplicare <i>ratione personae</i> al principiului _____	289
VI.1.7.3. Criteriul naturii penale a sancțiunilor administrative _____	290
VI.1.7.4. Condiția <i>BIS</i> – dualitatea procedurilor sau a sancțiunilor _____	292
VI.1.7.5. Condiția <i>IDEM</i> _____	296
VI.1.7.6. Derogări și limitări ce decurg din aplicarea art. 52 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene _____	298
VI.1.7.7. Principiul <i>ne bis in idem</i> din perspectiva aplicării art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului _____	300
VI.1.7.8. Aspecte procedurale privind aplicarea principiului <i>ne bis in idem</i> _____	310
VI.1.7.8.1. Administrarea probelor obținute în cursul urmăririi penale de către organul fiscal/organul de soluționare a contestației administrative/instanța de judecată _____	310
VI.1.7.8.2. Interferența procedurii penale cu procedura contestației administrative _____	313
VI.2. Nulitatea actului administrativ-fiscal _____	314
VI.2.1. Considerente conceptuale asupra nulității _____	314
VI.2.2. Cauzele de nulitate _____	318
VI.2.2.1. Incompetența organului fiscal _____	318
VI.2.2.2. Vicii esențiale de formă _____	321
VI.2.2.3. Vicii esențiale de fond _____	325
VI.2.2.4. Încălcarea principiului securității juridice _____	327

VI.2.2.5. Nerespectarea termenului de efectuare a inspecției fiscale _____	328
VI.2.2.6. Constatarea săvârșirii unei fapte prevăzute de legea penală _____	329
VI.2.2.7. Cauze de nulitate ale actelor care provin de la contribuabil _____	330
VI.2.3. Mijloace procedurale de invocare a nulității _____	331
VI.2.3.1. Constatarea nulității de către organul fiscal _____	332
VI.2.3.1.1. La cerere _____	332
VI.2.3.1.2. Din oficiu _____	334
VI.2.3.2. Constatarea nulității de către organul de soluționare a contestației administrative _____	334
VI.2.3.2.1. La cerere _____	334
VI.2.3.2.2. Din oficiu _____	334
VI.2.4. Efectele nulității _____	335
VI.2.4.1. Retroactivitatea efectelor nulității _____	335
VI.2.4.2. Principiul restabilirii situației anterioare (<i>restitutio in integrum</i>) _____	335
VI.2.4.3. Principiul desființării actului subsecvent ca urmare a anulării actului inițial (<i>resoluto iure dantis, resolvitur ius accipientis</i>) _____	339
VI.3. Necomunicarea actului administrativ-fiscal _____	342
VI.4. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale _____	343
VI.4.1. Începutul prescripției _____	343
VI.4.2. Termenul aplicabil _____	349
VI.4.3. Suspendarea termenului de prescripție _____	350
VI.4.4. Întreruperea termenului de prescripție _____	351
VI.4.5. Efectele împlinirii prescripției _____	352
VI.5. Prescripția dreptului de a cere restituirea _____	352
VI.5.1. Aspecte generale _____	352
VI.5.2. Domeniul de incidență al prescripției _____	354
VI.5.3. Ipoteze care dau naștere dreptului la restituire _____	356
VI.5.4. Termenul de prescripție _____	359