

ANUL XIV
NR. 73
OCT.-DEC. 2021

[4] 2021

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-șef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Tanți Anghel

SESIZAREA PENALĂ EFECTUATĂ
LA FINALIZAREA INSPECȚIEI FISCALE. EFECTE

Alexandrina Teodora Borfoaia

CONSIDERAȚII PRIVIND UTILIZAREA *FORMATULUI
DE RAPORTARE ELECTRONIC UNIC* LA ÎNTOCMIREA RAPOARTELOR
FINANCIARE ANUALE DE CĂTRE ANUMITE ENTITĂȚI

Alin Trăilescu

REPARAREA PREJUDICIILOR CAUZATE
PRIN ACTELE ADMINISTRATIVE FISCALE NELEGALE



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiorilor Liberales din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHITU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Elena-Oana IACOB
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

drept fiscal

04 Considerații privind utilizarea Formatului de Raportare Electronic Unic la întocmirea rapoartelor financiare anuale de către anumite entități

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** –
Economist, Ministerul Finanțelor

10 Regimul juridic al creanțelor bugetare rezultate din nereguli în utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora. Interferențe între ramurile dreptului

Dr. **Ionița COCHINȚU** – Magistrat-asistent, Curtea
Constituțională a României

Lect. univ. dr. **Mircea Valentin CÂRLAN** –
Facultatea de Drept, Universitatea Danubius din
Galați

procedură fiscală

19 Sesizarea penală efectuată la finalizarea inspecției fiscale. Efecte

Tanți ANGHEL – Consultant fiscal independent,
Cadru didactic asociat, Facultatea de Drept,
Academia de Studii Economice

23 Repararea prejudiciilor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale

Lect. univ. dr. **Alin TRĂILESCU** – Facultatea de
Drept, Universitatea de Vest din Timișoara

jurisprudență

31 Considerații privind noțiunea de „beneficiar efectiv” în lumina jurisprudenței C.J.U.E.

Dr. **Natalia ȘVIDCHI** – Cadru didactic asociat,
Universitatea de Vest din Timișoara

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Considerații privind utilizarea *Formatului de Raportare Electronic Unic* la întocmirea rapoartelor financiare anuale de către anumite entități

Rezumat: *Articolul își propune să prezinte elementele-cheie ale **Formatului de Raportare Electronic Unic (ESEF)**, așa cum este acesta reglementat la nivelul Uniunii Europene. De asemenea, sunt prezentate câteva dintre clarificările aduse de către Comisia Europeană cu privire la întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare întocmite potrivit acestui nou format de raportare.*

Cuvinte-cheie: *Formatul de Raportare Electronic Unic, rapoartele financiare anuale ale emitenților ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din UE, întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare întocmite potrivit ESEF.*

Considerations regarding the use of *European Single Electronic Format* at draw up the annual financial reports by certain entities

Abstract: *The paper aims to present the key elements of the **European Single Electronic Format (ESEF)**, as regulated at the level of European Union. It also presents some of the clarifications provided by the European Commission on the draw up, audit and publication of the financial statements draw up in accordance with this new reporting format.*

Keywords: *European Single Electronic Format, annual financial reports of issuers whose securities are listed on regulated EU markets, draw up, audit and publication of the financial statements draw up in accordance with ESEF.*

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist, Ministerul Finanțelor

Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 de completare a Directivei 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic¹ precizează **formatul de raportare electronic unic (ESEF)**, astfel cum este menționat la art. 4 alin. (7) din Directiva 2004/109/CE, **care trebuie utilizat pentru întocmirea rapoartelor financiare anuale de către emitenți.**

Directiva 2004/109/CE² prevede că emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată **au obligația să își publice rapoartele financiare anuale. Prevederile Regulamentului ESEF se aplică în cazul rapoartelor financiare anuale, cuprinzând situații financiare pentru**

exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Pentru a facilita punerea în aplicare, în bune condiții, a raportării financiare într-un format citibil automat și, în special, pentru a le acorda emitenților suficient timp de adaptare la folosirea tehnologiei XBRL, **marcarea obligatorie a notelor la situațiile financiare** trebuie să se aplice numai în ceea ce privește situațiile financiare anuale **pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date.**

Situațiile financiare consolidate incluse în aceste rapoarte sunt întocmite în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate³, adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului⁴ sau în conformitate cu IFRS-urile emise de către IASB, care sunt

¹ Denumit, în continuare, *Regulamentul ESEF*.

² Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE.

³ Cunoscute sub denumirea de Standarde Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”).

⁴ Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

considerate, în baza Deciziei 2008/961/CE a Comisiei⁵, echivalente cu IFRS-urile adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002⁶.

Astfel, potrivit *Regulamentului ESEF*, **situațiile financiare consolidate, întocmite conform IFRS, vor fi marcate utilizând limbajul eXtensible Business Reporting Language (XBRL)**, care poate fi citit automat și care permite consumul automatizat de volume mari de informații. XBRL este un limbaj consacrat, utilizat în mai multe jurisdicții, și constituie, în prezent, singurul limbaj adecvat pentru marcarea situațiilor financiare.

O analiză cost-beneficiu, efectuată de către Autoritatea Europeană pentru Valori Mobiliare și Piețe (ESMA), a susținut **utilizarea Inline XBRL pentru integrarea marcajelor XBRL în documentele XHTML. În consecință, va fi utilizată tehnologia Inline XBRL.**

Utilizarea limbajului de marcare XBRL presupune aplicarea unei taxonomii pentru a converti un text lizibil pentru om în informații care pot fi citite automat. **Taxonomia de bază care trebuie utilizată pentru formatul de raportare electronic unic se bazează pe taxonomia IFRS și este o extensie a acesteia.** Fundația IFRS actualizează în fiecare an taxonomia IFRS, pentru a reflecta, printre alte evoluții, emiterea de noi IFRS-uri sau modificarea IFRS-urilor existente, analiza informațiilor raportate de obicei în practică sau îmbunătățirile conținutului general sau ale tehnologiei aflate la baza taxonomiei IFRS.

În acest sens, în *Regulamentul ESEF*, se prevede că, pentru a ține seama de orice viitoare adoptare de IFRS-uri, în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002, de modificările aduse specificațiilor XBRL sau de alte evoluții tehnice ori pentru a extinde cerințele statutare de marcare a informațiilor din raportul financiar anual, ar trebui ca **dispozițiile din regulament să fie actualizate periodic pe baza proiectelor de standarde tehnice de reglementare elaborate de ESMA.**

Elementele-cheie ale *Regulamentului ESEF* pot fi sintetizate, după cum urmează:

- a) introducerea unui format de raportare electronic unic pentru rapoartele financiare anuale ale emitenților ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din UE;
- b) stabilirea unor norme generale privind formatul rapoartelor financiare anuale, astfel cum sunt definite la art. 4 alin. (2) din *Directiva privind transparența*⁷, și a unor norme mai

specifice privind marcarea situațiilor financiare incluse în rapoartele respective. Regulamentul ESEF nu se aplică rapoartelor financiare semestriale, astfel cum sunt definite la art. 5 din *Directiva privind transparența*;

- c) stabilirea următoarelor cerințe principale:
 - emitenții trebuie să întocmească și să publice rapoartele financiare anuale, folosind formatul eXtensible Hyper-Text Markup Language (XHTML);
 - emitenții care își întocmesc situațiile financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (IFRS, astfel cum au fost adoptate de către Uniunea Europeană), sau în conformitate cu IFRS, menționate la art. 1 par. 1 lit. (a) din Decizia 2008/961/CE (IFRS, astfel cum au fost adoptate de IASB), trebuie:
 - 1) să marcheze respectivele situații financiare consolidate, utilizând Inline eXtensible Business Reporting Language (iXBRL);
 - 2) să folosească etichetarea de tip bloc de text pentru notele la situațiile financiare.

Marcajele iXBRL trebuie să respecte Taxonomia ESEF, care este inclusă în anexele la Regulamentul ESEF și care este elaborată pe baza Taxonomiei IFRS, publicate de Fundația IFRS.

Combinăția între formatul XHTML și marcajele iXBRL face ca rapoartele financiare anuale să poată fi citite atât de om, cât și în mod automat, ceea ce îmbunătățește accesibilitatea, analiza și comparabilitatea informațiilor incluse în rapoartele financiare anuale.

Pentru a clarifica anumite dispoziții din dreptul Uniunii Europene privind întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare, întocmite în conformitate cu *Regulamentul ESEF*, Comisia Europeană a publicat, în data de 10 noiembrie 2020, o comunicare⁸ care reflectă punctul de vedere al acesteia cu privire la anumite dispoziții care decurg din:

- Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/50/UE (*Directiva privind transparența*);
- Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului⁹, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/56/UE (*Directiva privind auditul*); și
- Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului¹⁰ (*Directiva contabilă*).

⁵ Decizia 2008/961/CE a Comisiei din 12 decembrie 2008 privind utilizarea de către emitenții de valori mobiliare din țările terțe a standardelor de contabilitate naționale ale anumitor țări terțe și a standardelor internaționale de raportare financiară pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.

⁶ Ambele fiind denumite, în continuare, „situații financiare consolidate întocmite conform IFRS”.

⁷ Directiva 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 decembrie 2004 privind armonizarea obligațiilor de transparență în ceea ce privește informația referitoare la emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și de modificare a Directivei 2001/34/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/50/UE, denumită, în continuare, *Directiva privind transparența*, prevede la art. 4 alin. (2) că rapoartele financiare anuale cuprind situațiile financiare auditate, raportul de gestiune și declarațiile persoanelor responsabile din cadrul emitentului.

⁸ Comunicarea Comisiei 2020/C-379/01 – Comunicare interpretativă a Comisiei privind întocmirea, auditul și publicarea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale, elaborate în conformitate cu Regulamentul delegat (UE) 2019/815 al Comisiei privind formatul de raportare electronic unic (ESEF), denumită, în continuare, *Comunicarea*.

⁹ Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului.

¹⁰ Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.

Clarificările aduse prin *Comunicare* vor fi prezentate în cele ce urmează.

1. Clarificările cu privire la dispozițiile existente ale Uniunii Europene privind auditul

1.1. Auditorii statutare au obligația de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare, incluse în rapoartele financiare anuale, cu cerințele statutare relevante, prevăzute în *Regulamentul ESEF*?

Dreptul Uniunii Europene le impune auditorilor statutare¹¹ obligația de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare, incluse în rapoartele financiare anuale, cu cerințele statutare relevante, prevăzute în *Regulamentul ESEF*, și anume cu dispozițiile *Regulamentului ESEF* care se aplică situațiilor financiare.

Această concluzie poate fi dedusă din următoarea analiză juridică:

- în temeiul art. 4 alin. (7) din *Directiva privind transparența*, emitenții cu valori mobiliare, cotate pe piețele reglementate ale Uniunii Europene, trebuie să își întocmească rapoartele financiare anuale într-un format de raportare electronic unic. Cerințele privind formatul de raportare electronic unic sunt prevăzute în *Regulamentul ESEF*, care stabilește normele privind formatul rapoartelor financiare anuale în ansamblul lor, precum și norme mai specifice privind marcarea situațiilor financiare incluse în aceste rapoarte;
- art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* specifică faptul că situațiile financiare ale emitenților trebuie să fie auditate în conformitate cu *Directiva contabilă*. În temeiul art. 34 alin. (1) din *Directiva contabilă*, situațiile financiare ale entităților de interes public – printre care se numără și emitenții de valori mobiliare cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană – trebuie să fie auditate de către auditori statutare;
- în temeiul art. 28 din *Directiva privind auditul*, auditorii statutare trebuie să prezinte rezultatele auditului lor într-un raport de audit. Acest raport de audit trebuie să includă opinia de audit a auditorului statutar cu privire la următoarele:
 - (i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și
 - (ii) „după caz”, dacă situațiile financiare sunt conforme „cerințelor legale” aplicabile;
- termenul „cerințe legale” de la art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) din *Directiva privind auditul* înseamnă orice cerință legală

impusă la nivelul Uniunii Europene și/sau la nivel național pentru întocmirea situațiilor financiare. La considerentul 11 din *Regulamentul ESEF* se precizează explicit faptul că cerințele prevăzute în *Regulamentul ESEF* constituie „cerințe statutare”;

- sintagma „după caz” de la art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) din *Directiva privind auditul* înseamnă că, în cazul în care legislația Uniunii Europene și/sau legislația națională prevede/prevăd cerințe legale aplicabile situațiilor financiare, auditorii statutare verifică conformitatea situațiilor financiare cu aceste cerințe legale și emit o opinie de audit.

Prin urmare, auditorii statutare trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare cu orice cerință legală aplicabilă, inclusiv cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*, astfel cum se explică în continuare la întrebarea nr. 1.2 de mai jos, și să emită o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu aceste cerințe.

1.2. Care sunt cerințele statutare prevăzute în *Regulamentul ESEF* în raport cu care auditorii statutare ar trebui să verifice conformitatea pentru a emite o opinie de audit?

Pentru a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu „cerințele statutare relevante” prevăzute în regulament, auditorii statutare trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare ale emitenților cu dispozițiile *Regulamentului ESEF* care sunt aplicabile situațiilor financiare¹². „Cerințele statutare relevante” sunt următoarele:

- toate situațiile financiare care sunt incluse în raportul financiar anual trebuie să fie întocmite într-un format XHTML valabil¹³;
- pentru toate situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de către Uniunea Europeană, sau cu IFRS, astfel cum au fost adoptate de către IASB:
 - 1) trebuie marcate informațiile specificate în anexa II la *Regulamentul ESEF*, în cazul în care informațiile în cauză sunt prezente în situațiile financiare consolidate respective;
 - 2) toate marcasele, inclusiv marcasele voluntare ale prezentării altor informații decât cele specificate în anexa II, trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:
 - să utilizeze limbajul de marcare XBRL;
 - să utilizeze elementele taxonomiei de bază specificate în anexa VI la *Regulamentul ESEF* cu sensul contabil cel mai apropiat, cu excepția cazului în care se creează un element al taxonomiei extinse, în conformitate cu anexa IV la *Regulamentul ESEF*;
 - să respecte regulile comune privind marcasele;

¹¹ Termen generic folosit pe parcursul textului pentru „auditorii statutare sau firmele de audit”.

¹² Orientările privind modul de verificare a conformității cu cerințele statutare relevante din *Regulamentul ESEF* sunt incluse în Orientările privind implicarea auditorilor în situațiile financiare în format electronic unic european, elaborate de Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului, care sunt disponibile la adresa https://ec.europa.eu/info/files/191128-ceaob-guidelinesauditors-involvement-financial-statements_en.

¹³ Art. 3 din *Regulamentul ESEF*, care impune întocmirea în totalitate a rapoartelor financiare anuale în formatul XHTML, trebuie citit în coroborare cu art. 4 alin. (2) din *Directiva privind transparența*, care precizează că raportul financiar anual cuprinde, printre altele, situațiile financiare auditate. Un validator gratuit pentru documentele XHTML este disponibil la adresa <http://validator.w3.org/>.

- 3) pentru alte situații financiare decât situațiile financiare consolidate, întocmite în conformitate cu IFRS, toate marcajele incluse de către emitent, în mod voluntar sau în conformitate cu legislația națională, trebuie să îndeplinească următoarele cerințe:
- să utilizeze limbajul de marcare XBRL;
 - să utilizeze o taxonomie specifică furnizată de către statul membru în care este încorporat emitentul;
 - să respecte regulile comune privind marcajele.

1.3. Opinia de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare relevante prevăzute în Regulamentul ESEF trebuie inclusă în raportul de audit sau într-un raport separat?

Opinia de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare relevante prevăzute în Regulamentul ESEF trebuie inclusă în raportul de audit.

În temeiul art. 28 din *Directiva privind auditul*, auditorii statutari trebuie să prezinte rezultatele auditului lor într-un raport de audit. La art. 28 alin. (2) lit. (c) pct. (ii) se precizează că raportul de audit trebuie să includă o opinie de audit asupra faptului dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare, precum și o opinie asupra faptului dacă situațiile financiare sunt conforme cu „cerințele legale” aplicabile. În acest caz, „cerințele legale” corespund „cerințelor statutare relevante”, prevăzute în Regulamentul ESEF (a se vedea răspunsul la întrebarea nr. 1.2).

1.4. Raportul de audit trebuie inclus în raportul financiar anual conform cu ESEF sau într-un document separat, publicat împreună cu raportul financiar anual conform cu ESEF?

Legislația existentă a Uniunii Europene nu precizează dacă raportul de audit ar trebui să fie inclus în raportul financiar anual sau să fie publicat împreună cu raportul financiar anual ca document separat.

În temeiul art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența*, raportul de audit „este comunicat integral publicului, odată cu raportul financiar anual”. În lipsa unor norme specifice în vigoare la nivel național/la nivelul pieței reglementate și ținând seama de posibilitățile tehnice pe care le au, emitenții pot aplica opțiunea pe care o preferă.

1.5. Emitenții din țări terțe sunt obligați să publice un raport de audit care să includă o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale cu cerințele statutare relevante prevăzute în Regulamentul ESEF?

În temeiul *Directivei privind transparența*, emitenții din țări terțe au obligația de a publica rapoartele financiare anuale,

întocmite în conformitate cu toate cerințele din *Regulamentul ESEF*, împreună cu un raport de audit elaborat în conformitate cu *Directiva privind auditul*. Prin urmare, este responsabilitatea emitenților din țări terțe să se asigure că auditorii statutari care le auditează situațiile financiare emit o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare incluse în rapoartele financiare anuale cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*.

Art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* prevede că situațiile financiare care trebuie publicate în cadrul rapoartelor financiare anuale ale oricărui emitent (inclusiv ale emitenților din țări terțe) fac obiectul unui audit efectuat în conformitate cu art. 34 alin. (1), art. 34 alin. (2) și articolul 35 din *Directiva contabilă* (care conține o trimitere încrucișată la art. 28 din *Directiva privind auditul*). Aceste dispoziții se referă la obligația auditorilor de a audita situațiile financiare și, respectiv, la conținutul raportului de audit. Conținutul raportului de audit trebuie să fie conform cu art. 28 din *Directiva privind auditul*, care prevede obligația auditorului de a emite o opinie de audit cu privire la conformitatea situațiilor financiare cu cerințele statutare, inclusiv cu cerințele statutare relevante prevăzute în *Regulamentul ESEF*.

2. Clarificări cu privire la dispozițiile Uniunii Europene referitoare la utilizarea semnăturii electronice

► Emitenții și/sau auditorii statutari trebuie să utilizeze o semnătură electronică pentru semnarea rapoartelor financiare anuale și/sau a documentelor incluse în acestea și/sau, respectiv, a rapoartelor de audit?

Legislația existentă a Uniunii Europene nu împiedică emitenții sau auditorii statutari să utilizeze semnătura electronică pentru semnarea rapoartelor financiare anuale, a documentelor incluse în acestea sau, respectiv, a rapoartelor de audit. Dacă nu sunt în vigoare norme specifice la nivel național/la nivelul pieței reglementate, emitenții și/sau auditorii statutari pot aplica opțiunea pe care o preferă, alegând să utilizeze fie o semnătură olografă, fie o semnătură electronică.

Deși art. 4 alin. (4) din *Directiva privind transparența* prevede în mod explicit obligația emitenților de a publica un raport de audit care să fie semnat de auditorii responsabili cu auditarea situațiilor financiare¹⁴, nu există nicio cerință explicită la nivelul Uniunii Europene cu privire la obligativitatea semnării rapoartelor financiare anuale sau a documentelor incluse în acestea și la modul în care ar trebui semnate acestea. Totuși, legislația națională ar putea prevedea cerințe aplicabile semnăturilor.

În orice caz, în conformitate cu art. 25 alin. (2) din Regulamentul (UE) nr. 910/2014 al Parlamentului European și al Consiliului¹⁵

¹⁴ Art. 28 alin. (4) din *Directiva privind auditul* prevede, de asemenea, că raportul de audit trebuie semnat și datat de către auditorul statutar.

¹⁵ Regulamentul (UE) nr. 910/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 iulie 2014 privind identificarea electronică și serviciile de încredere pentru tranzacțiile electronice pe piața internă și de abrogare a Directivei 1999/93/CE.

(Regulamentul e-IDAS) – care prevede că „o semnătură electronică calificată are efectul juridic echivalent al unei semnături olografe” – se consideră că utilizarea unei semnături electronice calificate pentru semnarea acestor rapoarte îndeplinește obligațiile în materie de semnare.

3. Clarificări cu privire la dispozițiile Uniunii Europene privind responsabilitatea și răspunderea emitenților

3.1. Organul administrativ, de conducere sau de supraveghere al emitentului este responsabil de conformitatea rapoartelor financiare anuale cu cerințele din Regulamentul ESEF?

Organul administrativ, de conducere sau de supraveghere al emitentului este responsabil de întocmirea și publicarea rapoartelor financiare anuale în conformitate cu Regulamentul ESEF.

În temeiul art. 7 din *Directiva privind transparența*, responsabilitatea pentru informațiile care trebuie să fie furnizate și publicate, printre altele, în conformitate cu art. 4 din *Directiva privind transparența*, trebuie să „îi revină cel puțin emitentului sau organelor de administrație, de conducere sau de supraveghere ale acestuia”. Art. 4 alin. (7) din *Directiva privind transparența* prevede că rapoartele financiare anuale trebuie să fie întocmite și publicate în conformitate cu Regulamentul ESEF.

3.2. Emitenții trebuie să includă în raportul financiar anual o declarație de responsabilitate în ceea ce privește conformitatea raportului financiar anual cu Regulamentul ESEF?

Dreptul Uniunii Europene nu îi împiedică pe emitenți să includă, în mod voluntar, de exemplu, în declarația de responsabilitate din cadrul raportului financiar anual, o declarație specifică privind conformitatea raportului financiar anual cu Regulamentul ESEF.

Art. 4 alin. (2) lit. (c) din *Directiva privind transparența* prevede că raportul financiar anual cuprinde

„declarațiile persoanelor responsabile în cadrul emitentului, identificate în mod clar după nume și funcții, prin care se confirmă că, din punctul lor de vedere, declarațiile financiare stabilite în conformitate cu corpul de standarde contabile aplicabile oferă o imagine fidelă și onestă [...]”.

În lipsa unor norme specifice în vigoare la nivel național/la nivelul pieței reglementate, emitenții pot aplica opțiunea pe care o preferă. În orice caz, organul administrativ, de conducere sau de supraveghere al emitentului este responsabil de întocmirea și publicarea unui raport financiar anual conform cu

ESEF, în temeiul articolului 7 din *Directiva privind transparența* (a se vedea, de asemenea, întrebarea nr. 3.1).

3.3. Sunt emitenții autorizați să publice versiuni suplimentare ale raportului financiar anual care nu sunt conforme cu ESEF și/sau care includ situații financiare conforme cu ESEF pentru care conformitatea cu ESEF nu a fost verificată de către auditorii statutar?

Dreptul Uniunii Europene nu îi împiedică pe emitenți să publice (de exemplu, pe site-ul lor web) versiuni suplimentare ale rapoartelor lor financiare anuale care nu sunt conforme cu ESEF sau care includ situații financiare conforme cu ESEF, pentru care conformitatea cu ESEF nu a fost verificată de către auditorii statutar¹⁶. Cu toate acestea, ar trebui să se clarifice faptul că aceste versiuni suplimentare ale rapoartelor financiare anuale constituie versiuni neoficiale ale rapoartelor financiare anuale.

Art. 4 din *Directiva privind transparența* prevede obligația emitenților de a publica rapoartele financiare anuale, întocmite în conformitate cu Regulamentul ESEF. De îndată ce Regulamentul ESEF va deveni aplicabil, numai publicarea rapoartelor financiare anuale conforme cu ESEF – împreună cu raportul de audit privind situațiile financiare incluse în rapoartele financiare anuale – le va permite emitenților să își îndeplinească obligațiile de raportare în temeiul Directivei privind transparența. Publicarea (de exemplu, pe site-ul web al emitenților) a unor versiuni suplimentare ale raportului financiar anual care nu sunt conforme cu ESEF și/sau care includ o versiune neauditată a situațiilor financiare conforme cu ESEF nu este interzisă de legislația Uniunii Europene, dar aceasta nu este suficientă pentru asigurarea conformității cu *Directiva privind transparența*.

4. Clarificări cu privire la dispozițiile Uniunii Europene referitoare la utilizarea fișierelor ESEF pentru îndeplinirea altor obligații care decurg din dreptul Uniunii Europene

► Li se permite emitenților să depună la registrul național al întreprinderilor situații financiare conforme cu ESEF, pentru a se conforma normelor în materie de publicare prevăzute în Directiva contabilă?

În cazul societăților cu răspundere limitată, ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană, dreptul Uniunii Europene nu interzice utilizarea situațiilor financiare auditate, întocmite și publicate în conformitate cu Regulamentul ESEF, în vederea îndeplinirii altor obligații legale decât cele care decurg din *Directiva privind transparența*. Prin urmare, dreptul Uniunii Europene nu

¹⁶ Aceste versiuni suplimentare pot include, de exemplu, rapoartele financiare anuale, care sunt întocmite într-un format diferit de ESEF sau care sunt întocmite în formatul ESEF, dar includ o versiune neauditată a situațiilor financiare conforme cu ESEF (de exemplu, în cazul rapoartelor financiare anuale conforme cu ESEF care sunt publicate într-o limbă diferită de cea în care au fost auditate situațiile financiare conforme cu ESEF).

împiedică punerea în aplicare a unor norme naționale și/sau administrative care le-ar permite emitenților să depună la registrul întreprinderilor situațiile financiare conforme cu ESEF ca documente contabile.

Art. 30 alin. (1) din *Directiva contabilă* prevede obligația societăților cu răspundere limitată de a-și publica situațiile financiare auditate în termen de 12 luni de la data bilanțului și cuprinde o trimitere încrucișată la Directiva (UE) 2017/1132 (*Directiva privind dreptul societăților comerciale*) în legătură cu normele de publicare.

Art. 16 din *Directiva privind dreptul societăților comerciale*, care se aplică societăților cu răspundere limitată, indiferent dacă valorile lor mobiliare sunt cotate sau nu pe piețele reglementate din Uniunea Europeană, impune societăților obligația de a depune documentele contabile la Registrul național al întreprinderilor.

Nici *Directiva contabilă*, nici *Directiva privind dreptul societăților comerciale* nu specifică formatul pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare auditate, care poate fi și un format electronic. În principiu, nu există niciun obstacol care să împiedice statele membre să le permită societăților cu răspundere limitată, ale căror valori mobiliare sunt cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană, să depună la Registrul întreprinderilor situații financiare conforme cu ESEF, pentru a-și îndeplini obligațiile care le revin în temeiul art. 30 alin. (1) din *Directiva contabilă* și al art. 16 din *Directiva privind dreptul societăților comerciale*.

5. Clarificări cu privire la dispozițiile Uniunii Europene referitoare la mecanismele desemnate oficial

► Mecanismele desemnate oficial au permis diseminarea de rapoarte financiare anuale în alte formate decât ESEF

Mecanismele desemnate oficial au obligația de a disemina cel puțin rapoartele financiare anuale conforme cu ESEF transmise de către emitenți.

Art. 21 din *Directiva privind transparența* impune statelor-membre obligația de a crea mecanisme desemnate oficial pentru stocarea centralizată și asigurarea facilității de acces pentru utilizatorii finali.

În România, potrivit Regulamentului Autorității de Supraveghere Financiară nr. 7/2021 din 19 martie 2021 privind obligația de întocmire de către emitenții ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a rapoartelor financiare anuale în formatul de raportare electronic unic, *emitenții, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, au obligația de a întocmi și publica rapoartele financiare anuale în formatul de raportare electronic unic* prevăzut la art. 153 din Legea nr. 24/2017 privind emitenții de instrumente financiare și operațiuni de piață, cu modificările și completările ulterioare, începând cu raportările pentru exercițiile financiare care încep la sau după data de 1 ianuarie 2021.

Emitenții menționați mai sus pot întocmi și publica rapoartele financiare anuale în formatul de raportare electronic unic, prevăzut la art. 153 din Legea nr. 24/2017, cu modificările și completările ulterioare, pentru exercițiul financiar aferent anului 2020.

Sanțiunile pentru nerespectarea prevederilor de mai sus sunt cele prevăzute la capitolul I al titlului VI din Legea nr. 24/2017, cu modificările și completările ulterioare.

Trebuie precizat că, odată cu intrarea în vigoare a *Regulamentului ESEF*, respectiv din momentul aplicării acestuia, emitenții își vor îndeplini obligațiile de publicare a informațiilor care decurg din *Directiva privind transparența* numai dacă își vor întocmi rapoartele financiare anuale în formatul ESEF.

În acest sens menționăm că *Directiva privind transparența* stabilește cerințe de publicare a informațiilor pentru toate „informațiile reglementate”, categorie care include și rapoartele financiare anuale. În plus, în temeiul art. 9 alin. (12) din *Regulamentul (UE) 2017/1129 al Parlamentului European și al Consiliului din 14 iunie 2017 privind prospectul care trebuie publicat în cazul unei oferte publice de valori mobiliare sau al admiterii de valori mobiliare la tranzacționare pe o piață reglementată și de abrogare a Directivei 2003/71/CE (Regulamentul privind prospectul)*, emitenții își pot include rapoartele financiare anuale în documentul de înregistrare universal. Se poate considera că acești emitenți și-au îndeplinit obligația de a-și publica raportul financiar anual în temeiul *Directivei privind transparența* numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții. Aceste condiții includ, printre altele, obligația ca raportul financiar anual inclus în documentul de înregistrare universal să respecte cerințele prevăzute la art. 4 din *Directiva privind transparența* (inclusiv ESEF).

Regimul juridic al creanțelor bugetare rezultate din nereguli în utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora. Interferențe între ramurile dreptului

Rezumat: În sistemul de drept există anumite conexiuni între ramurile acestuia, astfel cum este cazul dreptului fiscal, dreptului procesual-fiscal, dreptului administrativ, dreptului penal sau contravențional și dreptului european, prin prisma regimului juridic al creanțelor bugetare rezultate din nereguli în utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora. Cadrul legislativ în materia fondurilor europene a instituit această interferență chiar de la momentul adoptării primei legislații privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora. Prin prezenta lucrare dorim să abordăm această problematică și să o valorificăm, având în vedere faptul că, prin tratarea acestui subiect, pot fi expuse informațiile necesare realizării legăturii inter-ramuri la nivel juridic, context în care poate fi determinat modul în care unele instituții juridice, dezvoltate inițial în ramura dreptului fiscal și procesual-fiscal, au fost preluate și transpuse la nivelul ramurii dreptului administrativ, în scopul asigurării cadrului legal procedural de recuperare a creanțelor bugetare provenite din fonduri europene și/sau din fondurile publice naționale aferente acestora.

Cuvinte-cheie: fonduri europene, creanță bugetară, act de control, contestație, neregulă, nereguli cu caracter sistemic, fraudă, corecție financiară, principiul proporționalității, EPPO, DLAF, ANI, OLAF, UE.



Dr. Ionița COCHINȚU –
Magistrat-asistent,
Curtea Constituțională a
României



Lect. univ. dr. Mircea Valentin CÂRLAN
– Facultatea de Drept,
Universitatea Danubius
din Galați

Legal status of budgetary debts resulting from irregularities in the use of European and/or related national public funds. Interferences between branches of law

Abstract: There are certain connections in the legal system between its branches, such as tax law, procedural law, administrative law, criminal or contravention law and European law, in terms of the legal regime of budget debts resulting from irregularities in the use of European funds and/or their national public funds. The legislative framework on European funds has established this interference since the adoption of the first legislation on the prevention, detection and sanctioning of irregularities in the obtaining and use of European funds and/or related national public funds. Through this paper we want to address this issue and capitalize on it, given that, by addressing this topic, can be exposed the information needed to achieve the inter-branch link at the legal level, a context in which it can be determined how some legal institutions, initially developed in the field of fiscal and procedural-fiscal law, were taken over and transposed in the branch of administrative law, in order to ensure the legal procedural framework for recovering budget receivables from European funds and/or national public funds related to them.

Keywords: european funds, budget receivable, control act, appeal, irregularity, systemic irregularities, fraud, financial correction, principle of proportionality, EPPO, DLAF, ANI, OLAF, EU.

I. Introducere

În contextul gestionării fondurilor nerambursabile alocate României de către Uniunea Europeană, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, instituțiile naționale cu atribuții în domeniu garantează integritatea contribuției financiare și asigură respectarea utilizării acesteia conform destinației stabilite prin documentele încheiate sau convenite între Comisia Europeană și statul membru, context în care a fost necesară crearea unui mecanism de recuperare a sumelor cheltuite necuvenit provenind din aceste fonduri. Astfel, chiar înainte de aderarea României la Uniunea Europeană, în cadrul poziției comune aferente Capitolului de negociere nr. 28 – „Controlul financiar”, Comisia Europeană a solicitat României să înființeze un mecanism de recuperare a fondurilor cheltuite necuvenit sau pierdute și să informeze Uniunea Europeană cu privire la datele stabilite pentru legiferarea acestuia, aspect ce se regăsește și în cadrul *Strategiei dezvoltării controlului financiar public intern în România*¹. Prin urmare, având în vedere că legislația existentă în cadrul legislativ activ, în contextul dat, nu conținea aceste cerințe, a fost necesară adoptarea unor noi norme legale de implementare a unor măsuri pentru preîntâmpinarea prejudicierii bugetului general al Uniunii Europene și a bugetelor naționale, precum și pentru reglementarea unor modalități de control și de recuperare a sumelor provenite din asistența financiară nerambursabilă acordată României de către aceste instituții europene și a sumelor reprezentând fondurile de cofinanțare aferente, sens în care au fost adoptate mai multe acte normative. Cu acele ocazii, au fost instituite reguli privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, răspunderea juridică specifică în materia fondurilor europene și contestarea obligației de plată a creanțelor bugetare rezultate din nereguli și/sau fraudă, care au urmat procedura specifică prevăzută de legislația privind contestarea obligațiilor de plată a creanțelor bugetare.

În acest context, au fost aduse în discuție noțiunile de „neregulă”, „neregulă cu caracter sistemic/de sistem”, „fraudă”, „corecție financiară”, care au fost traduse, în esență, ca fiind abaterile de la legalitate, regularitate și conformitate în raport cu dispozițiile naționale și/sau europene rezultate dintr-o acțiune sau inacțiune a beneficiarului ori a autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, care a prejudiciat sau care poate prejudicia bugetul Uniunii Europene/bugetele donatorilor publici internaționali și/sau fondurile publice naționale aferente acestora printr-o sumă plătită necuvenit, respectiv, acolo unde este cazul, ca fiind o infracțiune săvârșită în legătură cu obținerea ori utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, incriminată de Codul penal ori de alte legi speciale.

Pe lângă cadrul legal european reglementat la nivelul tratatelor, precum și la nivelul regulamentelor specifice în materia fondurilor europene², printre actele normative naționale adoptate în acest sens se numără: *Ordonanța Guvernului nr. 79/2003 privind controlul și recuperarea fondurilor comunitare, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente utilizate necorespunzător, cu modificările și completările ulterioare*³ și *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, cu modificările și completările ulterioare*⁴. Aceste acte normative fac trimitere directă sau indirectă la cadrul legal în materie fiscală, respectiv la Codul fiscal și la Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește creanțele bugetare rezultate din nereguli în **utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, procedură care este similară cu cea cuprinsă în dreptul comun, interferând și cu alte norme aferente dreptului european, dreptului fiscal, dreptului administrativ, dreptului penal sau procesual-penal.**

II. „Neregulă”, „neregulă cu caracter sistemic/de sistem”, „fraudă”, „corecție financiară”. Regim juridic. Jurisprudența instanței de contencios constituțional în materie

Prin *Ordonanța Guvernului nr. 79/2003 privind controlul și recuperarea fondurilor comunitare, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente utilizate necorespunzător* a fost definită fapta denumită „neregulă” cu o natură juridică incertă la nivelul interpretării legale, nefiind statuat un sens clar asupra regimului juridic pe care-l genera la momentul constatării acesteia. Totodată, tot la nivelul acestui act normativ, a fost instituită și o faptă juridică denumită „fraudă”, care cuprindea, în definiție, doar referiri la latura subiectivă sub forma „intenției”, textul făcând referire la o serie de infracțiuni definite în alte legi penale speciale, cum ar fi, spre exemplu, Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea și sancționarea faptelor de corupție, cu modificările și completările ulterioare⁵.

Ulterior, a intrat în vigoare *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, cu modificările și completările privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor ulterioare*⁶, act normativ care a venit cu o suită de modificări la nivelul definiției unor termeni și la nivelul procedurii de urmat în materia sancționării abaterilor identificate în execuția administrativ-contractuală și bugetară a contractelor de finanțare și a contractelor de achiziții publice. S-a instituit o nouă sancțiune specifică în materia achizițiilor cu sursă de finanțare din fonduri europene, respectiv „corecția financiară”, iar, prin

¹ Pentru detalii, a se vedea expunerea de motive/procesul legislativ: <http://www.cdep.ro/proiecte/2003/500/90/7/em597.pdf>.

² Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene C-326/47 din 26 octombrie 2012; REGULAMENTUL DELEGAT (UE) 2015/1970 AL COMISIEI din 8 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului cu dispoziții specifice privind raportarea neregulilor legate de Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 293/1 din 10 noiembrie 2015.

³ Publicată în M. Of. nr. 622 din 30 august 2003; în prezent, abrogată.

⁴ Publicată în M. Of. nr. 461 din 30 iunie 2011.

⁵ Publicată în M. Of. nr. 219 din 18 mai 2000.

⁶ Spre exemplu, prin Legea nr. 142/2012, O.U.G. nr. 37/2016.

modificările și completările ulterioare, s-a instituit noțiunea de „nereguli cu caracter sistemic/de sistem”.

Referitor la noțiunea de fraudă, aceasta este definită ca fiind infracțiunea săvârșită în legătură cu obținerea ori utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, incriminată de Codul penal ori de alte legi speciale⁷.

În ceea ce privește noțiunea de „nereguli cu caracter sistemic/de sistem”, aceasta constă în nereguli generate de modul în care sunt îndeplinite cerințele-cheie ale sistemelor de management și control care se produc ca urmare a unor deficiențe de proiectare a procedurilor de management și control, a unor erori sistematice de aplicare a procedurilor de management și control sau din necorelarea prevederilor legislației naționale cu reglementările comunitare⁸.

Potrivit art. 2 lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 79/2003⁹, „neregula reprezintă orice abatere de la legalitate, regularitate și conformitate în raport cu dispozițiile legale naționale și/sau comunitare, precum și cu prevederile contractelor ori ale altor angajamente legale încheiate în baza acestor dispoziții, care prejudiciază bugetul general al Comunității Europene și/sau bugetele administrate de aceasta ori în numele ei, precum și bugetele din care provine cofinanțarea aferentă printr-o cheltuială necuvenită”. În prezent, definiția neregulii este cuprinsă în art. 2 lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011, care prevede că „neregulă este orice abatere de la legalitate, regularitate și conformitate în raport cu dispozițiile naționale și/sau europene, precum și cu prevederile contractelor ori a altor angajamente legal încheiate în baza acestor dispoziții, ce rezultă dintr-o acțiune sau inacțiune a beneficiarului ori a autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, care a prejudiciat sau care poate prejudicia bugetul Uniunii Europene/bugetele donatorilor publici internaționali și/sau fondurile publice naționale aferente acestora printr-o sumă plătită necuvenită”. Din evaluarea cadrului legal, rezultă că definiția neregulii cuprinsă în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 este o preluare a prevederilor art. 1 alin. (2) din Regulamentul (CE, EURATOM) nr. 2.988/95 al Consiliului din 18 decembrie 1995 privind protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene¹⁰, potrivit căreia „constituie abatere orice încălcare a unei dispoziții de drept comunitar, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia bugetul general al Comunităților sau bugetele gestionate de acestea, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor acumulate din resurse proprii, colectate

direct în numele Comunităților, fie prin cheltuieli nejustificate”, precum și a celor ale art. 2 pct. 7 din Regulamentul (CE) nr. 1.083/2006 al Consiliului din 11 iulie 2006 de stabilire a unor dispoziții generale privind Fondul European de Dezvoltare Regională, Fondul Social European și Fondul de Coeziune și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 1.260/1999¹¹, potrivit căreia „neregularitate înseamnă orice încălcare a unei dispoziții a dreptului european/comunitar care rezultă dintr-un act sau dintr-o omisiune a unui operator economic care are sau ar putea avea ca efect un prejudiciu la adresa bugetului general al Uniunii Europene prin imputarea unei cheltuieli necorespunzătoare bugetului general”¹². Din compararea celor două definiții, pe de-o parte, cea cuprinsă în Ordonanța Guvernului nr. 79/2003, și, pe de altă parte, cea cuprinsă în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011, rezultă că acestea nu au un conținut identic, elementul de diferențiere constituindu-l potențialitatea prejudiciului, care este reglementată numai în art. 2 lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011.

Potrivit art. 2 alin. (1) lit. o) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011, aplicarea de corecții financiare semnifică măsurile administrative luate de autoritățile competente, în conformitate cu prevederile ordonanței de urgență, care constau în excluderea de la finanțarea din fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora a cheltuielilor pentru care a fost constatată o neregulă, în speță constând într-o reducere procentuală din suma solicitată la plată. Aceste prevederi preiau conținutul normativ al art. 98 alin. (2) teza a doua din Regulamentul (CE) nr. 1.083/2006, potrivit căruia „corecțiile la care procedează statele membre constau în anularea totală sau parțială a participării publice pentru programul operațional”. Analizând comparativ dispozițiile art. 4 și art. 5 din Regulamentul (CE, EURATOM) nr. 2.988/95, se constată că noțiunea de „corecții financiare” are semnificația de măsură administrativă, și nu de sancțiune administrativă¹³.

De asemenea, un alt element de diferențiere între actele normative comparate îl constituie modul de reglementare a corecțiilor/reducerilor financiare aplicabile cheltuielilor aferente proiectelor finanțate din fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora în caz de nerespectare a reglementărilor privind achizițiile. Astfel, art. 6 alin. (1), coroborat cu art. 17 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 reglementează obligația autorităților, cu competențe în gestionarea fondurilor europene, de a exclude integral sau parțial de la rambursarea/plata cheltuielilor efectuate

⁷ Art. 2 alin. (1) lit. b) din O.U.G. nr. 66/2015.

⁸ Art. 2 alin. (1) lit. a) din O.U.G. nr. 66/2015.

⁹ Modificat prin art. I pct. 2 din O.G. nr. 20/2008 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 79/2003 privind controlul și recuperarea fondurilor comunitare, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente utilizate necorespunzător, publicată în M. Of. nr. 613 din 20 august 2008.

¹⁰ Publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L nr. 312 din 23 decembrie 1995.

¹¹ Publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L nr. 210 din 31 iulie 2006.

¹² A se vedea, în acest sens, Decizia Curții Constituționale nr. 66 din 26 februarie 2015, publicată în M. Of. nr. 236 din 7 aprilie 2015, par. 24. În același paragraf, se mai face precizarea că, potrivit observațiilor scrise transmise de Comisia Europeană în cauzele conexate, C-260/14 și C-261/14, Județul Neamț și alții, comunicate la dosarul Curții Constituționale în care a fost pronunțată decizia precitată, de către Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, în anexă la punctul său de vedere transmis în cauză, o acțiune sau inacțiune poate fi calificată drept „neregulă” dacă sunt reunite trei condiții: (i) să se fi încălcat o normă din dreptul Uniunii, (ii) să fie cauzată de un operator economic și (iii) să aibă sau să poată avea, ca efect, prejudicierea bugetului Uniunii Europene. Cu privire la „dreptul Uniunii”, Comisia arată că prevederile de drept național care sunt menite să pună în aplicare legislația Uniunii, inclusiv cele referitoare la procedura de achiziții publice, incidente în cauza respectivă, trebuie să fie considerate ca intrând sub incidența art. 1 alin. (2) din Regulamentul (CE, EURATOM) nr. 2.988/95.

¹³ În acest sens sunt și observațiile scrise transmise de Comisia Europeană în cauzele conexate, C-260/14 și C-261/14, Județul Neamț și alții. A se vedea Decizia Curții Constituționale nr. 66 din 26 februarie 2015, precitată, par. 25.

și declarate de beneficiari acele cheltuieli care nu respectă condițiile de legalitate, regularitate ori conformitate stabilite prin prevederile legislației naționale și comunitare în vigoare, în situația în care – în procesul de verificare a solicitărilor de plată – acestea determină existența unor astfel de cheltuieli, cu aplicarea principiului proporționalității, ținându-se seama de natura și de gravitatea neregulii constatate, precum și de amploarea și de implicațiile financiare ale acesteia. Or, în conținutul normativ al Ordonanței Guvernului nr. 79/2003, reglementarea principiului proporționalității nu se regăsește, astfel încât corecțiile/reducerile se puteau face cu privire la întreaga sumă solicitată la rambursare.

Prin urmare, sub aspectul definirii neregulii, prevederile art. 2 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011 sunt mai severe, în sensul că reglementează și cu privire la potențialitatea prejudicierii bugetului Uniunii Europene/ bugetele donatorilor publici internaționali și/sau fondurile publice naționale aferente acestora printr-o sumă plătită necuvenit, în schimb, sub aspectul corecțiilor/reducerilor în cazul constatării neregulilor, dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011 sunt însă mai favorabile decât cele ale Ordonanței Guvernului nr. 79/2003, stabilind în anexa la ordonanța de urgență corecții/reduceri procentuale, potrivit principiului proporționalității. Fapta pentru care sunt aplicate corecții financiare este definită ca „neregulă” atât în legislația națională, cât și în cea a Uniunii Europene, având un conținut caracteristic, ce nu poate fi subsumat unei fapte penale sau contravenționale, iar corecțiile financiare, constând în speță în reduceri procentuale, reprezintă măsuri administrative, fără a avea caracterul unor sancțiuni penale sau contravenționale¹⁴.

În acest context, instanța de contencios constituțional a observat că nici prevederile Ordonanței Guvernului nr. 79/2003 și nici cele ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011, în ansamblul lor, nu se subsumează noțiunii de „lege penală sau contravențională”¹⁵ și, prin urmare, aceste acte normative nu reglementează în domeniul contravențional. În emiterea acestor considerente, instanța de contencios constituțional a avut în vedere faptul că, potrivit art. 141 C. pen. 1968 ori art. 173 din C. pen., precum și celor reținute prin Decizia nr. 265 din 6 mai 2014, par. 47¹⁶, în sensul că „art. 1 alin. (1) din Codul penal stabilește că legea penală prevede faptele care constituie infracțiuni, motiv pentru care în absența unei incriminări nu se poate vorbi de o lege penală”, reținând că nici în conținutul normativ al Ordonanței Guvernului nr. 79/2003 și nici în cel al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011 nu sunt incriminate fapte care constituie infracțiuni. Observând prevederile art. 2 alin. (1) lit. b), art. 8 și art. 23 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011, a constatat că, în cazul existenței unor indicii de

fraudă, definite ca infracțiuni săvârșite în legătură cu obținerea ori utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, incriminate de Codul penal sau de legi speciale, structurile de control au obligația să sesizeze Departamentul pentru Lupta Antifraudă (DLAF) și organele de urmărire penală. De asemenea, a reținut că, potrivit art. 1 coroborat cu art. 3 și art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridical contravențiilor¹⁷, legea contravențională apără valorile sociale care nu sunt ocrotite prin legea penală, iar actele normative prin care se stabilesc contravenții vor cuprinde descrierea faptelor ce constituie contravenții și sancțiunea ce urmează să se aplice pentru fiecare dintre acestea, sancțiune care poate fi principală: avertismentul, amenda contravențională și obligarea contravenientului la prestarea unei activități în folosul comunității; ori complementară, cum ar fi, de exemplu: suspendarea sau anularea, după caz, a avizului, acordului sau a autorizației de exercitare a unei activități, închiderea unității, blocarea contului bancar.

III. Constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare rezultate din nereguli în utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora. Cadru legal specific în materia utilizării fondurilor europene – Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 66/2011

III.1. Activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare/ corecțiilor financiare. Autorități competente

Activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare/corecțiilor financiare se efectuează de către autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene, prin structuri de control organizate în acest scop în cadrul acestora¹⁸. Prin excepție de la regula respectivă,

- (i) structurile de control din cadrul Ministerului Transporturilor și Infrastructurii efectuează activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare aferente măsurilor ex-IPSA din domeniul transporturilor;
- (ii) activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare poate fi efectuată de către autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene și prin echipe de control organizate în acest scop în cadrul acestora;
- (iii) constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare se realizează de către o structură de control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în următoarele situații:
 1. la solicitarea autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene sau, după caz, a autorității de certificare, în situațiile de incompatibilitate prevăzute de lege¹⁹;

¹⁴ A se vedea Decizia Curții Constituționale nr. 66 din 26 februarie 2015, precitată, par. 26 și 27.

¹⁵ A se vedea Decizia Curții Constituționale nr. 66 din 26 februarie 2015, precitată, par. 28.

¹⁶ Publicată în M. Of. nr. 372 din 20 mai 2014.

¹⁷ Publicată în M. Of. nr. 410 din 25 iulie 2001.

¹⁸ De asemenea, autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene pot delega activități de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare organismelor intermediare care funcționează în cadrul unei instituții publice.

¹⁹ În cazul în care structura de control este organizată în interiorul autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, atunci aceasta este incompatibilă în ceea ce privește constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare, în situațiile în care: a) este necesară investigarea unor posibile nereguli în gestiunea fondurilor europene pentru care autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene are calitatea de beneficiar; b) este necesară investigarea unor posibile nereguli, altele decât cele prevăzute la lit. a), pentru care autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene poate fi stabilită ca debitor.

2. atunci când autoritatea de certificare constată că nu au fost valorificate integral constatările cu implicații financiare sau cu posibile implicații financiare din rapoartele sale de verificare.

În cazul în care structura de control este organizată în interiorul autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, atunci aceasta este incompatibilă în ceea ce privește constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare, în situațiile în care: este necesară investigarea unor posibile nereguli în gestiunea fondurilor europene pentru care autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene are calitatea de beneficiar; este necesară investigarea unor posibile nereguli, altele decât cele prevăzute la lit. a), pentru care autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene poate fi stabilită ca debitor.

Structura de control organizată în instituția publică în care funcționează organismul intermediar nu este competentă în constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare, în situațiile în care:

- (i) este necesară investigarea unor posibile nereguli în gestionarea fondurilor europene pentru care organismul intermediar are calitatea de beneficiar;
- (ii) este necesară investigarea unor posibile nereguli, altele decât cele ante-referite, pentru care organismul intermediar poate fi stabilit ca debitor. Pentru aceste situații, activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare se efectuează de către structurile de control, stabilite ca regulă generală²⁰.

III.2. Constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare rezultate din nereguli. Principiul proporționalității

Orice acțiune întreprinsă în sensul constatării unei nereguli și al stabilirii creanțelor bugetare rezultate din nereguli se realizează cu aplicarea principiului proporționalității, ținându-se seama de natura și de gravitatea neregulii constatate, precum și de amploarea și de implicațiile financiare ale acesteia.

III.3. Constatarea neregulilor și stabilirea creanțelor bugetare. Procedură

Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația primirii, înregistrării, analizării și, după caz, transmiterii, în termen de 5 zile lucrătoare, către structurile de control prevăzute de lege, a tuturor sesizărilor pe care le primesc direct sau prin intermediul altor instituții ale statului și care privesc programele pe care le gestionează. Sesizarea care nu îndeplinește condițiile legate de posibilitatea identificării programului, schemei de plată, operațiunii și/sau a beneficiarului la care se referă se clasează.

Structura de control competentă, în termen de maximum 10 zile de la primirea de către aceasta a oricărei solicitări ante-referite, are obligația organizării activității de constatare a neregulilor și de

stabilire a creanțelor bugetare. Constatărilor cu implicații financiare din actele de control/audit întocmite de către reprezentanții Uniunii Europene/donorului public internațional, precum și celor din rapoartele de audit emise de către Autoritatea de Audit la închiderea programelor/proiectelor li se aplică prioritar aceste reguli încă din stadiul de proiect al actului de control/raportului de audit. Fac excepție de la aceste reguli actele de control emise de DLAF, rapoartele de inspecție emise de OLAF și documentele de constatare emise de Autoritatea de Audit, pentru care este aplicabilă altă procedură prevăzută de lege.

În vederea constatării neregulilor și stabilirii creanțelor bugetare, conducerea instituției publice, în cadrul căreia funcționează structura de control, aprobă: componența nominală a echipei care va efectua verificarea și constatarea; durata activității de verificare; mandatul privind obiectul verificărilor, stabilirea creanței bugetare rezultate din nereguli și a debitorilor; structura sau structurile verificate. În situația în care sunt necesare activități de verificare la fața locului, echipa nominalizată va notifica structura supusă verificării cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data declanșării acțiunii, precizându-se scopul și durata acesteia, cu excepția cazurilor în care notificarea ar putea prejudicia obiectul verificărilor.

Beneficiarii verificați sau structurile din cadrul acestora verificate au obligația de a prezenta la termenele stabilite toate datele și documentele solicitate, necesare pentru realizarea controlului, precum și de a acorda tot sprijinul necesar pentru desfășurarea activității de verificare în bune condiții. Astfel, pe toată durata verificărilor, echipa de control împuternicită are acces, pentru realizarea obiectivelor verificării, la toate datele și documentele, în sedii, pe terenuri, în mijloace de transport sau în alte spații folosite în scopuri economice care au legătură cu obiectivele proiectului. Totodată, se pot solicita de la beneficiarii sau structurile acestora supuse verificărilor date, informații, precum și copii, certificate pentru conformitate, ale documentelor care au exclusiv legătură cu proiectul verificat, iar acestea au obligația de a le pune la dispoziție la data solicitată.

Pe parcursul activităților de constatare, beneficiarul sau structura verificată din cadrul acestuia are dreptul să își exprime punctul de vedere, care se analizează de echipa de verificare. Bunurile, serviciile și lucrările executate, rezultate din activitățile și operațiunile financiare care fac obiectul verificărilor, pot face obiectul unei expertize de specialitate, în condițiile legii, din partea persoanelor fizice/juridice autorizate.

III.4. Procesul-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare. Regim juridic

Finalizarea verificărilor se face prin întocmirea unui proces-verbal de constatare a neregulilor²¹ și de stabilire a creanțelor bugetare sau a unei note de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare²². Regimul juridic al actului de

²⁰ Indiferent de modul de organizare a structurilor/echipelor de control, membrilor acestora li se aplică în mod corespunzător dispozițiile privind Regulile în materia conflictului de interese.

²¹ Pentru situațiile unde se întrucesc nereguli, altele decât cele rezultate din derularea procedurilor de achiziții publice. De asemenea, se exceptează de la aceste reguli erorile de calcul. Un act de control nu se emite pentru erorile de calcul/scriere, care se rectifică de către autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene sau de către autoritățile de certificare, din proprie inițiativă.

²² Se emite exclusiv doar în cazurile neregulilor rezultate din abateri în materia achizițiilor publice.

control este stabilit în mod expres prin lege, acesta fiind un act administrativ, în sensul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare²³.

Înainte de aprobarea actului de control final se elaborează un proiect de act de control care se prezintă beneficiarului fondurilor europene verificate sau structurii din cadrul acestuia verificate, acordându-se acesteia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. Beneficiarul sau structura verificată din cadrul acestuia are dreptul să prezinte în scris structurii de control punctul său de vedere cu privire la constatările acesteia în termen de 5 zile lucrătoare de la data primirii proiectului actului de control. De la aceste reguli fac excepție titlurile de creanță care sunt întocmite pentru beneficiarii persoane fizice sau juridice îndreptățite să primească, numai pe baza unei cereri de plată, subvenții ori ajutoare care sunt finanțate din fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora în cadrul politicii agricole comune și din Programul Național de Dezvoltare Rurală 2007-2013.

Actul de control final – *Procesul verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare* – se aprobă de conducerea instituției publice în cadrul căreia funcționează structura de control, respectiv conducerea autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene – dacă structura de control este organizată în cadrul acesteia.

Modelul procesului-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare se stabilește prin acte infralegale adoptate în vederea organizării executării legii. În contextul dat, modelul procesului-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare este stabilit prin Hotărârea Guvernului nr. 875/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011²⁴.

III.5. Actul de control final – Procesul verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare. Titlu de creanță. Conținut obligatoriu. Termene de emitere

Actul de control constituie *de jure* titlu de creanță și se emite în vederea stingerii acestei creanțe.

Elementele obligatorii *ad validitatem* conținute de actul administrativ de control sunt următoarele:

- denumirea autorității emitente, data la care a fost emis,
- datele de identificare a debitorului sau a persoanei imputernicite de debitor,
- cuantumul creanței bugetare stabilite în urma constatărilor²⁵,
- motivele de fapt,
- temeiul de drept, numele și semnătura conducătorului autorității emitente, posibilitatea de a fi contestat,
- termenul de depunere a contestației și autoritatea la care se depune contestația, mențiuni privind punctul de vedere al debitorului și poziția exprimată de structura de control competentă²⁶.

Termenul maxim de efectuare a verificării și de emitere a actelor de control este de 90 de zile de la data finalizării activității de organizare a verificării. În cazul în care activitatea de verificare vizează mai mulți beneficiari și/sau întreaga perioadă în care pot fi luate măsuri de recuperare a creanțelor, precum și în cazuri justificate în care – în scopul verificării – este necesară colaborarea cu alte instituții, termenul de finalizare a activității de verificare poate fi prelungit în mod corespunzător, dar nu mai mult de 90 de zile.

Organizarea și efectuarea verificărilor necesare stabilirii creanței bugetare rezultate din nereguli și emiterea actului de control se efectuează în termen de maximum 60 de zile de la data comunicării de către Departamentul de Luptă Anti Fraudă a actului de control emis în conformitate cu normele și procedurile proprii, respectiv de la data primirii raportului de inspecție emis de către Oficiul de Luptă Anti Fraudă. În cazul abaterilor constatate de către Autoritatea de Audit de pe lângă Curtea de Conturi a României, actul de control se emite în termen de 60 de zile de la data comunicării.

În cazul constatării unor nereguli care prezintă indicii de fraudă, structurile de control au obligația să aplice prevederile legale incidente²⁷, după caz, și să continue activitatea de verificare și întocmire a procesului-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare, precum și de recuperare a creanțelor bugetare conform prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, independent de desfășurarea cercetării penale, cu aplicarea corespunzătoare a prevederilor legale²⁸.

²³ Astfel cum este prevăzut prin art. 21 alin. (19) din O.U.G. nr. 66/2011.

²⁴ A se vedea H.G. nr. 875/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 659 din 15 septembrie 2011.

²⁵ Creanțele bugetare stabilite în euro se înscriu în titlurile de creanță și în lei, utilizându-se cursul de referință comunicat de Banca Națională a României, valabil la data întocmirii actului de control.

²⁶ Legea nr. 128/2020 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 65/2020 privind unele măsuri pentru digitalizarea sistemului de coordonare și gestionare a fondurilor europene structurale și de investiții pentru perioada de programare 2014-2020, precum și pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, publicată în M. Of. nr. 621 din 15 iulie 2020.

²⁷ Prevederile legale incidente sunt cuprinse în art. 8 alin. (1) și (11) din O.U.G. nr. 66/2011, potrivit căroră: „(1) Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația să sesizeze de îndată Parchetul European în cazul constatării unor indicii de fraudă pentru care acesta ar putea să își exercite competența în conformitate cu prevederile art. 22 și art. 25 alin. (2) și (3) din Regulamentul (UE) 2017/1.939 al Consiliului din 12 octombrie 2017 de punere în aplicare a unei forme de cooperare consolidată în ceea ce privește instituirea Parchetului European (EPPO) și să informeze DLAF”, respectiv „(11) Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația să sesizeze de îndată DLAF și organele de urmărire penală în cazul constatării unor indicii de fraudă, în situațiile în care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1)”.

²⁸ Prevederile legale incidente sunt cuprinse în art. 8 alin. (2) din O.U.G. nr. 66/2011, potrivit căroră: „(2) În cazul în care, ca urmare a sesizării prevăzute la alin. (1) sau (11), procurorul dispune trimiterea în judecată și sesizează instanța, autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene are obligația luării următoarelor măsuri până la rămânerea definitivă a hotărârii instanței de judecată: a) pentru beneficiarii privați suspendă aplicarea

În situația în care structurile de control constată nereguli de sistem sau deficiențe ale sistemelor de management și control potențial generatoare de nereguli cu caracter sistemic care au implicații de ordin financiar, acestea au obligația întocmirii de procese-verbale de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare, individualizate la nivel de beneficiar și operațiune, după reverificarea fiecărui caz dintre cele care este posibil să fi fost afectate de această neregulă, cu aplicarea corespunzătoare a prevederilor legale²⁹.

În cazul în care se constată nereguli determinate de abaterile prevăzute în anexe, în aplicarea de către beneficiari a prevederilor în domeniul achizițiilor publice/achizițiilor sectoriale/concesiunilor de lucrări și servicii, în raport fie cu reglementările naționale aplicabile în domeniul achizițiilor publice/achizițiilor sectoriale/concesiunilor de lucrări și servicii, fie cu reglementările europene aferente programelor cărora le sunt aplicabile alte prevederi decât cele ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006 sau ale Legii nr. 98/2016, ale Legii nr. 99/2016 și ale Legii nr. 100/2016, fie cu procedurile specifice/instrucțiunile de achiziții aplicabile beneficiarilor privați, se emit note de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare.

În acest context, valoarea creanței bugetare se determină prin aplicarea de corecții financiare ale căror rate sunt stabilite prin hotărâre a Guvernului.

Structurile de control, care sunt organizate în afara autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene, au obligația transmiterii titlurilor de creanță pe care le-au emis autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene care gestionează programul pentru care s-a emis acest titlu în termen de maximum 3 zile lucrătoare de la data emiterii acestuia.

III.6. Termene de prescripție

Dreptul de a stabili creanța bugetară se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor datei de închidere a programului, comunicată oficial de către Comisia Europeană/donatorul public internațional prin emiterea declarației finale de închidere, cu excepția cazului în care normele Uniunii Europene sau ale donatorului public internațional prevăd un termen mai mare.

Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței bugetare se realizează în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun. Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței bugetare pentru care normele europene prevăd un termen mai mare de 5 ani se realizează în cazurile și în condițiile stabilite de normele comunitare respective.

În cazul în care existența creanței bugetare depinde de existența unei fapte penale, respectiv a unei fraude, și a fost sesizat/sesizată organul de urmărire penală/DLAF/Agencia Națională de Integritate – ANI, autoritățile competente prevăzute de lege suspendă de drept emiterea titlului de creanță până la rămânerea definitivă a hotărârii instanței de judecată și dispun aplicarea măsurilor asigurătorii prevăzute de lege, cu aplicarea corespunzătoare a altor măsuri³⁰. Astfel, în cazul în care, ca urmare a sesizării, procurorul dispune trimiterea în judecată și sesizează instanța, autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene are obligația luării următoarelor măsuri până la rămânerea definitivă a hotărârii instanței de judecată:

- (i) pentru beneficiarii privați suspendă aplicarea prevederilor contractului/deciziei/ordinului/acordului de finanțare și în mod subsecvent suspendă plata/rambursarea tuturor sumelor solicitate de beneficiar³¹;
- (ii) pentru beneficiarii publici suspendă plata/rambursarea tuturor sumelor solicitate de beneficiar aferente contractului economic pentru care a fost formulată sesizarea;
- (iii) pentru beneficiarii schemelor/măsurilor de sprijin acordate din Fondul european pentru garantare agricolă și/sau Fondul european pentru agricultură și dezvoltare rurală și din fondurile publice naționale aferente acestora se vor compensa debitul și penalitățile aferente schemei sau măsurii de finanțare afectate și deblocarea diferențelor de sume pentru celelalte scheme sau măsuri de finanțare neafectate.

III.7. Obiectul activității de stabilire a creanțelor bugetare

Obiectul activității de stabilire a creanțelor bugetare îl constituie individualizarea obligației de plată sub forma unui titlu de

prevederilor contractului/deciziei/ordinului/acordului de finanțare și în mod subsecvent suspendă plata/rambursarea tuturor sumelor solicitate de beneficiar; b) pentru beneficiarii publici suspendă plata/rambursarea tuturor sumelor solicitate de beneficiar aferente contractului economic pentru care a fost formulată sesizarea; c) pentru beneficiarii schemelor/măsurilor de sprijin acordate din Fondul european pentru garantare agricolă și/sau Fondul european pentru agricultură și dezvoltare rurală și din fondurile publice naționale aferente acestora se vor compensa debitul și penalitățile aferente schemei sau măsurii de finanțare afectate și deblocarea diferențelor de sume pentru celelalte scheme sau măsuri de finanțare neafectate." Prevederile alin. (2) nu aduc atingere dreptului autorităților cu competențe în gestionarea fondurilor europene de a lua măsuri privind suspendarea plăților/rambursărilor către beneficiari în baza prevederilor cuprinse în contractele/deciziile/ordinele/acordurile de finanțare. În acest caz, la solicitarea beneficiarului, se poate aplica drept măsură subsecventă și suspendarea aplicării prevederilor contractelor/deciziilor/ordinelor/acordurilor de finanțare în vederea prelungirii perioadei de implementare a acestora.

²⁹ Termenul maxim de efectuare a acestor activități este de 90 de zile de la data finalizării activității de organizare a reverificării. În cazuri justificate, termenul de finalizare a activității de reverificare poate fi prelungit în mod corespunzător, dar nu mai mult de 90 de zile.

³⁰ Legea nr. 6/2021 privind stabilirea unor măsuri pentru punerea în aplicare a Regulamentului (UE) 2017/1.939 al Consiliului din 12 octombrie 2017 de punere în aplicare a unei forme de cooperare consolidată în ceea ce privește instituirea Parchetului European (EPPO), publicată în M. Of. nr. 167 din 18 februarie 2021.

³¹ Prin Decizia nr. 320/2021, Curtea Constituțională a admis excepția de neconstituționalitate și a constatat că prevederile art. 8 alin. (2) lit. a) din O.U.G. nr. 66/2011 sunt constituționale în măsura în care autoritatea cu competențe în gestionarea fondurilor europene suspendă pentru beneficiarii privați plata/rambursarea tuturor sumelor solicitate de către aceștia, aferente contractului/deciziei/ordinului/acordului de finanțare a cărui/cărei aplicare a fost suspendată și pentru care a fost formulată sesizarea.

creanță și a persoanelor fizice sau juridice debitoare, ca urmare a nerespectării legalității, conformității și regularității obținerii și utilizării fondurilor europene și a fondurilor publice naționale aferente acestora. Persoanele fizice pot fi individualizate ca debitoare numai în situația în care au calitatea de beneficiar de fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora.

Autoritatea emitentă a titlului de creanță are obligația să verifice faptul că informațiile privind debitorul sunt corecte și să se asigure că respectiva creanță bugetară: este certă și nu este condiționată; este în sumă fixă, exprimată în lei sau în moneda stabilită în acordul/contractul/decizia/ordinul de finanțare; este exigibilă la data emiterii procesului-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare.

Creanțele bugetare rezultate din nereguli, inclusiv accesoriile datorate conform contractelor sau altor angajamente legale prin care se utilizează fondurile europene și fondurile publice naționale aferente acestora, înscrise în titlul de creanță, se stabilesc în lei sau în moneda utilizată pentru efectuarea plăților în cadrul contractului, acordului, deciziei sau ordinului de finanțare, cu specificarea echivalentului în lei, utilizându-se cursul de referință comunicat de Banca Națională a României, valabil la data întocmirii titlului de creanță. Prin excepție de la această regulă, pentru programele de cooperare teritorială pentru perioada de programare 2007-2013 și 2014-2020, creanțele bugetare rezultate din nereguli, inclusiv accesoriile datorate potrivit contractelor sau altor angajamente legale prin care se utilizează fondurile europene și fondurile publice naționale aferente acestora, înscrise în titlul de creanță, se stabilesc în lei sau în moneda utilizată pentru efectuarea plăților în cadrul contractului/acordului/deciziei/ordinului de finanțare, cu specificarea echivalentului în lei, calculat pe baza cursului de referință, potrivit regulilor specifice programelor de cooperare teritorială cu privire la autorizarea cheltuielilor eligibile.

III.8. Modalități de stingere a creanțelor rezultate din nereguli

Stingerea creanțelor bugetare rezultate din nereguli se realizează prin:

- încasare;
- deducere din plățile/rambursările următoare; executarea garanțiilor bancare depuse de debitor în aplicarea prevederilor contractului/acordului de finanțare în cadrul căruia a fost emis titlul de creanță;
- compensare, conform Codului de procedură fiscală;
- executare silită, conform Codului de procedură fiscală;
- anulare; prescripție; alte modalități prevăzute de lege.

III.9. Registrul debitorilor – titlul de creanță rezultată din nereguli

Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația de a înscrive, în Registrul debitorilor, titlul de creanță rezultată din nereguli în 3 zile lucrătoare de la data emiterii acestuia, respectiv de la data primirii acestuia, în cazul în care nu este emis de structura de control care funcționează în cadrul autorității cu competențe în gestionarea fondurilor europene.

III.10. Contestarea titlurilor de creanță emise pentru recuperarea sumelor plătite necuvenit, ca urmare a unor nereguli. Contestația administrativă

Titlul de creanță se comunică debitorului în termen de 3 zile lucrătoare de la data emiterii. Împotriva titlului de creanță se poate formula contestație, în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ, în condițiile legii. Este îndreptățit la contestație debitorul, personal sau prin reprezentant legal.

III.11. Obiectul contestației administrative. Termene de formulare. Conținut. Scutire taxă de timbru. Efectele formulării contestației administrative

Obiectul contestației administrative îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise în procesul-verbal de stabilire a creanței bugetare care reprezintă titlu de creanță.

Contestația administrativă se formulează în scris, în termen de maximum 30 de zile calendaristice de la data comunicării titlului de creanță, care este un termen de decădere și trebuie să conțină următoarele elemente: datele de identificare a contestatarului; obiectul contestației; motivele de fapt și de drept; dovezile pe care se întemeiază; semnătura contestatarului sau a împuternicitului acestuia. Dacă la momentul analizării contestației autoritatea publică emitentă a titlului de creanță constată că în contestație nu sunt cuprinse toate informațiile obligatorii, va cere contestatarului ca, în termen de 5 zile de la înștiințarea prin care i se aduce la cunoștință această situație, să completeze contestația. În cazul în care contestatarul nu se conformează obligației de conformare, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analizarea fondului.

Contestația poate fi retrasă de contestatar până la soluționarea acesteia. Retragerea contestației nu atrage după sine decăderea contestatarului din dreptul de a mai înainta o nouă contestație în interiorul termenului general de depunere a acesteia.

Contestația administrativă se depune la autoritatea publică emitentă a titlului de creanță care este contestat și nu este supusă taxelor de timbru.

Introducerea contestației pe calea administrativă nu suspendă executarea titlului de creanță. Contestatarul sau împuternicitul acestuia, în toată perioada analizării contestației, are dreptul de a cere suspendarea executării titlului de creanță, în temeiul Legii nr. 554/2004. Suspendarea executării de către instanța competentă se judecă sub condiția depunerii unei cauțiuni de până la 20% din cuantumul sumei contestate.

III.12. Soluționarea contestației administrative

Autoritatea publică emitentă a titlului de creanță se va pronunța prin decizie motivată cu privire la admiterea, în tot sau în parte, a contestației sau la respingerea ei, în termen de 30 de zile de la data înregistrării contestației sau a completării acesteia, după caz.

Prin soluționarea contestației nu se poate crea contestatarului o situație mai grea în propria sa cale de atac.

Autoritatea publică competentă cu soluționarea contestației poate suspenda, prin decizie motivată, procedura de soluționare atunci când:

- structura de control care a efectuat activitatea de verificare a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, a cărei constatare ar avea o influență hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;
- soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți;
- soluționarea cauzei depinde de reanalizarea cererii de plată și a tuturor documentelor ce au stat la baza emiterii titlului de creanță pentru beneficiarii persoane fizice sau juridice îndreptățite să primească, numai pe baza unei cereri de plată, subvenții ori ajutoare care sunt finanțate din fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora în cadrul politicii agricole comune și din Programul Național de Dezvoltare Rurală 2007-2013. Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

În cazul admiterii contestației, se decide anularea titlului de creanță atacat și, după caz, emiterea unui nou titlu, care va avea în vedere strict considerentele deciziei.

Decizia autorității se va comunica debitorului în termen de 5 zile lucrătoare de la pronunțare. Decizia de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

III.13. Accesul liber la justiție pe calea contenciosului administrativ

Decizia de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată de către contestatar la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004. Astfel, având în vedere că procesul-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare este act administrativ, în sensul Legii contenciosului administrativ, posibilitatea contestării deciziei de soluționare a contestației în discuție este o aplicare a prevederilor cuprinse în Legea fundamentală prin care controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ, este garantat și prin care persoana vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim de o autoritate publică, printr-un act administrativ, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim, anularea actului și repararea pagubei.

IV. Concluzii

Cadrul legislativ privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente are diferite conexiuni legislative și face trimitere directă sau indirectă la cadrul legal în materie fiscală, respectiv la Codul fiscal și la Codul de procedură fiscală, în ceea ce privește stabilirea creanțelor bugetare rezultate din nereguli în **utilizarea fondurilor**

europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, procedură care este similară cu cea cuprinsă în dreptul comun, interferând și cu alte norme aferente dreptului european, dreptului administrativ etc.

Dintre cele prezentate, având în vedere legislația în materie și jurisprudența instanței de contencios constituțional în materie, se pot evidenția următoarele idei:

- Regimul juridic al actului de control este stabilit în mod expres prin lege, acesta fiind un act administrativ, în sensul Legii contenciosului administrativ;
- În cazul în care existența creanței bugetare depinde de existența unei fapte penale, respectiv a unei fraude, și a fost sesizat/sesizată organul de urmărire penală/DLAF/Agencia Națională de Integritate – ANI, autoritățile competente prevăzute de lege suspendă de drept emiterea titlului de creanță până la rămânerea definitivă a hotărârii instanței de judecată și dispun aplicarea măsurilor asigurătorii prevăzute de lege, cu aplicarea corespunzătoare a altor măsuri;
- Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația să sesizeze de îndată Parchetul European, în cazul constatării unor indicii de fraudă pentru care acesta ar putea să își exercite competența în conformitate cu prevederile Regulamentului (UE) 2017/1.939 al Consiliului din 12 octombrie 2017 de punere în aplicare a unei forme de cooperare consolidată în ceea ce privește instituirea Parchetului European (EPPO), și să informeze DLAF;
- Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene au obligația să sesizeze de îndată DLAF și organele de urmărire penală în cazul constatării unor indicii de fraudă, în situațiile în care nu sunt îndeplinite condițiile privind sesizarea Parchetului European;
- În aplicarea procedurii, rezultatul verificărilor constă într-un act de control opozabil beneficiarilor fondurilor europene, act care reprezintă *de jure* titlu de creanță, având caracter executoriu;
- Autoritățile cu competențe în gestionarea fondurilor europene sunt responsabile pentru urmărirea stingerii creanțelor bugetare rezultate din nereguli;
- Procesul-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare/Nota de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare constituie titlu de creanță și se emite în vederea stingerii creanțelor;
- Introducerea contestației pe calea administrativă nu suspendă executarea titlului de creanță;
- Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă;
- Obiectul contestației administrative îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise în procesul-verbal de stabilire a creanței bugetare care reprezintă titlu de creanță;
- Activitatea de constatare a neregulilor și de stabilire a creanțelor bugetare poate fi suspendată în cazul în care executarea actului administrativ în baza căruia se exercită a fost suspendată în condițiile prevăzute de lege;
- Titlul de creanță poate fi anulat de către autoritatea emitentă, în condițiile legii, respectiv prin parcurgerea procedurii de contestație, iar anularea titlului de creanță atrage anularea actelor subsecvente, în mod corespunzător;
- La constatarea neregulilor și la stabilirea creanțelor bugetare rezultate din nereguli este aplicabil principiul proporționalității.

sfera obligațiilor fiscale. Așadar, și conținutul prejudiciului pentru care A.N.A.F. s-ar constitui parte civilă îl reprezintă obligații fiscale nedeclarate și neachitate bugetului general consolidat. Ca urmare, nu se poate admite ca aceeași neregulă fiscală să fie investigată de către două organe diferite ale statului, unitatea faptei impunând realizarea unei singure acțiuni atât în scopul sancționării faptei, cât și în scopul stabilirii prejudiciului.

Astfel, odată ce legiuitorul instituie o normă penală pentru o dublă protecție a normei fiscale (recuperare și sancționare), abaterea intrând sub incidența penalului prin urmărirea penală derulată, consecința este aceea că autoritatea competentă care constată existența infracțiunii și care stabilește prejudiciul cauzat prin aceasta este organul judiciar penal.

Deși, la prima vedere, textul este clar în ceea ce privește conținutul excepției, acesta ridică însă o sumedenie de probleme care privesc efectele excepției asupra procedurii inspecției, precum și asupra unor instituții de drept procedural fiscal, efecte pe care legiuitorul a omis să le soluționeze. Întrebările la care vom încerca să răspundem în cele ce urmează sunt următoarele:

1. Se poate oare vorbi de o inspecție în derulare după „predarea” cazului sau aceasta a încetat?
2. În mod similar, se poate vorbi de o suspendare a inspecției fiscale pe perioada urmăririi penale?
3. Este posibilă reluarea inspecției fiscale ulterior soluționării cazului de către organele de urmărire penală?
4. Mai subzistă instituția rezervei verificării ulterioare după încetarea inspecției fiscale, prin actul de sesizare întocmit de organul de inspecție fiscală?
5. Mai pot invoca organele fiscale dispozițiile art. 105 alin. (8), conform cărora nu vor fi luate în considerare declarațiile rectificative aferente perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale depuse în timpul inspecției fiscale?

2. În ceea ce privește efectele procesului-verbal – act de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală, conform art. 131 alin. (1) C. pr. fisc., asupra derulării inspecției

O primă analiză care se impune pentru a găsi un răspuns la această întrebare se referă la efectele pe care le produce sesizarea penală în planul penal. În acest sens trebuie avute în vedere prevederile art. 305 alin. (1) C. pr. pen., conform căruia: „Când actul de sesizare îndeplinește condițiile prevăzute de lege și se constată că nu există vreunul dintre cazurile care împiedică exercitarea acțiunii penale prevăzute la art. 16 alin. (1), **organul de urmărire penală dispune începerea urmăririi penale cu privire la faptă (s.n.)**.”

Din acest text rezultă cu claritate faptul că actul de sesizare, în cazul nostru acesta fiind procesul-verbal încheiat în temeiul art. 132 C. pr. fisc., reprezintă modalitatea juridică prin intermediul căreia este informat organul judiciar despre săvârșirea unei infracțiuni și care are ca efect investirea organului de urmărire penală și crearea cadrului legal pentru desfășurarea acestei activități procesuale.

Pe cale de consecință, atât timp cât legiuitorul nu a prevăzut competențe alternative pentru soluționarea cazurilor de evaziune fiscală, rezultă că atunci când inspecția fiscală sesizează organul de urmărire penală cu privire la existența indiciilor săvârșirii unor fapte ce cad sub incidența legii penale, competența sa de a investiga faptele și de a stabili creanțe fiscale

încetează concomitent cu investirea organului de urmărire penală în acest sens, prin chiar actul de sesizare.

Pe scurt, putem spune că procesul-verbal – act de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală – are ca efect investirea organului de urmărire penală cu cazul individual ce face obiectul acestui act concomitent cu dezinvestirea organului de inspecție fiscală.

Lipsa competenței organului fiscal de a mai stabili creanțe fiscale, care au drept cauză încălcări ale legii fiscale prezumate a intra sub incidența normei penale (Legea evaziunii fiscale), echivalează cu finalizarea/încetarea/încheierea inspecției fiscale, dar nu prin actele de stabilire a creanțelor fiscale, specifice procedurii inspecției fiscale, ci prin actul de sesizare penală întocmit de către organul de inspecție fiscală.

Un alt argument privind efectul sesizării penale asupra schimbării competenței, de data aceasta cu privire la stabilirea prejudiciului fiscal, este cel care se degajă din decizii ale Curții Constituționale în cauze având ca obiect excepții de neconstituționalitate în legătură cu unele prevederi din Legea evaziunii fiscale. Astfel, judecătorul constituțional a apreciat că dispozițiile procesual-penale conferă procurorului posibilitatea soluționării acțiunii civile în cursul urmăririi penale. În acest sens precizăm Decizia nr. 291/2020 în care s-a reținut, în cuprinsul considerentului 28, că, în ceea ce privește cauzele de evaziune fiscală, **„stabilirea în concreto a prejudiciului cauzat aparține în faza de urmărire penală procurorului de caz (s.n.)”**.

În aceeași decizie (considerentul 29) s-a reținut și faptul că, „în aceste cauze, parte civilă este întotdeauna statul român, iar dacă partea civilă mărește sau micșorează întinderea pretențiilor și ulterior primului termen de judecată, până la terminarea cercetării judecătorești în primă instanță, nu înseamnă că textul legal criticat este lipsit de eficacitate, deoarece o eventuală mărire a acestor pretenții trebuie, pe de o parte, dovedită și, pe de altă parte, posibilitatea instanței de a face aplicarea art. 10 alin. (1) este condiționată numai de acoperirea pretențiilor părții civile astfel cum au fost ele exprimate și stabilite până la primul termen de judecată.”

Cu alte cuvinte, organul fiscal are posibilitatea ca, în cadrul procesului penal, să se exprime cu privire la întinderea prejudiciului, aducând probe în acest sens.

Rezultă cu suficientă claritate că, în cauzele de evaziune fiscală sesizate de către organul fiscal, potrivit art. 132 C. pr. fisc., acest organ nu mai are competențe să stabilească creanțe fiscale, el doar se constituie parte civilă, iar procurorul sau instanța, după caz, are competența de a stabili și prejudiciul, pe baza mijloacelor de probă pe care, potrivit legii, le administrează.

În concluzie, prin actul de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală se produce transferul/predarea cazului către organele de urmărire penală concomitent cu dezinvestirea organului de inspecție fiscală/încetarea investiției sale. Cu alte cuvinte, are loc schimbarea competenței generale de a efectua investigații și de a stabili creanțe fiscale de la organul fiscal către organul de urmărire penală. Astfel, pe fondul lipsei competenței organului de inspecție fiscală, nu se mai poate susține că ar mai exista inspecție fiscală în derulare după întocmirea de către acest organ a procesului-verbal – act de sesizare penală. Inspecția fiscală a încetat ca urmare a dezinvestirii organului de inspecție fiscală.

3. În ceea ce privește efectele procesului-verbal – act de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală, conform art. 131 alin. (1) C. pr. fisc., asupra suspendării inspecției

Lipsa competenței organului fiscal de a mai face investigații asupra documentelor justificative/mijloacelor de probă cu relevanță fiscală, cauzată de sesizarea penală întocmită de însuși acest organ, are ca efect și faptul că din ecuație iese și instituția suspendării inspecției fiscale, aceasta întrucât, așa cum am mai arătat³, suspendarea inspecției fiscale reprezintă „un incident procedural care intervine în cursul derulării/duratei unei inspecții fiscale, deci, ulterior datei începerii inspecției fiscale, așa cum aceasta este definită la art. 123 C. pr. fisc., și **care constă în oprirea temporară a inspecției fiscale**. Ca urmare, în cazul suspendării inspecției, durata/cursul termenului inspecției se oprește la data la care suspendarea produce efecte și va continua (relua) de la punctul la care s-a oprit la data la care au încetat efectele suspendării. (...). Suspendarea are drept scop protejarea intereselor părții din inițiativa căreia intervine suspendarea, care poate fi organul fiscal sau contribuabilul, pentru o stabilire corectă a situației fiscale supuse examinării, prin **sistarea temporară a efectuării oricăror acte de inspecție (s.n.)**”.

Așadar, atât timp cât organul fiscal/de inspecție fiscală nu mai deține competența de a efectua activitățile specifice inspecției fiscale în scopul stabilirii creanței fiscale corect datorată de contribuabil, această competență fiind „predată” organelor judiciare odată cu comunicarea actului de sesizare penală, efectul încetării competenței se răsfânge și asupra procedurii inspecției care încetează/finalizează prin actul de sesizare penală înaintat organelor de urmărire penală.

Ca urmare, în lipsa unei prevederi legale exprese care să vizeze cazul emiterii unui act de sesizare penală, în condițiile art. 132 C. pr. fisc., nu se mai poate vorbi de instituția suspendării inspecției fiscale, întrucât inspecția nu se „oprește temporar” pentru a continua după finalizarea acțiunii penale. Inspecția rămâne fără obiectul ei, așa cum acesta este definit la art. 113 C. pr. fisc., întrucât stabilirea creanței fiscale corect datorată și a eventualelor diferențe față de cea declarată de contribuabil sau, altfel spus, creanța fiscală „sustrasă la plată” urmează a fi stabilită de către organele judiciare.

Mai mult, în ceea ce privește cazurile de suspendare, acestea sunt, conform art. 127 C. pr. fisc., expres și limitativ prevăzute de lege, iar organul fiscal poate decide suspendarea doar dacă:

- cazul este prevăzut de lege și, în plus,
- situația, înțelegând prin aceasta cazul, împiedică finalizarea inspecției fiscale.

Or, este evident că sesizarea penală, conform art. 132, nu reprezintă o cauză de suspendare, conform art. 127, și nici nu ar putea fi, întrucât organul fiscal nu mai deține competența de a finaliza inspecția prin emiterea actului de stabilire a creanței, indiferent că aceasta este o decizie de impunere sau de nemodificare a bazei de impunere.

În fapt, instituția suspendării este incompatibilă cu faptul predării cazului organelor de urmărire penală, suspendarea inspecției implicând în mod necesar existența competenței organului fiscal de efectuare a inspecției fiscale.

4. În ceea ce privește reluarea inspecției fiscale ulterior soluționării cazului de către organele de urmărire penală

În cazul în care sesizarea penală se finalizează, eventual, cu o soluție de stingere a acțiunii penale, organul fiscal poate „relua” inspectia fiscală prin comunicarea unui nou aviz de inspectie fiscală, valorificând dispozițiile referitoare la suspendarea prescripției dreptului său de a stabili creanțe fiscale prevăzute la art. 111 alin. (2) lit. e) C. pr. fisc.

Acest lucru însă se poate întâmpla dar doar dacă organul de urmărire penală, constatând că nu există infracțiunea, decide, prin ordonanță, desesizarea sa în favoarea organului fiscal, pentru a soluționa latura civilă, respectiv stabilirea cuantumului prejudiciului fiscal și recuperarea acestuia.

De precizat că în Codul de procedură fiscală mai există un caz în care inspecția fiscală încetează fără a mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere. Este vorba despre ipoteza ce face obiectul art. 126 alin. (2), respectiv atunci când organul de inspecție fiscală nu a finalizat inspecția fiscală într-o perioadă egală cu dublul duratei. În acest caz însă legiuitorul a prevăzut expres că procedura inspecției încetează. Mai mult, legiuitorul a prevăzut expres posibilitatea organului fiscal de a „relua” inspecția fiscală în anumite condiții. Reluarea, din punct de vedere procedural, presupune notificarea contribuabilului printr-un aviz de inspecție fiscală în care se vor preciza aceleași perioade și aceleași obligații fiscale ce au făcut obiectul inspecției nefinalizate cu raport de inspecție și decizie de impunere, mai puțin cele pentru care s-a împlinit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

5. În ceea ce privește efectele procesului-verbal – act de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală, conform art. 131 alin. (1) C. pr. fisc., asupra institutiei rezervei verificării ulterioare

Ambele cazuri în care inspecția fiscală încetează fără emiterea unei decizii de impunere, respectiv cazul prevăzut la art. 126 alin. (2), dar și cel reglementat la art. 131 alin. (1), fac aplicabile prevederile art. 94 alin. (3), coroborate cu cele ale alin. (1) al aceluiași articol: menținerea, în continuare, a rezervei verificării ulterioare care afectează impunerea contribuabilului astfel cum aceasta a fost individualizată în declarațiile fiscale depuse de acesta, cu excepția cazului în care s-a împlinit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

În fapt, potrivit dispozițiilor art. 94 alin. (1) și (3), ridicarea rezervei verificării ulterioare, ca urmare a inspecției fiscale, nu are sens decât dacă inspecția s-a finalizat prin întocmirea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere sau, după caz, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

Această opinie a fost fundamentată anterior⁴, în sensul că „intervenția fiscalului și aprecierea de către acesta a corectitudinii impunerii efectuate de contribuabil în procedura inspecției fiscale sunt cele care au ca efect validarea sau nu a impunerii și, prin aceasta, stabilirea definitivă a impozitului. În fapt, **prin intervenția sa, fiscalul efectuează propria sa impunere, care este și cea definitivă (...)** (s.n.). Prin intervenția fiscalului se realizează ceea ce a fost denumită ca fiind ridicarea sau anularea rezervei verificării ulterioare: creanta stabilită de fisc.

³ T. Anghel, *Codul de procedură fiscală – Comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, București, 2020, p. 395.

⁴ *Ibidem*, p. 304.

prin verificarea sa, nu mai poate fi modificată de contribuabil, dar nici de fisc, care și-a exercitat dreptul de verificare”, dar și pe cel de stabilire/impunere prin decizie, ceea ce nu este cazul în speță.

O inspecție fiscală al cărei scop de stabilire a impozitului nu a fost realizat nu poate, în niciun caz, să ducă la anularea rezervei verificării ulterioare. În plus, trebuie reținut și faptul că sintagma „ca urmare a inspecției fiscale”, din cuprinsul art. 94 alin. (3)⁵, are legătură și cu faptul că, până la modificarea alin. (1) al art. 131 prin Legea nr. 295/2020, inspecția fiscală se finaliza întotdeauna prin decizie de impunere, deci, printr-un act de stabilire a creanței fiscale, în sensul art. 93, ceea ce nu este cazul procesului-verbal întocmit în conformitate cu art. 132 C. pr. fisc. Urmarea firească nu poate fi decât menținerea rezervei verificării în ceea ce privește creanțele fiscale stabilite de către contribuabil prin declarațiile de impunere depuse anterior încheierii inspecției fiscale.

6. În ceea ce privește efectele procesului-verbal – act de sesizare penală întocmit de inspecția fiscală, conform art. 131 alin. (1) C. pr. fisc., asupra dreptului contribuabilului de a depune declarații rectificative

Atât timp cât fiscalul nu și-a exercitat dreptul de a revizui impunerea contribuabilului și de a o definitiva prin decizie de impunere/de nemodificare a bazei de impunere, emisă la finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul are dreptul să constate și să recunoască eventualele erori efectuate cu ocazia impunerii și să o modifice. Procedul prin care se efectuează revizuirea unei impuneri de către contribuabilul care a efectuat o este cel al declarației rectificative, depusă potrivit art. 105 C. pr. fisc.

În concluzie, finalizarea inspecției fiscale prin proces-verbal – act de sesizare penală – nu reprezintă cauză de ridicare/anulare a rezervei verificării ulterioare, iar contribuabilul este îndreptățit să-și exercite dreptul său de a corecta creanțe fiscale declarate anterior, potrivit art. 105 alin. (1) C. pr. fisc.

O opinie contrară, respectiv anularea rezervei verificării doar pentru că a fost o inspecție fiscală, fără ca aceasta să-și fi realizat obiectul, ar putea pune în cauză chiar validitatea stabilirii prejudiciului fiscal în cadrul procedurii penale. Dacă anularea rezervei verificării înseamnă că impunerea efectuată de contribuabil prin declarațiile sale de impunere este definitivă și nu mai poate fi modificată, această interdicție vizează atât contribuabilul, cât și autoritatea competentă, fie ea și penală. Anularea nu operează doar în contra contribuabilului, ci și în contra titularului creanței, adică statul, indiferent cine îl reprezintă. Nu putem accepta utilizarea acestei instituții cu două măsuri.

Ca urmare, este inacceptabilă o interpretare conform căreia rezerva verificării se anulează inclusiv în cazul inspecției fiscale finalizate cu întocmirea unui proces-verbal – act de sesizare penală.

7. În ceea ce privește incidența alin. (8) al art. 105 C. pr. fisc. în cazul finalizării inspecției fiscale, prin întocmirea unui proces-verbal – act de sesizare penală

Alin. (8) al art. 105 C. pr. fisc. prevede că „în situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau

corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal.”

Practic, aceasta înseamnă că, odată inspecția începută, contribuabilul poate depune declarații rectificative, dar acestea nu vor fi procesate de organul fiscal și nu vor produce efecte, consecința fiind că sumele individualizate în acestea nu vor ajunge în evidența creanțelor fiscale organizate de organul fiscal, potrivit art. 153 C. pr. fisc.

Prevederea este desigur criticabilă, nefiind nicio rațiune logică pentru a împiedica contribuabilul să-și exercite dreptul de a corecta declarația pe durata inspecției fiscale. Depunerea declarațiilor rectificative pe timpul inspecției nu împiedică, sub nicio formă, realizarea obiectului inspecției prevăzut la art. 113 C. pr. fisc.: rezultatul impunerii organului de inspecție fiscală va fi stabilit la finalizarea inspecției raportat la impunerea contribuabilului, rezultată în urma eventualelor corecții ale declarațiilor sale fiscale.

Revenind însă la problema noastră, reținem că ipoteza în care eventualele declarații rectificative nu vor fi luate în considerare este aceea în care depunerea este efectuată „în timpul inspecției fiscale”. Or, așa cum rezultă din întreaga economie a art. 131, procedura inspecției fiscale se finalizează prin încheierea uneia dintre următoarele două categorii de acte:

- raport de inspecție fiscală și decizie de impunere/decizie de nemodificare a bazei de impunere, acest din urmă act fiind act de stabilire a creanțelor fiscale, în sensul art. 93 C. pr. fisc., având dublă valoare, respectiv de act administrativ fiscal și de titlu de creanță fiscală – art. 131 alin. (1) C. pr. fisc.;
- proces-verbal încheiat în condițiile art. 132 C. pr. fisc., act care are natura unui act de sesizare penală care stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală și investirea organului de urmărire penală cu soluționarea cazului, inclusiv a laturii sale civile.

Pe cale de consecință, finalizarea inspecției fiscale, prin actul de sesizare penală întocmit de către organul de inspecție fiscală, care, așa cum am arătat mai sus, nu afectează rezerva verificării ulterioare, face să fie îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea, de către contribuabil, ulterior întocmirii actului în discuție, a dreptului său de a corecta declarațiile fiscale prevăzute la art. 105 C. pr. fisc., în conformitate cu regulile procedurale prevăzute de acest articol.

8. Precizare finală

În situația în care anumite creanțe și perioade fiscale dintre cele cuprinse în avizul de verificare nu fac obiectul procesului-verbal – act de sesizare, organul de inspecție fiscală va finaliza inspecția fiscală după regula generală, respectiv prin întocmirea raportului de inspecție și a deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere, după caz.

Cu alte cuvinte, procesul-verbal – act de sesizare – se va întocmi doar pentru creanțe și perioade fiscale în care au fost constatate indicii de săvârșire a unor fapte de evaziune fiscală.

⁵ „Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale.”

1. Introducere

Repararea pagubelor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale se circumscrie răspunderii administrativ-patrimoniale a organelor fiscale, ca specie a răspunderii administrativ-patrimoniale a autorităților publice, reglementate de art. 577 C. adm., care, la rândul său, este o specie a răspunderii civile delictuale.

Astfel, acest text de lege prevede că: „Răspunderea administrativ-patrimonială este angajată dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- actul administrativ contestat este ilegal;
- actul administrativ ilegal este cauzator de prejudicii materiale sau morale;
- existența unui raport de cauzalitate direct între actul ilegal și prejudiciu;
- existența culpei autorității publice și/sau a personalului acesteia” care, deși trebuie să existe, nu trebuie dovedită, pentru că se prezumă relativ din caracterul nelegal al actului vătămător.

Spre deosebire de răspunderea administrativ-patrimonială generală, reglementată de Codul administrativ, răspunderea administrativ-patrimonială specială a organelor fiscale se particularizează prin următoarele trăsături specifice:

- fapta ilicită constă în emiterea unui act administrativ fiscal nelegal și prejudiciabil (de cele mai multe ori luând forma deciziei de impunere sau deciziei de înființare a măsurilor asigurătorii);
- prejudiciul constă, de cele mai multe ori, în plata unor impozite *lato sensu* nedatorate la bugetul public sau în pierderi patrimoniale de altă natură, cauzate de indisponibilizarea de către organele fiscale a bunurilor și veniturilor contribuabililor;
- raportul de cauzalitate constă în faptul că prejudiciul este consecința directă¹ a emiterii actului administrativ-fiscal nelegal; și
- culpa aparține organului fiscal central sau local care administrează creanțele fiscale în reprezentarea statului sau

unităților administrativ-teritoriale și decurge din emiterea, cu încălcarea legii, a unui act administrativ fiscal vătămător. Având în vedere aceste trăsături specifice, putem defini răspunderea administrativ-patrimonială a organelor fiscale ca fiind o formă specială a răspunderii administrative care constă în repararea pagubelor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale.

2. Procedura reparării prejudiciilor izvorâte din actele administrative fiscale nelegale

Mecanismul juridic al reparării prejudiciilor cauzate prin asemenea acte diferă în funcție de natura prejudiciului, după cum acesta constă în plata unor impozite *lato sensu* încasate nelegal la bugetul public sau în pierderi patrimoniale de altă natură.

2.1. Astfel, în principiu, dacă paguba constă în plata unui impozit nedatorat la bugetul public, aceasta poate fi reparată, urmând procedura recuperării sumei plătite cu titlu de impozit și obținerii de dobânzi fiscale aferente acestei sume, însă în practică pot fi întâlnite anumite situații particulare.

a) Prima ipoteză – *dacă impozitul nedatorat se plătește înainte de promovarea acțiunii în anularea deciziei de impunere*, persoana interesată are dreptul să solicite restituirea impozitului odată cu acțiunea în anulare, temeiul legal fiind reprezentat de dispozițiile art. 1 alin. (1), art. 8 alin. (1) și art. 18 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ.

Într-o asemenea situație, sub condiția anulării în tot sau în parte a deciziei de impunere, instanța va putea dispune, dacă i se solicită, și obligarea organului fiscal la restituirea impozitului, întrucât cererea în despăgubiri este accesorie și subsecventă acțiunii principale în anularea actului vătămător, iar calitatea procesuală pasivă o va avea organul fiscal emitent al actului nelegal, care administrează² creanțele fiscale.

¹ În legătură cu relația de cauzalitate, drept condiție de antrenare a răspunderii administrativ-patrimoniale, instanța supremă a reținut, într-o speță, că: „În privința dobânzii solicitate pentru lipsa de folosință a unei sume consemnate cu titlu de cauțiune, în vederea obținerii unei soluții de suspendare a executării actelor administrative fiscale contestate (...), aceasta nu poate constitui o componentă a prejudiciului solicitat, întrucât nu există o legătură de cauzalitate între fapta ilicită reținută în sarcina organelor fiscale și paguba pretinsă prin consemnarea cauțiunii în dosarul având ca obiect cererea de suspendare. Demersul judiciar inițiat de (...) a fost finalizat prin obținerea măsurii suspendării solicitate de partea interesată, iar consemnarea cauțiunii reprezenta o condiție de admisibilitate în vederea luării acestei măsuri, fără ca indisponibilizarea sumei să reprezinte un prejudiciu direct cauzat prin emiterea actelor nelegale de către organul fiscal, fiind la latitudinea părții dacă alege să blocheze aceste sume de bani, pentru a temporiza executarea silită, ori dacă nu intenționează a urma această cale” (ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1160/2020, în Buletinul Casației nr. 1/2020). Într-o altă cauză, instanța supremă a reținut că „urmare a anulării unor acte administrativ-fiscale (decizie de impunere, raport de inspecție fiscală), reclamanta a solicitat despăgubiri reprezentând taxe judiciare de timbru, onorarii de avocat, plata cauțiunii, cheltuieli pentru preîntâmpinarea procedurii de insolvență și pentru reluarea activității. Înalta Curte a apreciat că acțiunea formulată de reclamantă nu îndeplinește cumulativ condițiile pentru angajarea răspunderii patrimoniale a autorității părâte, întrucât din probatoriul administrat în cauză nu rezultă legătura de cauzalitate dintre pretinsul prejudiciu și emiterea actelor administrativ-fiscale anulate. Astfel, cheltuielile de judecată, compuse din taxe de timbru achitate și onorarii plătite către cabinete de avocatură, fiind un accesoriu al acțiunii principale, puteau fi solicitate cu ocazia soluționării cauzelor ori pe cale separată, în condițiile dreptului comun. De asemenea, pentru sumele plătite cu titlu de cauțiune, indisponibilizarea și restituirea acestora a fost dispusă în conformitate cu dispozițiile legale incidente în cauză, iar cu privire la cheltuielile efectuate pentru preîntâmpinarea deschiderii procedurii de insolvență, nu s-a dovedit faptul că societatea ar fi urmat să intre în incapacitate de plată ca o urmare directă a emiterii acestora (ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 5036/2010, www.scj.ro). De asemenea, Curtea de Apel Alba Iulia s-a pronunțat într-o cauză că „este adevărat faptul că dispozițiile art. 18 alin. (1) și (3) din Legea nr. 554/2004, coroborat cu art. 19 din același act normativ conferă posibilitatea instanței de contencios administrativ de a acorda despăgubiri reclamantului pentru daunele materiale și morale suferite, dar, așa cum rezultă din dispozițiile acestor texte de lege, daunele materiale trebuie să fie cauzate de actul administrativ atacat, respectiv de faptul că autoritatea publică nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de lege. Or, (...) sumele solicitate de reclamantă cu titlu de daune materiale nu se circumscriu daunelor la care se referă art. 18 alin. (3) din Legea nr. 554/2004, fiind cheltuieli de judecată generate de cele două litigii promovate de reclamantă pentru anularea deciziilor de impunere” (C. Ap. Alba Iulia, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 488/2019, www.rolii.ro).

² În acord cu dispozițiile art. 1 pct. 2 C. pr. fisc., activitatea de administrare a creanțelor fiscale presupune colectarea acestora la bugetul public și, completăm noi, restituirea lor, dacă au fost încasate cu încălcarea legii, prin noțiunea de creanță fiscală înțelegându-se și „dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor necuvenite” (art. 1 pct. 11 C. pr. fisc.).

În practică, organele fiscale obiectează în sensul că este inadmisibilă formularea unei cereri de restituire a impozitelor odată cu acțiunea în anularea deciziei de impunere prin care acestea au fost stabilite, motivând că instanța de judecată nu se poate substitui organului fiscal în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, în condițiile în care procedura de restituire a sumelor de la buget este reglementată cu titlu special de Ordinul MFP nr. 1.899/2004³ care prevede că restituirea acestor sume se face la cererea contribuabilului adresată organului fiscal care administrează creanțele bugetare.

Însă o asemenea obiecțiune a organelor fiscale nu poate fi acceptată, pentru că Ordinul MFP nr. 1.899/2004 reglementează o procedură administrativă de recuperare a sumelor de la buget, nu o procedură judecătorească și, în plus, Ordinul MFP nr. 1.899/2004 nu exclude calea judecătorească de restituire a sumelor încasate necuvenit la bugetul public. Astfel, pct. 1 din Anexa nr. 1 la acest Ordin prevede că „sumele care se restituie contribuabililor sunt cele prevăzute la art. 112 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală”, iar art. 112 din acest act normativ (O.G. nr. 92/2003) stabilea că „se restituie, la cerere, și sumele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare”. În mod similar prevede și noul Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), în sensul că „se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată” [art. 168 alin. (1) C. pr. fisc.], iar „în cazul în care (...) se stabilesc sume de restituit sau de rambursat prin hotărâri judecătorești definitive, aceste sume se restituie sau se rambursează numai dacă există succesori ori alți titulari care au dobândit drepturile de rambursare sau de restituire în condițiile legii” [art. 168 alin. (11) C. pr. fisc.], fiind deci incontestabil că instanța de judecată poate dispune, la cererea persoanei interesate, și restituirea impozitelor încasate nelegal la bugetul public.

Nu se poate accepta nici ideea că, în contextul promovării acțiunii în anularea deciziei de impunere, admisibilitatea cererii judecătorești de restituire a impozitului este condiționată de formularea unei cereri prealabile în acest sens la organul fiscal, întrucât cererea de restituire a impozitului nedatorat are natura unei cereri în despăgubiri care este accesorie acțiunii principale în anularea actului administrativ-fiscal, iar promovarea acestei

acțiuni judecătorești este condiționată doar de depunerea contestației administrativ-fiscale. Astfel, art. 18 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 prevede că „în cazul soluționării cererii (în anulare – **n.n.**), instanța va hotărî și asupra despăgubirilor pentru daunele materiale și morale cauzate, dacă reclamantul a solicitat acest lucru”, iar art. 8 alin. (1) din această lege prevede că persoana interesată are dreptul să solicite repararea pagubei cauzate prin actul administrativ nelegal. Astfel, întrucât restituirea impozitului plătit nedatorat este un efect al anulării deciziei de impunere, reprezentând o latură intrinsecă⁴ a acțiunii în anulare, nu se poate reproșa reclamantului că nu a solicitat restituirea impozitului pe calea contestației împotriva deciziei de impunere, mai ales în condițiile în care contestația este respinsă de organul fiscal.

De asemenea, întrucât contenciosul administrativ subiectiv este de plină jurisdicție, nu se poate pretinde reclamantului ca, după soluționarea definitivă a acțiunii în anularea deciziei de impunere, să declanșeze o altă procedură pentru recuperarea impozitelor în baza acestei decizii judecătorești care constituie titlu executoriu și produce efecte obligatorii pentru părțile din proces, deci, inclusiv pentru organul fiscal.

În plus, în aplicarea principiului repunerii părților în situația anterioară anulării actului administrativ fiscal (*restitutio in integrum*)⁵, instanța de judecată poate dispune și obligarea organului fiscal la plata de dobânzi⁶ de întârziere sau, după caz, majorări de întârziere aferente sumelor de restituit de la bugetul public.

Astfel, art. 182 alin. (2) teza I C. pr. fisc. prevede că „în cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal”, nivelul dobânzii fiind de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere⁷. De asemenea, art. 183 alin. (4) teza I C. pr. fisc. prevede că „pentru sumele de restituit de la bugetul local se datorează majorări de întârziere”, nivelul majorării de întârziere fiind de 1% din cuantumul sumei de restituit, calculat pentru fiecare lună sau fracțiune de lună⁸.

³ Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal (M. Of. nr. 13 din 5 ianuarie 2005).

⁴ Astfel, s-a arătat că „repararea pagubei persoanei vătămate este o latură intrinsecă litigiului administrativ” (ICCJ, completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, dec. nr. 22/2019, pct. 77, www.scj.ro).

⁵ Acest principiu specific dreptului civil este aplicabil și în materia contenciosului administrativ și fiscal, întrucât art. 28 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 prevede că: „Dispozițiile prezentei legi (nr. 554/2004 – **n.n.**) se completează cu prevederile Codului civil și cu cele ale Codului de procedură civilă, în măsura în care nu sunt incompatibile cu specificul raporturilor de putere dintre autoritățile publice, pe de o parte, și persoanele vătămate în drepturile sau interesele lor legitime, pe de altă parte.”

⁶ Astfel, Curtea Constituțională s-a pronunțat în sensul că „partea interesată poate solicita în fața instanței de contencios administrativ inclusiv acordarea de dobânzi” care se justifică în „situația în care contribuabilul suferă o pierdere patrimonială, o pagubă, în favoarea statului care ajunge să se îmbogățească fără justă cauză prin folosirea sumelor de bani percepute fără îndeplinirea condițiilor legale”, întrucât „contribuabilul suferă o micșorare a activului său patrimonial și este lipsit de posibilitatea de a folosi aceste sume de bani, în timp ce statul se îmbogățește fără temei juridic prin folosirea cu titlu gratuit a aceluiași sume” (Curtea Constituțională, dec. nr. 694/2015, pct. 21 și 36, publicată în M. Of. nr. 948 din 22 decembrie 2015).

⁷ Astfel, art. 182 alin. (4) C. pr. fisc., referindu-se la dobânzile în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget, prevede că: „Nivelul dobânzii este cel prevăzut la art. 174 alin. (5) și se suportă din același buget din care se restituie ori se rambursează, după caz, sumele solicitate de contribuabil/plătitor”, iar art. 174 alin. (5) C. pr. fisc. prevede că: „Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

⁸ Astfel, art. 183 alin. (4) teza a II-a C. pr. fisc. prevede că: „Nivelul și modul de calcul al majorării de întârziere sunt cele prevăzute la alin. (2) (al art. 183 – **n.n.**)”, care stabilește că: „Nivelul majorării de întârziere este de 1% din cuantumul obligațiilor fiscale principale neachitate în termen, calculată pentru fiecare lună sau fracțiune de lună, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”, cu precizarea că art. 183 alin. (3) C. pr. fisc. stipulează că: „Prevederile art. 173-180 și art. 182 sunt aplicabile în mod corespunzător.” Astfel, coroborând aceste dispoziții legale, rezultă că majorările de întârziere se datorează de organul fiscal din ziua încasării impozitului la bugetul public local și până în ziua restituirii sau compensării acestuia cu obligațiile bugetare restante ale contribuabilului, așa cum prevede art. 182 alin. (2) C. pr. fisc.

În concluzie, instanța de judecată poate dispune ca organul fiscal să plătească dobânzi fiscale moratorii sau, după caz, majorări de întârziere aferente impozitelor încasate nelegal la bugetul public, începând cu ziua plății impozitelor și până în ziua restituirii acestora sau compensării lor cu obligațiile bugetare restante ale contribuabilului, cu precizarea că fixarea sumei definitive cu titlu de dobânzi sau majorări de întârziere se va face de către organul fiscal cu ocazia punerii în executare a hotărârii judecătorești. Raportat la această concluzie, se impune sublinierea că, în situația restituirii cu întârziere a impozitelor încasate nelegal la bugetul public, organul fiscal datorează dobânzile fiscale sau, după caz, majorările de întârziere prevăzute de Codul de procedură fiscală, nu dobânzile reglementate de O.G. nr. 13/2011, întrucât acest act normativ reglementează nivelul dobânzii legale pentru obligațiile bănești existente în baza unor contracte civile sau comerciale, fiind aplicabile convențiilor care privesc plata unei obligații bănești sau restituirea împrumutului.

b) A doua ipoteză – *dacă impozitul nedatorat se plătește după promovarea acțiunii în anularea deciziei de impunere*, persoana interesată are posibilitatea ca, în condițiile art. 204 alin. (1) C. pr. civ., să completeze acțiunea în anulare în sensul de a solicita și restituirea sumei plătite cu titlu de impozit, precum și dobânzi sau, după caz, majorări de întârziere, situație în care sunt valabile considerentele arătate anterior.

În schimb, dacă restituirea impozitului și plata dobânzilor/majorărilor de întârziere nu se solicită în cadrul procesului având ca obiect anularea deciziei de impunere, persoana interesată va trebui să aștepte soluționarea definitivă a acțiunii în anulare pentru ca, mai apoi, să depună o cerere în acest sens la organul fiscal, în baza Ordinului MFP nr. 1.899/2004.

Astfel, persoana interesată nu se va putea prevala de dispozițiile art. 19 din Legea nr. 554/2004 pentru a formula o cerere judecătorească având ca obiect restituirea impozitului și plata dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente, susținerea noastră bazându-se pe faptul că acest articol de lege, care reglementează o procedură derogatorie de reparare a prejudiciului cauzat printr-un act administrativ nelegal, este incompatibilă cu procedura specială prevăzută de legea fiscală privind restituirea impozitului încasat nelegal la bugetul public.

Detaliind, acțiunea în despăgubiri întemeiată pe art. 19 din Legea nr. 554/2004 se particularizează prin faptul că se poate promova într-un termen de prescripție de 1 an care începe să curgă de la data la care persoana vătămată a cunoscut sau trebuia să cunoască întinderea pagubei, fiind condiționată, pe de o parte, de anularea de către instanță a actului administrativ vătămător

și, pe de altă parte, de imposibilitatea persoanei interesate de a solicita despăgubirea odată cu acțiunea în anularea actului vătămător⁹. Această procedură judecătorească specială pentru repararea pagubei cauzate printr-un act administrativ de autoritate nelegal nu se aplică dacă paguba constă în impozite încasate nelegal la bugetul public, întrucât se aplică o altă procedură specială reglementată de Codul de procedură fiscală și, în completare, de Ordinul MFP nr. 1.899/2004, care are prioritate în raport cu procedura contenciosului administrativ. Astfel, art. 219 alin. (1) C. pr. fisc. prevede că „dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire”, în speță de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a rămas definitivă hotărârea judecătorească de anulare a deciziei de impunere, în baza căreia se naște dreptul contribuabilului de a solicita restituirea sumei de la buget¹⁰. De asemenea, art. 182 alin. (5) lit. b) C. pr. fisc. prevede că „dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita dobânda prevăzută de prezentul articol se prescrie în termen de 5 ani” care „începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care anularea actului administrativ fiscal a devenit definitivă”. În completare, Ordinul MFP nr. 1.899/2004 prevede că organul fiscal dispune restituirea sumei de la bugetul public, prin decizie [pct. 6 alin. (2), Cap. I din Anexă], în termen de 45 de zile¹¹ de la data depunerii cererii de restituire de către contribuabil (pct. 2, Cap. I din Anexă), după efectuarea compensării cu alte obligații bugetare restante ale acestuia (pct. 5, Cap. I din Anexă). De asemenea, Ordinul MFP nr. 1.899/2004 prevede că, la cererea contribuabilului, organul fiscal plătește dobânda pe care o calculează numai asupra sumei care se impune să fie restituită după efectuarea compensării (pct. 3, Cap. II din Anexă), întocmind, în acest sens, procesul-verbal privind calculul dobânzii care are natura unui act administrativ fiscal (pct. 10, Cap. II din Anexă).

În concluzie, dacă persoana interesată nu solicită restituirea impozitului și dobânzile/majorările de întârziere aferente odată cu acțiunea în anularea deciziei de impunere, le va putea solicita ulterior anulării în tot sau în parte a deciziei de impunere, urmând procedura prevăzută de Ordinul MFP nr. 1.899/2004, sens în care va trebui să depună o cerere la organul fiscal competent. În acest context, opinăm că, în cazul refuzului tacit de soluționare a cererii, persoana interesată poate sesiza direct instanța de contencios administrativ competentă cu o cerere de obligare a organului fiscal la restituirea impozitului și plata dobânzilor/majorărilor de întârziere. În schimb, în cazul refuzului expres de soluționare a cererii de restituire, încorporat într-o decizie care are natura unui act administrativ fiscal, potrivit art. 98 lit. a)¹² C. pr. fisc., persoana interesată trebuie

⁹ Potrivit jurisprudenței instanței supreme, calea procesuală reglementată prin art. 19 din Legea nr. 554/2004 este una de excepție, la care ar trebui să se recurgă numai atunci când speța oferă elemente apte să conducă la concluzia că reclamantul nu avea, în mod rezonabil, posibilitatea să cunoască întinderea pagubei încă de la data formulării acțiunii în anulare, în cadrul termenelor prevăzute în art. 11 din Legea nr. 554/2004 (ICCJ, completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, dec. nr. 22/2019, pct. 78, www.scj.ro).

¹⁰ În acest sens, art. 21 C. pr. fisc., denumit „Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale”, prevede că: „(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea. (2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”

¹¹ Termenul de 45 de zile prevăzut pentru soluționarea cererilor de restituire se prelungește cu perioada cuprinsă între data la care s-a comunicat contribuabilului solicitarea de informații suplimentare relevante soluționării acesteia și data înregistrării primirii acestor informații la organul fiscal competent [pct. 4 alin. (3) din Cap. I din Anexa la Ordinul MFP nr. 1.899/2004].

¹² Astfel, art. 98 lit. a) C. pr. fisc. prevede că: „Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale.”

să urmeze procedura de contestare a actelor administrative fiscale, în sensul că va trebui să depună o contestație la organul fiscal competent, aceasta fiind o condiție de admisibilitate pentru promovarea ulterioară a acțiunii în anularea deciziei privind soluționarea cererii de restituire. Astfel, spre deosebire de contenciosul administrativ general în care nu este necesară plângerea prealabilă în cazul refuzului de soluționare a unei cereri, așa cum prevede art. 7 alin. (5)¹³ în coroborare cu art. 2 alin. (2)¹⁴ din Legea nr. 554/2004, în materia contenciosului fiscal se face distincție între refuzul tacit și refuzul expres de soluționare a cererii, așa cum rezultă din dispozițiile art. 268 alin. (2) C. pr. fisc. Astfel, acest articol de lege, reglementând contestația fiscală, prevede că „este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal” și, în continuare, că „în lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza a doua și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare”, iar art. 11 alin. (1) lit. c) din această lege prevede că cererea prin care se solicită repararea pagubei se introduce la instanță „în termen de 6 luni de la data expirării termenului de soluționare a plângerii prealabile, respectiv data expirării termenului legal de soluționare a cererii”. Făcând trimitere numai la aceste prevederi legale, nu și la dispozițiile art. 7 alin. (5) din Legea nr. 554/2004, precitate, se poate desprinde concluzia că art. 268 alin. (2) C. pr. fisc. face distincție între refuzul expres și refuzul tacit de soluționare a cererii de către organul fiscal, numai în cazul refuzului tacit putând să fie promovată direct acțiunea judecătorească în termen de 6 luni de la data expirării termenului de soluționare a cererii, așa cum prevede art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004, precitat. În schimb, în cazul refuzului expres de soluționare a unei cereri, persoana interesată trebuie să urmeze procedura de contestare prevăzută de Codul de procedură fiscală pentru actele administrative fiscale, iar această concluzie este susținută și de dispozițiile art. 269 alin. (2) C. pr. fisc., potrivit cărora „obiectul contestației îl constituie (...) și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii”, precum și de dispozițiile art. 98 lit. a) C. pr. fisc., potrivit cărora „decizia privind soluționarea cererilor de restituire a creanțelor fiscale” este un act administrativ fiscal, ceea ce înseamnă că decizia prin care se respinge cererea de restituire a sumei de la buget se contestă potrivit Codului de procedură fiscală.

c) A treia ipoteză – *dacă impozitul nedatorat se plătește înainte ca organul fiscal să anuleze decizia de impunere*, restituirea impozitului încasat nelegal și plata dobânzilor/majorărilor de întârziere se face la cererea contribuabilului adresată organului fiscal potrivit procedurii reglementate de Ordinul MFP nr. 1.899/2004.

Asfel, într-o asemenea situație, contribuabilul trebuie să urmeze această procedură specială, neputându-se adresa instanței de contencios administrativ cu o cerere în despăgubiri, în baza art. 19 din Legea nr. 554/2004, pentru considerentele arătate anterior, dar și pentru faptul că procedura de reparare a pagubei prevăzută de acest articol de lege se aplică numai dacă anularea actului se dispune de instanța de contencios administrativ. De asemenea, întrucât restituirea impozitului se face potrivit procedurii speciale prevăzute de Ordinul MFP nr. 1.899/2004, nu este admisibilă nici acțiunea de drept comun în obligarea organului fiscal la plata de despăgubiri reprezentând impozitul plătit nedatorat la bugetul public.

d) A patra ipoteză – *dacă impozitul nedatorat se plătește în baza unei decizii de impunere ilegale, dar necontestate*, de principiu, persoana interesată pierde dreptul la recuperarea impozitului încasat nelegal la bugetul public, întrucât decizia de impunere, nefiind atacată în termenul legal, se definitivează și dobândește autoritate incontestabilă¹⁵.

Totuși, în situații particulare, dacă se constată neconformitatea cu dreptul european a actului normativ de reglementare a impozitului, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, persoana interesată poate pretinde restituirea impozitului încasat nelegal chiar dacă a pierdut termenul pentru contestarea deciziei de impunere, sens în care poate formula o cerere de restituire în temeiul art. 168 alin. (1) C. pr. fisc., urmând procedura prevăzută de Ordinul MFP nr. 1.899/2004, iar refuzul organului fiscal poate fi cenzurat de instanța de contencios administrativ. În acest sens, instanța supremă, luând în considerare jurisprudența CJUE (cauzele reunite C-397/98 și C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd. și alții și Hoechst UK Ltd.*), a stabilit, cu titlu de principiu, că persoana interesată are „dreptul de a solicita rambursarea unei taxe plătite cu încălcarea dreptului european, independent de orice contestare a actului administrativ prin care această taxă a fost stabilită”¹⁶.

¹³ Acest articol de lege are următorul conținut: „În cazul acțiunilor introduse de prefect, Avocatul Poporului, Ministerul Public, Agenția Națională a Funcționarilor Publici, al celor care privesc cererile persoanelor vătămate prin ordonanțe sau dispoziții din ordonanțe sau al acțiunilor îndreptate împotriva actelor administrative care nu mai pot fi revocate întrucât au intrat în circuitul civil și au produs efecte juridice, precum și în cazurile prevăzute la art. 2 alin. (2) și la art. 4 nu este obligatorie plângerea prealabilă.”

¹⁴ Acest text de lege prevede că: „Se asimilează actelor administrative unilaterale și refuzul nejustificat de a rezolva o cerere referitoare la un drept sau la un interes legitim ori, după caz, faptul de a nu răspunde solicitantului în termenul legal.”

¹⁵ Astfel, cu ocazia soluționării unei cauze, instanța supremă s-a pronunțat corect, în sensul că, în condițiile în care „intimata-reclamantă nu a urmat procedurile legale de contestare a actelor administrativ-fiscale, procedând ulterior la promovarea unei acțiuni întemeiate pe dispozițiile art. 117 alin. (1) lit. a) C. pr. fisc. (similar art. 168 din Legea nr. 207/2015 – **n.n.**), deși nu erau îndeplinite condițiile legale pentru promovarea acesteia, întrucât suma solicitată la restituire și achitată de reclamantă a fost stabilită în baza unor decizii de impunere necontestate de către contribuabil, soluția instanței de fond de admitere în parte a acestei acțiuni și anularea Dispoziției nr. 2232 din 12 septembrie 2012 și a Deciziei nr. 211652 din 2 iulie 2012, precum și obligarea recurentei-pârte, Primăria Sector 5 București, la restituirea sumei de 2.124.126 lei, este nelegală și netemeinică” (ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 776/2015, www.scj.ro).

¹⁶ A se vedea ICCJ, completul pentru soluționarea recursurilor în interesul legii, dec. nr. 24 din 14 noiembrie 2011 (M. Of. nr. 1 din 3 ianuarie 2012). Reamintim că, prin această decizie, s-a stabilit că: „1. Acțiunea având ca obiect obligarea instituției prefectului, prin serviciul de specialitate, la înmatricularea autovehiculelor second-hand achiziționate dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene, fără plata taxei de poluare prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008, aprobată prin Legea nr. 140/2011, și fără parcurgerea procedurii de contestare a obligației fiscale prevăzută de art. 7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008, aprobată prin Legea nr. 140/2011, este admisibilă. 2. Procedura de contestare

De asemenea, dacă, ulterior plății impozitului și expirării termenului de contestare a deciziei de impunere, se constată neconstituționalitatea ordonanței Guvernului de reglementare a impozitului, apreciem că persoana interesată se poate prevala de dispozițiile art. 9 alin. (4)¹⁷ și alin. (5)¹⁸ din Legea nr. 554/2004, pentru a solicita instanței de judecată să dispună anularea deciziei de impunere și restituirea impozitului încasat nelegal, o asemenea acțiune judecătorească putând să fie promovată într-un termen de decădere de un an, calculat de la data publicării deciziei Curții Constituționale în Monitorul Oficial al României.

2.2. Continuând discuția, ne vom referi în continuare și la repararea prejudiciilor de altă natură ce pot fi cauzate prin emiterea și punerea în executare a actelor administrative fiscale nelegale și care, de pildă, pot consta în: profitul net nerealizat din desfășurarea unei activități economice¹⁹; cheltuielile de procedură suportate în cadrul dosarului de insolvență²⁰; cheltuieli efectuate pentru accesarea unor fonduri europene sau contravaloarea unor asemenea fonduri aprobate la plată; veniturile nerealizate din derularea unui proiect de investiții; disconfortul psihic accentuat din cauza unor măsuri asigurătorii nelegale etc.

Astfel, dacă sunt consecința directă a emiterii și punerii în executare a unor acte administrative fiscale nelegale (care pot consta în măsuri de indisponibilizare a bunurilor și veniturilor contribuabilului sau în măsuri de executare silită), aceste pagube pot fi reparate în condițiile Legii nr. 554/2004, adică: de regulă, prin intermediul unei cereri incidentale sau adiționale formulate în dosarul având ca obiect anularea actului administrativ fiscal vătămător, în temeiul art. 1, art. 8 alin. (1) și art. 18 alin. (3) din această lege, și, prin excepție, prin intermediul unei cereri separate în despăgubiri, întemeiate pe art. 19 din Legea nr. 554/2004.

Așa cum am subliniat anterior, cererea în despăgubiri formulată în baza art. 19 din Legea nr. 554/2004 este admisibilă numai dacă: actul administrativ fiscal a fost anulat definitiv de instanța de contencios administrativ; dacă persoana interesată nu a putut, în mod obiectiv, să solicite despăgubirile odată cu acțiunea principală în anularea actului și dacă se promovează într-un termen de prescripție de 1 an, care curge de la data în care persoana vătămată a cunoscut sau trebuia să cunoască întinderea pagubei, acest moment de debut al termenului de prescripție urmând să fie apreciat în funcție de circumstanțele fiecărei cauze, „nefiind legat în mod direct și aprioric nici de comunicarea actului administrativ nelegal și nici de momentul rămânării definitive a hotărârii de anulare a acestuia”²¹.

Astfel, dacă nu poate cunoaște întinderea pagubei la data promovării acțiunii în anularea actului administrativ fiscal vătămător, persoana interesată va avea dreptul la o acțiune separată în despăgubiri, potrivit art. 19 din Legea nr. 554/2004, nefiind necesar ca, în prealabil, să se adreseze organului fiscal cu o cerere de reparare a pagubei, întrucât, pe de o parte, legea nu impune o asemenea condiție pentru admisibilitatea cererii în despăgubiri, iar, pe de altă parte, o asemenea cerere ar fi lipsită de rezultat, întrucât organul fiscal nu va administra probe pentru stabilirea întinderii prejudiciului și relației de cauzalitate dintre pagubă și actul administrativ fiscal nelegal.

Așa fiind, dacă este cazul, pentru a evita împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a solicita repararea pagubei în temeiul art. 19 din Legea nr. 554/2004, persoana interesată este îndreptățită să promoveze cererea în despăgubiri înainte de soluționarea definitivă a acțiunii în anularea actului, iar instanța de judecată nu trebuie să respingă cererea în despăgubiri ca prematur formulată, întrucât legea nu condiționează promovarea acestei cereri de soluționarea definitivă a acțiunii în

prevăzută la art. 7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008, aprobată prin Legea nr. 140/2011, raportat la art. 205-218 din Codul de procedură fiscală, nu se aplică în cazul cererilor de restituire a taxei de poluare întemeiate pe dispozițiile art. 117 alin. (1) lit. d) din același cod”. Facem precizarea că art. 117 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 (vechiul Cod de procedură fiscală) avea următorul conținut: „Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume: a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță; b) cele plătite în plus față de obligația fiscală; c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul; d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale; e) cele de rambursat de la bugetul de stat; f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii; g) cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 170; h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite”. Actualmente, art. 168 C. pr. fisc. (Legea nr. 207/2015) prevede, mai simplu și mai cuprinzător, că: „Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată”.

¹⁷ Acest articol de lege prevede că: „În situația în care decizia de declarare a neconstituționalității este urmarea unei excepții ridicate în altă cauză, acțiunea poate fi introdusă direct la instanța de contencios administrativ competentă, în limitele unui termen de decădere de un an, calculat de la data publicării deciziei Curții Constituționale în Monitorul Oficial al României, Partea I”.

¹⁸ Astfel, art. 9 alin. (5) din Legea nr. 554/2004 prevede că: „Acțiunea prevăzută de prezentul articol poate avea ca obiect acordarea de despăgubiri pentru prejudiciile cauzate prin ordonanțe ale Guvernului, anularea actelor administrative emise în baza acestora, precum și, după caz, obligarea unei autorități publice la emiterea unui act administrativ sau la realizarea unei anumite operațiuni administrative”. În legătură cu aplicarea art. 9 din Legea nr. 554/2004, Curtea Constituțională a arătat că acest articol de lege reglementează o procedură specială și vizează situațiile în care o persoană se consideră vătămată în mod direct printr-o ordonanță a Guvernului (simplă sau de urgență), independent de existența unui act administrativ individual adoptat în baza ordonanței respective. De asemenea, Curtea a reținut că art. 9 din Legea nr. 554/2004 își poate găsi aplicarea și în situația emiterii sau refuzului emiterii unui act administrativ individual subsecvent, dar numai în condițiile în care sursa vătămării o reprezintă, în mod efectiv, ordonanța Guvernului transpusă în actul individual. A se vedea, în acest sens, dec. nr. 479/2015 (pct. 14, 16 și 20), publicată în M. Of. nr. 602 din 10 august 2015.

¹⁹ Astfel, într-o speță, s-a reținut că reclamanta a suferit un prejudiciu sub forma profitului net nerealizat din activitatea de producție și comercializare a produselor pentru care era necesară autorizația de utilizator final, în condițiile în care, prin emiterea actelor de impunere fiscală revocate în procedura administrativă și a celor anulate de instanțele judecătorești, s-a blocat accesul reclamantei la obținerea acestei autorizații, reclamanta fiind înregistrată cu obligații fiscale neachitate către bugetul de stat rezultate din actele de impunere nelegale emise (ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1160/2020, www.scj.ro).

²⁰ Astfel, într-o cauză, s-a reținut că prejudiciul constând în contravaloarea cheltuielilor suportate în cadrul dosarului de insolvență a fost determinat de fapta ilicită a organului fiscal reprezentată de emiterea unei decizii de impunere nelegale, în baza căreia organul fiscal a declanșat executarea silită a reclamantei și a obținut deschiderea procedurii insolvenței față de aceasta (C. Ap. Alba Iulia, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 255/2019, www.rolii.ro).

²¹ În acest sens s-a pronunțat instanța supremă, prin Decizia nr. 22/2019 pentru soluționarea recursului în interesul legii cu privire la interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 19 din Legea nr. 554/2004 (M. Of. nr. 853 din 22 octombrie 2019).

anularea actului. Într-o asemenea situație, considerăm că instanța trebuie să dispună suspendarea judecării cererii în despăgubiri până la soluționarea definitivă a acțiunii principale în anularea actului, întrucât cererea în despăgubiri este accesorie cererii în anulare, în sensul că acordarea despăgubirilor depinde de anularea actului vătămător care probează fapta ilicită și culpa organului fiscal, iar art. 413 alin. (1) pct. 1 C. pr. civ. prevede că „instanța poate suspenda judecata când dezlegarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări”.

În ceea ce privește calitatea procesuală pasivă în cererea având ca obiect acordarea despăgubirilor, aceasta aparține organului fiscal care a emis actul administrativ fiscal vătămător, sub condiția ca acesta să aibă personalitate juridică²², întrucât art. 575 alin. (1) din O.U.G. nr. 57/2019 privind Codul administrativ prevede că „autoritățile și instituțiile publice răspund patrimonial, din bugetul propriu, pentru pagubele materiale sau morale cauzate prin acte administrative, prin refuzul nejustificat de a soluționa o cerere sau prin nesoluționarea în termen a acesteia”. În schimb, dacă organul fiscal emitent al actului nelegal nu are personalitate juridică²³, legitimitate procesuală pasivă va avea statul sau unitățile administrativ-teritoriale, întrucât art. 17 alin. (1) C. pr. fisc. prevede că „subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, contribuabilul/plătitorul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport”. În continuare, art. 17 C. pr. fisc. prevede, la alin. (2), că „statul este reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice, prin A.N.A.F. și unitățile subordonate acesteia, cu excepția cazului când legea stabilește o altă autoritate în acest sens” și, la alin. (3), că „unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale, precum și de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuțiilor delegate de către autoritățile respective”.

În concluzie, dacă sunt îndeplinite condițiile răspunderii administrativ-patrimoniale a organelor fiscale, instanța de judecată poate dispune acordarea de despăgubiri pentru repararea

pagubelor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale, neputând însă să stabilească și dobânzi fiscale aferente sumei acordate cu titlu de despăgubiri, întrucât art. 182 alin. (2) teza a II-a C. pr. fisc. prevede că aceste dobânzi fiscale „nu se aplică în situația în care contribuabilul/plătitorul a solicitat acordarea de despăgubiri, în condițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004”.

3. Punerea în aplicare a titlurilor executorii în ceea ce privește despăgubirile acordate pentru repararea pagubelor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale

După caz, aceste titluri executorii pot consta în decizii ale organelor fiscale privind restituirea sumelor încasate nelegal la bugetul public, în procese-verbale de calcul al dobânzilor/majorărilor de întârziere sau în hotărâri judecătorești definitive prin care s-a dispus restituirea sumelor nedatorate bugetului public sau plata de despăgubiri pentru repararea unor prejudicii de altă natură.

Dacă organul fiscal nu se conformează acestor titluri executorii, persoana interesată poate declanșa procedura de executare silită, potrivit Codului de procedură civilă, care se completează cu dispozițiile O.G. nr. 22/2002 privind executarea obligațiilor de plată ale instituțiilor publice, iar executorul judecătoresc poate actualiza valoarea creanței principale²⁴ și, de asemenea, poate calcula cuantumul dobânzilor/majorărilor de întârziere acordate prin titlul executoriu²⁵, fiind aplicabile dispozițiile art. 629 alin. (2) și (3) C. pr. civ. Considerăm și că, în procedura de executare silită, instanța de executare poate stabili dobânzile fiscale de întârziere, prevăzute de art. 182 alin. (2) teza I²⁶ C. pr. fisc., dacă acestea nu au fost acordate prin hotărârea instanței de contencios administrativ, ce constituie titlu executoriu, întrucât aceste dobânzi, chiar dacă se acordă la cererea contribuabilului, așa cum prevede art. 182 alin. (1) teza ultimă C. pr. fisc., se cuvin de drept acestuia, așa cum rezultă din dispozițiile art. 182 alin. (2) teza I C. pr. fisc., precitate, devenind astfel incident art. 628 alin. (4)²⁷ C. pr. civ., în baza căruia instanța de executare poate stabili aceste dobânzi fiscale. Apreciem și că, dacă prin titlul executoriu au fost acordate dobânzile fiscale aferente sumelor de restituit de la bugetul public, iar organul

²² Spre exemplu, au personalitate juridică: direcțiile generale regionale ale finanțelor publice [art. 13 alin. (1) din H.G. nr. 520/2013], Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili [art. 131 alin. (1) din H.G. nr. 520/2013]. De asemenea, cu titlu de exemplu, au personalitate juridică: Direcția Fiscală a Municipiului Timișoara (Anexa III la H.C.L. nr. 55/28.02.2012); Direcția Impozite și Taxe Locale a Sectorului 1 al Municipiului București (art. 2 din H.C.L. nr. 63/07.10.1999).

²³ Spre exemplu, administrațiile județene/de sector ale finanțelor publice nu au personalitate juridică [art. 13 alin. (3) din H.G. nr. 520/2013].

²⁴ Astfel, art. 628 alin. (3) C. pr. civ. prevede că „executorul judecătoresc, la cererea creditorului, poate actualiza valoarea obligației principale stabilite în bani, indiferent de izvorul ei, potrivit criteriilor cuprinse în titlul executoriu. În cazul în care titlul executoriu nu conține niciun asemenea criteriu, executorul judecătoresc va proceda, la cererea creditorului, la actualizare în funcție de rata inflației, calculată de la data când hotărârea judecătorească a devenit executorie sau, în cazul celorlalte titluri executorii, de la data când creanța a devenit exigibilă și până la data plății efective a obligației cuprinse în oricare dintre aceste titluri”.

²⁵ În acest sens, art. 628 alin. (2) C. pr. civ. prevede că: „În cazul în care prin titlul executoriu au fost stipulate ori acordate dobânzi, penalități sau alte sume, care se cuvin creditorului, fără să fi fost stabilit cuantumul acestora, ele vor fi calculate de executorul judecătoresc, potrivit legii”.

²⁶ Reamintim că acest text legal are următorul conținut: „În cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal”.

²⁷ Acest articol de lege are următorul conținut: „Dacă titlul executoriu nu cuprinde dobânzi, penalități sau alte sume, însă ele se cuvin de plin drept creditorului, potrivit art. 1.535 din Codul civil sau altor dispoziții legale speciale, acestea vor fi stabilite de către instanța de executare la cererea creditorului, prin încheiere dată cu citarea părților”. În completare, art. 628 alin. (5) C. pr. civ. prevede că încheierea instanței de executare pentru stabilirea acestor sume constituie titlu executoriu.

fiscal nu plătește aceste dobânzi la scadență, contribuabilul are dreptul la dobânzi legale aferente dobânzilor fiscale, în baza art. 1.489 alin. (2)²⁸ C. civ., acestea putând să fie stabilite de instanța de executare, în baza art. 628 alin. (4) C. pr. civ., precizat. În acest context, este de subliniat că nu se aplică procedura specială de executare silită reglementată de Legea nr. 554/2004, întrucât aceasta este incidentă numai atunci când organul fiscal este obligat prin hotărârea instanței de contencios administrativ „să încheie, să înlocuiască sau să modifice actul administrativ, să elibereze un alt înscris sau să efectueze anumite operațiuni administrative”, așa cum rezultă din dispozițiile art. 24 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

În orice situație, restituirea pe cale voluntară sau silită a sumelor încasate nelegal la bugetul public și plata dobânzilor fiscale se fac numai după efectuarea compensării cu datoriile bugetare (de orice tip) ale contribuabilului administrate de același organ fiscal. Astfel, compensarea este o excepție de la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și este fundamentată pe evitarea îmbogățirii fără justă cauză a contribuabilului, motiv pentru care art. 168 alin. (8) C. pr. fisc. prevede că „în cazul în care contribuabilul/plătitorul înregistrează obligații restante, restituirea/rambursarea se efectuează numai după efectuarea compensării potrivit prezentului cod” (mai exact, potrivit art. 167 C. pr. fisc. care reglementează compensarea ca modalitate de stingere a obligațiilor fiscale – **n.n.**). Cu alte cuvinte, compensarea este o operațiune pe care organele fiscale sunt obligate legal să o execute înainte de operațiunea de restituire la executarea căreia se va trece numai în cazul în care rezultă o diferență de restituit²⁹. Și Ordinul MFP 1.899/2004 prevede că: sumele se restituie de la bugetul public numai după compensarea acestora cu sumele reprezentând obligațiile bugetare restante ale contribuabilului (pct. 5, Cap. I); dobânzile fiscale se calculează numai asupra sumei care urmează să fie restituită, după efectuarea operațiunii de compensare (pct. 3, Cap. II) și dobânzile se plătesc numai după compensarea acestora cu obligațiile bugetare restante ale contribuabilului [pct. 8 alin. (1), Cap. II].

Cu această ocazie, facem precizarea că organul fiscal nu poate compensa sumele de restituit de la buget cu obligațiile fiscale viitoare ale contribuabilului, cu excepția situației în care contribuabilul este de acord cu o asemenea compensare³⁰, și nici cu sumele acordate contribuabilului cu titlu de facilități fiscale³¹.

În final, facem precizarea că organele fiscale sunt obligate să efectueze procedura de compensare nu doar când trebuie să restituie sumele încasate necuvenit la bugetul public, ci și atunci când trebuie să plătească despăgubiri de altă natură pentru repararea prejudiciilor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale. Astfel, art. 167 alin. (1) C. pr. fisc. prevede că: „Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acestuia”. În continuare, acest articol de lege prevede și că: „Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.”

4. Concluzii

Repararea prejudiciilor cauzate prin actele administrative fiscale nelegale se circumscrie răspunderii administrativ-patrimoniale a organelor fiscale, iar această instituție juridică reprezintă o garanție pentru protecția drepturilor contribuabililor față de abuzul organelor fiscale.

Astfel, persoanele prejudiciate au dreptul să le fie reparate pagubele cauzate de organele fiscale, fiind importantă cunoașterea mecanismelor juridice pentru exercitarea acestui drept în mod eficient.

Erată privind articolul „Cadoul primit de fisc în pandemie: 687 de zile de prelungire a prescripției dreptului său de a stabili creanțe fiscale, precum și a dreptului său de a efectua executarea silită”, publicat în nr. 71 (nr. 2/2021) al Revistei Consultant Fiscal:

Pe tot parcursul articolului, numărul de zile cu care se prelungeste termenul de prescripție de 687 se rectifică la 285, iar data expirării se recalculează în mod corespunzător.

Eroarea de calcul a fost determinată de modul confuz de redactare a textelor actelor normative de prorogare.

Ne cerem scuze cititorilor!

²⁸ Acest articol de lege prevede că: „Dobânzile scadente produc ele însele dobânzi numai atunci când legea sau contractul, în limitele permise de lege, o prevede ori, în lipsă, atunci când sunt cerute în instanță. În acest din urmă caz, dobânzile curg numai de la data cererii de chemare în judecată”.

²⁹ ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 476/2012, www.scj.ro.

³⁰ Astfel, Ordinul MFP nr. 1.899/2004 prevede că: „Dacă contribuabilul nu are obligații fiscale restante și nu a solicitat compensarea cu obligații fiscale viitoare, organul fiscal competent restituie acestuia suma reprezentând dobânda cuvenită” (pct. 9, Cap. II).

³¹ A se vedea, în acest sens, Hotărârea CJUE din 6 septembrie 2011, pronunțată în afacerea C-398/09, *Lady & Kid A/S și alții împotriva Skatteministeriet*.

efect transformarea acestui concept într-o clauză generală de anti-evitare.

Poziția dominantă în literatura de specialitate este reprezentată de atribuirea unui înțeles internațional noțiunii de „beneficiar efectiv”, iar din punctul de vedere al interpretării este susținută cea juridică, considerându-se că utilizarea acestei noțiuni drept clauză generală anti-abuz (acesta fiind rezultatul abordării economice) este necorespunzătoare scopului urmărit de O.C.D.E., prin adoptarea sa în Convenția Model din anul 1977. În contextul acestei nesiguranțe, în versiunea din anul 2014 a Comentariilor la art. 10-12 din Convenția Model, O.C.D.E. a efectuat o serie de modificări. O primă evoluție se remarcă în privința statuării caracterului autonom al noțiunii și eliminării oricărei referințe la dreptul național. Se păstrează totuși calea de acces către abordarea economică a acestui concept. Se încearcă chiar să se ofere o definiție noțiunii de beneficiar efectiv, însă este puțin probabil ca această definiție să acopere toate situațiile care vor apărea în practică.

Modificările aduse de către O.C.D.E., în anul 2014, în cuprinsul Comentariilor la Convenția Model, nu au fost reflectate în cuprinsul Convenției Model O.N.U. din anul 2017. În urma demersurilor efectuate în cursul anului 2019, comentariile revizuite privind beneficiarul efectiv se vor regăsi, probabil, în următoarea versiune a Convenției Model O.N.U., programată să fie adoptată până la finalul anului 2021.

II. Noțiunea de „beneficiar efectiv” în interpretarea C.J.U.E.

În cadrul legislației U.E., noțiunea de „beneficiar efectiv” este utilizată în cuprinsul Directivei Dobânzi-Redevențe (2003/49/CE). Până de curând, această noțiune nu a fost supusă interpretării C.J.U.E., astfel încât nu se cunoștea în ce măsură erau relevante lucrările mult mai avansate ale O.C.D.E. în domeniu, interpretările date de către autoritățile instanțele naționale în procesul de implementare a directivei, dar și prevederile anti-evitare din directivă.

Răspunsul la unele dintre întrebările literaturii de specialitate le găsim în cuprinsul Hotărârii C.J.U.E., pronunțată în cauzele reunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, *N Luxembourg 1 și alții împotriva Skatteministeriet*, pronunțată de Marea Cameră la data de 26 februarie 2019.

Situațiile de fapt ale celor patru cauze sunt deosebit de complexe și detaliate. Trei dintre cele patru cauze, în care au fost formulate întrebări preliminare, *N Luxembourg I*, *X Denmark A/S și Z Denmark ApS*, se refereau la fonduri private de capital situate în state terțe, care au acordat împrumuturi unor societăți daneze prin societăți intermediare situate în Luxemburg. Cea de-a patra cauză, *C Denmark I*, se referea la o structură multinațională din S.U.A., în cadrul căreia o societate situată în Insulele Cayman a acordat împrumuturi filialei sale situate în Suedia, care, la rândul său, a acordat împrumuturi similare filialei sale din Danemarca. Administrația finanțelor publice din Danemarca a refuzat să

acorde scutirea de la impozitarea la sursă a dobânzilor achitate de către societățile daneze societăților intermediare situate în alte state membre, în speță Luxemburg și Suedia, astfel cum este reglementată de Directiva Dobânzi-Redevențe, din motivul că societățile intermediare nu erau beneficiarii efectivi ai acestor dobânzi, ci constituiau simple societăți-conductă.

Din circumstanțele cauzelor care fac obiectul întrebărilor preliminare înaintate C.J.U.E. rezultă că, mai degrabă, motivele refuzului administrației fiscale din Danemarca de a acorda scutirea de la impozitarea la sursă a dobânzilor erau bazate pe rațiuni de prevenire și eliminare a abuzului în materie fiscală, iar apelarea, la cerința beneficiarului efectiv, ca temei principal de refuz al beneficiilor Directivei, a fost dictată de contextul sistemului fiscal danez la data petrecerii faptelor.

Ca atare, la finalul anilor '90 – începutul anilor 2000, sistemul fiscal al Danemarcei era foarte atractiv pentru înființarea unor societăți de tip holding, întrucât Danemarca nu percepea impozit cu reținere la sursă asupra dividendelor plătite societăților-mamă, indiferent de rezidența fiscală a acestora. Această abordare s-a schimbat spre sfârșitul anilor 2000, când atenția politică a fost îndreptată spre marile corporații daneze, achiziționate de către fonduri de capital private în cadrul unor structuri care implicau împrumuturi considerabile, ceea ce, cel puțin teoretic, conducea la o reducere a impozitului pe profit plătit de către societățile daneze împrumutate. Drept consecință, autoritățile fiscale daneze au inițiat proceduri de investigare în privința unui număr de șapte de astfel de achiziții, ceea ce a și condus la procedurile preliminare în fața C.J.U.E.

Problema era reprezentată de faptul că, până în anul 2015, în legislația daneză nu au fost implementate dispozițiile art. 5 din Directiva Dobânzi-Redevențe, care permit statelor-membre, pe de o parte, să aplice dispozițiile naționale sau dispozițiile întemeiate pe convenții, necesare pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor (alin. 1), și, pe de altă parte, să retragă beneficiile directivei sau să refuze să o aplice în cazul operațiunilor al căror obiectiv principal este fraudă, evaziunea fiscală sau abuzul.

De asemenea, în perioada în care s-au petrecut faptele în cele patru cauze în discuție, în Danemarca nu a existat nicio dispoziție legală generală anti-abuz. Nici noțiunea de „beneficiar efectiv” nu era cunoscută în legislația daneză, ci doar așa-numitul principiu „al dobânditorului de drept al venitului”, dezvoltat pe cale jurisprudențială. Potrivit acestui principiu, autoritățile fiscale nu sunt obligate să accepte o separare artificială între societatea/activitatea care generează venit și locația venitului generat de aceasta. Astfel, principiul are drept scop identificarea persoanei care – indiferent de pretinsa structură corporativă care a fost prezentată – este beneficiarul efectiv al venitului și, prin urmare, stabilirea obligațiilor fiscale ale persoanei în cauză. În plus, tot pe cale jurisprudențială, a fost dezvoltată și o așa-numită „doctrină a faptelor reale”, potrivit căreia, în funcție de împrejurările cauzei, poate fi adoptată o abordare care acordă întâietate fondului asupra formei, care permite anularea

operațiunilor lipsite de substanță și artificiale din perspectiva realităților cauzei („*substance-over form*”).

Autoritățile fiscale daneze erau în dubii dacă doctrina și principiul mai sus menționate pot fundamenta retragerea beneficiilor Directivei Dobânzi-Redevențe, motiv pentru care au avansat, ca motiv principal de refuz al acordării scutirii de la impozitarea la sursă, neîndeplinirea cerinței beneficiarului efectiv.

Întrucât noțiunea de „beneficiar efectiv” era necunoscută în sistemul fiscal danez, cea mai apropiată legătură putând fi stabilită că principiul jurisprudențial al „dobânditorului de drept al venitului” și pentru că, până la acel moment, sensul care trebuia acordat acestei noțiuni nu a fost confirmat de către Curtea de la Luxemburg, o parte din întrebările preliminare din cauzele în discuție vizând acest aspect.

Hotărârea pronunțată de C.J.U.E., în cauzele reunite *NLuxembourg 1 și Alții împotriva Skatteministeriet*, prezintă importanță mai mult din perspectiva principiului U.E. al interzicerii practicilor abuzive, a elementelor care conturează o practică abuzivă și a sarcinii probei în astfel de situații, aspecte cărora Curtea le-a dedicat cea mai mare parte a analizei din cuprinsul hotărârii. Cu toate acestea, nu trebuie neglijate nici considerentele C.J.U.E. privind noțiunea de „beneficiar efectiv”, care pun capăt unor polemici existente până la pronunțarea hotărârii.

Merită subliniat faptul că, spre deosebire de poziția obișnuită a C.J.U.E. de a urma abordarea Avocatului General, în cauzele reunite în discuție, nu putem să nu constatăm o departajare semnificativă, chiar diametral opusă am putea spune, a C.J.U.E. față de analiza și argumentele Avocatului General din cuprinsul celor patru Opinii emise în fiecare dintre cauzele în discuție. Totodată, spre deosebire de analiza detaliată a circumstanțelor de fapt a Avocatului General în procesul de interpretare a noțiunii de „beneficiar efectiv”, considerentele C.J.U.E. privind conceptul de beneficiar efectiv au valențe mai mult teoretice, fără a fi efectuate trimiteri la elementele de fapt ale cauzelor. C.J.U.E. a preferat, mai degrabă, să ofere indicații instanței de trimitere, prin referire la diverse aspecte de fapt ale cauzei, în cuprinsul considerentelor dedicate analizei principiului prevenirii practicilor abuzive.

Ca atare, din analiza dedicată acestui concept de către Avocatul General se desprinde concluzia că opinia acestuia este că, în general, societățile intermediare din Luxemburg și Suedia îndeplinesc cerința de beneficiar efectiv, chiar dacă precizează că „numai instanța de trimitere poate decide, în cadrul unei aprecieri globale, dacă, având în vedere istoricul litigiului și apropierea dintre societățile implicate, în speță există sau nu există, din punct de vedere economic, o formă de fiducie anonimă” între societățile daneze și cele intermediare. Considerentele C.J.U.E. însă nu permit stabilirea unei concluzii într-un sens sau altul, probabil pentru că, spre deosebire de Avocatul General,

Curtea a apreciat că, indiferent dacă societățile intermediare îndeplinesc sau nu cerința beneficiarului efectiv, în aceste cauze se ridică primordial problema refuzului beneficiilor reglementate de dreptul U.E., în temeiul principiului prevenirii practicilor abuzive.

Aspectul cel mai important însă, care decurge din Hotărârea pronunțată de C.J.U.E. în cauzele în discuție, se referă la sensul care ar trebui oferit noțiunii de „beneficiar efectiv” și la modul în care aceasta ar trebui să fie interpretată, respectiv dacă în vederea interpretării acestei noțiuni se poate recurge la sensul reliefat în cuprinsul Comentariilor la art. 10, 11 și 12 din Convenția Model O.C.D.E.

Din opinia Avocatului General, în care se fac trimiteri la Hotărârea pronunțată de C.J.U.E., în cauza C-397/09, *Scheuten Solar Technology*, rezultă că sensul care ar trebui acordat noțiunii de „beneficiar efectiv” este cel reliefat de dreptul civil, și anume persoana care poate pretinde plata dobânzii în temeiul dreptului civil, în calitate de titulară a creanței purtătoare de dobânzi. Prin urmare, Avocatul General a considerat că această noțiune trebuie abordată din punct de vedere juridic în vederea determinării sensului său.

Totodată, în opinia Avocatului General, în procesul de interpretare a noțiunii de „beneficiar efectiv”, nu pot fi avute în vedere Comentariile la Convenția Model O.C.D.E. În acest sens, Avocatul General subliniază că Convenția Model O.C.D.E. are natura juridică a unor recomandări adresate statelor membre, iar Comentariile aferente reprezintă opinii juridice cu privire la aceste recomandări. Chiar dacă statele membre se orientează după aceste recomandări și opinii juridice, în cadrul partajării competențelor de impozitare, Avocatul General este de părere că „comentariile din MC-O.C.D.E. nu pot influența însă în mod direct interpretarea unei directive a Uniunii Europene, chiar dacă noțiunile folosite ar fi identice”, întrucât ele nu reflectă opinia legiuitorului parlamentar sau a legiuitorului Uniunii.

O asemenea interpretare ar fi indicată, conform Avocatului General, numai dacă „din modul de redactare și din lucrările pregătitoare ale directivei ar rezulta că legiuitorul Uniunii s-a orientat după modul de redactare a unei MC-O.C.D.E. și după Comentariile (din acel moment) din această MC-O.C.D.E.” Prin urmare, Avocatul General pledează pentru o interpretare statică, în eventualitatea în care s-ar admite utilizarea Comentariilor la Convenția Model O.C.D.E. în procesul de interpretare a noțiunii de „beneficiar efectiv” din cuprinsul Directivei Dobânzi-Redevențe; prin luarea în considerare a modificărilor la Convenția Model O.C.D.E. și a Comentariilor aferente, după data adoptării directivei, Avocatul General susține că „țările care sunt parte la O.C.D.E. ar putea să decidă cu privire la interpretarea unei directive a Uniunii Europene”.

Concluzia Avocatului General este că „beneficiarul efectiv” reprezintă o noțiune autonomă de drept al U.E. și ar trebui

interpretată prin prisma dreptului U.E., independent de prevederile relevante din versiunea Convenției Model O.C.D.E., care a stat la baza încheierii convenției de evitare a dublei impunerii între statele membre în discuție, sau din versiuni ulterioare ale acesteia.

Contrar opiniei Avocatului General, din considerentele hotărârii pronunțate de către C.J.U.E. rezultă că noțiunii de „beneficiar efectiv” ar trebui să i se confere un sens economic, desemnând o entitate care beneficiază, în mod real, de dobânzile care îi sunt plătite. Pentru a ajunge la această concluzie, C.J.U.E. a analizat prevederile art. 2 lit. a) și pe cele ale art. 1 alin. (4) din Directiva Dobânzi-Redevențe, dar și versiunile lingvistice ale art. 1 alin. (1) ale directivei din care ar rezulta că „termenul «beneficiar» nu vizează un beneficiar identificat formal, ci entitatea care beneficiază din punct de vedere economic de dobânzile percepute și care dispune, prin urmare, de facultatea de a le determina în mod liber destinația”.

Totodată, C.J.U.E., după ce a menționat că noțiunea de „beneficiar efectiv” din directivă nu poate fi interpretată prin referire la noțiuni similare din dreptul național al statelor membre, a punctat asupra relevanței Convenției Model O.C.D.E. și a Comentariilor la aceasta în procesul de interpretare. Pentru a justifica această trimitere, C.J.U.E. a menționat că Propunerea Directivei Dobânzi-Redevențe a fost inspirată din prevederile art. 11 din Convenția Model O.C.D.E. din anul 1996, urmărind același obiectiv ca aceasta, și anume evitarea dublei impunerii internaționale.

Mai mult, din considerentele C.J.U.E. rezultă că interpretarea noțiunii de „beneficiar efectiv”, prin raportare la Convenția Model O.C.D.E. și la Comentariile aferente, ar trebui să fie una dinamică, și nu statică, contrar celor punctate de Avocatul General.

Optica C.J.U.E. în privința noțiunii de „beneficiar efectiv” nu reprezintă neapărat o surpriză, fiind anticipată și de literatura de specialitate anterioară hotărârii analizate. De altfel, raportarea la conținutul/realitatea economică este în concordanță și cu definiția dată de C.J.U.E. principiului U.E. al interzicerii abuzului, dar și altor instituții în materie fiscală (de exemplu, în materia dreptului de deducere a TVA), reliefând, încă o dată, caracterul economic pronunțat al dreptului fiscal și importanța stabilirii unei realități economice în cadrul unui angrenaj juridic, în unele cazuri, formal.

În fine, un alt aspect important cu privire la care s-a pronunțat C.J.U.E. se referă la obligația autorităților fiscale în situațiile în care infirmă beneficiul scutirii de la impozitarea la sursă a veniturilor din dobânzi, din motivul că primitorul acestora nu are calitatea de beneficiar efectiv, de a indica entitatea/persoana care are această calitate.

Atât Avocatul General, cât și C.J.U.E. au apreciat că această întrebare se referă, în fapt, la problema sarcinii probei abuzului de drept. Soluțiile la care au ajuns Avocatul General și C.J.U.E. sunt diferite însă.

În opinia Avocatului General, autoritățile fiscale ar fi obligate să indice beneficiarul real al dobânzilor, ca parte a procesului de determinare a situației normale, care ar fi existat în absența practicilor abuzive. Indicarea beneficiarului real al veniturilor din dobânzi este, în opinia Avocatului General, necesară pentru a se stabili dacă prin intermediul structurii considerate ca fiind abuzivă se urmărește obținerea unui avantaj fiscal.

Contrar opiniei Avocatului General, în optica C.J.U.E., în cazul în care o autoritate fiscală refuză beneficiile Directivei 2003/49/CEE, din rațiuni întemeiate pe existența unei practici abuzive, acestei autorități îi revine sarcina de a proba existența elementelor constitutive ale unei asemenea practici, „ținând seama de ansamblul elementelor relevante, printre care faptul că societatea căreia i-au fost plătite dobânzile nu este beneficiarul efectiv al acestora”. Prin urmare, autorităților fiscale nu le revine sarcina de a identifica beneficiarul efectiv (real) al dobânzilor, ci doar aceea de a proba că persoana căreia îi sunt achitate dobânzile nu îndeplinește condiția de beneficiar efectiv. În acest sens, Curtea evidențiază și dificultățile unui asemenea proces de identificare a beneficiarilor reali, mai cu seamă în cazul unor aranjamente complexe care implică societăți și persoane din afara Uniunii Europene. Și în cazul în care beneficiarii efectivi potențiali ar fi cunoscuți, subliniază Curtea, structura entităților în cadrul unui grup nu permite neapărat posibilitatea identificării cu certitudine a celor din urmă beneficiari.

Opinia Avocatului General și considerentele C.J.U.E. cu privire la necesitatea identificării de către autoritățile fiscale a beneficiarului real reprezintă o îmbinare între regulile din materia interzicerii abuzului de drept și cerința beneficiarului efectiv. În concret, cerința beneficiarului efectiv este transformată într-o componentă a regulilor din materia interzicerii practicilor abuzive. Cu toate acestea, din prevederile Directivei Dobânzi-Redevențe rezultă că cerința beneficiarului efectiv reprezintă o regulă de sine-stătătoare, distinctă de cele ale art. 5 din cuprinsul aceluiași act. Întrebarea legitimă care se ridică, mai ales în lumina hotărârii analizate mai sus, este dacă aplicarea Directivei Dobânzi-Redevențe poate fi refuzată strict din motivul neîndeplinirii cerinței de beneficiar efectiv, independent de existența unei practici abuzive. În același sens, dovada existenței unei practici abuzive implică și probarea faptului că primitorul dobânzilor nu îndeplinește cerința de beneficiar efectiv? Cele două instituții par a fi legate inextricabil, însă nu pot fi excluse situațiile în care să fie aplicate independent în procesul de aplicare a prevederilor Directivei Dobânzi-Redevențe.





25 de lei

**Abonamente
CONSULTANT FISCAL**

2021 (4 numere) - 100 de lei



Abonamente și comenzi prin **www.ujmag.ro** sau la:

Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

ISSN: 1844-3591



9 771844 359005

0 2 1 0 2



ISBN UJ: 1844-3591-21-02



1 844359 121028