

Contestarea și suspendarea actelor administrative fiscale. Sesizarea organelor de urmărire penală și consecințe cu privire la procedurile în curs

Avocat Raluca Cristina ANDREI

București

Abstract

In the present article, we aim to present aspects regarding the contest and suspension of the administrative tax provisions, the notification of the prosecuting authorities and the consequences regarding the ongoing procedures.

For the purpose of challenging the administrative tax provisions, the Law No. 207/2015 regarding the Fiscal Procedure Code, with subsequent amendments and supplements, it is supplemented by the Law on administrative litigation No. 554/2004, with subsequent amendments and supplements, and by the Law No. 134/2010 regarding the Code of Civil Procedure, republished, with subsequent amendments and supplements.

Key terms: pre-complaint procedure, administrative contest, resolution, administrative litigation, suspension of the execution of the administrative tax provision

Termeni-cheie: procedura plângerii prealabile, contestație administrativă, soluționare, contencios administrativ, suspendarea executării actului administrativ fiscal

Clasificare JEL: K34, K41

To cite this article: Raluca Cristina Andrei, *Contestarea și suspendarea actelor administrative fiscale. Sesizarea organelor de urmărire penală și consecințe cu privire la procedurile în curs*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2020, pp. 37-47, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.12.05>

➔ Considerații generale

În materia contestării actelor administrative fiscale, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se completează cu Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și cu Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În mod tradițional, în cazul actelor administrative, înainte de a se adresa instanței de judecată, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său sau într-un interes legitim trebuie să parcurgă **procedura plângerii prealabile**, adică trebuie să se adreseze autorității publice emitente sau celei ierarhic superioare pentru revocarea, în tot sau în parte, a actului administrativ contestat. Instituția plângerii prealabile este reglementată de art. 7 din Legea contenciosului administrativ.

Potrivit art. 193 din Codul de procedură civilă, în situațiile în care plângerea prealabilă este obligatorie, introducerea acțiunii în instanță fără parcurgerea acestei proceduri atrage respingerea cererii de chemare în judecată ca inadmisibilă, în măsura în care lipsa acestei proceduri este invocată de pârât (organul emitent al actului administrativ atacat).

În cazul particular al actelor administrative fiscale, art. 268 și următoarele din Codul de procedură fiscală reglementează contestația ca procedură administrativă obligatorie, prealabilă introducerii unei acțiuni în fața instanței de contencios administrativ.

➔ **Contestația administrativă**

■ **Considerații de procedură**

Potrivit art. 268 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula **contestație**, ca o cale administrativă de atac care nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. Exemplul tipic de act administrativ fiscal este decizia de impunere, care reprezintă și titlu de creanță. Tot în categoria actelor administrative fiscale intră și deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare a TVA și de restituiri de creanțe fiscale, cele referitoare la obligațiile fiscale accesorii etc.

Contestația administrativă poate fi formulată de contribuabilul care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. De exemplu, este îndreptățit să conteste destinatarul unei decizii de impunere prin care se stabilesc creanțe fiscale suplimentare în sarcina sa atâta vreme cât consideră că respectivele creanțe nu au fost corect stabilite.

Mențiunile obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația administrativă sunt reglementate de art. 269 din Codul de procedură fiscală și vizează:

- datele de identificare ale contestatorului;
- indicarea actului administrativ contestat și a cuantumului total al sumei contestate (inclusiv accesoriile), individualizată pe categorii de creanțe fiscale, contestatorul putând să conteste integral sumele conținute în decizia de impunere sau doar o parte dintre ele. Organul fiscal are posibilitatea de a-i solicita acestuia clarificări cu privire la cuantumul sumei contestate, iar în cazul în care nu primește informațiile solicitate va considera contestat întregul act administrativ atacat;
- motivele de fapt și de drept pe care înțelege să le invoce contestatorul;
- dovezile pe care se întemeiază, contribuabilul urmând să anexeze la contestație, de exemplu, înscrisurile de care înțelege să se folosească;
- semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, dovada calității de împuternicit urmând să fie atașată contestației.

Câteva precizări sunt importante cu privire la conținutul contestației și la documentele care trebuie să o însoțească:

✓ **În ceea ce privește actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii**, potrivit prevederilor art. 50 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, acestea se vor desființa automat în cazul desființării actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale, chiar dacă actele vizând accesoriile nu au fost incluse în contestația administrativă.

✓ **Referitor la motivele de fapt și de drept pe care le poate invoca, precum și la dovezile pe care le poate prezenta contestatorul**, în practică s-a ridicat întrebarea dacă este posibilă invocarea unor argumente/prezentarea unor dovezi suplimentare celor invocate în cadrul punctului de vedere al contribuabilului. Art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală permite în mod expres contribuabilului să își suplimenteze apărarea, cu atât mai mult cu cât, în vederea formulării contestației administrative, acestuia ar trebui să i se asigure accesul la dosarul administrativ ce a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat. În acest context menționăm și prevederile art. 41 (Dreptul la bună administrare) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, potrivit căruia dreptul persoanei de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor UE include și dreptul de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial.

✓ **În ceea ce privește semnarea contestației prin împuternicit și atașarea dovezii calității de împuternicit**, reprezentantul legal al contribuabilului persoană juridică (administratorul) nu intră în categoria împuterniciților în sensul prevăzut de art. 269 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală, contestația semnată prin reprezentant legal fiind considerată ca fiind semnată de contribuabil însuși, fără a fi necesară prezentarea, de exemplu, a hotărârii adunării generale a asociaților contribuabilului prin care a fost numit respectivul administrator. În cazul

În care contestația este semnată de o altă persoană decât reprezentantul legal al contribuabilului, este necesară anexarea la aceasta a împuternicirii prin care organele corporatiste competente din cadrul contribuabilului (adunarea generală a asociaților, consiliul de administrație etc.) au mandatat persoana semnatară a contestației în sensul respectiv.

Contestația administrativă nu este supusă plății vreunei taxe de timbru și se va depune la organul fiscal emitent, în termen de 45 de zile de la comunicarea actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii. Termenul de depunere se poate prelungi până la trei luni dacă actul administrativ fiscal contestat nu conține mențiunile obligatorii privind posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune aceasta. Organul fiscal emitent o va înainta organului de soluționare competent în termen de cinci zile de la înregistrare. În cazul în care contestația se depune în mod greșit la un alt organ fiscal decât cel emitent, acesta o va înainta în termen de cinci zile organului fiscal emitent.

Revenind la exemplul unei decizii de impunere, competența de soluționare a contestației administrative revine:

- structurilor specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor regionale ale finanțelor publice în a căror raza teritorială își au sediul contestatorii, pentru creanțele fiscale în cuantum mai mic de 3.000.000 lei;
- structuri specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili în legătură cu creanțele fiscale în cuantum mai mic de 3.000.000 lei;
- Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF, pentru creanțele fiscale în cuantum de 3.000.000 lei sau mai mare.

Anumite titluri de creanță, cum ar fi procesele-verbale de sancționare contravențională întocmite de organele fiscale competente, urmează procedura de contestare reglementată de Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare, procedură potrivit căreia persoana interesată se va adresa direct cu plângere instanței de judecată (nefiind necesară parcurgerea procedurii contestației prealabile), în termen de 15 zile de la comunicarea sau înmânarea procesului-verbal, instanța competentă fiind judecătoria în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.

Exemplu

Contribuabilul X este sancționat cu amendă contravențională pentru nerespectarea unor prevederi legale privind modul de efectuare a înregistrărilor contabile.

În termen de 15 zile de la înmânarea procesului-verbal de sancționare contravențională, acesta formulează plângere prealabilă la organul fiscal care a întocmit procesul-verbal, solicitând anularea sa. Plângerea prealabilă este respinsă ca inadmisibilă în termen de 30 de zile de la înregistrarea acesteia la organul fiscal, iar în termen de 15 zile de la comunicarea deciziei de respingere contribuabilul se adresează judecătoriei, solicitând anularea atât a procesului-verbal de sancționare contravențională, cât și a deciziei de respingere a plângerii prealabile.

Instanța de judecată invocă din oficiu tardivitatea formulării acțiunii, motivând faptul că aceasta nu a fost introdusă în termen de 15 zile de la înmânarea procesului-verbal contestat.

Contribuabilul arată că și-a manifestat în mod ferm intenția de a contesta respectivul proces-verbal prin formularea plângerii la organul care l-a întocmit și că termenul de 15 zile ar trebui să se calculeze în cazul său de la data la care i s-a comunicat decizia de respingere a contestației.

Ce va decide instanța de judecată?

Instanța de judecată va respinge ca tardiv formulată acțiunea contribuabilului, întrucât parcurgerea procedurii prealabile în cazul proceselor-verbale de sancționare contravențională nu este necesară, procedura

nefiind una opțională, lăsată la aprecierea contribuabilului. Termenul de formulare a plângerii contravenționale la instanța de judecată este de 15 zile de la înmânarea procesului-verbal, acesta neputând fi prelungit ca urmare a deciziei contribuabilului de a se adresa mai întâi organului care a aplicat sancțiunea contravențională.

Următoarele aspecte privind procedura de soluționare a contestației se impun a fi subliniate:

✓ Conform prevederilor art. 275 din Codul de procedură fiscală, **organul de soluționare competent poate introduce în cauză alte persoane** ale căror interese fiscale sunt afectate de decizia de soluționare a contestației. Înainte de introducerea lor, contestatorul va fi ascultat potrivit art. 9 din actul normativ menționat. Persoanei introduse în cauză i se vor comunica toate cererile și declarațiile celorlalte părți, aceasta având de asemenea dreptul de a înainta propriile sale cereri. În virtutea garanțiilor oferite de art. 41 alin. (2) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, considerăm că intervenienților ar trebui să li se acorde dreptul de acces la întregul dosar administrativ, bineînțeles cu respectarea limitelor confidențialității, astfel încât aceștia să își poată organiza apărarea în mod complet și transparent.

✓ Organul de soluționare competent **poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice**, precum și efectuarea unei **constatări la fața locului**. În opinia noastră, nu există niciun impediment pentru ca organul de soluționare a contestației să administreze și alte probe: în-scrisuri, expertize, solicitarea de declarații din partea contribuabilului sau a altor persoane.

✓ Prin soluționarea contestației **nu se poate crea contestatorului o situație mai grea în propria cale de atac**. Aplicare a principiului *non reformatio in peius*, textul art. 276 alin. (3) din Codul de procedură fiscală împiedică organul de soluționare a contestației, de exemplu, să stabilească în sarcina contribuabilului un impozit mai mare decât cel stabilit prin decizia de impunere contestată, chiar dacă din probele administrate ar rezulta că impozitul suplimentar calculat ca urmare a inspecției fiscale este mai mic decât cel datorat în mod real de contribuabil.

✓ Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent **susținerea orală a cauzei**, solicitarea urmând a fi formulată, sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile de la data înregistrării contestației.

✓ Similar regulilor de procedură în fața instanței de judecată, **organul competent va analiza cu prioritate excepțiile de procedură și de fond** și va trece la soluționarea pe fond a cauzei doar în măsura în care excepțiile sunt respinse. Excepțiile sunt acele argumente/mijloace de apărare care, odată admise, fac inutilă cercetarea în fond a cauzei. De exemplu, dacă organul de soluționare identifică depunerea contestației cu depășirea termenului de 45 de zile, aceasta va fi respinsă ca tardivă, fără a mai fi analizate argumentele de fond invocate de contestator. De asemenea, în cazul mai sus analizat al formulării unei plângeri prealabile împotriva procesului-verbal de sancționare contravențională, aceasta va fi respinsă ca inadmisibilă în raport de prevederile OG nr. 2/2001, ceea ce va împiedica cercetarea motivelor de nelegalitate invocate în legătură cu respectivul proces-verbal.

✓ Potrivit art. 276 alin. (7) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 77 din același act normativ, termenul de soluționare a contestației este de 45 de zile de la înregistrare. Cu toate acestea, art. 281 alin. (5) din Codul de procedură fiscală permite contribuabilului să se adreseze instanței de judecată doar după trecerea a șase luni de la depunerea ei, termen în care contestația să nu fi fost soluționată. Această prevedere face ca, în realitate, termenul de soluționare a contestației să fie de șase luni, în practică fiind foarte multe situații în care contestațiile administrative sunt soluționate la limită sau chiar cu depășirea acestui termen extins.

■ Suspendarea soluționării contestației administrative

Art. 277 alin. (1) din Codul de procedură fiscală permite organului de soluționare competent să suspende, prin decizie motivată, soluționarea cauzei dacă:

- organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;
- soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

De asemenea, soluționarea contestației poate fi suspendată o singură dată la solicitarea contribuabilului, termenul de suspendare neputând depăși șase luni de la data acordării.

Cazul de suspendare cel mai des utilizat în practică este cel reglementat de art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, respectiv cel legat de **sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare.**

Câteva comentarii sunt importante cu privire la acest caz de suspendare:

✓ În primul rând, subliniem modificarea adusă de art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală față de vechea reglementare, în sensul **limitării sferei infracțiunilor în legătură cu care formularea unei plângeri penale poate justifica suspendarea soluționării contestației administrative la infracțiunile în legătură cu mijloacele de probă** (mărturia mincinoasă, infracțiunile de fals etc.). Prin urmare, nu orice infracțiune în legătură cu care s-ar formula plângere penală justifică și suspendarea soluționării contestației administrative. De exemplu, dacă organul care a efectuat activitatea de control a formulat plângere penală în legătură cu săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, aceasta nu justifică suspendarea soluționării contestației administrative. Practica instanțelor de judecată este constantă și substanțială în acest sens. Astfel, Tribunalul Iași a reținut în Sentința nr. 1.787/2018 faptul că „numai anumite categorii de infracțiuni pot justifica suspendarea soluționării contestației. Infracțiunea de evaziune fiscală nu poate justifica suspendarea, întrucât, indiferent de angajarea răspunderii penale sau nu, organul fiscal poate aprecia dacă au fost sau nu respectate cerințele deductibilității”.

✓ Suspendarea soluționării contestației administrative se poate dispune **numai în măsura în care constatarea infracțiunii în legătură cu care a fost formulată plângerea penală ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.** Având în vedere tendința organelor de soluționare a contestației de a interpreta în sens larg această condiție și de a o extinde, dispunând suspendarea soluționării contestației administrative ori de câte ori sunt sesizate organele de urmărire penală, instanțele de judecată au cenzurat această tendință, arătând că „dacă organul fiscal a putut determina obligațiile fiscale în sarcina contribuabilului prin emiterea deciziei de impunere, fără a aștepta o soluție a organului penal cu privire la presupuse infracțiuni care vizează elementele referitoare la respectivele obligații fiscale, se poate proceda și la soluționarea contestației, fără a se aștepta finalizarea procedurii penale” (Decizia nr. 81/2019 a Curții de Apel Cluj). În mod similar au decis și Curtea de Apel București – Sentința nr. 4.204/2017 și Tribunalul Iași – Sentința nr. 536/2017. În acest context, dorim să subliniem și faptul că organul fiscal are obligația să indice în motivarea deciziei de suspendare în ce constă înrâurirea soluției în cauză penală asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă, în lipsa unei astfel de motivări aceasta fiind anulabilă.

✓ Având în vedere durata foarte mare a procedurilor de urmărire penală, suspendarea procedurii administrative trebuie dispusă cu maximă prudență și numai în cazurile în care cele două condiții cumulative enunțate mai sus sunt îndeplinite. Ținând cont că debitorul creanței fiscale are acces la instanța de judecată doar după soluționarea contestației administrative, prelungirea excesivă a procedurii administrative ca efect al suspendării acționează ca o veritabilă îngrădire a liberului acces la justiție, consacrat atât de art. 6 alin. (1) din Convenția europeană a drepturilor omului (Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale) („Orice persoană are dreptul la judecarea în mod echitabil, în mod public și într-un termen rezonabil a cauzei sale, de către o instanță independentă și imparțială, instituită de lege, care va hotărî fie asupra încălcării drepturilor și obligațiilor sale cu caracter civil (...)

■ Soluționarea contestației

Potrivit prevederilor art. 273 din Codul de procedură fiscală, în soluționarea contestației, organul competent se pronunță prin **decizie**. Aceasta nu mai este supusă niciunei căi administrative de atac, putând fi contestată

doar la instanța de contencios administrativ. Decizia de soluționare a contestației este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative contestate.

Conform art. 279 din același act normativ, soluțiile pe care le poate pronunța organul de soluționare a contestației sunt:

- **admiterea contestației și anularea/constatarea nulității**, în tot sau în parte, a actului administrativ fiscal contestat. Această soluție este destul de rar întâlnită în practică;

- **admiterea contestației și desființarea**, în tot sau în parte, a actului administrativ contestat, în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal, care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. În cazul desființării unei decizii de impunere emise în urma derulării unui control fiscal, procedura de emisie a noului act administrativ este **refacerea inspecției fiscale**, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, potrivit prevederilor art. 129 din Codul de procedură fiscală. Conform art. 279 alin. (4) din reglementarea amintită, soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili. Textul de lege nu reglementează și sancțiunea în cazul depășirii acestui termen, situație în raport de care apreciem că devin aplicabile dispozițiile art. 49 alin. (3) din Codul de procedură fiscală privind anularea actului administrativ fiscal, contribuabilul putând solicita anularea deciziei de impunere emise în urma refacerii controlului fiscal cu depășirea termenelor mai sus menționate, dacă demonstrează că i-a fost creat un prejudiciu prin respectiva depășire. Prejudiciul în cazul analizat ar putea consta în incertitudinea creată contribuabilului cu privire la existența sau inexistența unei creanțe fiscale suplimentare, mai ales în cazurile în care termenul de 30/60 de zile este depășit cu perioade considerabile de timp (uneori un an sau mai mult). Prin excepție de la regulile privind prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, refacerea inspecției fiscale poate avea loc chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție pentru perioada verificată ar fi împlinit.

Decizia de soluționare a contestației se comunică contestatorului, persoanelor introduse în procedura de soluționare a contestației și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

➔ Acțiunea în contencios administrativ

Potrivit prevederilor art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, deciziile emise în soluționarea contestației împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de contestator la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă.

Procedura de soluționare a acțiunii în contencios fiscal este reglementată de Legea contenciosului administrativ, cele mai importante aspecte fiind următoarele:

- ✓ Termenul de introducere a acțiunii este de șase luni de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației. Dacă organul competent nu a soluționat contestația în termen de șase luni de la înregistrarea acesteia, contribuabilul se poate adresa instanței de judecată în termen de șase luni de la expirarea termenului pentru soluționarea contestației (practic în termen de un an de la depunerea contestației administrative).

- ✓ Contribuabilul anexează la acțiune copia actelor administrative pe care le atacă (actul administrativ fiscal și decizia de soluționare a contestației). În situația în care contestația administrativă nu a fost soluționată, acesta va depune la dosar copia contestației sale, precum și orice înscris care face dovada îndeplinirii procedurii prealabile.

- ✓ Litigiile care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale, precum și accesorii ale acestora de până la 3.000.000 lei se soluționează în fond de tribunalele administrativ-fiscale, iar cele privind actele administrative emise care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale, precum și accesorii ale acestora mai mari de 3.000.000 lei se soluționează în fond de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel. Hotărârea instanței de fond este supusă doar căii de atac a recursului, care trebuie promovat în termen de 30 de zile de la comunicarea hotărârii primei instanțe. Recursul se soluționează de secțiile de contencios administrativ și

fiscal ale curților de apel, dacă litigiul este, în fond, de competența tribunalului, și de Înalta Curte de Casație și Justiție, dacă în fond competența de soluționare a aparținut curților de apel.

✓ Din punct de vedere teritorial, competența de soluționare a litigiilor revine instanțelor (tribunale sau curți de apel, conform celor de mai sus) de la sediul contestatorului.

✓ Acțiunea în contencios este supusă plății unei taxe de timbru în cuantum fix, și nu în raport de valoarea actului administrativ fiscal contestat.

✓ Acțiunea în instanță poate fi formulată și personal împotriva persoanei care a contribuit la elaborarea, emiterea, adoptarea sau încheierea actului atacat, dacă se solicită plata unor despăgubiri pentru prejudiciul cauzat ori pentru întârziere. În cazul în care acțiunea se admite, persoana respectivă poate fi obligată la plata despăgubirilor, solidar cu organul fiscal emitent.

✓ Deși Codul de procedură fiscală nu conține reglementări exprese în acest sens, având în vedere principiile generale de drept procesual civil potrivit cărora partea care pierde procesul va fi obligată, la cererea părții care a câștigat, să îi plătească acesteia **cheltuieli de judecată** (art. 453 din Codul de procedură civilă), este firesc ca, în ipoteza soluționării favorabile a acțiunii contribuabilului, organele fiscale care au emis actele atacate să fie obligate la plata cheltuielilor de judecată suportate de acesta (taxa de timbru, onorariul expertului, onorariul avocatului etc.).

⇒ Suspendarea executării actului administrativ fiscal

■ Suspendarea executării în cazul depunerii unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție

Potrivit prevederilor art. 235 din Codul de procedură fiscală, dacă debitorul creanței fiscale contestă actul administrativ fiscal, **executarea acestuia se suspendă/nu începe**, inclusiv pe perioada soluționării acțiunii în contencios administrativ, dacă debitorul depune la organul fiscal competent o **scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție** la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate.

În acest sens, debitorul va notifica organul fiscal, ulterior primirii deciziei de impunere, cu privire la intenția de depunere a unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție. Executarea silită continuă sau nu începe dacă debitorul nu depune scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, conform art. 233 alin. (2¹) din Codul de procedură fiscală. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum șase luni de la data emiterii sale.

În ipoteza respingerii, în tot sau în parte, a contestației administrative sau a etapei de fond a acțiunii în contencios, organul fiscal va executa scrisoarea de garanție în ultima zi de valabilitate a acesteia în cazul în care contribuabilul nu achită sumele datorate sau nu depune o nouă scrisoare de garanție bancară și nu a fost dispusă suspendarea executării de către instanța de judecată.

Pentru întreaga perioadă în care operează suspendarea în condițiile art. 235 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal nu va emite și nu va comunica decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

În cazul suspendării dispuse în baza art. 235 din Codul de procedură fiscală, măsurile de executare aplicate anterior se ridică prin decizie întocmită în termen de două zile de la data intervenirii suspendării.

Exemplu

La data de 01.03.2019, contribuabilului X îi este comunicată decizia de impunere prin care sunt stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare. Acesta notifică imediat organul fiscal în legătură cu intenția sa de a depune o scrisoare de garanție bancară în vederea suspendării executării deciziei de impunere, însă o depune la data de 15.05.2019.

Organul fiscal continuă procedurile de executare silită inițiate după ajungerea la scadență a deciziei de impunere și îi returnează contribuabilului scrisoarea de garanție, motivând că efectul suspensiv nu poate opera deoarece aceasta nu a fost depusă în termen de 45 de zile de la comunicarea decizie de impunere.

Este corectă conduita organului fiscal?

Conduita organului fiscal nu este corectă, întrucât, potrivit prevederilor art. 235 din Codul de procedură fiscală, suspendarea în baza unei scrisori de garanție bancară se poate obține pe durata soluționării contestației administrative și inclusiv pe durata soluționării acțiunii în contencios administrativ.

Interpretând coroborat prevederile art. 233 alin. (2)¹ și ale art. 235 din Codul de procedură fiscală rezultă că depunerea scrisorii de garanție bancară în termen de 45 de zile de la comunicarea deciziei de impunere are drept efect neînceperea executării silită.

Însă aceasta nu înseamnă că dacă debitorul nu a comunicat scrisoarea de garanție în termen de 45 de zile și executarea silită a început, ea nu urmează a fi suspendată pe viitor ca efect al depunerii scrisorii de garanție. Pe cale de consecință, organul fiscal ar fi trebuit să rețină scrisoarea de garanție și să suspende pentru viitor procedurile de executare silită inițiate împotriva debitorului X.

■ Suspendarea executării dispusă de instanța de contencios administrativ

Alternativ cu posibilitatea obținerii suspendării executării actului administrativ fiscal prin depunerea unei scrisori de garanție bancară/polițe de asigurare de garanție, contribuabilul se poate adresa instanței de judecată cu solicitarea de a dispune suspendarea executării, în condițiile reglementate de art. 278 din Codul de procedură fiscală și de art. 14 și 15 din Legea contenciosului administrativ.

Textele de lege mai sus citate stabilesc un set de condiții de procedură și de fond care trebuie să fie îndeplinite pentru ca instanța de judecată să poată dispune suspendarea executării actului administrativ fiscal.

a) Condiții de procedură

În primul rând, pentru a se adresa instanței de judecată cu cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal, contribuabilul trebuie **să facă dovada promovării contestației administrative prealabile**.

Soluția este logică dacă avem în vedere faptul că suspendarea are un caracter temporar și împiedică producerea efectelor actului administrativ până la validarea legalității acestuia în procedura de contencios administrativ. Or, dacă debitorul nu intenționează să supună actul administrativ fiscal controlului jurisdicțional (control care trebuie precedat de etapa obligatorie a contestației administrative), este evident că decizia sa este aceea de a plăti suma stabilită prin decizia de impunere, ceea ce face inutilă o eventuală suspendare a executării de către instanța de judecată.

Menționăm și că art. 278 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede în mod expres că introducerea contestației pe cale administrativă nu suspendă de drept executarea actului administrativ fiscal.

În al doilea rând, contribuabilul trebuie **să facă dovada consemnării, la dispoziția organului fiscal, a cauțiunii** în quantumul determinat de lege, în funcție de valoarea creanței fiscale. Modul de calcul al cauțiunii este reglementat de art. 278 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Cauțiunea se restituie în cazul în care instanța respinge cererea de suspendare sau anulează actul administrativ fiscal în cadrul acțiunii în contencios administrativ. Dacă însă cererea de suspendare este admisă, iar în acțiunea în contencios administrativ instanța menține actul administrativ fiscal, organul fiscal poate folosi cauțiunea consemnată pentru a-și acoperi prejudiciul generat ca urmare a imposibilității de colectare a creanței fiscale, urmând a i se restitui contribuabilului diferența până la valoarea totală consemnată.

În al treilea rând, contribuabilul trebuie **să achite taxa de timbru** aferentă cererii de suspendare, care, ca și în cazul acțiunii vizând anularea actului administrativ fiscal, este în quantum fix, independent de valoarea creanței fiscale.

Instanța competentă să soluționeze cererea de suspendare se determină în raport de valoarea creanței fiscale în legătură cu care se solicită suspendarea.

b) Condiții de fond

Potrivit prevederilor art. 14 din Legea contenciosului administrativ, suspendarea se poate dispune „în cazuri bine justificate” și „pentru prevenirea unei pagube iminente”. În mod tradițional, în practică, paguba se

analizează nu doar din perspectiva caracterului iminent, ci și din cea a imposibilității reparării ulterioare în lipsa măsurii suspendării.

Cazul bine justificat este definit de art. 2 alin. (1) lit. t) din actul normativ menționat mai sus ca fiind o împrejurare legată de starea de fapt și de drept, care este de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ.

În analiza cazului bine justificat, **instanța cercetează aparența de legalitate a actului administrativ fiscal**, fără să facă însă o cercetare propriu-zisă a fondului actului respectiv, cercetare ce poate face obiectul analizei doar în cadrul acțiunii în anularea actului. În considerarea acestei cercetări superficiale a fondului, probatoriul care se poate administra pentru demonstrarea cazului bine justificat este limitat, neputând fi administrată, de exemplu, proba cu expertiză contabilă sau fiscală. Astfel, în Decizia nr. 442/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că „*pentru conturarea cazului temeinic justificat care să impună suspendarea unui act administrativ, instanța nu trebuie să procedeze la analizarea criticilor de nelegalitate pe care se întemeiază însăși cererea de anulare a actului administrativ, ci trebuie să-și limiteze verificarea doar la acele împrejurări vădite de fapt și/sau de drept care au capacitatea să producă o îndoială serioasă asupra prezumției de legalitate de care se bucură un act administrativ*”.

Cazul bine justificat trebuie să existe la momentul emiterii actului administrativ fiscal, neputând fi avute în vedere evenimente ulterioare acestui moment.

Instanțele de judecată au reținut ca fiind îndeplinită condiția cazului bine justificat dacă, de exemplu:

- ✓ Nu a fost respectat dreptul contribuabilului de a fi ascultat, potrivit art. 9 din Codul de procedură fiscală.
- ✓ Deși contribuabilul și-a prezentat în scris punctul de vedere, argumentele acestuia nu au fost analizate de organul de control (Sentința nr. 695/CA/2015 a Tribunalului Hunedoara – Secția a II-a civilă Contencios administrativ fiscal).

- ✓ La nivelul unei cercetări aparente a cauzei nu rezultă că organele de control au făcut dovada implicării contribuabilului într-o fraudă care să justifice refuzul dreptului de deducere a TVA.

- ✓ Organul de control și-a justificat decizia de a considera nedeductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru achiziția unor echipamente întrucât nu a primit relațiile solicitate de la autoritățile fiscale co-respondente de la sediul vânzătorului, în condițiile în care contribuabilul a prezentat dovezi necontestate de inspectorii fiscali vizând existența și înregistrarea în evidențele sale contabile a respectivelor echipamente, precum și utilizarea lor în vederea desfășurării activităților sale economice.

Paguba iminentă este definită de art. 2 alin. (1) lit. ș) din Legea contenciosului administrativ ca fiind un prejudiciu material viitor și previzibil care i-ar fi provocat contribuabilului dacă s-ar iniția/continua executarea silită a creanței fiscale.

În analiza îndeplinirii condiției pagubei iminente, instanțele de judecată verifică impactul pe care l-ar avea executarea silită asupra activității debitorului, raportat la natura activității, la valoarea creanței fiscale (prin comparație cu valoarea cheltuielilor lunare ale contribuabilului), la obligațiile scadente ale acestuia (rezultate din contracte de credit, contracte cu furnizorii etc.), la obligațiile privind plata salariilor angajaților etc. Instanțele au arătat, de asemenea, că executarea silită asupra bunurilor mobile și imobile ale debitorului l-ar pune pe acesta în imposibilitatea de a-și desfășura activitatea, condiția pagubei iminente fiind astfel îndeplinită.

Este important de reținut însă că prejudiciul invocat de contribuabil trebuie să fie unul cert, și nu incert și speculativ (Sentința nr. 2.094/2015 a Curții de Apel București) și trebuie conturat prin indicarea concretă a modului în care executarea creanței fiscale i-ar perturba activitatea. Simplul fapt al existenței unei creanțe fiscale (a cărei plată generează, în mod evident, o diminuare a patrimoniului contribuabilului) nu este suficient pentru a justifica admiterea unei cereri de suspendare a executării actului administrativ fiscal.

c) Procedura de soluționare a cererii

Potrivit prevederilor art. 14 din Legea contenciosului administrativ, instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților. Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de cinci zile de la comunicare. Recursul nu este

suspensiv de executare. În cazul admiterii cererii, efectul suspensiv se va menține până la pronunțarea instanței de fond cu privire la acțiunea în anularea actului administrativ fiscal.

Cererea de suspendare poate fi introdusă și odată cu acțiunea principală sau printr-o acțiune separată, până la soluționarea acțiunii în fond. În cazul admiterii cererii astfel formulate, suspendarea se menține până la soluționarea definitivă a cauzei.

În cazul respingerii cererii de suspendare nu pot fi formulate mai multe cereri de suspendare succesive pentru aceleași motive.

d) Efectele admiterii cererii de suspendare

Prin raportare la prevederile art. 278 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, suspendarea executării actului administrativ fiscal în procedura prezentată anterior este o veritabilă suspendare a înseși efectelor respectivului act. Astfel:

- obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală;
- nu se datorează penalități de întârziere sau penalități de nedeclarare pe perioada suspendării;
- nu vor putea fi inițiate sau continuate măsurile de executare silită;
- nu vor putea fi inițiate sau continuate măsurile asigurătorii, iar dacă au fost instituite, ele trebuie ridicate.

De asemenea, în ipoteza în care se emite un nou act administrativ fiscal cu același conținut ca cel suspendat de instanță, noul act este suspendat de drept, potrivit art. 14 alin. (5) din Legea contenciosului administrativ.

Subliniem și prevederea conținută în art. 278 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, potrivit căreia suspendarea dispusă de instanță în condițiile analizate mai sus încetează de drept și fără nicio formalitate dacă debitorul nu introduce acțiunea în anularea actului administrativ fiscal în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației administrative. Așadar, pentru menținerea efectului suspendării, acțiunea în anularea actului administrativ fiscal trebuie introdusă nu în termenul de șase luni reglementat de art. 11 din Legea contenciosului administrativ, ci în termenul special de 60 de zile stabilit de art. 278 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

Exemplu

În urma unui control fiscal derulat la contribuabilul X, organele fiscale emit o decizie de impunere stabilind în sarcina acestuia o creanță fiscală de 10.000.000 lei.

În termen de cinci zile de la comunicarea deciziei de impunere (și înainte de formularea contestației administrative), contribuabilul formulează cererea de suspendare a executării deciziei de impunere la secția de contencios administrativ a tribunalului, invocând faptul că demararea unei proceduri de executare silită împotriva sa i-ar crea un grav prejudiciu de imagine și ar periclita încrederea partenerilor săi comerciali, situație care ar putea genera chiar intrarea sa în insolvență.

Ce nereguli putem identifica în raport de cererea de suspendare formulată de contribuabilul X?

În primul rând, cererea a fost introdusă anterior înregistrării contestației administrative prealabile, ceea ce va atrage respingerea ei ca inadmisibilă.

În al doilea rând, aceasta a fost introdusă la o instanță incompetentă, deoarece, în raport de valoarea creanței fiscale, competența de soluționare a cererii de suspendare ar reveni curții de apel de la sediul debitorului, și nu tribunalului.

În al treilea rând, instanța de judecată poate respinge ca neîntemeiată cererea de suspendare întrucât contribuabilul nu invocă un prejudiciu cert în legătură cu care nu există dubii că se va produce în viitor. Prejudiciul de imagine invocat și posibilele efecte ale acestuia sunt marcate de un grad mare de incertitudine, neexistând elemente concrete care să arate că partenerii comerciali ai contribuabilului chiar vor înceta relațiile comerciale și că această conduită ar conduce la intrarea sa în insolvență.

■ Alte cazuri de suspendare a executării actelor administrative fiscale

Potrivit art. 233 din Codul de procedură fiscală, executarea silită se suspendă și în următoarele cazuri:

- la data comunicării acordării înlesnirii la plată;
- în cazul executării silite a bunurilor imobile, când organul de executare îi aprobă debitorului cererea ca plata integrală a creanțelor fiscale să se facă din veniturile bunului imobil urmărit sau din alte venituri ale sale pe timp de cel mult șase luni, în condițiile art. 244 din Codul de procedură fiscală;
- pe o perioadă de cel mult șase luni, în cazuri excepționale, și doar o singură dată pentru același debitor, prin hotărâre a Guvernului, cu respectarea regulilor în materie de ajutor de stat;
- de la data depunerii, ulterior începerii executării silite, a unei cereri de restituire/rambursare, pentru o sumă egală cu sau mai mare decât creanța fiscală pentru care s-a început executarea silită;
- în cazul în care popririle înființate de organul de executare silită generează imposibilitatea debitorului de a-și continua activitatea economică, cu consecințe sociale deosebite, organul fiscal poate dispune fie suspendarea totală, fie suspendarea parțială a executării silite prin poprire. Suspendarea se poate dispune, o singură dată, pe parcursul a doi ani calendaristici pentru o perioadă de cel mult șase luni consecutive.

Spre deosebire de suspendarea efectelor actului administrativ dispusă de instanța de contencios, pe perioada suspendării executării silite în cazurile de mai sus, actele de executare efectuate anterior rămân în ființă.

În situația în care executarea silită îmbracă forma popririi bancare, suspendarea executării silite are ca efect încetarea indisponibilizării sumelor viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută, începând cu data și ora comunicării către instituțiile de credit a adresei de suspendare a executării silite prin poprire. Sumele existente în cont la data și ora comunicării adresei de suspendare a executării silite prin poprire rămân indisponibilizate, debitorul putând dispune de acestea numai pentru efectuarea de plăți în scopul achitării obligațiilor fiscale administrate de organele fiscale competente și ale drepturilor salariale.

În cazul terților popriți (alții decât instituțiile de credit), suspendarea executării silite are ca efect încetarea indisponibilizării sumelor datorate de aceștia debitorului, atât a celor prezente, cât și a celor viitoare, până la o nouă comunicare din partea organului de executare silită privind continuarea măsurilor de executare silită prin poprire.

Bibliografie

1. Constituția României, republicată în Monitorul Oficial nr. 767/31.10.2003.
2. Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.154/07.12.2004, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată în Monitorul Oficial nr. 247/10.04.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordonanța Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, publicată în Monitorul Oficial nr. 410/25.07.2001, cu modificările și completările ulterioare.
6. Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, publicată în Jurnalul Oficial nr. C 202/07.06.2016.
7. Convenția europeană a drepturilor omului, https://www.echr.coe.int/documents/convention_ron.pdf.
8. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, disponibilă online.
9. Jurisprudența României, disponibilă online.
10. <https://curia.europa.eu>

✎ Acest articol este preluat din lucrarea *Fiscalitate avansată*, autori Adriana Florina Popa (coordonator), Raluca Cristina Andrei, Dan Laurențiu Bărescu, Radu Ciobanu și Daniela-Mirela Neagoe, apărută la Editura CECCAR în anul 2019.