

Emilian DUCA

**CODUL
DE PROCEDURĂ FISCALĂ**

COMENTAT ȘI ADNOTAT

- 2011-

**Universul Juridic
București
-2011-**

Editat de S.C. Universul Juridic S.R.L.

Copyright © 2010, 2011, S.C. Universul Juridic S.R.L.

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE SEMNĂTURA ȘI
ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE INTERIORUL
ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

DUCA, EMILIAN

Codul de procedură fiscală : comentat și adnotat : 2011 / Emilian Duca. –
București : Universul Juridic, 2011

ISBN 978-973-127-550-5

I. România. Legislație

336.22(498)(094)

REDACTIE: tel./fax: **021.314.93.13**
tel.: **0732.320.665**
e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL tel.: **021.314.93.15; 0726.990.184**
DISTRIBUȚIE: fax: **021.314.93.16**
e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro
COMENZI ON-LINE,
CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%

Cuvânt înainte

Această nouă ediție este destinată a fi un instrument destinat, în principal, practicienilor. Din această cauză, articolele Codului de procedură fiscală sunt urmate de normele metodologice și instrucțiuni de aplicare, dar și trimiteri la legislația secundară ori complementară, după caz.

Deși jurisprudența nu este considerată izvor de drept în sistemul nostru juridic, ca urmare a aderării la Uniunea Europeană, deciziile Curții de Justiție a Comunităților Europene trebuie luate în seamă ca interpretări oficiale ale legislației comunitare. De asemenea, hotărârile Curții Europene a Drepturilor Omului, dar și cele ale Curții Constituționale a României au valoare normativă pentru dreptul nostru.

În fine, ca urmare a revizuirii Constituției României din 2003, Înalta Curte de Casație și Justiție a primit atribuții în ce privește aplicarea și interpretarea unitară a legii pe teritoriul României. Prin urmare, deciziile instanței supreme au astăzi relevanță sporită pentru practicieni fiind menționate ca surse de inspirație pentru interpretarea articolelor Codului.

Pe lângă sistematizarea informației, comentariile autorului, rezumatele opiniilor exprimate în doctrină sau extrase din informațiile făcute publice de autoritățile fiscale reprezintă tot atâtea instrumente de validare sau de corectare a propriilor opinii și interpretări ale legislației fiscale.

Ținând cont de caracterul fundamental practic al acestui demers, în anexele lucrării au fost incluse principalele acte normative care completează sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală, astfel încât cititorul să fie scutit, în măsura posibilului, de efortul actualizării acesteia.

Închei aici cu speranța că această lucrare va răspunde măcar parțial necesităților celor care au tangență cu fiscalitatea românească. Vă dorim lectură plăcută și așteptăm comentariile și recomandările dumneavoastră pe adresa redacției.

Autorul
București, 11 aprilie 2011

GHID DE UTILIZARE

No	Descriere categorie	Titlul	Capitolul
1.	Acordul de preț în avans	III	II
2.	Acte normative de aplicare	XI	-
3.	Actul administrativ fiscal – contestare	IX	I, II, III, IV
4.	Actul administrativ fiscal - conținut	III	II
5.	Certificate de atestare fiscală	VIII	I
6.	Competența organului fiscal	III	I
7.	Confiscări și infracțiuni	XI	-
8.	Contravenții și sancțiuni	X	-
9.	Creanțe și obligații fiscale	II	I
10.	Declarația fiscală	V	-
11.	Dispoziții tranzitorii	XI	-
12.	Domiciliul fiscal	II	II
13.	Evidența contabilă și fiscală	IV	-
14.	Executarea silită	VIII	VIII, IX, X, XI
15.	Furnizarea de informații periodice (declarații informative)	III	III
16.	Garanții și măsuri asiguratorii	VIII	V, VI
17.	Inspekția fiscală	VII	I, II
18.	Interpretarea dispozițiilor legii fiscale	I	III
19.	Împuterniciți și reprezentanți	I	IV
20.	Înlesniri la plată	VIII	IV
21.	Înregistrarea fiscală	IV	-
22.	Majorări de întârziere	VIII	III
23.	Mijloace de probă și administrarea probelor	III	III
24.	Prescripția - dreptului de stabilire a impozitelor (obligații fiscale)	VI	II
25.	Prescripția dreptului de a cere plata impozitului (executare silită)	VIII	VII
26.	Principii ale administrării fiscale	I	II
27.	Răspundere (creditori, debitori, plătitori)	II	I
28.	Recuperarea creanțelor fiscale în statele membre UE	VIII	XIII
29.	Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală	I	I
30.	Soluția fiscală individuală anticipată	III	II
31.	Stabilirea impozitelor (decizii de impunere)	VI	I
32.	Stingerea creanțelor fiscale	VIII	II, XII
33.	Termenele de plată	VIII	I
34.	Termenele în materie fiscală	III	IV

ABREVIERI UZUALE

1. Publicații periodice

M. Of. – Monitorul Oficial al României, Partea I

B.Of. – Buletinul Oficial al R.S.R.

2. Acte normative

H.G. – Hotărârea Guvernului

O.G. – Ordonanța Guvernului

O.U.G. – Ordonanța de urgență a Guvernului

O.M.F.P. – Ordinul ministrului finanțelor publice

O.M.E.F. – Ordinul ministrului economiei și finanțelor

O.P.A.N.A.F. – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

C. proc. civ. – Codul de procedură civilă

C. proc. pen. – Codul de procedură penală

C. civ. – Codul civil al României

C. pen. – Codul penal al României

C. com. – Codul comercial

C. fisc. – Codul fiscal al României

C. proc. fisc. – Codul de procedură fiscală

3. Autorități

A.N.A.F. – Agenția Națională de Administrare Fiscală

D.G.F.P. – Direcția Generală a Finanțelor Publice

U.E. – Uniunea Europeană

C.E. – Comisia Europeană

C.E.E. – Comunitatea Economică Europeană

4. Instante

C.C.R. – Curtea Constituțională a României

C.E.D.O. – Curtea Europeană a Drepturilor Omului

C.J.C.E. – Curtea de Justiție a Comunităților Europene

Î.C.C.J. – Înalta Curte de Casație și Justiție

C.S.J. – Curtea Supremă de Justiție

s.c.a.f. – Secția de contencios administrativ și fiscal a ÎCCJ

5. Alte abrevieri

alin. – alineatul

art. - articolul

Dec. – Decizia

Ed.- Editura

ibidem – aceeași lucrare și autor

lit. – litera

n.a. – nota autorului

nr. – numărul

op. cit. – opera citată mai înainte

pct. – punctul

S.A. – societate pe acțiuni

S.R.L. – societate cu răspundere limitată

M.F.I. – Monitorul Fiscalității Internaționale, Editura WoltersKluwer România

C.F. – Consultant Fiscal, editată de Camera Consultanților Fiscali din România.

Codul de procedură fiscală

Reglementări

1. Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 941 din data de 29 decembrie 2003. O.G. nr. 92/2003 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 174/2004 (publicată în M. Of. nr. 465 din 25 mai 2004, rectificată în M. Of. nr. 532 din 14 iun. 2004).

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 a fost republicată în:

1. Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 560 din 24 iun. 2004.
2. Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 863 din 26 sep. 2005, rectificare în M. Of. nr. 974 din 2 nov. 2005.
3. Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 513 din 31 iul. 2007.

Acte normative modificatoare:

a) după prima republicare:

1.1. O.G. nr. 20/2005 privind modificarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. 101 din 31 ian. 2005) aprobată cu modificări și completări de Legea nr. 210/2005 (M. Of. nr. 580 din 5 iul. 2005).

b) după a doua republicare:

2.1. Legea nr. 241/2005 pentru combaterea și prevenirea evaziunii fiscale (M. Of. nr. 672 din 27 iul. 2005);

2.2. O.U.G. nr. 129/2005 privind modificarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. 887 din 4 oct. 2005), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 166/2006 (M. Of. nr. 436 din 19 mai 2006);

2.3. O.U.G. nr. 165/2005 privind modificarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. 1100 din 6 dec. 2005), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 158/2006 (M. Of. nr. 444 din 23 mai 2006, rectificată în M. Of. nr. 606 din 13 iul. 2006);

2.4. O.U.G. nr. 59/2006 privind modificarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. /2005) aprobată prin Legea nr. 15/2006 (M. Of. nr. 56 din 20 ian. 2006). OUG nr. 59/2005 a fost modificată prin O.U.G. nr. 181/2005 (M. Of. nr. 1171 din 23 dec. 2005), respinsă prin Legea nr. 185/2006 (M. Of. nr. 443 din 23 mai 2006);

2.5. O.U.G. nr. 22/2006 pentru modificarea și completarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. 271 din 27 mar. 2006, rectificată în M. Of. nr. 318 din 10 apr. 2006) aprobată cu modificări prin Legea nr. 338/2006 (M. Of. 629 din 20 iul. 2006);

2.6. Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Codului fiscal (M. Of. nr. 662 din 1 aug. 2006, rectificată în M. Of. nr. 765 din 7 sep. 2006);

2.7. O.G. nr. 35/2006 pentru modificarea și completarea Codului de procedură fiscală (M. Of. nr. 675 din 7 aug. 2006, rectificată în M. Of. nr. 742 din 31 aug. 2006) aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 505/2006 (M. Of. nr. 1054 din 30 dec. 2006).

c) după a treia republicare:

3.1. O.G. nr. 47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 603 din 31 august 2007), aprobată cu modificări de Legea nr. 52/ 2009 (M. Of. nr. 224 din 7 aprilie 2009);

3.2. O.U.G. nr. 19/ 2008 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 163 din 3 martie 2008), aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 194/2009 (M. Of. nr. 365 din 1 iunie 2009);

3.3. O.U.G. nr. 192/2008 privind aprobarea unor măsuri de relaxare fiscală în vederea creșterii economice și a numărului locurilor de muncă (M. Of. nr. 815 din 4 decembrie 2008), abrogată de OUG 226/2008 privind unele măsuri financiar – bugetare (M. Of. nr. 899 din 31 dec. 2008) și respinsă prin Legea nr. 121/2009 (M. Of. nr. 293 din 5 mai 2009);

3.4. O.U.G. nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 249 din 14 aprilie 2009, rectificată în M. Of. nr. 254 din 16 apr. 2006 și M. Of. nr. 293 din 5 mai 2009), aprobată prin Legea nr. 227/2009 (M. Of. nr. 402 din 12 iunie 2009);

3.5. O.U.G. nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale (M. Of. nr. 347 din 25 mai 2009), aprobată prin Legea nr. 324/2009 (M. Of. nr. 713 din 22 octombrie 2009);

3.6. O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 278 din 28 aprilie 2010), aprobată de Legea nr. 46/2011 (M. Of. nr. 245 din 7 aprilie 2011);

3.7. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 421 din 23 iunie 2010;

3.8. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 669 din 30 septembrie 2010;

3.9. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Norme metodologice

1. Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 651 din 20 iulie 2004.

TITLUL I

Dispoziții generale

CAPITOLUL I

Domeniul de aplicare a codului de procedură fiscală

Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

Art. 1. - (1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.

(2) Prezentul cod se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale, precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.

(3) Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;**
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.**

Legislație secundară, complementară

- 1. Codul vamal comunitar (Regulamentul Consiliului (CEE) nr. 2913/92 din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar);*
- 2. Regulamentul vamal comunitar (Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar);*
- 3. Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial nr. 597 din 13 august 2002;*
- 4. Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 618 din 18 iulie 2006.*

Jurisprudență

- 1. Decizia C.C.R. nr. 217/2004 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 1 alin. (1) și (2) și ale art. 164 alin. (1), (2) și (3) din Codul de procedură fiscală, a dispozițiilor art. 4 lit. j) din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a dispozițiilor art. 13 și 24 din H.G. nr. 1.245/2001 precum și a dispozițiilor art. 84, 85 și 88 din O.U.G. nr. 150/2002, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 538 din 16 iunie 2004;*
- 2. Decizia C.C.R. nr. 824/2006 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 1, art. 21 și art. 133 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1020 din 21 decembrie 2006;*
- 3. Decizia Î.C.C.J. nr. 5731/10.12.2009, secția de contencios administrativ și fiscal (Competența materială. Recuperarea ajutorului de stat).*

Comentarii

1. Prin aderarea României la Uniunea Europeană, o parte din reglementările comunitare au devenit direct aplicabile în țara

noastră. De exemplu, în domeniul vamal, sunt direct aplicabile prevederile Regulamentului și Codului vamal comunitar, acestea preva-

lând asupra legislației interne (prevederile Codului vamal sunt aplicabile cu privire la modul de organizare a sistemului vamal).

2. *Bugetul general consolidat este un termen relativ nou care și-a găsit consacrară în Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice. Acest termen include, pe lângă bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, fondul național unic al asigurărilor sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, precum și fondurile speciale stabilite potrivit legii.*

3. *Alineatul (3) al art. 1 descrie conținutul activității de administrare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Activitățile care se includ în activitatea de administrare sunt prezentate distinct în titlurile următoare ale Codului de procedură fiscală (înregistrare, declarare, colectare, verificare, contestare).*

4. *Notiunea și conținutul raporturilor juridice fiscale sunt detaliate în Capitolul IV al Titlului I.*

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

Art. 2. - (1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.

Legislație secundară, complementară

1. Codul fiscal al României, aprobat prin Legea nr. 571/2003, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare;

2. Codul de procedură civilă a fost publicat pentru prima dată în Monitorul Oficial, Partea I din 9 septembrie 1865 (republicat în Broșură la data de 26 iulie 1993);

3. Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană (Legea nr. 157/2005 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 465 din 1 iunie 2005).

Jurisprudență

1. Decizia C.C.R. nr. 341/2009 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 2 alin. (3) și art. 174 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 299 din Codul de procedură civilă, publicată în Monitorul Oficial nr. 262 din 22 aprilie 2009;

2. Decizia Î.C.C.J., s.c.a.f. nr. 3196/2009 (Principiul primordialității dreptului comunitar);

3. Decizia Î.C.C.J., s.c.a.f. nr. 4615/2009 (Aplicarea priorității a normelor internaționale privind drepturile omului).

Comentarii

5. *Prevederile art. 2 trebuie completate implicit cu modificările procedurale survenite ca urmare a aderării la Uniunea Europeană, începând cu data de 1 ianuarie 2007. Aceste modificări se referă, în special, la constituirea și stingerea datoriei vamale (Codul vamal comunitar).*

6. *Codul de procedură fiscală are caracter de lege specială față de dreptul comun*

reprezentat de Codul de procedură civilă. Această situație nu exclude aplicarea unor proceduri prevăzute în legi speciale (care au amendat C.proc.civ.), precum:

a. Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extintivă, publicat în Buletinul Oficial nr. 19 din 21 aprilie 1958

b. *Legea nr. 554/2004 a contenciosului-administrativ, publicată în Monitorul Oficial nr 1154 din 7 decembrie 2004 (vezi Anexa 8).*

În doctrină s-au analizat în detaliu implicațiile acestor acte normative în procedura fiscală (vezi D. Dascălu, C. Alexandru – Explicațiile Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, p. 75 – 76).

7. *Spre deosebire de Codul fiscal, Codul de procedură fiscală nu conține dispoziții exprese referitoare la prevalența dispozițiilor*

fiscale față de celelalte acte normative. Această „scăpare” relativizează modul de interpretare a unor dispoziții ale Codului de procedură fiscală în situații reglementate prin legi speciale (de exemplu, legea insolvenței).

8. *Art. 2 trebuie corelat și cu art. 228 „Acte normative de aplicare” care stabilește regimul legislației secundare în domeniul procedurilor fiscale (o listă a actelor normative referitoare la Codul de procedură fiscală este prezentată în Anexa 2).*

Modificarea și completarea Codului de procedură fiscală

Art. 3. - (1) *Prezentul cod se modifică și se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia.*

(2) *Orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege.*

Comentariu

9. *Problema modificării Codului de procedură fiscală (ca și a Codului fiscal) prin Ordonanțe de urgență este încă un subiect aprig dezbătut. Cu toate acestea, Curtea Constituțională a fost constantă în a accepta modificările aduse Codului fiscal și Codului de procedură fiscală prin ordonanțe de urgență (a se vedea și Deciziile C.C.R. nr. 15/ 2009,*

786/2009 și 787/2009). Atât timp cât Parlamentul nu instituie limite privind delegarea legislativă, acest articol poate fi considerat doar o normă supletivă (aplicabilă în ipoteza puțin probabilă că actul modificator nu conține o prevedere expresă privind intrarea în vigoare).

Înființarea și funcționarea Comisiei de proceduri fiscale

Art. 4. – Abrogat (Nota 1).

Legislație secundară, complementară

1. *OPANAF nr. 1995/2007 privind constituirea Comisiei de proceduri fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 725 din 26 octombrie 2007, modificat și completat prin OPANAF nr. 1272/2008, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 667 din 25 septembrie 2008;*

2. *Deciziile Comisiei Fiscale Centrale nr. 1/2006 publicată în Monitorul Oficial nr. 377 din 3 mai 2006, nr. 4/2006, nr. 5/2006 și nr. 6/2006, publicate în Monitorul Oficial nr. 836 din 11 octombrie 2006;*

3. *Decizia Comisiei de Proceduri Fiscale nr. 1/2008, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 770 din 17 noiembrie 2008;*

4. *Decizia Comisiei de Proceduri Fiscale nr. 2/2008, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 864 din 22 decembrie 2008;*

5. *Decizia Comisiei de Proceduri Fiscale nr. 3/2006, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 883 din 24 decembrie 2008;*

Comentarii

10. *Actele emise de Comisia de proceduri fiscale sunt interpretări obligatorii pentru organele fiscale. Contribuabilii le pot ataca în contencios-administrativ dacă aceste interpretări aduc (sau le pot aduce) prejudicii sau lezează un interes legitim al acestora (vezi*

Legea contenciosului administrativ nr. 554/2003 - Anexa 8).

11. *Deciziile Comisiei de proceduri fiscale și ale Comisiei fiscale centrale cu privire la aplicarea Codului de procedură fiscală, emise în perioada 2006 – 2009, sunt prezentate în Anexa 1.*

Note (istoricul modificărilor)

1. Art. 4 a fost modificat prin OG nr. 47/2007 și ulterior abrogat prin OUG nr. /2010. Până la 31 aug. 2007, art. 4 a avut următorul conținut: „Art. 4. Funcționarea Comisiei fiscale centrale

(1) Comisia fiscală centrală constituită potrivit art. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) Deciziile Comisiei fiscale centrale cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod, precum și a Codului fiscal sunt obligatorii pentru funcționarii publici din cadrul organelor fiscale.”

În perioada 31 aug 2007 – 28 apr. 2010, art. 4 a avut următorul conținut: „(1) În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se înființează Comisia de proceduri fiscale, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod și a legislației care intră în sfera de competență a

Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei de proceduri fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(3) Comisia de proceduri fiscale este coordonată de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(4) Deciziile Comisiei de proceduri fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(5) Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale Comisiei de proceduri fiscale și aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală sunt aplicabile de la data publicării acestor decizii potrivit alin. (4).

(6) Soluțiile unitare prevăzute la alin. (5) sunt aplicabile și procedurilor în curs.”

CAPITOLUL II**Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat****Aplicarea unitară a legislației**

Art. 5. – (1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(2) (Nota 2) Comisia fiscală centrală constituită potrivit art. 6 din Codul fiscal are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod, a legislației subsecvente acestuia, precum și legislației care intră în sfera de aplicare a Agenției Naționale de Administrare fiscală.

Norme metodologice:

5.1. În scopul aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale, Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Administrației și Internelor pot elabora ghiduri practice pentru îndrumarea funcționarilor din domeniul fiscal.

Comentarii

12. Norma are valoare de principiu, însă cu implicații practice mai reduse. Ghidurile practice menționate sunt publicate, de regulă, pe site-urile Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

13. Instrumente utile pentru aplicarea reglementărilor fiscale s-au dovedit a fi deciziile Comisiei centrale fiscale și Comisiei de proceduri fiscale, dar și circularele interne emise și publicate pe site-urile instituțiilor publice implicate (Ministerul Finanțelor Pu-

blice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, etc.).

14. În strânsă legătură cu aplicarea acestui principiu, se află principiul nediscriminării. Dreptul comunitar a impus,

îndeosebi, aplicarea pe scară largă a acestui principiu în domeniul impozitelor directe ca element fundamental al liberei circulații a bunurilor, serviciilor și capitalurilor.

Note (istoricul modificărilor)

2. Alin. (2) al art.5 a fost introdus prin OUG nr. 39/2010, de la 28 aprilie 2010.

Exercitarea dreptului de apreciere

Art. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Norme metodologice:

6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

Comentarii

15. Exercitarea dreptului de apreciere este condiționat de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor (circumstanțelor) care descriu situația de fapt.

16. În doctrină, dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar, ci se bazează pe principiul rezonabilității și proporționalității (M. Brăgaru, T. Anghel – Codul de procedură fiscală adnotat, Ed. Rosetti, 2006, p. 36).

17. Normele stabilesc o legătură directă între exercitarea dreptului de apreciere a situației de fapt fiscale și utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege (vezi Cap. III al Titlului I). Pe cale de consecință, aprecierile organului fiscal ar trebui să fie probate, potrivit legii, evitând abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt.

18. Principiul proportionalității este adesea ignorat (în special în domeniul aplicării sancțiunilor contravenționale).

Rolul activ

Art. 7 - (1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Norme metodologice:

7.1. Înștiințarea contribuabililor asupra drepturilor și obligațiilor în cadrul procedurii în desfășurare se face verbal sau în scris. Dacă informarea se face verbal, organul fiscal va întocmi o notă în care va consemna îndeplinirea obligației și orice alte detalii legate de aceasta pe care le consideră relevante. Nota se va atașa la dosarul cazului.

7.2. Îndrumarea ca urmare a solicitării contribuabililor se face de către organul fiscal prin asistență directă la sediul acestuia, precum și prin corespondență scrisă, e-mail, telefon și altele asemenea.

7.3. Îndrumarea contribuabililor din inițiativa organului fiscal se face prin furnizarea de servicii menite să le faciliteze acestora îndeplinirea obligațiilor fiscale, precum și prin acțiuni de educare în domeniul fiscal. Această îndrumare se poate realiza atât la nivel central, cât și la nivel local, prin orice instrument aflat la dispoziția organului fiscal, cum ar fi: transmiterea formularelor de declarații, furnizarea de programe informatice pentru completarea acestora, elaborarea și distribuirea de materiale publicitare (ghiduri, broșuri, pliante, afișe și altele asemenea), difuzarea în presa scrisă de articole, comunicate și materiale de presă, întâlniri de lucru cu grupuri de contribuabili, furnizarea de informații în cadrul emisiunilor informative ale posturilor de radio și televiziune, introducerea în programele de învățământ a unor lecții cu subiect de fiscalitate și altele asemenea.

Legislație secundară, complementară

1. OMFP nr. 137/2004 pentru aprobarea Codului etic al funcționarilor publici din administrația fiscală care își desfășoară activitatea în domeniul asistenței contribuabililor, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 66 din 27 ianuarie 2004;

2. OPANAF nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 977 din 25 octombrie 2004;

3. OPANAF nr. 422/2005 privind aprobarea Cartei de comunicare externă a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 837 din 16 septembrie 2005.

4. OPANAF nr. 1338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 706 din 17 octombrie 2008.

Comentarii

19. Rolul activ al organului fiscal, în concepția art. 7, are în vedere implicarea funcționarului fiscal în activitatea de îndrumare a contribuabililor, atât la cererea acestora, cât și din proprie inițiativă.

20. La fel de importantă este cerința art. 7 ca funcționarul să nu se limiteze la o simplă consemnare a unei situații de fapt, ci la investigarea tuturor circumstanțelor care au condus la respectiva situație. În continuarea acestei investigații, funcționarul este obligat să indice contribuabilului modalitatea concretă de soluționare a

problemei. Din păcate, acest articol nu conține sancțiuni pentru nerespectarea obligațiilor ce revin funcționarului (fiscal). În această situație, singura modalitate de sancționare este cea a răspunderii disciplinare, procedură internă asupra căreia contribuabilul nu are nici un control, desi poate solicita declanșarea investigației.

21. Încălcarea acestui principiu poate avea relevanță în cazul unui litigiu în procedura de contencios-administrativ, corelat cu principiul bunei-credințe, prevăzut de art. 12 din Codul de procedură fiscală.

Limba oficială în administrația fiscală

Art. 8 - (1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organele fiscale se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organele fiscale vor solicita ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați.

(3) Dispozițiile legale cu privire la folosirea limbii minorităților naționale se aplică în mod corespunzător.

Norme metodologice:

8.1. Potrivit dispozițiilor Legii administrației publice locale nr. 215/2001, cu modificările și completările ulterioare, în unitățile administrativ-teritoriale în care cetățenii aparținând minorităților naționale au o pondere de peste 20% din numărul locuitorilor organele fiscale vor aplica prevederile legale privind dreptul cetățenilor aparținând unei minorități naționale de a se adresa oral sau în scris și în limba maternă, precum și comunicarea către aceștia a răspunsurilor atât în limba română, cât și în limba maternă. Actele administrative fiscale emise în astfel de situații se întocmesc în mod obligatoriu în limba română.

8.2. Organele fiscale competente teritorial sunt obligate să asigure condițiile pentru folosirea limbii materne în toate situațiile prevăzute de lege, potrivit pct. 8.1.

Legislație secundară, complementară

1. *Legea administrației publice locale nr. 215/2001 a fost republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 123 din 20 februarie 2007;*

2. *Codul fiscal al României, aprobat prin Legea nr. 571/2003, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 927 din 30 decembrie 2003.*

Comentariu

22. În contextul aderării la Uniunea Europeană, utilizarea unor alte limbi în administrația fiscală reprezintă o excepție notabilă de la principiile art. 8 din Codul de procedură fiscală. În acest sens, relevante sunt modi-

ficările aduse Directivei a VIII-a (privind restituirea Taxei pe valoarea adăugată) și Cap XIII „Aspecte internaționale” de la Titlul VIII (art. 196 Cod procedură fiscală).

Dreptul de a fi ascultat

Art. 9 - (1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la quantumul creanțelor fiscale;

c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;

d) urmează să se ia măsuri de executare silită.

Jurisprudență

1. Decizia C.C.R. nr. 1291/2008 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 9 alin (2) lit. d), art. 141 și art. 145 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 135 din 4 martie 2008;

2. Decizia C.C.R. nr. 1110/2008 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 9 alin. (2) lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 772 din 18 noiembrie 2008;

3. Decizia C.C.R. nr. 344/2010 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 9 alin. (2) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 302 din 10 mai 2010.

Comentariu

23. *Dreptul de a fi ascultat are, mai degrabă, un caracter opțional, decât unul obligatoriu. Cazurile în care organele fiscale nu sunt obligate să asculte contribuabilul acoperă, practic, toate situațiile posibil liti-*

gioase. În mod special, dreptul de a fi ascultat este necesar a fi exercitat în situațiile în care s-au constatat diferențe de impozite, iar părțile sunt în dezacord asupra modului de soluționare a situației.

Obligația de cooperare

Art. 10 - (1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

Comentarii

24. *În doctrină, acest principiu este văzut ca fiind în oglindă cu principiul "ascultării contribuabilului" (R. Bufan – Tratat de drept fiscal, p. 83).*

25. *În opinia noastră, obligația de cooperare pare a fi mai degrabă o obligație corelativă fata de drepturile care decurg din rolul activ al organului fiscal. Într-adevăr, așa cum organul fiscal este obligat să identifice*

toate circumstanțele situației și să asiste contribuabilul pentru respectarea legii, așa și contribuabilul are obligația de a avea un rol activ în relația cu fiscalul. În bună măsură, se poate pune semnul egalității între principiul bunei-credințe și cel al obligației de cooperare în cazul inspecției fiscale sau a altor forme de control.

Secretul fiscal

Art. 11. - (1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.

(2) Informațiile referitoare la impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat pot fi transmise numai:

- a) autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;
- b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate în baza unor convenții;
- c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;
- d) în alte cazuri prevăzute de lege.

(3) Autoritatea care primește informații fiscale este obligată să păstreze secretul asupra informațiilor primite.

(4) Este permisă transmiterea de informații cu caracter fiscal în alte situații decât cele prevăzute la alin. (2), în condițiile în care se asigură că din acestea nu reiese identitatea vreunei persoane fizice sau juridice.

(4¹) abrogat (Nota 3).

(5) Nerespectarea obligației de păstrare a secretului fiscal atrage răspunderea potrivit legii.

Norme metodologice:

11.1. În categoria informațiilor de natura celor considerate a fi secret fiscal intră datele referitoare la identitatea contribuabililor, natura și cuantumul obligațiilor fiscale, natura, sursa și suma veniturilor debitorului, plăți, conturi, rulaje, transferuri de numerar, solduri, încasări, deduceri, credite, datorii, valoarea patrimoniului net sau orice fel de informații obținute din declarații ori documente prezentate de către contribuabili sau orice alte informații cunoscute de organul fiscal ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.

Legislație secundară, complementară

1. Statutul funcționarilor publici (Legea nr. 188/1999, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 365 din 29 mai 2007)

2. Codul penal (art. 196, art. 298), publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 65 din 16 aprilie 1997 (Noul Cod penal a fost aprobat prin Legea nr. 286/2009.)

Comentariu

26. Secretul fiscal are un caracter obligatoriu pentru funcționarii fiscali, cu excepția situațiilor prevăzute la alineatul 2. Reglementarea este justificată de posibilele

prejudicii comerciale care ar rezulta din publicarea informațiilor comunicate organelor fiscale.

Note (istoricul modificărilor)

3. Alin. (4¹) a fost abrogat de Legea nr. 52/2009. Până la 10 aprilie 2009, art. 4¹ a avut următorul conținut: „Prin excepție de la preve-

derile alin. (4), cazurile de nerespectare a legislației financiar-fiscale pot fi făcute publice prin mass-media”.

Buna-credință

Art. 12. - Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.

Legislație secundară, complementară

1. Constituția României din 31 octombrie 2003 (art. 57), publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 767 din 31 octombrie 2003;

2. Codul civil al României - art. 970, art. 1899 (noul Cod civil a fost aprobat prin Legea nr. 287/2009);

3. Legea nr. 241/2005 privind combaterea și prevenirea evaziunii fiscale, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 672 din 27 iulie 2007.

Comentarii

27. În doctrină, noțiunea de „bună-credință” este interpretată în lumina dispozițiilor art. 57 din Constituția României și art. 970, respectiv art. 1899 din Codul civil (R. Bufan – Tratat de drept fiscal, p. 84; H. Sasu, I., D. Pătroi – Codul de procedură fiscală comentat și explicat, p. 42-43). Constituția descrie buna-credință ca fiind obligația subiecților de drept de a respecta limitele materiale și juridice ale drepturilor lor, astfel încât să fie pre-

întâmpinată o exercitare abuzivă a drepturilor.

28. O noțiune opusă, frecvent utilizată în dreptul fiscal (cu titlu de exemplu, Legea evaziunii fiscale nr. 241/2005) este cea de „rea-credință”, noțiune ce nu a fost detaliată de legiuitor, astfel că revine doctrinei și jurisprudenței sarcina de a o explica.

CAPITOLUL III

Aplicarea prevederilor legislației fiscale

Interpretarea legii

Art. 13. - Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

Legislație secundară, complementară

1. *Legea nr. 554/2004 a contenciosului-administrativ, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1154 din 7 decembrie 2004;*
2. *Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană (Legea nr. 157/2005 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 465 din 1 iunie 2005).*

Jurisprudență

1. Decizia Curții Supreme de Justiție nr. 2270/1999, Secția de contencios administrativ (Excepție de nelegalitate),
2. Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 230/2008, Secția de contencios administrativ și fiscal (Act administrativ emis în aplicarea legii. Consecințele abrogării legii)
3. Decizii ale Curții de Justiție a Comunităților Europene în domeniul fiscal (vezi Anexele lucrării Codul fiscal comentat și adnotat –Duca, E., Ed. Universul juridic, București, 2010).

Comentarii

29. *Interpretarea legislației fiscale presupune o analiză sistematică a textului, cu respectarea voinței legiuitorului, așa cum a fost reflectată în lege (n.a. – ordonanță sau ordonanță de urgență). Din economia textului art. 13 rezultă unele consecințe interesante:*

a. actele normative de aplicare și/sau interpretare nu pot excede textului legal interpretat;

b. identificarea voinței legiuitorului necesită o analiză sistematică a legii, dar și a unor materiale ajutoare (note de fundamentare a ordonanțelor, expunerea de motive a legilor, stenogramele ședințelor parlamentare în comisii sau plen, etc.);

c. aplicarea unor acte normative de ordin inferior care adaugă la lege încălcă prevederile acestui articol de lege.

30. *Interpretarea unor dispoziții legale, preluate din legislația comunitară (directive sau regulamente) este rezervată Curții de Justiție a Comunităților Europene. În acest domeniu, jurisprudența CJCE este izvor de drept, spre deosebire de jurisprudența națională.*

31. *Ca urmare a revizuirii Constituției, Înalta Curte de Casație și Justiție are capacitatea (și obligația) de a impune aplicarea unitară a legii în sistemul judiciar, prin procedura recursului în interesul legii (interpretarea unitară a prevederilor legale).*

Criteriile economice

Art. 14. - Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Legislație secundară, complementară

1. *Legea nr. 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 291 din 5 mai 2009;*
2. *Ordonanță de urgență nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1027 din 27 decembrie 2006.*

Comentarii

32. În doctrină (R. Bufan – op. cit., p. 58), se face trimitere la prevederi similare din majoritatea statelor dezvoltate. Această prevedere este justificată de existența unității de tratament între persoanele care își desfășoară activitatea în mod legal și cei care nu respectă prevederile legale.

33. Dispozițiile art. 14 nu sunt corelate cu prevederile Legii nr. 12/1990 (art. 6 alin (2))

care dispun confiscarea veniturilor din activități comerciale ilicite (neautorizate).

În subsidiar, mai trebuie adăugat că sfera de aplicare a Legii 12/1990 este insuficient delimitată în practică (titlul acesteia se referă la protejarea populației, ceea ce conduce la ideea limitării sferei de aplicare la comerțul cu amănuntul).

Eludarea legislației fiscale

Art. 15. - (1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.

(2) Pentru situațiile prevăzute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 23.

Legislație secundară, complementară

1. Codul fiscal al României (art. 11), adoptat prin Legea nr. 571/2003, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 927 din 30 decembrie 2003.

Jurisprudență

1. Decizia CJCE C-103/09 Weald Leasing c. Commissioners of HMRC (UK) (Abuz de drept. Inaplicabilitatea legislației comunitare)

Comentarii

34. Art. 15 (coroborat cu art. 11 Cod fiscal) reprezintă o încercare mai puțin reușită de transpunere a principiului „substance over form”. Acest articol a avut, probabil, ca scop prevenirea abuzului de drept, instituție juridică de origine franceză (abus de droit), preluată și în noul Cod civil.

35. Eludarea „scopului” legii fiscale nu poate afecta dreptul contribuabilului de a alege varianta legală care răspunde cel mai bine intereselor sale, inclusiv reducerea sarcinii fiscale. În opinia noastră, art. 15 are ca „țintă” situațiile de simulare a realității

fiscale care, de altfel, sunt sancționate și de dreptul civil, dar și de Codul fiscal (art. 11).

36. Eludarea legislației fiscale este o noțiune fără corespondent în legislația noastră. Totuși, deși nu se poate pune semnul egalității între „eludare” și „evaziune”, descrierea efectelor fiscale par să fie similare (a se vedea Legea nr. 241/2005 – Anexa 10).

37. Trimiterea la art. 23 are ca scop stabilirea bazei de impunere și data la care iau naștere creanțele sau obligațiile fiscale reale care au făcut obiectul eludării legii fiscale (evaziunii fiscale).

CAPITOLUL IV

Raportul juridic fiscal

Conținutul raportului de drept procedural fiscal

Art. 16. - Raportul de drept procedural fiscal cuprinde drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.

Comentarii

38. Genul proximal al raportului juridic de drept procedural fiscal este raportul juridic. Ca orice raport juridic, raportul de drept procedural fiscal are trei elemente: subiectele, conținutul și obiectul (D. Dascălu, C. Alexandru, op. cit., p. 37).

a. Subiectele sunt creditorul și debitorul (vezi art. 17 Cod procedură fiscală);

b. Conținutul reprezintă drepturile și obligațiile părților (creditorul are un drept de creanță, debitorul are datoria/obligația prevăzută de lege);

c. Obiectul obligației constă într-o prestație (legată de administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor sau altor sume datorate bugetului consolidat al statului) sau într-o abținere (non-acțiune).

Subiectele raportului juridic fiscal

Art. 17. - (1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul** este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

(3) (Nota 4) **Statul** este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate cu personalitate juridică.

(4) **Unitățile administrativ-teritoriale** sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale, precum și de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuțiilor delegate de către autoritățile respective.

(5) (Nota 4) **Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate acesteia, precum și compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale** sunt denumite în prezentul cod *organe fiscale*.

Comentarii

39. În doctrină, s-a semnalat lipsa de consistență terminologică cu privire la termenul de „raport juridic fiscal”, „raport de drept procedural fiscal”, „raport de drept material fiscal”, punându-se, totuși, semnul de egalitate între acești termeni. (D. Dascălu, C. Alexandru – op. cit.)

40. Subiectele raportului juridic fiscal sunt:

1. **statul** (pentru bugetul de stat), reprezentat prin Agenția Națională de Administrare Fiscală;

2. **unitățile administrativ-teritoriale** (pentru veniturile bugetelor locale);

3. **contribuabilul** – persoană fizică sau juridică sau orice entitate fără personalitate juridică care are obligații fiscale de natura veniturilor bugetului general consolidat (de exemplu, sucursala unei firme străine);

4. **alte persoane care dobândesc drepturi sau obligații în cadrul raportului juridic** (a se vedea și comentariul următor).

41. Statutul plătitorului ca subiect de drept procedural fiscal a fost dezbătut în

doctrină (M. Brăgaru, T. Anghel, – op. cit., p. 60). Alți autori includ în categoria „alte persoane care dobândesc drepturi sau obligații în cadrul raportului juridic” următorii:

- **împuțerniciții fiscali, inclusiv reprezentanții fiscali** (conform art. 18 Cod procedură fiscală);

- **curatorul fiscal** (art. 19 Cod procedură fiscală);

- **„plătitorul”** (persoana care plătește sau reține și plătește impozitul, taxa, contribuția sau altă sumă datorată, după caz – art. 26 Cod procedură fiscală);

- **persoanele obligate solidar** (vezi art. 27 Cod procedură fiscală privind răspunderea solidară);

- **fidejuserul debitorului contribuabil** (art. 25 și 27 Cod procedură fiscală);

- **utilizatorii bunului sau altei valori impozabile** (dacă refuză indicarea adevăratului proprietar – art. 65 Cod procedură fiscală);

- **băncile** (art. 53 Cod procedură fiscală).

Note (istoricul modificărilor)

4. Alin. (3) al art. 7 a fost modificat de OG nr. 47/2007. Până la 31 august 2007, acesta a avut următorul conținut: „(3) Statul este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale.”

Alin. (5) a fost modificat de OG nr. 19/2008, începând cu 3 martie 2009. Până la această

dată, acesta a avut următorul conținut: „(5) Agenția Națională de Administrare Fiscală, unitățile sale teritoriale, precum și compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale sunt denumite în prezentul cod organe fiscale.”

Împuternicirii

Art. 18. - (1) În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).

(2) (Nota 5) Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare.

(3) În cazul reprezentării contribuabililor în relațiile cu organele fiscale prin avocat, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

(4) Contribuabilul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organele fiscale, trebuie să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din averea contribuabilului, obligațiile acestuia din urmă față de organul fiscal.

(5) Prevederile prezentului articol sunt aplicabile și reprezentanților fiscali desemnați potrivit Codului fiscal, dacă legea nu prevede altfel.

Norme metodologice:

18.1. Desemnarea reprezentantului fiscal de către persoanele impozabile stabilite în străinătate, care realizează operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată pe teritoriul României, se face potrivit art. 151 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

Legislație secundară, complementară

1. *Codul fiscal al României (Titlul II, III, V și VI), adoptat prin Legea nr. 571/2003, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 927 din 30 decembrie 2003;*

2. *Codul vamal comunitar (Regulamentul CEE/2913/92) și Regulamentul vamal comunitar (Regulamentul CEE/2454/93);*

3. *Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 98 din 17 februarie 2011;*

4. *Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 538 din 1 septembrie 2001.*

Jurisprudență

1. Decizia C.S.J. nr. 1745/2003, (citată de T. Anghel, M. Brăgaru – Codul de procedură fiscală adnotat, p. 63 – 64 referitor la întinderea mandatului avocatului unei societăți comerciale).

2. Decizia ICCJ, s.c.a.f. nr. 157/2010 (Reprezentantul legal al unei societăți în faliment).