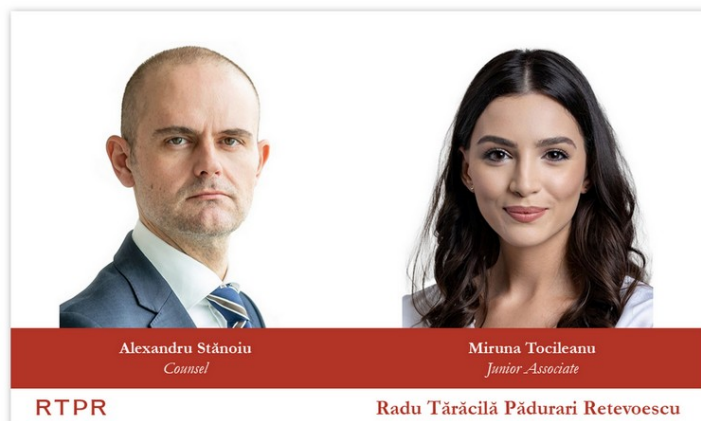


Dezlegarea ICCJ asupra suplimentarii în fața instanței a motivelor de nelegalitate formulate prin contestația fiscală



Ziua de 20 martie 2023 a pus capat unei dezbateri doctrinare mai vechi ce generase o bogata practica divergenta în materia contenciosului fiscal.

În contextul în care instanțele propuneau soluții diferite privind posibilitatea invocării direct în cadru litigios a unor motive de nelegalitate ce nu fuseseră prealabil antamate pe calea contestației fiscale, prin Decizia nr. 20/2023 (**Decizia**) Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept (**ÎCCJ**) a statuat în mod obligatoriu:

„În interpretarea și aplicarea art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale la care aceasta se referă nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă”¹ [s.n.].

Deși la momentul elaborării prezentului material, Decizia nu este încă motivată, considerăm ca soluția propusă de instanța supremă este justă și binevenită, având în vedere cele două opinii divergente conturate în practica judiciară.

Ab initio, trebuie subliniat că, în materia acțiunii în anularea actului administrativ, art. 8 alin. (1) teza finală din Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ (**Legea 554/2004** sau **Legea contenciosului**) prevede expres: „*Motivele invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă*”.

Prin urmare, ulterior modificării introduse la nivelul acestui text normativ în anul 2018 prin Legea 212/2018 pentru modificarea și completarea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004 și a altor acte normative², în ceea ce privește plângerea prealabilă, suplimentarea motivelor de nelegalitate direct în fața instanței a devenit o prerogativă expres garantată justițiabilului.

Inexistența unui text de lege similar în materia contestației fiscale a determinat unele instanțe să ajungă în *moderonat* la concluzia că o astfel de modificare a motivelor de nelegalitate nu ar fi posibilă sub imperiul Legii nr. 207/2015 (**Codul de proc. fisc.**). În sprijinul acestei opinii, au fost invocate multiple argumente. Astfel, prezintă

relevanța Hotărârea nr. 644/2020 a Curții de Apel Cluj³ în care s-a reținut:

„(...) Văzând dispozițiile art. 281 alin. 2 din noul Cod de procedura fiscală, se constata ca nu se pot aduce argumente noi în sprijinul nelegalității deciziei de impunere, direct în fața instanței de judecată, fara ca acestea sa fi fost cuprinse în contestația administrativă. Cererile și motivele de fapt și de drept care nu au fost deduse spre analiza în contestația prevăzută de art. 268 și urm. nu pot fi supuse direct, omisso medio, în fața de control judecătoresc, iar aceasta cu atât mai mult cu cât aspectele indicate de reclamanta puteau fi formulate la momentul contestației, neexistând impedimente de natura obiectivă în acest sens” [s.n.].

Astfel, prin raportare la normele din Codul de proc. fisc care prevad *inter alia* ca în conținutul contestației fiscale trebuie sa se regaseasca „*motivele de fapt și de drept*” ale acesteia, numeroase instanțe au interpretat restrictiv cadrul normativ, ajungând ca urmare la concluzia conform careia contestația fiscală trebuie sa conțină toate argumentele de fapt și de drept.

În susținerea acestei viziuni, a fost înaintată și teza conform careia instituția contestației fiscale ar fi profund diferită de cea a procedurii prealabile prevăzute de Legea 554/2004, iar, pe cale de consecință, art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului ar fi inaplicabil.

S-a invocat, astfel, principiul de drept comun din materia procedurii civile, prevăzut de art. 478 alin. (2) Cod procedura civilă, potrivit caruia în calea de atac nu se pot folosi alte motive, mijloace de aparare sau dovezi decât cele invocate în fața primei instanțe, cu alte cuvinte nu se pot invoca *omisso medio* alte motive decât cele prezentate în fața organului de soluționare a contestației.

Criticii acestei prime opinii – *carora ne alaturam* – susțin ca este tocmai acest raport specific dintre Codul de proc. fisc. ca lege specială și Legea 554/2004 ca lege generală cel care permite sa se rețină și în cazul contestației posibilitatea suplimentării motivelor de nelegalitate direct în fața instanței. În acest cadru, trebuie învederat ca norma specială reprezentată de Codul de proc. fisc. are rolul de legifera procedura administrativ-fiscală desfașurată în fața autorității competente de soluționarea contestației fiscale, reglementarea privind procedura aplicabilă în fața instanței de contencios administrativ fiind lasată în grija Legii 554/2004.

Totodată, sfera de aplicare a art. 276 din Codul de proc. fisc care prevede modalitatea de soluționare a contestației și limitele de care este ținut organul competent nu poate fi extinsă fazei judecătorești. În acest sens trebuie observat și spiritul reglementării art. 268 alin. (1) teza finală din Codul de proc. fisc.: „Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal” [s.n.].

Ce nu s-a înțeles de către susținătorii primei opinii a fost, considerăm, faptul ca judecarea contestației nu reprezintă o veritabilă procedură judiciară, cu toate drepturile și garanțiile constituționale și convenționale ce deriva din aceasta calificare, ci doar o procedură administrativ-jurisdicțională asimilată, de natura a oferi o posibilitate în plus pentru eliminarea din circuitul administrativ a actelor administrative nelegale și astfel de a degreva instanțele judecătorești de sarcina analizării fiecarui act administrativ contestat.

În aceste condiții, suprimarea posibilității reclamantului de a invoca toate motivele de nelegalitate de care dispune la momentul redactării cererii introductive de instanță ar echivala cu o încălcare a principiului liberului acces la justiție și la o instanță independentă și imparțială – desigur, în acest context fiind relevante și prevederile art. 21⁴ și 52⁵ din Constituția României.

Ca atare, au existat în practica judiciară decizii anterioare, în sensul dezlegării date de ICCJ, prin care s-a observat pericolul cauzat de aceasta limitare lipsită de temei:

„Or, în cauza, completarea motivelor de nelegalitate cu ocazia exercitării acțiunii în fața instanței de contencios fiscal nu echivalează, pe de o parte, cu contestarea actului administrativ-fiscal direct în fața instanței, neoperând o substituție a acesteia din urma în atribuțiile organului fiscal, pentru a se reține inadmisibilitatea sesizării instanței, iar pe de altă parte, aceste motive suplimentare de nelegalitate nu îmbracă forma unei veritabile „întregiri” sau „modificări” a cererii de chemare în judecată (în sensul art. 132 C .pr.civ.), aspectele invocate pe parcursul soluționării cauzei având natura unor mijloace de apărare ce sunt permise a fi invocate inclusiv în calea de atac a apelului conform prevederilor art. 294 alin. 1 C .pr.civ”⁶.

În pofida acestor argumente, la care se pot adăuga desigur și altele (eg obligația interpretării legislației fiscale neclare în favoarea contribuabilului/platitorului⁷), au existat multiple situații în practica în care instanțele au respins ca inadmisibilă suplimentarea motivelor de nelegalitate a actelor fiscale, refuzând cu superficialitate să se aplece asupra unei analize pe fond. În consecință, Decizia propune o soluție salutară menită să protejeze reclamantul în fața unor încălcări ale principiului liberului acces la justiție, contribuind în același timp la unificarea practicii în materie.

[1] A se vedea <https://www.iccj.ro/2023/03/20/minuta-deciziei-nr-20-din-20-martie-2023/>.

[2] Publicată în Monitorul Oficial cu numărul 658 din data de 30 iulie 2018.

[3] Hotărâre nr. 644/2020 din 19/06/2020 - Contencios administrativ și fiscal - contestație act administrativ fiscal Curtea de Apel CLUJ - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal (4R).

[4] Articolul 21 Accesul liber la justiție

(1) Orice persoană se poate adresa justiției pentru apărarea drepturilor, a libertăților și a intereselor sale legitime.

(2) Nicio lege nu poate îngradi exercitarea acestui drept.

(3) Partile au dreptul la un proces echitabil și la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil.

(4) Jurisdicțiile speciale administrative sunt facultative și gratuite.

[5] Articolul 52 Dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică

(1) Persoana vătămată într-un drept al său ori 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.

(2) Condițiile și limitele exercitării acestui drept se stabilesc prin lege organică.

(3) Statul răspunde patrimonial pentru prejudiciile cauzate prin erorile judiciare. Răspunderea statului este stabilită în condițiile legii și nu înlătură răspunderea magistratilor care și-au exercitat funcția cu rea-credință sau gravă neglijență.

[6] Hotărâre nr. 1888/2014 din 23/12/2014 - Contencios administrativ și fiscal - contestație act administrativ fiscal

Tribunalul Bistrița Năsăud - Secția A II-A Civilă, De Contencios Administrativ și Fiscal (Complet nr.1 Ca - Fond)

[7] Art. 13 alin. (6) din Codul de proc. fisc.: „Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1)-(5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/platitorului.”