

## Capitolul I. Introducere

1. O analiză elementară a expresiei „contenciosul fiscal” reliefează cu ușurință observația că aceasta desemnează un fenomen juridic<sup>1</sup> de contestare a dreptului<sup>2</sup> care apare în materia fiscală.

Înainte de a purcede la o analiză detaliată a particularităților acestei instituții juridice menită a reliefa cum se stinge<sup>3</sup> fenomenul contencios în această materie, consider că este necesară deslușirea unor aspecte preliminare, pentru a înțelege de ce, unde și în legătură cu ce poate acesta să apară, adică ce anume trebuie înțeles că ar însemna „fiscal” în expresia mai sus menționată.

Autorii lucrărilor<sup>4</sup> din doctrina română interbelică<sup>5</sup> dedicate explicit<sup>6</sup> sau implicit<sup>7</sup> contenciosului fiscal<sup>8</sup> au avut la rândul lor ca punct de pornire al analizei unele

---

<sup>1</sup> În monografia dedicată contenciosului administrativ (pe deplin actuală și în prezent), Profesorul Rarincescu clasifica fenomenele juridice în trei categorii: *i*) de structură a dreptului (constând în două categorii de fenomene, regulile juridice și drepturile subiective, elementele primare și inerente ale oricărei vieți juridice); *ii*) de formațiune și realizare a dreptului (constând în două categorii, actele juridice și actele materiale); și *iii*) de contestare a dreptului (sau contencios) – a se vedea, pentru detalii, C.G. Rarincescu, Contenciosul administrativ român, București, Ed. „Universala” Alcalay & Co, 1936, p. 13-17.

<sup>2</sup> „El consistă într-un conflict de pretențiuni opuse și contradictorii referitoare la valabilitatea și interpretarea unei norme juridice sau a unui drept, conflict născut cu ocaziunea executării lor materiale și constituind ca atare un fenomen incidental și anormal al vieții juridice” (C.G. Rarincescu, Contenciosul..., p. 17).

<sup>3</sup> În cuvintele Profesorului Rarincescu „suprimarea sa este necesară pentru asigurarea păcii sociale și constituie tocmai obiectul funcțiunii jurisdicționale, care nu intervine decât atunci când cineva pretinde că s-a produs ceva contrar dreptului” (ibidem). Strâns legat de fenomenul contencios este, după cum vom vedea, conceptul de „justiție”, în privința căruia Dl. Profesor Ciobanu reliefează trei sensuri: a) într-un sens foarte larg, justiția este o virtute, o caracteristică personală ce „variază în funcție de etica personală a fiecăruia, rare fiind situațiile în care părțile să nu aibă sentimentul că nu li s-a făcut o nedreptate”; b) într-un sens mai tehnic, justiția este o funcție, funcția de a judeca, de a pronunța dreptul cu ocazia unei contestații (o prerogativă suverană ce aparține statului); c) într-un ultim sens, și mai restrâns, prin justiție se înțelege ansamblul instituțiilor prin mijlocirea cărora funcția judiciară se poate exercita: instanțele, magistrații, auxiliarii justiției (V.M. Ciobanu, Tratat teoretic și practic de procedură civilă, Ed. Național, București, 1997, vol. I, p. 11).

<sup>4</sup> Trebuie precizat că doctrina interbelică a reliefat situația precară a științei dreptului fiscal în România (de exemplu, C. Moșățăianu, Probleme de drept fiscal, în Tribuna Financiară nr. 136, 137, 138 și 139, București, 1946, p. 3), dar și faptul că „problemele de natura aceasta au destul de puțină priză – nu asupra lumii lectoare în genere, ci chiar în lumea juriștilor”, iar „tot ceea ce se leagă de această noțiune suferă de un complex de antipatie atât de puternic în mediul social, încât se repercutează chiar și în lumea oamenilor de drept” (C. Belcin, Actele de impunere și sancțiune fiscală în dreptul român. Natură juridică și organizare funcțională, București, 1941, p. 7). S-a arătat, de asemenea, necesitatea ca „cei ce se ocupă cu problemele dreptului să acorde o mai mare atenție acestui domeniu științific”, fiind totodată identificate cauzele ce stau la baza acestei situații, respectiv: a) lipsa de preocupare științifică asupra

noțiuni preliminare absolut indispensabile înțelegerii acestei instituții juridice, precum „finanțe publice”, „venituri publice”, „buget”, „fiscalitate” și „drept fiscal”.

O asemenea abordare izvora din nevoia de precizie în exprimare, în condițiile în care știința dreptului fiscal își căuta în acele zile însuși locul său în sfera științelor juridice atât în străinătate, cât și la noi<sup>9</sup>, în scopul „de a se putea evita confuziunile, cât și pentru a se putea face înțelegerea gândirii cât mai ușoară”<sup>10</sup>, întrucât nevoia rațiunii omenești de conceptualizare nu se poate desfășura fără o delimitare între noțiuni aflate în legătură între ele sub orice formă<sup>11</sup>.

2. A proceda și astăzi la fel este cel puțin la fel de necesar, dacă nu chiar mai mult, în condițiile în care, spre deosebire de alte țări (Franța, în special, de unde ne-am inspirat, de regulă, în acest domeniu), la noi **statutul dreptului fiscal** este încă *incert*<sup>12</sup>.

În România nu există, precum în Franța, Belgia ori Germania – state din legislația cărora ne-am inspirat în trecut ori mai recent –, *instanțe specializate*, cum ar fi

problemelor fiscale a Facultăților de Drept, urmată de o abordare de tip generalist a practicienilor, bazată pe dreptul civil; b) preluarea prin imitare a unor legiuri fiscale străine, în condițiile în care organismul fiscal era cu totul simplist ca pregătire științifică (ibidem, p. 15-16). Au fost totuși menționate și unele contribuții deosebit de valoroase ale unor lucrări scrise de eminenți juriști din cadrul Ministerului de Finanțe (ibidem, p. 16), al căror studiu relevă că dispozițiile legii erau pentru autorii lor doar ocazia publicării lucrării, iar nu însuși scopul acesteia, cum, din păcate, prea des se întâmplă astăzi. De altfel, o paralelă inevitabilă cu prezentul nu poate decât să sublinieze actualitatea comentariilor de mai sus referitoare la lipsurile resimțite de domeniul fiscalității, cu mențiunea că, așa cum vom vedea, perioada contemporană are dezavantajul de a suporta și efectele nefaste ale perioadei comunismului asupra fiscalității, în general, și contenciosului fiscal, în particular (a se vedea Cap. I, Secțiunea a 2-a și, respectiv, Cap. VI, Secțiunea a 3-a, subsecțiunea §3).

<sup>5</sup> Având în vedere conținutul similar din perspectiva principiilor călăuzitoare al legislației române în perioada de până în anii 1950, voi folosi în mod extensiv pentru acest interval de timp denumirea „perioada interbelică”, iar lucrările din această perioadă vor fi menționate ca fiind literatura interbelică.

<sup>6</sup> *T.Al. Bălan*, Contenciosul fiscal, București, 1937; *I.M. Rădulescu*, Funcțiunea jurisdicțională în dreptul fiscal, București, 1938; *I.V. Merlescu*, Dreptul vamal sancționator, București, Ed. Tip. „Curierul judiciar” Soc. Anon., 1924.

<sup>7</sup> *I. Cojocaru*, Dreptul fiscal și obligațiunea de impozit, București, 1936; *C. Moțățăianu*, Titlul de creanță în dreptul fiscal. Studiu de drept pozitiv, doctrină și jurisprudență, București, 1947.

<sup>8</sup> Lucrările respective au vizat fie regimul contencios fiscal, în general, fie doar unele dintre componentele sale specifice (de exemplu, cel vamal, cel aferent legislației timbrului etc.).

<sup>9</sup> Argumentele aduse în susținerea și, respectiv, combaterea tezei autonomiei dreptului fiscal sunt incluse în Cap. II, Secțiunea a 3-a.

<sup>10</sup> *C. Belcin*, Actele..., p. 21.

<sup>11</sup> În cuvintele unuia dintre autorii din epocă: „rațiunea omenească, așa cum este constituită, simte nevoia imperioasă de a grupa cunoștințele între ele, pe criterii de asemănare, a le supune unor legi cuprinzătoare, a lega aceste legi cu altele de același fel, subsumându-le unei alteia, superioară lor și explicatoare, și așa mai departe, tinzând fără răgaz către acel principiu unic prin care totul să se explice, dacă se poate” (*C. Belcin*, Actele..., p. 11).

<sup>12</sup> A se vedea unele comentarii care credem că îndreptățesc o asemenea afirmație în Cap. II, Secțiunea a 3-a.

Consiliul de stat<sup>13</sup> ori tribunalele financiare specializate, care au avut un rol hotărâtor în delimitarea și cristalizarea conceptelor teoretice de bază și a principiilor reglementării.

Dimpotrivă, specializarea magistraților este la noi un proces care se produce într-un moment destul de avansat al carierei acestora, fiind supus adesea și unor influențe de ordin conjunctural<sup>14</sup>.

3. În același context al *aplicării dreptului fiscal în practică*, trebuie remarcate și problemele ridicate de însăși exercitarea<sup>15</sup> *profesiei de consultant fiscal*<sup>16</sup>, fiind de

---

<sup>13</sup> Pentru sumare comentarii cu privire la activitatea Consiliului de stat din Franța, a se vedea Cap. VI, Secțiunea a 2-a, subsecțiunea §1.

<sup>14</sup> Judecătorii instanțelor noastre pot să fi lucrat toată cariera lor în domeniul dreptului civil sau penal (iar uneori chiar ca procurori) și să promoveze la o secție de contencios administrativ fiscal a unei instanțe superioare (inclusiv cea supremă), nu pentru că aceasta este pasiunea vieții lor sau pentru că au experiența necesară, ci pentru că acolo era un loc disponibil la respectiva instanță.

<sup>15</sup> Reamintesc faptul că în doctrina română a fost în mod justificat criticată și condiționarea exercitării profesiei de consultant de absolvirea unei facultăți de profil economic, în măsura în care se permite absolventului de facultate cu profil economic să ofere asistență juridică pe probleme de fiscalitate (*M.I. Niculeasa*, *Summa fiscalis*. *Tratat de drept fiscal și drept financiar public*, Ed. Universul Juridic, București, 2012, p. 9; *D. Dascălu*, *Recuperarea extraterritorială a creanțelor fiscale*, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 10). Aș mai adăuga astăzi că nu mi se pare ciudat că această profesie poate fi exercitată de către cei pe care legea îi îndreptățește în mod curent s-o facă, o situație ușor de înțeles și chiar binevenită pot spune față de condițiile de dezvoltare istorică a dreptului fiscal din ultimii 20 de ani. Cred că întrebarea corectă ar fi mai degrabă de ce nu pot să o exercite și absolvenții facultăților de drept, în condițiile în care o asemenea posibilitate a fost inițial recunoscută de lege [a se vedea art. 4 lit. a) din O.G. nr. 71/2001 publicată în M. Of. nr. 538 din 1 septembrie 2001], dată fiind activitatea pe care o vor derula aceste persoane: interpretarea legislației, cel mai adesea fiscale, dar nu numai. Și în Franța, la care ne raportăm atât de des, derulează activități de consultanță fiscală atât economiștii, cât și juriștii, chiar dacă, este adevărat, activitatea de consultanță fiscală se derulează de către firmele de avocatură. O abordare pluridisciplinară a fenomenului fiscal este cred o premisă a înțelegerii și aplicării sale corecte în practică, așa cum se desprinde și din lucrarea autorului mai sus citat (*M.I. Niculeasa*, *Summa...*, p. 16), iar comentariile din doctrina franceză referitoare la principiile juridice ale fiscalității reliefează cu prisosință că dreptul fiscal implică (și) aspecte ce denotă un grad ridicat de tehnicitate juridică, care necesită cunoștințe aprofundate de drept. Merită amintit că la data finalizării redactării prezentei lucrări tocmai a fost adoptată o modificare a legislației organizării profesiei de consultant fiscal în sensul de a permite accesul în cadrul acesteia și absolvenților altor forme de învățământ superior, după ce în prealabil vor fi efectuat un stagiul de consultant asistent (art. VII din O.U.G. nr. 8/2014). Este de salutat faptul că se acceptă intrarea în această profesie și a absolvenților facultăților de drept, chiar și pe ușa din spate, în condițiile în care absolvenții facultăților de profil economic care vor fi lucrat în sfera pregătirii sau interpretării legislației (e adevărat, fiscale) timp de 3 ani pot avea acces direct în cadrul acesteia în calitate de consultanți fiscali definitivi.

<sup>16</sup> Rămâne o istorisire cu iz de-a dreptul anecdotic dificultatea de organizare a primei sesiuni de admitere în profesia de consultant fiscal generată de participarea la concursul organizat peste noapte a personalului de pregătire economică din Ministerul Finanțelor (care, în mod firesc, trebuiau să devină consultanți fiscali la acel moment pentru o clipă, pentru a se

neînțelese motivele<sup>17</sup> pentru care legiuitorul a închis accesul la exercitarea sa de către absolvenții facultăților de drept, soluție care nu doar că transmite un mesaj nepotrivit<sup>18</sup>, ci și reprezintă (încă) o frână în însăși dezvoltarea fiscalității în România.

4. Cât privește *învățământul de specialitate juridică* în domeniul analizat<sup>19</sup>, s-a reținut în doctrină<sup>20</sup> că timpul alocat studiului disciplinei fiscale este insuficient<sup>21</sup>, mai ales când se studiază și alte elemente ale dreptului financiar<sup>22</sup>.

5. Și mai grav este însă că, în ziua de azi, *situația doctrinei române* din domeniu nu este nici pe departe comparabilă cu cea din statele mai sus menționate de la care ne-am inspirat și cu care ne aflăm într-o comuniune spiritual-academică în perioada interbelică<sup>23</sup>, state în care întrucât procesul de evoluție a dreptului fiscal

suspenda apoi din profesie, nu?), când au trebuit cooptați ca să-i verifice pe candidați tocmai cei care poate ar fi vrut, dar nu aveau voie să participe la concurs: juriștii.

<sup>17</sup> S-ar putea specula că este doar o măsură de „retaliere” adoptată împotriva absolvenților de drept (care au la rândul lor posibilitatea să aibă acces la o profesie „exclusivistă”, cea de avocat) sau chiar că la mijloc sunt alte interese (cum ar fi cele de ordin pecuniar, prin crearea unei „site” cu ochiuri mici, care să cearnă cât mai puțini membri în corpul respectiv).

<sup>18</sup> Din perspectiva subiectului acestei lucrări, cel mai nepotrivit ar fi însă ca această abordare să denote o concepție a sistemului nostru politic contemporan în sensul că absolvenții facultăților de drept nu ar trebui să aibă niciun rol în fenomenul fiscal.

<sup>19</sup> Este cred evident că acesta ar trebui să-și aducă un aport substanțial asupra dezvoltării dreptului și practicii fiscale, prin generarea apetitului studenților pentru această materie și pregătirea viitorilor specialiști din acest domeniu. Așa cum s-a reținut în doctrina română (V. Roș, *Drept financiar*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, p. 5), lipsa de popularitate a finanțelor publice (și, implicit, a dreptului fiscal, prin raportare la factorii ce o generează) se manifestă atât în societate, cât și în mediul academic, ea fiind resimțită de altfel peste tot în lume (a se vedea M. Bouvier, M.C.Ecclassan, J.-P. Lassale, *Finances Publiques*, 9<sup>e</sup> édition, Paris, 2008 p. 3-4, autorii acestei lucrări precizând că apetitul pentru studiul finanțelor publice și al dreptului bugetar, în special, este mai scăzut prin comparație totuși cu cel al studiului dreptului fiscal).

<sup>20</sup> V. Roș, *Drept...*, nota de subsol nr. 2, p. 54.

<sup>21</sup> Aceasta cu atât mai mult cu cât evident că odată cu apariția celor două coduri tematica disciplinei s-a lărgit din ce în ce mai mult, iar apartenența României la Uniunea Europeană aduce și ea în discuție reglementări din ce în ce mai complexe în acest domeniu.

<sup>22</sup> Este de salutat derularea începând cu anul academic 2012-2013 a unui master de specialitate în organizarea Facultăților de drept din cadrul Universității București și Universității de Vest din Timișoara, asemenea aspecte extrem de tehnice și poate nu de interes pentru toți studenții în cadrul studiilor de licență putând fi acoperite în acest fel. De asemenea, începând în octombrie 2013 a fost lansat un program de masterat pe o durată de 2 ani în cadrul Academiei de Studii Economice, care include în programa analitică de studii procedura fiscală și contenciosul fiscal.

<sup>23</sup> Este foarte interesant de remarcat că autori renumiți publicau materiale de specialitate despre problemele de drept românești (a se vedea: G. Jèze, *Moyens juridiques pour contraindre l'Etat a exécuter un arrêt de justice rendu contre lui*, în RDPb, anul 1929, p. 241; L. Rolland, *Contentieux administratif roumain et contentieux administratif français*, extras din RDPb, Anul III no. 2, Fundația Culturală Regele Mihai I, București, 1928) și, invers, autorii români precum Profesorul Rarincescu sau Profesorul Negulescu publicau materiale în limba

a continuat<sup>24</sup> într-o manieră firească și în perioada postbelică, este posibilă și firească „expedierea” problemelor elementare într-o manieră sumară de către autorii lucrărilor de specialitate, față de stadiul curent de dezvoltare al acestuia și de situația jurisprudenței.

La noi însă, la mai bine de 10 ani de la adoptarea **Codului fiscal**<sup>25</sup> și a **Codului de procedură fiscală**<sup>26</sup>, acte normative care au adus prefaceri destul de mari în sfera

---

franceză (e.g. *C.G. Rarincesco*, *La révocation des actes administratifs*, Bucarest, 1935, Extrait des *Mélanges Paul Negulesco*, lucrare disponibilă la Biblioteca Academiei Române) sau chiar le erau dedicate asemenea lucrări de către autorii francezi (*L. Trotabas*, *Contentieux fiscal et juridiction administrative*, *Mélanges offerts à Negulesco*, 1935, p. 781 și urm, *apud V. Haim*, *Recours de pleine juridiction*, *Répertoire de contentieux administratif*, Dalloz, *www.editions-dalloz.com*). Profesorul Leon publica materiale în literatura germană (*Gh.N. Leon*, *Begriff der Steuern*, *Finanzarchiv* 1914, vol. II, *apud Gh.N. Leon*, *Elemente de știință financiară*, Ediția II, Ed. Cercetări Juridice, București, 1942, p. 24) și intra în dezbateri cu doctrinarii germani asupra funcțiilor impozitului, autorii români de drept fiscal exprimau propriile opinii critice la adresa doctrinei franceze (a se vedea *T.Al. Bălan*, *Contenciosul...*, p. 7; 64-65). Or, astăzi la noi, într-o lucrare de specialitate se vorbește prin raportare la pozițiile curente din doctrina franceză (*M. Bouvier*, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11e édition, LGDJ, Paris, p. 26-27) ca despre o tendință recentă a doctrinei fiscale luarea în considerare a facultăților contributive ale contribuabilului cu ocazia impunerii, în timp ce acesta este un concept uzual fiscal care se regăsește atât în doctrina interbelică franceză și română (a se vedea *I. Cojocaru*, *Dreptul...*, p. 204-206). Ar fi fost desigur mult mai interesant de aflat în ce constau mutațiile din domeniu prin raportare la lucrările citate de autorul respectiv față de poziția doctrinei clasice a contributivității.

<sup>24</sup> În doctrină a fost evidențiată întreruperea dezvoltării dreptului fiscal timp de 4 decenii de pe direcția sa de evoluție din perioada interbelică, fiind subliniată necesitatea regăsirii urgente a acelor metode, principii, reguli, adagii care s-au impus în acele țări cu care sistemul nostru este prin tradiție compatibil și care și-au continuat în această perioadă dezvoltarea firească – a se vedea *R. Bufan*, *M.Șt. Minea (coordonatori)*, *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 24.

<sup>25</sup> Codul fiscal a fost adoptat prin Legea nr. 571/2003 (M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003), cunoscând apoi modificări de substanță, într-un număr atât de mare încât ar fi imposibil de reliefat în cuprinsul prezentei lucrări și nu a fost niciodată republicat. În doctrină s-a remarcat că acest act normativ a fost modificat de la adoptarea sa în medie de 10 ori pe an (*D. Șova*, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 11).

<sup>26</sup> Codul de procedură fiscală a fost adoptat prin O.G. nr. 92/2003 (M. Of. nr. 941 din 29 decembrie 2003), fiind la rândul său modificat de nenumărate ori, chiar dacă nu într-o asemenea măsură precum Codul fiscal, și republicat de trei ori, respectiv în 2004, 2005 și 2007 (pentru condițiile în care a fost adoptat acest act normativ, a se vedea *D. Dascălu*, *C. Alexandru*, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 26-27, nota de subsol nr. 12). În lipsa unor precizări contrare, orice referire la Cod va avea în vedere numerotarea din ultima versiune republicată a actului normativ (cea din 2007 publicată în M. Of. nr. 513 din 31 iulie 2007), iar conținutul acestora va fi cel care rezultă azi din actele de modificare emise subsecvent, fără a mai preciza însă, exceptând situația când este absolut necesar, prin ce anume act normativ o anume modificare a fost introdusă. La dată redactării prezentei lucrări se află în discuție la nivelul Ministerului Finanțelor Publice două categorii de modificări ce se intenționează a fi aduse Codului de procedură fiscală, respectiv: *i*) una mai de amploare din perspectiva numărului de modificări și volumului acestora, cunoscută sub o denumire destul de pretențioasă („rescrierea Codului

dreptului material fiscal și procedurii fiscale, doctrina juridică dedicată acestui domeniu<sup>27</sup> se află, din păcate, *într-un stadiu mai degrabă incipient*<sup>28</sup>.

de procedură fiscală”), motiv pentru care în continuare eventualele referiri din prezenta lucrare la respectivul proiect de act normativ modificator vor fi făcute sub denumirea „Proiectul de rescriere a C. proc. fisc.”. Din păcate, în ciuda faptului că discuțiile purtate de Ministerul Finanțelor Publice cu reprezentanții mediului de afaceri asupra Proiectului de rescriere a Codului de procedură fiscală s-au derulat aproximativ 6 luni, acesta doar cosmetizează unele dintre noțiunile neclare din cuprinsul actului normativ, fără însă a clarifica problemele sale de fundament și, mai ales, ignorând necorelările majore dintre diferitele noțiuni juridice ce sunt generate de preluarea în cuprinsul său a unor diferite reglementări legislative naționale sau străine, insuficient deslușite și nearmonizate între ele; și *ii*) una de mai mică amploare, prin care sunt modificate doar unele chestiuni punctuale de procedură fiscală, cum ar fi unele referitoare la procedura de rambursare a TVA și, respectiv, cea de acordare a dobânzilor pentru întârzierea în restituirea sau rambursarea sumelor de la bugetul de stat (denumit în continuare în prezenta lucrare „Proiectul de modificare a C. proc. fisc. decembrie 2013”). Proiectul de modificare a C. proc. fisc. decembrie 2013 este ocazionat, printre altele, de inițierea de către Comisia Europeană împotriva României a etapei preliminară a procedurii de încălcare a dreptului comunitar pentru întârzierile majore și sistematice în rambursarea TVA, dar și pentru armonizarea art. 124 C. proc. fisc. cu soluția Curții Europene de Justiție în Cauza C-431/12 (*ANAF vs. Steaua Română*) și a fost adoptat ca act normativ sub forma O.U.G. nr. 8/2014 (M. Of. nr. 151 din 28 februarie 2014). Pentru unele comentarii cu privire la particularitățile procesului legislativ din acest domeniu în cei 10 ani de existență a Codului, inclusiv prin raportare la exigențele transparenței decizionale și la discuțiile purtate de către responsabilii autorităților competente cu reprezentanții mediului de afaceri, a se vedea parag. nr. 256-260 din Secțiunea a 3-a, Cap. VI. Este de salutat totuși în acest context dialogul purtat cu reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice sub conducerea secretarului de stat de resort.

<sup>27</sup> Preluarea reglementării germane (*Agbabenordnung* sau AO în abrevierea uzuală a practicii și doctrinei germane) în proiectul Codului de procedură fiscală s-a făcut în condițiile în care în România nu erau total necunoscute fundamentele de ordin conceptual ale acestei reglementări, circumstanțele ordinii sociale ce au determinat apariția sa, dar și reglementările cu care aceasta coexistă și interacționează, ca să nu mai vorbim de jurisprudența aferentă (generată în Germania de tribunale financiare specializate). Trebuie menționat că în traducerea din limba germană în limba engleză a acestui act normativ identificată pe internet (a se vedea adresa de internet [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de)) este folosită denumirea de *Tax Code* (care în traducere ar avea semnificația de Cod fiscal sau Cod al impunerii); în realitate acesta conține reglementări de ordin procedural fiscal, iar în doctrina de limba franceză care îi analizează prevederile (*P. Fontaneau, Les Cahiers Fiscaux Europeenes, Allemagne, Tome II, Cinquième Partie, Contrôle et Contentieux, Nice, 1991, p. 37*) se regăsește denumirea de *Loi générale sur l'imposition* (adică, în traducere, „Lege generală asupra impozitării”). Câteva întrebări firești apar imediat și inevitabil în legătură cu originea germană a Codului de procedură fiscală, cum ar fi, de exemplu, cât de familiarizată era doctrina română cu conceptele juridice fiscale sau măcar cu cele de drept administrativ din doctrina germană și mai ales ce șanse sunt ca asemenea dezvoltări să apară în timp, în condițiile în care legea română nu a fost vreodată analizată – la cunoștința mea – de autorii noștri ce au publicat în acest domeniu până acum (și) din această perspectivă. Or, chiar dacă o asemenea situație și-ar putea găsi explicații dintre cele mai diverse, una este cu siguranță comună mării majorității a autorilor: bariera necunoașterii limbii germane la un nivel care să permită o analiză personală și directă asupra lucrărilor de specialitate, nemediată de un traducător, pentru cei care și-ar dori să studieze reglementarea originară. Pe de altă parte, nu a existat măcar vreun demers de traducere a unor lucrări din literatura germană dedicate subiectului procedurii fiscale, care ar fi putut și trebuit

avută în vedere de către autoritățile române la momentul numirii consultantului german care a redactat proiectul Codului de procedură fiscală, ca să nu mai vorbim de lipsa de preocupare a editurilor specializate în domeniu – ușor de înțeles, în lipsa unei cereri relevante din partea pieței. Mai mult, transpunerea în legea română s-a limitat în ceea ce privește contenciosul fiscal la nivelul fazei administrative a contestației, în condițiile în care legislația germană include și FinanzGerichtOrdnung (FGO, în aceeași abreviere uzuală a germanilor, disponibil, din păcate, pentru necunoscătorii acestei limbi, doar în limba germană la adresa de internet [/www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de)), un Cod aplicabil disputelor fiscale din fața Curților Financiare. În schimb, la noi faza judiciară a disputei fiscale este reglementată de dreptul comun al contenciosului administrativ fiscal, de inspirație franceză, ceea ce ar putea explica, măcar în parte, disfuncționalitățile din acest domeniu, pe care le voi descrie în cuprinsul prezentei lucrări. De asemenea, o bună parte din lege (cea aferentă diferitelor proceduri fiscale speciale) își trage originile din legislația fiscală anterioară Codului de procedură fiscală (de exemplu, Titlul al VIII-lea referitor la colectare), fără a fi fost îndeajuns de bine armonizată cu părțile sale ce provin din legea germană. În aceste condiții, nu este de mirare faptul că de la emiterea sa și până în prezent Codul de procedură fiscală a fost supus unui număr atât de mare de modificări, instabilitatea sa, chiar dacă mult mai mică decât a însuși Codului fiscal, fiind totuși total nefirească pentru un act normativ care, reflectând probleme de ordin tehnic-administrativ, iar nu politice fiscale, ar trebui să nu se modifice decât ocazional și sporadic. Este cu atât mai puțin surprinzător că, așa cum vom vedea, există concepte de bază din acest act normativ care la ora actuală nu au putut fi explicate de către niciunul dintre autorii noștri (de exemplu, raportul juridic fiscal și pretensele sale componente, cel de drept material fiscal și cel procedural fiscal). Toate acestea și poate și altele pe care nu le-am identificat sau reliefat, întrucât ar depăși cu mult scopul prezentei lucrări, s-au propagat în mod corespunzător și au contribuit la starea deficitară în care actul normativ se află în prezent din perspectiva unor concepte elementare, așa cum vom vedea în cele ce urmează. În sens invers, trebuie menționat că am întâlnit diferite lucrări – de mai mică sau mai mare amploare, respectiv de diferite nivele de adâncime a analizei juridice din cuprinsul lor – publicate în străinătate de către unii dintre autorii noștri în domeniul fiscal (inclusiv cu privire la aspecte de procedură fiscală și contencios fiscal) – a se vedea, de exemplu, *F. Tudor*, Fiscal Policy and Tax Procedure in Romania, Ed. LAP Lambert Academic Publishing, Saarbrücken, 2011; *C.-A. Păun*, Romania în *M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (coordonatori)*, Procedural Rules in Tax Law in the Context of the European Law and Domestic Law, Ed. Wolters Kluwer International, 2010, Alphen aan den Rijn, p. 519-543.

<sup>28</sup> S-a reținut în literatura de specialitate că dezvoltarea legislației fiscale a avut loc mai degrabă sub influența practicii decât a doctrinei (*M.I. Niculeasa*, Summa..., p. 16). Aș adăuga însă că această practică a fost creată de departamentele de consultanță fiscală ale marilor firme, întâi așa-numitele *azi Big Four* și apoi în timp celelalte firme care au apărut în domeniu, cel mai adesea preluând specialiști gata formați de către cele dintâi, inclusiv în străinătate sau cu aport doctrinar și practic străin. Mai mult, față de complexitatea dreptului fiscal și, în special, a diferitelor proceduri de aducere a sa la îndeplinire, orice fel de scriere în acest domeniu dintr-o perspectivă pur teoretică nu are cum să fie altfel decât incompletă, dacă nu chiar eronată. Nu arareori se întâmplă ca o normă sau un concept de ordin tehnic specializat, pe care autorul unei lucrări nu l-a întâlnit în practică, să aibă conotații diferite față de cele ale normei analizate dintr-o perspectivă pur teoretică, caz în care consecințele de ordin practic ale acesteia pentru situația respectivă pot să fie total diferite raportat la cele preconizate de acesta, fiind de fapt imposibil de refigurată ca atare, doar pe baza textelor legale. De exemplu, se vorbește adesea în practică despre fișa sintetică de plătitor și despre stingerea creanțelor fiscale potrivit programului informatic care o gestionează și de multe ori răspunsul primit la întrebarea de ce s-a stins o plată făcută pentru o anumită creanță într-un alt fel decât scrie în lege este acela că programul informatic este cel care a generat acest rezultat.

6. O analiză a conceptelor complicate, *fără a clarifica în prealabil lucrurile simple, elementare și, mai ales, fără a stabili convențiile terminologice necesare*, este cred nu doar inutilă, ci și periculoasă.

Astfel, nu s-au făcut (încă) într-o manieră riguroasă nici măcar delimitările de ordin conceptual referitoare la aspectele de ordin elementar<sup>29</sup> ale acestei ramuri de drept, în condițiile schimbărilor de ordin legislativ ce au vizat nu doar terminologia din acest domeniu<sup>30</sup>, ci, după cum voi arăta, însăși substanța sa<sup>31</sup> și care au fost oricum apoi urmate de mult prea dese, pripite și nesocotite modificări legislative<sup>32</sup>; pot fi amintite în

<sup>29</sup> În același sens, a se vedea *M.I. Niculeasa, Summa...*, p. 15.

<sup>30</sup> Lipsa unei terminologii comune în domeniu este, de asemenea, o problemă majoră reliefată de doctrină (ibidem, p. 15).

<sup>31</sup> Până când nu se va ajunge la clarificarea acestor aspecte de către doctrina noastră, iar autorii noștri nu se vor apleca asupra fenomenelor juridice simple, prin stabilirea unui limbaj comun și a unor concepte agregate, prin luarea în considerare a tuturor aspectelor relevante de ordin material și procedural fiscal, și nu doar a reluării unor șabloane din doctrina clasică și contemporan comunistă și imediat postcomunistă, nu ar fi indicat să ne aplecăm, precum doctrina franceză, direct și doar asupra aspectelor structurale și de perspectivă ale dreptului fiscal. Cu atât mai puțin vom putea probabil să vorbim despre concepte ce fac obiectul dezbaterii lor contemporane, cum ar fi transformarea relației stat - contribuabil într-o relație în care cetățeanul contribuabil al statului să devină client al administrației fiscale a acestuia (a se vedea *M. Bouvier, Introduction...*, p. 16).

<sup>32</sup> În doctrină au fost criticate aceste modificări repetate și pripite ale Codului de procedură fiscală, precum și nerespectarea dispoziției legale ce statuează că orice dispoziție va fi promovată cu cel puțin 6 luni înainte de preonizata intrare în vigoare și va produce efecte cel mai devreme de la data de 1 ianuarie a anului următor (*M.Șt. Minea, C.F. Costăș, Dreptul Finanțelor Publice, vol. II, Drept fiscal, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 473-474*). Ar trebui adăugat că, din păcate, la un moment dat în cadrul discuțiilor avute în cadrul A.N.A.F. cu privire la modificările propuse a fi aduse în acest domeniu, s-a propus eliminarea acestei dispoziții legale ce a rămas din păcate, în ciuda speranțelor pe care le exprimam la adoptarea Codului (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile...*, p. 28), o simplă literă de lege. Aceasta arată de fapt că multe dintre principiile pe care le-am preluat în legislația noastră odată cu implementarea Codului de procedură fiscală nu ne sunt (încă) specifice, iar dacă cei care aplică un act normativ nu au niciun fel de apreciere asupra a ceea ce ar trebui să reprezinte baza și fundamentul acestuia, este ușor de întrevăzut ce valoare au dispozițiile legale obișnuite. La toate aceste neajunsuri s-au adăugat apoi pripa guvernanților în redactarea actelor normative, lipsa unei suficiente aplecări și fundamentări științifice asupra conținutului acestora, ignorarea adesea a observațiilor motivate ale mediului de afaceri implicat – în mod firesc – ca destinatar al legislației fiscale în căutarea unui dialog menit a sprijini un nivel ridicat calitativ al acesteia, având drept consecință permanenta modificare „din mers” a legilor. În plus, o asemenea abordare este și o expresie caracteristică a unei tendințe manifestate în toți acești 10 ani de aplicare a Codului de procedură fiscală, în care atunci când A.N.A.F. nu a reușit să respecte o regulă pe care și-a impus-o, a încercat să scape de ea, în loc să încerce să obțină aplicarea sa, prin disciplinarea comportamentului său și al funcționarilor publici. Ar fi de amintit în acest context o modificare adusă în sfera competenței de inspecție fiscală urmare a unei decizii a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se sancționa lipsa de competență a Direcției Generale de Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F. în absența unei delegații specifice față de textele aplicabile competenței potrivit Codului de procedură fiscală. Reacția imediată a fost introducerea unei text special de conferire a competenței acestei instituții, în textele referitoare la inspecția fiscală [art. 99 alin. (2) C. proc. fisc.]. Aceeași

tendință se manifestă în perioada publicării prezentei lucrări și în privința procedurii de rambursare a TVA și de plată a dobânzilor aferente pentru depășirea termenului legal de soluționare a unor asemenea solicitări de rambursare, prin Proiectul de modificare a C. proc. fisc. decembrie 2013, astfel cum este pe larg prezentat în Cap. VII, Secțiunea a 21-a, subsecțiunea §3. Ani de zile (în special începând cu 2008), organele fiscale au utilizat diferite mijloace de tergiversare a cererilor de rambursare a TVA, cum ar fi derularea de inspecții fiscale generale, transformarea procedurii de analiză documentară utilizată în rambursarea TVA în procedură de inspecție fiscală, derularea unor controale încrucișate, formularea de sesizări penale pentru partenerii de afaceri ai contribuabilului ce solicitase rambursarea TVA din cauza unor suspiciuni de fraudă etc. Ele au prelungit soluționarea deconturilor de TVA cu luni sau chiar cu ani, iar în unele cazuri nici măcar după ani de zile această procedură fiscală nu s-a finalizat, deși procedura penală în favoarea finalizării căreia fusese suspendată nu a avut în unele cazuri nici măcar efectul deschiderii urmăririi penale împotriva vreuneia dintre persoanele vizate. La baza unor astfel de practici a stat, cel mai probabil, convingerea organelor fiscale că nu vor suporta consecințele legale ale lipșirii contribuabililor de sumele la care erau îndreptățiți (i.e. plata de dobânzi), dacă nu chiar indiferența sau nepăsarea față de acestea. Urmare însă a hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din Cauza C-431/12 (*Steaua Română*), dar și a hotărârilor Înaltei Curți de Casație și Justiție bazate pe jurisprudența instanței comunitare, autoritățile române intenționează să modifice Codul de procedură fiscală pentru a ajunge la același efect al nerambursării TVA sau măcar a întârzierii sale pe termen cât mai lung, fără să suporte consecința plății de dobânzi. S-a discutat astfel despre modificarea Codului de procedură fiscală, pe de o parte, prin prelungirea termenului legal de soluționare a cererilor de rambursare, iar, pe de altă parte, de recunoașterea posibilității pentru organele fiscale de a nu soluționa cererea de rambursare în cazul existenței unei sesizări penale împotriva contribuabilului solicitant. Prima dintre aceste modificări reprezintă o chestiune ce reprezintă finalmente o problemă de politică fiscală, acceptabilă atât timp cât perioada de timp necesară soluționării cererii de rambursare se încadrează în limitele trasate de jurisprudența C.J.U.E. În schimb, a doua dintre ele reprezintă un artificiu juridic ce va putea fi folosit oricând eficient în viitor de către organele fiscale pentru a asigura întârzierea sau chiar refuzul rambursării TVA, fără plata de dobânzi. Astfel, recunoașterea posibilității de prelungire a soluționării unei cereri (în esență, de rambursare a TVA, pentru că aceasta era în realitate miza discuției) de simpla existență a „cercetării penale” deschide larg poarta spre generalizarea unor practici abuzive de tipul celor observate în trecutul recent (a se vedea, de exemplu, comentariile din Cap. VII, Secțiunea a 21-a, subsecțiunea §3 referitoare la diverse situații de suspendare a soluționării contestațiilor până la soluționarea cauzei penale). Din păcate, niciunul dintre argumentele juridice aduse în discuție (e.g. că cercetarea penală nu poate fi un reper care să asigure soliditatea juridică necesară prelungirii duratei legale de rambursare a TVA; că într-un stat de drept nu este proporțional ca eventuale disfuncționalități ale sistemului judiciar ce pot să apară cât privește punerea în mișcare și derularea procesului penal – invocate ca justificare de către organele fiscale pentru a introduce reglementarea legală menționată – nu pot să fie transferate în sarcina contribuabilului; că, finalmente, oricare ar fi motivul prelungirii duratei investigațiilor penale, atât timp cât se va fi dovedit că solicitantul rambursării nu se face vinovat de săvârșirea vreunei fapte penale, acesta trebuie să beneficieze de dobânzi aferente întârzierii cu care TVA a fost rambursat din cauza cercetărilor penale, consecințele eventualei durate excesive a acestora neputând fi puse în sarcina contribuabilului etc.) nu par să fi convinși responsabilii Ministerului Finanțelor Publice că un asemenea demers legislativ nu este corect prin prisma standardelor aplicabile raporturilor fisc - contribuabil conform jurisprudenței europene. În plus, chiar dacă aparent oferă organelor fiscale „o supapă” care le-ar putea permite să temporizeze soluționarea cererilor de rambursare a TVA, fără nicio consecință financiară, pe termen mediu și lung el nu are cum să fie util sistemului fiscal din

această privință, cu titlul exemplificativ, confuziile care persistă cu privire la conceptul de „raport juridic fiscal” sau la cel de „creanță fiscală” și corelația sa cu cea de creanță bugetară, ce dau încă atât de multe bătăi de cap în practică și în doctrină<sup>33</sup>.

7. Nu are deci cum să fie deloc surprinzătoare la o aplecare atentă *nici amploarea fenomenului contencios din acest domeniu*<sup>34</sup> și nici măcar nu ar trebui să șocheze prea tare că *deznodământul* său este adesea în deplin dezacord cu principiile logicii juridice, astfel încât de cele mai multe ori se stinge disputa<sup>35</sup> dintre părți<sup>36</sup>, *dar nu există și sentimentul realizării justiției fiscale*<sup>37</sup>.

---

România. Aceasta întrucât un mecanism juridic care lasă larg deschise posibilitățile de abuz și nu conferă și instrument de control judiciar al activității organelor fiscale nu poate conduce la disciplinarea și civilizarea comportamentului subiecților raportului juridic fiscal, ci doar la sporirea tensiunilor dintre acestea și, cel mult, la accentuarea fenomenului contencios din materie fiscală. Pe de altă parte, așa cum vom vedea că s-a întâmplat și în alte situații din trecut (a se vedea, de exemplu, comentariile din Cap. VII, Secțiunea a 21-a, subsecțiunea §3), rezolvarea unei probleme nu înseamnă și finalizarea ei, întrucât alte mecanisme menite să atenueze respectiva soluție anterioară obținută sunt imediat gata să-i ia loc, adesea mult mai sofisticate și cu un impact și mai puternic decât cele anterioare (a se vedea, de exemplu, comentariile din Cap. VII, Secțiunea a 21-a, subsecțiunea §3 referitoare la penalitatea de nedeclarare).

<sup>33</sup> A se vedea, pentru detalii, comentarii din Cap. II, Secțiunea a 3-a.

<sup>34</sup> În doctrina noastră este evidențiat faptul că „Statul încearcă să obțină pe cât de mult poate [ca sume din taxe și impozite – n.n., D.D.], în timp ce contribuabilul încearcă să dea cât mai puțin poate și fiecare dintre ei acționează potrivit propriului scop” (*V. Roș, Freedom of Administration in the Tax Law and Abuse of Right*, în LESIJ nr. XVII, vol. I/2010, p. 144). „Noncomensurabilei rapacități a statului, în vânătoarea sa de resurse, i se opune rezistența fiscală în cele mai variate forme ale sale: unele legale, altele nelegale. Între aceste extreme, rămâne doar calea de mijloc care este caracterizată prin moderație, proporționalitate, respect al legii și al drepturilor altora, egalitatea în fața legii și autorității, libertatea individuală și cea comercială. Și justiția, care este chemată să tempereze orice exces al vreunui dintre subiecții raportului juridic reglementat de legea fiscală și să-l sancționeze” (ibidem, p. 145), aspecte întâlnite, din păcate, atât de rar în practica relațiilor noastre fiscale.

<sup>35</sup> Așa cum arătam într-o lucrare anterioară, cel mai adesea disputele din instanțele noastre de judecată nu se duc în jurul unor zone de „tip gri”, ci al unora de „tip alb sau negru” pentru cunoscătorii dreptului fiscal (a se vedea *D. Dascălu, Recuperarea...*, p. 10-13 și exemplele practice citate în nota de subsol nr. 2).

<sup>36</sup> Statistica oficială a litigiilor fiscale este una extraordinar de bună pentru organele fiscale române. Astfel, ponderea sumelor pentru care au fost admise contestațiile formulate de contribuabili a fost în trimestrul III 2013 de 14% (inclusiv, pentru situațiile în care deciziile de impunere au fost desființate, dispunându-se refacerea inspecției fiscale), în timp ce în aceea perioadă instanțele de judecată au admis acțiunile formulate de contribuabili pentru 23% din sumele ce au făcut obiectul disputelor fiscale (a se vedea informațiile disponibile la data de 27 decembrie 2013 la adresa de internet <http://static.anaf.ro>). Lectura multora dintre hotărârile din jurisprudența noastră constituită în condițiile mai sus evidențiate ridică însă serioase semne de întrebare asupra măsurii în care o astfel de statistică chiar poate fi considerată relevantă în aprecierea activității de administrare fiscală prin raportare la fundamentele și regulile dreptului fiscal, chiar dacă este adevărat că ea se impune cu puterea adevărului lucrului judecat.

<sup>37</sup> În această privință se arată cu deplin temei în doctrina noastră clasică: „Cercetarea aspectelor juridice ale materiei fiscale are o importanță pe care mulți n’au bănuț-o.

8. Singura lucrare publicată în literatura română de specialitate contemporană ce abordează în exclusivitate<sup>38</sup> *tema contenciosului fiscal* conține la rândul său unele referiri introductive la o parte dintre conceptele mai sus menționate, fără însă a aborda în prealabil fenomenul fiscal dintr-o perspectivă mai largă și fără a clarifica în prealabil aspectele controversate și generatoare de confuzii în doctrină și practică<sup>39</sup>.

Multe dintre celelalte lucrări publicate în domeniu<sup>40</sup> ce tratează și problema contenciosului fiscal, atunci când nu reproduc exclusiv textele legale relevante, punctează sporadic unele dintre elemente sale, fără a include o prezentare de perspectivă a acestei instituții, prin corelarea normelor sale cu celelalte dispoziții legale<sup>41</sup>.

---

Contribuția elementului juridic la conturarea conceptului de justiție fiscală este poate cel puțin tot atât de important cât și a elementelor economic și financiar. Concepția de justiție fiscală este poate mai aproape de rațiunea juridică decât de cea economică sau financiară. Juridicul practic sau teoretic își trage considerațiile fie din cugetarea pură, fie din mozaicul frământărilor vieții fiscale și este ferit de preocupările de buzunar și de obsesiile statistice sau contabile” (*I. Cojocaru, Dreptul...*, p. 204). Mai aproape de vremurile noastre, se arată într-o lucrare recentă din doctrina noastră cu privire la contenciosul fiscal că „reprezintă și un important mijloc de realizare a echității fiscale, prin intermediul căruia persoana care se consideră nedreptățită prin impunerea care i s-a realizat având posibilitatea de a se adresa organelor administrației fiscale, iar, în cazul în care este nemulțumită de răspuns, instanțelor judecătorești în virtutea principiului fundamental al liberului acces la justiție, bucurându-se de egalitate juridică cu organele fiscale. Instanța judecătorească prin hotărârea pe care o pronunță este chemată să restabilească echilibrul în relațiile contribuabilului cu fiscalul și, pe cale de consecință, să reinstaureze echitatea fiscală” (*C.D. Popa, Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal, în R.D.C. nr. 7-8/2001, p. 305*).

<sup>38</sup> În literatura noastră juridică mai există unele lucrări ce analizează subiectul într-o manieră mai aprofundată decât cele strict generaliste dedicate dreptului fiscal sau procedurii fiscale, dar aspectele atinse și în cuprinsul lor rămân totuși – credem – de ordin punctual, față de subiectul abordat (a se vedea *I. Lazăr, Jurisdicții administrative în materie financiară*, Ed. Universul Juridic, București, 2011 și, respectiv, *O.M. Cilibiu, Justiția administrativă și contenciosul administrativ fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2010).

<sup>39</sup> *A. Fanu-Moca, Contenciosul fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 14-19. O a doua ediție a acestei valoroase lucrări a văzut lumina tiparului în decembrie 2013, chiar anterior publicării comentariilor noastre (a se vedea *A. Fanu-Moca, Contenciosul fiscal, Ediția 2*, Ed. C.H. Beck, București, 2013). Versiunea republicată aduce doar completări și actualizări punctuale, prin raportare în principal la modificările legislative suferite de Legea contenciosului administrativ ca urmare a publicării Legii nr. 262/2007, noului Cod de procedură civilă și, respectiv, noua Lege a taxelor judiciare de timbru (O.U.G. nr. 80/2013), deși există multe alte elemente notabile apărute în planul fenomenului contencios fiscal în perioada scursă de la prima sa ediție. Referirile în cadrul prezentei lucrări la respectiva operă vor fi efectuate ca regulă prin raportare la a doua ediție a respectivei lucrări (în forma *A. Fanu-Moca, Contenciosul...*, Ediția 2), efectuând trimiteri la prima ediție a sa doar acolo unde considerăm că ele se impun a fi efectuate, prin raportare la informația pe care aceasta din urmă o conținea.

<sup>40</sup> Observațiile critice ale Profesorului Iorgovan (a se vedea, de exemplu, *A. Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. I, Ediția 4, Ed. C.H. Beck, București, 2001, p. 88-90) referitoare la lucrările din domeniul dreptului administrativ sunt pe deplin relevante și în privința domeniului fiscal, unde se regăsesc numeroase lucrări de foarte slabă sau chiar de nicio calitate științifică.

<sup>41</sup> Nici în literatura juridică interbelică nu au fost scrise doar lucrările extraordinare reliefate în notele anterioare, ci au existat și lucrări de popularizare a dreptului fiscal (adică

O aplecare insuficientă și sumară asupra noțiunilor elementare poate conduce la o analiză nu doar incompletă, ci și inegală a instituției contenciosului fiscal, din cauza probabilității destul de ridicată de a ignora anumite componente ale acesteia, prin reliefarea doar a componentelor sale cele mai caracteristice, respectiv impunerea și executarea silită, în condițiile în care fenomenul contencios se manifestă într-o multitudine de alte domenii și forme în sfera materiei fiscale<sup>42</sup>.

9. În lumina explicațiilor de mai sus, voi efectua o analiză sumară și de ordin general a unor *concepte elementare absolut necesare abordării fenomenului contenciosului fiscal* (Capitolul II); urmând ca apoi să analizez *raportul juridic fiscal* (Capitolul III); *formele de manifestare a activității administrației fiscale* (Capitolul IV); *probele în procedura grațioasă și relevanța acestora pentru contenciosul fiscal* (Capitolul V); *noțiunea contenciosului fiscal dintr-o perspectivă conceptuală și generală* (Capitolul VI), dezvoltând în mod corespunzător elementele ce se desprind din studiul său, în privința *contenciosului administrativ fiscal* (Capitolul VII) și, respectiv, *contenciosului fiscal de drept comun* (Capitolul VIII), fiecare dintre ele cu formele sale specifice de manifestare dezvoltate în cuprinsul acestor din urmă două capitole.

Apoi, la final, în Capitolul IX, urmează să fie prezentate *concluziile de ordin general ale lucrării*, pe baza concluziilor intermediare formulate la finalul fiecărui capitol, dar și unele propuneri *de lege ferenda*, care credem că se impun prin raportare la aceste concluzii.

---

fără pretenții științifice). Problema este însă că astăzi cea mai mare parte dintre lucrări sunt simple compilații ale unor informații preluate de-a valma din diferite surse (inclusiv legea) și aruncate fără nicio noimă în pagină, fără o ordonare după anumite criterii care să permită cititorului identificarea unui fir logic și coerent al expunerii și uneori chiar prin reproducerea unor materiale în limbi străine pe pagini întregi. Unele chiar preiau idei și paragrafe întregi din alte lucrări prin parafrază, fără ca măcar să indice originea acestora sau să le citeze, unde este cazul, și mai rău, uneori chiar fără ca măcar să le reliefeze în sursele bibliografice. Altele îmbracă forma unor publicații în limbi străine puse în circulație la nivel internațional, dar descrierea fenomenului fiscal se limitează la o simplă traducere (nici măcar aceea de o calitate rezonabilă) a dispozițiilor legale. Asemenea lucrări evidente că nu prezintă nici măcar o proprie viziune a autorului asupra subiectului analizat, care să ajute cititorul nu oferindu-i răspunsul la întrebările specifice pe care le are, pentru că – este evident că – nimeni nu poate aborda într-o lucrare toate ipotezele ce s-ar naște în viața de zi cu zi, dar măcar să-l ajute să-și dea singur răspunsurile căutate, oferindu-i instrumentele necesare extragerii principiilor și spiritului interpretării.

<sup>42</sup> Astfel, așa cum vom vedea, pentru a da la acest moment doar câteva exemple dintre cele relevante, contenciosul fiscal se manifestă mult diferit în sfera raporturilor referitoare la rambursarea și restituirea taxelor și impozitelor față de cea a anulării impunerii, chiar dacă unele dintre aspectele de ordin procedural sunt similare. La fel, suspendarea executării unui act administrativ fiscal evocă particularități atât de diferite față de problemele anulării sale, nu doar din perspectiva substanței litigiului, cât și din cea a elementelor componente procedurii contencioase aferente. Și pentru a încheia în această privință, deși exemplele ar putea continua, adoptarea unor măsuri asigurătorii în temeiul art. 129 C. proc. fisc. prezintă particularități atât de diferite de aducere la îndeplinire a acestora, chiar dacă procedural disputa se soluționează în fața aceleiași instanțe.

## Capitolul II. Noțiuni de ordin general necesare fundamentării analizei contenciosului fiscal

### *Secțiunea 1. Precizări preliminare*

10. *Noțiunile elementare*<sup>43</sup> reliefate în cuprinsul acestei secțiuni sunt esențiale, pe de o parte, pentru înțelegerea contextului în care fenomenul contencios poate să apară în materie fiscală, iar, pe de altă parte, pentru delimitarea sferei sale de aplicare din perspectivă materială.

Subliniez că prezentarea va fi efectuată însă sumar, dintr-o perspectivă pur juridică<sup>44</sup>, prin scoaterea în evidență exclusiv *a motivului pentru care ele prezintă interes pentru subiectul analizat*, întrucât, pe de o parte, ar depăși cu mult obiectul prezentei lucrări detalierea respectivelor noțiunilor, iar, pe de altă parte, față de obiectivele descrise în secțiunea introductivă, *aceasta* nu se dorește o simplă prezentare descriptivă a noțiunilor respective disponibile în sursele bibliografice de bază, pentru a nu fi inutilă prin raportare la scopul cercetării științifice.

### *Secțiunea a 2-a. Finanțe publice. Drept financiar. Buget*

11. Orice analiză conceptuală<sup>45</sup> a contenciosului fiscal nu cred că ar putea să înceapă altfel decât de la conceptul de „**finanțe**<sup>46</sup> **publice**”<sup>47</sup> și de la legătura sa

---

<sup>43</sup> Unele dintre aspectele descrise în prezenta secțiune pot lăsa impresia că duc analiza în zona unor concepte cu conținut clar și necontestat sau că evocă realități cunoscute (de exemplu, nevoia de resurse a societății), unanim acceptate (constrângerea statului prin reglementarea de taxe și impozite) și ușor de perceput (aparitia conflictului stat – contribuabil cu privire la impozite și taxe), astfel încât s-ar putea pune în mod justificat sub semnul întrebării tratarea lor în cadrul lucrării, ele fiind deja obiectul analizei a sute sau chiar mii de pagini în lucrările de specialitate. Ele sunt totuși necesare în analiza din prezenta lucrare întrucât sunt menite a oferi o imagine completă a subiectului, neputând începe analiza din exact acele piese lipsă din „puzzle-ul” de pe masa cititorului, adică zonele cu privire la care există astăzi – după cum vom vedea – neclarități sau confuzii cu privire la sfera de aplicare a contenciosului fiscal.

<sup>44</sup> Pentru că deși sunt adept al unei abordări a fiscalității într-o manieră economico-juridică integrată și simultană, nu pot emite niciun fel de idei în legătura cu zona economică, nu doar în considerare obiectului limitat al prezentului studiu, ci și din lipsă de calificare.

<sup>45</sup> Observațiile Profesorului Negulescu referitoare la cercetarea dreptului administrativ sunt pe deplin aplicabile și în materia fiscală în general, și cea a contenciosului fiscal, în special, care se află la întretăierea fiscalului cu dreptul administrativ și procedura civilă. Domnia sa arăta că aceasta ar trebui să se facă pe baza metodei științelor experimentale, bazată pe observațiune și comparațiune, prin utilizarea metodei inducțiunii (potrivit căreia se extrag din fapte particulare – analiza tuturor manifestărilor vieții juridice, adică a Constituției, legilor, regulamentelor, jurisprudenței, practicii administrative – regulile esențiale, principiile pe care aceste manifestări le presupun) sau a metodei deducțiunii (potrivit căreia regulile

indisolubilă dezvoltată în timp<sup>48</sup> de la originile organizării statale și până în prezent cu **dreptul financiar**.

Fenomene economice complexe și eterogene ce fac obiectul de studiu al științei financiare<sup>49</sup>, **finanțele publice**<sup>50</sup> sunt în mod constant obiect al studiului nu doar pentru știința economică, ci și pentru cea juridică<sup>51</sup>.

generale găsite sunt aplicate la cazurile noi pe care viața socială le creează și pe care legiuitorul nu le prevăzuse). Apoi trebuie să vedem evoluția istorică a legilor pentru a înțelege care este influența caracterului național (adică acea moralitate sau acel fond moral care se manifestă mai ales în dreptul public) asupra unei instituțiuni juridice, să studiem legile străine, dacă legea națională este împrumutată, dar și studiile sociologice, pentru că nu doar legea trebuie studiată, ci și cum se aplică aceasta, modul în care este interpretată de justiție, criticile care i se aduc, ce curente satisface, ce și-a propus legiuitorul și dacă acel scop a fost atins (a se vedea *P. Negulescu*, *Tratat de drept administrativ român*, vol. I, Fascicula I, Ediția a IV-a, Institutul de Arte Grafice E. Marvan, București, 1933, p. 5-8).

<sup>46</sup> Etimologic noțiunea de „finanțe” – ne spune un autor al doctrinei interbelice – înseamnă „a plăti”, de la franceza veche *finer* (*C. Belcin*, *Actele...*, p. 23). Un alt autor, preluând doctrina franceză, spune că termenul se pare că provine de la cuvintele latinești *fiare* sau *finis*, care înseamnă a termina, a încheia un diferend, o acțiune judiciară în legătură cu plata unei sume de bani și că de aici s-ar fi născut *financia* sau *financia pecuniaria*, adică plata în bani, plata unei amenzi în baza unei hotărâri judecătorești (*G. Jêze*, *Cours de finances publiques*, Ed. M. Giad, Paris, 1929, p. 2, *apud I. Condor*, *Drept fiscal și financiar*, Ed. Tribuna Economică, București, 1996 p. 50), explicații similare regăsindu-se și în lucrările altor autori contemporani.

<sup>47</sup> În doctrină s-a reținut că nu există un risc de confuzie al acestei noțiuni de ordin constituțional (reglementată de art. 137), în sensul că ar viza altceva decât finanțele publice, pentru că de finanțele private se ocupă alte ramuri de drept (*V. Roș*, *Drept...*, p. 54).

<sup>48</sup> Profesorul Leon include în analiza sa și o foarte interesantă descriere a dezvoltării istorice a finanțelor în România și în lume (a se vedea *Gh.N. Leon*, *Elemente...*, p. 31-72; în doctrina interbelică o cuprinzătoare descriere a evoluției finanțelor în România este inclusă într-o altă lucrare din epocă, *Th.C. Aslan*, *Tratat de finanțe cuprinzând și legislațiunea fiscală după război*, București, 1925, p. 11-63); unele mențiuni interesante cu privire la dezvoltarea finanțelor în Franța și Germania se regăsesc și la un alt autor din epocă (a se vedea *I.M. Rădulescu*, *Funcțiunea*, p. 33-34). Apariția și evoluția istorică a finanțelor publice în corelare cu noțiunea de „stat” în diferitele orânduri sociale este tratată și în doctrina contemporană (*V. Roș*, *Drept...*, p. 12-16) sau măcar menționată ca fenomen (*D.D. Șaguna*, *Drept financiar public*, Ed. Oscar Print, București, 1994, p. 5).

<sup>49</sup> *M. Bouvier*, *M.C. Ecclassan*, *J.-P. Lassale*, *Finances...*, p. 10-11; *V. Roș*, *Drept...*, p. 5.

<sup>50</sup> Am în vedere sensul acestei noțiuni de relații sociale de natură economică descrise în cele ce urmează, noțiunea mai comportând, conform celor relevate în doctrină, încă două sensuri conform doctrinei clasice, un organ de stat, adică „Ministerul de finanțe (sau al finanțelor)”, care este „organismul politic destinat a asigura și coordona veniturile și cheltuielile generale necesare bunului mers al unui stat” și, respectiv, „o parte a patrimoniului național” constând în „totalitatea veniturilor bănești și bunurilor (curent transformabile în bani) aparținând unui stat și desmembrămintelor sale” (*C. Belcin*, *Actele...*, p. 25), și încă trei alte sensuri potrivit doctrinei contemporane, respectiv: „mijloace de intervenție ale statului prin intermediul cărora este influențat întreg agregatul economico-social; fonduri bănești la dispoziția statului necesare îndeplinirii funcțiilor sale; acte juridice imperative prin care se preia la dispoziția statului o parte a produsului intern brut” (*M.Șt. Minea*, *L.T. Chiriac*, *C.F. Costaș*, *Dreptul Finanțelor Publice*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2005, p. 16; *C.D. Popa*,

Astfel, **definiții ale finanțelor publice**<sup>52</sup> se regăsesc, de exemplu, în doctrina clasică, fiind menționată uneori implicit<sup>53</sup>, alteori expres<sup>54</sup> legătura acestora cu dreptul<sup>55</sup>.

Definiții ale finanțelor publice<sup>56</sup> și dreptului financiar<sup>57</sup> se întâlnesc și în literatura juridică din perioada comunistă, prin utilizarea unor exprimări și *concepte de ordin*

---

Drept financiar, Ed. Lumina Lex, București, 2008, p. 7). Alți autori denumesc același concept de „finanțe” în accepțiunea mai sus menționată sub denumirea de „relații financiare”, în timp ce noțiunea de „finanțe publice” ar evoca doar știința dedicată studiului acestui concept (*E. Bălan*, Drept financiar, Ediția a 4-a, Ed. C.H. Beck, 2007, p. 1-2).

<sup>51</sup> Doctrina română recentă trece în revistă și evoluția finanțelor publice în România și în lume, dar și principalele concepții asupra finanțelor publice (*V. Roș*, Drept..., p. 12-17 și, respectiv, p. 17-35), inclusiv prin raportare la conceptele din doctrina franceză contemporană.

<sup>52</sup> Conform definiției formulate în doctrina română din perioada interbelică de către Profesorul G.N. Leon, „activitatea economică aranjată după o ordine anumită, care urmărește procurarea și întrebuințarea de bunuri pentru nevoile colective se numește economie financiară, iar studiul economiei financiare se numește știința financiară” (*Gh.N. Leon*, Elemente..., p. 9). Această definiție este de altfel în linie cu cea din doctrina franceză a acelor timpuri (a se vedea *E. Allix*, *Traité élémentaire de science de finances et de législation financière*, 6e édition, Paris, 1932, p. ix-x). O altă definiție a noțiunii de „finanțe publice” care merită a fi evidențiată o regăsim în epocă la I. Cojocaru (unul dintre autorii cei mai străluciți din domeniul dreptului fiscal din perioada interbelică, considerat de către contemporanii săi drept „cel mai fervent susținător al autonomiei dreptului fiscal” – a se vedea *C. Moțățaianu*, Titlul..., p. 36): „finanțele publice cuprind toată activitatea patrimonială a statului ca subiect economic și toate atribuțiunile sale de gospodar care prevede, încasează, contabilizează și cheltuiește” (*I. Cojocaru*, Dreptul..., p. 5).

<sup>53</sup> Profesorul Leon reliefează și că acțiunea financiară a statului este reglementată prin norme de drept, „această procurare de bunuri se face – în cele mai multe cazuri – prin ajutorul unor legi cuprinzătoare de norme imperative sau prohibitive: legi privitoare la impozite, taxe, buget etc.”, fără însă a prezenta o definiție a noțiunii de „drept financiar”, pe care doar o identifică implicit, prin raportare la legile mai sus enunțate, prezentând și unele elemente de istoric al dreptului financiar (*Gh.N. Leon*, Elemente..., p. 9).

<sup>54</sup> „Totalitatea regulilor care cărmuesc activitatea financiară a statului și celorlalte persoane administrative formează dreptul financiar” (*I. Cojocaru*, Dreptul..., p. 20).

<sup>55</sup> Un alt autor din epocă expune o definiție a (științei) dreptului financiar care relevă legătura indisolubilă dintre științele ce studiază cele două concepte relevate în prezenta secțiune: „prin dreptul financiar înțelegem studiul normelor de drept prin care se poate realiza optim de către stat, prevederile științei financiare” (*C. Belcin*, Actele..., p. 26).

<sup>56</sup> „Activitatea financiară a statului democrat popular are ca scop procurarea resurselor bănești necesare pentru satisfacerea trebuințelor obștești ale maselor populare” (*I. Gliga*, Noțiuni de drept financiar al R.P.R., Litografia Învățământului Cluj, 1956, p. 1). A se vedea și *V. Stănescu*, Manual de drept financiar, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1963 („activitatea financiară este acea sferă specială a activității de stat cu privire la constituirea, repartizarea și utilizarea fondurilor bănești statale, în scopul mobilizării unei părți din produsul social total pentru îndeplinirea sarcinilor și funcțiilor statului socialist, în conformitate cu cerințele legilor economice obiective ale socialismului”), dar și definițiile din alte lucrări ale Profesorului Gliga: „finanțele sunt relații economice, exprimate valoric, care apar în procesul formării și repartizării pe temelia repartiției produsului social a fondurilor bănești destinate satisfacerii trebuințelor generale, colective ale societății” (de exemplu, *I. Gliga*, Drept financiar. Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1970, p. 5).

*tehnic pe deplin adecvate ideologiei vremurilor*, ceea ce nu avea cum să rămână fără efect asupra domeniului analizat, după cum vom vedea în cele ce urmează.

Apoi, în perioada contemporană, în vremuri mai vechi<sup>58</sup> sau mai recente<sup>59</sup> în care încercările de revenire la curente doctrinare originare s-au împletit nearmonios cu tendințele conservării fondului doctrinar existent, noțiunea de ordin constituțional<sup>60</sup> a

---

<sup>57</sup> De exemplu, se reține că „activitatea financiară a statului este condusă și desfășurată cu ajutorul normelor de drept”, „reguli de conduită instituite de organele puterii și administrației de stat, prin care se organizează acumularea, repartizarea și cheltuirea fondurilor bănești ale statului, precum și constrângerea judiciară a instanțelor judecătorești” – *I. Gliga*, *Noțiuni...*, p. 23 (referirea pe care o face autorul în definiție la instanțele judecătorești trebuie înțeleasă ca vizând nu constrângerea acestora, ci cea pe care ele o exercită, fără a ni se spune însă asupra cui).

<sup>58</sup> Într-o altă lucrare se arată că „finanțele publice sunt formate din totalitatea relațiilor sociale de natură economică, ce apar în procesul realizării și repartizării, în formă bănească, a resurselor necesare statului pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor sale” (*D.D. Șaguna*, *Drept...*, p. 5), în timp ce dreptul financiar este definit ca „totalitatea actelor normative care reglementează relațiile de constituire, repartizare și utilizare a fondurilor bănești ale statului și instituțiilor publice, destinate satisfacerii sarcinilor economico-financiare ale societății” (ibidem, p. 59). Definiții în termeni extremi de similari regăsim și în alte lucrări ale timpului (de exemplu: *E. Drehtuță*, *Administrarea veniturilor bugetului public*, Ed. „Agora” SRL, Bacău, 1991; *I. Gliga*, *Drept financiar*, Ed. Humanitas, București, 1998, p. 36, dar și la *C.D. Popa*, *Drept...*, p. 7).

<sup>59</sup> Una dintre definițiile enunțate sub imperiul Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice (M. Of. nr. 597 din 13 august 2002) reliefează că „economia [activitatea economică – n.n., D.D] care are ca scop procurarea și întrebuințarea de bunuri și resurse pentru nevoile statului (acoperirea cheltuielilor publice și dirijarea fenomenelor și a dezvoltării economice este economia financiară a statului sau finanțele publice ale statului” (*V. Roș*, *Drept...*, p. 11). Conform unei alte definiții din literatura de specialitate, „finanțele publice sunt formate din ansamblul raporturilor juridice existente în formarea și întrebuințarea fondurilor bănești necesare statului pentru îndeplinirea funcțiilor și sarcinilor sale” – *R. Stancu*, *Drept financiar și fiscal*, Ed. Fundației „România de mâine”, București, 2007, p. 23). Este inexactă însă definiția formulată în literatura de specialitate în sensul că „relațiile bănești care se stabilesc între stat, pe de o parte, și contribuabili, pe de altă parte, în care se constituie și utilizează fondurile bănești publice necesare satisfacerii intereselor generale ale societății, reprezintă tocmai conținutul economic al finanțelor publice” (*E. Bălan*, *Drept...*, p. 2). Aceasta întrucât noțiunea de „contribuabili”, ce beneficiază – e adevărat – de o definiție legală mult prea largă, prin raportare la formula atotintegratoare de „venituri ale bugetului general consolidate” utilizată de Codul de procedură fiscală (a se vedea comentariile din Cap. II, Secțiunea a 3-a), ar trebui să aibă în vedere doar o categorie de persoane dintre cele care participă la realizarea finanțelor publice, respectiv persoanele care plătesc sume de natură fiscală (taxe, impozite și alte asemenea venituri, conform explicațiilor din Cap. II, Secțiunea a 3-a), existând însă în afara acestora multe alte persoane care participă la realizarea finanțelor publice. Or, așa cum vom vedea, nu credem că sub regimul realităților economico-politice contemporane ar mai fi potrivit să-i denumim tot contribuabili, chiar dacă da, ei plătind anumite sume ce ajung în bugetul de stat, contribuie la realizarea acestuia, dar nu ca efect al exercitării puterii de constrângere a statului (cum acest concept este explicat în secțiunea următoare).

<sup>60</sup> Trebuie reamintit că Titlul IV din Constituția României se intitulează „Economia și finanțele publice” (toate referirile la Constituția României din cuprinsul prezentei lucrări, în măsura în care nu voi preciza altfel, vizează versiunea republicată a legii fundamentale (adică versiunea publicată în M. Of. nr. 767 din 31 octombrie 2003). S-a arătat în doctrină că

„finanțelor publice” fost definită în numeroase lucrări din doctrina noastră, ca și cea a dreptului financiar<sup>61</sup>.

În același context trebuie amintit că **finanțele administrațiilor locale** au fost de asemenea obiect al atenției doctrinei interbelice, față de, pe de o parte, calificarea juridică a comunelor și județelor ca persoane morale politico-teritoriale de către doctrina de drept administrativ<sup>62</sup> și, pe de altă parte, de existența și atunci<sup>63</sup>, ca și în perioada contemporană<sup>64</sup>, a unei legislații specifice aplicabile finanțelor publice ale colectivităților locale<sup>65</sup> din România<sup>66</sup>, fiind reliefat și raportul dintre finanțele statului și finanțele locale<sup>67</sup>.

sistemul financiar este constituit din următoarele componente: a) relații care se reflectă în bugetele de stat și bugetele locale; b) relații care se reflectă în bugetul asigurărilor sociale de stat, în bugetul asigurărilor sociale de sănătate și în bugetele altor acțiuni din domeniul asigurărilor sociale; c) relații determinate de constituirea, formarea și repartizarea fondurilor speciale (extrabugetare); d) relații de credit bancar; e) relații de asigurări și reasigurări bunuri; f) relații de constituire a fondurilor la dispoziția întreprinderilor (industriale, comerciale etc.), dintre care primele trei formează sistemul financiar public (la care art. 137 din Constituție se referă în concret), iar celelalte sistemul financiar privat [I. Condor, Comentarii la art. 137 din Constituție, în I. Muraru, E.S. Tănăsescu (coordonatori), Constituția României. Comentariu pe articole, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 1316].

<sup>61</sup> „Totalitatea actelor normative care reglementează relațiile de constituire, repartizare și utilizare a fondurilor bănești ale statului și ale instituțiilor publice, destinate satisfacerii intereselor generale (economice, sociale, culturale, de apărare, politice etc.) ale societății și prin care se asigură realizarea funcției intervenționiste a statului, alcătuiește dreptul financiar sau dreptul finanțelor publice” (V. Roș, *Drept financiar...*, p. 11). În aceeași lucrare se reliefează, de altfel, că în privința noțiunii nu există mari diferențe în privința definițiilor din doctrina noastră (ibidem, p. 53). De asemenea, într-o altă lucrare din doctrina contemporană sunt sintetizate diferite definiții ale noțiunii sub diferitele denumiri utilizate în prezent (drept financiar/drept financiar public/dreptul finanțelor publice) – a se vedea I. Lazăr, *Jurisdicții...*, p. 28-29.

<sup>62</sup> A se vedea P. Negulescu, *Tratat...*, p. 91.

<sup>63</sup> A se vedea, de exemplu, Legea administrativă din 1938 (menționată de Gh.N. Leon, *Finanțele...*, p. 328, într-o lucrare în care autorul prezintă și evoluția istorică a acestei noțiuni) sau, în perioada imediat postbelică, Legea din 1948 pentru stabilirea taxelor ce se pot stabili de comune (ce permitea comunelor să reglementeze cu titlu de taxe inclusiv prestații în muncă, deși în doctrina clasică se sublinia se că prestațiunile obligatorii de servicii nu reprezintă impozite – a se vedea I. Cojocaru, *Dreptul...*, p. 14-15), dar și regulamente specifice de stabilire a taxelor înființate de comune (a se vedea, de exemplu, Regulamentul pentru fixarea, constatarea, perceperea impozitelor și taxelor comunale prevăzute de legea administrativă adoptat de orașul Focșani în 1938, disponibil la Biblioteca Academiei Române), precum și: I. Cojocaru, *Dreptul...*, p. 110-116; Gh. T. Cristea, *Dreptul de impunere. Tehnica și Dinamica impozitelor în Organizațiunea financiară a Statului*, București, 1937, p. 54-65.

<sup>64</sup> A se vedea, de exemplu, Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale (publicată în M. Of. nr. 618 din 18 iulie 2006) cu privire la care unele comentarii se pot regăsi, de exemplu, în lucrarea E. Bălan, *Drept...*, p. 95-100.

<sup>65</sup> În cele ce urmează, voi desemna aceste colectivități locale prin noțiunea de „unități administrativ-teritoriale” utilizată de Constituția României (art. 120, art. 123, art. 136 și art. 137 din versiunea sa republicată în M. Of. nr. 767 din 31 octombrie 2003), urmând a include în această sferă județul, orașul și comuna [conform art. 1 lit. i) din Legea administrației publice locale nr. 215/2001 în versiunea republicată în M. Of. nr. 123 din

12. Punctul de legătură dintre cheltuielile și veniturile statului și ale unităților administrativ-teritoriale<sup>68</sup> îl reprezintă **bugetul**<sup>69</sup>, obiect al analizei pentru doctrina clasică<sup>70</sup>, precum și pentru cea comunistă<sup>71</sup> și contemporană<sup>72</sup>.

20 februarie 2007], cu excepția situației în care s-ar impune utilizarea unei alte denumiri specifice într-un anumit context.

<sup>66</sup> Pentru comentarii de ordin general în doctrina franceză contemporană în privința finanțelor locale în contextul descentralizării inițiate în 1998 și reluate apoi în 2003, a se vedea *M. Bouvier, M.C. Ecclassan, J.-P. Lassale, Finances...*, p. 757-790.

<sup>67</sup> „Statele moderne își întemeiază activitatea lor principală pe impozite, pe câtă vreme comuna se întemeiază mai mult pe taxe și exploatarea domeniilor” (*Gh.N. Leon, Finanțele...*, p. 16).

<sup>68</sup> Așa cum s-a reținut în doctrină, dincolo de diferențe majore referitoare la întinderea și finalitatea activităților derulate prin comparație cu statul, noțiunea de „buget” este comună și persoanelor private, dar pentru acestea folosirea bugetului este facultativă. Statele au cu atât mai mult nevoie față de particulari să adopte un buget, întrucât fără această planificare, față de dimensiunea operațiunilor sale, activitatea sa ar fi haotică sau chiar imposibil de condus (a se vedea: *V. Roș, Dreptul...*, p. 87; *M. Bouvier, M.C. Ecclassan, J.-P. Lassale, Finances...*, p. 252). O altă diferență între bugetul entităților private și cel al statului este că cele dintâi pleacă de la veniturile așteptate, programând apoi cheltuielile prognozate, în timp ce acesta din urmă stabilește întâi cheltuielile și abia apoi veniturile necesare pentru acoperirea acestora (*C. Moțățianu, Titlul...*, p. 17).

<sup>69</sup> Normele juridice care reglementează relații sociale născute la formarea, adoptarea și executarea bugetului formează dreptul bugetar, componentă a dreptului financiar, ce excede însă cu mult aria analizei din prezenta lucrare (pentru unele comentarii în doctrina noastră referitoare la dezvoltarea conceptului în Franța, a se vedea *I. Lazăr, Jurisdicții...*, p. 31).

<sup>70</sup> I. Cojocaru definește bugetul ca fiind „un plan sau un act care prevede veniturile și cheltuielile publice numai pentru o perioadă determinată” (*I. Cojocaru, Dreptul...*, p. 84), reliefând totodată controversele teoretice din doctrina franceză (ibidem, p. 86-89) și română (ibidem, p. 86-89) – în mare parte actuale și azi – cu privire la natura sa juridică, respectiv: a) o lege propriu-zisă; b) o lege și un act administrativ; sau c) niciodată o lege, ci doar un act administrativ (ibidem, p. 89-92), în timp ce un alt autor din doctrina interbelică română reține că noțiunea de „buget” apare în Regulamentul organic, fiind apoi definită în Legea contabilității publice din 1903 și preluată ulterior și în legislația subsecventă (chiar menționată ca atare în legea din 1929) – a se vedea *C. Moțățianu, Titlul...*, p. 15. Trebuie remarcat că noțiunea de „buget” aduce în discuție conceptul de „act-condițiune”, creat de către Profesorul Duguitt în dreptul constituțional (*L. Duguitt, Traité de droit constitutionnel, tome I, La règle de droit – Le problème de l’Etat, Bocard, 1927, nota 12, p. 316 și urm. apud B. Moore, „De l’acte et du fait juridique ou d’un critère de distinction incert”, în RJT 31/1997, p. 287) și adaptat de Profesorul Trotabas în dreptul francez, de unde a fost preluat și de dreptul român. Reamintim în acest context că Profesorul Rarincescu clasifică actele juridice din clasificarea fenomenelor juridice evocată în debutul acestei lucrări în trei, respectiv: a) acte reguli, menite să dea naștere unor reguli de drept generale și impersonale, și implicit situații juridice de aceeași natură; b) acte-subiective, adică cele prin care se stabilesc, se modifică sau se suprimă situațiunile juridice individuale și subiective; și, respectiv c) acte-condițiuni, care se aseamănă în unele condiții cu ambele categorii anterioare, reprezentând acte menite să aplice unui individ sau categorii de indivizi o situațiune juridică generală legală, adică în alte cuvinte prin ele un individ este investit sau dezinvestit cu o situațiune sau un statut juridic general și legal (a se vedea *C. Rarincescu, Contenciosul...*, p. 15-16). Așa cum vom vedea, în dreptul fiscal unii autori (în principal *I. Cojocaru, Dreptul...*, p. 160-169) au utilizat noțiunea de „act-condițiune” pentru a justifica natura juridică a actului de impunere, teza fiind*

contestată de către alții (în principal *T.Al. Bălan*, *Contenciosul...*, p. 64-65). În literatura recentă se arată că astăzi categoria actelor-condițiune nu ar mai exista, pornind de la lucrările de drept administrativ franceze, întrucât astăzi în Franța s-ar fi modificat cadrul constituțional în care această teorie ar fi luat naștere în perioada interbelică, în esență, atribuirea unor noi puteri reglementare Guvernului sub Constituția din 1958, care nu existau sub regimul Constituției Republicii a III-a Franceze (*A.-R. Nănescu*, *Regimul de contencios administrativ al actelor premergătoare*, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 57-59). Doctrina noastră a adoptat și utilizat totuși conceptul de „act-condițiune”, într-o epocă în care realitățile de ordin constituțional din țara noastră erau total diferite de cele din Franța, astfel încât nu ar fi fost nevoie să suplonească lipsa de puteri a Guvernului pentru asimilarea regimului legii în favoarea regulamentelor administrative. Conceptul juridic de „act-condițiune” este, de altfel, folosit în continuare de doctrina franceză de drept fiscal (*M. Bouvier, M.C. Ecclasan, J.-P. Lassale*, *Finances...*, p. 252) în contextul analizei naturii juridice a bugetului. Ea se regăsește și în cea belgiană de drept fiscal în legătură cu impozitele directe (care sunt aduse la îndeplinire prin înscriere în rol), care, spre deosebire de cea română, a continuat să evolueze într-o legătură la fel de strânsă cu cea franceză și după anii 1950 și confirmată în jurisprudență de către chiar instanța supremă belgiană (a se vedea *T. Afschrift*, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2<sup>e</sup> édition, Ed. Larcier, Bruxelles, 2004, p. 83-84).

<sup>71</sup> Citând o lucrare a vremurilor respective, Dl. Profesor Condor arată că bugetul avea în acea perioadă, în calitatea sa de instrument al statului monopolist și supracentralizat, o „menire tehnico-financiară subordonată principiului planificării socialiste” (*I. Condor*, *Drept...*, p. 37). De altfel, după cum vom vedea, bugetul reprezintă elementul cheie al doctrinei și legislației comuniste, în jurul acestuia dezvoltându-se întreaga doctrină din domeniu (a se vedea, pentru definiții ale bugetului, de exemplu, *I. Gliga*, *Noțiuni...*, p. 66-69).

<sup>72</sup> În linie cu doctrina franceză contemporană (e.g. *M. Bouvier, M.C. Ecclasan, J.-P. Lassale*, *Finances...*, p. 252-254), literatura română reține elementele specifice ale noțiunii de „buget” reținute de doctrina clasică (*V. Roș*, *Drept...*, p. 89-99), respectiv: a) este un act de previziune; b) este un act de autorizare; c) este un act limitat în timp, de regulă pe perioada de un an, fiind evidențiate și particularitățile sale reliefate de doctrina contemporană, care adaugă la cele trei trăsături mai sus prezentate încă una, respectiv natura bugetului ca act de planificare sau act financiar (ibidem, p. 99-103; în același sens, a se vedea *D.D. Șaguna*, *Drept...*, p. 12-14), dar și principiile bugetare: 1) universalitatea bugetului; 2) transparența și publicitatea; 3) unitatea; 4) anualitatea; 5) specializarea bugetară; 6) unitatea monetară; 7) echilibrul comun; 8) realitatea; 9) neafectarea veniturilor; 10) autonomia locală; 11) solidaritatea; 12) proporționalitatea; 13) necesitatea consultării – a se vedea *V. Roș*, *Drept...*, p. 108-123. O problemă specială care ar merita să fie remarcată în privința bugetului este legată de situația neadoptării de către Parlament a legii bugetare anterior începerii unui nou exercițiu bugetar. Doctrina franceză reține că într-o asemenea situație, cât privește efectuarea cheltuielilor de către stat, se manifestă azi în lume două soluții total opuse: cea a continuității serviciilor publice (specifice Franței, unde există reguli pentru ca activitatea statului să continue și dacă nu este aprobat bugetul în timpul anului) și, respectiv, cea a anteriorității (în care, dacă bugetul nu este aprobat la timp, are loc încetarea activității serviciilor publice, cum este, de exemplu, situația Statelor Unite) – *M. Bouvier, M.C. Ecclasan, J.-P. Lassale*, *Finances...*, p. 252-254. În România se aplică același sistem al continuității serviciilor publice, conform regulilor din art. 37 din Legea finanțelor publice. În literatura interbelică din România s-a arătat, cât privește colectarea veniturilor în asemenea situații în România, că se aplica în baza art. 114 din Constituția din 1923 un regim ce reprezintă o combinație a celor două soluții mai sus menționate, respectiv era posibilă realizarea veniturilor pe baza aprobării din bugetul anului anterior, dar doar pentru maximum încă un an. În cazul în care nu era obținută o aprobare a bugetului (inclusiv prelungind cu încă

Constituția României din 2003 folosește noțiunea de „**buget public național**” (art. 138) ce cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale ale comunelor, ale orașelor și ale județelor<sup>73</sup>.

Legea finanțelor publice<sup>74</sup> reglementează regimul juridic al unui număr specific de bugete<sup>75</sup> pe care le denumește în mod generic **bugetul general consolidat**, în timp ce Legea finanțelor publice locale reglementează simetric la rândul său un număr specific de **bugete locale**<sup>76</sup>.

Se observă deci că bugetul public național rezultă din reunirea unora dintre componentele bugetului general consolidat și, respectiv, ale bugetelor locale, fiecare dintre ele însă conținând un număr suficiente de componente ce exced noțiunii de „buget public național”<sup>77</sup>.

**13.** Pornind de la definițiile de mai sus, extragem o *primă concluzie* relevantă pentru analiză din prezentul studiu ce este valabilă potrivit opiniei unanime a doctrinei române și străine în toate perioadele de timp de manifestare a organizării

---

un an valabilitatea autorizării date prin bugetul anului anterior), înceta posibilitatea de a mai percepe impozite (*I. Cojocaru, Dreptul...*, p. 99).

<sup>73</sup> Art. 78 din Legea finanțelor publice menționează că bugetele fondului special de șomaj și, respectiv, al Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate se aprobă ca anexe la legea bugetului anual, în timp ce alte fonduri se aprobă, conform metodologiei, ca anexe la bugetele instituțiilor care le gestionează.

<sup>74</sup> Acest conținut mult mai larg decât al legislației anterioare este merit – spune doctrina contemporană – să reflecte tendințele europene (a se vedea *V. Roș, Dreptul...*, p. 37; pentru sumare comentarii cu privire la aceste bugete, a se vedea aceeași lucrare, p. 94-95).

<sup>75</sup> Conform alin. (2) al art. 1 din Legea finanțelor publice, legea se aplică la elaborarea, aprobarea, executarea și raportarea următoarelor bugete: a) bugetul de stat; b) bugetul asigurărilor sociale de stat; c) bugetele fondurilor speciale; d) bugetul trezoreriei statului; e) bugetele instituțiilor publice autonome; f) bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale, după caz; g) bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii; h) bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice; i) bugetul fondurilor externe nerambursabile.

<sup>76</sup> Conform alin. (2) al art. 1 din Legea finanțelor publice locale, legea se aplică la elaborarea, aprobarea, executarea și raportarea următoarelor bugete: a) bugetele locale ale comunelor, orașelor, municipiilor, sectoarelor municipiului București, județelor și municipiului București; b) bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetele locale, după caz; c) bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii; d) bugetul împrumuturilor externe și interne pentru care rambursarea, plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor și altor costuri se asigură din bugete locale și care provin din împrumuturi externe contractate de state și subîmprumutate autorităților administrației publice locale și/sau agenților economici și serviciilor publice din subordinea acestora; împrumuturi contractate de autoritățile administrației publice locale și garantate de stat; împrumuturi interne și externe contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale; e) bugetul fondurilor externe nerambursabile.

<sup>77</sup> S-ar putea spune, prin parafrizarea mențiunilor dintr-o lucrare de specialitate, că toate bugetele componente ale bugetului general consolidat și bugetelor locale ar putea fi desemnate fiecare dintre ele prin noțiunea generică de „buget public” (*C. Oneț, Procedura fiscală, Ed. Lumina Lex, București, 2006, p. 46*).

statale și în oricare dintre teritoriile lumii, indiferent de orânduire socială: *statul și, după caz, unitățile administrativ-teritoriale*, ca și entitățile private<sup>78</sup>, *au nevoie să-și procure resurse* pentru a asigura satisfacerea nevoilor societății<sup>79</sup>, edictând norme juridice specifice care să reglementeze activitățile derulate în acest scop.

Nimic din ceea ce este legat de chestiunea *cheltuielilor* efectuate de stat nu interesează analiza din prezentul studiu<sup>80</sup>, întrucât *niciun fel de fenomen de contestare a dreptului referitor la acestea nu privește contenciosul fiscal*<sup>81</sup>.

De asemenea, nu privește contenciosul fiscal *niciun aspect legat de pregătirea, aprobarea sau executarea bugetului general consolidat*<sup>82</sup>.

---

<sup>78</sup> Pentru o comparație între finanțele publice și cele private, a se vedea *V. Roș, Drept...*, p. 38-39.

<sup>79</sup> Pentru detalii cu privire la clasificarea nevoilor oamenilor în finanțele publice, a se vedea *V. Roș, Dreptul...*, p. 41-46.

<sup>80</sup> Această chestiune ține de dreptul financiar, care *clasifică aceste cheltuieli*, conține *principii și reguli* cu privire la efectuarea cheltuielilor publice și a investițiilor publice, dar și *proceduri de efectuare a cheltuielilor bugetare și de control financiar al cheltuirii banului public* (a se vedea, pentru comentarii în detaliu în doctrina clasică, *Gh. N. Leon, Elemente...*, p. 73-106, iar în doctrina contemporană română *V. Roș, Drept...*, p. 157-178).

<sup>81</sup> Contenciosul legat de cheltuielile publice ține de activitatea Curții de conturi [a se vedea *Legea nr. 94/1992 privind Curtea de Conturi, republicată (M. Of. nr. 282 din 22 aprilie 2009) și Regulamentul Curții de conturi nr. 130/2010 (M. Of. nr. 832 din 13 decembrie 2010)*, iar pentru comentarii în doctrină asupra activității acestei instituții, a se vedea, de exemplu, în doctrina clasică, *V. Onișor, Tratat...*, p. 353-358, iar în doctrina contemporană, de exemplu: *D.D. Șaguna, Drept financiar public, Ed. Universul Juridic, București, 2012, p. 305-306; I. Lazăr, Jurisdicții...*, p. 149-150). Din păcate, așa cum vom mai reveni asupra acestui subiect de mai multe ori în cursul prezentei lucrări, presiunea „din umbră” a Curții de Conturi crește volumul contenciosului fiscal, întrucât această instituție emite opinii cu caracter obligatoriu pentru organele fiscale cu privire la interpretarea legii fiscale, iar un eventual litigiu inițiat de acestea în fața instanțelor de contencios administrativ (după urmarea procedurilor prealabile prescrise de către lege, bineînțeles) pentru a discuta o problemă de principiu nu doar că nu este de așteptat să fie bine privită, dar nu are cum să aibă sorti de izbândă, față de o întrebare simplă: de ce ar fi o instanță de judecată împotriva aplicării legii fiscale de către autoritatea fiscală, pentru interpretarea pe care Curtea de Conturi o consideră relevantă? Pe de altă parte, desigur, așa cum am arătat și cu altă ocazie, nu vor putea reprezenta informații noi asemenea interpretări ale legii din partea acestei autorități, dacă deja contribuabilul a fost verificat, astfel încât nu se poate dispune în mod legal reverificarea doar pentru că o asemenea opinie a fost exprimată de către respectiva autoritate (a se vedea *D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile...*, p. 282). Se impune credem deci precizarea expresă în legislația Curții de Conturi că această autoritate nu este îndreptățită să intervină în activitatea autorităților fiscale pentru a da interpretări proprii ale legii fiscale, întrucât finalmente, în caz de nereușită a inițiativelor sale, pagubele vor fi suportate doar de contribuabil și, eventual, organul fiscal (sub formă de cheltuieli de judecată și poate în viitor dobânzi, dacă se modifică art. 124 C. proc. fisc., astfel cum se preconizează). Oricum, trebuie înțetate situațiile din prezent în care operațiuni de control tematic sunt inițiate la inițiativa Curții de Conturi, cum s-a întâmplat, de exemplu, în cauzele referitoare la redevențe (a se vedea comentariile din Cap. II, Secțiunea a 5-a), când presiunea acestei autorități a generat o serie de litigii artificiale, care doar au aglomerat inutil rolul instanțelor de judecată și au generat costuri suplimentare de nerecuperat pentru cei implicați în aceste proceduri.