



## Lipsa formulării contestației ca excepție relativă în contenciosul fiscal și posibilitatea invocării unor motive noi în fața instanței, raportat la cele susținute prin contestație – se aplică în materie fiscală art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, introdusă prin Legea nr. 212/2018?

### Summary:

*In the current article we are referring for analysis two sensitive matters in the field of tax litigation. The first one concerns the applicability, in this field, of art. 193 par. (2) Code of Civil Procedure, according to which the non-fulfilment of the administrative procedure can only be put forward by the defendant in the defence memoire. The second one regards the applicability in tax cases of art. 8 par. (1) final thesis of Law of administrative litigation no. 554/2004, introduced by art. 1 point 9 of Law no. 212/2018, quoting: “The arguments mentioned in the annulment request are not limited to those put forward in the administrative complaint”. We will particularly analyze the extent to which this provision can be applied in tax cases, with the consequence or blocking (or not) the analysis in court of supplementary arguments that were not written down in the initial tax challenge.*

**Key-words:** *tax challenge; tax trial; administrative trial; freedom to introduce new arguments; sanctions; administrative procedure.*

### Rezumat:

*În prezentul articol ne-am propus să analizăm două chestiuni sensibile în materia contenciosului fiscal. Prima se referă la aplicabilitatea, în acest domeniu, a prevederilor art. 193 alin. (2) C. proc. civ., conform cărora neîndeplinirea procedurii prealabile nu poate fi invocată decât de către pârât prin întâmpinare, sub sancțiunea decăderii. A doua, privește aplicabilitatea în litigiile fiscale a dispozițiilor art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004<sup>[3]</sup>, introduse prin art. 1 pct. 9 din Legea nr. 212/2018<sup>[4]</sup>, conform cărora „Motivele invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă”. Mai exact, vom analiza în ce măsură această nouă prevedere poate*

<sup>[1]</sup> Livia Maria Moldovan este avocat în Baroul Cluj din anul 2015 și își desfășoară activitatea în cadrul SCPA Iordăchescu & Asociații. Poate fi contactată la adresa de e-mail: livia.moldovan@iordachescu-law.ro.

<sup>[2]</sup> Cosmin Flavius Costăș este conferențiar universitar la Facultatea de Drept a Universității Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca și asociat coordonator al societății civile de avocați Costăș, Negru & Asociații. Poate fi contactat la adresa de e-mail cosmin.costas@costas-negru.ro.

<sup>[3]</sup> M. Of. nr. 1.154 din 7 decembrie 2004.

<sup>[4]</sup> M. Of. nr. 658 din 30 iulie 2018.

fi aplicată în materia contenciosului fiscal, (ne)permițând invocarea în fața instanței de judecată a unor motive suplimentare față de cele susținute prin contestație.

**Cuvinte-cheie:** contestație fiscală; proces fiscal; proces administrativ; libertatea de a formula argumente noi; sancțiuni; procedură prealabilă.

## I. Lipsa formulării contestației ca excepție relativă în contenciosul fiscal, raportat la dispozițiile art. 193 alin. (2) C. proc. civ.

1. Actul administrativ fiscal definit la art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală<sup>[5]</sup> este o specie a actului administrativ „clasic” [definit la art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004]. Înșușirile particulare ale actului administrativ fiscal sunt doar două:

- „autoritatea publică” emitentă este întotdeauna un organ fiscal;
- organul fiscal își exercită (tot în regim de putere publică) prerogativa de executare în concret doar a *acelor* legi care privesc impozite, taxe și contribuții sociale (tot cu scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat, deci de a da naștere, a modifica ori a stinge raporturi juridice)<sup>[6]</sup>.

Consecutiv logic, contenciosul administrativ fiscal este o specie a contenciosului administrativ „clasic”. În materie fiscală, legea specială o constituie Codul de procedură fiscală, care are ca obiect și sferă de reglementare drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat [art. 2 alin. (1) C. proc. fisc.]. Pentru administrarea acestor creanțe, Codul de procedură fiscală constituie procedura de drept comun [art. 3 alin. (1) C. proc. fisc.].

Analiza prevederilor Codului de procedură fiscală relevă însă că sfera de aplicare a acestui act normativ este strict limitată la procedura administrativă fiscală, iar nu la procesul fiscal. Cu alte cuvinte, prevederile Codului de procedură fiscală român se epuizează odată cu reglementarea procedurii de soluționare a contestației fiscale, punctul *terminus* fiind emiterea deciziei de soluționare a contestației fiscale [art. 272 alin. (2) C. proc. fisc.]. Astfel, *din cele cinci categorii de activități în care se împarte activitatea de administrare a creanțelor fiscale, enumerate la art. 1 pct. 2 C. proc. fisc., cea mai îndepărtată în timp și punctul final în relația cu un contribuabil este cea de la lit. c): soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.*

Singurele prevederi aplicabile în faza judecătii, raportat la actul administrativ fiscal „originar”, le-am identificat în Codul de procedură fiscală la art. 278 alin. (2) și (5), care:

- pe de-o parte, introduc, în materia suspendării executării actului administrativ, condiția suplimentară de admisibilitate a cererii constând în depunerea unei cauțiuni, stabilind și algoritmi pentru calculul cuantumului acesteia. În rest, suspendarea actului administrativ fiscal se dispune de instanțele de judecată „în baza prevederilor Legii nr. 554/2004<sup>[7]</sup>” [trimitere explicită făcută de art. 278 alin. (3) C. proc. fisc.];
- pe de altă parte, stabilesc, prin derogare la art. 14 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (în continuare „LCA”), că suspendarea executării actului administrativ fiscal dispusă potrivit art. 14 LCA încetează dacă acțiunea în anularea acestui act nu a fost introdusă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației<sup>[8]</sup>.

<sup>[5]</sup> M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

<sup>[6]</sup> Pentru considerente mai largi, a se vedea A. VĂSONAN, comentariul aferent art. 46 C. proc. fisc., în C.F. COSTAȘ (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, p. 107-115.

<sup>[7]</sup> Reglementarea similară de la art. 215 alin. (1) C. proc. fisc. vechi a îndreptățit un autor să constate că „dacă dispunerea unei măsuri temporare cum este suspendarea cade în competența instanței de contencios administrativ, după procedura de contencios administrativ, este evident că și măsura definitivă de anulare a actului administrativ intră în sfera de aplicare a acestei legi” (M. NICULEASA, *O problemă controversată – obiectul acțiunii în contencios administrativ*, în C.F. nr. 3/2011, www.codfiscal.net).

<sup>[8]</sup> Astfel, chiar dacă contribuabilul beneficiază de termenul lax de 6 luni de la comunicarea deciziei de soluționare a contestației pentru a se formaliza judiciar, pentru a menține efectul suspendării dispuse în baza art. 14 LCA, contribuabilul trebuie să înregistreze cererea de chemare în judecată în 60 de zile de la comunicarea deciziei de soluționare (pentru

Concluziv, Codul de procedură fiscală, ca lege specială prin raportare la dispozițiile Legii nr. 554/2004, cuprinde prevederi derogatorii numai în ceea ce privește faza administrativă.

**2.** În privința acestei chestiuni, esențiale în economia cauzei, trebuie spus că legiuitorul român nu a manifestat, cel puțin în ultimii 30 de ani, preocupări pentru reglementarea regulilor procesului fiscal. Pe cale de consecință, contenciosul fiscal român se află în prezent într-o situație atipică, în care:

- a) Litigiile de natură financiar-fiscală sau cu elemente financiar-fiscale sunt soluționate de patru tipuri de instanțe: instanțele de contencios administrativ și fiscal; instanțele penale; instanțele civile; instanțele specializate pentru soluționarea litigiilor de muncă și asigurări sociale.
- b) În raport de instanța competentă și materia specifică în discuție, regulile materiale și regulile procesuale sunt reglementate disparat. De pildă, în aceste litigii se aplică și Legea contenciosului administrativ, și Codul de procedură civilă, și Codul de procedură penală, și Codul muncii.

O comparație utilă, din această perspectivă, este cea pe care o putem face cu Franța, acolo unde *Livre de procédures fiscales* reglementează detaliat regulile procesului fiscal tocmai pentru a evita împrumutul păgubos din alte materii.

**3.** Rezultă că *ab initio* intenția legiuitorului a fost ca prin Codul de procedură fiscală să nu reglementeze faza ulterioară soluționării contestației, motiv pentru care dispozițiile sale se și opresc la acest moment, urmând ca, mai departe, să fie aplicabile normele de drept comun din Legea nr. 554/2004 (așa cum și-a imaginat legiuitorul că vor fi aplicabile și aplicate aceste norme când a făcut trimitere, pentru contenciosul fiscal, la dispozițiile generale ale Legii nr. 554/2004)<sup>[9]</sup>. Etapa administrativă fiscală și etapa judecătorească reflectă, într-adevăr, „piramida kelseniană”, deoarece sunt una în continuarea celeilalte și sunt cumulative, dar beneficiază de reglementări diferite: prima în Codul de procedură fiscală, a doua în Legea nr. 554/2004<sup>[10]</sup>.

Conform prevederilor art. 281 alin. (2) C. proc. fisc., deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii. Așadar, după emiterea deciziei de soluționare a contestației, prevederile ce guvernează etapa de judecată în fața instanței sunt cele reglementate de Legea nr. 554/2004, aspect ce rezultă indubitabil și din prevederile art. 10 ale acestei legi, ce stabilește instanța competentă să se pronunțe asupra litigiilor fiscale, în raport de valoarea taxelor, impozitelor, contribuțiilor ori datoriiilor vamale și ale accesoriilor acestora.

**4.** Contenciosul administrativ (ce include contenciosul administrativ fiscal) este definit de art. 2 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 554/2004 ca fiind „activitatea de soluționare de către instanțele de contencios administrativ competente potrivit legii organice a litigiilor în care cel puțin una dintre părți este o autoritate publică, iar conflictul s-a născut fie din emiterea sau încheierea, după caz, a unui act administrativ, în sensul prezentei legi, fie din nesoluționarea în termenul legal ori din refuzul nejustificat de a rezolva o cerere referitoare la un drept sau la un interes legitim”.

Prevederile aplică dispozițiile constituționale de la:

- art. 52 alin. (1) din Constituția României – care stabilește că „persoana vătămată într-un drept al său sau într-un interes legitim, de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim, anularea actului și repararea pagubei”;

---

detalii, a se vedea S. PUȚ, *Remediul împotriva unui final fatidic subit: suspendarea actului administrativ-fiscal*, în S.U.B.B. nr. 2/2018, p. 44-57).

<sup>[9]</sup> Într-adevăr, după cum se arată într-o opinie de autoritate, „ (...) regimul juridic al acțiunii în contencios administrativ este reglementat de Legea nr. 554/2004, iar nu de Codul de procedură fiscală care stabilește doar regimul juridic al contestației, fiind cu atât mai absurd să ne imaginăm că s-ar fi putut pe această cale reglementa însăși exercitarea dreptului la acțiune în contencios administrativ” (D. DASCĂLU, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2014, p. 527, nota de subsol nr. 1.664).

<sup>[10]</sup> M.I. NICULEASA, *Soluționarea contestațiilor în materie fiscală*, Ed. C.H. Beck, București, 2009, p. 189.

– art. 126 alin. (6) din Constituția României, conform căruia „controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ, este garantat, cu excepția celor care privesc raporturile cu Parlamentul, precum și a actelor de comandament cu caracter militar. Instanțele de contencios administrativ sunt competente să soluționeze cererile persoanelor vătămate prin ordonanțe sau, după caz, prin dispoziții din ordonanțe declarate neconstituționale”.

**5.** Potrivit art. 7 din Legea contenciosului administrativ, accesul la justiția de contencios administrativ pentru anularea unui act administrativ tipic este condiționat de parcurgerea procedurii prealabile administrative. Prin raportare la dispozițiile exprese ale art. 268 alin. (1) teza a doua C. proc. fisc. și la întreaga doctrină și jurisprudență din ultimul deceniu, inclusiv a instanței supreme și a Curții Constituționale, nu încapem încă discuție că și *contestația fiscală este tot o cale administrativă de atac*.

Rezultatul urmărit prin plângerea prealabilă tipică, respectiv prin contestație, este, în esență, același: înlăturarea din ordinea juridică a actului vătămător, indiferent că aceasta se produce printr-o operațiune de „revocare” ori de „anulare”.

Până aici, reținem că:

- a) actul administrativ fiscal este o specie a actului administrativ, iar contenciosul fiscal este o specie a contenciosului administrativ;
- b) pentru a ataca în justiție atât actul administrativ tipic, cât și actul administrativ fiscal, este necesară parcurgerea unei proceduri prealabile, denumită „plângere prealabilă” în cazul primului, respectiv „contestație” în cazul celui de-al doilea. În cazul lipsei unui act administrativ (tipic sau fiscal), nici plângerea prealabilă, nici contestația<sup>[11]</sup> nu sunt necesare;
- c) dispoziții derogatorii sunt reglementate în C. proc. fisc., ca lege specială față de Legea nr. 554/2004, numai până la momentul emiterii deciziei de soluționare a contestației [sau împlinirea termenului de 6 luni de la introducerea contestației, atunci când aceasta a fost formulată – art. 281 alin. (5) C. proc. fisc.]. De la acel moment, în faza judecării, se aplică Legea contenciosului administrativ.

**6.** Atât plângerea prealabilă reglementată de Legea nr. 554/2004, cât și contestația fiscală sunt proceduri administrative ce se constituie într-o condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios. Neîndeplinirea oricărei proceduri prealabile obligatorii conduce la admiterea excepției lipsei procedurii prealabile – *excepție de fond, peremptorie, dirimantă* – cu consecința respingerii acțiunii ca inadmisibilă sau ca prematură<sup>[12]</sup>, atunci când excepția a fost invocată în condițiile legii.

<sup>[11]</sup> Prin Proiectul de Ordonanță pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicat în 14.08.2019 pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, se propune „clarificarea art. 268 C. proc. fisc. în privința incidenței Legii nr. 554/2004, în situația în care organul fiscal nu soluționează cererea unui contribuabil de emiterie a unui act administrativ fiscal sau nu emite din oficiu un asemenea act, atunci când legea prevede o asemenea obligație”. Mai exact, se propune ca alin. (2) al art. 268 C. proc. fisc. să se modifice și să aibă următorul cuprins: „Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. În lipsa unui act administrativ fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza II și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004”.

<sup>[12]</sup> În situația în care reclamantul a formulat reclamația administrativă, însă a sesizat instanța fără a mai aștepta împlinirea termenului pentru rezolvarea ei (M. TĂBĂRCĂ, *Excepțiile procesuale în procesul civil*, ed. a 2-a, Ed. Universul Juridic, București, 2006, p. 315-318). Salutăm, în acest context, poziția rezonabilă a C.A. Timișoara, s. cont. adm. și fisc., exprimată în dec. civ. nr. 1.151 din 5 noiembrie 2008, [www.avocatura.com](http://www.avocatura.com): „Curtea precizează că, potrivit art. 70 alin. (1) C. proc. fisc. vechi, cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare. În speță, reclamanta nu a așteptat expirarea acestui termen înainte de a sesiza instanța, însă Curtea observă că autoritățile pârâte au refuzat restituirea taxei solicitate de reclamantă, menținând acest refuz pe parcursul întregului litigiu. În aceste condiții, reclamantei nu i se poate imputa declanșarea procedurii judiciare, dat fiind că acestea nu au intenționat să admită cererea de restituire a taxei. Curtea reține inutilitatea respectării termenului prevăzut de lege pentru soluționarea plângerii prealabile, în condițiile în care autoritatea administrativă își manifestă refuzul admiterii acestei plângeri și în litigiul declanșat ulterior în legătură cu același act administrativ. Curtea amintește că, în conformitate cu dispozițiile art. 12 C. proc. fisc. vechi, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii. Acest principiu al bune-credințe împiedică organele fiscale să se prevaleze în mod formal de dispozițiile legale referitoare la obligativitatea plângerii prealabile, în condițiile în care refuzul soluționării favorabile a cererii reclamantei este exprimat de autoritatea administrativă și ulterior expirării termenului legal de soluționare a acestei plângeri, devenind astfel inutilă parcurgerea

În lumina art. 193 alin. (2) C. proc. civ., se admite că excepția lipsei plângerii prealabile *reglementate de Legea nr. 554/2004* este una *relativă*<sup>[13]</sup>: ea poate fi invocată doar de către părât, prin întâmpinare (sub sancțiunea decăderii), care se depune în 25 de zile de la comunicarea acțiunii și se comunică reclamantului cu cel puțin 15 zile înainte de primul termen de judecată.

Situația nu este cu nimic diferită, din punctul nostru de vedere, în situația contestației, ca plângere prealabilă specială formulată împotriva unui act administrativ fiscal. *Formularea acesteia nu este „mai obligatorie” în cazul actului administrativ fiscal decât în cazul celui tipic: contestația este o simplă procedură administrativă, ca oricare alta*<sup>[14]</sup>, singurele diferențe notabile față de plângerea prealabilă referindu-se la:

- termenul în care pot fi introduse: plângerea prealabilă în 30 de zile de la comunicarea actului [art. 7 alin. (1) din Legea nr. 554/2004], iar contestația în 45 de zile de la comunicare [art. 270 alin. (1) CPF];
- posibilitatea organului fiscal de a suspenda procedura prealabilă în două situații expres prevăzute de art. 277 C. proc. fisc., care este o aplicare particulară tot a unei dispoziții din reglementarea de drept comun, respectiv a celei de la art. 11 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 554/2004 ce vorbește despre „cazul suspendării, potrivit legii speciale, a procedurii de soluționare a plângerii prealabile”;
- existența soluției desființării actului administrativ fiscal [art. 279 alin. (3), (4) și (7) C. proc. fisc.], cu consecința de principiu a emiterii unui nou act, înlocuitor al celui desființat.

În rest, deși este adevărat că legiuitorul s-a aplecat cu o mai mare atenție asupra reglementării contestației<sup>[15]</sup>, nu există deosebiri semnificative față de plângerea prealabilă<sup>[16]</sup>, din care să rezulte caracterul absolut al excepției lipsei contestației. *Toate elementele definitorii ale contestației se includ în ceea ce înseamnă un recurs administrativ: „o cerere adresată unei autorități administrative prin care particularul solicită luarea unor măsuri administrative cu privire la actul vătămător: anularea, modificarea sau emiterea unui act atunci când acest lucru a fost refuzat de administrație*<sup>[17]</sup>. Și Curtea Constituțională a subliniat, în Decizia nr. 409/2004 menționată anterior, că „*textele din Codul de procedură fiscală reglementează proceduri de recurs administrativ, prin care 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*”.

Neîndeplinirea procedurii prealabile și neintroducerea contestației reprezintă *același fine de neprimire pentru promovarea acțiunii în instanță, acesta putând fi invocat doar în condițiile art. 193 alin. (2) C. proc. civ.*

**7.** Premisa aplicării textului art. 193 alin. (2) C. proc. civ. este cea de la alin. (1) al aceluiași articol: „Sesizarea instanței se poate face numai după îndeplinirea unei proceduri prealabile, dacă legea prevede

---

*acestei proceduri prealabile, a cărei menire este de a permite autorităților administrative să rezolve cererea persoanei vătămăte anterior declanșării unui litigiu judiciar”.*

[13] A. TRĂILESCU, AL. TRĂILESCU, *Legea contenciosului administrativ. Comentarii și explicații*, ed. a III-a, Ed. C.H. Beck, București, 2017, p. 161; G. BOGASIU, *Legea contenciosului administrativ comentată și adnotată*, ed. a III-a, Ed. Universul Juridic, București, 2015, p. 247.

[14] D. DASCĂLU, *op. cit.*, p. 506, nota de subsol nr. 1.603.

[15] Motiv pentru care s-a și afirmat că „particularitățile reglementării procedural-fiscale atrag inevitabil riscuri procesuale, astfel că este necesar a milita pentru o apropiere de dreptul comun și pentru eliminarea acestui specific” (I.M. COSTEA, *Obiectul contestației prealabile în materie fiscală sau Quid est veritas?*, [www.ioanacostea.ro](http://www.ioanacostea.ro), articol accesat la 31 august 2019).

[16] Ambele sunt orânduite în mod categoric în beneficiul autorității publice și la fel de categoric în detrimentul petentului (viitorului reclamant), întrucât oferă autorității publice posibilitatea să examineze din nou actul emis, iar petentului îi amână momentul accesului la instanța judecătorească (M.I. NICULEASA, *Soluționarea contestațiilor...*, *op. cit.*, p. 240). Ambele constituie, de asemenea, „un mijloc de protecție a autorității publice emitente sau care tace, evitând chemarea sa în judecată ca părât, suportarea unor cheltuieli de judecată, plata unor daune mai mari particularului lezat în dreptul său și chiar lezarea prestigiului său, prin pierderea unui proces public prin care s-a dovedit nu numai că a vătămă un particular, dar și că a rămas pasivă în înlăturarea acestei vătămări” (C.L. POPESCU, nota (I) la decizia nr. 416/1995 a Curții Supreme de Justiție, s. cont. adm., în *Dreptul nr. 8/1997 apud D.C. DRAGOȘ, Recursul administrativ și contenciosul administrativ*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 50).

[17] D.C. DRAGOȘ, *Recursul administrativ...*, *op. cit.*, p. 3.