

Dosar nr. .

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL IAȘI
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Încheiere

Ședința publică din data de 02 iunie 2022

Completul constituit din:

Președinte: (...)

Judecător: (...)

Judecător: (...)

Grefier: (...)

La ordine se află soluționarea recursului formulat de către (...) și (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași și a recursului-incident formulat de intimata-recurentă (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași.

La apelul nominal făcut în ședința publică a răspuns reprezentantul convențional al intimatei (...), avocat (...), lipsă fiind reprezentantul recurentelor-intimate (...) și (...).

Procedura de citare a părților a fost legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care a precizat că este al doilea termen de judecată, iar intimata a depus o cerere de sesizare a Curții Constituționale pentru soluționarea unei excepții de neconstituționalitate invocată în cauză, respectiv o cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, cereri care au fost comunicate recurentelor cu mențiunea de a exprima un punct de vedere.

Analizând documentele dosarului, Curtea a constatat că intimata a mai formulat o cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 193 C.proc.civ. coroborat cu cele ale Codului de procedură fiscală.

De asemenea, a constatat că intimata a mai formulat și o cerere de sesizare a Curții Constituționale în vederea soluționării unei excepții de neconstituționalitate având ca obiect dispozițiile procedural fiscale referitoare la limitele investirii instanței de judecată și la obiectul cauzei în fața instanței de contencios-administrativ.

Instanța a luat act de faptul că cererile au fost comunicate recurentelor cu mențiunea de a formula un punct de vedere, însă până la termenul de judecată nu s-a depus un răspuns în acest sens din partea recurentelor.

Având în vedere faptul că din punct de vedere al efectelor pe care le-ar avea o eventuală admitere a excepției de neconstituționalitate, cererea de sesizare a Curții Constituționale primează, instanța a acordat cuvântul reprezentantului convențional al intimatei în vederea susținerii admisibilității cererii.

Av. (...), pentru intimată, a solicitat instanței să constate admisibilitatea cererii formulată întrucât sunt îndeplinite condițiile reglementate prin art. 29 din Legea nr. 47/1992. Prin excepția pusă în discuție s-a invocat neconstituționalitatea unor dispoziții dintr-o lege aflată în vigoare care are legătură cu soluționarea cauzei, astfel cum în mod generic prevede Legea nr. 47/1992. De asemenea, a subliniat faptul excepția este în legătură cu motivul de casare invocat din oficiu.

În cazul în care Curtea Constituțională va stabili faptul că un contribuabil nu poate fi obligat a indica toate temeiurile de drept în contestația prealabilă, iar instanța de contencios administrativ-fiscal nu poate soluționa acțiunea doar în limitele sesizării organului fiscal competent a soluționa contestația prealabilă, ci poate analiza și alte

motive de drept invocate direct prin cererea de chemare în judecată, atunci motivul de recurs invocat din oficiu nu ar mai putea fi admis. Într-o astfel de ipoteză se vor putea extinde cadrul procesual și motivele de fapt și de drept invocate prin acțiune, cu depășirea limitelor celor invocate în procedura prealabilă întrucât acestea nu ar mai fi limitative nici pentru organul administrativ și nici pentru instanța de judecată.

A precizat că fiecare sintagmă invocată prin cerere este vizată atât independent cât și coroborat. În cazul în care s-ar stabili că art. 269, care conține sintagma „și de drept”, este neconstituțional, s-ar atrage posibilitatea invocării oricăror altor considerente de drept întrucât nu ar mai exista o limitare pentru organul fiscal și instanță. În mod similar, dacă în privința art. 276 s-ar stabili că soluționarea nu se face doar în limitele investirii, ci se pot invoca din oficiu orice alte motive, cadrul procesual poate fi extins.

Astfel, dispozițiile invocate, atât coroborate, cât și analizate independent ar fi relevante deoarece fiecare ar atrage o modificare a cadrului procesual în cauză.

În situația în care instanța va aprecia necesar a se sesiza CCR, *av. (...) a precizat că solicită suspendarea cauzei în temeiul art. 413 C.proc.civ.* Chiar dacă există și posibilitatea exercitării căii de atac a revizuirii, a apreciat că suspendarea cauzei apare a fi mai utilă cauzei.

Curtea rămâne în pronunțare asupra admisibilității cererii de sesizare a Curții Constituționale a României, după care acordă cuvântul reprezentantei intimatei asupra cererii de sesizare a Colegiului de conducere a Curții de Apel Iași, dar și cu privire la cererile de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție cu lămurirea unor chestiuni de drept.

Av. (...) a precizat la începutul concluziilor că solicită suspendarea de drept a cauzei în temeiul art. 520 C.proc.civ. A arătat că dispozițiile art. 519 C.proc.civ., care prevăd condițiile de sesizare ÎCCJ, sunt respectate în cauză, având în vedere faptul că litigiul se află în fața completului de judecată al Curții de Apel, iar chestiunea de drept invocată are efecte asupra soluției pe fondul cauzei.

Potrivit jurisprudenței ÎCCJ sintagma „are efecte asupra soluției pe fond” nu vizează în mod strict ca prevederea a cărei dezlegări se solicită să fie o prevedere de drept material, ci poate fi și o prevedere de drept procesual, dacă are impact asupra modului de soluționare a cauzei. Astfel, statuarea ÎCCJ a fost cuprinsă în decizia prin care s-a hotărât asupra modului de interpretare a prevederilor art. 24 din Lege nr. 554/2004.

Având în vedere modul în care ÎCCJ, prin Decizia nr. 20/22.06.2015, a interpretat sintagma „soluționare pe fond”, apreciază că toate cele trei solicitări de dezlegare au înrâurire în cauză.

În ceea ce privește dispozițiile art. 193 coroborat cu art. 489 C.proc.civ., în măsura în care ÎCCJ ar stabili că o chestiune referitoare la limitele investirii într-o procedură prealabilă este o excepție relativă, aceasta nu ar mai putea să atragă nici incidența motivului de casare de ordine publică.

Având în vedere că prin minutele de dezlegare s-a reținut că prevederile Codul de procedură fiscală se completează cu Legea nr. 554/2004, în ceea ce privește procedura, rezultă că interpretarea dispozițiilor art. 8 teza finală Legea nr. 554/2004, care prevede că motivele din procedura prealabilă pot fi completate în fața instanței, influențează modul de soluționare a fondului în sensul de a stabili dacă este aplicabil sau nu în contenciosul fiscal.

La interpelarea instanței, av. (...), pentru intimată, a precizat că problema de drept pusă în discuție rezultă din modul de interpretare a dispozițiilor art. 193 alin. 2 coroborate cu art. 489 alin. 3 C.proc.civ. și se referă la stabilirea faptului dacă neindicarea unui anumit motiv în contestația administrativă este sau nu o chestiune de ordine publică.

În ceea ce privește caracterul de noutate, astfel cum a statuat ÎCCJ, acesta se interpretează strict din perspectiva faptului dacă ÎCCJ a mai fost sau nu investită cu soluționarea chestiunii de drept invocată. Astfel, s-a susținut că aspecte invocate sunt, majoritatea, noi.

Cu privire la a doua cerere de sesizare s-a solicitat constatarea faptului că dacă ÎCCJ s-ar pronunța în sensul că art. 8 teza finală din Legea nr. 554/2004 se aplică inclusiv în materia contenciosului fiscal, motivul de casare invocat din oficiu nu ar mai putea fi găsit întemeiat deoarece acțiunea ar fi putut să fie completată, așa cum s-a și făcut, în temeiul textului de lege invocat. Astfel, legătura cu soluționarea cauzei există și trebuie privită în sens larg, anume atât în sensul dreptului material, cât și în sensul dreptului procedural. De asemenea, a precizat că până în prezent ÎCCJ nu s-a statuat asupra chestiunii invocate, aspect expus și prin cererile formulate.

În ceea ce privește aplicabilitatea și interpretarea art. 226 alin. 4¹ din Codul de procedură fiscală, consideră reprezentanta intimă că cererea de sesizare îndeplinește condițiile art. 519 C.proc.civ.

La interpelarea instanței cu privire la legătura cu prezenta cauză, raportat la faptul că speța prezintă aspecte diferite de ipoteza textului de lege, în sensul că a fost efectuat un controlul după radierea persoanei fizice din registrul comerțului, respectiv că obligațiile fiscale s-au născut după radiere, av. (...) a precizat că interpretarea dispozițiilor art. 266 alin. 4¹ din Codul de procedură fiscală trebuie să vizeze și ipoteza posibilității stabilirii creanțelor fiscale după radiere, întrucât efectul anulării creanțelor fiscale nu poate fi limitat la radierea din evidențele fiscale a unor obligații fiscale existente, fiind necesar a se clarifica dacă ar putea fi stabilite și apoi radiate în cadrul aceluiași control fiscal ori dacă nu se pot deloc stabili și impune. A precizat că nici cu privire la acest aspect nu a găsit o statuare, drept urmare este îndeplinit caracterul nou așa cum este definit de ÎCCJ.

În privința minutei Întâlnirii președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale ÎCCJ și curților de apel din decembrie 2020, invocată de recurente, precizează reprezentanta intimă că acesta este rezultatul unei întruniri informale, neavând o efectul unei statuari în sensul dispozițiilor art. 519 C.proc.civ. Consideră că prin astfel de minute nu se statuează, ci doar se fac propuneri cu scopul de a unifica practica judiciară.

Curtea rămâne în pronunțare asupra admisibilității cererii de sesizare a Curții Constituționale și a cererii de suspendare, urmând a amâna pronunțarea cu privire la cererile de sesizare a ÎCCJ.

Curtea de Apel,

Deliberând asupra cererii intimă de sesizare a Curții Constituționale cu excepția de neconstituționalitate, constată următoarele:

Prin cererea depusă la data de 31.05.2022 în procedura de soluționare a recursului împotriva sentinței nr. 331/CA/16.04.2021 a Tribunalului Iași, pronunțată în dosarul nr. 4838/99/2020, intimata (...)a invocat excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 în ceea ce privește sintagmele „dispozițiile legale invocate de acestea” și „soluționarea contestației se face în limitele sesizării”; a dispozițiilor art. 269 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015 în ceea ce privește sintagma „și de drept”; precum și a dispozițiilor art. 281 alin. 2 Legea nr. 207/2015 cu privire la interpretarea acestora în sensul că instanța de contencios administrativ-fiscal soluționează cauza în limitele sesizării organului competent a soluționa contestația prealabilă, fără a putea analiza și alte motive de drept.

Intimata a invocat neconstituționalitatea acestor dispoziții legale prin raportare la art. 16 alin. 1, art. 21, art. 24 alin. 1 și art. 126 alin. 6 din Constituție.

A arătat intimata în motivarea cererii sale că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate pentru sesizarea Curții Constituționale cu excepțiile de neconstituționalitate, prin raportare la prevederile art. 29 alin. 1, 2 și 3 din Legea nr. 47/1992.

Pe fondul excepției de neconstituționalitate, intimata a arătat că dispozițiile art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, în ceea ce privește sintagmele „*dispozițiile legale invocate de acestea*” și „*soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, precum și dispozițiile art. 269 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015 în ceea ce privește sintagma „*și de drept*”, cu referire la art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, în măsura în care instanța de contencios administrativ competentă ar trebui să soluționeze acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale și a deciziei de soluționare a contestației formulate împotriva acestora doar în limitele învestirii organului de soluționare a contestației prin contestația prealabilă, încalcă articole indicate din Constituția României.

A mai subliniat intimata că prin dispozițiile legale amintite, în interpretarea potrivit căreia contribuabilul, chiar fără asistență calificată (juridică sau fiscală), trebuie să indice toate temeiurile de drept de nelegalitate a actelor contestate, organul de soluționare a contestației are dreptul de a se limita la motivele invocate, iar instanța de contencios administrativ trebuie să soluționeze acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale doar în limitele învestirii organului de soluționare a contestației prin contestația prealabilă, se creează un tratament discriminatoriu, din două perspective:

- în primul rând între contribuabilii care beneficiază de asistență calificată (juridică sau fiscală) și cei care nu beneficiază de astfel de asistență și drept urmare nu au abilitățile necesare pentru a invoca toate temeiurile de drept aplicabile situației lor particulare;

- în al doilea rând față de ceilalți cetățeni care se adresează instanței de contencios administrativ.

A amintit intimata în acest sens, pentru cea de a doua situație, că, prevederile art. 8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 reglementează obiectul acțiunii judiciare în litigiile de contencios administrativ, instanță la care se judecă și acțiunile instituite de art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, iar actul administrativ fiscal definit la art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 este o specie a actului administrativ „clasic”, definit la art. 2 alin. 1 lit. c din Legea nr. 554/2004.

Astfel, consideră intimata că, față de acest cadrul legal, contenciosul administrativ fiscal este o specie a contenciosului administrativ „clasic”, iar prevederile Codului de procedură fiscală se completează cu normele de drept comun din Legea nr. 554/2004.

A arătat intimata că art. 8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 este relevant cu privire la tratamentul discriminatoriu din perspectiva conținutului tezei finale, întrucât persoanele vătămate într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, la prima vedere și printr-un act administrativ-fiscal, au dreptul de a invoca prin cererea de anulare a actului adresată instanței de contencios administrativ și alte motive decât cele invocate prin plângerea prealabilă.

Subliniază intimata că diferența de tratament care îi obligă pe unii cetățeni să invoce motive de fapt și de drept privind nelegalitatea sau netemeinicia unui act administrativ fiscal, fără a avea posibilitatea ulterior de a invoca alte motive prin cererea de chemare în judecată adresată instanței de contencios administrativ, prin raportare la ceilalți cetățeni care se consideră vătămați într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un oricare alt act administrativ unilateral, nu este necesară într-o societate democratică și nu există nicio situație obiectivă care să o fi determinat.

A mai arătat intimata că prin dispozițiile legale reclamate a fi neconstituționale, în măsura în care instanța de contencios administrativ competentă ar trebui să soluționeze

acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale doar în limitele investiției organului de soluționare a contestației prin contestația prealabilă, se aduce atingere și liberului acces la justiție.

În argumentare, intimata a precizat că accesul liber la justiție presupune posibilitatea oricărei persoane de a se adresa direct și nemijlocit la o instanță de judecată, pentru apărarea drepturilor și intereselor legitime. Totodată, deși dreptul de acces la justiție nu este absolut și nu presupune caracterul gratuit al justiției, totuși se încalcă principiul proporționalității atunci când se preia necesitatea deținerii unor cunoștințe juridice avansate în materiile dreptului fiscal și procesual fiscal din cadrul unui litigiu efectiv în cadrul unei căi administrative de atac.

Consideră intimata că în lipsa unor astfel de cunoștințe juridice de specialitate la momentul formulării contestației prealabile, ar avea loc transformarea accesului liber la justiție într-un drept fundamental iluzoriu și strict teoretic, atât timp cât eventualele apărări complexe care ar fi formulate direct prin cererea de chemare în judecată adresată instanței de contencios administrativ nu ar mai fi luate deloc în considerare de aceasta. A invocat intimata și citat în acest sens considerentele Deciziei nr. 39/2004 a Curții Constituționale a României.

Mai mult, arată intimata că dispozițiile legale considerate neconstituționale în interpretarea amintită, reprezintă și o condiționare tacită a cetățenilor la liberul acces la justiție de încheierea unui contract de asistență juridică cu un avocat, încă din faza contestației prealabile. Or, prin Decizia nr. 462/2014, Curtea Constituțională a României a constatat că dispozițiile din Codul de procedură civilă cuprinse în art. 13 alin. 2 teza a doua, art. 83 alin. 3, precum și în art. 486 alin. 3 cu referire la mențiunile care decurg din obligativitatea formulării și susținerii cererii de recurs prin avocat, toate în forma anterioară modificării Codului de procedură civilă prin Legea nr. 310/2018, sunt neconstituționale.

Dat fiind faptul că nici măcar în cadrul unei căi extraordinare de atac precum este recursul nu poate fi condiționată formularea căii de atac, respectiv asistența sau reprezentarea prin avocat, cu atât mai puțin ar fi constituționale dispoziții legale care condiționează formularea contestației prealabile de deținerea unor cunoștințe juridice de o anumită specialitate, pe care le-ar putea deține doar avocații, consilierii juridici, în cazul persoanelor juridice ori consultanții fiscali.

Cu privire la încălcarea dreptului la apărare, consideră intimata că se aplică *mutatis mutandis* argumentele expuse în paragrafele anterioare, făcând în plus o paralelă între condițiile prevăzute de lege cu privire la conținutul prevederilor art. 269 alin. 1 și art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, față de cel al art. 194 și art. 196 C.proc.civ.

Observă intimata că lipsa motivelor de drept dintr-o cerere de chemare în judecată nu poate atrage nulitatea cererii, judecătorul fiind obligat, în baza rolului activ în aflarea adevărului (conform art. 22 alin. 4 C.proc.civ.), să dea calificare juridică actelor și faptelor deduse judecării. Cu toate acestea, dacă un contribuabil nu invocă motive de drept prin contestația prealabilă, conform art. 276 alin. 1 din Codul de procedură fiscală și în măsura în care instanța de contencios administrativ competentă ar trebui să soluționeze acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale și deciziei de soluționare a contestației formulate împotriva acestora doar în limitele investiției organului de soluționare a contestației prin contestația prealabilă, nici organul care soluționează contestația, nici instanța de contencios administrativ nu ar mai trebui să ia în considerare vreun motiv de drept care ar fi invocat de contribuabil ulterior momentului formulării contestației prealabile.

Or, consideră intimata că această constrângere aduce, de bună seamă, atingere dreptului la apărare, cu atât mai mult cu cât cetățeanul are prefigurarea că apărărilor

esențiale și detaliate, indiferent de specificul lor, ar trebui formulate în cadrul unui litigiu, oricare ar fi natura lui, iar nu încă din calea administrativă de atac.

Mai susține intimata încălcarea art. 126 alin. 6 din Constituție privind controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ, întrucât în măsura în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă ar trebui să soluționeze acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale și deciziei de soluționare a contestației formulate împotriva acestora doar în limitele investiției organului de soluționare a contestației prin contestația prealabilă, aceste dispoziții sunt în mod vădit încălcate, nemaifiind garantat controlul judecătoresc al actelor administrative ale autorităților publice, pe calea contenciosului administrativ.

În condițiile în care instanța de contencios administrativ ar putea să analizeze legalitatea actelor administrativ fiscale numai din perspectiva motivelor de fapt și de drept invocate pe calea administrativă de atac a contestației prealabile, o asemenea garanție a controlului judecătoresc asupra actelor administrativ-fiscale ar dispărea.

Astfel, arată intimata că este previzibilă situația în care ar putea exista motive de nelegalitate și/sau netemeinicie ale unui act administrativ fiscal care să nu fi fost invocate în contestația prealabilă reglementată de art. 268 și urm. din Legea nr. 207/2015, însă ar fi invocate ulterior, prin acțiunea în anulare. Într-o atare situație, în ipoteza în care instanța de contencios administrativ ar trebui să soluționeze cererea de anulare a actului administrativ fiscal doar din perspectiva motivelor invocate prin contestația prealabilă, iar acestea ar fi neîntemeiate, instanța ar fi nevoită să respingă acțiunea în anulare a actului administrativ fiscal chiar în ipoteza în care actul ar fi fost nelegal sau netemeinic, iar viciile de nelegalitate sau netemeinicie ar fi fost invocate direct prin cererea de chemare în judecată.

Recurentele, deși le-a fost comunicată cererea intimatei prin care a fost invocată excepția de neconstituționalitate, nu au exprimat un punct de vedere cu privire la excepția invocată.

Analizând admisibilitate cererii intimatei de sesizare a Curții Constituționale cu excepția de neconstituționalitate, Curtea reține că cererea este admisibilă, pentru următoarele considerente:

Potrivit art. 29 alin. 1 din Legea nr. 47/1992 „Curtea Constituțională decide asupra excepțiilor ridicate în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial privind neconstituționalitatea unei legi sau ordonanțe ori a unei dispoziții dintr-o lege sau dintr-o ordonanță în vigoare, care are legătură cu soluționarea cauzei în orice fază a litigiului și oricare ar fi obiectul acestuia”.

Art. 29 alin. 2 din Legea nr. 47/1992 stabilește că excepția poate fi ridicată de către una dintre părți sau, din oficiu, de către instanța de judecată ori de arbitraj comercial, precum și de procuror în fața instanței de judecată, în cauzele la care participă.

În fine, art. 29 alin. 3 din Legea nr. 47/1992 prevede că nu pot face obiectul excepției prevederile constatate ca fiind neconstituționale printr-o decizie anterioară a Curții Constituționale.

Raportat la aceste dispoziții legale, Curtea reține că pentru sesizarea Curții Constituționale cu soluționarea unei excepții de neconstituționalitate este necesar a fi îndeplinite mai multe condiții de admisibilitate, respectiv:

- excepția să fie ridicată în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial;
- să fie invocată de părți, din oficiu de către instanță, ori de către procuror, în cauzele la care participă;

- să aibă ca obiect o lege, o ordonanță sau dispoziții dintr-o lege sau dintr-o ordonanță;

- dispoziția legală să fie în vigoare;

- dispoziția legală are legătură cu soluționarea cauzei;

- prevederile ce fac obiectul excepției de neconstituționalitate să nu fi fost constatate a fi neconstituționale printr-o decizie anterioară a Curții Constituționale.

În ceea ce privește primele două condiții de admisibilitate, se constată că acestea sunt îndeplinite, întrucât excepția a fost invocată în cadrul unei proceduri judiciare, în fața Curții de Apel Iași, de către una din părți, respectiv intimata-reclamantă (...).

Cu privire la obiectul excepției de constituționalitate, Curtea observă că acesta este reprezentat de trei texte de lege cuprinse în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv anumite sintagme care ar putea fi interpretate în sensul că instanța de contencios administrativ-fiscal ar trebui să soluționeze cauza în limitele în care a fost sesizat organul fiscal competent a soluționa contestația prealabilă, fără a putea analiza și alte motive de drept.

Astfel, dispozițiile legale vizate de excepția de neconstituționalitate au următorul conținut:

Art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015: *„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Art. 269 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015: *„Contestația se formulează în scris și va cuprinde: ... c) motivele de fapt și de drept; ...”*

Art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015: *„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”.*

Dispozițiile legale ce fac obiectul excepției de neconstituționalitate au intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, fiind în vigoare atât la momentul formulării contestației administrativ fiscale și al cererii de chemare în judecată, cât și la momentul ridicării excepției de neconstituționalitate și al analizării admisibilității cererii de sesizare a Curții Constituționale.

De asemenea, se reține că aceste prevederi nu au fost declarate anterior de către Curtea Constituțională ca fiind neconstituționale, astfel că față de prevederile art. 29 alin. 3 din Legea nr. 47/1992 pot face obiectul unui control de constituționalitate.

În fine, cu privire la ultima condiție de admisibilitate a cererii de sesizare a Curții Constituționale, respectiv cea referitoare la legătura dispoziției legale cu soluționarea prezentei cauze, Curtea constată că și aceasta este îndeplinită.

Astfel, excepția de neconstituționalitate a fost invocată în cadrul procedurii de soluționare a recursului formulat de către pârâtele (...) și (...) împotriva sentințe nr. 331/CA/2021 din data de 16.04.2021 pronunțată de Tribunalul Iași în dosarul nr. 4838/99/2020.

Prin sentința recurată Tribunalul Iași a admis cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta (...), anulându-se atât decizia de soluționare a contestației emisă de pârâta (...), cât și actele administrativ-fiscale emise de pârâta (...), respectiv raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere prin care au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații fiscale reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale aferente unor diferențe

ale bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice pentru perioada 01.01.2014 - 22.03.2018.

În motivarea sentinței s-a reținut că actele administrativ-fiscale au fost emise cu încălcarea prevederilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015, motiv de nelegalitate invocat de reclamantă prin cererea de chemare în judecată, constatându-se că această normă instituie un caz special de anulare a obligațiilor fiscale născute în sarcina persoanelor fizice autorizate ca urmare a radierii acestora din evidențele registrului comerțului, apreciindu-se că organele fiscale aveau posibilitatea și obligația de a calcula și solicita eventualele debite neachitate înainte de a interveni radierea persoanei fizice din registrul comerțului.

Recurentele din prezenta cauză au formulat recurs împotriva soluției Tribunalului Iași, întemeindu-se pe motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.proc.civ., considerând că hotărârea primei instanțe ar fi fost pronunțată cu interpretarea și aplicarea greșită a prevederilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015.

Totodată, reclamanta (...)a formulat împotriva hotărârii amintite recurs incident, solicitând instanței de recurs reanalizarea unuia din motivele de nelegalitate considerat neîntemeiat de către prima instanță, dar și trimiterea cauzei spre rejudecare în vederea analizării pe fond a celorlalte motive de nelegalitate referitoare la greșita aplicarea normelor de drept fiscal, motive neanalizate de prima instanță.

La termenul din data de 18.05.2022, instanța de recurs a invocat din oficiu, ca motiv de casare de ordine publică, incidența prevederilor art. 488 alin. 1 pct. 8 C.proc.civ., din perspectiva modului de aplicare a normelor de drept material referitoare la limitele în care instanța de contencios administrativ poate fi sesizată în contencios fiscal și legătura cu contestația administrativă, astfel cum a fost formulată.

Raportat la motivul de casare invocat din oficiu, Curtea constată că dispozițiile legale ce fac obiectul excepției de neconstituționalitate, chiar dacă nu au fost indicate în mod expres ca fiind avute în vedere la invocarea motivului de ordine publică, sunt în strânsă legătură cu acest motiv de casare pus în discuția părților.

Această chestiune de ordine publică invocată de instanța de recurs pune în discuție limitele legale în care instanța poate soluționa acțiunea în contencios administrativ-fiscal, limite date, pe de o parte, de obiectul acțiunii stabilit de art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015, și, pe de altă parte, de motivele de nelegalitate care sunt doar cele prezentate în contestația prealabilă sau pot fi completate cu noi motive direct prin acțiunea de contencios administrativ.

Or, în condițiile în care aceste prevederi, pe de o parte, individualizează în mod explicit obiectul acțiunii în contencios administrativ-fiscal, iar, pe de altă parte, impun în sarcina contribuabililor obligația de a indica în contestația administrativă motivele de fapt și de drept, corelativ cu limitarea posibilității de analiză a organului fiscal în cadrul contestației doar la dispozițiile legale invocate de părți și doar în limitele sesizării, este evident că eventuala neconstituționalitate a acestora poate influența soluția în cauză.

Pentru toate aceste considerente, Curtea constat că cererea intimată de sesizare a Curții Constituționale îndeplinește toate condițiile legale de admisibilitate, astfel că urmează a fi admisă și va fi sesizată Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor: art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, în ceea ce privește sintagmele „dispozițiile legale invocate de acestea” și „Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”; art. 269 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015, în ceea ce privește sintagma „și de drept”; art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 cu privire la interpretarea acestora în sensul că instanța de contencios administrativ-fiscal soluționează cauza în limitele sesizării organului competent a soluționa contestația prealabilă, fără a putea analiza și alte motive de drept.

Raportat la dispozițiile art. 29 alin. 4 din Legea nr. 47/1992, *opinia instanței este în sensul că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată.*

Curtea arată că textele criticate de intimată pe calea excepției de neconstituționalitate 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.

Modalitatea de reglementare a procedurii de contestare a actelor administrativ-fiscale, inclusiv prin impunerea unor anumite condiții în privința conținutului contestației și a obiectului acțiunii în contencios fiscal, reprezintă opțiunea legiuitorului și are drept scop disciplinarea părților, limitarea în timp a stării de incertitudine în derularea raporturilor juridice, dar și în restrângerea posibilităților de exercitare abuzivă a dreptului de contestare.

De altfel, contestatorul, fiind cel care declanșează procedura fiscală de contestare, este firesc și în concordanță cu principiul bunei credințe, ca acesta, odată cu introducerea contestației administrative, să facă cunoscute organului fiscal toate motivele de fapt și de drept, pe care își întemeiază cererea, prin aceasta dându-se expresie și dispozițiilor art. 14 alin. 2 C.proc.civ., potrivit cărora părțile trebuie să își facă cunoscute reciproc și în timp util, motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază pretențiile și apărările, astfel încât fiecare dintre ele să își poată organiza apărarea.

Reglementarea unor condiții speciale de exercitare a dreptului de contestare a actelor administrativ-fiscale, diferite față de cele prevăzute de Legea nr. 554/2004, nu este de natură a aduce atingere principiului egalității în fața legii, ci este în concordanță cu scopul urmărit de legiuitor, astfel cum a fost indicat mai sus.

Instituirea în sarcina contestatorului a obligației de a sesiza organul fiscal cu o contestație conformă cerințelor legale și de a-și limita acțiunea în contencios la motivele de nelegalitate pe care le-a invocat și au fost analizate în cadrul contestației administrative nu poate fi apreciată ca reprezentând nici o încălcare a accesului liber la justiție sau a rolului instanței de contencios administrativ și nici a dreptului său la apărare. Dimpotrivă, aceasta exigentă legală dă expresie preocupării legiuitorului de a asigura soluționarea litigiilor fiscale într-un termen optim și previzibil, reglementarea fiind în acord cu art. 21 și 24 din Constituție.

De altfel, Curtea opinează că exercitarea dreptului de contestare a actelor administrativ-fiscale presupune accesul la toate mijloacele procedurale prin care se înfăptuiește justiția, fiind de competența exclusivă a legiuitorului să instituie regulile de desfășurare a procesului în fața instanțelor judecătorești, soluție ce rezultă din dispozițiile art. 126 alin. 2 din Constituție.

În ceea ce privește solicitarea intimatei de suspendare a judecării în temeiul art. 413 alin. 1 pct. 1 C.proc.civ., până la soluționarea excepției de neconstituționalitate, Curtea constată că nu sunt întrunite în cauză condițiile prevăzute de textul de lege pentru a se dispune această măsură, respectiv verificarea constituționalității unui text de lege de către Curtea Constituțională nu poate fi echivalată cu o judecată asupra existenței sau inexistenței unui drept subiectiv, de care ar depinde dezlegarea ce va fi dată în cauză.

Pe de altă parte, prevederile legale stabilesc alte remedii pentru situația declarării neconstituționalității unui text de lege ce a stat la baza pronunțării unei hotărâri judecătorești, respectiv exercitarea de către partea interesată a căii de atac a revizuirii, în condițiile procedurale prevăzute de art. 509 alin. 1 pct. 11 și următoarele C.proc.civ.

Pentru toate aceste considerente, Curtea urmează să respingă cererea intimatei de suspendare a judecării în prezenta cauză în temeiul art. 413 alin. 1 pct. 1 C.proc.civ.

În ceea ce privește admisibilitatea cererilor intimatei de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, Curtea,

având nevoie de timp suplimentar pentru deliberare, raportat la prevederile art. 396 C.proc.civ., urmează a amâna pronunțarea.

Pentru aceste motive,
În numele legii,
Dispune:

Admite cererea intimă (...), de sesizare a Curții Constituționale.

Sesizează Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor:

- art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, în ceea ce privește sintagmele „dispozițiile legale invocate de acestea” și „Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”;

- art. 269 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015, în ceea ce privește sintagma „și de drept”;

- art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 cu privire la interpretarea acestora în sensul că instanța de contencios administrativ-fiscal soluționează cauza în limitele sesizării organului competent a soluționa contestația prealabilă, fără a putea analiza și alte motive de drept.

Respinge cererea de suspendare formulată de către intimată în temeiul art. 413 alin. 1 pct. 1 C.proc.civ.

Amână pronunțarea cu privire la admisibilitatea cererilor intimă de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept la data de 17 iunie 2022.

Definitivă.

Pronunțată azi, 02.06.2022, prin punerea soluției la dispoziția părților de către grefa instanței.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

Red./Tehnored. jud. (...).
2 ex – 15.06.2022

Dosar nr.

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL IAȘI
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Încheiere

Ședința publică din data de 17 iunie 2022

Completul constituit din:

Președinte: (...)

Judecător: (...)

Judecător: (...)

Grefier: (...)

La ordine se află soluționarea recursului formulat de către (...) și (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași și a recursului-incident formulat de intimata-recurentă (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 02.06.2022, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință din acea zi, care constituie parte integrantă din această încheiere, când, din lipsă de timp pentru deliberare, instanța a amânat pronunțarea la data de 17.06.2022;

Curtea de Apel,

Din lipsă de timp pentru deliberare;

Pentru aceste motive,

În numele legii,

Dispune:

Amână pronunțarea în cauză la data de 30 iunie 2022.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin intermediul grefei instanței, azi, 17 iunie 2022.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

Dosar nr.

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL IAȘI
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Încheiere

Ședința publică din data de 30 iunie 2022

Președinte: (...)

Judecător: (...)

Judecător: (...)

Grefier: (...)

La ordine se află soluționarea recursului formulat de către (...) și (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași și a recursului-incident formulat de intimata-recurentă (...) împotriva sentinței civile nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 02.06.2022, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință din acea zi, care constituie parte integrantă din această încheiere, când, din lipsă de timp pentru deliberare, instanța a amânat pronunțarea la data de 17.06.2022, când din lipsă de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea la data de 30.06.2022.

Curtea de Apel,

Deliberând asupra cererilor intimătei de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept, reține următoarele:

I. Situația de fapt

Reclamanta a desfășurat activități independente sub formă de (...), până la momentul radierii acesteia în data de 22.03.2018, iar, în urma unei inspecții fiscale efectuate în perioada 25.07.2019 – 21.10.2019, organele de inspecție fiscală au apreciat că, în perioada verificată 01.01.2014 – 22.03.2018, (...)a facturat servicii informatice, impuse pe bază de norme anuale de venit, deși persoana fizică în discuție ar fi desfășurat activități de video-chat, care ar fi supuse regimului de impunere în sistem real, stabilind obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit în valoare totală de 67.936 lei.

Împotriva constatărilor inspectorilor fiscale cuprinse în raportul de inspecție fiscală și a deciziei de impunere prin care au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare, acte emise la data de 29.10.2019, a formulat contestație administrativă reclamanta, solicitând revocarea actelor administrativ fiscale motivat de faptul că operațiunea de recalificare a activității desfășurate de către reclamantă în perioada verificată este vădit eronată și generată de o confuzie, eroare cu privire la natura activităților desfășurate și interpretarea de către organele de inspecție fiscală, în mod greșit, a serviciilor facturate.

Prin decizia nr. 10115 din 03.04.2020 (...)a respins ca neîntemeiată contestația administrativă formulată de către reclamantă, reținând, în esență, că obligațiile fiscale suplimentare au fost corect stabilite, întrucât serviciile efectiv prestate de către reclamantă în perioada 2014 - 2018 nu se încadrează în categoria activităților independente pentru

care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, astfel încât era aplicabil regimul de impunere în sistem real.

II. Expunerea succintă a circumstanțelor cauzei

Prin *cererea de chemare în judecată* înregistrată pe rolul Tribunalului Iași la data de 09.10.2020, sub nr.de dosar 4838/99/2020, reclamanta(...) a solicitat instanței, în contradictoriu cu pârâtele (...)și (...), anularea deciziei nr. 10115/03.04.2020, prin care i-a fost respinsă contestația împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, precum și anularea Raportului de inspecție fiscală nr. 135876/29.10.2019 și a Deciziei de impunere nr. 135877/29.10.2019 prin care a fost stabilită în sarcina reclamantei un impozit pe venit suplimentar 67.936 lei pentru anii 2014 - 2017.

În susținerea cererii de anulare actelor administrative fiscale reclamanta a invocat, în primul rând, incidența în cauză a dispozițiilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, în sensul că de la data radierii (...) din Registrul Comerțului – 28.03.2018, organele fiscale aveau obligația de a proceda la anularea tuturor creanțelor fiscale ale persoanei fizice care a desfășurat activități economice în mod independent.

De asemenea, reclamanta a mai invocat neregularități procedurale referitoare la: nerespectarea termenului de 15 zile pentru transmiterea avizului de inspecție fiscală înainte de desfășurarea inspecției fiscale, termen reglementat prin prevederile art. 122 alin. 2 lit. b din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală; depășirea perioadei de 45 de zile reglementată de art. 126 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală pentru desfășurarea inspecției fiscale; prescripția dreptului organului fiscal de a realiza inspecția fiscală pentru anul 2014, prin raportare la dispozițiile art. 98 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003, în vigoare până la data de 31.12.2015.

În ceea ce privește aspectele de drept fiscal, reclamanta a invocat nelegalitatea reîncadrării din regimul de impunere al normei pe venit în regimul de impunere în sistem real, ca urmare a greșitei aprecieri asupra naturii activității realizate de către reclamantă în perioada 2014 – 2018, din servicii cu privire la care venitul net se determină pe bază de norme anuale de venit (activități de secretariat – cod CAEN 8219, respectiv activități de consultanță în tehnologia informației – cod CAEN 6202) în servicii cu privire la care venitul net se determină în sistem real (activității de video-chat).

Prin *întâmpinarea* depusă la dosar la data de 26.11.2020, pârâtele (...)și (...) au solicitat instanței respingerea acțiunii ca neîntemeiată, arătând că, în ceea ce privește incidența prevederilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015, raportul de inspecție fiscală decizia de impunere au fost emise la data de 29.10.2019, astfel că organele fiscale nu ar fi putut anula obligații fiscale care la data de 22.03.2018 nu erau individualizate.

În opinia pârâtelor, obligațiile fiscale în cuantum de 67.936 lei reprezintă impozit pe venitul obținut din desfășurarea unor activități care se încarcă în baza de date pe codul numeric personal al reprezentantului legal al PFA și nu pe codul fiscal al persoanei fizice autorizate.

Invocând dispozițiile art. 23, art. 27, art. 93 și 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile art. 20, art. 26 și art. 31 din OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea de activități economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, pârâtele au arătat că, în interpretarea acestor norme legale, obligațiile fiscale neachitate de persoanele fizice care au desfășurat activitate în mod independent, radiate din evidența fiscală, se scad de pe codul unic de înregistrare al persoanei fizice autorizate și se înregistrează pe codul numeric personal al persoanei fizice.

Referitor la termenul de desfășurare a inspecției fiscale, reglementat de art. 126 alin. 1 din Legea nr. 207/2015, pârâtele au arătat că termenul de 45 zile este un termen de recomandare, iar sancțiunea constând în încetarea inspecției fiscale intervine doar în situația nefinalizării inspecției fiscale într-o perioadă reprezentând dublul intervalului prevăzut de textul de lege menționat. Cu privire la prescripție, au precizat pârâtele că aceasta privește dreptul de a stabili obligații fiscale, iar conform art. 91 alin. 1 din OG nr. 92/2003 acesta este de 5 ani.

Referitor la operațiunea de recalificare a activităților desfășurate de (...) în perioada 20.11.2014 – 2018, pârâtele au arătat că reclamanta a încasat în această perioadă sume de bani, fie în baza unor contracte care nu erau valabile la data prestării serviciilor, fie desfășurând activități care nu erau înregistrate la ONR ori care nu ar fi fost cuprinse în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit.

Prin *sentința nr. 331/16.04.2021 a Tribunalului Iași* a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta (...) și anulată Decizia nr. 10115/03.04.2020 emisă de pârâta (...), privind soluționarea contestației fiscale, și, pe cale de consecință, au fost anulate în integralitate atât Raportul de inspecție fiscală nr. 135876/29.10.2019, cât și Decizia de impunere nr. 135877/29.10.2019 emise de pârâta (...).

Instanța de fond a reținut ca fiind întemeiat primul motiv al contestației ce decurge din aplicarea dispozițiilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referindu-se doar pe scurt și doar în subsidiar la netemeinicia motivelor de nelegalitate procedurale privind: nerespectarea termenului de 15 zile pentru comunicarea avizului de inspecție fiscală contribuabilului/plătitorului înainte de începerea inspecției fiscale, termen prevăzut de art. 122 alin. 2 lit. b din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; depășirea perioadei pentru desfășurarea inspecției fiscale reglementată de art. 126 alin. 1 lit. c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; prescripția dreptului organului fiscal de a realiza inspecția fiscală pentru anul 2014, prin raportare la OG nr. 92/2003, subliniind distincția între prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale și perioada supusă inspecției fiscale și reținând că art. 98 alin. 3 teza întâi din OG nr. 92/2003 nu este incident în cauză.

În argumentarea soluției de admitere a acțiunii, prima instanță a apreciat că norma indicată (art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015) instituie un caz special de anulare a obligațiilor fiscale născute în sarcina persoanelor fizice autorizate, în cazul în care acestea își încetează existența prin radierea din evidențele registrului comerțului.

Împotriva acestei sentințe (...) și (...) au formulat recurs indicând incidența motivului de casare prevăzut de dispozițiile art. 488 alin. 1 pct. 8 C.proc.civ.

În susținerea motivului de casare invocat recurentele au arătat că soluția instanței de fond este nelegală, fiind pronunțată cu interpretarea greșită a normei de drept material, în condițiile în care dispozițiile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală trebuie interpretate în sensul înregistrării obligațiilor fiscale datorate de persoana fizică autorizată radiată pe numele persoanei fizice titulară a persoanei fizice autorizate.

Au mai precizat recurentele că (...), a fost radiată la data de 22.03.2018, iar raportat la această situație se pune problema dacă după data radierii, organul fiscal mai poate stabili obligații fiscale și dacă aceste obligații pot fi înregistrate în sarcina persoanei fizice - titulară persoanei fizice autorizate radiată.

Recurentele au mai menționat că, atâta vreme cât dispozițiile OUG nr. 44/2008 afirmă în mod explicit că persoana fizică autorizată este o formă de activitate economică,

lipsită de personalitate juridică, rezultă că legiuitorul a exclus, aşadar, orice posibilă includere a acestui tip de activitate în sfera persoanelor juridice. De asemenea, consideră că impunerea unor condiții de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării persoanelor fizice autorizate, nu este de natură a conduce la o concluzie contrară.

Au mai precizat recurentele că, reglementând răspunderea întreprinzătorului (persoana fizică) titular al persoanei fizice autorizate, rezultă că legiuitorul a dorit să reconfirme persoana fizică - întreprinzătorul, drept unic subiect de drept implicat în raporturile reglementate de acest act normativ, doar ea - persoana fizică, având capacitatea a-și asuma obligații patrimoniale și a răspunde, prin urmare, fie cu masa de afecțiuni, fie cu propriu patrimoniu.

În sensul susținerii argumentației, de înregistrare a obligațiilor fiscale datorate de persoana fizică autorizată radiată pe numele persoanei fizice titulară a P.F.A. s-a solicitat a se avea în vedere și minuta de la întâlnirea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel București, 17 decembrie 2020.

Intimata (...) a depus întâmpinare, prin care a solicitat respingerea recursului formulat de pârâte ca neîntemeiat, considerând că prevederile 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală reprezintă o normă specială, derogatorie de la dreptul comun și care reglementează o cauză legală de stingere a obligațiilor fiscale, inclusiv în situația în care obligațiile au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23.

De asemenea, s-a arătat faptul că organul de soluționare a contestației trebuia să aplice aceste dispoziții legale din oficiu, întrucât este incidentă o cauză legală de stingere a creanțelor fiscale, conform prevederilor art. 22 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, anularea reprezintă o modalitate de stingere a creanței fiscale, context în care, odată stinsă, creanța fiscală nu poate să mai existe, indiferent: despre care persoană ar fi vorba.

A mai precizat intimata că preluarea obligațiilor fiscale în conformitate cu prevederile art. 23 nu determină inaplicabilitatea dispozițiilor art. 266 alin. 4¹, ci, din contră, sintagma „inclusiv în situația în care obligațiile au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23” nu poate fi interpretată în alt sens decât acela că anularea se dispune chiar dacă s-ar putea reține o preluare a creanței fiscale în temeiul prevederilor art. 23.

În ceea ce privește trimiterile recurente la Minuta de la întâlnirea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel din data de 17.12.2020, s-a solicitat instanței să constate că aceasta nu are nicio forță juridică, nereprezentând izvor de drept pentru ca instanțele să poată avea în vedere respectiva opinie exprimată de către formatul INM.

Intimata a formulat, odată cu întâmpinarea recurs incident, prin care a solicitat trimiterea cauzei primei instanțe pentru ca aceasta să analizeze toate celelalte motive invocate în susținerea solicitării de anulare a actelor administrativ fiscale contestate și care nu au făcut deloc obiectul analizei acesteia, dar și casarea sentinței Tribunalului Iași și în ceea ce privește considerentele primei instanțe referitoare la motivul de nulitate vizând intervenirea prescripției dreptului organului fiscal de a efectua inspecția fiscală cu privire la anul fiscal 2014, și înlocuirea acestor considerente în sensul constatării ca întemeiat a motivului de nulitate invocat.

III. Normele de drept ce formează obiectul sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile

- Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004

Art. 8 alin. 1 – **Obiectul acțiunii judiciare** „(1) *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. Motivele invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă.*”

- Codul de procedură fiscală, Legea nr. 207/2015

Art. 266 – **Anularea creanțelor fiscale** (...) „(4¹) *Obligațiile fiscale datorate de debitori, persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau profesii libere, precum și asocieri și alte entități fără personalitate juridică, radiați din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii, se anulează după radiere, inclusiv în situația în care obligațiile au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23.*”

Art. 268 – **Posibilitatea de contestare** „(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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.*” (...)

Art. 269 – **Forma și conținutul contestației** (...) „(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*” (...)

Art. 273 – **Decizia de soluționare** (...) „(2) *Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.*” (...)

Art. 276 – **Soluționarea contestației** „(1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*” (...)

Art. 281 – **Comunicarea deciziei și calea de atac** – (...) „(2) *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.*” (...)

IV. Cererile de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept și punctul de vedere al părților

1. La termenul din data de 18 mai 2022, intimata-recurentă a depus o primă cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la această solicitare de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, intimata-recurentă a apreciat că sunt îndeplinite toate condițiile de admisibilitatea prevăzute de art. 519 C.proc.civ., prezentând detaliat argumentele cu privire la condițiile referitoare la legătura între lămurirea chestiunii de drept pusă în discuție și soluționarea pe fond a cauzei, precum și cea a noutății acestei probleme de drept.

În ceea ce privește punctul său de vedere cu privire la modul de interpretare a dispozițiilor art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, intimata-recurentă a prezentat cele două opinii divergente, așa cum rezultă din practica judiciară, însușindu-și cel de-al doilea punct de vedere, potrivit căruia textul de lege ce se solicită a fi interpretat reprezintă o normă specială, derogatorie de la dreptul comun și care reglementează o cauză legală de stingere a obligațiilor fiscale, inclusiv în situația în care obligațiile au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23.

Recurentele-intimate nu au exprimat un punct de vedere cu privire la admisibilitatea cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, însă opinia acestora cu privire la chestiunea de drept pusă în discuție rezultă din cuprinsul cererii de recurs și a notelor de ședință, fiind în sensul că dispozițiile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, trebuie interpretate în sensul scoaterii din evidență de pe codul unic de identificare și înregistrării obligațiilor fiscale datorate de persoana fizică autorizată radiată pe numele persoanei fizice, titulară a persoanei fizice autorizate.

2. În aceeași ședință, Curtea, din oficiu, a invocat incidența motivului de casare de ordine publică prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.proc.civ., în ceea ce privește aplicarea normelor de drept material referitoare la limitele în care instanța de contencios administrativ poate fi sesizată cu o acțiune în contencios fiscal și legătura cu contestația administrativă, astfel cum a fost formulată.

Intimata-recurentă, în aceeași ședință publică, a depus a doua cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004, în sensul de a de stabili dacă acestea sunt aplicabile și materia contenciosului fiscal, respectiv dacă motivele invocate în cererea de anulare a actului administrativ fiscal sunt sau nu limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă.

Cu privire la această a doua solicitare de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, intimata-recurentă a apreciat că sunt, de asemenea, îndeplinite toate condițiile de admisibilitatea prevăzute de art. 519 C.proc.civ., prezentând detaliat argumentele cu privire la condițiile referitoare la legătura între lămurirea chestiunii de drept pusă în discuție și soluționarea pe fond a cauzei, precum și cea a noutății acestei probleme de drept.

Punctul de vedere al intimatei-recurente cu privire la problema de drept pusă în discuție este în sensul că după emiterea deciziei de soluționare a contestației fiscale prealabile obligatorii, 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, prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004 aplicându-se cu precădere.

Recurentele-intimate nu au formulat un punct de vedere cu privire la această chestiune de drept.

3. La data de 20 mai 2022, intimata-recurentă a depus *a treia cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept* cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 193 alin. 2 și art. 489 alin. 3 C.proc.civ., pentru a se stabili dacă constituie sau nu motiv de ordine publică invocarea inadmisibilității deduceri spre judecată, direct în fața instanței de contencios administrativ – fiscal sesizate conform art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a unui motiv de nelegalitate ce nu a făcut obiectul contestației administrativ fiscale prealabile reglementate prin art. 269 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Intimata-recurentă consideră că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 C.proc.civ. și în privința acestei chestiuni de drept, apreciind că de posibilitatea sau nu a invocării din oficiu de către instanță, direct în calea de atac a recursului, ca și motiv de ordine publică, a inadmisibilității deduceri spre judecată a motivului care nu a fost invocat în cadrul contestației formulate în condițiile art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, depinde soluționarea pe fond a prezentei cauze.

A mai menționat intimata-recurentă că problema de drept invocată are impact asupra modului de soluționare pe fond a cauzei, fiind în discuție limitele sesizării instanței prin acțiunea introductivă, respectiv motivele de fapt și de drept pe care instanța le poate avea în vedere în analiza fondului cauzei.

Cu privire la condiția noutății chestiunea de drept a cărei lămurire se cere, intimata-recurentă a arătat că, raportat la practica instanței supreme cu privire la criteriile de stabilire și de identificare a cerinței "noutății", noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată. Prin urmare, caracterul de noutate se pierde pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor.

Consideră intimata-recurentă că problema de drept care trebuie lămurită și care se referă la faptul că, deducerea direct spre judecată, prin acțiunea formulată în fața instanței în temeiul art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a unui motiv de nelegalitate al actului administrativ fiscal reprezentat de neaplicarea unui text de lege imperativ pe care organul fiscal trebuia să-l aibă în vedere din oficiu (art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală), fără a fi făcut obiectul contestației administrative fiscale prealabile reglementate prin art. 269 și urm. din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constituie motiv de recurs de ordine publică în sensul art. 489 alin. 3 C.proc.civ., ce poate fi invocat din oficiu de către instanța de recurs, este o chestiune de drept nouă.

Punctul de vedere al intimătei-recurente cu privire la chestiunea de drept pusă în discuție este în sensul că motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.proc.civ., invocat din oficiu de către instanța de recurs, cu motivarea că prin cererea de chemare în judecată s-ar fi depășit limitele investiției organului fiscal care a soluționat contestația (ce face obiectul cererii de anulare de către instanța de judecată) nu poate constitui motiv de recurs ordine publică, pentru a putea fi invocat din oficiu de către instanța de recurs.

Intimata-recurentă a argumentat că invocarea prin cererea de chemare în judecată a unor motive de nulitate ce nu au fost invocate prin contestația prealabilă echivalează cu o lipsă a procedurii prealabile cu privire la motivele respective, acest aspect putându-se

invoca doar pe calea excepției inadmisibilității, excepție relativă pe care nici prima instanță nu ar fi putut-o invoca din oficiu.

Consideră intimata-recurentă că lipsa contestației prealabile cu privire la unele motive de nelegalitate poate fi sancționată doar prin invocarea excepției inadmisibilității invocării unor motive noi de nulitate a actelor administrativ fiscale contestate, prin raportare la faptul că acestea nu au fost enunțate prin contestația prealabilă, de către partea interesată, în termen procedural.

În ceea ce privește natura excepției neîndeplinirii procedurii prealabile s-a arătat că aceasta reprezintă o excepție relativă ce ar fi putut fi invocată doar de către pârâte prin întâmpinare în situația în care procedura prealabilă nu a fost urmată, în acord cu dispozițiile art. 193 alin. 2 C.proc.civ.

Cu privire la această chestiune de drept, recurentele-intimate nu au exprimat un punct de vedere.

V. Cu privire la admisibilitatea sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept puse în discuție în prezenta cauză, Curtea constată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 519 C.proc.civ. în privința celor trei chestiuni de drept invocate de către intimata-recurentă.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 519 C.proc.civ. „*Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată*”.

În scopul declanșării procedurii de sesizare a instanței supreme în vederea pronunțării unei dezlegări a chestiunii de drept, textul de lege mai sus citat impune îndeplinirea cumulativă a mai multor condiții de admisibilitate, după cum urmează:

- existența unei cauze aflate în cursul judecății;
- cauza ce face obiectul judecății să se afle pe rolul unui complet de judecată din cadrul Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului;
- instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să fie investită cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;
- chestiunea de drept să fie una veritabilă, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată;
- chestiunea de drept a cărei lămurire se cere să fie nouă;
- chestiunea de drept nu a făcut obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

1. Cu privire la prima condiție de admisibilitate se constată că aceasta este îndeplinită în cazul celor trei chestiuni de drept invocate de către intimata-recurente, întrucât cererile de sesizare au fost formulate în cadrul dosarului nr. 4838/99/2020, la primul termen de judecată acordat pentru judecarea cauzelor de atac (recurs principal și recurs incident) având ca obiect sentința nr. 331/CA/16.04.2021 pronunțată de Tribunalul Iași – Secția a II-a Civilă, Contencios Administrativ și Fiscal.

2. Referitor la cea de-a doua condiție enumerată mai sus se observă că și aceasta este îndeplinită în privința celor trei chestiuni de drept invocate de către intimata-recurentă, întrucât cauza se află pe rolul unui complet de recurs al Curții de Apel Iași – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

3. Condiția privind sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție de către un complet de judecată investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță este și aceasta îndeplinită, deoarece cele trei cereri de sesizare au fost formulate de către intimata-recurentă în faza de judecată a recursului, curtea de apel având competența de a soluționa definitiv cauzele în materia contenciosului administrativ și fiscal față de prevederile art. 96 pct. 3 C.proc.civ. și art. 20 din Legea nr. 554/2004.

4. În ceea ce privește condiția ca problema de drept să fie una veritabilă, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată, Curtea constată că aceasta este îndeplinită în privința celor trei chestiuni de drept.

Referindu-se la cerința privind existența unei chestiuni de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite, completul de judecată reține că în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a statuat că aceasta trebuie să conștă *„într-o problemă de drept care necesită cu pregnanță a fi lămurită și prezintă o dificultate suficient de mare, în măsură să reclame intervenția instanței supreme în scopul rezolvării de principiu a chestiunii de drept și înlăturării oricărei incertitudini care ar putea plana asupra securității raporturilor juridice deduse judecării”* (Decizia nr. 24 din 29 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 820 din 4 noiembrie 2015).

În privința îndeplinirii acestei cerințe, se observă că în practica instanțelor au existat soluții diferite cu privire la problemele de drept ce se solicită a fi lămurite prin cererile formulate de intimata-recurentă, acestea fiind discutate și în cadrul Întâlnirilor președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel (17.12.2020, respectiv 06.05.2022).

Prin urmare, chestiunile de drept sunt reale, în raport cu ipotezele conținute de dispozițiile legale în discuție, constând în interpretarea sistematică, de ansamblu și coroborată a prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale Legii nr. 554/2004.

Pe de altă parte, Curtea reține că dintre cele trei probleme de drept puse în discuție, trebuie lămurită cu prioritate cea care face obiectul celei de-a doua cereri formulate de către intimata-recurentă, respectiv cea privind la incidența în cauzele administrativ-fiscale, cărora le sunt aplicabile dispozițiile art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a **prevederilor art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004**, potrivit cărora *„motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă”*.

De modul interpretare coroborată a dispozițiilor cuprinse în cele două acte normative (Codul de procedură fiscală și Legea nr. 554/2004) depinde soluționarea pe fond a cauzei, având în vedere că motivul de nelegalitate reținut de către prima instanță și pentru care a admis acțiunea reclamantei, nu a fost invocat de către aceasta pe calea contestației administrative și nu a fost analizat în decizia de soluționare a acestei contestații.

În aceste condiții, este decisiv pentru soluția ce urmează a fi pronunțată cu privire la fondul cauzei a se stabili dacă normele legale permiteau în cadrul procedurii judiciare fiscale invocarea unor motive noi de nelegalitate, direct în fața instanței de contencios administrativ și fiscal.

Prin urmare, este îndeplinită această condiție de admisibilitate în ceea ce privește problema de drept a cărei lămurire se solicită prin cea de-a doua cerere de sesizare formulată de către intimata-recurentă.

De asemenea, respectând ordinea logică, analizând îndeplinirea acestei condiții în privința chestiunii de drept ce se solicită a fi lămurită prin cea de-a treia cerere formulată de intimata-recurentă, Curtea constată că aceasta este în strânsă legătură cu cea de-a doua problemă de drept și, în ciuda modului de formulare a cererii de sesizare de către intimata-recurentă, prin această întrebare se urmărește, în esență, a fi interpretate, nu normele de procedură indicate, ci aceleași dispoziții ale **art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.**

Astfel, se observă că problema de drept interpretabilă nu rezultă, în realitate, din dispozițiile art. 489 alin. 3 și art. 193 alin. 2 C.proc.civ., întrucât este evident că aceste norme nu permit instanței de recurs invocarea din oficiu a unui motiv de casare ce privește neîndeplinirea procedurii prealabile, neregularitate ce ar putea fi invocată doar în condițiile art. 193 alin. 2 C.proc.civ. Așa cum reiese din argumentația intimatei-recurente chestiunea litigioasă se referă la caracterul de ordine publică sau privată a normelor de drept material ce reglementează limitele în care poate fi formulată contestația judiciară în materie fiscală.

Din această perspectivă, pentru a reda întrebării un sens util și în acord cu argumentația intimatei-recurente, Curtea constată că se impune reformularea întrebării, în sensul că va solicita interpretarea dispozițiilor ale art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dispoziții avute în vedere de instanța de recurs la invocarea din oficiu a motivului de casare ce privește limitele în care poate fi investită instanța de contencios administrativ și fiscal.

Pe de altă parte, se observă că se pune în discuție modul de interpretare a acestor dispoziții legale, iar problema de drept capătă relevanță în privința soluției ce urmează a fi pronunțată cu privire la fondul cauzei, doar în măsura în care în privința celei de-a doua chestiuni de drept se statuează în sensul că normele indicate sunt speciale, exclusiv aplicabile în materia contenciosului administrativ fiscal, fără a putea fi completate cu prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004.

Astfel, dacă dispozițiile indicate din Codul de procedură fiscală trebuie interpretate în sensul că nu permit în mod expres invocarea unor motive de nelegalitate noi, în afara celor din contestația administrativă prealabilă, soluționarea recursului și implicit a fondului cauzei depinde de caracterul de ordine publică sau ordine privată al normelor ce reglementează limitele în care poate fi formulată contestația judiciară în materie fiscală.

În condițiile în care Tribunalul Iași a dispus anularea actelor administrativ-fiscale ca urmare a admiterii unui motiv de nelegalitate ce nu a fost invocat prin contestația administrativă, iar pârâtele nu au invocat ca apărare nici în fața primei instanțe și nici în fața instanței de recurs inadmisibilitatea motivelor noi de nelegalitate, prezintă o importanță deosebită natura normelor din Codul de procedură fiscală care sunt interpretate în sensul limitării dreptului de a invoca motive noi de nelegalitate în fața instanței de contencios administrativ și fiscal.

În măsura în care se statuează că normele indicate mai sus sunt de ordine privată, motivul de casare invocat din oficiu nu poate sta la baza unei soluții de admitere a recursului, iar soluționarea pe fond a cauzei trebuie făcută în limitele stabilite prin cererea de chemare în judecată și cererile de recurs. Pe de altă parte, dacă aceste dispoziții trebuie interpretate ca fiind de ordine publică, instanța de recurs are de analizat motivul de casare

invocat din oficiu, iar la soluționarea fondului trebuie avute în vedere aspectele tranșate în recurs.

Prin urmare, conform distincțiilor făcute, se constată că de lămurirea caracterului de ordine publică sau privată a dispozițiilor art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală depinde soluționarea pe fond a prezentei cauze.

Cu privire la prima cerere de sesizare formulată de către intimata-recurentă, Curtea reține că problema de drept referitoare la modul de interpretare a dispozițiilor **art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, care au stat la baza soluției pronunțate de prima instanță și constituie obiectul criticilor din recurs, influențează soluția ce urmează a fi dată cu privire la fondul cauzei, însă doar în măsura în care motivul de nelegalitate invocat prin cererea de chemare în judecată putea fi analizat de către prima instanță.

Cu această rezervă, se constată că și în privința acestei chestiuni de drept este îndeplinită condiția potrivit căreia de problema de drept ce se solicită a fi lămurită să depindă soluționarea pe fond a cauzei.

5. În privința condiției noutății chestiunilor de drept a căror lămurire s-a solicitat, Curtea arată că aceasta este îndeplinită cu privire la cele trei chestiuni de drept, întrucât, așa cum s-a arătat prin Decizia nr. 3 din 14 aprilie 2014, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, determinante în legătură cu criteriul noutății sunt existența și dezvoltarea unei jurisprudențe continue și constante în această materie.

Or, potrivit verificărilor efectuate de către complet în bazele publice de date, în legătură cu chestiunile de drept a căror dezlegare se solicită, chiar dacă există unele soluții pronunțate de către instanțele de contencios administrativ, nu se poate reține totuși existența unei jurisprudențe continue și constante.

Pe de altă parte, chestiunile de drept a căror lămurire se solicită sunt relativ noi, rezultând din reglementarea cuprinsă în Codul de procedură fiscală, act normativ intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2016 (Legea nr. 207/2015) sau din dispozițiile introduse prin OG nr. 30/2017, în vigoare începând cu septembrie 2017 (art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) fie din modificările realizate de legiuitor prin Legea nr. 212/2018, în vigoare începând cu august 2018 (art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004).

6. Referitor la condiția ca aceste chestiuni de drept să nu fi făcut obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici al unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, se constată că instanța supremă nu a mai statuat anterior printr-o altă hotărâre prealabilă sau decizie în interesul legii asupra niciuneia din cele trei probleme de drept ridicate. De asemenea, la momentul pronunțării prezentei, pe rolul instanței supreme nu figura înregistrat niciun recurs în interesul legii care să aibă ca obiect vreuna din chestiunile de drept a căror lămurire se solicită în cauză.

VI. Punctul de vedere al completului de judecată

Cu privire la cele trei chestiuni de drept supuse lămuririi, Curtea constată că analiza dispozițiilor legale invocate în cauză conduce, în fiecare caz în parte, la două interpretări diferite, după cum urmează:

Referitor la **interpretarea dispozițiilor art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin raportare la prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004**, există două opinii divergente conturate.

Într-o opinie, se reține că Titlul VIII (art. 268 - 281) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală reglementează o procedură administrativă obligatorie de contestare a actelor administrativ-fiscale tipice sau asimilate, procedură administrativă care se finalizează prin decizia emisă în temeiul art. 279 - 280, ce poate fi atacată în contencios administrativ, potrivit art. 281 alin. 2 din același act normativ.

S-a arătat că în cazul contenciosului fiscal, contribuabilul nu se află în prezența unei simple proceduri prealabile în sensul art. 7 din Legea nr. 554/2004 pentru a determina aplicarea în speță a prevederilor corelative ale art. 8 alin. 1 teza finală din acest act normativ.

Astfel, spre deosebire de procedura prealabilă, pentru care art. 7 din Legea nr. 554/2004 nu reglementează în mod expres nicio condiție de formă (art. 7 alin. 1 din Lege stabilind doar că persoana pretins vătămată trebuie să solicite revocarea, în tot sau în parte, a actului administrativ), art. 269 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală impune anumite cerințe cu privire la conținutul contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale, care se formulează în scris și care trebuie cuprindă, printre altele „*motivele de fapt și de drept*” (lit. c).

Mai mult, nerespectarea cerințelor art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sub aspectul neindicării motivelor de fapt și de drept ale contestației, dă posibilitatea pentru organul de soluționare a contestației să o respingă ca nemotivată, în condițiile art. 280 alin. 1 din același act normativ și a dispozițiilor pct. 11.1 lit. b din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul MFP nr. 3741/2015.

Se mai subliniază că, procedura administrativă a contestației dă însăși actul administrativ final care face obiectul acțiunii în justiție spre deosebire de procedura prealabilă reglementată de art. 7 din Legea nr. 554/2004 care se finalizează cu un act care excedă însăși noțiunii de act administrativ (concluzie reieșită din coroborarea semnificației termenilor conform art. 2 lit. c cu cele de la art. 2 lit. j din Legea nr. 554/2004).

Astfel, din lectura prevederilor art. **281** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală reiese cu claritate că în această materie, în ipoteza emiterii unui act administrativ fiscal, obiectul acțiunii în justiție este reprezentat de verificarea legalității și temeiniciei deciziei de soluționare a contestației, actul administrativ fiscal putând fi contestată doar împreună cu această decizie administrativă.

În cazul contenciosului fiscal, însăși dreptul de acces la instanță se naște în principiu odată cu soluționarea contestației prin decizia organului fiscal competent și comunicarea sa, acest act fiind cel identificat de legiuitor ca susceptibil de a fi atacat în principal în fața judecătorului și, doar împreună cu acesta, titlul de creanță sau un alt act administrativ fiscal.

Prin urmare, întrucât prin decizia de soluționare a contestației organul fiscal are obligația de a răspunde la cele susținute de către petent în contestația fiscală administrativă prealabilă, în mod firesc și cererea de chemare în judecată ulterioară, ce privește decizia de soluționare a contestației administrative, nu poate conține alte argumente decât cele menționate inițial în contestația administrativă și care au fost avute în vedere ulterior de către organul fiscal cu prilejul emiterii deciziei de soluționare a contestației.

Dacă s-ar considera că art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004 ar avea aplicabilitate și în materie fiscală ar fi lipsită de orice efect juridic decizia administrativă pronunțată în soluționarea contestației, transformând acea procedură dintr-una obligatorie într-una absolut formală. În această situație, controlul de legalitate, permis ulterior instanței de judecată, atât asupra deciziei de soluționare a contestației, cât și asupra actelor de impunere, ar fi doar aparent în privința deciziei de soluționare.

Se consideră că instanța de contencios administrativ nu ar putea realiza un veritabil control de legalitate al actelor fiscale contestate dacă s-ar permite reclamantului să abandoneze susținerile inițiale și să critice decizia de soluționare a contestației administrative din perspectiva altor argumente de fapt sau de drept, cunoscute și anterior și care nu au făcut obiectul analizei în etapa administrativă.

În sensul acestei opinii, au fost identificate în practica judiciară următoarele soluții: Decizia nr. 5955/2021 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal; Decizia nr. 644/2020 a Curții de Apel Cluj, pronunțată în dosarul nr. 2195/117/2019; Decizia nr. 1166/2020 a Curții de Apel Cluj, pronunțată în dosarul nr. 2176/117/2019; Decizia nr. 814/2021 a Curții de Apel Iași, pronunțată în dosarul nr. 4952/99/2020; Decizia nr. 979/2021 a Curții de Apel Iași în dosarul nr. 5301/99/2020.

Într-o a doua opinie, s-a argumentat că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală este o lege specială față de Legea nr. 554/2004, cu un obiect de reglementare diferit, stabilind reguli clare în privința procedurii administrative fiscale care se derulează exclusiv în fața organelor fiscale de soluționare a contestației, fără să conțină dispoziții de procedură aplicabile fazei de judecată, făcând doar trimitere la Legea nr. 554/2004.

În aceste condiții, în măsura în care dispun diferit, normele ce reglementează procedura de contestare fiscală derogă de la normele generale, însă se completează cu acestea în caz contrar, potrivit regulilor de interpretare.

Dispozițiile art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la modul de analiză a contestației și limitele de sesizare se referă doar la organul competent de soluționare a contestației, după cum de altfel se arată în cuprinsul normei, iar nu la instanța de judecată, astfel încât aceste dispoziții legale restrictive nu pot fi extinse și la procedura de judecată, în lipsa unei prevederi exprese în acest sens.

Împrejurarea că prin art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se stabilește că 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, iar soluționarea contestației în faza administrativă se face în limitele sesizării, nu poate conduce la ideea că și judecata trebuie să se facă în aceleași limite din punct de vedere al motivelor de nelegalitate invocate.

Se consideră că, în condițiile în care Codul de procedură fiscală nu conține reglementări pentru faza de judecată, ci trimite la Legea nr. 554/2004, procedura de judecată din fața instanței de contencios administrativ este cea reglementată exclusiv de Legea nr. 554/2004 și Codul de procedură civilă.

Chiar dacă instanța de contencios fiscal efectuează un control de legalitate asupra deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale, aplicând prevederile procedurale și substanțiale fiscale incidente raportului juridic fiscal dedus judecării, din punct de vedere procedural sunt aplicabile dispozițiile art. 8 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, care stabilesc obiectul acțiunii judiciare și limitele în care poate fi formulată.

Se mai arată că dispozițiile Codului de procedură fiscală fac o delimitare clară între procedura administrativă fiscală și cea judiciară, așa cum rezultă din conținutul art. 268 alin. 1 teza a doua, în care se arată în privința contestației că este o cale administrativă de atac care nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezât în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal, dar mai ales din reglementarea de la alin. 2, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 295/2020.

Din altă perspectivă, atât decizia de impunere cât și decizia de soluționare a contestației reprezintă acte emise de administrație, iar controlul instanței de contencios administrativ este unul de plină jurisdicție, un contencios subiectiv împotriva unor acte emise în proceduri administrative vătămătoare, iar controlul de legalitate se efectuează atât din punct de vedere al normelor de drept substanțial aplicabile obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabilului, cât și din punct de vedere a normelor de procedură aplicabile atât la emiterea actului de impunere cât și la cel de soluționare a contestației.

S-a invocat faptul că remediul jurisdicțional trebuie să fie efectiv, ca și accesul la instanță, în respectarea dispozițiilor art. 21, art. 52 din Constituție respectiv art. 47 din Cartă, astfel încât persoana vătămată poate să invoce atât motivele de nelegalitate indicate inițial, dar poate invoca și argumente juridice noi, neavute în vedere la formularea contestației administrative, dar care au reieșit ulterior, pe parcursul soluționării contestației administrative fiscale sau urmare a soluționării acestei contestații prin decizia contestată.

Or, a limita accesul la instanța de contencios administrativ doar la argumentele invocate inițial în contestația administrativă, fără a oferi posibilitatea supunerii controlului de legalitate al instanței și a argumentelor conturate ulterior acestui moment, reprezintă o încălcare a dreptului accesului liber la justiție și la un proces echitabil.

În condițiile în care Codul de procedură fiscală nu conține dispoziții de procedură aplicabile în față instanței de contencios fiscal, iar Legea nr. 554/2004 nu conține o limitare, dimpotrivă permite în mod expres ca motivele formulate în acțiunea în anulare să nu fie limitate la cele din procedura prealabilă, nu există un motiv juridic temeinic în a considera inadmisibile argumentele invocate suplimentar față de cele din contestația administrativă fiscală, în față instanței de contencios fiscal.

În sensul acestei opinii, a fost identificată opinia separată la Decizia nr. 979/2021 a Curții de Apel Iași în dosarul nr. 5301/99/2020. Problema de drept a fost discutată în cadrul Întâlnirii președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel din 6 mai 2022, fiind votată cu majoritate cea de-a doua opinie.

Cu privire la **interpretarea dispozițiilor art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, care ar reglementa limitele în care poate fi investită instanța de contencios administrativ și fiscal, s-au conturat două puncte de vedere divergente.

Astfel, într-o opinie se apreciază că în materie fiscală raportul dintre Legea nr. 554/2004 și Codul de procedură fiscală este unul de la general (norma generală este Legea nr. 554/2004) la special (prevederea specială derogatorie fiind Codul de procedură fiscală). Regula în acest raport este aceea că sunt înlăturate în totalitate de la aplicare normele generale, ori de câte ori normele speciale conțin o reglementare proprie în materia incidentă.

Se consideră că în cazul contenciosului fiscal, contestația administrativă nu poate fi asimilată unei simple proceduri prealabile în sensul art. 7 din Legea nr. 554/2004 pentru a determina aplicarea regimului acestei proceduri, respectiv unul de ordine privată.

Spre deosebire de plângerea prealabilă reglementată de art. 7 din Legea nr. 554/2004, procedura administrativă a contestației dă însăși actul administrativ final care face obiectul acțiunii în justiție, finalizându-se cu un act care excedă însăși noțiunii de act administrativ.

În aceste condiții, formularea contestației administrative nu poate reprezenta doar o condiție de fond suplimentară pentru exercitarea dreptului la acțiune, reglementată cu scopul de a oferi persoanelor interesate posibilitatea rezolvării într-un termen mai scurt și mai operativ a reclamației lor, iar organului administrativ sesizat ocazia de a reveni

asupra actului emis anterior și să emită altul în condiții de legalitate. Scopul emitării deciziei de soluționare a contestației fiscale administrative este atât acela de a soluționa contestația administrativă în materie fiscală, dar și acela de a definitiva procedura de impunere a contribuabilului controlat (așa cum sublinia Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrative și fiscal, prin decizia de speță nr. 740/2018, în interpretarea și aplicare dispozițiilor Vechiului Cod de procedură fiscală – OG nr. 92/2003).

Astfel, legiuitorul, prin norme de ordine publică - art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a stabilit că obiectul principal al acțiunii în contencios administrativ îl constituie răspunsul organului administrativ cu privire la motivele de nelegalitate și netemeinicie ale actelor fiscale contestate, astfel cum au fost invocate de către contribuabil –art. 276 alin. 1 din același act normativ.

În aceste condiții, soluția și considerentele deciziei de soluționare a contestației administrative fiscale fac obiectul controlului judiciar de legalitate, acestea împreună reprezentând, ca regulă, premisa cadrului procesual, sub aspectul obiectului, cu care poate fi investită instanța de judecată.

Prin urmare, în cadrul litigiului fiscal limitele de investire sunt cele stabilite de către parte, în faza administrativă a contestației, când partea a ales să critice doar anumite neregularități ale procedurii și actului de impunere fiscală.

Or, raportat la normele de ordine publice cuprinse în art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aceste limite sunt obligatorii în egală măsură atât pentru organul fiscal emitent și cel care soluționează contestația, cât și pentru persoana care a formulat contestația, dar și pentru instanța de judecată. Relativizarea acestor limite impuse prin dispozițiile legale invocate neagă, practic, tocmai procedura administrativă fiscală obligatorie și îngreunează activitatea de control judiciar fiscal.

În sensul acestei opinii, se evidențiază practica unor instanțe care au procedat la invocarea din oficiu a acestor norme, ca motiv de casare de ordine publică, respectiv: Decizia nr. 644/2020 a Curții de Apel Cluj, pronunțată în dosarul nr. 2195/117/2019; Decizia nr. 1166/2020 a Curții de Apel Cluj, pronunțată în dosarul nr. 2176/117/2019; Decizia nr. 814/2021 a Curții de Apel Iași, pronunțată în dosarul nr. 4952/99/2020; Decizia nr. 979/2021 a Curții de Apel Iași pronunțată în dosarul nr. 5301/99/2020.

Într-o altă opinie, se apreciază că în măsura în care prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004 nu ar fi incident în materia contenciosului fiscal, dispozițiile speciale referitoare la procedura contestației administrative fiscale prin care se limitează posibilitatea de a invoca motive noi de nelegalitate reglementează, în esență, o procedură prealabilă în sensul art. 7 din Legea nr. 554/2004.

Se consideră că decizia emisă de organul fiscal care soluționează contestația prealabilă este un act administrativ și nu jurisdicțional, de existența sa fiind condiționat dreptul de acces la instanța de contencios, dar nu și conținutul (limitele) acestui drept.

Neindicarea prin contestația administrativă a unora din motivele de nelegalitate invocate ulterior prin cererea de chemare în judecată poate fi sancționată cel mult prin considerarea acestora ca inadmisibile, pentru neurmarea procedurii plângerii prealabile în privința acestora. Or, o astfel de inadmisibilitate poate fi constatată de instanța de judecată doar în condițiile în care partea interesată, respectiv organul fiscal, ar fi invocat această apărare și ar fi fost invocată cu respectarea termenului procedural prevăzut de art. 193 alin. 2 C.proc.civ.

Prin urmare, fiind în discuție chestiuni legate de o procedură prealabilă sesizării instanței, normele care reglementează procedura contestației administrative fiscale care prevăd limitele în care poate fi investită instanța de contencios administrativ și fiscal nu

pot fi decât de ordine privată, ocrotind cu precădere interesul părților de obține într-un termen mai scurt și mai operativ înlăturarea elementelor de nelegalitate ce afectează actele administrative fiscale.

În sensul acestei opinii nu a fost identificată practică judiciară în cadrul căreia să se fi evidențiat caracterul de ordine privată al inadmisibilității invocării de motive noi în fața instanței de contencios administrativ, diferite de cele indicate în contestația administrativă.

Cu privire la **art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, Curtea constată în mod unanim că, așa cum s-a subliniat și mai sus, interpretarea acestor prevederi este pusă în discuție doar dacă dispozițiile art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt interpretate în sensul că permit instanței de contencios fiscal să analizeze motivele noi de nelegalitate invocate prin cererea de chemare în judecată, fie datorită faptului că sunt incidente prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004, fie ca urmare a aplicării regimului juridic de ordine privată în cazul inadmisibilității motivelor noi de nelegalitate invocate prin cererea de chemare în judecată.

Și în privința modului de interpretare a dispozițiilor art. art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală s-au conturat două opinii divergente, după cum urmează.

Într-o primă opinie, s-a apreciat că prevederile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu ar reprezenta o cauză de stingere a obligațiilor fiscale stabilite ulterior radierii unei persoane fizice ce exercită o activitate economică, ci doar anularea obligațiilor fiscale restante numai din evidența organelor fiscale ținută pentru persoana fizică autorizată, anume aferent evidenței ținute pe codul de identificare fiscală corespunzător codul unic de înregistrare, obligațiile urmând să subziste în evidența aferentă persoanei fizice titulare a PFA, aferent codului numeric personal.

În motivarea acestei opinii s-a reținut că titularul persoanei fizice autorizate, respectiv persoana fizică, atât potrivit reglementării din dreptul comun (Codul civil), cât și potrivit normelor speciale din OUG nr. 44/2008, răspunde cu bunurile sale, legiuitorul stabilind expres doar ordinea urmăririi acestor bunuri.

De asemenea, în aceeași orientare s-a mai susținut că în cazul unor creanțe fiscale stabilite ulterior radierii persoanei fizice autorizate nu s-ar impune anularea în temeiul art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală întrucât persoana fizică autorizată este o formă de activitate economică, lipsită de personalitate juridică, iar impunerea unor condiții de înregistrare în Registrul Comerțului nu duce la asimilarea acesteia persoanelor juridice, întrucât titularul obligației de înregistrare/autorizare este persoana fizică.

S-a făcut trimitere și la Nota de fundamentare a OG nr. 30/2017 prin care a fost modificat și completat art. 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia se propune a se reglementa scăderea obligațiilor fiscale din evidența debitorilor persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent, subliniindu-se că scopul introducerii acestei dispoziții este în legătură cu evidența organului fiscal, spre a se evita reflectarea unor obligații fiscale care nu mai corespund unui cod de identificare fiscală actual.

De altfel, s-a observat că potrivit textului legal o astfel de operațiune nu are ca efect și stingerea creanței fiscale, art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală indicând explicit continuitatea creanțelor fiscale atunci când au fost preluate de alți debitori.

În acord cu opinia de mai sus s-au pronunțat, în mod definitiv, Curtea de Apel Iași prin Decizia nr. 814/18.10.2021 în dosarul nr. 4952/99/2020, dar și Curtea de Apel Oradea prin Decizia nr. 367/2019 în dosarul nr. 1579/111/2018. De asemenea, această opinie a fost votată în unanimitate în cadrul Întâlnirii președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel din 17 decembrie 2020.

În a doua opinie, se consideră că dispozițiile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală reglementează o cauză de stingere a creanțelor determinată de radierea persoanei fizice care a desfășurat activități economice în mod independent din registrul public în care a fost înregistrată, potrivit legii.

În susținerea opiniei s-a arătat faptul că dispozițiile art. 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, așa cum o arată și nota marginală, reglementează cazuri de anulare a creanțelor fiscale, ca și modalitate de stingere a acestora, conform art. 22 din același act normativ.

Astfel, art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispune în mod expres că obligațiile fiscale persoanelor fizice se anulează, inclusiv în situația în care obligațiile fiscale au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23. Într-adevăr, art. 23 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală instituie răspunderea titularului persoană fizică cu bunurile sale proprii cu privire la obligațiile fiscale datorate ca urmarea exercitării profesiei sau activității, însă aceste dispoziții sunt aplicabile doar în perioada în care persoana fizică figurează înregistrată ca desfășurând activități economice, respectiv înainte de radierea din registrul public.

După radierea din registrul public devin incidente exclusiv prevederile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care, față de conținutul tezei finale, exclud explicit o continuitate a obligațiilor fiscale, și corelativ a creanțelor fiscale.

Așa cum rezultă din reglementarea cuprinsă în OUG nr. 44/2008 o persoană fizică poate fi autorizată să desfășoare o activitate economică, fără ca prin înregistrarea în Registrul Comerțului această formă de desfășurare a activității economice să dobândească personalitate juridică. În aceste condiții, persoana fizică, titulara obligației de înregistrare/autorizare, este singura care are calitatea de subiect de drept în cadrul raportului de drept fiscal, respectiv singura care are calitatea de debitor fiscal, indiferent de forma în care este înregistrat în evidențele organului fiscal.

În aceste condiții, câtă vreme legiuitorul a prevăzut că radierea din registrul public a persoanei fizice care a desfășurat activitate economică conduce la anularea obligațiilor fiscale, iar nu la radierea (scoaterea) din evidențele fiscale, în lipsa oricărei distincții, aceeași radiere constituie și un caz de stingere a creanțelor fiscale corespunzătoare (fie cele existente la data radierii în evidențele organelor fiscale, fie cele stabilite după data radierii).

Nota de fundamentare a OUG nr. 30/2017 prin care s-a introdus art. 266 alin. 4¹ în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală are rolul de a explica scopul acestei completări, respectiv scoaterea din evidențele fiscale a unor obligații fiscale (ca operațiune administrativă), însă fără a indica și mecanismul juridic ce stă la baza efectuării acestei operațiuni. Or, la baza efectuării operațiunii administrative a scoaterii din evidențele fiscale a obligațiilor fiscale ale persoanelor fizice autorizate care au fost radiate din registrul public stau dispozițiile art. 266 alin. 4¹ care reglementează aspecte ale raportului de drept material fiscal, respectiv o cauză de stingere a creanțelor și obligațiilor fiscale corelative.

În sensul celei de-a doua opinii au fost pronunțate soluții de către Curtea de Apel Iași prin Decizia nr. 779/2021 pronunțată în dosarul nr. 3771/99/2020 și Decizia nr. 178/2020 pronunțată în dosarul 1753/99/2019; Curtea de Apel Târgu-Mureș prin Decizia nr. 370/2019; Curtea de Apel Pitești prin Decizia nr. 1592/2019 pronunțată în dosarul nr. 769/90/2019.

Pentru toate motivele expuse, Curtea va constata admisibilitatea cererilor intimatei de sesizarea în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept, iar în temeiul art. 520 alin. 1 C.proc.civ. va dispune sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept mai sus evidențiate, urmând, de asemenea, a suspenda judecata recursului până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept.

Pentru aceste motive,
În numele legii
Dispune:

În temeiul art. 519 alin. 1 C.proc.civ. constată admisibilitatea cererilor intimatei de sesizarea în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept.

În temeiul art. 520 alin. 1 C.proc.civ. dispune sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept:

1. *Dispozițiile art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală trebuie interpretate prin raportare la prevederile art. 8 alin. 1 teza finală din Legea nr. 554/2004, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emisă în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă?*

2. *Dacă dispozițiile art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt interpretate în sensul că nu pot fi invocate alte motive de nelegalitate în afara celor din contestația prealabilă administrativă, aceste norme sunt de ordine publică sau de ordine privată?*

3. *Dacă dispozițiile art. 269 alin. 2, art. 273 alin. 2, art. 276 alin. 1 și art. 281 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt interpretate în sensul că permit instanței de contencios fiscal să analizeze motivele noi de nelegalitate invocate prin cererea de chemare în judecată, prevederile art. 266 alin. 4¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală trebuie interpretate în sensul că radierea persoanei fizice care a desfășurat activități economice în mod independent din registrul public în care a fost înregistrată, potrivit legii, reprezintă o cauză de stingere a creanțelor fiscale?*

În temeiul art. 520 alin. 2 C.proc.civ. suspendă judecata recursului până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept.

Fără cale de atac.

Pronunțată azi, 30 iunie 2022, prin punerea soluției la dispoziția părților prin grefa instanței.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

Red./Tehnored. jud.(...).
5 ex – 02.08.2022