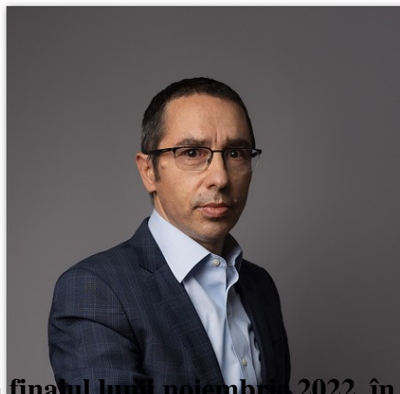


Marile modificari și marile ratari ale Noului Cod de procedura fiscala – (I) Geneza și evoluția unui proiect editorial de analiza interdisciplinara în trei volume, debutând cu perspectiva dreptului administrativ



La finalul lunii noiembrie 2022, în cadrul Conferinței Naționale de Drept Fiscal (a IX-a ediție)¹, anunțam preconizată² apariție a unei lucrari referitoare la *marile modificari și marile ratari conceptuale conceptual-juridice* ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala („Noul Cod de procedura fiscala” sau „Noul Cod”). Modificarile legislative și unele soluții jurisprudențiale ale instanțelor naționale și ale Curții de Justiție a Uniunii Europene („C.J.U.E”) din luna decembrie 2022, în privința carora am considerat necesara formularea unor comentarii, dar și necesitatea efectuării ultimelor corelari și ajustari înainte de trimiterea primului volum al acestei lucrari spre tiparire au determinat prelungirea momentului la care urmeaza a fi lansat pe piața, acesta urmând a avea loc la mijlocul lunii martie 2023.

În anticiparea acestui moment, consideram acum necesara și utila pentru cei (eventual) interesați de acest subiect o sumara prezentare a lucrarii din care acest prim volum face parte, urmând a expune într-un material în doua episoade (I), pe de o parte, geneza și evoluția lucrarii, precum și a circumstanțelor ce au condus la dezvoltarea și finalizarea demersurilor de cercetare în conținutul și formatul sau din acest moment, menționate succint în cele ce urmeaza; și (II), pe de alta parte, o prezentare a intențiilor urmarite în cadrul acestui amplu (preconizat) proiect editorial, a conținutului și structurii sale, precum și a înseși manierei de abordare a demersului de cercetare, pentru a facilita celor interesați sa înțeleaga semnificația și menirea analizei întreprinse în cuprinsul sau, aspecte ce urmeaza a fi publicate chiar în zilele de dinaintea lansării pe piața a primului volum al lucrarii.

Cât privește astfel **geneza și evoluția proiectului editorial prezentat în acest material**, trebuie sa aratam, *în primul rând*, ca acesta își are originile într-un studiu inițiat la începutul lunii octombrie 2015 în timpul unui lung zbor spre Riga; sub puternica impresie generata în societatea româna de abordarea de forța a fenomenului fiscal de catre organele fiscale (i.e. într-o maniera nefiresc de strânsa de cooperare cu cele penale), al carei vârf de lance era în acele zile mecanismul masurilor asiguratorii, generând o serie de distorsiuni majore și nefirești în planul raporturilor juridice fiscale, am considerat necesara și utila inițierea unei analize de ansamblu a acestei instituții juridice, în special prin practica dezvoltata în perioada de dupa reorganizarea Direcției Generale Antifrauda Fiscala ce avusese loc nu cu mult timp în urma, dar și prin raportare la dispozițiile Noului Cod. La dezbaterile publice aferente adoptării acestuia avusesem șansa sa participam în cadrul procedurii de transparența legislativa înca de la faza sa de proiect incipient – aparut cu aproape doi ani înainte – și continuând apoi cu consultarile din faza mai avansata, atât în cadrul dezbaterilor organizate de Ministerul Finanțelor Publice, inclusiv la Guvern (când proiectul de lege a fost finalizat), cât și în etapa finala a adoptării sale de catre Parlament, derulata în zilele trecerii sale pe repede-înainte prin Comisia de Buget-Finanțe a Camerei Deputaților, care a și fost urmata de votarea sa de catre plen la câteva zile, alaturi de Noul Cod fiscal (Legea nr. 227/2015).

În acea perioada, de altfel, am și primit diferite propuneri și chiar îndemnuri de pregătire a unor comentarii asupra Noului Cod abia publicat sau macar de actualizare prin prisma modificărilor aduse de acesta a unei lucrări anterioare – i.e. *Tratatul de contencios fiscal*³ (versiunea publicată a tezei de doctorat susținute sub atenta și plină de grijă coordonare a regretatului profesor Viorel Mihai Ciobanu) – al cărei tiraj publicat tocmai se epuizase. Angrenat însă deja în proiectul editorial al măsurilor asigurătorii – de maxim impact și actualitate practică atunci, dar și de mare interes științific, prin raportare la posibilitatea de reluare a mecanismului obligației fiscale analizat într-o oarecare măsură și în cuprinsul *Tratatului* – nu am acceptat niciuna dintre propunerile primite; aceasta, întrucât, pe de o parte, ni s-a parut nu doar preferabilă, ci și de-a dreptul firească și necesară lasarea curgerii timpului, pentru a se „sedimenta” o (minimă) practică în aducerea la îndeplinire a conținutului Noului Cod, iar, pe de altă parte, am considerat esențial să aveam mai mult timp pentru derularea demersurilor de cercetare necesare clarificărilor conceptual-juridice esențiale să propunem un răspuns la unele dintre marile întrebări din dreptul nostru fiscal general, chinuit parca doar de o tăcere asurzitoare sau, atunci când primește asemenea răspunsuri acestea nu sunt, din păcate, de atâtea ori decât o simplă reproducere a textelor legale, nici macar citate ca atare în cuprinsul unora dintre lucrările de specialitate care intenționează să le comenteze.

Avem în vedere, de exemplu, distincția dintre raportul de drept fiscal material și cel de drept fiscal procedural – evocată și de Noul Cod, chiar dacă într-o manieră (ușor) diferită de vechea reglementare, la fel de neinteligibilă pentru nimeni –, pe care o abordasem în *Tratatul de contencios fiscal*, reliefând elementele de bază pentru abordarea sa (i.e. fundamentarea obligațională dualistă a Codului, bazată pe distincția *Schuld – Haftung* preluată în litera și spiritul sau din reglementarea germană – *Abgabenordnung*⁴ – de unde s-a inspirat până la preluarea aproape identică a unor texte și capitole ale sale), sugerând, însă, fața de imposibilitatea dezlegării sale coerente de către nimeni, să fie abandonată, până la clarificarea sa printr-o fundamentare conceptual-juridică logică, explicabilă și perceptibilă pentru oricine.

Șansa și totodată provocarea extremă – în special din perspectiva resurselor de energie și timp necesare pentru finalizarea unui asemenea demers de cercetare – și-au dat mâna atunci când am reușit să ajungem, în circumstanțele⁵ prezentate în cuprinsul Secțiunii 1 a Capitolului 1 din primul volum al prezentei noastre lucrări la o extraordinară carte de drept fiscal comparat⁶ din doctrina franceză care descrie *inter alia* și evoluția abordării conceptual-juridice a fenomenului fiscal în spațiul european de către marile curente doctrinare lansate începând cu finalul secolului al XIX-lea în state precum Germania, Franța și Italia. Studiul acestei lucrări, care explică de ce și cum reglementarea germană de la începutul secolului al XX-lea (fundamentată pe modelul obligațional) s-a extins în multe țări (e.g., în America de Sud începând cu perioada interbelică, în Spania și Portugalia după cel de-al Doilea Război Mondial și, după cum bine știm, inclusiv la noi în anii 2000), a făcut posibilă avansarea demersurilor aferente clarificării mecanismului obligației fiscale. Fiind vorba însă despre o analiză de drept comparat, iar nu despre una tehnică, menită să dea răspunsuri conceptual-juridice asupra unor teme specifice, este ușor de intuit, probabil, că parcurgerea acesteia nu a condus la identificarea unor răspunsuri specifice la întrebările de ordin tehnic pe care acest mecanism le ridică, ci, mai degrabă, prin trimiterile sale de ordin bibliografic, a făcut posibil accesul la diferite lucrări din doctrina de limbă germană, dar nu numai (i.e. în principal, cea italiană și spaniolă) ce abordează detaliat aceste aspecte.

În al doilea rând, este, credem, ușor de intuit că satisfacerea unei asemenea curiozități de cercetare incumbea în mod inevitabil un „preț”, mai ales prin raportare la barierele lingvistice aferente abordării unor lucrări în limbi străine nestudiate în anii de școală: însuși trecerea timpului, cu tot ce aceasta aduce cu sine în toate planurile posibile (i.e. personal, familial, profesional și chiar la nivelul întregii societăți); ea a adus astfel (și) schimbarea operațională a modelului fiscal-penal de abordare a materiei fiscale – cvasigeneralizat deja în anii de adoptare a

Noului Cod, după cum aratam –, iar odată cu ea chiar și abandonarea spre dispariție aproape totală în mod treptat a măsurilor asigurătorii – ca instrument procedural favorit de colectare a creanțelor fiscale menit a evita o discuție pe fond asupra disputei fiscale, o perpetuare sub o altă formă a mai vechilor metode ale organelor noastre fiscale din anii când încercau să evite sau măcar să temporeze accesul contribuabilului la Justiție, așa cum descriam pe larg în *Tratatul de contencios fiscal*.

Or, privind retrospectiv – în mod rece și obiectiv, în scopuri similare celor de tip statistic –, nu putem să nu remarcăm ca, pentru a se îndrepta (unele dintre) deficiențele strecurate în cuprinsul Noului Cod de procedură fiscală, începând chiar cu vacanța parlamentară a aceleiași an când a fost adoptat avea să fie emisă Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50/2015, prima dintre cele (aproape) 80 de asemenea intervenții la care acest act normativ a fost supus până în prezent; este vorba însă despre un adevărat iureș legislativ în care Parlamentul s-a transformat într-o simplă „anexă” a Guvernului în procesul de legiferare, acesta din urmă adoptând pe bandă rulantă proiecte legislative propuse de specialiștii Ministerului Finanțelor Publice, sub influența factorului politic și, nu de puține ori, a presiunilor A.N.A.F., aflată în prima linie a ostilităților, fiind cea dintâi chemată și gata să răspundă în mod adecvat comenzilor de politică fiscală-bugetară de a aduce mai mulți bani la buget.

Absurdul a atins parca ... superlativul – desigur, prin raportare la perioada acoperită de acest studiu, viitorul putându-ne oricând dovedi că se poate și mai rău, așa cum am văzut evoluția în timp a procesului legislativ – în toamna anului 2022, când transparența legislativă a devenit o simplă formă lipsită de orice fond (derulată doar pentru a bifa o cerință legală și a fi da o aparență de proces democratic, specific Statului de drept), odată cu adoptarea la finalul anului a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. nr. 188/2022 pentru implementarea procesului de reformă a controlului fiscal (în realitate, pentru a simplifica pe cât posibil activitatea organului fiscal, punând între paranteze protecția contribuabilului pe care Noul Cod încercase de-a lungul timpului să o creeze, chiar dacă cu pași mici și oscilanți), dar și a celorlalte acte normative de supraimpozitare a contribuabililor (în special, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 119/2022, Legea nr. 357/2022 sau Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 186/2022).

Putem spune, fără teama de a greși, că această manieră de legiferare a fost fundamentată pe un model operațional de tipul „adopta, testează și schimbă apoi din mers ce nu funcționează”, dând expresie unei tendințe neîntâlnite în practica vechilor reglementări generale sau speciale fiscale; aceasta avea, de altfel, să se amplifice și diversifice la nivelul societății noastre în care s-a remarcat o efervescență a ideilor de tot felul lansate peste noapte – nu de puține ori într-o manieră de-a dreptul bombastică, deși sumar și incomplet conturate în planul structurii și conținutului lor conceptual-juridic și chiar logic (amintite cu titlu exemplificativ sumar în secțiunea introductivă din primul volum al lucrării noastre comentate aici, precum TVA la încasare sau impozitul pe gospodărie etc.) – generând dezbateri publice (în special, mediatice, nu tehnice) intense, dar mult prea puțin utile pentru progresul materiei fiscale, întrucât cele mai multe au fost unele conjunctural-politice și de ordin pur formal.

Mai mult, contribuțiile financiare speciale de solidaritate, de inspirație națională (precum cea la Fondul de tranziție energetică) sau europeană (precum cea aferentă profiturilor excedentare), au ridicat mari probleme în practica cât privește interpretarea și aplicarea lor, din perspectiva neconstituționalității prin raportare la conținutul lor ce ridică întrebări legitime precum dacă se intenționează aplicarea retroactivă a acestora sau dacă se încalca cerințele de proporționalitate și caracterul echitabil al impunerii, prin tendințele cvasiconfiscatorii ale acestora etc. Discursul public lipsit de orice substanță tehnică, a făcut să fie ignorate sau chiar calcate în picioare noțiuni elementare de drept fiscal (e.g. baza de impozitare și fapt generator al impunerii) de care țin practic esențialmente aplicarea legii fiscale în timp pentru a nu fi incidente efecte retroactive, astfel încât să se ajungă să fie distorsionate și vânturate în media doar pentru a justifica poziții pur politicianiste, în care important nu este ce este corect din punct de vedere

juridic, ci cum anume sa se explice publicului ca aşteptari de tip populist s-ar putea sa ramâna nesatisfacute. Aceasta demonstreaza înca o data, daca mai era nevoie, cât de importante sunt conceptele juridice, ignorate de doctrina noastra şi aplicate de multe ori de practicieni dupa ureche, pârând astfel ca singurul dicton care le calauzeşte activitatea este atât de cunoscuta zicala ”scopul scuza mijloace”, fara sa le pese unde se poate ajunge în acest fel când o țara nu este în țara sa respecte noțiunile elementare şi principiile generale de drept şi morale (echitate), ce ar trebui sa calauzeasca orice societate democratica, în conformitate cu regulile stat de drept.

În al treilea rând, trebuie sa menționam ca o asemenea schimbare a realitaților abordarii legislative a fenomenului fiscal aducea cu sine şi diminuarea interesului de ordin practic în abordarea instituției masurilor asiguratorii, astfel încât a devenit mult mai importanta finalizarea demersurilor conceptual-juridice esențiale în studierea acesteia; era astfel esențiala clarificarea modificarilor legislative operate de Noul Cod de procedura fiscala din perspectiva raportului juridic de tip obligațional, dar şi a celorlalte modificari pe care le aducea în planul procedurilor de administrare fiscala şi în cel al însuși contenciosului administrativ-fiscal, iar o asemenea analiza dezvaluia ca, dincolo de modificarile – unele de-a dreptul inspirate, altele mai puțin sau chiar de-a dreptul negative – pe care aceasta lege le-a adus, trebuiau evidențiate în mod inevitabil şi înseși marile sale ratari (i.e. scapari, fie ele voite ori nu). Este vorba despre acele aspecte de ordin conceptual-juridic care – în special, dupa analiza teoretica mai sus-descria – am realizat ca au ramas neabordate în Cod, deşi ar fi fost absolut necesar sa se întâmple asta, sau care, fiind totuși reglementate, în lipsa elementelor de referința legislative şi mai ales doctrinare straine sau din alte ramuri de drept român, nu au fost corect abordate, rezultatul final fiind din perspectiva acestor chestiuni unul defectuos (uneori chiar nefuncțional), aceasta fara, desigur, a diminua meritele modificarilor aduse de Noul Cod, marea majoritate cu impact pozitiv, şi eforturile depuse de cei care au fost implicați în redactarea acestui act normativ.

Or, identificarea necesității abordarii acestei dimensiuni de ordin conceptual-juridic a marilor modificari, dar, în special, a marilor ratari ale Noului Cod a reprezentat practic un *al doilea moment de referința* în conturarea ideii de redactare a prezentei lucrari, ea consolidându-se, în special, dupa publicarea motivarii Deciziei nr. 21/2020 a Înaltei Curți de Casație şi Justiție, pronunțata în Complet pentru soluționarea recursului în interesul legii, referitoare la prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, ce reliefa *inter alia* şi fundamentarea conceptual-juridica a mecanismului de funcționare a obligației fiscale; şi, deşi nu doar iureşul legislativ mai sus-descria, ci însaşi trecerea anilor – ce au fost ocupați de demersurile de cercetare mai sus-descrie – a facut chiar ca însaşi sintagma *Noul Cod de procedura fiscala* sa nu mai descrie în mod exact actul normativ, am decis ca în continuare sa ne raportam la aceasta în denumirea prezentei lucrari, subînțeleasa fiind, desigur – în special, pentru cei obișnuiți cu scrierile noastre –, raportarea la legislația la zi, precum şi, în masura accesului la sursele de informație, la doctrina şi jurisprudența aferenta (în mod particular, cea româna).

Iar dupa cum explicam mai sus, de altfel, importanța unei teorii generale a obligației fiscale (în special, din perspectiva, mecanismului de naștere a acesteia şi corelația sa cu cel procedural de aducere a sa la îndeplinire) şi-a dovedit înca o data necesitatea absoluta în ultimele luni şi zile din 2022, în care în discuție s-a pus interpretarea diferitelor reglementari de instituire a suprataxarii de solidaritate. Astfel, adoptate fiind pe calea unor acte normative (i.e. ordonanțe de urgența şi, eventual, legi de aprobare a acestora) adoptate în graba şi fara a urma procesul corect de transparența legislativa, acestea au fost suspectate sau chiar preconizate pe de-a dreptul de catre redactorii textelor legale de aplicare retroactiva, fiind (cel mai probabil) „animați” de catre factorul politic ce a urmarit, se pare, asemenea rezultate, din dorința de a extinde cât mai mult efectul acestora, uneori chiar dupa ce s-a produs faptul generator al impunerii pentru impozitele (în sens larg) instituite, realizând ca intențiile lor nu s-au putut produce din varii motive (i.e. formulari prea stricte, limitele impuse de dreptul european sau derularea în fapt a evenimentelor în alt fel decât şi-au imaginat etc.).

Cum asemenea aspecte conceptual-juridice nu se regasesc detaliat în literatura noastră de specialitate, deși sunt esențiale, ele au putut fi practic, din păcate, pe de-a dreptul „întoarse” pe dos, după cum își doresc cei care le aduc în discuție tocmai pentru ca nu reprezintă, un dat conceptual elementar, pe care nimeni să nu își poată permite să îl pună în discuție, fără a se face de râs; dimpotriva, a rezultat în acest fel ca prin crearea confuziei, s-ar putea dovedi posibil ca nimeni să nu mai înțeleagă nimic. Este vorba nu doar despre din marele public, care este oricum pierdut, ci chiar și despre specialiști de multe ori, existând (probabil) speranța ca în cele din urmă din varii motive – cei implicați vor plăti acest sume sau nu vor putea găsi calea de a le contesta cu succes, tocmai din cauza dificultăților astfel generate.

Nu în ultimul rând, pentru ca totuși nimic nu are loc întâmplător în viața – ci pentru ca (cel mai probabil) acesta este sensul sau, ascunse resorturi de neînțeles, dar evident prezente la un moment sau altul de cotitură, manifestându-și influența – un al treilea set de evenimente a făcut finalmente ca lucrarea din care face parte prezentul studiu (inițial concepută a avea o altă secvență de apariție a celor trei părți planificate a le include în cuprinsul său, conform explicațiilor de mai jos) să fie în cele din urmă publicată în mod diferit decât cel avut în vedere la originile ideii; astfel, primind invitația de a contribui la o colecție de lucrări planificate a fi publicate în memoria profesorului Viorel Mihai Ciobanu, am considerat nu doar firească, ci inevitabilă prezentarea unor comentarii referitoare la contenciosul administrativ-fiscal, prin raportare la dispozițiile Noului Cod aparute și modificate de nenumărate ori de la data la care aparuse lucrarea anterior menționată coordonată din perspectiva științifică de domnia sa.

Iar cum încercarea de a surprinde cât mai multe dintre aspectele relevante în această discuție avea să conducă la un material mult prea amplu pentru o contribuție la un asemenea volum omagial (lansat recent pe piața⁷), am decis ca finalizarea să aibă loc sub forma unui studiu care să fie inclus în lucrarea inițiată pentru a prezenta marile modificări și marile ratări conceptual-juridice ale Noului Cod de procedura fiscală. Or, pentru ca la acel moment materialul respectiv era în forma cea mai avansată din perspectiva finalizării și publicării sale, am decis ca toate eforturile să fie canalizate în vederea lansării sale pe piața, urmând să reprezinte într-un fel și o actualizare a demersurilor din lucrarea noastră anterior menționată, concentrată însă în mod prioritar pe modificările și deficiențele acestei instituții juridice aduse și resimțite încă după adoptarea noii reglementări; acesta a fost *al treilea moment de referință* în conturarea și dezvoltarea secvențelor de publicare a proiectului editorial prezentat în acest material, cel în care cele trei mari părți ale sale s-au individualizat ca analize separate, dar interconectate totuși, derulate din perspectiva marilor ramuri de drept avute în vedere de dreptul fiscal pentru aducerea la îndeplinire a normelor fiscale speciale referitoare la impunere, cu tot ceea ce aceasta implica, inclusiv soluționarea disputelor ce pot să ia naștere în această materie.

Așa cum anticipam, însă, în debutul acestei prezentări a cărții noastre preconizate să fie curând lansată pe piața, vom reveni cu expunerea sumară a intențiilor urmărite în cadrul lucrării, a conținutului și structurii sale, precum și a înseși manierei de abordare a demersului de cercetare, chiar în zilele de dinaintea lansării pe piața a primului volum al acesteia.

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

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

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

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

[5] Așa cum menționam (și) într-un studiu redactat în perioada anterioară conturării ideii ce a condus la forma de prezentare a lucrării din care face parte primul volum al acesteia cu privire la care sunt formulate prezentele comentarii – dedicat memoriei profesorului Ciobanu [D. Dascalu, Necorelarea corespunzătoare cu dreptul comun al contenciosului administrativ, una dintre marile ratări conceptual-juridice ale Noului Cod de procedură fiscală și ale legislației subsecvente modificatoare, în Tr.C. Briciu, M. Nicolae, P. Pop (coord.), In memoriam Viorel Mihai Ciobanu. Dreptul procesual și dreptul substanțial la începutul mileniului al III-lea, Ed. Universul Juridic, București, 2023, p. 459-468] –, accesul la lucrarea din doctrina de drept fiscal franceză menționată în nota de subsol anterioară ne-a fost ocazionat și facilitat de către profesorul Bufan, caruia îi mulțumim și pe aceasta cale.

[6] R. Bourget, *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*, Ed. Dalloz, Paris, 2012.

[7] A se vedea <https://drept.unibuc.ro/Conferinta-nationala-In-memori-am-prof.-Viorel-Mihai-CIOBANU-s787-ro>.