

ATELIER NR. 4

CONTESTAREA ACTELOR ADMINISTRATIVE FISCALE

Conf. univ. dr. Cosmin Flavius COSTAȘ

Facultatea de Drept, UBB Cluj-Napoca

E-mail: cosmin.costas@costas-negru.ro

I. Dreptul la contestație, obiectul și natura juridică a contestației

În materie fiscală, înainte de a se adresa instanței de contencios fiscal competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, printr-un act administrativ fiscal, poate formula o contestație, în cadrul unei proceduri prealabile. De altfel, dintr-o perspectivă istorică, textul art. 268 COD PROCEDURĂ FISCALĂ este similar art. 205 VCPF.

Vom reține faptul că urmarea **procedurii prealabile** este obligatorie și din perspectiva art. 193 COD PROCEDURĂ CIVILĂ, care condiționează introducerea unei cereri de chemare în judecată de parcurgerea respectivei proceduri.

Cât privește **natura juridică a acestei proceduri prealabile**, istoric vorbind, ea a fost calificată în doctrină, în practică sau de legiuitor fie ca o procedură administrativă, fie ca o procedură administrativ-jurisdicțională. Dacă legiuitorul a consacrat expres această procedură ca o procedură administrativă (succesiv, prin Legea nr. 105/1997, O.U.G. nr. 13/2001, O.G. nr. 92/2003 și Legea ei de aprobare nr. 174/2004), de fiecare dată Curtea Constituțională a calificat procedura drept una administrativ-jurisdicțională¹.

În doctrină s-a susținut atât că procedura este una administrativă², cât și că procedura este una administrativ-jurisdicțională³:

¹ De pildă, prin Decizia nr. 208 din 25 octombrie 2000, Decizia nr. 411 din 4 noiembrie 2003, Decizia nr. 176 din 20 aprilie 2004. Pentru o analiză cronologică a „conflictului” legiuitor – Curtea Constituțională în materie, a se vedea C.-L. Popescu, Notă la Decizia Curții Constituționale nr. 176 din 20 aprilie 2004, în RRDA nr. 7-8/2004, p. 210-219.

² T. Drăganu, O prevedere greșită a Constituției din 1991 care trebuie remediată cu ocazia revizuirii acesteia, în Curierul Judiciar nr. 4/2003, p. 4; A. Fanu-Moca, Reglementarea instituției contenciosului administrativ-fiscal în lumina Codului de procedură fiscală (I), în RDC nr. 7-8/2004, p. 287-299.

³ De pildă: D.C. Dragoș, Recursul administrativ și contenciosul administrativ, Ed. All Beck, București, 2001, p. 116; I. Deleanu, Tratat de procedură civilă, Ed. Servo-Sat, Arad, 2001, p. 235; C.-L. Popescu, Frauda la Constituție realizată de Legea nr. 174/2004 pentru aprobarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prin calificarea expresă a procedurii fiscale drept procedură administrativă, în Curierul judiciar nr. 7-8/2004, p. 196-

Jurisprudența Curții Constituționale nu reprezintă, din păcate, un reper în domeniu. Deși inițial, prin Deciziile nr. 208/2000, nr. 411/2003 și nr. 176/2004, Curtea a calificat expres procedura în cauză ca fiind de natură administrativ-jurisdicțională, prin Decizia nr. 409/2004⁴, confirmată prin Decizia nr. 478/2004⁵, înalta instanță constituțională pare să fi revenit asupra acestei jurisprudențe. Mai precis, această procedură a fost considerată una de **recurs administrativ**, întrucât „nu întrunește elementele definitorii ale activității de jurisdicție – caracterizată prin soluționarea de către un organ independent și imparțial a litigiilor privind existența, întinderea sau exercitarea drepturilor subiective – fiind specifică funcției administrative”. Așa cum s-a arătat și în doctrină, această modificare de jurisprudență nu a fost sub nicio formă motivată⁶.

Prin urmare, *de lege lata*, vom reține că suntem în prezența unei proceduri administrative, obligatorii.

Într-o formulare juridic exactă, care pare a-i scăpa legiuitorului și la nivelul art. 268 COD PROCEDURĂ FISCALĂ (întocmai după cum s-a întâmplat și cu art. 205 COD PROCEDURĂ FISCALĂ), obiectul contestației îl reprezintă, de regulă, actul administrativ fiscal. Matricea tipică a unui litigiu fiscal este aceea în care se emite un act administrativ fiscal (de regulă, o decizie de impunere), iar acest act administrativ fiscal este contestat de contribuabil.

Alegația legiuitorului, în sensul că obiectul contestației îl poate constitui „titlul de creanță”, trebuie luată sub beneficiu de inventar. Astfel, dacă este reală împrejurarea că actele administrative fiscale sunt titluri de creanță, reciproca nu este valabilă, pentru că există titluri de creanță care nu sunt acte administrative fiscale. Exemplul de școală este cel al **procesului-verbal de constatare și sancționare a contravenției**, în privința căruia nu există dubiu că se contestă potrivit art. 31 din O.G. nr. 2/2001, iar nu conform art. 268 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

După cum spuneam, constituie obiect al contestației **actele administrative fiscale** (având drept formă tipică decizia de impunere). Având în vedere dispozițiile art. 98 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, referitoare la actele administrative fiscale asimilate, vom reține că pot constitui, de asemenea, obiect al contestației fiscale:

- deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;
- deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.

206; *D. Dascălu, C. Alexandru*, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 496.

⁴ Publicată în M. Of. nr. 1063 din 16 noiembrie 2004.

⁵ Publicată în M. Of. nr. 69 din 20 ianuarie 2005.

⁶ *D. Dascălu, C. Alexandru*, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 482.

Văzând și dispozițiile art. 100 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, vom spune că pot face obiectul contestației și deciziile privind stabilirea unor creanțe bugetare reprezentând prejudicii/plăți nelegale din fonduri publice ce trebuie recuperate potrivit legii.

Deși este un act administrativ fiscal, **decizia de soluționare a contestației** nu se atacă prin contestație, în condițiile art. 268 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, ci direct la instanță, conform celor stabilite prin art. 281 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

În sensul art. 268 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, **baza de impozitare și creanța fiscală** stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună, după cum, în sensul art. 268 alin. (6) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, bazele de impozitare constatate separat prin decizii referitoare la baza de impozitare pot fi atacate doar prin contestarea acestor decizii.

Vom reține faptul că, prin O.U.G. nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, a fost reglementată o procedură de contestare paralelă, cu reguli proprii. Prin urmare, procesul-verbal de constatare a neregulilor și de stabilire a creanței bugetare, nota de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare și procesul-verbal de stabilire a creanțelor bugetare rezultate din aplicarea dobânzii datorate fac obiectul unui alt tip de contestație administrativă.

II. Contestatorii

Persoanele cărora legea le recunoaște dreptul de a contesta un act administrativ fiscal sunt denumite, generic, **contestatori**.

Organul fiscal nu ar putea fi niciodată subiect al contestației, în primul rând datorită faptului că nu este parte la soluționarea contestației. Într-adevăr, atât timp cât s-a impus, peste orice principii, faptul că procedura contestației este una administrativă, contestatorul nu are un „adversar”, în raport de care să-și exprime, în contradictoriu, argumentele. Prin urmare, contestatorul este, de principiu, singurul în măsură să formuleze o contestație potrivit art. 268 și urm. COD PROCEDURĂ FISCALĂ. Vom reține prevederea din art. 268 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, în sensul că, în cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare prevăzute de art. 99 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, orice persoană care participă la realizarea venitului are dreptul la contestație.

III. Forma și conținutul contestației

În temeiul art. 269 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, orice contestație împotriva unui act administrativ fiscal se formulează în scris, nefiind acceptată o contestație în formă verbală. Legiuitorul a stabilit că o matrice minimală a contestației astfel formulate trebuie să cuprindă:

- datele de identificare ale contestatorului (nume și prenume sau denumire; cod numeric personal, respectiv cod de identificare fiscală și număr de înregistrare în Registrul Comerțului; domiciliu sau sediu complet; date de contact – telefon, e-mail, fax; eventualul

domiciliu sau sediu procesual ales; mandatul acordat reprezentantului legal sau convențional);

- obiectul contestației, adică actul administrativ fiscal, partea dintr-un act administrativ fiscal ori refuzul nejustificat de soluționare a unei cereri vizat de contribuabilul ori plătitorul care formulează contestația;
- motivele de fapt și de drept, în fapt esența contestației;
- dovezile pe care se întemeiază (dovezi care, în cele mai multe cazuri, iau forma unor înscrisuri ce însoțesc și susțin contestația);
- semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia.

Deși legea nu face vorbire despre piesele alăturate contestației, așa cum ar fi potrivit, există o referire expresă la **mandatul** unui eventual împuternicit, persoană fizică sau juridică, mandat care trebuie probat în condițiile legii. Astfel, spre pildă, un avocat va depune întotdeauna, în dovedirea mandatului său, împuternicirea avocațială întocmită în conformitate cu prevederile Legii nr. 51/1995 și cu Statutul profesiei de avocat.

Dovada calității de reprezentant este însă necesară doar în acele cazuri în care contestația este semnată de un împuternicit al contribuabilului. Ori de câte ori însă contestația este semnată direct de contribuabil, nu mai este nevoie de dovada mandatului reprezentantului sau împuternicitului.

Conform celor clarificate prin intermediul art. 269 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, obiectul contestației este limitat la sumele și măsurile stabilite ori înscrise în actul administrativ fiscal ori în titlul de creanță contestat. Textul art. 269 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ pare a fi redactat în sensul că este nevoie ca în cuprinsul contestației să se facă o detaliere a sumelor contestate, pe categorii de creanțe fiscale, respectiv cu separarea **creanțelor fiscale principale** și a **creanțelor fiscale accesorii**. S-a prevăzut inclusiv posibilitatea de a se solicita contestatorului ca în termen de maxim 5 zile să detalieze obiectul contestației sale. Totuși, în cazul în care acesta nu se conformează, nu se produc efecte defavorabile, contestația fiind considerată ca formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.

Contestația formulată în condițiile art. 269 alin. (1)-(3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ se depune la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat. Deși depunerea contestației la organul fiscal emitent pare a fi regula, vom observa că nu există nicio sancțiune pentru încălcarea ei. Spunem acest lucru văzând chiar articolul imediat următor, art. 270 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, care stabilește calea de urmat în cazul în care contestația nu este depusă corespunzător, la organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Apoi, formula aleasă de legiuitor este inexactă, întrucât contestația poate fi transmisă organului fiscal emitent al actului contestat și prin e-mail, fax, poștă sau printr-un serviciu de curierat rapid, alternativ cu depunerea contestației direct la registratura organului fiscal.

După cum era și firesc, fiind vorba despre o procedură administrativă obligatorie, contestația îndreptată împotriva unui act administrativ fiscal este scutită de la plata oricăror **taxe de timbru**.

IV. Termenul de depunere a contestației

Cu o singură excepție, art. 270 COD PROCEDURĂ FISCALĂ reproduce fidel textul art. 207 VCPF, întărind ideea că, în multe cazuri, vechiul Cod a fost transpus în noul Cod, fără a fi neapărat regândite și mecanismele fiscale. Din analiza noului articol dedicat termenului de depunere a contestației, trebuie reținute următoarele:

- a) Termenul în care poate fi introdusă (depusă) contestația împotriva unui act administrativ fiscal este de 45 zile, conform art. 270 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ. Termenul se calculează de la data comunicării deciziei de impunere. Ca urmare a creșterii complexității dosarelor fiscale, legiuitorul a înțeles că vechiul termen, de 30 zile, era absolut insuficient pentru cele mai multe dintre contestații. Acest termen este similar celui din procedura fiscală italiană (40 zile), cu precizarea că suntem în prezența unui termen de decădere, care nu poate fi prelungit. În sistemul francez, termenele sunt mult mai generoase, pentru a-i permite contribuabilului să recurgă la mijloace alternative de soluționare a litigiului fiscal (mediere, apel la conciliatorul fiscal), înainte de a se adresa instanței de contencios fiscal.
- b) Din interpretarea art. 270 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, rezultă faptul că o contestație îndreptată împotriva unui act administrativ fiscal ar fi considerată în termen dacă ar fi depusă la orice organ fiscal, nu doar dacă ar fi depusă la organul fiscal emitent. În structura de monolit a fiscului, depunerea contestației la alt organ fiscal decât organul fiscal emitent se rezolvă intern, contestația urmând să fie transmisă în termen de cel mult 5 zile de la data primirii organului fiscal emitent. Vom reține însă faptul că, în practică, datorită verificărilor efectuate la registratura organelor fiscale – cu privire la codul de identificare fiscală al contribuabilului – depunerea contestației la un alt organ fiscal decât cel emitent este rar întâlnită. Ar fi însă posibil ca o asemenea contestație să fie transmisă prin poștă unui alt organ fiscal decât cel care a emis actul administrativ fiscal, caz în care vor fi pe deplin aplicabile prevederile art. 270 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ.
- c) Odată primită contestația, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal va proceda la verificarea **competenței de soluționare a contestației**. Atunci când nu există temei legal pentru a reține contestația spre soluționare, întrucât competența de soluționare a contestației, determinată conform art. 272 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, aparține altui organ fiscal, contestația va fi înaintată în termen de 5 zile de la înregistrare spre soluționare organului fiscal competent.
- d) În fine, art. 270 alin. (4) COD PROCEDURĂ FISCALĂ tratează situația în care **actul administrativ fiscal** este **inform** și nu conține mențiunile obligatorii de la art. 46 alin. (2) lit. i) COD PROCEDURĂ FISCALĂ (posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația). Pentru acest caz, s-a stabilit un termen mai favorabil contribuabilului, de 3 luni, termen care începe să curgă de la data comunicării actului administrativ fiscal. Și în acest caz, contestația se va depune la organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

V. Accesul la dosarul administrativ al inspecției (și contestației) fiscale

Noul Cod de procedură fiscală nu rezolvă o problemă extrem de frecventă: accesul contribuabilului la dosarul administrativ, în vederea formulării contestației, în termenul stabilit de art. 270 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

Vom reaminti în context că art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, cu denumirea marginală „Dreptul la bună administrare”, consacră la par. (2) lit. b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial. În mod evident, acest standard trebuie replicat și la nivel național, în primul rând din considerente practice: pentru ca un contribuabil să poată expune, în cadrul contestației, toate argumentele sale, el trebuie să cunoască tot dosarul administrativ.

De altfel, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit în două rânduri (CJUE, hotărârea din 9 noiembrie 2017, cauza C-298/16, *Ispas*; CJUE, hotărârea din 4 iunie 2020, cauza C-430/19, *C.F.*) că legislația fiscală română este incompatibilă cu dreptul european tocmai pentru că nu conferă contribuabilului dreptul de acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale.

În cazul în care se refuză asigurarea accesului la dosarul administrativ al inspecției (și contestației) fiscale, obligarea autorității publice la respectarea acestui drept se poate face pe calea unei acțiuni în contencios fiscal.

Tocmai de aceea, cel puțin pentru o viitoare modificare a art. 270 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, ar putea fi avută în vedere o corecție a dispozițiilor legale existente, astfel:

- termenul de 45 zile trebuie calculat de la data la care contribuabilului i s-a asigurat accesul la dosarul administrativ, în vederea formulării contestației;
- accesul la dosarul administrativ poate fi asigurat în mai multe modalități: la sediul organului fiscal, în timpul programului de lucru, într-un spațiu destinat studiului dosarelor administrative; prin furnizarea unei copii a dosarului administrativ, în format electronic sau în format tipărit pe hârtie; de la distanță, pe baza unei parole de acces la o bază de date conținând dosarele administrative scanate.

În practică, este frecventă completarea contestației, în termenul de formulare a contestației. Există, desigur, și o rațiune pentru acest lucru: cel mai adesea, contestațiile sunt redactate și înregistrate rapid, în primele zile ale termenului legal, întrucât înregistrarea contestației reprezintă o condiție *sine qua non* pentru admisibilitatea unei cereri de suspendare a actului administrativ fiscal fondate pe dispozițiile art. 14 din Legea nr. 554/2004. Prin urmare, în cele mai multe cazuri, argumentele schițate în regim de urgență sunt completate, astfel încât pe masa organului de soluționare a contestației să existe o poziție coerentă, plină, din partea contribuabilului ori a plătitorului. În alte cazuri, furnizarea argumentelor și a documentației aferente în etape succesive este impusă chiar de complexitatea contestației.

VI. Organul competent să soluționeze contestația fiscală

Art. 272 COD PROCEDURĂ FISCALĂ determină *expressis verbis* competența de soluționare a contestațiilor, după cum urmează:

a) Structurile specializate pentru soluționarea contestațiilor din cadrul **direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice** sunt competente să soluționeze:

- contestațiile care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;
- contestațiile care au ca obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;
- deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform art. 272 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

b) Structura specializată pentru soluționarea contestațiilor din cadrul **Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili** este competentă să soluționeze:

- contestațiile ce au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei, cu excepția celor emise în conformitate cu legislația în materie vamală, pentru care competența de soluționare aparține structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform art. 272 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ;
- măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei.

c) Structura specializată pentru soluționarea contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (structură care poartă denumirea de **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**) este competentă să soluționeze, așa cum o explică art. 272 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ:

- contestațiile ce au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;
- contestațiile ce au ca obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;
- contestațiile ce au ca obiect decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;
- contestațiile ce au ca obiect creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- contestațiile ce au ca obiect deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum.

d) În conformitate cu prevederile art. 272 alin. (8) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, contestațiile formulate împotriva actelor administrative fiscale emise de **organele fiscale locale** se soluționează de către aceste organe fiscale locale (de exemplu, Direcția Impozite și Taxe Locale Cluj-Napoca);

e) Pentru actele administrative fiscale emise de alte autorități publice (de exemplu, Administrația Fondului pentru Mediu), competența de soluționare a contestațiilor aparține acestor autorități publice.

În conformitate cu prevederile art. 272 alin. (7) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, competența de soluționare a contestațiilor poate fi **delegată** altui organ fiscal. *In concreto*, condițiile referitoare la delegarea competenței de soluționare a contestațiilor au fost detaliate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3740/2015. Vom reține faptul că rolul central în acest proces revine **Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor** din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, întrucât:

- structurile specializate de la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice și de la nivelul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pot delega competența de soluționare a contestațiilor altei structuri doar cu avizul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F.; în fapt, acest aviz e un veritabil act administrativ, întrucât Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor stabilește – *nota bene*, prin **aviz** – și organul căruia îi va atribui competența de soluționare a contestației;

- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. poate să delege competența proprie de soluționare a contestațiilor în favoarea oricărui alt organ de soluționare a contestațiilor;

- de asemenea, la propunerea proprie și cu avizul președintelui A.N.A.F., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. poate prelua soluționarea oricărei contestații pentru care competența aparține altei structuri specializate pentru soluționarea contestațiilor. În vederea asigurării opozabilității, contribuabilul și, eventual, persoana/persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației sunt informate cu privire la delegarea de competență în ceea ce privește soluționarea contestației [art. 272 alin. (7) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, *in fine*].

VII. Procedura de soluționare a contestației. Decizia de soluționare a contestației

Punctul terminus al procedurii de soluționare a contestației, la nivelul organelor fiscale, este reprezentat de emiterea deciziei de soluționare a contestației. Efectele emiterii deciziei de soluționare sunt următoarele:

- a) decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și deschide, pentru contribuabil, calea spre instanțele de contencios fiscal, în cazul în care decizia nu-i este favorabilă;

- b) în logica instituțională imaginată de legiuitor, decizia de soluționare consolidează soluția fiscală raportată la starea de fapt fiscală reținută și, cu rare excepții, oprește organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate să revină asupra acestei soluții;

- c) în fine, pentru organul de soluționare a contestației, emiterea deciziei de soluționare a contestației ar semnifica o dezinvestire a acestuia, ca urmare a tranșării litigiului fiscal. Acesta din urmă este însă un fals efect, pentru că organul de soluționare a contestației nu este în fapt un organ jurisdicțional, ci doar un alt organ administrativ.

Chiar dacă procedura de soluționare a contestației este una administrativă, legiuitorul a edificat o structură solidă pentru decizia de soluționare a contestației, pe trei piloni: preambulul, considerentele și dispozitivul deciziei. În fapt, această matrice este întru totul potrivită pentru un

organ jurisdicțional, care emite o decizie la finalul unei proceduri contradictorii, după analizarea echilibrată a argumentelor părților. Cu totul așteptat, decizia de soluționare a contestației se emite în formă scrisă. Cele trei secțiuni ale deciziei sunt:

a) Preambulul. Această parte a actului administrativ fiscal este destinată identificării părților, individualizării litigiului fiscal și prezentării sintetice a argumentelor părților. Având în vedere tendința legiuitorului de a organiza, cu ocazia soluționării contestației, o dezbateră orală și contradictorie [a se vedea dispozițiile art. 276 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ], apreciem că în această secțiune va fi înscrisă, în sinteză, poziția expusă de contestator și de fisc cu ocazia concluziilor orale. În contradicție cu ideea potrivit căreia procedura de soluționare a contestației este una echitabilă, în care argumentele părților sunt valorizate în egală măsură, s-a prevăzut la art. 274 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ că, atunci când organul de soluționare a contestației se confundă cu organul emitent al actului administrativ fiscal, poziția acestui organ fiscal nu se mai consemnează în preambul. Cu alte cuvinte, fiscul își cunoaște propriile argumente și le va reține *en tant que telles*, fără a le mai reitera;

b) Considerentele. Secțiunea mediană ar trebui să reprezinte „nucleul dur” al oricărei decizii de soluționare a contestației. Extrăgând din preambul și din piesele dosarului argumentele părților și probe relevante pentru adoptarea soluției juste, organul de soluționare a contestației, pe baza unei analize echilibrate, trebuie să ofere o soluție, motivată în fapt și în drept. În mod logic, organul de soluționare a contestației ar trebui să aleagă, din „bătălia argumentelor”, pe acelea care sunt susținute de probe și au forța juridică necesară coagulării unei soluții asupra contestației. Această parte este, desigur, și cea mai consistentă ca întindere;

c) Dispozitivul. Urmând linia unei ficțiuni juridice, ca și când organul de soluționare a contestației ar tranșa dreptul, art. 274 alin. (4) COD PROCEDURĂ FISCALĂ prevede faptul că dispozitivul va cuprinde soluția pronunțată, calea de atac, termenul în care poate fi promovată calea de atac și instanța căreia trebuie să i se adreseze persoana interesată.

În principiu, cadrul procedural de soluționare a contestației este determinat de persoana sau persoanele interesate și îndreptățite să formuleze o contestație. Acestea decid ce acte administrative fiscale contestă și în ce măsură. Există însă ipoteze în care finalizarea procedurii fiscale, prin emiterea unei decizii de soluționare a contestației, poate afecta interesele și drepturile altor persoane. În aceste condiții, art. 275 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ permite lărgirea cadrului procesual și cooptarea acestor persoane în procedura de soluționare a contestației. După cum menționează art. 275 alin. (2), cu trimitere la art. 268 alin. (5) și art. 99 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, persoanele care participă la realizarea venitului și în privința cărora s-a emis o decizie referitoare la baza de impozitare vor fi introduse obligatoriu în procedura de soluționare a contestației, dacă nu au formulat ele însele o contestație împotriva deciziei referitoare la baza de impozitare. În ultimă instanță, premisa extinderii cadrului procesual o reprezintă interesul public, acela de a se ajunge la o soluție fiscală unitară în privința unei stări de fapt fiscale ce implică un număr mai mare de participanți (o **coparticipare procedurală fiscală**).

Organul de soluționare a contestației poate introduce alte persoane în procedura de soluționare a contestației atunci când apreciază, motivat, că interesele juridice de natură fiscală ale acestor persoane ar putea fi afectate prin decizia de soluționare a contestației. Introducerea se face fie din oficiu (caz în care inițiativa aparține organului fiscal), fie la cererea motivată a contestatorului.

În măsura în care persoanele ale căror interese juridice de natură fiscală ar putea fi afectate prin decizia de soluționare a contestației solicită ele însele introducerea în procedura de soluționare a contestației, suntem în prezența unei veritabile **cereri de intervenție principale**, pe care organul de soluționare a contestației va trebui să o soluționeze.

Exceptând ceea ce este de exceptat – situația în care, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, se organizează o audiere – procedura de soluționare a contestației este o **procedură scrisă**. Practic, organul de soluționare a contestației va analiza motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, în contrapondere cu argumentele invocate în scris de contestator, pe baza înscrisurilor existente la dosarul administrativ.

Conform art. 276 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, organul de soluționare a contestației poate face demersuri suplimentare pentru lămurirea tuturor împrejurărilor cauzei. Legea menționează expres două asemenea demersuri:

a) Posibilitatea solicitării unui punct de vedere din partea direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau a altor autorități și instituții competente. Dispozițiile legale sunt completate de Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII, în sensul că, în situația în care, pentru aceeași cauză, există puncte de vedere contradictorii sau contrare punctului de vedere exprimat de organul de soluționare competent, cauza respectivă poate fi supusă dezbaterii Comisiei fiscale centrale (pct. 9.2 din Instrucțiuni);

b) Posibilitatea solicitării efectuării unei **cercetări la fața locului**, de către organul fiscal competent, în conformitate cu prevederile art. 65 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

În opinia noastră, nu există niciun impediment legal pentru ca organul de soluționare a contestației să solicite direct contribuabilului lămuriri suplimentare sau depunerea la dosar a unor înscrisuri suplimentare.

În egală măsură, observând și dispozițiile art. 276 alin. (4) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, apreciem că orice punct de vedere suplimentar obținut pe această cale, o eventuală interpretare din partea Comisiei fiscale centrale sau procesul-verbal întocmit cu ocazia cercetării la fața locului dispuse trebuie comunicate contribuabilului, astfel încât și acesta să poată eventual expune o poziție scrisă (sau orală) suplimentară.

Valorizând un principiu comun procesului echitabil modern, *non reformatio in peius*, legiuitorul a menționat în cuprinsul art. 276 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ faptul că prin soluționarea contestației, nu i se poate crea contestatorului o situație mai grea, în propria sa cale de atac. Întrucât singura cale de atac este cea a contestatorului, vom extinde această concluzie, apreciind că niciodată soluționarea contestației nu poate conduce la o situație mai grea din punct de vedere fiscal pentru contribuabilul contestator.

În procedura de soluționare a contestației, pot depune **probe noi** contestatorul, intervenienții sau reprezentanții acestora. Raportat la formula utilizată de alin. (4) al art. 276 COD PROCEDURĂ FISCALĂ – pot depune – rezultă faptul că probațiunea propusă de contestator este totuși limitată

la înscrisurile ce pot completa dosarul deja existent. În raport de aceste probe noi, organul de soluționare a contestației solicită punctul de vedere al organului fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.

Prin art. 276 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ a fost deschisă o nouă posibilitate pentru contribuabil, în contextul respectării dreptului la apărare. Astfel, contestatorului i s-a recunoscut **dreptul la susținerea orală a contestației**. În vederea exercitării acestui drept, contestatorul este obligat să solicite organului de soluționare a contestației organizarea unui **audieri**, fie prin contestație, fie printr-o cerere separată transmisă în termen de cel mult 30 zile de la înregistrarea contestației, sub sancțiunea decăderii din drept. La primirea acestei cereri, organul de soluționare a contestației este obligat să fixeze de urgență un termen pentru audiere – astfel încât să se poată încadra în termenul de 45 zile prevăzut de art. 77 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ – și să convoace contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Audierea se organizează la sediul organului de soluționare a contestațiilor. Cu această ocazie, argumentele suplimentare sau lămuririle aduse de contestator și, respectiv, poziția reprezentantului organului fiscal se consemnează într-o **minută**, care va fi anexată la dosarul contestației.

Deși procedura de soluționare a contestațiilor este una administrativă, legiuitorul a imaginat o ordine de valorizare a argumentelor juridice similară celei dintr-un proces. Astfel, organul de soluționare a contestațiilor se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor, segregate de art. 276 alin. (6) COD PROCEDURĂ FISCALĂ în **excepții de procedură și excepții de fond**. Previzibil, admiterea oricărei excepții face inutilă analiza argumentelor de fond.

Conform pct. 9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, în soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat. Trecând peste inconsecvențele terminologice, remarcăm totuși un progres în concepția legiuitorului. Spre pildă, dacă aceste instrucțiuni vor fi respectate, recunoașterea **puterii lucrului judecat** ar putea să antreneze nu respingerea excepției, ci admiterea ei și anularea actului administrativ fiscal, în cazul în care într-un alt litigiu s-a clarificat deja o chestiune litigioasă (de exemplu, s-a decis într-o procedură penală că nu există o lipsă din gestiune la nivelul unei societăți, ceea ce exclude posibilitatea ca, în procedura fiscală, organul fiscal să determine că, pentru aceeași stare de fapt fiscală, există o lipsă din gestiune și trebuie calculate obligații fiscale suplimentare).

Așa cum rezultă din trimiterea pe care art. 276 alin. (7) COD PROCEDURĂ FISCALĂ o face la art. 77 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, termenul pentru soluționarea contestației este cel general, de 45 zile. În realitate însă, arareori contestațiile sunt soluționate în interiorul termenului legal. După

cum remarcăm și în comentariul aferent art. 281 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, legiuitorul însuși încurajează depășirea termenului de 45 zile, prin aceea că stabilește un veritabil „termen de grație” de 6 luni, la expirarea căruia contribuabilul poate sesiza direct instanța de contencios fiscal. Prin urmare, atât timp cât depășirea termenului de 45 zile pentru soluționarea contestației nu este însoțită de o sancțiune – recunoașterea posibilității contribuabilului de a se adresa imediat instanței de contencios fiscal, suspendarea de drept a efectelor actului administrativ fiscal contestat, nulitatea actului administrativ fiscal etc. – organele fiscale vor continua să considere termenul care curge în defavoarea lor drept un termen de recomandare.

VIII. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

Există două cazuri principale în care, potrivit art. 277 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, se poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea contestației. Reținem, cu prioritate, faptul că ambele cazuri sunt ipoteze de suspendare facultativă. Concret, suspendarea se poate dispune atunci când:

a) **Organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.** Acest caz de suspendare este preponderent în activitatea de soluționare a contestațiilor. Practic, ori de câte ori s-a transmis organelor de urmărire penală o sesizare cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, organul de soluționare a contestației va suspenda procedura administrativă.

b) **Soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.** În practică, suspendările pe acest temei sunt mai rare, fără a putea fi însă excluse. Derularea simultană a două sau mai multe proceduri (procedura fiscală, procedura penală, procedura insolvenței) ar putea face însă imperios necesară o asemenea suspendare.

Suplimentar, conform art. 277 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, suspendarea poate fi dispusă de organul fiscal și la cererea contestatorului, dacă acesta invocă motive întemeiate. În această situație, suspendarea se poate dispune o singură dată, pentru un interval de timp care nu poate depăși 6 luni.

În lumina art. 277 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, reluarea procedurii de soluționare a contestației are loc în două situații distincte:

- la încetarea motivului care a determinat suspendarea, atunci când suspendarea a fost dispusă în temeiul art. 277 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ;
- la expirarea termenului determinat de organul fiscal, în conformitate cu posibilitatea deschisă de art. 277 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, atunci când suspendarea a fost dispusă la cererea contribuabilului.

Simetric invers, reluarea procedurii de soluționare a contestației se dispune de organul de soluționare a contestației printr-o altă decizie motivată.

Conform celor menționate la pct. 10.9 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, în situația în care, la data reluării procedurii administrative, contestatara se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, organul de soluționare competent va solicita administratorului judiciar sau lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit.

În prezent, în temeiul dispozițiilor art. 267 TFUE, prin încheierea din 23 iulie 2020 Înalta Curtea de Casație și Justiție a sesizat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare cu privire la următoarele întrebări:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și art. 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene se interpretează în sensul că se opun unei legislații naționale care permite organelor fiscale ca, după ce au emis o decizie de impunere prin care au refuzat recunoașterea dreptului de deducere a TVA plătită în amonte, să suspende soluționarea contestației administrative până la soluționarea unui dosar penal care ar putea furniza elemente obiective suplimentare referitoare la implicarea persoanei impozabile în fraudă fiscală?

Răspunsul Curții de Justiție a Uniunii Europene la întrebarea anterioară ar putea fi diferit dacă, pe parcursul suspendării soluționării contestației administrative, persoana impozabilă ar beneficia de măsuri provizorii apte să suspende efectele refuzului dreptului de deducere a TVA?

Afacerea este pendinte pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene (C-582/20, *Cridar Cons*).

IX. Suspendarea actului administrativ fiscal

Vom reține astfel că premisa oricărei cereri de suspendare a unui act administrativ fiscal, formulate în conformitate cu prevederile art. 14 sau 15 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, o reprezintă privilegiul recunoscut administrației: actul administrativ fiscal devenit executoriu, chiar și în cazul formulării unei contestații, într-un interval de timp relativ scurt de la data comunicării lui. Confruntat cu un act ale cărui efecte îl pot ruina de îndată, contribuabilul are la dispoziție un remediu procesual: o cerere adresată judecătorului de a-i oferi o **protecție jurisdicțională** provizorie, până la soluționarea acțiunii principale în contencios fiscal având ca obiect anularea actului administrativ fiscal.

Pentru a se putea pronunța o hotărâre de suspendare a unui act administrativ fiscal, este nevoie să fie îndeplinite patru condiții: două condiții tehnice, procedurale – declanșarea procedurii administrative prealabile și plata cauțiunii; două condiții de fond – existența unui caz bine justificat și necesitatea prevenirii unei pagube iminente.

a. Declanșarea procedurii administrative prealabile. Această condiție rezultă din lectura art. 14 alin. (1), cu trimitere la art. 7 din Legea nr. 554/2004, dar și indirect din art. 278 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ. Cel care solicită instanței suspendarea actului administrativ fiscal trebuie să facă dovada introducerii, în termenul legal, a unei contestații împotriva actului administrativ fiscal. Termenul de introducere a contestației este cel prevăzut de art. 270 COD PROCEDURĂ FISCALĂ: de regulă, 45 zile; prin excepție, în cazul actelor administrative fiscale viciate, termenul este de 3 luni [conform art. 270 alin. (4) COD PROCEDURĂ FISCALĂ].

b. Plata cauțiunii, în cuantumul determinat de lege. Potrivit art. 278 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, legiuitorul a optat pentru determinarea legală a cuantumului cauțiunii, folosind următorul barem: 10%, pentru actele administrative fiscale cu o valoare de până la 10.000 lei; 1.000 lei plus 5% pentru ceea ce depășește 10.000 lei, pentru actele administrative a căror valoare este cuprinsă între 10.001 și 100.000 lei; 5.500 lei plus 1% din ceea ce depășește 100.000 lei, pentru actele administrative fiscale cu o valoare cuprinsă între 100.001 lei și 1.000.000 lei; 14.500 lei plus 0,1% pentru ceea ce depășește 1.000.000 lei, în cazul actelor administrative fiscale cu o valoare mai mare de 1.000.000 lei. În ceea ce privește cauțiunea, vom observa că, din considerente practice, deși ea poate fi determinată de persoana care solicită suspendarea actului administrativ fiscal, în fapt nu va putea fi consemnată la dispoziția instanței decât după înregistrarea cererii de suspendare și atribuirea unui număr de dosar. Prezintă relevanță, în ceea ce privește cauțiunea, dispozițiile Titlului XIV NCPC, respectiv art. 1057-1064 NCPC, care completează dispozițiile art. 278 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ. Vom reține astfel că:

- Cauțiunea, în cuantumul predeterminat de lege, se va consemna la Trezoreria Statului, la CEC Bank SA sau la orice altă instituție de credit care efectuează asemenea operațiuni [art. 1057 alin. (1) NCPC]. Cauțiunea se consemnează la dispoziția instanței care soluționează cererea de suspendare, în dosarul de referință;
- Conform unei practici bine stabilite, recipisa de consemnare a cauțiunii se depune spre păstrare, în original, la Registrul de Valori al instanței care judecă, în prim grad, cererea de suspendare a actului administrativ fiscal;
- În conformitate cu prevederile art. 1064 NCPC, cauțiunea depusă se va restitui, la cerere, după soluționarea prin hotărâre definitivă a procesului în legătură cu care s-a stabilit cauțiunea, respectiv după încetarea efectelor măsurii pentru care aceasta s-a depus [art. 1064 alin. (1) NCPC]. Cauțiunea se restituie celui care a depus-o în măsura în care asupra acesteia cel îndreptățit nu a formulat cerere pentru plata despăgubirii convenite până la împlinirea unui termen de 30 de zile de la data rămânerii definitive a hotărârii sau, după caz, de la data încetării efectelor măsurii, prevăzute la alin. (1). Cu toate acestea, cauțiunea se restituie de îndată dacă partea interesată declară în mod expres că nu urmărește obligarea celui care a depus-o la despăgubiri pentru prejudiciile cauzate prin încuviințarea măsurii pentru care aceasta s-a depus;
- Conform art. 1064 alin. (3) NCPC, instanța se pronunță asupra cererii de restituire a cauțiunii cu citarea părților, printr-o încheiere supusă numai recursului la instanța ierarhic superioară. Recursul este suspensiv de executare. Încheierea pronunțată de una dintre secțiile Înaltei Curți de Casație și Justiție este definitivă. În practică, pe baza încheierii definitive, se restituie recipisa de consemnare a cauțiunii din Registrul de Valori, ceea ce

permite contribuabilului sau plătitorului să recupereze cauțiunea de la Trezoreria Statului sau de la instituția de credit unde a fost aceasta consemnată;

- Dacă cererea de suspendare a actului administrativ fiscal a fost respinsă, instanța va dispune din oficiu și restituirea cauțiunii [art. 1064 alin. (4) C.proc.civ.].

- Dacă ulterior formulării cererii de suspendare grefate pe dispozițiile art. 14 din Legea nr. 554/2004 se formulează și o cerere de suspendare în temeiul art. 15 din același act normativ, nu mai este necesară consemnarea unei noi cauțiuni.

c. Existența unui „caz bine justificat”. După cum s-a indicat în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție⁷, existența unui „caz bine justificat” poate fi reținută dacă din împrejurările cauzei ar rezulta o îndoială puternică și evidentă asupra prezumției de legalitate, care constituie unul dintre fundamentele caracterului executoriu al actelor administrative. Vom achiesa și noi opiniei potrivit căreia analiza „cazului bine justificat” nu poate fi limitată la chestiuni ce țin exclusiv de conținutul actului administrativ fiscal, fiind posibilă analizarea acelor circumstanțe care, primate în ansamblul lor, relevă neregularități majore, de ordin procedural și substanțial, în adoptarea actului administrativ fiscal ori aspecte contradictorii și ilogice în dezvoltarea motivării actului administrativ fiscal sau chiar lipsa motivării acestui act. S-a spus, de asemenea, în doctrină, că alte criterii care pot fi avute în vedere în dovedirea cazului bine justificat sunt: natura propriuzisă a măsurii dispuse de autoritatea publică; conduita ulterioară a destinatarului actului; posibilele efecte asupra unor raporturi juridice conexe.

d. Necesitatea prevenirii producerii unei „pagube iminente”. Prevenirea producerii unei pagube iminente, așa cum este aceasta definită de art. 2 alin. (1) lit. s) din Legea nr. 544/2004, reprezintă o condiție a cărei îndeplinire poate fi reținută, în situația în care executarea actului administrativ ar produce un prejudiciu greu sau imposibil de înlăturat prin anularea actului⁸. Prin dispozițiile legale anterior citate s-a conferit un sens larg noțiunii de „pagubă iminentă”, avându-se în vedere nu numai „prejudiciul material viitor, dar previzibil cu evidență”, dar și „perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei societăți sau a unui serviciu public”. Astfel, în cazul cel mai frecvent al persoanelor juridice care nu sunt autorități publice și care nu prestează un serviciu public, paguba iminentă este reprezentată de un prejudiciu material viitor, care se va produce cu certitudine. Așadar, criteriile în raport de care **prejudiciul** este definit prin lege sunt următoarele:

- prejudiciul trebuie să fie unul material;
- prejudiciul trebuie să fie cert că se va produce, chiar dacă este unul viitor – prejudiciul trebuie să fie deci previzibil.

Având în vedere faptul că prejudiciul care s-ar produce în urma executării unui act administrativ fiscal ilegal urmează a fi guvernat de principiile răspunderii civile delictuale, învederăm faptul că, la cuantificarea acestuia, trebuie avut în vedere nu numai prejudiciul constând în paguba efectiv suferită, (*damnum emergens*), ci și prejudiciul constând în beneficiul nerealizat (*lucrum cessans*). Cu alte cuvinte, va exista o pagubă nu numai dacă este înregistrată o pierdere contabilă în

⁷ ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 507 din 26 ianuarie 2007, menționată de G.V. Bîrsan, B. Georgescu, în Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 adnotată, Ed. Hamangiu, București, 2007, p. 91.

⁸ ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 507 din 26 ianuarie 2007, cit. *supra*.

patrimoniul societății ori o scădere a activității, o acumulare de datorii, ci va exista o pagubă iminentă ori de câte ori acel beneficiu care este cert că ar fi fost obținut de societate în condiții normale de piață nu va mai putea fi obținut ca urmare a dispozițiilor unui act administrativ nelegal.

Cu titlu general, dar pe deplin întemeiat, s-a reținut în literatura de specialitate faptul că „paguba” poate fi raportată la diverse criterii: afectarea capacității contribuabilului de a se aproviziona cu marfă pentru a-și continua activitatea; imposibilitatea dispunerii de sumele de bani din conturi pentru plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor; întârzieri la plata ratelor, indiferent că este vorba despre rate de credit sau sume eșalonate, în cadrul unui mecanism de înlesnire la plată; afectarea bonității financiare a contribuabilului, care pierde astfel accesul la creditare ori la anumite proceduri de achiziții publice; stoparea sau întârzierea efectuării unor investiții etc. Toate aceste chestiuni de fapt trebuie, desigur, raportate de către judecătorul care se pronunță asupra cererii de suspendare, la situația concretă a contribuabilului, prin prisma unor elemente cum ar fi: cifra de afaceri a contribuabilului; marja de profit realizată; comportamentul fiscal al contribuabilului etc. În egală măsură, credem noi, ar trebui avute în vedere consecințele sociale prejudiciabile (de exemplu, pierderea unui număr semnificativ de locuri de muncă, într-o zonă geografică deja afectată de șomaj).

Având corespondent în vechiul art. 215 alin. (3), art. 278 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ stabilește regula potrivit căreia toate **efectele actului administrativ fiscal** sunt suspendate până la data încetării suspendării, iar obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală. În opinia noastră, două sunt efectele principale pe care le are admiterea unei cereri de suspendare a unui act administrativ fiscal:

- **Stoparea acumulării obligațiilor fiscale accesorii.** Din moment ce, potrivit formulei legislative, admiterea cererii de suspendare se întinde asupra tuturor efectelor actului administrativ fiscal, rezultă că pe întreaga perioadă de suspendare este stopată acumularea obligațiilor fiscale accesorii. Practic, accesoriile vor putea fi determinate și plasate în sarcina contribuabilului doar dacă măsura suspendării actului administrativ fiscal este desființată (de exemplu, prin admiterea recursului împotriva hotărârii de suspendare a primei instanțe), pentru întreaga perioadă sau după expirarea suspendării (de pildă, în cazul în care s-a respins cererea de anulare a actului administrativ fiscal, de la data la care hotărârea judecătorească a devenit definitivă). În fapt, aceasta este și distincția fundamentală dintre **suspendarea actului administrativ fiscal** și **suspendarea executării silită fiscale**: suspendarea dispusă pe temeiul art. 14 sau 15 din Legea nr. 554/2004 produce efecte depline, în timp ce suspendarea executării silită blochează doar posibilitatea fiscalului de a continua urmărirea, pentru o perioadă determinată de timp, perioadă în care se acumulează în continuare obligații fiscale accesorii⁹.
- **Interdicția inițierii sau continuării măsurilor de executare silită sau măsurilor asigurătorii.** Odată ce a fost admisă o cerere de suspendare a actului administrativ fiscal, în condițiile art. 14 sau 15 din Legea nr. 554/2004, executarea silită nu mai poate continua (dacă a început deja) sau nu mai poate fi inițiată. Drept consecință, se vor ridica popririle

⁹În același sens, a se vedea *D. Dascălu*, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014, p. 731-732.

instituite asupra soldului creditor al conturilor bancare și va fi ridicat sechestrul instituit asupra bunurilor mobile sau imobile. În egală măsură, nu vor mai putea fi inițiate sau continuate **măsuri asigurătorii**, iar dacă acestea au fost aplicate, ele vor trebui ridicate de îndată, printr-o decizie de ridicare a măsurilor asigurătorii. Soluția este logică, întrucât menținerea măsurilor asigurătorii – cu consecința indisponibilizării bunurilor mobile sau imobile, respectiv a blocării accesului la sumele de bani existente în conturile bancare ale beneficiarului suspendării – ar însemna o restrângere a efectelor pe care legiuitorul le-a atribuit suspendării actului administrativ fiscal, conform art. 278 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

În parte, efectele suspendării actului administrativ fiscal sunt similare cu suspendarea executării silite sau cu suspendarea executării măsurilor asigurătorii, în sensul în care „eliberează” bunurile și sumele de bani vizate de urmărire.

Desigur, ca efect secundar, în sensul art. 278 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, se produc mutații și în ceea ce privește **certificatul de atestare fiscală**. Formularea noului Cod de procedură fiscală este însă incorectă, pentru că obligațiile fiscale suspendate nu sunt eliminate din certificatul de atestare fiscală, ci sunt doar translatate din categoria obligațiilor fiscale restante în categoria obligațiilor fiscale suspendate.

Alin. (5) al art. 278 COD PROCEDURĂ FISCALĂ reglementează situația încetării de drept a suspendării actului administrativ fiscal, încercând să asigure un echilibru între interesul particularului de a obține o protecție jurisdicțională provizorie și interesul public, acela al colectării cu celeritate a creanțelor fiscale. Tocmai pentru că măsura suspendării adoptată în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004 este una provizorie, până la soluționarea pe fond a cauzei, legiuitorul a stabilit o derogare de la regula generală, potrivit căreia termenul în care pot fi atacate la instanța de contencios fiscal decizia de soluționare a contestației și decizia de impunere este de 6 luni de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației. Astfel, conform art. 278 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, deși nu pierde termenul de 6 luni, contribuabilul este obligat să înregistreze acțiunea în anulare în termen de cel mult 60 zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației, dacă dorește să păstreze beneficiul suspendării actului administrativ fiscal.

În ceea ce privește sancțiunea, anume încetarea de drept a suspendării actului administrativ fiscal dispusă conform art. 14 din Legea nr. 554/2004, aceasta nu trebuie constatată de instanța de contencios fiscal și, mai mult, nici nu poate face obiectul unui litigiu în contencios fiscal¹⁰.

¹⁰ Într-o afacere, deși era în culpă, întrucât nu a soluționat contestația în termenul legal de 45 zile, D.G.F.P. Cluj a solicitat Tribunalului Cluj să constate încetarea de drept a efectelor suspendării unei decizii de impunere, ca urmare a faptului că nu s-a înregistrat la instanța acțiunea de fond, în termen de 60 zile de la data admitterii formulării cererii de suspendare. Fără a discuta chestiunile de fond – data de la care începe să curgă termenul de 60 zile, culpa organului fiscal, care a soluționat contestația în 77 zile – Tribunalul Cluj a admis excepția inadmisibilității acțiunii D.G.F.P. Cluj și a respins acțiunea. S-a reținut, cu precădere, faptul că organul fiscal nu a făcut dovada încălcării vreunui drept și că, în orice caz, vreun asemenea drept nu poate fi apărat pe calea aleasă de reclamantă (Trib. Cluj, s. cont. adm. fisc., sent. civ. nr. 15856 din 29 noiembrie 2013, nepublicată). Cu alte cuvinte, contenciosul fiscal invers

Procedura este mult mai simplă: dacă, în urma verificărilor proprii, organul fiscal constată că decizia de soluționare a contestației nu a fost atacată în termen de maxim 60 zile de la comunicare, va conchide că suspendarea a încetat de drept și își va îndeplini atribuțiile prevăzute de lege: determinarea obligațiilor fiscale accesorii, cu începere de la data încetării de drept a suspendării actului administrativ fiscal; executarea silită, în cazul în care, după încetarea de drept a suspendării, contribuabilul nu se conformează voluntar și nu achită sumele stabilite în sarcina sa.

X. Soluțiile asupra contestației fiscale

Art. 279 COD PROCEDURĂ FISCALĂ descrie soluțiile care pot fi adoptate cu privire la soluționarea contestațiilor fiscale. Într-o încercare de sinteză a soluțiilor preconizate de legiuitor, prezentate relativ dezordonat, vom reține că la finalul procedurii de soluționare a contestației este posibil să ne aflăm în prezența uneia dintre următoarele ipoteze:

Respingerea contestației. În practică, respingerea contestației este cea mai des întâlnită soluție pe care o adoptă organele de soluționare a contestațiilor. Randamentul extrem de redus al contestațiilor este greu de explicat, în condițiile în care, în procedurile judiciare, rata de admisibilitate este mult mai mare. Din păcate, în interiorul unei proceduri administrative, în cadrul căreia decizia de soluționare a contestației este emisă de colegii celor care au întocmit decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, arbitrariul își face loc destul de des. Strict formal însă, vom reține că o contestație se respinge prin decizia organului de soluționare a contestației atunci când nu există motive de fapt și de drept pentru admiterea ei.

Suspendarea soluționării contestației. În condițiile prevăzute la art. 277 COD PROCEDURĂ FISCALĂ se poate pronunța o decizie de suspendare a soluționării contestației. Numărul soluțiilor de acest tip este semnificativ, în ultimii ani, ca urmare a creșterii exponențiale a cazurilor în care echipele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală. Această soluție este esențialmente provizorie, pentru că încetarea motivului de suspendare determină reluarea contestației, urmând ca aceasta să fie, după caz, admisă sau respinsă.

Admiterea contestației. În cuprinsul art. 279 COD PROCEDURĂ FISCALĂ, legiuitorul identifică mai multe ipoteze de lucru, subsumate admiterii în parte sau în totalitate a contestației. Le vom reține și noi în cele ce urmează:

a) Admiterea contestației și constatarea nulității actului administrativ fiscal contestat. Despre această ipoteză face vorbire art. 279 alin. (6) COD PROCEDURĂ FISCALĂ. În concepția legiuitorului, am vorbi despre „constatarea nulității” în ipotezele de nulitate expresă prevăzute de art. 49 alin. (1) lit. a)-c) COD PROCEDURĂ FISCALĂ și de „anulare” în toate celelalte cazuri de nulitate (virtuală) sau în cazurile în care, deși actul administrativ fiscal a fost corect întocmit, el

nu este posibil. Organul fiscal poate continua fără probleme și fără autorizarea instanței executarea silită, urmând ca orice contribuabil să poată formula o contestație la executare, în cadrul căreia eventual să probeze faptul că suspendarea actului administrativ fiscal produce încă efecte juridice.

este nelegal pe fond. Deși distincția este artificială în dreptul public, datorită unicității sancțiunii care se poate pronunța – nulitatea – pentru simplitatea comentariului vom face referire la termenul utilizat de legiuitorul fiscal. Prin urmare, spunem că se poate constata nulitatea actului administrativ fiscal contestat atunci când:

- actul administrativ fiscal este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- actul administrativ fiscal nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, precum și organul fiscal emitent;
- actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Suntem în prezența unei soluții definitive, care elimină din ordinea juridică actul administrativ fiscal contestat, fără a fi reluată în vreun fel, ca efect direct și imediat al deciziei de soluționare a contestației, procedura de control.

b) Admiterea contestației și anularea în tot sau în parte a actului administrativ fiscal contestat. O altă soluție definitivă este aceea a admiterii în tot sau în parte a contestației, cu consecința anulării, în tot sau în parte, a actului administrativ fiscal [art. 279 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ]. O asemenea decizie este posibilă fie în cazul în care există un caz de **nulitate virtuală a actului administrativ fiscal** (de pildă: inspecția fiscală s-a efectuat fără aviz ori a vizat o perioadă plasată dincolo de limitele termenului de prescripție; contribuabilul nu a fost ascultat, conform art. 9 COD PROCEDURĂ FISCALĂ; contribuabilului nu i s-a permis accesul la dosarul administrativ sau nu a fost organizată audierea contribuabilului, în procedura de soluționare a contestației, deși s-a solicitat expres acest lucru; organul fiscal a procedat la o reverificare fiscală, fără a exista o decizie de reverificare emisă conform legii; actul administrativ fiscal este nemotivat în fapt și în drept etc.), fie în cazul în care suntem în prezența unui **viciu de fond al actului administrativ fiscal** (de exemplu: s-a respins cererea de rambursare a TVA, deși reclamantul avea dreptul să deducă TVA; veniturile supuse impozitării erau neimpozabile; contribuabilul a aplicat în mod corect dispozițiile legale referitoare la impozitul minim pe profit, deși în decizia de impunere se afirmă contrariul; contribuabilul a reușit să anuleze, într-o altă procedură, actul administrativ fiscal prin care a fost declarat contribuabil inactiv, astfel încât aplicarea dispozițiilor antiabuz s-a făcut eronat în ceea ce-l privește etc.). Este cert faptul că, în cazul unei asemenea soluții, nu se stabilește în sarcina organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat nicio obligație de a relua în vreun fel procedura de control, ca efect direct și imediat al deciziei de soluționare a contestației.

c) Admiterea contestației și desființarea în tot sau în parte a actului administrativ fiscal contestat. În conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, este posibilă o soluție intermediară, aceea a desființării în tot sau în parte a actului administrativ fiscal contestat, cu obligația consecutivă a organului fiscal emitent de refacere a inspecției fiscale, în condițiile art. 129 COD PROCEDURĂ FISCALĂ. Am fi, procesual spus, într-o ipoteză de „casare, totală sau parțială, cu trimitere spre rejudecare”. Soluția celei de-a doua șanse pentru organul fiscal poate fi pronunțată doar în situațiile în care din analiza dosarului administrativ – constituit ca urmare a inspecției fiscale și completat eventual, în condițiile art. 276 alin. (2) și (4) COD

PROCEDURĂ FISCALĂ – nu se poate elucida starea de fapt fiscală prin raportare la temeiurile de drept evocate de organul fiscal emitent și de contestator. Există o limitare organică pentru o asemenea soluție, în sensul că desființarea se poate dispune o singură dată pentru același tip de prelevare fiscală și pentru aceeași perioadă fiscală [art. 279 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, *in fine*].

Efecte specifice ale soluției de desființare. Art. 279 COD PROCEDURĂ FISCALĂ menționează expres efectele specifice ale soluției de desființare, după cum urmează:

- conform art. 279 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, organul fiscal emitent va proceda la emiterea unui nou act administrativ fiscal, urmând strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Cu alte cuvinte, având în vedere faptul că s-a tranșat deja o chestiune litigioasă, ea nu ar putea fi redeschisă de către organul fiscal ierarhic inferior;
- în sensul art. 279 alin. (4) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, soluția de desființare trebuie pusă în executare în termen de cel mult 30 zile de la data comunicării cu organul fiscal emitent a deciziei de soluționare a contestației. Deși, regretabil, nu există o sancțiune expresă pentru depășirea acestui termen, opinăm în sensul că suntem în prezența unui caz de nulitate virtuală, care va antrena nulitatea noului act administrativ fiscal, dacă și atunci când acesta va fi emis;
- noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare;
- potrivit art. 279 alin. (7) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, în cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrative fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit. Coroborând acest text cu dispozițiile art. 94 alin. (3) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, vom conchide că suntem într-un caz de repunere a organului fiscal în termenul de prescripție, în scopul elucidării stării de fapt fiscale.

În procedura de soluționare a contestației, una dintre soluțiile care se poate pronunța ar fi **respingerea contestației** pentru neîndeplinirea unei condiții procedurale. În acest sens, art. 280 COD PROCEDURĂ FISCALĂ – având corespondent în art. 217 VCPF – menționează expres faptul că în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației nu se va proceda la o analiză pe fond a argumentelor expuse în contestație. Dacă art. 280 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ este lapidar și nu detaliază ipotezele de sorginte procedurală care ar putea determina o asemenea soluție, radicală, art. 280 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ ne lămurește totuși cu privire la faptul că nicio contestație nu poate fi respinsă dacă poartă o **denumire greșită**.

Urmând modelul brevetat sub imperiul vechiului Cod de procedură fiscală, legiuitorul a reglementat prin legislația secundară cazurile în care poate fi pronunțată o asemenea soluție. Prin urmare, valorizând prevederile punctului 12 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, vom reține câteva cazuri de natură procedurală:

a) Contestația poate fi respinsă ca **nedepusă în termen (tardivă)**, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege. Reamintim faptul că termenul pentru introducerea contestației este determinat conform art. 270 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

b) Contestația poate fi respinsă ca fiind **depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta**, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală. În acest sens, vor fi avute în vedere prevederile art. 268 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, potrivit cărora este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

c) În egală măsură, contestația poate fi respinsă ca fiind **depusă de o persoană lipsită de capacitate de exercițiu**, potrivit legii. Astfel, potrivit art. 57 alin. (2) C.proc.civ., *„Partea care nu are exercițiul drepturilor procedurale nu poate sta în judecată decât dacă este reprezentată, asistată ori autorizată în condițiile prevăzute de legile sau, după caz, de statutele care îi reglementează capacitatea ori modul de organizare”*. Acest principiu este aplicabil, *mutatis mutandis*, și în cazul contestațiilor formulate împotriva unor acte administrative fiscale.

d) În fine, legislația secundară ne indică faptul că s-ar putea respinge o contestație și ca fiind **lipsită de interes**, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim. S-ar putea discuta, în context, în ce măsură analiza privitoare la lezarea dreptului sau interesului legitim în formularea contestației este o analiză procedurală sau o analiză de fond. Chiar dacă în privința contribuabilului a fost emisă o decizie privind nemodificarea bazei de impunere – pe care strict teoretic acesta nu ar avea motiv să o conteste, întrucât nu produce consecințe fiscale – trebuie avut în vedere și faptul că obiect al contestației pot fi și considerentele unui act administrativ fiscal. Prin urmare, chiar dacă suntem în prezența unei decizii de nemodificare a bazei de impunere, ar putea exista în considerente argumente care să fie considerate de contribuabil ca eronate (de exemplu, constatarea potrivit căreia contribuabilul a realizat tranzacții incluse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, deși nu a depășit, până la momentul emiterii deciziei de nemodificare a bazei de impunere, pragul de 65.000 euro pentru micile întreprinderi), interesul legitim fiind acela de a se obține eliminarea lor din ordinea juridică, pentru a nu se oferi stabilitate actului administrativ fiscal în care ele sunt încorporate.

În conformitate cu prevederile art. 281 alin. (1) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, la finalul procedurii administrative, decizia de soluționare a contestației se comunică destinatarilor: contestatorul, organul fiscal emitent al actului administrativ contestat și eventualele persoane introduse în procedura de soluționare a contestației. Comunicarea se face din oficiu, iar mijloacele de comunicare sunt cele obișnuite, conform dispozițiilor art. 47 COD PROCEDURĂ FISCALĂ. De regulă, mai ales datorită faptului că activitatea de soluționare a contestațiilor are caracter centralizat, comunicarea deciziei de soluționare a contestațiilor se face prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Practic, de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației se deschide calea pentru declanșarea procesului fiscal, prin sesizarea instanței judecătorești competente. Formal însă, așa cum rezultă din lectura art. 281 alin. (6) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, procedura de soluționare a contestației nu se consideră încheiată decât la momentul în care organul fiscal a luat cunoștință de acțiunea în contencios administrativ formulată de contribuabil ori plătitor.

XI. Acțiunea în contencios fiscal

După cum o spune și art. 281 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, decizia de soluționare a contestației, actul sau actele administrative fiscale contestate și toate celelalte acte adiacente (raportul de inspecție fiscală, procesul-verbal de control antifraudă, procesul-verbal de control inopinat) pot fi supuse **controlului de legalitate** al instanței de contencios fiscal.

În lumina aceluiași art. 281 alin. (2) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, titularii dreptului la acțiune sunt contestatorul sau persoana/persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, în conformitate cu prevederile art. 275 COD PROCEDURĂ FISCALĂ.

În dreptul nostru, nu au fost organizate încă instanțe specializate de contencios fiscal. Prin urmare, pentru determinarea instanței competente, ne vom raporta cu prioritate la prevederile art. 10 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004¹¹. Putem desluși astfel faptul că legiuitorul a utilizat două criterii pentru determinarea **competenței materiale** a instanțelor de contencios fiscal:

a) Criteriul valoric. În materie fiscală, criteriul esențial este cel valoric. Astfel, litigiile fiscale care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, precum și accesorii ale acestora în valoare de până la 3.000.000 lei se soluționează în fond de către secțiile de contencios administrativ și fiscal ale tribunalelor, iar litigiile fiscale cu același obiect și cu o valoare mai mare de 3.000.000 lei se soluționează în fond de către secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel. După cum reiese și din art. 10 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, recursurile împotriva hotărârilor pronunțate în primă instanță se judecă de către curțile de apel (în cazul în care tribunalele au soluționat fondul), respectiv de către Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal (în cazul în care prima instanță sesizată a fost curtea de apel);

b) Criteriul poziționării organului fiscal emitent. Un al doilea criteriu este acela al poziționării în ierarhia administrativă a organului fiscal emitent al actului administrativ contestat. Art. 10 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ distinge între „autorități publice locale și județene”, respectiv „autorități publice centrale” și atribuie competența materială astfel: secțiile de contencios administrativ și fiscal ale tribunalelor soluționează litigiile fiscale circumscrise activității autorităților publice locale și județene, iar secțiile de contencios administrativ ale curților de apel soluționează litigiile fiscale circumscrise activității autorităților publice centrale. Această regulă de atribuire a competenței materiale, subsidiară, prezintă relevanță pentru contenciosul fiscal doar cu privire la actele administrative care nu au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale sau accesorii ale acestora. Astfel, actele emise de organele fiscale locale sau județene ori de structurile deconcentrate ale organului fiscal central (administrațiile

¹¹ Minime repere – insuficiente, în opinia noastră – pot fi regăsite și în actualul Cod de procedură civilă. Astfel, conform art. 96 pct. 1 C.proc.civ., curțile de apel judecă, în primă instanță, cererile în materie de contencios fiscal, potrivit legii speciale. S-ar putea conchide, pornind doar de la acest text, că legiuitorul ar fi atribuit competența generală pentru soluționarea litigiilor de contencios fiscal curților de apel. În realitate însă, din lectura „legii speciale” (art. 10 din Legea nr. 554/2004), vom conchide că suntem în prezența unei competențe partajate între tribunale și curți de apel, în funcție de două criterii principale.

județene ale finanțelor publice, serviciile fiscale municipale și orășenești, birourile fiscale comunale) vor fi întotdeauna supuse controlului judiciar la nivelul tribunalelor. În schimb, actele emise de structurile deconcentrate ale organului fiscal central constituite la nivel regional (direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, direcțiile regionale antifraudă fiscală) sau de către organele fiscale existente la nivel central (Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili) vor fi supuse controlului la nivelul curților de apel.

Prin excepție de la regulile astfel determinate, așa cum rezultă din lectura art. 10 alin. (1¹) din Legea nr. 554/2004 – introdus în Legea contenciosului administrativ prin Legea nr. 76/2012, cu începere de la 15 februarie 2013 – litigiile de natură fiscală privind actele administrative emise de autoritățile publice centrale care au ca obiect sume reprezentând finanțarea nerambursabilă din partea Uniunii Europene, indiferent de valoare, se soluționează în fond de către curțile de apel, cu recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție.

Competența teritorială este una obligatorie, determinată conform art. 10 alin. (3) din Legea nr. 554/2004: instanța de la domiciliul/sediul reclamantului

În conformitate cu prevederile art. 281 alin. (5) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, în cazul în care contestația fiscală nu este soluționată într-un termen de 6 luni de la data înregistrării contestației, contribuabilul se poate adresa direct instanței de contencios fiscal. Ca o consecință logică, instanța se va pronunța asupra fondului litigiului fiscal, în lipsa deciziei de soluționare a contestației.

Prin art. 281 alin. (7) COD PROCEDURĂ FISCALĂ, legiuitorul a soluționat o problemă frecventă sub imperiul vechiului Cod de procedură fiscală. Astfel, în nenumărate situații, ca urmare a nesoluționării în fond a unei contestații fiscale (de exemplu, în cazul în care contestația era apreciată ca fiind formulată tardiv sau de către o persoană fără calitate), instanța de fond sau instanța de recurs admiteau acțiunea în contencios fiscal și trimiteau cauza organului fiscal competent, pentru soluționarea contestației în fond. Pentru contribuabil, o asemenea soluție reprezenta în fapt o tergiversare a procedurii, mai ales în condițiile în care rata de succes a contestațiilor fiscale în România este extrem de redusă. Cu alte cuvinte, câțiva ani mai târziu, contribuabilul era obligat să reia procedura de soluționare a contestației și apoi să se adreseze din nou instanței de contencios fiscal, pentru dezbateră judiciară a pricinii în fond. Acest calvar pare să se fi sfârșit, la 1 ianuarie 2016, pentru că instanței de contencios fiscal i s-a atribuit *expressis verbis* competența de a se pronunța „asupra fondului raportului juridic fiscal”. Mai simplu spus, s-a trecut grațios peste bariera conceptuală existentă, evocată cu fervoare de unele instanțe, aceea că instanța nu se poate substitui fiscului și nu poate analiza fondul raportului juridic fiscal, atât timp cât administrația însăși nu s-a pronunțat, pe fond, printr-o decizie de soluționare a contestației. Salutăm această soluție practică, care în multe cazuri va aduce mai rapid în fața instanțelor de contencios fiscal substanța litigiilor fiscale.

XII. Se pot invoca, în cuprinsul acțiunii în contencios fiscal, alte motive decât cele invocate prin contestația fiscală (administrativă)?

Conform art. 7 din Legea nr. 554/2004, înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual care i se adresează trebuie să solicite autorității publice emitente (*recurs grațios*) sau autorității ierarhic superioare (*recurs ierarhic*) revocarea acestuia, în tot sau în parte.

Potrivit art. 8 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ, ce reglementează obiectul acțiunii în contencios administrativ, „persoana vătămată printr-un act administrativ, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în 30 de zile de la înregistrarea ei, poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, daune morale. De asemenea, se poate adresa instanței de contencios administrativ și cel care se consideră vătămat într-un drept sau interes legitim al său prin nesoluționarea în termen sau prin refuzul nejustificat de soluționare a unei cereri, precum și prin refuzul de efectuare a unei anumite operațiuni administrative necesare pentru exercitarea sau protejarea dreptului sau interesului legitim”.

Dacă până aici textul art. 8 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ este identic cu cel anterior modificării sale prin Legea nr. 212/2018, *dispozițiile art. 1 pct. 9 din această lege introduc o teză finală, cu caracter de noutate: „Motivele invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă”*. Se pune întrebarea în ce măsură această prevedere se aplică în litigiile fiscale.

Posibilitatea invocării unor motive noi prin acțiunea în contencios administrativ clasic exista, în unele opinii, chiar anterior completării art. 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004. S-a arătat că o cerere de chemare în judecată era, oricum, admisibilă, *dacă cel puțin obiectul acesteia era identic cu obiectul plângerii prealabile*; cererea putea cuprinde elemente noi sau modificate, fiind în interesul bunei administrări a justiției și a oricărei persoane care formulează o reclamație sau o contestație să o motiveze cât mai corect, cuprinzător și convingător, evidențiind toate temeiurile de drept și de fapt¹².

În ceea ce privește motivele noi din acțiunea în contencios fiscal, nesuținute în contestație (ca formă specială a plângerii prealabile), dreptul de a le invoca a fost, la rândul său, recunoscut de o parte a doctrinei anterior modificării amintite. Desigur că această posibilitate a fost susținută în special de acei autori care au apreciat că obiect al acțiunii în contencios fiscal este, în principal, actul administrativ fiscal principal vătămător, adică titlul de creanță sau un alt tip de act administrativ fiscal emis împotriva contribuabilului. Dacă primim această interpretare și considerăm că art. 281 alin. (2) C. proc. fisc. [art. 218 alin. (2) C. proc. fisc. vechi] *doar atestă*

¹² O. PUIE, *Contenciosul administrativ. Vol. I*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, p. 17. Aceeași opinie a exprimat-o autorul în articolul *Aspecte privind corelarea normelor procesual-civile instituite prin art. 109 alin. (2) și art. 720¹ din Codul de procedură civilă cu dispozițiile Legii contenciosului administrativ și ale Codului de procedură fiscală*, în *Dreptul nr. 9/2006*, p. 145.

natura de act administrativ a deciziei de soluționare a contestației și stabilește că ea poate fi atacată conform dreptului comun, într-o încercare de a sublinia liberul acces la justiție al contribuabilului, rezultă că solicitarea de anulare a actului administrativ fiscal originar este una distinctă față de cea de anulare a deciziei de soluționare a contestației, care poate fi motivată în fapt și în drept practic oricum, fără ca petentul să fie limitat la argumentele din contestație.

S-a spus, astfel, că și în contenciosul fiscal, finalitatea procedurii prealabile se realizează chiar dacă identitatea contestației și a acțiunii este doar parțială, în privința elementelor esențiale.

Procedura de soluționare a contestației *nu reprezintă o fază de judecată*, astfel încât o eventuală motivare suplimentară sau chiar o argumentare juridică diferită să fie imposibilă în fața instanței de judecată, în ciuda aparenței excesive de jurisdicționalizare a activității autorității administrative în cadrul acestei proceduri. Chiar dacă sub imperiul actualului C. proc. fisc., această aparență este și mai pregnantă, de pildă, din perspectiva faptului că există posibilitatea susținerii orale a contestației, conform art. 276 alin. (5) C. proc. fisc., *procedura rămâne una esențialmente administrativă, cum este, de altfel, în mod expres definită în art. 268 alin. (1) C. proc. fisc.* În contextul existenței unei astfel de calificări exprese în lege, orice altă interpretare jurisprudențială sau doctrinară este de prisos.

Rezultă că administrația fiscală nu poate susține că neinvocarea tuturor argumentelor în etapa administrativă ar lipsi-o de un grad de jurisdicție, încălcându-se principiul *non omisso medio*. Acest principiu operează în cazul recursului care urmărește să supună instanței competente examinarea conformității hotărârii atacate cu regulile de drept aplicabile [art. 483 alin. (3) C. proc. civ.], iar hotărârea atacată este, în dreptul comun, cea a instanței de apel. Ca atare, în recurs nu se poate critica hotărârea primei instanțe care este susceptibilă de apel, prin argumente neinvocate în apel, pentru că analiza lor de către instanța de recurs ar duce la privarea părții de un grad de jurisdicție.

Principiul non omisso medio se aplică, deci, când există o ierarhie a căilor de atac ce trebuie respectată în vederea respectării principiului dublului grad de jurisdicție. Exercitarea căilor de atac are ca efect punerea în mișcare a controlului judiciar îndeplinit de instanțele superioare asupra hotărârilor instanțelor inferioare, fiind guvernată de principiul legalității căii de atac. *Acest principiu al dublului grad de jurisdicție este cel care interzice ca anumite apărări ori susțineri ale părților să poată fi analizate pentru prima oară într-o cale de atac.*

Acțiunea în contencios fiscal nu este, însă, propriu-zis, o „cale de atac” împotriva deciziei de soluționare a contestației (cum impropriu îi spune denumirea marginală a art. 281 C. proc. fisc.), ci este debutul procedurii în fața instanței: o cerere introductivă prin care se solicită instanței anularea unui act administrativ fiscal. În contenciosul administrativ nu există dublu grad de jurisdicție (care presupune două judecăți de fond¹³), astfel cum a constatat și Curtea Constituțională în Deciziile nr. 544 din 28.04.2011¹⁴ și respectiv nr. 491/6.05.2008¹⁵. Actele administrative, inclusiv cele fiscale, pot fi atacate cu acțiune în anulare, iar hotărârea pe care o dă

¹³ V.M. CIOBANU în *Noul Cod de procedură civilă comentat și adnotat. Vol. I*, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 1.043.

¹⁴ M. Of. nr. 514 din 21 iulie 2011.

¹⁵ M. Of. nr. 446 din 13 iunie 2008.

instanța de fond asupra acestei acțiuni poate fi atacată numai cu recurs, pentru motivele de nelegalitate limitativ prevăzute la art. 488 C. proc. civ.

Principiul *non omisso medio* reprezintă, de asemenea, o aplicație a modalității în care autoritatea de lucru judecat se manifestă în cadrul aceluiași proces: dacă, de exemplu, în apelul formulat împotriva sentinței judecătorești nu se formulează anumite critici, ele nu pot fi invocate pentru prima dată prin cererea de recurs, pentru că *neformularea lor în apel a condus la rămânerea definitivă a hotărârii primei instanțe, sub aspectele vizate.*

Decizia de soluționare a contestației nu este înzestrată cu autoritate de lucru judecat, măcar pentru faptul că ea nu este emisă în urma unei „judecăți”, ci este, așa cum am arătat, rezultatul unui recurs administrativ prealabil materializat într-un act administrativ fiscal care vatămă, la rândul său, contribuabilul și care poate fi supus cenzurii instanței de judecată.

Fiind vorba de acte administrative fiscale distincte, acțiunea în anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor la care se referă va cuprinde petite distincte, fiecare din acestea trebuind, teoretic, să fie motivat în fapt și în drept, conform art. 194 lit. d) C. proc. civ. Totuși, având în vedere că, de cele mai multe ori, decizia de soluționare a contestației nu este nimic altceva decât o reiterare a celor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală¹⁶ (reluare, apoi, în întâmpinare, recurs, răspuns la întâmpinare etc.), argumentele sunt de obicei prezentate global, iar petitul de anulare a deciziei de soluționare a contestației este pur formal.

Se menționa în opinia exprimată de către doamna Gabriela Bogasiu că s-ar opune invocării de motive noi în fața instanței de contencios fiscal faptul că prin Codul de procedură fiscală s-ar institui „un regim mai detaliat și mai strict” pentru etapa contestației, regim care „în art. 268-281, reglementează procedura de contestare a actelor administrative fiscale, instituind, printre altele, obligația motivării contestației administrative, posibilitatea suspendării soluționării contestației, intervenția terților în procedură, soluțiile ce pot fi adoptate prin decizia de soluționare a contestației”.

Este opinia noastră fermă că aceste particularități reglementate de Codul de procedură fiscală nu au vreo legătură cu posibilitatea invocării de motive noi în fața instanței. Astfel:

- *Regimul mai detaliat și mai strict acoperă strict etapa contestației*, neexistând, așa cum am arătat, nicio prevedere care să se refere la etapa de judecată. Obiectul acțiunii judiciare în contenciosul fiscal este cel prevăzut la art. 8 din Legea nr. 554/2004, la al cărui alineat (1) s-a introdus sintagma referitoare la admisibilitatea motivelor noi.

- *Obligația motivării contestației administrative*, prevăzută la art. 269 alin. (2) lit. c), presupune, într-adevăr, un formalism minim, care constă în nemulțumirile legate de actul administrativ¹⁷. De principiu, cel care face o cerere trebuie să o motiveze, iar cel care face o susținere trebuie să o dovedească [art. 249 C. proc. civ. și art. 269 alin. (2) lit. d) C. proc. fisc.].

¹⁶ Aspect constat de specialiști în drept fiscal încă de acum 15 ani – a se vedea C. ALEXANDRU, D. DASCĂLU, *Considerații teoretice și practice privind Codul de procedură fiscală (III) în Revista Română de Drept al Afacerilor 11-12/2004*, articol disponibil și online în programul Sintact.

¹⁷ I. URSULEASA, *Contestația – condiție de admisibilitate a cererii de chemare în judecată în contenciosul administrativ fiscal*, publicat în 01.11.2018 pe www.juridice.ro.

Este adevărat că potrivit pct. 2.5. și 2.6. din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală¹⁸, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, iar contestatorul are obligația de a motiva contestația în termenul de 45 de zile pentru introducerea acesteia, sub sancțiunea decăderii. Neîndeplinirea acestei obligații de motivare în fapt și în drept duce, conform pct. 11.1. lit. b) din același act normativ, la respingerea contestației ca nemotivată.

Totuși, chiar dacă în privința actelor administrative tipice nu există o astfel de reglementare (scutită de zeci și sute de ordine care dezvoltă legislația primară), *nu credem că introducerea unei plângeri prealabile nemotivate declanșează o procedură cu efect devolutiv, astfel încât autoritatea administrativă să procedeze la verificarea, din oficiu, a tuturor elementelor de legalitate a actului ce face obiectul plângerii.*

- Celelalte chestiuni referitoare la posibilitatea suspendării soluționării contestației, intervenția terților în procedură, soluțiile ce pot fi adoptate prin decizia de soluționare a contestației reprezintă strict detalieri ale parcursului contestației, ca specie a procedurii prealabile și nu au nicio relevanță în privința aplicabilității art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004 în etapa judecătii în fața instanței.

Credem că interpretarea potrivit căreia *invocarea în fața instanței a altor argumente decât cele expuse în contestație este inadmisibilă* aduce atingere și dreptului de acces la justiție, dreptului la o cale de atac eficientă și dreptului la un proces echitabil. Art. 47 din Carta drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene și art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului consacră dreptul oricărei persoane la un proces echitabil, public și într-un termen rezonabil, în fața unei instanțe judecătorești independente și imparțiale, constituită în prealabil prin lege.

Fără a face analiza măsura în care art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului este aplicabil în litigiile de drept fiscal, întrucât nu face obiectul acestui articol, merită menționate considerentele instanței din Strasbourg de la pct. 35 și 36 din Hotărârea pronunțată în 16 septembrie 2003 în cauza *Glod împotriva României*. Curtea a arătat că *deciziile luate de autorități administrative care nu îndeplinesc garanțiile prevăzute de art. 6 din Convenție trebuie să fie supuse controlului ulterior al unui organ judiciar cu competență deplină*. Or, în acea speță, Comisia administrativă care se pronunțase asupra cererii reclamantei în restituirea terenului, numită prin ordin al Prefectului și condusă de acesta, nu respecta condiția de independență în raport cu executivul și nu putea, prin urmare, să constituie o „instanță” în sensul art. 6 alin. (1) din Convenție.

Este evident că organul fiscal de soluționare a contestației nu are atributele unei instanțe judecătorești independente și imparțiale. *De ce ar trebui, atunci, persoana care nu-i prezintă acestuia chiar toate argumentele relevante să fie sancționată cu inadmisibilitatea invocării lor în fața unei adevărate instanțe judecătorești independente și imparțiale?*

¹⁸ M. Of. nr. 975 din 29 decembrie 2015.

Fără a ne propune să fim malițioși, vom observa că opinia doamnei Gabriela Bogasiu nu are suport deplin nici măcar în interiorul secției de contencios administrativ a Înaltei Curți de Casație și Justiție. S-a spus astfel, în interiorul acestei secții, *expressis verbis*:

„Recurenta a criticat refuzul primei instanțe de a se pronunța asupra nulității actelor administrative fiscale atacate pentru lipsa avizului de inspecție fiscală pe considerentul că acest motiv nu a fost invocat de parte în cadrul contestației administrative.

Înalta Curte apreciază că argumentele curții de apel sunt infirmate de dispozițiile art. 206 alin. (2) C. proc. fisc., care precizează că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în actul administrativ fiscal atacat.

Controlul instanței de contencios administrativ este unul de plină jurisdicție, astfel încât instanța trebuie să analizeze actele deduse judecării atât din perspectivă procedurală, cât și din perspectivă materială.

Semnificativ este faptul că art. 205 alin. (1) din același act normativ prevede că natura administrativă a contestației nu poate înlătura dreptul de acces efectiv la un tribunal, drept prevăzut și de art. 47 din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene”¹⁹.

În fapt, pentru simplitate, problema juridică pusă în discuție ar putea fi redusă și la o singură întrebare: *Există o normă juridică imperativă care să limiteze argumentele ce se pot aduce în atenția instanței de contencios fiscal la acele argumente care au fost invocate și cu ocazia formulării contestației administrative?* În ceea ce ne privește, apreciem că răspunsul la această întrebare este categoric negativ, din cel puțin următoarele motive:

a) Reclamantul își poate formula în mod real toate criticile de nelegalitate și netemeinicie vis-à-vis de actele administrative contestate doar în fața instanței de judecată. În acest sens, vom reaminti, dacă mai era nevoie, următoarele:

– Contribuabilului i se comunică, anterior formulării contestației administrative, doar decizia de impunere/raportul de inspecție fiscală și eventual unele acte ce se constituie anexe ale raportului de inspecție fiscală. Prin urmare, în lipsa accesului la toate documentele inspecției fiscale și eventual la documentele din dosarul fiscal colectate anterior momentului inspecției fiscale, contribuabilul este în mod natural forțat să-și restrângă sau să-și concentreze argumentația atunci când formulează o contestație fiscală. Or, sub acest aspect, opinia exprimată de doamna Bogasiu nu ține cont, sub nicio formă, de hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 9 noiembrie 2017 în cauza C-298/16, *Ispas* și nici de vreo discuție privind accesul la dosarul administrativ al inspecției fiscale.

– În continuarea aceleiași idei, pretinsa inadmisibilitate ignoră faptul că un contribuabil poate să ajungă la momentul soluționării contestației fiscale fără a avea cunoștință despre toate actele, documentele și informațiile care stau la baza emiterii raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere. De ce se întâmplă acest lucru? Simplu: pe de-o parte pentru că în Codul de procedură fiscală român nu există dispoziții exprese consacrate dreptului de acces la dosarul administrativ al inspecției fiscale (în aplicarea jurisprudenței *Ispas*), la acest dosar putându-se obține accesul doar în faza procesului fiscal și în temeiul dispoziției exprese a instanței, întemeiate pe art. 13 din Legea nr. 554/2004; pe de altă parte pentru că nu există o procedură judiciară specială de

¹⁹ I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 3152 din 14 octombrie 2015, www.scj.ro.

asigurare a accesului contribuabilului la dosarul administrativ; *in fine*, pentru că nu există o practică administrativă de asigurare din oficiu sau la cerere a accesului la dosarul administrativ.

– Vom observa, sub acest aspect, inclusiv existența unei „inegalități de arme” între contribuabil și fisc: Cu ocazia soluționării contestației, funcționarul din structura organului fiscal însărcinat cu această activitate are acces la întreg dosarul cauzei și poate chiar solicita organului de inspecție fiscală să formuleze un punct de vedere și să-i prezinte toate documentele, inclusiv cele necunoscute contribuabilului. Cu alte cuvinte, fiscul poate introduce în cauză probe și argumente în apărare în tot cursul procedurii administrative, în timp ce contribuabilul verificat nu are această posibilitate, pentru el procesul desfășurat în fața instanței de contencios fiscal fiind singura șansă de a încerca să restabilească egalitatea.

– Procedura de soluționare a contestației, ca de altfel și procedura inspecției fiscale, sunt activități în principiu nepublice, care nu permit contactul nemijlocit al contribuabilului cu ansamblul probator sau respectarea principiului contradictorialității. Prin urmare, principiile procesului echitabil pot fi în mod real puse în aplicare doar cu ocazia procesului fiscal.

a) Strict formal, nici dispozițiile Codului de procedură fiscală și nici cele ale Legii nr. 554/2004, care constituie procedura de drept comun pentru procesul fiscal, nu interzic părților să formuleze în fața instanței de contencios administrativ motive de nelegalitate sau netemeinicie distincte de cele invocate cu ocazia soluționării contestației. Pe cale de consecință, ceea ce nu este interzis expres de lege este permis.

b) Suplimentar, vom observa că art. 276 alin. (4) C. proc. fisc., identice cu cele ale art. 213 alin. (4) din vechiul C. proc. fisc. permit depunerea unor „probe noi” – însoțite desigur și de argumente noi – inclusiv după depunerea contestației administrative. Prin urmare, ar fi exagerat să se pretindă că în fața instanței nu s-ar putea invoca alte argumente decât cele expuse prin contestația fiscală.

c) În fine și în completarea argumentelor noastre anterioare, dacă s-ar invoca faptul că în procesul fiscal poate fi contestată doar „decizia emisă în soluționarea contestației”, înțelegem să atragem atenția asupra unei posibile confuzii a formei cu fondul litigiului fiscal. Astfel, în măsura în care o decizie de soluționare a contestației a fost emisă în termenul legal, dispozițiile art. 281 alin. (2) C. proc. fisc. sunt exacte, în sensul că *formal* se atacă la instanță decizia de soluționare a contestației. În realitate însă, contribuabilul nu atacă decizia de soluționare și nu invocă decât arareori vicii proprii ale acestui act administrativ fiscal. Atunci când se adresează instanței de contencios fiscal, contribuabilul contestă *fondul*, adică soluția dată asupra contestației și finalmente asupra problemelor de fapt și de drept ce fac obiectul litigiului fiscal. Prin urmare, din moment ce a contestat *fondul* (în cazul nostru concret, stabilirea în sarcina sa a unor obligații fiscale principale și accesorii, soluție confirmată de organul de soluționare a contestației), contribuabilul poate invoca și poate proba în fața instanței de judecată toate argumentele apte să conducă la o soluție de exonerare de la obligațiile fiscale menționate.

Suplimentar, trebuie spus că organul fiscal nu ar suferi niciun prejudiciu prin invocarea unor argumente noi printr-o cerere adițională, formulată după momentul asigurării accesului la dosarul administrativ al inspecției fiscale, deoarece acesta beneficiază de dreptul de a depune

întâmpinare sau o poziție scrisă suplimentară și a-și face toate apărările pe care le apreciază ca fiind necesare.

De altfel, sub aspectul admisibilității invocării unor argumente noi direct în fața instanței de contencios fiscal, chiar dacă nu au fost prezentate în procedura administrativă, în cauza *Maks Pen EOOD*²⁰ a fost adusă în atenția Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea problemă:

Întrebarea nr. 2) a instanței naționale: Din obligația instanței – astfel cum rezultă aceasta din dreptul Uniunii și din jurisprudența Curții (...) – de a refuza dreptul de deducere în caz de evaziune fiscală, rezultă implicit și obligația instanțelor naționale de a constata din oficiu în anumite împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal existența unui caz de evaziune fiscală, prin faptul că – având în vedere obligația, prevăzută de dreptul național, a instanței naționale de a soluționa litigiul din cauza cu care a fost sesizată, precum și interdicția de a agrava situația reclamantului, cât și obligația de a respecta principiile dreptului la o cale de atac efectivă și securității juridice și de a aplica din oficiu dispozițiile legale relevante – apreciază pentru prima dată noile motive și argumente invocate în momentul în care este sesizată, apreciază toate probele, printre care și acelea referitoare la operațiunile fictive, documente false și documente cu conținut incorect?

Răspunsul Curții de Justiție a Uniunii Europene, relevant pentru materia care ne interesează, a fost următorul:

37. *În acest sens, este adevărat, desigur, că dreptul Uniunii nu poate obliga instanța națională să aplice din oficiu o dispoziție a acestuia atunci când o astfel de aplicare ar avea drept consecință înlăturarea principiului, înscris în dreptul procedural național al acesteia, al interzicerii reformatio in peius (Hotărârea din 25 noiembrie 2008, Heemskerk și Schaap, C-455/06, Rep., p. I-8763, § 46). Cu toate acestea, nu rezultă, în orice caz, că, într-un litigiu precum litigiul principal, care privește de la început dreptul de deducere a TVA-ului care figurează pe un anumit număr de facturi determinate, o astfel de interdicție se poate aplica prezentării de către administrația fiscală în cursul procedurii jurisdicționale de elemente noi care, având în vedere că se referă la aceleași facturi, nu pot fi privite ca agravând situația persoanei impozabile care se prevalează de acest drept de deducere.*

După cum se poate observa, dreptul Uniunii Europene nu se opune ca instanța să procedeze la analiza tuturor argumentelor prezentate în fața sa, în vederea aflării adevărului și a corectei determinări a stării de fapt fiscale. Suntem convinși că, în aplicarea principiului cooperării loiale între Statele Membre și Uniunea Europeană, o opinie contrară nu ar putea prevala.

Summa summaris, pentru toate argumentele prezentate aici, pledăm pentru aplicarea, și în materie fiscală, a tezei finale a art. 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, în forma modificată prin Legea nr. 212/2018. Dincolo de construcțiile doctrinare fragile sau de contra-argumentele care s-ar putea aduce acestor construcții, este o realitate faptul că în prezent nu există o reglementare a regulilor procesului fiscal român. Devine cu totul artificială, din această perspectivă, o tentativă de a construi ceea ce nu există, prin raportare la regulile aplicabile procedurii (administrative) fiscale române. Teza rezonabilă, pe care ne-am prezentat-o *in extenso* în cuprinsul acestui articol, este aceea că acolo unde legiuitorul nu a distins (sau, practic, nu a reglementat), rămân aplicabile

²⁰ C.J.U.E., Hotărârea din data de 13.02.2014, în cauza C-18/13.

regulile generale, cele ale Legii nr. 554/2004, adică singurele reguli disponibile pentru procesul fiscal român.