

Jurisprudența Curții de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal cu privire la admisibilitatea acțiunii în anularea deciziei de impunere în cazul în care nu a fost atacată și decizia de soluționare a contestației prealabile, în condițiile aplicării vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003)

Pătru Răzvan

Judecător Curtea de Apel Timișoara –Secția contencios administrativ și fiscal

18.11.2016

1. Actualitatea problemei în discuție, în contextul intrării în vigoare a noului Cod de Procedură Fiscală. Determinarea sferei de aplicare a Legii nr. 207/2015 și a ultra-activității vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003)

Vechiul Cod de Procedură Fiscală – respectiv Ordonanța de Guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – a fost abrogat de la 1.01.2016, prin Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015.

Cu toate acestea, vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003) continuă să fie aplicabil în procedura de contestare în justiție a unor acte administrativ fiscale emise anterior datei de 1.01.2016, respectiv în cadrul unor proceduri declanșate anterior acestei date.

Pentru stabilirea legii procesual fiscale aplicabile într-o cauză se impune stabilirea sferei de aplicare a noului Cod de Procedură Fiscală.

1a) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015, a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, conform art. 353 din noul Cod de Procedură Fiscală.

Totodată, la data de 1 ianuarie 2016 se abrogă – conform art. 354 1 lit. a) din Legea nr. 207/2015 – Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare.

1b) Referitor la aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi, art. 352 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015) are următorul conținut:

„(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.

(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), execuțiile silite în curs la data intrării în vigoare a prezentei legi se continuă potrivit dispozițiilor prezentului cod, actele îndeplinite anterior rămânând valabile¹.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), dispozițiile art. 6, 8, 13 și 133 se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016².

¹ Art. 352 alin. 4 și 5 au fost modificate prin O.U.G. nr. 50/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 817 din 3 noiembrie 2015.

² **ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

.....
ART. 8 Limba oficială în administrația fiscală

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

(2) Dacă la organul fiscal se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organul fiscal solicită ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, în condițiile legii.

(3) Dacă la organul fiscal se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, pentru care nu există traducători autorizați potrivit alin. (2), organul fiscal solicită ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română efectuate sau certificate de o ambasadă/oficiu consular al statului în a cărui limbă oficială a fost emis documentul respectiv.

(4) Petițiile, documentele justificative, certificatele sau înscrisurile redactate într-o limbă străină depuse fără respectarea alin. (3) nu se iau în considerare de organul fiscal.

(5) Dispozițiile art. 19 din Legea administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în mod corespunzător.

ART. 13 Interpretarea legii

1c) În ceea ce privește modul de aplicare a dispozițiilor art. 352 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015) nu au fost încă pronunțate soluții de către Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal, motiv pentru care ne permitem să expunem unele considerații teoretice privind interpretarea acestor reglementări, sub eventuala rezervă a reconsiderării lor în lumina viitoarei jurisprudențe a aceste instanțe.

Conform art. 352 alin. 1 și 2 din noul Cod de Procedură Fiscală, „dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare”, iar „procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Cele două texte citate fac referire la noțiunea de „proceduri de administrare”, fără a defini această noțiune, ceea ce poate ridica dificultăți de interpretare și de determinare a sferei de aplicare a legii noi de procedură fiscală.

1d) În determinarea sferei noțiunii de „procedură de administrare”, credem că putem face trimitere la dispozițiile art. 1 punctul 2 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015), conform căreia „în înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:”

2. *administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:*

a) *înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;*

b) *declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;*

c) *soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;*

d) *asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;*

e) *aplicarea sancțiunilor în condițiile legii.”*

(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

(2) *În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.*

(3) *Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.*

(4) *Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.*

(5) *Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.*

(6) *Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.*

În măsura în care noțiunea de „*procedură de administrare*” se identifică aceleia de „*administrare a creanțelor fiscale*” definită de art. 1 punctul 2 din Legea nr. 207/2015, putem reține că se disting următoarele proceduri:

- procedura de înregistrare a fiscală a contribuabililor / plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;
- procedura de declarare, stabilire, control și colectarea creanțelor fiscale;
- procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;
- procedura de asistență / îndrumare a contribuabililor / plătitorilor, la cerere sau din oficiu;
- procedura de aplicare a sancțiunilor în condițiile legii.

În această interpretare, se reține că o procedură de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale care a fost declanșată anterior datei de 12.01.2016 rămâne supusă legii vechi de procedură fiscală, respectiv vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), esențială fiind data introducerii contestației administrativ-fiscale.

Astfel, dacă această contestație a fost înregistrată anterior datei de 1.01.2016, întreaga procedură de soluționare a contestației (administrarea probelor, soluția pronunțată, posibilitatea suspendării soluționării contestației, căile de atac, procedura de suspendare a executării actului administrativ fiscal etc.) este supusă dispozițiilor vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003).

1e) Atragem atenția în mod special asupra aplicării dispozițiilor art. 278 alin. 2 din noul Cod de Procedură Fiscală, referitoare la cuantumul cauțiunii impuse în cazul solicitării suspendării executării actului administrativ contestat.

Conform art. 278 alin. 2 din noul Cod de Procedură Fiscală, „*dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune, după cum urmează:*

- a) de 10%, dacă această valoare este până la 10.000 lei;
- b) de 1.000 lei plus 5% pentru ceea ce depășește 10.000 lei;
- c) de 5.500 lei plus 1% pentru ceea ce depășește 100.000 lei;
- d) de 14.500 lei plus 0,1% pentru ceea ce depășește 1.000.000 lei.”

În măsura în care procedura de soluționare a contestației rămâne supusă legii procesual fiscale în vigoare la momentul când a fost declanșată procedura de contestare, atunci rămân aplicabile în această procedură și dispozițiile art. 215 alin. 2 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), conform cărora „*dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o*

cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei”.

Prin urmare, de exemplu, în cazul unei contestații administrativ-fiscale înregistrate la 1.02.2015 și care a fost suspendată până la data de 1.02.2016, iar decizia de soluționare a contestației a fost emisă la 1.03.2016, ar trebui să se rețină că întreaga procedură de soluționare a contestației rămâne supusă vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), deși decizia de soluționare a contestației a fost emisă după 1.01.2016, când a intrat în vigoare din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015).

1f) Pe cale de consecință, dispozițiile din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015) vor fi aplicabile numai procedurilor de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale care au fost declanșate ulterior datei de 12.01.2016.

1g) O altă problemă de interpretare este aceea dacă procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale include și faza judiciară de soluționare a acțiunii în anularea deciziei de soluționare a contestației administrativ-fiscale.

În această privință, este de observat că art. 1 punctul 2 din Legea nr. 207/2015 face referire la procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale fără a distinge între faza administrativ și cea judiciară, rezultând de aici că aceasta este supusă aceleiași legi procedurale, de vreme ce legiuitorul nu face o distincție, iar soluționarea contestației fiscale de către organul administrativ-fiscal nu determină finalizarea acestei proceduri dacă este contestată în justiție decizia de soluționare a contestației.

Prin urmare, conform acestei interpretări, dispozițiile vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003) ar fi aplicabile oricărei acțiuni judiciare în anularea unei decizii de soluționare a unei contestații înregistrate anterior datei de 1.01.2016, indiferent de data la care s-a emis decizia de soluționare a contestației (deci chiar dacă această decizie a fost emisă după 1.01.2016, când a intrat în vigoare noul Cod de Procedură Fiscală).

1h) Concluzia care se desprinde din cele expuse anterior este aceea conform căreia rămâne de actualitate interpretarea dispozițiilor vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), existând în continuare multe litigii în care sunt aplicabile dispozițiile acestui cod, deși a fost abrogat la 1.01.2016.

2. Admisibilitatea acțiunii în anularea deciziei de impunere în cazul în care nu a fost atacată și decizia de soluționare a contestației prealabile.

Care este consecința expirării termenului de soluționare a contestației fiscale cu privire la nașterea dreptului la acțiune?

Partea poate ataca direct în instanță decizia de impunere sau se impune promovarea acțiunii în justiție pentru obligarea autorității la soluționarea contestației ?

2a) Această problema de drept a fost ridicată în contextul constatării unor soluții divergente în situații în care contribuabilul a solicitat în justiție exclusiv anularea deciziei de impunere, iar nu și a deciziei de soluționare a contestației administrativ – fiscale promovate conform art. 205 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), în condițiile în care a fost promovată contestația administrativ-fiscală și a expirat termenul de soluționare a acestei (45 de zile) fără a fi emisă decizia de soluționare a contestației, reclamantul înregistrând o acțiune în justiție în anularea deciziei de impunere.

În esență, într-o interpretare formală a dispozițiilor art. 218 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), au fost pronunțate mai multe hotărâri de către Curtea de Apel Timișoara –Secția contencios administrativ și fiscal în sensul respingerii ca inadmisibile a acțiunilor în anularea unor decizii de impunere, în ipoteza în care contribuabilul a contestat direct în justiție decizia de impunere, fără a aștepta emiterea deciziei de soluționare a contestației administrativ-fiscal, deși expirase termenul de soluționare a contestației.

În același context se mai pune problema necesității modificării cererii de chemare în judecată – în sensul solicitării anulării și a deciziei de soluționare a contestației, în măsura în care o astfel de decizie a fost emisă după sesizarea instanței de contencios administrativ.

De asemenea, în cazul în care reclamanta a formulat o contestație administrativ- fiscală și a expirat termenul de soluționare a contestației, se mai impunea și determinarea admisibilității unei acțiuni în anularea deciziei de impunere, sau obligativitatea promovării unei acțiuni în obligarea organului de soluționare a contestației la soluționarea respectivei contestații.

2b) Ca urmare a pronunțării de către Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal a deciziei civile nr. 9108/8.10.2013, în dosar nr. 5448/108/2012 – prin care s-a dispus casarea hotărârii instanței de fond cu trimitere spre rejudecare, ca urmare a aprecierii că instanța de fond a reținut că eronat inadmisibilitatea acțiunii în anularea deciziei de impunere pe considerentul că nu a așteptat emiterea deciziei de soluționare a contestației – s-a impus adoptarea unei jurisprudențe unitare la nivelul Secției contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Timișoara.

2c) Starea de fapt din speța soluționată prin decizia civilă nr. 9108/8.10.2013, pronunțată în dosar nr. 5448/108/2012:

- reclamanta a formulat contestația administrativă prevăzută de art. 205 Cod de Procedură Fiscală la data de 20.01.2012 și a introdus acțiunea în justiție la Tribunalul Arad la data de 20.08.2012, iar decizia de soluționare a contestației

– respectiv Decizia nr. 1136/21.08.2012 – atașată la filele 80-109 – a fost comunicată reprezentantei reclamantei la 18.09.2012, astfel cum rezultă din mențiunea olografă de la fila 111 dosar Tribunalul Arad.

- decizia de soluționare a contestației a fost depusă în copie la dosarul Tribunalului Arad pentru termenul de judecată din 16.10.2012, cauza fiind amânată la cererea apărătorului reclamantei, pentru a lua cunoștință de întâmpinarea depusă de pârâtă cu o zi înainte de acest termen de judecată, iar la următorul termen de judecată, din 27.11.2012, instanța de fond a pus în discuție excepția inadmisibilității, invocată prin întâmpinare.

Instanța de fond a admis excepția inadmisibilității, reținând că, deși reclamanta a formulat contestație potrivit prevederilor art. 205 - 207 Cod procedură fiscală, art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală stabilește într-o manieră expresă și lipsită de orice echivoc că deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii. Instanța de fond a reținut că reclamanta a ignorat dispozițiile procedurale antemenționate, atacând direct în contencios administrativ decizia de impunere și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, iar nu Decizia nr. 1136/21.08.2012, emisă de Biroul Soluționare Contestații, vizată prin excepția invocată prin întâmpinare.

Instanța de fond a subliniat că o concluzie contrară celor evidențiate mai sus ar conduce la concluzia că procedura de contestare reglementată de Codul de procedură fiscală ar trebui să fie calificată drept jurisdicție administrativă specială în sensul art. 6 din Legea nr. 554/2004, ceea ce evident că nu poate fi acceptat, cu atât mai mult cu cât Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în mod constant referitor la aceea că în conformitate cu dispozițiile art. 188 alin. 2, în prezent art. 218 alin. 2, Cod procedură fiscală, poate forma obiectul acțiunii în contencios administrativ decizia pronunțată în soluționarea contestației formulate împotriva actului administrativ fiscal, iar nu în mod direct actul administrativ fiscal.

2d) Motivarea soluției dispuse prin decizia civilă nr. 9108/8.10.2013, pronunțată în dosar nr. 5448/108/2012:

Curtea de Apel Timișoara a apreciat că acțiunea în anulare este admisibilă – dispunând casarea cu trimitere pentru soluționare pe fond – având în vedere următoarele:

- o astfel de interpretare formalistă nu corespunde scopului urmărit de reglementarea citată, având în vedere că actul de impunere împotriva căruia s-a formulat contestația ar trebui să nu fie desființat de instanțele judecătorești, chiar dacă s-ar admite acțiunea și s-ar desființa decizia emisă în soluționarea contestației. Totodată, nu se poate reține că eventuala anulare a deciziei emise în soluționarea contestației ar avea drept consecință și anularea actului administrativ fiscal împotriva căruia s-a formulat acea contestație, deoarece

această consecință nu este prevăzută de dispozițiile legale, dacă sunt interpretate la fel de rigid.

- art. 11 alin. 1 lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 nu numai că permite reclamantei să introducă acțiunea în justiție în termen de 6 luni de la data expirării termenului de soluționare a plângerii prealabile administrative, dar chiar impune curgerea acestui termen de prescripție de la această dată;

- reținerea admisibilității acțiunii în astfel de cazuri nu ignoră concluzia obligativității procedurii contestației fiscale prealabile, considerată de Curtea Constituțională și de Înalta Curte de Casație și Justiție drept procedură administrativă – iar nu administrativ-jurisdicțională – fiind, deci obligatorie. Parcurgerea acestei proceduri de către petentă implică sesizarea prealabilă obligatorie a organului de soluționare a contestației și așteptarea împlinirii termenului legal de soluționare a contestației. Însă nu se poate reține că parcurgerea procedurii prealabile implică în toate cazurile finalizarea acestei proceduri prin emiterea deciziei de soluționare a contestației, întrucât – deși aceasta ar fi situația firească, tipică – nici un text legal nu obligă reclamanta să aștepte la nesfârșit, într-un termen nedefinit, emiterea deciziei de soluționare a contestației înainte de a sesiza instanța.

- Conform art.8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, „*persoana vătămată într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în termenul prevăzut la art. 2 alin. (1) lit. h), poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru 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*”. Raportat la această reglementare, este excesiv să i se pretindă reclamantului să uzeze exclusiv de dreptul de a solicita obligarea pârâtei la emiterea actului administrativ de soluționare a contestației, în condițiile în care culpa depășirii termenului legal de soluționare aparține exclusiv autorității administrative.

- Soluția inadmisibilității acțiunii în astfel de situații – deși poate fi justificată din punct de vedere al textelor legale – se bazează pe o interpretare formalistă, care conduce la o sancționare drastică a justițiabilului, în contextul în care dreptul procesual român promovează o concepție de salvagardare a actului procesual neregulat întocmit, în măsura în care nu se poate reține vreo vătămare adusă drepturilor procesuale ale părții adverse. Nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise nu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât desființarea

acelui act. Or, o astfel de vătămare nu a fost dovedită de pârâtă în prezenta cauză, iar în condițiile în care decizia de soluționare a contestației a confirmat legalitatea actului contestat, este evident faptul că acțiunea în justiție rămânea singura posibilitate a reclamantei de a desființa actul de impunere contestat.

2e) Dispozițiile legale incidente:

a) conform art. 205 alin. 1 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), *„împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii”*.

b) În privința termenului de soluționare a contestației prealabile, potrivit art. 70 alin. 1 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), *„cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare”*.

c) În ceea ce privește soluția dată de organul de soluționare a contestației fiscale, potrivit art. 218 alin. 2 din vechiul Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), *„deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii”*. E de observat că art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală prevede posibilitatea atacării în instanță a deciziei emise în soluționarea contestației, nefăcând referire și la actul administrativ fiscal împotriva căruia s-a formulat acea contestație. Aparent și formal, art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală limitează obiectul acțiunii judiciare exclusiv la decizia emisă în soluționarea contestației.

d) art. 11 alin. 1 lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 permite introducerea acțiunii în justiție în termen de 6 luni de la data expirării termenului de soluționare a plângerii prealabile administrative, și impune curgerea acestui termen de prescripție de la această dată, stabilind *”cererile prin care se solicită anularea unui act administrativ individual, a unui contract administrativ, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei cauzate se pot introduce în termen de 6 luni de la:*

(...)

c) *data expirării termenului de soluționare a plângerii prealabile, respectiv data expirării termenului legal de soluționare a cererii”*.

e) dispozițiile art.8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, potrivit căroră *„persoana vătămată într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în termenul prevăzut la art. 2 alin. (1) lit. h), poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și,*

eventual, reparații pentru 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”.

2f) Soluția rezultată în urma discuțiilor:

În urma discuțiilor s-a stabilit în esență că:

- **acțiunea formulată direct împotriva deciziei de impunere este admisibilă dacă reclamantul face dovada că a formulat contestația administrativ fiscală – conform art. 205 Cod de Procedură Fiscală – și că a expirat termenul legal de soluționare de 45 zile – în măsura în care pârâta nu dovedește prelungirea legală a acestui termen – prelungire a cărei legalitate este evaluată de instanță, la cererea reclamantului; soluția se justifică pe dispozițiile art. 8 alin. 1 și ale art. 11 alin. 1 lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, conform raționamentelor expuse mai sus;**

- **împlinirea termenului legal de soluționare a contestației dă, așadar, dreptul reclamantului de a sesiza instanța de judecată, nefiind necesară promovarea unei acțiuni pentru obligarea pârâtei la soluționarea contestației administrative fiscale;**

- **în cazul în care la data sesizării instanței de fond cu o acțiune în anularea deciziei de impunere era emisă și decizia de soluționare a contestației (iar reclamantul avea cunoștință de aceasta, fiindu-i comunicată anterior), acțiunea este inadmisibilă, reclamantul având obligația de a ataca și această decizie, raportat la art. 218 Cod de Procedură Fiscală;**

- **în cazul în care reclamantul a formulat o acțiune în anularea deciziei de impunere, iar decizia de soluționare a contestației este emisă în timpul judecării cauzei de instanța de fond, se impune modificarea acțiunii în justiție de către reclamant, în sensul solicitării anulării și a acestei decizii, raportat la art. 218 Cod de Procedură Fiscală, în caz contrar acțiunea urmând a fi respinsă ca inadmisibilă;**

- **totuși, având în vedere că reclamantul a avut perspectiva admisibilității acțiunii în justiție la momentul sesizării instanței de fond, când nu s-a pus problema inadmisibilității, se impune în acest caz ca instanța de fond ca – anterior punerii în discuție a inadmisibilității acțiunii în condițiile mai sus arătate – să atragă atenția reclamantului dacă înțelege sau nu să își modifice / completeze acțiunea în justiție prin solicitarea anulării și a deciziei de soluționare a contestației, raportat la art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală; soluția se justifică având în vedere caracterul atipic al respingerii unei acțiuni în justiție ca inadmisibilă, în condițiile în care cauza inadmisibilității a survenit ulterior sesizării instanței de fond și nu este imputabilă reclamantului (organul de soluționare a contestației fiind în culpă pentru emiterea deciziei după împlinirea termenului legal), art. 8 alin. 1 și 11 alin. 1 lit.**

c) din Legea nr.554/2004 permițând reclamantului să aibă aparența îndeplinirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în justiție până la momentul emiterii deciziei de soluționare a contestației;

- **în cazul în care reclamantul nu înțelege să își modifice acțiunea în justiție în sensul anulării și a deciziei de soluționare a contestației, instanța de fond va pune în discuție inadmisibilitatea acțiunii**, raportat la art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală și va respinge acțiunea în justiție ca inadmisibilă, având în vedere că nu este posibilă din punct de vedere juridic, examinarea legalității deciziei de impunere cu ignorarea soluției administrative emise cu privire la aceeași decizie de impunere.

2g) În acest sens, exemplificăm prin soluția dispusă prin decizia civilă nr. 3949/6.05.2014, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal în dosar nr. 4830/108/2013.

Cu privire la obiectul litigiului din dosar nr. 4830/108/2013, Curtea a reținut că reclamanta a solicitat:

- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată privind TVA nr. 843/18.01.2013, privind înregistrarea din oficiu în calitate de persoană fizică autorizată ca plătitor TVA emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad,

- revocarea atribuirii Codului de înregistrare fiscală CIF nr. RO din data de 22.01.2013;

- radierea din evidențele fiscale ca persoană fizică plătitor de TVA și suspendarea executării Deciziei de impunere nr. 843/18.01.2013 până la soluționarea irevocabilă a prezentei cauzei.

Prin întâmpinare, pârâta a solicitat respingerea acțiunii ca prematură, întrucât nu s-a parcurs în totalitate procedura prealabilă obligatorie, respectiv contestația formulată împotriva deciziei de impunere nu a fost soluționată.

În fapt, Curtea a reținut că reclamanta a formulat contestația administrativă prevăzută de art. 205 Cod de Procedură Fiscală la data de 20.02.2013, transmisă pe fax, și a introdus acțiunea în justiție la Tribunalul Arad la data de 18.04.2013.

Instanța de fond a admis excepția inadmisibilității, reținând că, deși reclamanta a formulat contestație potrivit prevederilor art. 205 - 207 Cod procedură fiscală, art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală stabilește într-o manieră expresă și lipsită de orice echivoc că deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii. Instanța de fond a reținut că reclamanta a ignorat dispozițiile procedurale antemenționate, atacând direct în contencios administrativ decizia de impunere, această soluție fiind adoptată și de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios administrativ și fiscal(decizia nr. 3429/19.09.2007).

În considerentele deciziei civile nr. 3949/6.05.2014, Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal a reținut următoarele:

„Examinând hotărârea recurată, cu excepția prematurității acțiunii pentru omisiunea reclamantei de a aștepta finalizarea soluționării contestației formulate împotriva deciziei de soluționare a contestației, Curtea observă că autoritățile fiscale au invocat faptul că formularea acțiunii judiciare este prematură, întrucât reclamanta nu a așteptat finalizarea procedurii contestării deciziei de impunere, iar acțiunea în justiție se poate îndrepta numai împotriva deciziei de soluționare a contestației fiscale prealabile sesizării instanței, conform art. 218 Cod de Procedură Fiscală.

În soluționarea acestei chestiuni, Curtea constată că obiectul prezentei acțiuni îl constituie actele prin care autoritatea pârâtă a impus reclamantei obligații fiscale suplimentare.

Respectând obligativitatea procedurii prealabile, reclamanta a formulat contestația fiscală împotriva acestor acte, conform art. 205 alin. 1 Cod de Procedură Fiscală, care prevede că „împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii”.

În privința termenului de soluționare a contestației prealabile, Curtea precizează că, potrivit art. 70 alin. 1 Cod de Procedură Fiscală, „cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare”. Conform art. 70 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală, „în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate”.

În speță, Curtea observă însă că acest termen a fost suspendat, ca urmare a solicitării adresate reclamantei, de a depune la dosarul contestației originalul contestației – care fusese transmisă prin fax – și dovada împuternicirii avocatului redactor al contestației respective – înscrisuri care sunt obligatorii a fi solicitate, conform Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Cod de Procedură Fiscală, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137/2011.

Astfel fiind, Curtea reține că reclamanta nu a așteptat expirarea acestui termen înainte de a sesiza instanța.

În ceea ce privește soluția dată de organul de soluționare a contestației fiscale, Curtea reține că, potrivit art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală, „deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii”.

În raport cu aceste dispozițiile legale, Curtea reține că art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală prevede posibilitatea atacării în instanță a deciziei emise

în soluționarea contestației, nefăcând referire și la actul administrativ fiscal împotriva căruia s-a formulat acea contestație.

În consecință, Curtea constată că art. 218 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală limitează obiectul acțiunii judiciare exclusiv la decizia emisă în soluționarea contestației.

În același sens, Curtea amintește și jurisprudența Curții Constituționale, respectiv Decizia nr. 50 din 12 februarie 2013 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 218 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 165 din 27 martie 2013.

În această decizie, Curtea Constituțională a arătat – reamintind jurisprudența sa anterioară că – „prin Decizia nr. 617 din 6 mai 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 390 din 14 iunie 2010, a stabilit că prin procedurile de recurs administrativ reglementate de textul de lege criticat se lasă posibilitatea organelor care au emis actele administrative atacate sau organelor superioare acestora de a reveni asupra măsurilor luate sau de a le redimensiona în limitele prevăzute de lege. Cu același prilej, Curtea a mai reținut că actele de soluționare de către organele administrative a contestațiilor, respectiv a reclamațiilor formulate potrivit dispozițiilor din Codul de procedură fiscală nu sunt, așadar, acte de jurisdicție, ci acte administrative supuse cenzurii instanței de judecată. Așa fiind, Curtea a reținut că textul legal criticat nu încalcă art. 21 din Constituție.

Totodată, prin Decizia nr. 95 din 1 februarie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 320 din 10 mai 2011, Curtea a reținut că trebuie distins între mai multe ipoteze, după cum urmează:

1. Organul fiscal competent nu a soluționat contestația deoarece a suspendat, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă sau când soluționarea cauzei depinde, în tot ori în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

2. Organul fiscal competent nu a soluționat contestația în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 70 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fără a exista vreun motiv de suspendare.

Având în vedere dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pe cele ale Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, Curtea a observat că o atare situație se circumscrie nesoluționării în termenul legal a cererii de către organul fiscal. Într-o atare situație, cel care se consideră lezat în drepturile sale prin lipsa actului administrativ fiscal se poate adresa instanței de judecată pentru obligarea organului fiscal de a emite decizia de soluționare a contestației.

3. Organul fiscal competent a soluționat contestația în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 70 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, pronunțând o decizie în acest sens. Curtea a constatat că în toate cazurile, ulterior pronunțării deciziei de către organul fiscal, contestatorul nemulțumit poate ataca această decizie la instanța de contencios administrativ competentă. În soluționarea cererii, instanța de contencios administrativ este competentă, potrivit art. 18 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, să se pronunțe și asupra legalității operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării, adică și asupra actelor administrative fiscale contestate în fața organului fiscal”.

De asemenea, Curtea a constatat că eventualul comportament al părților sau al instituțiilor administrative care determină o întârziere în soluționarea contestației nu reprezintă o problemă de constituționalitate, ci o problemă ce ține exclusiv de conduita părților implicate, conduită ce nu este determinată de textul de lege criticat”.

Curtea reține astfel că în opinia Curții Constituționale, depășirea termenului de 45 de zile nu determină posibilitatea contestării direct în instanță a actului de impunere, ci dreptul petentului de a solicita obligarea organului fiscal de a soluționa contestația fiscală promovată conform art. 205 Cod de Procedură Fiscală.

În speță, Curtea reține și că termenul de 45 de zile a fost suspendat ca urmare a nedepunerii înscrisurilor solicitate reclamantei, respectiv contestația în original și dovada împuterniciei avocatului redactor al contestației, iar reclamanta nu poate pretinde conduita nelegală a organului fiscal, în condițiile în care nu a dovedit că a depus aceste înscrisuri, a căror depunere este impusă prin Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Cod de Procedură Fiscală, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2137/2011.

Raportat la cele arătate anterior, Curtea constată legalitatea și temeinicia sentinței civile recurate, fiind justificată concluzia privind prematuritatea acțiunii în anularea deciziei de impunere, în absența soluționării contestației formulate împotriva acestei decizii.

Având în vedere cele arătate mai sus, Curtea nu mai este în măsură să examineze fondul pricinii, ca urmare a reținerii temeiniciei prematurității acțiunii în justiție.

În consecință, Curtea apreciază că soluția Tribunalului Arad este temeinică și legală, recursul formulat de reclamanta împotriva sentinței civile nr. 5553/3.09.2013 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. 4830/108/2013 urmând a fi respins ca nefondat, în temeiul art. 496 al. 1 NCPC”.

3. Reglementarea din art. 281 alin. 5 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015):

Având în vedere jurisprudența Curții de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal în chestiunea inadmisibilității acțiunii în anularea deciziei de impunere contestate înainte de emiterea deciziei de soluționare a

contestației administrativ-fiscale, este de observat că noul Cod de Procedură Fiscală aduce o reglementare nouă în art. 281 alin. 4.

Conform art. 281 alin. 5 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015), *„în situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației contestatorul se poate adresa instanței de contencios administrativ competentă pentru anularea actului. La calculul acestui termen nu sunt incluse perioadele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată potrivit art. 277”*, iar conform art. 281 alin. 6 din același act normativ, *„procedura de soluționare a contestației încetează la data la care organul fiscal a luat la cunoștință de acțiunea în contencios administrativ formulată de contribuabil/plătitor”*.

Din dispozițiile art. 281 alin. 5 din noul Cod de Procedură Fiscală rezultă că acțiunea în anularea deciziei de impunere este admisibilă în situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației, spre deosebire de reglementarea anterioară a vechiului Cod de Procedură Fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003).

De asemenea, atragem atenția și asupra dispozițiilor art. 281 alin. 7 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015), conform cărora *„în situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a respins contestația de către organul fiscal fără ca acesta să intre în cercetarea fondului raportului juridic fiscal, dacă instanța constată că soluția adoptată de către organul fiscal este nelegală și/sau netemeinică, se va pronunța și asupra fondului raportului juridic fiscal”*.

Se observă că atât art. 281 alin. 5, cât și art. 281 alin. 7 din noul Cod de Procedură Fiscală (Legea nr. 207/2015) transferă instanței sarcina de a examina direct legalitatea actului de impunere în acele situații în care organul de soluționare a contestației nu a soluționat – în mod culpabil – contestația în termenul legal sau a soluționat-o fără a o analiza pe fondul său, respectiv exact în acele situații de o complexitate deosebită, în care o reanalizare a actului de impunere de către autoritățile administrative ar fi putut aduce lămuriri suplimentare și mai prompte asupra stării de fapt.

Considerăm că o astfel de modificare legislativă aduce numai în aparență o simplificare a procedurii, având în vedere că modul de administrare a probelor de către instanța judecătorească impune respectarea principiului contradictorialității, cu obligația punerii în discuția părților a oricăror mijloace de probă, iar administrarea mijloacelor de probă este mult întârziată de necesitatea respectării unor termene procedurale obligatorii, spre deosebire de procedura de soluționare a contestației administrativ-fiscale.