

CONTENCIOSUL FISCAL - SPECIE A CONTENCIOSULUI ADMINISTRATIV

Olesea BLAȘCU
Catedra de Drept,
Universitatea de Stat ”Bogdan Petriceicu Hasdeu” din Cahul,

Victor BALMUȘ
Centrul de Cercetări Juridice,
Institutul de Cercetări Juridice și Politice al AȘM

CONTENTIEUX FISCAL - UNE ESPÈCE DE CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

Rezumat: *Lucrarea este dedicată analizei noțiunii de contencios fiscal, specie a contenciosului administrativ, și instituție juridică nouă pentru Republica Moldova, care își găsește, totuși, consacrarea în Legea Supremă a țării. În baza bunelor practici ale statelor europene, precum Franța, Belgia, Italia, România și de a face recomandări pentru ajustarea cadrului legislativ național la practicile menționate.*

Cuvinte-cheie: *fiscalitate, litigiu, contencios fiscal.*

Résumé: *L'œuvre est dédiée à la notion de litige fiscal, espèce de contentieux administratif et nouvelle institution juridique en Moldavie, qui trouve, cependant, la consécration dans la Loi Suprême du pays. Sur la base des meilleures pratiques des pays européens comme la France, la Belgique, l'Italie, la Roumanie et de formuler des recommandations pour ajuster la législation nationale aux pratiques mentionnées.*

Mots-clés: *l'impôt, litige, contentieux fiscal.*

Impozitarea este una din funcțiile cheie tradiționale ale guvernelor naționale, reieșind din faptul că bugetul național se formează din impozite, taxe și contribuții, plătite de către contribuabili în vederea acoperirii cheltuielilor publice.

În același timp, Constituția Republicii Moldova consacră expres în articolul 53 alineatul (1) că *persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins, anularea actului și repararea pagubei* [1, (1)]. Mai mult,

Legea Supremă garantează că persoana vătămată este protejată prin faptul *statul răspunde patrimonial, potrivit legii, pentru prejudiciile cauzate prin erorile săvârșite în procesele penale de către organele de anchetă și instanțele judecătorești* [1, (2)].

Legea contenciosului administrativ, nr.793-XIV din 10.02.2000 stipulează: „*Contenciosul administrativ ca instituție juridică are drept scop contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept.*” [2, art. 1].

În contextul eforturilor Republicii Moldova orientate spre o mai amplă integrare în UE, armonizarea legislației și a sistemelor fiscale este de o importanță specială. Procesul de armonizare are loc în două etape – eliminarea tuturor tipurilor de bariere fiscale pentru schimbul de mărfuri, stabilirea, plasamentul și, eventual, alinierea normelor și procedurilor fiscale naționale la normele și procedurile comune adoptate în Uniunea Europeană. La baza acestor două etape se află dezvoltarea treptată a unei administrații fiscale moderne și obiectiv echitabile [3, p. 14].

Potrivit Acordului de parteneriat și cooperare dintre Comunitățile Europene și statele lor membre, pe de o parte, și Republica Moldova, pe de altă parte din 28.11.94, Republica Moldova trebuie să *întreprindă măsurile necesare pentru a asigura creșterea graduală a compatibilității legislației sale cu legislația comunitară”, iar apropierea legislațiilor va cuprinde mai multe domenii, inclusiv contabilitatea și fiscalitatea întreprinderilor, impozitarea indirectă*, [4, art. 50].

Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte din 27.06.2014 prevede armonizarea politicilor și a legislației fiscale, în special cooperarea părților *pentru a consolida buna guvernare în domeniul fiscal (principiul transparenței, al schimbului de informații și al concurenței loiale în domeniul fiscal), pentru a facilita colectarea veniturilor fiscale legale, îmbunătăți și dezvolta regimul fiscal și administrația fiscală din Republica Moldova, inclusiv consolidarea capacității de colectare și control, cu un accent deosebit pe procedurile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), pentru a evita acumularea arieratelor, pentru a asigura colectarea eficace a impozitelor și pentru a consolida combaterea fraudei fiscale și a evaziunii fiscale, pentru a consolida cooperarea și schimburile de experiență în*

combaterea fraudei fiscale, în special a fraudei de tip carusel [5, art. 52-54].

Cu toate acestea în cadrul activității de administrare fiscală pot să apară o serie de dispute născute din încălcarea de către organele fiscale a drepturilor și intereselor legitime ale celorlalte subiecte ale raportului juridic fiscal, care se pot manifesta în cele mai diferite moduri [6, p. 471].

Misiunea acestei lucrări este de a analiza noțiunea de contencios fiscal, instituție juridică nouă pentru Republica Moldova, în baza bunelor practici ale statelor europene, precum Franța, Belgia, Italia, România și de a face recomandări pentru ajustarea cadrului legislativ național la practicile menționate.

Din analiza instituției contenciosului administrativ-fiscal în mai multe state am ajuns la concluzia că în Franța această instituție s-a dezvoltat de-a lungul timpului fiind mult mai complexă decât contenciosul administrativ-fiscal belgian, italian, german și, cu atât mai mult, român, care a cunoscut o dezvoltare mai accentuată după Revoluția din 1989 întrucât în perioada comunistă instituția contenciosului administrativ fiscal a fost suspendată. Apoi o dată cu aprobarea Codului de procedură fiscală și intrarea sa în vigoare la 1 ianuarie 2004 s-a reglementat procedura prealabilă a contenciosului administrativ-fiscal, contestația fiscală. Mai mult Codul de procedură fiscală face trimitere la Legea contenciosului administrativ în ceea ce privește faza jurisdicțională a contenciosului administrativ-fiscal [7, p.41-42].

În Franța, în prezent, instituția contenciosului administrativ-fiscal este reglementată de *Livre des procedures fiscales* [8], cu modificările și completările ulterioare. Acest act normativ reglementează atât procedura prealabilă, cât și procedura jurisdicțională, fie în fața jurisdicției administrative, fie în fața jurisdicției judiciare.

Astfel, potrivit doctrinei franceze în materie, recurgerea la proces presupune o radicalizare a conflictului dintre organele administrației fiscale și contribuabil. De vreme ce aceștia nu își pot rezolva diferendul pe căile administrative tradiționale, unuia dintre ei îi aparține decizia de a sesiza instanța de judecată [9, p. 175].

Sintagma „contencios fiscal” provine din expresia franceză *contentieux fiscal*, care în doctrina franceză, este definită ca fiind ansamblul litigiilor cu caracter fiscal pe care autoritatea judecătorească este chemată să le rezolve cu putere de adevăr legal [10, p.14].

Datorită importanței de care se bucură într-un stat de drept, ca formă de ocrotire a drepturilor fundamentale ale omului în raport cu puterea

publică, noțiunea de *contencios* este din ce în ce mai utilizată în scopul desemnării sensului de contencios administrativ.

Etimologic, accepțiunea de contencios își are sorgintea din cuvântul francez *contentieux*, care, la rândul său, provine din latinescul *contenciosus*, cu sensul de „certăreț”, format prin adjectivarea substantivului *contentio*, care însemna „conflict”, „dispută”, „confruntare” [10, p. 4; p. 6].

Prof. Ioan Santai afirmă că lexemul *contencios* este un neologism care a pătruns în limba română din limba franceză, un cuvânt provenit prin intermediul unuia dintre cele mai uzuale mijloace de îmbogățire a unei limbi – împrumutul lexical [11, p. 279].

Potrivit prof. Tudor Drăganu, etimologic privit, contenciosul administrativ nu ar fi, prin urmare, altceva decât totalitatea mijloacelor juridice puse la dispoziția cetățenilor pentru a putea lupta în vederea restabilirii ordinii de drept, tulburată prin actele juridice și faptele materiale ale organelor administrației de stat, intervenite în aplicarea legilor și în funcționarea serviciilor publice [12, p. 168].

Noțiunile fisc, fiscalitate și sistem fiscal au apărut la o anumită treaptă de dezvoltare a societății, pentru a răspunde unor necesități obiective economico-financiare a statului [13, p. 49].

În dicționarul Le petit Larousse *fiscalitatea* este definită ca *sistem de percepere a impozitelor, ansamblul legilor la care se raportează* [14], iar noțiunea de *fisc* este definită ca *activitate de administrare însărcinată cu calcularea și perceperea impozitelor* [15].

Dan Drosu Șaguna [16, p. 345] privește fiscalitatea prin prisma elementelor componente formate din totalitatea taxelor și impozitelor reglementate prin acte normative.

Abordările teoretice existente, cât și experiența practică permit conturarea concluziei că fiscalitatea definește sistemul de principii, reguli și norme legiferate privind : evidența și gestiunea contribuabililor ; stabilirea, evidențierea și stingerea obligațiilor fiscale ; controlul și soluționarea plîngerilor ; acordarea de asistență fiscală contribuabililor pentru cunoașterea și aplicarea corectă a legislației fiscale [13, p. 49].

Prin urmare, dreptul fiscal are scopul de a asigura un echilibru între interesele, drepturile și obligațiile statului și cele ale contribuabililor în procesul de constituire a veniturilor publice. Astfel, dreptul fiscal este chemat să apere drepturile și libertățile patrimoniale ale contribuabililor împotriva excesului de putere care poate veni din partea administrației fiscale, menire realizată prin intermediul procedurii contenciosului fiscal ca

parte integrantă a contenciosului general – formă de apărare a drepturilor omului [17].

Doctrina franceză atribuie două sensuri ale definiției de contencios fiscal.

În sens îngust, contenciosul fiscal este definit ca fiind :

- ”Ansamblul de litigii care se pot naște în activitatea administrativă. De asemenea este un ansamblu de procedee juridice contribuind la obținerea soluției juridictionale a litigiilor pe care o declanșează activitatea administrativă” [18, p.29].

- ”Miza la dispoziția entităților judiciare a tuturor actelor pentru determinarea cuantumului impozitului, lichidării și încasării lui” [19, p.29].

- ”Ansamblu de litigii născute din aplicarea legilor referitoare impozitelor” [20, CONT 1, p.1].

În sens larg, contenciosul fiscal este definit ca fiind :

- ”Ansamblul de proceduri ce vin să soluționeze un litigiu între contribuabil și Administrație care s-au născut în momentul determinării impozitului, lichidării sau încasării lui” [21, p.29].

- ”Puterea de investigare atribuită entității administrative sau judiciare cu privire la un litigiu cu scopul de a se asigura că impozitul a fost stabilit conform legii și de a corecta sau de a anula impozitul în caz contrar” [22, p.29].

- ”Litigii care provin din activitatea administrației fiscale” [20, CONT 1, p.1].

În România, instituția contenciosului administrativ-fiscal este reglementată prin Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 [23] și Codul de procedură fiscală [24].

În vederea realizării unei definiții riguroase a noțiunii contenciosului fiscal, trebuie realizată o abordare teoretică a acesteia atât prin prisma criteriilor dreptului material, cât și a celor ce aparțin dreptului formal. Astfel, în opinia cercetătorului Adrian Fanu-Moca., *din punct de vedere material*, contenciosul fiscal desemnează totalitatea conflictelor de drepturi și/sau interese legitime intervenite între contribuabili și organele administrativ/fiscale ale statului sau ale unităților administrativ-teritoriale, soluționate pe calea unui proces desfășurat în fața unui organ de jurisdicție, cu respectarea principiilor egalității și al contradictorialității [10, p.23-24].

Cercetătoarea Octavia Maria Cilibiu determină că *din punct de vedere formal*, contenciosul administrativ-fiscal poate fi definit trihotomic, și anume: *în sens funcțional*, contenciosul administrativ-fiscal reprezintă

activitatea de soluționare, cu putere de adevăr legal, a litigiilor dintre contribuabili și organele administrativ-fiscale; *în sens procedural* - ansamblul normelor juridice care reglementează procedura de soluționare a litigiilor apărute între contribuabili și organele administrativ-fiscale, iar *în sens instituțional* - ansamblul organelor competente să soluționeze litigiile dintre contribuabili și organele administrativ-fiscale. [9, p. 177].

Potrivit dicționarului juridic, contenciosul fiscal reprezintă o procedură complexă ce presupune un ansamblu de forme prin care se realizează controlul legalității titlurilor de creanță fiscală și al modului de realizare a acestora prin modalitățile specifice de colectare a creanțelor fiscale, exercitate la cererea celor care se consideră vătămați în drepturile sau interesele lor legitime, de către organele administrative fiscale specializate de către instanțele judecătorești [25].

În opinia noastră această definiție necesită o ajustare la cadrul normativ al statelor concrete, de aceea doctrina vine să o completeze. Astfel, potrivit cercetătorului Dascălu D.-D., *contenciosul fiscal reprezintă totalitatea litigiilor dintre organele fiscale și orice alte persoane ale căror drepturi sau interese legitime pot fi afectate în cadrul unei proceduri de administrare fiscală derulate în legătură cu nașterea, stingerea sau modificarea unui raport juridic fiscal, care sunt soluționate de către organele ale Statului cărora legea le atribuie competențe în acest sens și după reguli procedurale specifice* [17; p.395].

Cercetătorul Popa C.-D. definește contenciosul administrativ-fiscal ca *ansamblul căilor de atac împotriva actelor de impunere prin care se solicită diminuarea sau anularea impozitelor, taxelor, a contribuțiilor la fondurile speciale, a majorărilor de întârziere sau a penalităților și amenzilor ori a altor sume constatate și aplicate de către organele fiscale centrale și locale, abilitate, potrivit legii să efectueze acte de control sau de impunere, care se soluționează după o procedură specială de către organe administrative și/sau instanțe judecătorești* [26, p. 300].

În opinia cercetătorului Petrescu R.-N. *într-un stat de drept, instituția contenciosului administrativ reprezintă forma democratică de reparare a încălcărilor legii săvârșite de către organele și autoritățile administrative, de limitare a puterii arbitrare și discreționare a acestora și, nu în ultimul rând, de asigurare a drepturilor individuale și a libertăților fundamentale ale administrațiilor* [27, p. 341].

Analizând definițiile menționate supra, considerăm că definițiile formulate în sens larg sunt cele mai concludente. Cu toate acestea, în toate

definițiile studiate putem identifica trei elemente comune ce caracterizează contenciosul fiscal: litigiul dintre contribuabil și organele fiscale; contestarea actelor administrative fiscale potrivit unor reguli procedurale specifice; soluționarea litigiului de către organele competente.

Deoarece, potrivit articolului 72 alineatul (3) litera c) din Constituția Republicii Moldova *prin lege organică se reglementează: ... organizarea și funcționarea Curții Constituționale, a Consiliului Superior al Magistraturii, a instanțelor judecătorești, a contenciosului administrativ*, venim cu următoarele propuneri de *lege ferenda* ÷

1. De a modifica Legea contenciosului administrativ, nr.793-XIV din 10.02.2000 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.57-58/375 din 18.05.2000), cu modificările și completările ulterioare:

în articolul 2, termenul ”instanță de contencios administrativ” va avea următorul cuprins: *”instanță de contencios administrativ - tribunalele administrativ-fiscale, colegiile sau completele de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel, colegiul de contencios administrativ și fiscal al Curții Supreme de Justiție, abilitate prin lege cu înfăptuirea controlului judecătoresc al legalității actelor administrative emise de autoritățile publice în activitatea de organizare a executării și de executare în concret a legii, precum și de gestionare a domeniului public”*

2. De a modifica și completa Legea privind organizarea judecătorească nr. 514-XIII din 06.07.1995 (Republicat: Monitorul Oficial al R.Moldova nr.15-17/62 din 22.01.2013), cu modificările și completările ulterioare :

articolul 4 :

alineatul (2) cuvintele ”de contencios administrativ,” se exclud;

se completează cu un alineat nou ”(3) Cauzele privind raporturile juridice de contencios administrativ se examinează de tribunalele administrativ-fiscale”.

articolul 25:

alineatul (2) se completează cu litera ”c) Tribunalele administrativ-fiscale”;

alineatul (2) se completează după cuvintele ”Judecătoria Militară” cu sintagma ”Tribunalele administrativ-fiscale”.

Bibliografie:

1. Constituția Republicii Moldova din 29.07.1994, M.Of. nr.1 din 12.08.1994

2. Legea contenciosului administrativ, nr.793-XIV din 10.02.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.57-58/375 din 18.05.2000
3. Stuart Eugene. Legislația și politica fiscală. Armonizarea legislației Republicii Moldova cu standardele UE. Suport la implementarea acordurilor dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană, Chișinău: Sinectica-Com SRL, 2010, 217 p.
4. Acordul de parteneriat și cooperare dintre Comunitățile Europene și statele lor membre, pe de o parte, și Republica Moldova, pe de altă parte din 28.11.94. În: Tratatate internaționale, 1999, vol. 10, p.127
5. Acordul de asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte din 27.06.2014. În: Monitorul Oficial nr.185-199/442, 18.07.2014
6. Dascălu Daniel, Tratat de contencios fiscal, București: Hamangiu, 2014, 1031 p.
7. Cilibiu Octavia Maria. Aspecte comparative între contenciosul administrativ-fiscal român și contenciosul administrativ-fiscal francez. În: Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, 2008, nr. 2, p. 41-44
8. Livre des procedures fiscales,
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>, vizitat 04.09.2015
9. Cilibiu, Octavia Maria. Justiția administrativă și contenciosul administrative-fiscal, București: Universul Juridic, 2010, 404 p.
10. Moca-Fanu Adrian. Contenciosul fiscal, București: All Beck, 2006, 458 p.; Prisăcaru V. I. Contenciosul administrativ român, București: C.H. Beck, 1998, 468 p.
11. Santai Ioan. Drept administrativ și știința administrației. Cluj-Napoca: Risoprint, 2000, 375 p.
12. Drăganu Tudor. Introducere în teoria și practica statului de drept, Cluj-Napoca Dacia, 1992, 223 p.
13. Florescu D.A.P., Coman Paul, Bălașa Gabriel. Fiscalitatea în România: reglementare, doctrină, jurisprudență. București: All Beck, 2005, 606 p.
14. Fiscalité.
<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/fiscalit%C3%A9/> 33867, vizitat 01.09.2015

15. Fisc. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/fisc/33861>, vizitat 01.09.2015
16. Șaguna, D.D. Drept financiar și fiscal, București: All Beck, 2003, 608 p.
17. Dascălu Daniel-Dumitru. Contenciosul fiscal. Teză de doctorat (Rezumat), București, 2013 [online]
<http://www.unibuc.ro/studies/Doctorate2013Noiembrie/DASCALU%20DANIEL%20DUMITRU%20-20Contenciosul%20fiscal/Contenciosul%20fiscal%20Rezumatul%20tezei%20.pdf> (vizitat 27.01.2015)
18. Rousset Michel. Le contentieux administratif, Edition La Porte 1992. In : Mémoire d'expertise comptable novembre 2006
<http://fr.slideshare.net/essa1988/memoire-contentieuxfiscalmaroc> (vizitat 29.01.2015)
19. Lerouge tire du mémoires de Mohamed Cherkaout, Le contentieux fiscal au Maroc. In : Mémoire d'expertise comptable novembre 2006
<http://fr.slideshare.net/essa1988/memoire-contentieuxfiscalmaroc> (vizitat 29.01.2015)
20. Documentation pratique Francis Lefebvre, Contentieux fiscal, éd. Francis Lefebvre, 1995, CONT IX
21. Boudehraine Abdellah. Le contentieux fiscal, EDMAR 1984. In : Mémoire d'expertise comptable novembre 2006
<http://fr.slideshare.net/essa1988/memoire-contentieuxfiscalmaroc> (vizitat 29.01.2015)
22. Tialati A. Le contentieux fiscal en droit marocain, Edition Al Ahmadia, 1997. In : Mémoire d'expertise comptable novembre 2006
<http://fr.slideshare.net/essa1988/memoire-contentieuxfiscalmaroc> (vizitat 29.01.2015)
23. Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004. În : Monitorul Oficial al României nr. 1154 din 7 decembrie 2004
24. Codul de procedură fiscală al României. În : Monitorul Oficial al României nr.941 din 29 decembrie 2003
25. Contencios fiscal. <http://legeaz.net/dictionar-juridic/contencios-fiscal> (vizitat 27.01.2015)
26. Popa C.-D. Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal. În: Revista de Drept Comercial, 2001, nr.7-8. p. 300-305
27. Petrescu R. N., Drept administrativ, Cluj-Napoca: Cordial Lex, 2001, 656 p.