

## INTRODUCERE

Lucrarea de practică judiciară relevantă pentru problematica ridicată de soluționarea litigiilor în care autoritățile fiscale au calitatea de parte în proces, intitulată „Litigii fiscale”, continuă demersul științific inițiat printr-o altă lucrare de referință pentru acest domeniu, „Acțiunile judiciare în materie fiscală”, contribuind la consolidarea cunoașterii subiectelor analizate și la mai buna și corecta înțelegere a temelor abordate.

Lucrarea prezintă într-un mod structurat și ușor de studiat problematica litigiilor cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale, astfel cum este reflectată într-o serie de decizii relevante din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție din ultimii trei ani.

Prezentarea cazurilor în volume diferite a avut drept obiectiv realizarea unui instrument de lucru util și eficient prin raportare la specializarea practicienilor din domeniul fiscal și la diversitatea situațiilor fiscale litigioase rezultate din aplicarea legislației fiscale și contabile.

Lucrarea este structurată în patru volume, corespunzător problematicii pe care o implică diferitele categorii de litigii cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale și competenței instanțelor care judecă astfel de cauze.

**Volumul I**, având titulatura „Cadrul normativ și conceptual specific litigiilor fiscale”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă care se referă la interpretarea și aplicarea unor acte normative de bază pentru procedurile administrative și judiciare din domeniul fiscal, precum și la conceptele specifice procedurii fiscale, cum ar fi raportul juridic fiscal, actul administrativ fiscal, creanțele fiscale și obligațiile fiscale.

**Volumul II**, „Contestarea actelor administrative fiscale”, are în vedere în prim plan problematica litigiilor privind stabilirea creanțelor fiscale principale și a creanțelor fiscale accesorii, așadar a litigiilor fiscale de competența instanțelor specializate de contencios administrativ și fiscal.

În acest volum au fost incluse, în principal, cazuri relevante din contenciosul administrativ fiscal referitoare la acțiunile judiciare de contestare a actelor administrative fiscale și cererile de suspendare a executării, precum și cazuri care privesc repararea prejudiciilor față de

contribuabilii/plătitorii care se consideră vătămați în drepturile lor prin actele nelegale emise de autoritățile fiscale în procedurile de administrare a creanțelor fiscale.

Cazurile relevante din practica judiciară recentă care se referă la contestarea deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii au fost cuprinse în volumul III, în considerarea faptului că aceste decizii privesc în mod direct activitatea de colectare a creanțelor fiscale, iar nu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Competența de soluționare a acțiunilor judiciare de contestare a deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii ar fi trebuit să aparțină în exclusivitate instanțelor civile, iar nu instanțelor de contencios administrativ și fiscal, cum este în prezent.

**Volumul III**, având titulatura, „Recuperarea creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă referitoare la stabilirea competenței în privința unor acțiuni judiciare specifice executării silită a creanțelor fiscale, cum ar fi, contestația la executare silită în materie fiscală, numirea curatorului fiscal pentru procedura de executare silită și menținerea poprii.

În acest volum au fost incluse, în capitole distincte, și cazurile relevante identificate în legătură cu măsurile asigurătorii de natură fiscală și răspunderea solidară a altor persoane pentru obligațiile fiscale datorate de debitorii fiscali, având în vedere că instituirea acestor măsuri și stabilirea răspunderii solidare privesc domeniul colectării creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală.

Actuala partajare de competență în cazul măsurilor asigurătorii de natură fiscală între instanțele de contencios administrativ și fiscal și instanțele civile, după cum este vorba de etapa instituirii lor sau de etapa punerii în executare, nu se justifică, din moment ce măsurile asigurătorii au legătură directă cu recuperarea creanțelor fiscale, iar nu cu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Același raționament al legăturii directe cu recuperarea creanțelor fiscale poate fi aplicat și în cazul deciziilor de răspundere solidară, ca formă specială de răspundere civilă delictuală în materie fiscală, motiv pentru care și în cazul litigiilor care privesc deciziile de răspundere

solidară, competența de soluționare ar fi trebuit să aparțină instanțelor civile.

Tot în volumul III a fost inclusă și o cazuistică relevantă pentru acțiunile judiciare în răspundere civilă delictuală derivate din cauzele penale de evaziune fiscală, care intră în competența instanțelor civile.

**Volumul IV**, cuprinde, sub titulatura „Acțiuni civile exercitate de autoritățile fiscale în procesele penale de evaziune fiscală”, cazuri relevante referitoare la problematica ridicată de soluționarea laturii civile în procesele penale de evaziune fiscală și de aplicare a cauzei speciale de nepedepsire introdusă prin Legea nr. 55/2021, în situațiile de achitare, în condițiile legii, a prejudiciilor cauzate bugetului general consolidat al statului.

Raportat la caracterul obligatoriu al măsurilor asigurătorii în cazul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în acest volum au fost incluse, cu titlu exemplificativ, și cazuri care privesc soluționarea contestațiilor formulate împotriva hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus instituirea sau, după caz, menținerea măsurilor asigurătorii.



## CAPITOLUL I

### ACȚIUNI JUDICIARE DE CONTESTARE A ACTELOR ADMINISTRATIVE FISCALE

#### **1. Calitatea procesuală pasivă a autorităților fiscale emitente. Interpretarea și aplicarea normelor de procedură fiscală care privesc durata inspecției fiscale și efectele depășirii acesteia. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale. Admitere recurs, casare parțială cu trimitere spre rejudecare pentru o parte dintre obligațiile fiscale**

Calitatea procesuală pasivă a unei autorități pârâte, care intră în categoria organelor fiscale, se raportează doar la actele fiscale pe care le-a emis, iar nu la toate actele care se contestă în cauza respectivă.

Durata aplicabilă în privința inspecției fiscale este de 180 de zile, iar dublul perioadei până la care poate fi efectuată este de 360 de zile, dacă societatea verificată avea calitatea de contribuabil mijlociu la momentul începerii inspecției fiscale și sedii secundare.

În calculul duratei inspecției fiscale, inclusiv cea specială prevăzută de art. 126 alin. (2) C. pr. fisc., nu se include perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată, având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) C. pr. fisc. nu fac nicio distincție.

În aplicarea principiului disponibilității, instanța de recurs a constatat că soluția de respingere a motivului de nulitate constând în prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013 a intrat în puterea

**lucrul judecat, definitivându-se prin neatacarea cu recurs a acestei soluții.**

- C. pr. fisc.: art. 126 alin. (2) și art. 127 alin. (7)**
- C. pr. civ.: art. 488 alin. (1) pct. 8 și art. 497**

***(Decizia nr. 1059/28.02.2023,  
pronunțată de ICCJ, SCAF, [www.iccj.ro](http://www.iccj.ro))***

Prin Decizia nr. 1059/2023<sup>1</sup> a fost admis recursul declarat de recurenta-pârâtă AJFP Brașov împotriva încheierii din 10.06.2021 și a sentinței nr. 71/2021<sup>2</sup>, pronunțate de C. Ap. Brașov – SCAF, a fost casată în parte sentința recurată și trimisă cauza<sup>3</sup> spre rejudecare în ceea ce

<sup>1</sup> Decizia nr. 1059/28.02.2023, pronunțată de ICCJ-SCAF ([www.iccj.ro](http://www.iccj.ro)).

<sup>2</sup> Prin sentința civilă nr. 71/24.06.2021, C. Ap. Brașov – SCAF: a admis în parte cererea formulată de reclamanta A, prin administrator judiciar B. filiala Brașov, împotriva pârâtelor AJFP Brașov și ANAF – DGSC; a anulat Decizia de impunere nr. x/25.04.2019 și Raportul de inspecție fiscală, emise de pârâta AJFP Brașov, precum și Decizia nr. 18/30.01.2020, emisă de pârâta ANAF – DGSC; a constatat prescris dreptul organului fiscal de a stabili suplimentar obligații fiscale pentru impozitul pe profit aferent anului 2012; a respins cererea reclamantei de constatare a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili suplimentar obligații fiscale aferente anului 2013. Prin încheierea din 10 iunie 2021 a fost amânată pronunțarea la data de 24 iunie 2021 (date extrase din Decizia ICCJ-SCAF nr. 1059/28.02.2023).

<sup>3</sup> Reclamanta a precizat la data de 16.09.2020, la solicitarea instanței pentru clarificarea cadrului procesual pasiv, că se judecă cu pârâta AJFP Brașov, reiterând această precizare și la termenul de judecată din data de 17.09.2020. Prin acțiunea formulată, reclamanta a solicitat:

a) în principal, anularea în tot a RIF nr. x/25.04.2019 și a Deciziei de impunere nr. x/25.04.2019 emisă în baza acestui raport, ambele întocmite de către organele de control fiscal din cadrul AJFP Brașov – AIF, prin care au fost stabilite obligații suplimentare de plată în valoare totală de 4.964.482 lei, fiind emise cu încălcarea art. 126 alin. (2) C. pr. fisc., dar și a tuturor actelor subsecvente acestora;

b) să se constate prescripția dreptului organului fiscal de a stabili suplimentar obligații de plată pentru operațiunile înregistrate în contabilitate în anii 2012 și 2013 prin Deciziei de impunere nr. x/25.04.2019 și RIF;

c) în subsidiar, anularea în parte a RIF nr. x/25.04.2019 și a Deciziei de impunere nr. x/25.04.2019 în ceea ce privește constatările de la punctele 2, 3.1., 3.5, 3.6, 3.8, 5 și 7 din cuprinsul actelor ca fiind nelegale și nefondate, precum și anularea tuturor actelor subsecvente acestora emise de organul fiscal, având în vedere că: organul fiscal nu a luat în considerare toate înscrisurile, explicațiile și lămuririle prezentate de către reclamantă; organul

privește obligațiile fiscale aferente anului 2012, fiind menținută în rest sentința recurată.

În examinarea criticilor de nelegalitate, invocate de recurenta-pârâtă în susținerea motivului de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 8 C. pr. civ., ICCJ-SCAF a reținut următoarele argumente relevante:

„Critica recurenteii – pârâte privind soluția de respingere a excepției lipsei calității procesuale pasive a AJFP Brașov nu poate fi primită, sentința urmând a fi menținută sub acest aspect.

Soluția instanței de fond este corectă, în condițiile în care, prin demersul judiciar inițiat în fața instanței de contencios administrativ și fiscal, reclamanta a contestat Raportul de inspecție fiscală nr. x/25.04.2019 și Decizia de impunere nr. x/25.04.2019, recurenta-pârâtă fiind emitentul actelor fiscale contestate. În mod evident, calitatea procesuală pasivă a acesteia este raportată doar cu privire la actele administrative pe care le-a emis.

În ceea ce privește criticile referitoare la interpretarea dată de prima instanță normelor de procedură fiscală care reglementează durata inspecției fiscale și efectelor depășirii acestei durate maximale stabilite de lege, instanța de control judiciar reține că potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale: «(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de: a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime».

De asemenea, potrivit art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

«(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încheiează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau

---

fiscal a exprimat aprecieri subiective, fără suport legal, cu depășirea competențelor stabilite prin lege; motivele de fapt reținute de către organul fiscal contravin atât normelor interne în materie, cât și Recomandărilor Comisiei Europene și jurisprudenței CJUE în materie; organul fiscal a procedat la interpretarea și aplicarea greșită a normelor de drept fiscal incidente în speță;

d) anularea în tot a Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 18/30.01.2020, ca nelegală și netemeinică. (date extrase din Decizia ICCJ-SCAF nr. 1059/28.02.2023).

decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1)».

Având în vedere aceste prevederi normative, instanța reține că, deși inspecția fiscală trebuie efectuată în termenul prevăzut la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sancțiunea nulității actelor fiscale întocmite cu nerespectarea duratei inspecției fiscale intervine doar în ipoteza reglementată de art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscal, respectiv în ipoteza întocmirii unor acte administrativ-fiscale ca urmare a unei inspecții fiscale nefinalizată într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1) (180 zile).

Potrivit art. 130 alin. (4) C. pr. fisc., «Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept».

Făcând aplicarea în cauză a dispozițiilor legale citate în precedent, Curtea reține că, în condițiile în care reclamanta avea calitatea de contribuabil mijlociu la momentul începerii controlului și sedii secundare, durata aplicabilă în privința inspecției fiscale era de 180 de zile, iar dublul perioadei până la care putea fi efectuată inspecția era de 360 de zile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a început la data 28.03.2018 (data înregistrării în registrul unic de control) și s-a finalizat la data de 12.04.2019 (data programată pentru discuția finală).

Totodată, se observă că inspecția fiscală a fost suspendată, prin Deciziile de suspendare nr. 5/5.04.2018, nr. 14/20.06.2018, nr. 26/8.11.2018, în perioadele 10.04.2018-23.04.2018, 21.06.2018-29.10.2018 și 8.11.2018-25.02.2019, pentru un număr de 252 de zile.

Potrivit art. 127 alin. (7) C. pr. fisc., «Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia».

Astfel, durata efectivă a inspecției fiscale fiind de 128 de zile, nu a fost depășit termenul legal de 360 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale, a cărei consecință ar fi fost neemiterea raportului de inspecție fiscală.



Contrar celor susținute de intimata-reclamantă, Înalta Curte reține că la calcularea duratei inspecției fiscale, inclusiv cea specială prevăzută de art. 126 alin. (2) C. pr. fisc., nu este inclusă perioada în care inspecția fiscală a fost suspendată, dispozițiile art. 127 alin. (7) C. pr. fisc. nefăcând nicio distincție, în acest sens fiind aplicabil principiul de interpretare potrivit căruia unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă – «*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*».

Rezultă, așadar, că inspecția fiscală a fost finalizată într-o perioadă de 128 de zile, adică mai puțin decât perioada maximă prevăzută la art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, de 360 de zile, motiv pentru care afirmația reclamantei, conform căreia inspecția fiscală a depășit perioada legală prevăzută la art. 126 alin. (2) C. pr. fisc., nu putea fi reținută ca și motiv de nulitate a actelor fiscale contestate.

În consecință, soluția instanței de fond privind anularea Deciziei de impunere nr. x/25.04.2019 și a Raportului de inspecție fiscală emise de pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov, precum și a Deciziei nr. 18/30.01.2020 emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este nelegală, motivul de recurs invocat de recurenta-pârât sub acest aspect fiind întemeiat și conducând în mod obligatoriu la consecința trimiterii cauzei spre rejudecare pentru cercetarea tuturor motivelor de nulitate (procedurală/de fond) ce fuseseră invocate de reclamantă și au rămas nesoluționate.

Recurenta-pârâtă a criticat sentința instanței de fond și în privința soluției date asupra prescripției dreptului organului fiscal de a stabili suplimentar obligații fiscale pentru anul 2012.

Înalta Curte constată că, în mod contradictoriu, prima instanță, deși anulasese integral actele administrativ-fiscale atacate ca urmare a considerării ca fondat a motivului de nulitate procedurală referitor la depășirea dublului duratei legale a inspecției fiscale (motiv de nulitate ce ar fi afectat integral legalitatea actelor contestate), a soluționat și motivul de nulitate referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a impune obligații fiscale.

Or, Înalta Curte constată că nu se mai impunea, din perspectiva logicii judiciare, analizarea acestui motiv, cât timp primul conduce la soluționarea integrală a cauzei.

Ca urmare a considerării ca fondat a motivului de recurs referitor la depășirea dublului duratei maxime a inspecției fiscale, Înalta Curte constată necesitatea rezoluționării de către prima instanță și a motivului de nulitate referitor la prescripția aferentă anului 2012, aspect ce va fi inclus în rejudecarea cauzei.

Pe de altă parte, exclusiv în ceea ce privește prescripția aferentă anului 2013, având în vedere principiul disponibilității procesului civil, față de faptul că reclamanta nu a promovat recurs împotriva soluției de respingere a motivului de nulitate constând în prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013, această soluție a intrat în puterea lucrului judecat, urmând a fi menținută sentința recurată și sub aspectul soluționării acestui motiv.

În concluzie, Înalta Curte va admite recursul și va casa în parte sentința recurată, în sensul trimerii spre rejudecare în ceea ce privește obligațiile fiscale aferente anului 2012 sub aspectul soluționării excepției prescripției dreptului organului fiscal de a impune obligații fiscale; va menține sentința recurată în ceea ce privește soluționarea excepției lipsei calității procesuale pasive a pârâtei AJFP Brașov și în ceea ce privește soluționarea excepției prescripției dreptului organului fiscal de a impune obligații fiscale aferente anului 2013; în mod obligatoriu, față de prevederile art. 497 C. pr. civ. și față de nesoluționarea integrală a cauzei de către prima instanță, se va trimite spre rejudecare întreaga cauză pentru soluționarea tuturor motivelor de nulitate (de natură procedurală sau de fond) invocate de reclamantă și rămase necercetate, cu excepția celui referitor la depășirea dublului duratei inspecției fiscale și a celui referitor la prescripția aferentă anului 2013”.

**2. Calificarea sumelor achitate de societatea angajatoare cu titlu de indemnizație de detașare, ca fiind remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate și încadrarea lor, din punct de vedere fiscal, în categoria veniturilor din salarii**

### **sau asimilate salariilor. Incidența în cauză a Legii nr. 209/2015. Aplicarea Deciziei de recurs în interesul legii nr. 21/2020**

Criticile de nelegalitate formulate de reclamantă în privința actelor fiscale contestate nu pot fi reținute, din moment ce s-a dovedit că angajații reclamantei își desfășurau activitatea în Germania în mod obișnuit, iar nu temporar, „acolo fiind locul normal al muncii”.

Stabilind că „sumele primite de către personalul român nu pot fi calificate ca diurnă deoarece acestea reprezintă plată a muncii, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, fiind venituri salariale și/sau asimilate salariilor”, ICCJ-SCAF a reținut că „în mod nelegal sumele acordate acestora au fost calificate și tratate fiscal de către societate ca diurnă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii, conform art. 55 alin. (2) lit. k), art. 296<sup>3</sup>-296<sup>5</sup> din Legea nr. 571/2003 și art. 76 alin. (2) lit. s), art. 139-140, art. 187-188, art. 204 și art. 212 din Legea nr. 227/2015”.

Principiul neretroactivității legii nu își găsește aplicarea în situația în care litigiul nu este finalizat la data publicării deciziei de recurs în interesul legii în Monitorul Oficial, având în vedere că decizia de recurs în interesul legii nu reprezintă o dispoziție legală nouă, fiind pronunțată în interesul legii.

Decizia de recurs în interesul legii este aplicabilă tuturor cauzelor aflate pe rolul instanțelor de judecată, inclusiv în faza recursului, la data publicării în Monitorul Oficial, deoarece are ca obiect modul de interpretare și aplicare a normelor de drept existente în fondul legislativ, iar nu crearea de noi norme de drept.

- Legea nr. 209/2015
- Directiva nr. 96/71/CE