

**UNIVERSITATEA DIN BUCUREȘTI
FACULTATEA DE DREPT
ȘCOALA DOCTORALĂ DE DREPT**

ACȚIUNILE JUDICIARE ÎN MATERIE FISCALĂ

- REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT -

**Conducător științific:
prof. univ. dr. Dan Drosu Șaguna**

**Doctorand:
Proca (Gherasim-Proca) Valentina**

**București
2022**

Tendința statistică de creștere a numărului de litigii de natură fiscală și diversitatea situațiilor litigioase generate de administrarea creanțelor fiscale impun găsirea celor mai adecvate soluții în plan legislativ și la nivelul instituțiilor administrative și judiciare, astfel încât soluționarea cauzelor să se realizeze în termen optim și previzibil, cu respectarea tuturor garanțiilor pe care le implică dreptul la un proces echitabil.

Tema de cercetare situează în prim plan domeniul acțiunilor judiciare în materie fiscală, iar în plan secund, acolo unde am considerat că este necesar, și aspecte care privesc dreptul procedural fiscal, fiind analizate și prezentate, în principal, evoluțiile din acest domeniu din ultimii 7 ani, astfel cum au fost identificate la nivel legislativ, doctrinar și jurisprudențial.

Obiectivul principal al cercetării constă în realizarea unei examinări aprofundate a regimului juridic al acțiunilor judiciare specifice domeniului fiscal, prin prezentarea într-un cadru tripartit de analiză a elementelor acestora, raportat la cele trei categorii de instanțe judecătorești care soluționează litigii în materie fiscală, respectiv instanțele specializate de contencios administrativ și fiscal, instanțele civile și instanțele penale care soluționează acțiunile civile derivate din cauzele penale de evaziune fiscală.

Obiectivele secundare se referă, pe de o parte, la conceperea unor modele formale, procedurale, de analiză a acțiunilor judiciare în materie fiscală, pornind de la componentele lor esențiale, iar pe de altă parte, la sintetizarea regulii generale și la evidențierea situațiilor particulare din cadrul acestor componente, pe baza textelor de lege aplicabile și a jurisprudenței relevante.

Astfel de obiective și finalitatea aplicativă a tezei, orientată spre necesitățile practicii judiciare, au impus aspectul metodologic predominant calitativ al cercetării. Acesta este caracterizat de utilizarea observației și a studiului documentelor oficiale, prin documentarea legislativă și jurisprudențială, consultarea celor mai recente lucrări din doctrina de specialitate, analiza rapoartelor de activitate ale unor instituții administrative și judiciare, precum și a unor informații statistice utile pentru înțelegerea anumitor activități de interes pentru tematica studiului.

Analiza informațiilor statistice (în special a tabelelor de frecvență publicate în rapoartele unor instituții, precum Înalta Curte de Casație și Justiție și Agenția Națională de Administrare a Bunurilor Indisponibilizate) ilustrează aspectul metodologic cantitativ. Acesta, fără a avea un rol central în strategia cercetării, completează interpretarea normelor juridice prin evidențierea efectelor concrete pe care acestea le produc.

Necesitatea realizării unei analize aprofundate a acțiunilor judiciare în materie fiscală prin includerea lor într-un cadru structural comun de cercetare, pentru fiecare dintre cele trei categorii de instanțe judecătorești care judecă litigii în materie fiscală – cu accent pe principalele componente ale acțiunilor judiciare, respectiv părțile, obiectul litigiilor, competența, procedura de judecată, hotărârile judecătorești, căile de atac și punerea în executare – este susținută și de constatarea că

sunt încă foarte puține lucrările publicate în domeniul fiscal care au ca principal obiect de analiză litigiul de natură fiscală din perspectiva structurii sistemului judiciar, respectiv din perspectiva instanțelor judecătorești care au competență în soluționarea acestor litigii, cu evidențierea cadrului specific de soluționare și a particularităților antrenate de desfășurarea procesului.

Amploarea și complexitatea temei de cercetare au impus structurarea tezei de doctorat în patru titluri, principalul criteriu în raport cu care s-a realizat această grupare a subiectelor fiind competența instanțelor care judecă acțiunile judiciare în materie fiscală.

Titlul I, intitulat „Aspecte principale privind cadrul normativ și conceptual de analiză a acțiunilor judiciare în materie fiscală”, este format din 3 capitole în care sunt prezentate elementele esențiale ale cadrului normativ principal și secundar din domeniul procedurii fiscale, conceptele și noțiunile de bază specifice acțiunilor judiciare în materie fiscală, respectiv raportul juridic fiscal, creanțele fiscale și actele administrative fiscale.

Raportat la situația normativă generată de intrarea în vigoare la data de 01.01.2016 a actualului Cod de procedură fiscală, respectiv cel adoptat prin Legea nr. 207/2015, și abrogarea codului anterior, am considerat că este absolut necesar ca în cadrul primului capitol din Titlul I să fie evidențiată problematica aplicării legii noi și a ultraactivității legii vechi în procedurile de administrare a creanțelor fiscale și să fie prezentate regulile de bază pentru adoptarea legislației secundare de aplicare a Codului de procedură fiscală.

De asemenea, am apreciat că este util să fie expuse și câteva aspecte esențiale care privesc mecanismele administrative de asigurare a interpretării și aplicării unitare a legislației fiscale la nivelul organelor fiscale.

Data fiind importanța cunoașterii efectelor juridice antrenate de anularea și suspendarea actelor administrative cu caracter normativ, în cadrul primului capitol au fost evidențiate și anumite particularități ale anulării și suspendării executării actelor administrative cu caracter normativ din domeniul fiscal, particularități rezultate din analiza realizată la nivel legislativ, doctrinar și jurisprudențial cu privire la această problematică.

Una dintre concluziile ce rezultă din cercetare cu privire la cadrul legislativ actual este aceea că ar trebui instituit un mecanism de actualizare/reevaluare normativă, având în vedere numărul ridicat de decizii de recurs în interesul legii și de decizii privind dezlegarea unor probleme de drept pronunțate în toate domeniile dreptului de către Înalta Curte de Casație și Justiție, inclusiv în ceea ce privește domeniul dreptului fiscal și al dreptului procedural fiscal.

Acest mecanism ar presupune ca autoritățile publice competente să procedeze în mod periodic (anual) la actualizarea sau, după caz, la reevaluarea normelor juridice din actele normative care au făcut obiectul acestor decizii, cu atât mai mult cu cât activitatea de legiferare (activitatea normativă) nu aparține puterii judecătorești.

Actualizarea/reevaluarea va înlătura cel puțin o parte din dificultățile actuale de interpretare și de aplicare unitară a normelor juridice, generate inclusiv de complexitatea și de dinamica cadrului legislativ, și va permite un acces mai facil pentru persoanele interesate la fondul legislativ, care devine tot mai voluminos și mai anevoios de consultat din punctul de vedere al timpului necesar a fi alocat pentru analiză, interpretare și aplicare.

Recuperarea creanțelor fiscale de la debitori fiscali aflați în procedură de insolvență, prin problematica complexă pe care o ridică, și noutatea unor soluții legislative de stingere a creanțelor fiscale datorate de acești debitori, reprezintă motivul includerii în Capitolul II a unei secțiuni distincte care cuprinde unele observații referitoare la regimul juridic al creanțelor fiscale și al unor acțiuni judiciare în cazurile de insolvență.

În cadrul Capitolului III sunt prezentate aspecte fundamentale ale actelor administrative fiscale și o analiză critică a anumitor elemente referitoare la modul de reglementare a unor instituții care privesc actele administrative fiscale. Această analiză are ca obiect și noile cazuri de nulitate a actului administrativ fiscal introduse prin Legea nr. 295/2020, fiind evidențiate carențele de ordin normativ ale noilor modificări legislative și posibilele lor implicații negative asupra procedurilor de administrare a creanțelor fiscale.

Cazurile particulare de acte administrative din domeniul fiscal, respectiv soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans, cu evidențierea unor elemente specifice regimului lor juridic și a divergențelor doctrinare identificate în legătură cu natura juridică a acestor acte administrative, se regăsesc analizate în Capitolul III.

Titlul II, intitulat „Contenciosul administrativ fiscal”, reprezintă partea principală a lucrării, raportat la amploarea cercetării pe care a implicat-o această ramură a contenciosului fiscal și a importanței concluziilor rezultate din cercetare. El are ca obiect central de analiză specificul litigiilor fiscale care intră în competența de soluționare a instanțelor specializate de contencios administrativ și fiscal.

În cadrul Capitolului I sunt abordate subiecte legate de formele controlului exercitat asupra activității administrației publice, noțiunile de contencios fiscal și contencios administrativ fiscal și clasificările contenciosului fiscal, astfel cum sunt reflectate în doctrina de specialitate. De asemenea, sunt prezentate subiecte referitoare la trăsăturile definitorii ale contenciosului administrativ fiscal, terminologia, conceptele și anumite particularități ale contestației judiciare care se includ în domeniul contenciosului administrativ fiscal, precum și aspecte ce privesc jurisdicțiile administrative speciale și necesitatea înființării unor jurisdicții administrative fiscale speciale.

Prezentarea în cadrul Capitolului II a elementelor specifice formulării și soluționării contestației administrative s-a impus din nevoia de a evidenția deosebirile între contestația administrativă și simpla plângere prealabilă din contenciosul administrativ, în scopul susținerii

propunerii de înființare a unor jurisdicții administrative fiscale speciale și a necesității adoptării unor proceduri specifice de soluționare a litigiilor fiscale care să ducă la reducerea duratei de soluționare a disputelor fiscale.

De asemenea, am considerat că este necesară și explicarea noului context legislativ determinat de intrarea în vigoare a Legii nr. 295/2020, prin care au fost aduse modificări radicale de ordin structural și conceptual cadrului procedural și instituțional de soluționare a contestațiilor administrative în materie fiscală. În acest sens, sunt de menționat introducerea căii administrative de atac a reexaminării deciziei de soluționare a contestației și schimbarea competenței de soluționare a contestațiilor administrative prin transferarea activității respective de la Agenția Națională de Administrare Fiscală la Ministerul Finanțelor.

Toate aceste schimbări importante care privesc procedura administrativă de contestare, noutatea căii de atac a reexaminării, cazurile de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației administrative, procedura de reexaminare, tipurile de decizii care sunt emise în această procedură (decizii de confirmare și decizii de retractare), căile de atac judiciare ce pot fi exercitate împotriva respectivelor decizii și, mai ales, implicațiile reexaminării deciziilor de soluționare a contestațiilor asupra derulării și finalizării procedurilor judiciare constituie obiectul unor analize și a unor observații critice prezentate în ultima secțiune din Capitolul II.

Anterior introducerii căii de atac a reexaminării se contesta la instanță doar decizia de soluționare a contestației împreună cu actele administrative fiscale la care se referă. Reexaminarea multiplică numărul de acte care vor face obiectul contestațiilor judiciare.

După cum este cunoscut, există deja numeroase întârzieri în soluționarea contestațiilor administrative și judiciare din cauza insuficienței personalului de la nivelul organelor fiscale și al instanțelor de contencios administrativ.

În acest context, instituirea de proceduri care implică alocarea de către stat de resurse umane și financiare suplimentare, proceduri care se derulează în paralel și care pot să aibă drept rezultat reluarea întregului parcurs de contestare administrativă și judiciară, ca urmare a reexaminării, va conduce la îngreunarea activităților de soluționare a contestațiilor administrative și judiciare și la prelungirea perioadei de timp în care se vor soluționa în mod definitiv contestațiile în anumite situații fiscale litigioase.

Capitolul III cuprinde prezentarea principalelor observații rezultate din analiza efectuată la nivel legislativ, jurisprudențial și doctrinar cu privire la competență și la procedura de soluționare a acțiunilor judiciare de către instanțele specializate de contencios administrativ și fiscal.

În cadrul acestui capitol au fost evidențiate și posibile soluții la problemele controversate legate de delimitarea sferei de competență a instanțelor judecătorești care soluționează acțiuni care privesc domeniul fiscal. În acest sens, pornind de la examinarea obiectului unor acțiuni și a

normelor de competență, a fost prezentat raționamentul care susține concluzia că anumite cereri și acțiuni sunt de competența instanțelor civile, iar nu a instanțelor specializate, cum ar fi, spre exemplu, cererile de numire a curatorului fiscal, cererile privind evidența creanțelor fiscale sau acțiunile în pretenții cu un anumit obiect.

În Secțiunea II din acest capitol au fost expuse elementele specifice procedurii de sesizare a instanței și procedurii de judecată a acțiunilor judiciare în materie fiscală de competența instanțelor de contencios administrativ și fiscal.

Particularitățile relevante ce caracterizează acțiunile și cererile având ca obiect acordarea de despăgubiri și/sau dobânzi fiscale solicitate de contribuabili/plătitori pentru repararea prejudiciilor produse prin acte fiscale ilegale sau prin refuzul nejustificat al autorităților fiscale de a le soluționa cererile, în termenul și condițiile prevăzute de lege, sunt prezentate într-o secțiune distinctă din acest capitol.

Suspendarea judiciară a executării actelor administrative fiscale și concluziile relevante rezultate din analiza jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, care privește acest subiect, sunt prezentate în Capitolul IV.

În prima secțiune a capitolului, care cuprinde elementele definitorii ale regimului juridic al suspendării executării actelor administrative fiscale și procedura de soluționare a cererilor de suspendare, am analizat inclusiv problematica cererilor de suspendare având ca obiect declarații de impunere întocmite de contribuabili și autoritatea de lucru judecat în cazul cererilor de suspendare succesive, plus câteva aspecte legate de stabilirea și restituirea cauțiunii judiciare.

Îndeplinirea/neîndeplinirea condițiilor de suspendare care se referă la cazul bine justificat și la paguba iminentă, astfel cum este reflectată în unele cazuri din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, concluziile relevante și *propunerile de lege ferenda* în materie de suspendare a executării actelor administrative fiscale sunt prezentate în Secțiunea II a Capitolului IV.

Ultimul capitol din Titlul II, respectiv Capitolul V, este dedicat căilor de atac și procedurii speciale de executare a hotărârilor judecătorești pronunțate de instanțele de contencios administrativ și fiscal. Separat de expunerea particularităților căilor de atac ordinare și extraordinare în materie de contencios administrativ fiscal și a executării dispozițiilor din hotărârile judecătorești, acest capitol cuprinde și o analiză a impactului produs de procedura de filtrare a recursului asupra duratei proceselor de competența Secției de Contencios Administrativ și Fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Titlul III, intitulat „Acțiuni judiciare specifice executării silită a creanțelor fiscale”, este format din 3 capitole, primele două capitole având ca obiect principal de analiză contestația la executare silită în materie fiscală și alte acțiuni judiciare de competența instanței de executare, cum

sunt cererile de suspendare a executării silită, întoarcerea executării și menținerea/desființarea popririi fiscale în cazul terțului poprit.

În cadrul subiectului contestației la executare silită în materie fiscală se regăsesc explicate conceptele de *titlu executoriu original* și *titlu executoriu formal* în materie de executare silită a creanțelor fiscale și interferențele dintre acestea, din perspectiva cauzelor de anulare, cu evidențierea diferențelor de regim juridic aplicabil, în scopul de a facilita înțelegerea corectă a acțiunilor de contestare la instanța judecătorească competentă.

O sistematizare a normelor generale și speciale de competență a instanțelor de judecată în cazul acțiunilor judiciare specifice executării silită a creanțelor fiscale, care permite identificarea cu ușurință a instanței competente, cu indicarea celor mai recente decizii de interpretare pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în cadrul mecanismelor care asigură o practică judiciară unitară, poate fi consultată în Secțiunea III din Capitolul I.

Nevoia de a găsi soluții care să conducă la prevenirea apariției de litigii fiscale și introducerea medierii fiscale în cadrul procedurii de executare silită a creanțelor fiscale reprezintă motivele pentru care în ultima secțiune din Capitolul II sunt evidențiate câteva dimensiuni importante legate de medierea fiscală și rolul său în reducerea numărului de diferende fiscale în materie de executare silită.

Identificarea și clarificarea, în cadrul unor proceduri administrative, a oricăror neconcordanțe legate de creanțele fiscale executate silit, proceduri care să fie obligatoriu de parcurs anterior declanșării acțiunilor judiciare prin care se contestă actele de executare silită pentru motivul emiterii lor eronate, precum și acordarea de eșalonări la plata obligațiilor fiscale în cadrul unor proceduri simplificate, reprezintă soluții viabile pentru reducerea numărului de litigii în materie de executare silită a creanțelor fiscale.

Capitolul III este dedicat în întregime măsurilor asigurătorii de natură fiscală și acțiunilor judiciare specifice acestora. Pentru o abordare integrată a subiectului măsurilor asigurătorii prevăzute de Codul de procedură fiscală și ținând seama că scopul măsurilor asigurătorii este indisolubil legat de activitatea de colectare a creanțelor fiscale, analiza acțiunilor judiciare de competența instanței specializate de contencios administrativ și fiscal este cuprinsă în acest capitol, iar nu într-un capitol din Titlul II.

În Secțiunea III a aceluiași capitol sunt tratate următoarele subiecte: partajarea de competență între instanțele civile și instanțele de contencios administrativ fiscal pentru soluționarea contestațiilor formulate în legătură cu măsurile asigurătorii de natură fiscală; clasificarea acțiunilor judiciare specifice măsurilor asigurătorii de natură fiscală; elementele specifice procedurii de judecată; analiza critică a schimbărilor legislative realizate prin Legea nr. 295/2020 în privința regimului juridic al unor acțiuni judiciare specifice măsurilor asigurătorii de natură fiscală.

Noile dispoziții din Legea nr. 295/2020, prin care a fost introdusă *acțiunea în anularea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii și acțiunea/contestația specifică cererilor de ridicare a măsurilor asigurătorii*, reprezintă o inovație legislativă, raportat la tehnica legislativă utilizată pentru reglementarea unei categorii aparte de acțiuni în contenciosul administrativ și a procedurii de soluționare, care este specifică cererilor de suspendare a executării actelor administrative, iar nu acțiunilor în anulare.

Examinarea critică a noului cadru legislativ evidențiază carențele acestui mod de reglementare din perspectiva impactului produs asupra asigurării colectării creanțelor fiscale în anumite cazuri. Spre exemplu, în situația în care hotărârea de primă instanță de anulare a deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii sau de ridicare a măsurilor asigurătorii, executorie de drept potrivit noilor dispoziții, este casată în recurs, iar în rejudicare acțiunea se respinge în mod definitiv.

De asemenea, dispoziția legală de la art. 214 alin. (1) C. pr. fisc., care prevede că „*Hotărârea prin care se dispune ridicarea măsurilor asigurătorii este executorie de drept*”, este discutabilă în raport de faptul că acțiunea/contestația are ca obiect refuzul nejustificat de soluționare a cererii de ridicare a măsurilor asigurătorii sau nesoluționarea în termen a acestei cereri, iar nu pronunțarea unei hotărâri de ridicare a măsurilor asigurătorii.

Titlul IV, „Acțiunile cu implicații fiscale exercitate de organele fiscale în cauzele penale cu prejudicii fiscale”, expune subiecte legate de răspunderea în materie fiscală, procedura de soluționare a acțiunii civile în cauzele de evaziune fiscală și recuperarea prejudiciilor fiscale, precum și aspecte privind cadrul instituțional și procedural în care se realizează punerea în executare a hotărârilor judecătorești pronunțate în cauzele penale cu implicații fiscale.

În cadrul Capitolului I sunt prezentate noțiunile de bază care privesc răspunderea fiscală și formele sale, precum și prejudiciul fiscal, confiscarea specială și confiscarea extinsă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, accentul fiind pus pe analiza noilor soluții legislative din Legea nr. 55/2021 referitoare la modul de recuperare a prejudiciilor fiscale și implicațiile lor în planul răspunderii penale în cauzele de evaziune fiscală.

Mecanismul instituit prin intermediul art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005 se întemeiază pe ideea de absolvire a inculpaților de răspundere penală în schimbul recuperării integrale a sumelor datorate bugetului (debit principal și accesorii fiscale), precum și a unei sume suplimentare (majorarea de 20%), până cel mai târziu la data pronunțării hotărârii judecătorești definitive.

Analizând exhaustiv în cursul cercetării noțiunile și elementele componente care intră în alcătuirea sumelor datorate în temeiul art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005, am ajuns la concluzia că majorarea de 20% nu are natură fiscală și nici nu reprezintă echivalentul unei sancțiuni, fiind vorba de o simplă condiție de ordin pecuniar de care depinde aplicarea cauzei speciale de nepedepsire. Această concluzie și argumentele de ordin legislativ, doctrinar și

jurisprudențial care o fundamentează, precum și datele statistice din Anexa nr. 5, deschid noi perspective de analiză și reglementare pentru recuperare accelerată a prejudiciilor din cauzele penale de evaziune fiscală.

Capitolul II include subiecte referitoare la: cadrul procedural de sesizare a organelor de urmărire penală cu privire la fapte penale cu implicații fiscale; regimul juridic al actelor de sesizare întocmite de organele fiscale; probleme de competență în soluționarea unor litigii derivate din cauzele penale; exercitarea acțiunii civile în procesul penal de evaziune fiscală, fiind evidențiate și opiniile doctrinare diferite legate de constituirea ca parte civilă a statului român în aceste procese.

Noțiunea de prejudiciu fiscal și elementele sale componente, evaluarea prejudiciului fiscal și mijloacele de evaluare, precum și argumentele care susțin necesitatea definirii la nivel legislativ a noțiunii de prejudiciu fiscal sunt prezentate în ultima secțiune din Capitolul II.

În opinia noastră, care se fundamentează pe rezultatele cercetării, *prejudiciul fiscal* poate fi definit ca reprezentând „totalitatea sumelor de bani datorate de o persoană cu titlu de obligații fiscale principale, constând în impozite, taxe și contribuții sociale, și dobânzi fiscale aferente obligațiilor fiscale principale, pentru acoperirea pagubei cauzate bugetului general consolidat al statului prin nerespectarea legislației fiscale și contabile cu implicații fiscale”.

Această definiție a prejudiciului fiscal corespunde întrutotul cerințelor de claritate, precizie și previzibilitate a legii, precum și dispozițiilor din legea civilă, care reglementează răspunderea civilă delictuală, și prevederilor din legislația fiscală care se referă la creanțele fiscale și obligația de plată a acestora.

Transpunerea într-o *formulă de calcul* a regulilor conținute de normele juridice în raport de care se determină suma totală ce trebuie achitată de către persoanele care vor să beneficieze de cauza specială de nepedepsire prevăzută de art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 241/2005 și raționamentul care fundamentează această formulă pot fi consultate la pct. 3, subpct. 3.3. din Secțiunea III a acestui capitol.

În opinia noastră, definiția prejudiciului fiscal, formula de calcul a sumelor datorate pentru beneficiul cauzei speciale de nepedepsire, definirea și explicarea elementelor care intră în alcătuirea acestei formule, precum și toate celelalte argumente și teze avansate în cadrul acestui capitol reprezintă contribuții noi, originale, în sfera științei dreptului fiscal, inclusiv a dreptului procedural fiscal, și chiar a dreptului penal special, raportat la noutatea acestei modalități de exonerare de la răspunderea penală în cauzele de evaziune fiscală.

Capitolul III cuprinde o analiză detaliată a cadrului normativ și instituțional ce privește cazurile speciale de executare silită și punerea în executare a hotărârilor judecătorești pentru recuperarea creanțelor bugetare provenite din săvârșirea de infracțiuni, precum și a procedurii de înregistrare, încasare și distribuire a sumelor rezultate din recuperarea prejudiciilor fiscale.

Am expus unele aspecte relevante din activitatea Agenției Naționale de Administrare a Bunurilor Indisponibilizate în scopul explicării finalității demersurilor judiciare și administrative de recuperare a creanțelor bugetare provenite din săvârșirea de infracțiuni și în scopul identificării dificultăților întâmpinate în punerea în executare a hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus confiscarea specială și confiscarea extinsă, precum și obligarea la plata de despăgubiri pentru acoperirea prejudiciilor cauzate statului, autorităților sau instituțiilor publice.

Una dintre aceste dificultăți este dată de faptul că în materie penală, spre deosebire de materia fiscală, instituirea de măsuri asigurătorii se realizează fără să fie indicate sau dovedite ori individualizate bunurile, altfel spus, fără ca la momentul luării măsurilor asigurătorii să se facă verificări din care să rezulte existența sau nu a unor bunuri care să devină obiectul măsurilor asigurătorii, invocându-se în acest sens interpretarea din Decizia de recurs în interesul legii nr. 19/2017.

Informațiile statistice indicate în anexele lucrării reflectă dinamica unor indicatori reprezentativi pentru activitatea de judecată, în special, de la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție, și pentru activitățile care privesc executarea unor hotărâri judecătorești definitive.

De asemenea, prin intermediul informațiilor statistice cuprinse în Anexa nr. 5, poate fi observat efectul direct și imediat al măsurilor de accelerare a recuperării prejudiciilor fiscale instituite prin Legea nr. 55/2021, concretizat într-o creștere semnificativă în anul 2021 a sumelor plătite în mod voluntar, în temeiul art. 10 din Legea nr. 241/2005, în cauzele penale de evaziune fiscală.

În acest cadru special de analiză, concluziile tezei susțin importanța și utilitatea cercetării regimului juridic al acțiunilor judiciare în materie fiscală, mai ales prin faptul că evidențiază problemele actuale, generale și specifice, care privesc soluționarea litigiilor fiscale și soluțiile care pot contribui la rezolvarea lor.

O primă concluzie evidențiată în cursul cercetării constă în *necesitatea de a oferi autonomie contenciosului fiscal prin separarea acestuia de contenciosul administrativ*.

Separarea contenciosului fiscal de contenciosul administrativ se poate realiza, în primul rând, prin adoptarea unei legi a contenciosului fiscal pentru procedurile specifice de soluționare a litigiilor de contencios fiscal, având ca obiectiv principal scurtarea duratei de soluționare a disputelor fiscale, atât în procedura administrativă sau, după caz, în procedura administrativ-jurisdicțională (în cazul în care ar fi adoptată și pentru domeniul fiscal), cât și la instanțele specializate de contencios fiscal.

În al doilea rând, se impune crearea unor instituții administrative și/sau judiciare speciale pentru litigiile de contencios fiscal, fie prin înființarea tribunalelor administrativ-fiscale, care să aibă în structura lor funcțională o secție specializată doar în litigiile de contencios fiscal, fie prin

înființarea unor structuri administrativ-jurisdicționale fiscale care să funcționeze după regulile și în condițiile prevăzute de lege pentru jurisdicțiile administrative speciale.

Transformarea actualei proceduri administrative de soluționare a contestațiilor într-o procedură administrativ-jurisdicțională, cu respectarea tuturor condițiilor în care funcționează jurisdicțiile administrative speciale, este realizabilă și oferă cele mai multe garanții de soluționare cu celeritate a litigiilor de contencios fiscal.

Trebuie subliniat că în domeniul fiscal, durata mare de soluționare a disputelor fiscale are un cost, iar acest cost este reprezentat în principal de dobânzile fiscale, care sunt suportate fie de către stat/unități administrativ-teritoriale, din fonduri publice, așadar de către cetățeni, fie de către contestatori, după cum disputa fiscală se soluționează în favoarea unuia sau a altuia dintre subiecții raportului juridic fiscal litigios.

Referitor la tribunalele administrativ-fiscale este de reamintit că Legea nr. 554/2004 nominalizează în mod expres tribunalele administrativ-fiscale ca fiind instanțe de contencios administrativ. Cu toate acestea, tribunalele administrativ-fiscale nu au fost înființate în România nici până în prezent, chiar dacă au trecut două decenii de la intrarea în vigoare a Legii nr. 554/2004, care prevedea doar cu titlu tranzitoriu, respectiv la art. 30, ca aceste litigii să fie soluționate de către secțiile specializate de contencios administrativ din cadrul tribunalelor până ce vor fi înființate tribunalele administrativ-fiscale.

Importanța înființării tribunalelor administrativ-fiscale trebuie apreciată, în primul rând, pornind de la necesitatea specializării judecătorilor și de la necesitatea stringentă de înființare a unor secții specializate la nivelul tribunalelor administrativ-fiscale și, în mod corespunzător, la nivelul curților de apel, care să aibă o competență funcțională riguros delimitată raportat la diversitatea domeniilor de activitate din administrația publică centrală și locală și la cadrul legal atât de vast și de instabil ce reglementează toate aceste domenii de activitate.

O altă concluzie evidențiază *necesitatea adoptării unei proceduri speciale de contencios administrativ și fiscal pentru judecarea litigiilor fiscale de către instanța specializată de contencios administrativ și fiscal*, care să fie cât mai simplificată, pentru a permite judecarea cu celeritate a litigiilor fiscale.

Cu cât vor exista proceduri administrative și judiciare mai complexe, care implică multe etape și durate mari de timp, cu atât actul de justiție va fi mai greu de realizat, mai ales din perspectiva duratei rezonabile a procesului. Asigurarea la nivel legislativ de garanții de ordin procedural, fie pentru faza administrativă, fie pentru cea judiciară, trebuie realizată într-un mod care să nu conducă la îndepărtarea de la scopul pentru care au fost instituite căile de atac administrative și judiciare și nici la pierderea drepturilor substanțiale de către părțile în litigiu din cauza modului de reglementare a unor aspecte de ordin strict procedural.

Un exemplu elocvent de procedură judiciară complexă care a condus la depășirea semnificativă a duratei rezonabile de soluționare a proceselor este procedura de filtrare a recursurilor, aplicată și în materia contenciosului administrativ și fiscal, respectiv în cazul recursurilor de competența Secției de Contencios Administrativ și Fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție. Cu toate acestea, procedura de filtrare a recursurilor de competența Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal reprezintă o temă mai puțin abordată în doctrina recentă de contencios administrativ și fiscal, în planul impactului pe care l-a produs asupra duratei de soluționare a proceselor de contencios administrativ și fiscal.

Informațiile statistice care privesc volumul de activitate al Secției de Contencios Administrativ și Fiscal din cadrul Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru anii 2013-2020 (Anexa nr. 1) susțin concluzia că impactul aplicării procedurii de filtrare a recursurilor a fost unul devastator, ajungându-se la depășirea semnificativă a duratei rezonabile în care poate fi soluționat în mod definitiv un litigiu de contencios administrativ și fiscal, a cărui componentă procedurală principală trebuia să fie judecata în regim de urgență.

În plan legislativ s-a intervenit abia în anul 2018, respectiv după circa 5 ani și jumătate de la data introducerii procedurii de filtrare a recursurilor, când efectele generate de parcurgerea procedurii respective au devenit foarte greu de gestionat și înlăturat, deoarece au condus la acumularea unui număr exagerat de mare de dosare în stadiul de recurs, aflate în curs de soluționare pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal. S-a ajuns în situația ca pe rolul Secției de Contencios Administrativ și Fiscal să se afle în anul 2019 cel mai mare număr de dosare din ultimii 25 de ani, respectiv un număr total de 16.732 de dosare, din care 15.074 erau dosare de recurs.

Raportat la durata mare de timp în care pot fi soluționate în mod definitiv litigiile fiscale de competența instanțelor specializate de contencios administrativ și fiscal și, în mod deosebit, de către Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, având drept cauze principale insuficiența personalului din aceste instanțe, complexitatea litigiilor fiscale și dinamica accentuată a legislației aplicabile în materie fiscală, *înființarea unor jurisdicții speciale în materie de contencios administrativ fiscal și schimbarea regulilor actuale de stabilire a competenței* pot fi considerate soluții alternative apte să conducă la rezolvarea durabilă a acestei probleme cronice și grave.

Această concluzie este justificată și de perspectiva pe care o oferă Strategia de dezvoltare a sistemului judiciar 2022-2025, care nu include soluții viabile în privința asigurării numărului necesar de judecători pentru scurtarea duratei de soluționare a proceselor.

Din datele cuprinse în Strategia de dezvoltare a sistemului judiciar 2022-2025, mai precis cele care se referă la schemele de personal din instanțele judecătorești, nu rezultă că ar fi fost avută

în vedere nevoia urgentă de suplimentare a numărului de judecători.

Considerațiile incluse în documentul menționat mai sus cu referire la necesitatea ocupării posturilor vacante, deși utile, nu oferă o soluție reală pentru problema deficitului de personal, deoarece este vorba de un număr de posturi care oricum nu este suficient pentru ca instanțele judecătorești din România să poată funcționa în conformitate cu exigențele statului de drept.