

## DECIZIA nr. 20 din 20 martie 2023

**referitoare la interpretarea și aplicarea art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare**

Dosar nr. 1.713/1/2022

Mariana Constantinescu	- președintele Secției de contencios administrativ și fiscal - președintele completului
Maria Hrudei	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Decebal Constantin Vlad	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Gheza Attila Farmathy	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Carmen Mihaela Voinescu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Adriana Elena Gherasim	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Horațiu Pătrașcu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Emilia Claudia Vișoiu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ana Roxana Tudose	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Doina Vișan	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Lucian Cătălin Mihai Zamfir	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Elena-Diana Tămagă	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Luiza Maria Păun	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (6) din Codul de procedură civilă și ale art. 36 alin. (2) lit. b) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu completările ulterioare (Regulamentul ÎCCJ).
2. Ședința este prezidată de doamna judecător Mariana Constantinescu, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.
3. La ședința de judecată participă doamna magistrat-asistent Elena-Mădălina Ivănescu, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 38 din Regulamentul ÎCCJ.
4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal, în

Dosarul nr. 4.838/99/2020, înregistrat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând următoarele: (i) la termenul din 13 ianuarie 2023 a fost dispusă amânarea judecării cauzei, față de necesitatea refacerii raportului asupra fondului chestiunii de drept cu luarea în considerare a punctului de vedere depus de unul dintre membrii completului de judecată; (ii) judecătorul-raportor a depus raportul asupra chestiunii de drept refăcut potrivit celor de la pct. (i) de mai sus, prin care se propune admiterea sesizării, cu următoarele dezlegări: a) prevederile 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 contenciosului administrativ nr. 554/2004, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă; b) prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) 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, nu reprezintă o cauză de stingere a creanțelor fiscale; (iii) raportul a fost comunicat părților din dosarul în care a fost formulată sesizarea, în conformitate cu dispozițiile art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă; (iv) după comunicarea raportului a fost înregistrat la dosar punctul de vedere formulat de reclamanta din dosarul în care a fost formulată sesizarea, prin care solicită: a) să se constate admisibilitatea sesizării, cel puțin cu privire la întrebările 1 și 3 ale acesteia; b) dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Legea nr. 275/2015 privind Codul de procedură fiscală să fie 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 nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă; prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 să fie 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 creanței fiscale; (v) la dosar a fost depus un punct de vedere formulat de către unul dintre membrii completului de judecată cu privire la prima chestiune de drept ce formează obiectul sesizării.

6. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

7. Prin Încheierea din 30 iunie 2022, pronunțată în Dosarul nr. 4.838/99/2020, Curtea de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarele chestiuni de drept:

– *Dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale 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 contenciosului administrativ nr. 554/2004, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă?*

– Dacă dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale 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?

– Dacă dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale 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. (4<sup>1</sup>) 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?

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul învestirii instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

8. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Tribunalului Iași - Secția contencios administrativ și fiscal, la 9.10.2020, reclamanta A. a solicitat instanței, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (DGRFP Iași) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași (AJFP Iași), anularea Deciziei nr. 10.115 din 3.04.2020, 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. 135.876 din 29.10.2019 și a Deciziei de impunere nr. 135.877 din 29.10.2019, prin care a fost stabilit în sarcina reclamantei un impozit pe venit suplimentar de 67.936 lei pentru anii 2014-2017.

9. În susținerea cererii de anulare a actelor administrative fiscale reclamanta a invocat incidența în cauză a dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală din 2015, în sensul că, de la data radierii P.F.A. A. 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.

10. Prin întâmpinare, invocând dispozițiile art. 23, 27, 93 și 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile art. 20, 26 și 31 din Ordonanța de urgență a Guvernului 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.

11. Prin Sentința nr. 331 din 16 aprilie 2021 a Tribunalului Iași - Secția contencios administrativ și fiscal a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta A. și a fost anulată Decizia nr. 10.115/3.04.2020 emisă de pârâta DGRFP Iași, privind soluționarea contestației fiscale, și, pe cale de consecință, au fost anulate, în integralitate, atât Raportul de inspecție fiscală nr. 135.876 din 29.10.2019, cât și Decizia de impunere nr. 135.877 din 29.10.2019 emise de pârâta AJFP Iași.

12. Instanța de fond a reținut ca fiind întemeiat primul motiv al contestației formulate, ce decurge din aplicarea dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

13. Apreciază că norma indicată [art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) 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 Oficiului Național al Registrului Comerțului.

14. Împotriva acestei sentințe au formulat recurs DGRFP Iași și AJFP Iași, arătând că soluția instanței de fond este nelegală, fiind pronunțată cu interpretarea greșită a normei de drept material [motiv de casare prevăzut de dispozițiile art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă], în condițiile în care dispozițiile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 trebuie interpretate în sensul înregistrării obligațiilor fiscale datorate de persoana fizică autorizată radiată pe numele persoanei fizice titulare a persoanei fizice autorizate.

15. Atâta vreme cât dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului 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, așadar, 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.

16. Reglementând răspunderea întreprinzătorului (persoana fizică) titular al persoanei fizice autorizate, 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 afecțiune, fie cu propriul patrimoniu.

17. Intimata A., prin întâmpinare, a solicitat respingerea recursului formulat de pârâte ca nefondat, considerând că prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 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 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

18. În opinia sa, preluarea obligațiilor fiscale în conformitate cu prevederile art. 23 mai sus menționat nu determină inaplicabilitatea dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile

19. Recursul a fost înregistrat pe rolul Curții de Apel Iași, instanță în fața căreia, la termenul de judecată din 18 mai 2022, intimata-recurentă a depus două cereri 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. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, în sensul de a stabili dacă acestea sunt aplicabile și în 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.

20. La 20 mai 2022, intimata-recurentă a depus o 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 ale art. 489 alin. (3) din Codul de procedură civilă, pentru a se stabili dacă constituie sau nu motiv de ordine publică invocarea admisibilității deducerii 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.

21. La termenul de judecată din 30 iunie 2022, instanța de trimitere a admis cererile intimatelor recurente de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunilor de drept.

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

22. Prevederile din dreptul intern supuse interpretării sunt următoarele:

– art. 8 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare Legea nr. 554/2004):

#### Articolul 8

##### 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.*

– art. 266 alin. (4<sup>1</sup>), art. 268 alin. (1), 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 (denumită în continuare Legea nr. 207/2015 sau Codul de procedură fiscală):

– Art. 266. - Anularea creanțelor fiscale

(...)

*(4<sup>1</sup>) 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. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

23. Punctul de vedere al intimătei-recurente cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004 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.

24. Cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 193 alin. (2) și ale art. 489 alin. (3) din Codul de procedură civilă, punctul de vedere al intimătei-recurente este în sensul că motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, 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, nu poate constitui motiv de recurs de 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, față de dispozițiile art. 193 alin. (2) din Codul de procedură civilă.

25. Cu privire la modul de interpretare a dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, punctul de vedere al intimătei-recurente este în sensul că 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 din Codul de procedură fiscală, astfel încât acestea 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.

26. Recurentele-intimate nu au formulat un punct de vedere cu privire la primele două chestiuni de drept. Opinia recurentelor-intimate cu privire la cea de a treia chestiune de drept este în sensul că dispozițiile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din 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.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a adresat sesizarea

A.Cu privire la admisibilitatea sesizării

27. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, pentru următoarele argumente: (i) sesizarea cu privire la cele trei chestiuni de drept invocate de către intimata-recurentă este formulată în cadrul unui litigiu de contencios administrativ și fiscal, dosarul având ca obiect recursul principal și recursul incident exercitat împotriva unei hotărâri pronunțate de Tribunalul Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal; (ii) cauza se află pe rolul unui complet de recurs al Curții de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal; (iii) 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 din Codul de procedură civilă și ale art. 20 din Legea nr. 554/2004; (iv) de lămurirea modului de interpretare a celor trei chestiuni de drept depinde soluționarea cauzei în care a fost formulată sesizarea: a) prioritar, de lămurirea chestiunii ce formează obiectul celei de-a doua întrebări [privind 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 Codul de procedură fiscală din 2015, a prevederilor art. 8 alin. (1) teza finală din 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; b) dacă dispozițiile indicate la pct. a) de mai sus 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 lămurirea caracterului de ordine publică sau privată a dispozițiilor art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală din 2015; c) cu privire la prima chestiune de drept ce formează obiectul cererii de sesizare, problema de drept referitoare la modul de interpretare a dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală din 2015, 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; (v) este îndeplinită și condiția privind noutatea chestiunii de drept, întrucât nu s-a cristalizat încă o jurisprudență unitară și constantă în legătură cu chestiunile de drept a căror lămurire se solicită, situație care justifică interesul în formularea unei cereri pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile în scopul prevenirii apariției unei practici neunitare; (vi) asupra chestiunilor de drept, Înalta Curte de Casație și Justiție nu s-a mai pronunțat printr-o altă hotărâre, iar problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, conform evidențelor Înaltei Curți.

B. Cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării

28. Cu privire la cele trei chestiuni de drept supuse dezlegării, instanța de trimitere a constatat că analiza dispozițiilor legale invocate în cauză conduce, în fiecare caz în parte, la două interpretări diferite, după cum urmează:

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

30. Într-o opinie se reține că titlul VIII (art. 268-281) din 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.

31. 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.
32. Spre deosebire de procedura prealabilă, pentru care art. 7 din Legea nr. 554/2004 nu reglementează în mod expres nicio condiție de formă, art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală impune anumite cerințe cu privire la conținutul contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale.
33. Mai mult, nerespectarea cerințelor art. 269 din 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 ale dispozițiilor pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015.
34. Procedura administrativă a contestației dă însuși 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 excedează însăși noțiunea de act administrativ [concluzie reieșită din coroborarea semnificației termenilor conform art. 2 alin. (1) lit. c) cu cele de la art. 2 alin. (1) lit. j) din Legea nr. 554/2004].
35. Astfel, potrivit art. 281 din Codul de procedură fiscală, 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 contestat doar împreună cu această decizie administrativă.
36. În cazul contenciosului fiscal, însuși 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.
37. 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.
38. Într-o a doua opinie s-a argumentat că, în speță, 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.
39. 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.
40. Dispozițiile art. 276 alin. (1) din 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, 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.
41. 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 de Codul de procedură civilă.



42. 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, dar mai ales din reglementarea de la alin. (2), astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (Legea nr. 295/2020).

43. 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 punctul de vedere al normelor de drept substanțial aplicabile obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabilului, cât și din punctul de vedere al normelor de procedură aplicabile atât la emiterea actului de impunere, cât și la cel de soluționare a contestației.

44. Remediul jurisdicțional trebuie să fie efectiv, ca și accesul la instanță, în respectarea dispozițiilor art. 21, art. 52 din Constituție, respectiv art. 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (Carta), 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 ca urmare a soluționării acestei contestații prin decizia contestată.

45. În sensul acestei opinii a fost identificată opinia separată în cadrul Deciziei nr. 979/2021 a Curții de Apel Iași. Or, raportat la normele de ordine publică cuprinse în art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aceste limite sunt obligatorii în egală măsură atât pentru organul fiscal emitent și pentru 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 - paragraful 44.

46. Cu privire la art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, Curtea de Apel Iași a constatat 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 ale art. 281 alin. (2) din 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.

47. Și în privința modului de interpretare a dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală s-au conturat două opinii divergente, după cum urmează:

48. Într-o primă opinie s-a apreciat că prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din 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 anularea obligațiilor fiscale restante numai din evidența organelor fiscale ținută pentru persoana fizică autorizată, anume aferent evidenței ținute pe codul de identificare fiscală corespunzător codului unic de înregistrare, obligațiile urmând să subziste în evidența aferentă persoanei fizice titulare a P.F.A., aferent codului numeric personal.

49. Titularul persoanei fizice autorizate, respectiv persoana fizică, atât potrivit reglementării din dreptul comun (Codul civil), cât și potrivit normelor speciale din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (Ordonanța de urgență a

Guvernului nr. 44/2008 sau O.U.G. nr. 44/2008), răspunde cu bunurile sale, legiuitorul stabilind expres doar ordinea urmăririi acestor bunuri.

50. În cazul unor creanțe fiscale stabilite ulterior radierii persoanei fizice autorizate, nu s-ar impune anularea în temeiul art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din 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, titularul obligației de înregistrare/autorizare fiind persoana fizică.

51. Prin Nota de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 sau O.G. nr. 30/2017), prin care a fost modificat și completat art. 266 din codul menționat, 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.

52. Potrivit textului legal, o astfel de operațiune nu are ca efect și stingerea creanței fiscale, art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală indicând explicit continuitatea creanțelor fiscale atunci când au fost preluate de alți debitori.

53. În acord cu opinia de mai sus s-au pronunțat, în mod definitiv, Curtea de Apel Iași, prin Decizia nr. 814/18.10.2021, pronunțată în Dosarul nr. 4.952/99/2020, dar și Curtea de Apel Oradea, prin Decizia nr. 367/2019, pronunțată în Dosarul nr. 1.579/111/2018.

54. Într-o a doua opinie se consideră că dispozițiile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din 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.

55. Dispozițiile art. 266 din Codul de procedură fiscală, așa cum o arată și nota marginală, reglementează cazuri de anulare a creanțelor fiscale, ca modalitate de stingere a acestora, conform art. 22 din același act normativ.

56. Astfel, art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală dispune în mod expres că obligațiile fiscale ale persoanelor fizice se anulează, inclusiv în situația în care obligațiile fiscale au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23 din același cod.

57. Într-adevăr, art. 23 alin. (3) din Codul de procedură fiscală instituie răspunderea titularului persoană fizică cu bunurile sale proprii cu privire la obligațiile fiscale datorate ca urmare a 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.

58. După radierea din registrul public devin incidente exclusiv prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, care, față de conținutul tezei finale, exclud explicit o continuitate a obligațiilor fiscale și, corelativ, a creanțelor fiscale.

59. Așa cum rezultă din reglementarea cuprinsă în Ordonanța de urgență a Guvernului 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, titulară a 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.

60. 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).

61. Nota de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2017, prin care s-a introdus art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) în 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. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, care reglementează aspecte ale raportului de drept material fiscal, respectiv o cauză de stingere a creanțelor și obligațiilor fiscale corelative.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

A. Jurisprudența comunicată de curțile de apel

Cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004

62. Într-o orientare jurisprudențială s-a apreciat că dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală trebuie interpretate prin raportare la art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă prealabilă. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București (Sentința civilă nr. 862/2022 - Dosar nr. 2.911/2/2021, nedefinitivă), Brașov (Decizia nr. 540/2021 - Dosar nr. 1.991/62/2019), Cluj (Decizia civilă nr. 1.171/2021 - Dosar nr. 2.254/100/2020; Decizia nr. 1.151/2021 - Dosar nr. 4.362/117/2019; Decizia civilă nr. 1.166/2020 - Dosar nr. 2.176/100/2019; Decizia civilă nr. 644/2020 - Dosar nr. 2.195/117/2019; Decizia civilă nr. 902/2021 - Dosar nr. 3.305/117/2020), Iași (Decizia civilă nr. 1.171/2021 - Dosar nr. 2.254/100/2020; Decizia nr. 1.151/2021 - Dosar nr. 4.362/117/2019; Decizia civilă nr. 1.166/2020 - Dosar nr. 2.176/100/2019; Decizia civilă nr. 644/2020 - Dosar nr. 2.195/117/2019; Decizia civilă nr. 902/2021 - Dosar nr. 3.305/117/2020), Pitești (Încheierea din 24 septembrie 2019 - Dosar nr. 486/46/2019, definitivă), Ploiești (Decizia nr. 1.211/2019 - Dosar nr. 7.231/105/2017), Târgu Mureș (Sentința nr. 103/2021 - Dosar nr. 101/43/2021).

63. În același sens și-au exprimat punctul de vedere teoretic, nesușținut de practică judiciară, curțile de apel București și Constanța și tribunalele Ilfov și Vaslui.

64. O opinie nuanțată a fost exprimată la nivelul Curții de Apel Târgu Mureș, în sensul că încălcarea dreptului Uniunii Europene poate fi invocată nu doar direct, prin cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației, ci și pe calea revizuirii conform art. 21 din Legea nr. 554/2004.

65. În susținerea acestei orientări jurisprudențiale au fost invocate următoarele argumente: (i) în contenciosul fiscal, contribuabilul nu se află în cazul unei proceduri prealabile în sensul art. 7 din Legea nr. 554/2004, de natură să atragă, în speță, aplicarea art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004. Spre deosebire de procedura prealabilă prevăzută de art. 7 din Legea nr. 554/2004, art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală impune anumite condiții cu privire la conținutul contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale, respectiv formularea în scris,

indicarea motivelor de fapt și de drept [lit. c)]. Nerespectarea cerințelor art. 269 din Codul de procedură fiscală, sub aspectul neindicării motivelor de fapt și de drept ale contestației, generează posibilitatea respingerii, ca nemotivată, a contestației de către organul de soluționare, în condițiile art. 280 alin. (1) din același act normativ și ale dispozițiilor art. 11.1 lit. b) din instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015; (ii) în cadrul contenciosului fiscal, procedura administrativă a contestației dă însuși actul administrativ final care formează obiectul acțiunii în justiție, spre deosebire de procedura prealabilă reglementată de art. 7 din Legea nr. 554/2004. Din prevederile art. 281 din Codul de procedură fiscală reiese cu claritate că obiectul acțiunii în justiție este reprezentat de verificarea legalității și temeiniciei deciziei de soluționare a contestației, actul administrativ fiscal putând fi contestat doar împreună cu decizia administrativă de soluționare a contestației. În cazul contenciosului fiscal, însuși dreptul de acces la instanță se naște, în principiu, odată cu soluționarea contestației de către organul fiscal competent și comunicarea sa, acest act fiind cel identificat de legiuitor ca fiind susceptibil de a fi atacat, în principal, în fața judecătorului și, doar împreună cu acesta, titlul de creanță sau un alt act administrativ fiscal; (iii) modalitatea de reglementare a procedurii de contestare a actelor administrative fiscale, inclusiv prin impunerea anumitor 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 a raporturilor juridice, dar și restrângerea posibilităților de exercitare abuzivă a dreptului de contestare. Contestatorul fiind cel care declanșează procedura fiscală de contestare, este firesc și în acord 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) din Codul de procedură civilă. Reglementarea unor condiții speciale de exercitare a dreptului de contestare a actelor administrative fiscale, diferite 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; (iv) dispozițiile art. 270 alin. (1) din Codul de procedură fiscală din 2015 impun depunerea contestației în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ-fiscal, sub sancțiunea decăderii. Invocarea motivelor de nulitate a actului administrativ fiscal direct în cererea de chemare în judecată tinde la eludarea sancțiunii decăderii anterior menționate, precum și la nesocotirea obiectului cererii în anulare deduse judecății, reprezentat, conform art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală din 2015, de decizia emisă în soluționarea contestației; (v) cu privire la concursul de legi nu există concordanță între Codul de procedură fiscală și Legea nr. 554/2004. Codul de procedură fiscală, prin dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 272 alin. (1), art. 273 alin. (1), art. 276, art. 281 alin. (2), stabilește conduita de urmat pentru cel care critică un act administrativ fiscal, iar norma specială, în speță - cea fiscală, se aplică prioritar. Atât timp cât investirea instanței se realizează, în mod legal, doar în urma parcurgerii procedurii administrative de contestare, iar actul ce se contestă este decizia de soluționare a contestației, verificarea legalității actului nu se poate realiza în afara limitelor de investire inițiale; (vi) dacă răspunsul ar fi în sensul că motivele de nelegalitate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă prealabilă, aceasta nu s-ar putea fundamenta pe dispozițiile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, întrucât acest text a fost introdus prin Legea nr. 212/2018 pentru modificarea și completarea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004 și a altor acte normative (Legea nr. 212/2018), iar dispozițiile supuse interpretării nu ar putea avea alt sens ca urmare a adoptării Legii nr. 212/2018. Atât timp cât organul fiscal de soluționare este obligat, conform art. 276 din Codul de procedură fiscală, să analizeze contestația „în raport cu susținerile părților, (...)“,

„în limitele sesizării“, instanța de judecată nu ar putea analiza aspecte ce nu au făcut obiectul analizei organului de soluționare, deoarece acesta nu a fost investit prin contestația administrativă, afară de cazul în care ar rezulta expres din lege că organul de soluționare ar fi avut obligația să analizeze, din oficiu, respectivele chestiuni; (vii) dacă s-ar admite opinia potrivit căreia pe calea acțiunii judiciare s-ar putea invoca motive noi de nelegalitate a titlului de creanță, atunci s-ar ajunge la nesocotirea dispozițiilor art. 281 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dispoziții care stabilesc în mod clar limitele în care instanța de contencios fiscal soluționează acțiunea judiciară împotriva deciziei de soluționare a contestației; (viii) această interpretare rezultă din conținutul art. 281 alin. (2) coroborat cu cel al art. 205, art. 206 alin. (1) lit. c) și alin. (2), art. 210 alin. (2) și art. 211 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 sau O.G. nr. 92/2003).

66. Într-o altă orientare jurisprudențială s-a apreciat că dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală trebuie interpretate prin raportare la art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă prealabilă.

67. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul tribunalelor Bacău (Sentința nr. 579/2019 - Dosar nr. 2.456/110/2018) și Iași (Sentința civilă nr. 65/2021 - Dosar nr. 4.952/99/2020, casată prin Decizia nr. 814/2021 a Curții de Apel Iași).

68. În același sens, a fost exprimat și punctul de vedere teoretic, nesuținut de practica judiciară, la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București, Craiova, Ploiești și tribunalele București, Călărași, Constanța, Giurgiu, Gorj, Ialomița, Mehedinți și Vrancea.

69. Opinia teoretică la nivelul Tribunalului Iași este în sensul posibilității invocării de motive de nelegalitate noi, față de cele invocate în contestația prealabilă, doar în situația în care aceste motive noi nu au fost și nu puteau fi cunoscute de către contestator decât după soluționarea plângerii prelabile.

70. Opinia unanimă la nivelul Curții de Apel Ploiești este în sensul că titularul cererii de chemare în judecată poate invoca alte motive de nelegalitate față de cele prezentate în contestația administrativă, atunci când motivele respective nu îi erau cunoscute în mod obiectiv, cum ar fi lipsa accesului la dosarul fiscal. De asemenea, poate invoca motive întemeiate pe hotărâri obligatorii pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție ori de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (Sentința nr. 108/2022 - Dosar nr. 135/42/2020, nedefinitivă).

71. În susținerea acestei orientări jurisprudențiale au fost avute în vedere următoarele argumente: (i) faza judecătorească a litigiului de contencios administrativ-fiscal este reglementată de Legea nr. 554/2004, ca drept comun aplicabil acestei proceduri, pentru această categorie de litigii. În condițiile în care Codul de procedură fiscală nu conține reglementări cu privire la faza de judecată, ci trimite la Legea nr. 554/2004, procedura de judecată în fața instanței de contencios administrativ este cea prevăzută de Legea nr. 554/2004 și de Codul de procedură civilă. În urma modificării art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004 prin Legea nr. 212/2018, în legea contenciosului administrativ se prevede expres această posibilitate de a invoca, în cadrul acțiunii în anulare, și alte motive decât cele invocate în plângerea prealabilă. Litigiul de drept fiscal este, în esență, un litigiu de drept administrativ, neputându-se face abstracție de faptul că este deschisă posibilitatea invocării și a altor motive. Contestația adresată organului fiscal este, în esență, o plângere prealabilă, iar, atât timp cât norma generală prevede posibilitatea invocării, în cadrul acțiunii în anulare, și a altor motive decât cele cuprinse în plângerea prealabilă, această posibilitate trebuie recunoscută și în cadrul acțiunii în anularea unui act administrativ fiscal; (ii) dispozițiile art. 276 alin. (1) din Codul

de procedură fiscală, care prevăd, în mod expres, că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, fac referire la soluționarea contestației de către organul fiscal, fără a conduce la concluzia că instanța de contencios fiscal ar trebui să soluționeze acțiunea în anularea actelor administrative fiscale și a deciziei de soluționare a contestației formulate împotriva acestora doar în limitele investirii organului de soluționare a contestației; (iii) în ipoteza în care instanța ar trebui să soluționeze cererea de anulare a actului administrativ-fiscal doar din perspectiva motivelor invocate în contestația prealabilă, iar acestea ar fi neîntemeiate, instanța ar fi nevoită să respingă acțiunea chiar în ipoteza în care actul ar fi nelegal sau netemeinic, iar viciile de nelegalitate sau de netemeinicie ar fi fost invocate direct prin cererea de chemare în judecată. Prin deschiderea posibilității de a invoca, în fața instanței de contencios administrativ, și a altor motive de nelegalitate se asigură și o garanție a controlului judecătoresc asupra actelor administrativ-fiscale, precum și accesul la justiție; (iv) 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 din Codul de procedură fiscală, dar mai ales din reglementarea de la alin. (2), astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (Legea nr. 295/2020); (v) 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 punctul de vedere al normelor de drept substanțial aplicabile obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabilului, cât și din punctul de vedere al normelor de procedură aplicabile atât la emiterea actului de impunere, cât și a celui de soluționare a contestației; (vi) remediul jurisdicțional trebuie să fie efectiv, ca și accesul la instanță, pentru a se asigura respectarea dispozițiilor art. 21 și 25 din Constituție, precum și ale art. 47 din Cartă.

72. Curțile de apel Alba Iulia, Constanța, Galați, Suceava și Timișoara au comunicat faptul că, în raza lor teritorială de competență, nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

Cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală ca fiind norme de ordine publică sau de ordine privată, în condițiile în care se interpretează că nu pot fi invocate alte motive de nelegalitate în afara celor din contestația prealabilă administrativă

73. Într-un punct de vedere teoretic, nesuținut de practica judiciară, s-a apreciat că normele cuprinse în art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală sunt de ordine publică. Această orientare se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București și Ploiești; tribunalele București, Cluj, Ilfov, Maramureș și Vaslui.

74. La nivelul Tribunalului Călărași s-a exprimat opinia potrivit căreia normele indicate sunt de ordine publică dacă vizează cauze de ordine publică (nulitate absolută act administrativ-fiscal). Altfel, se consideră că acestea sunt de ordine privată.

75. În susținerea acestei orientări teoretice au fost invocate următoarele argumente: (i) normele sunt de ordine publică pornind de la ipoteza 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 putea determina aplicarea regimului acestei din urmă proceduri, respectiv unul de ordine privată; (ii) legiuitorul a stabilit, prin norme de ordine publică [art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală] faptul că obiectul principal al acțiunii în contencios administrativ îl constituie răspunsul

organului administrativ cu privire la motivele de nelegalitate și de netemeinicie ale actelor fiscale contestate, astfel cum au fost invocate de către contribuabil [art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală]; (iii) raportat la normele de ordine publică cuprinse în art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aceste limite sunt obligatorii în egală măsură atât pentru organul emitent și pentru cel ce soluționează contestația, cât și pentru persoana care a formulat contestația, dar și pentru instanța de judecată.

76. Într-un alt punct de vedere teoretic, nesusținut de practică, s-a apreciat că normele cuprinse în art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală sunt de ordine privată. Această orientare se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București și Craiova; tribunalele Ialomița și Mehedinți.

77. În susținerea acestei orientări teoretice au fost invocate următoarele argumente: (i) în măsura în care prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004 nu ar fi incidente în materia contenciosului administrativ-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; (ii) decizia emisă de organul fiscal care soluționează contestația prealabilă este un act administrativ, și nu jurisdicțional, existența sa condiționând dreptul de acces la instanța de contencios, dar nu și conținutul (limitele acestui drept); (iii) fiind în discuție chestiuni legate de o procedură prealabilă sesizării instanței, normele care reglementează procedura contestației administrativ-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 a obține, într-un termen mai scurt și mai operativ, înlăturarea elementelor de nelegalitate ce afectează actele administrative fiscale.

78. Curțile de apel Alba Iulia, Bacău, Brașov, București, Constanța, Craiova, Galați, Iași, Oradea, Ploiești, Suceava, Târgu Mureș și Timișoara au comunicat faptul că, în raza lor teritorială de competență, nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

Cu privire la interpretarea dispozițiilor art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care se interpretează că art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală permit instanței de contencios fiscal să analizeze motivele noi de nelegalitate invocate prin cererea de chemare în judecată

79. Într-o opinie jurisprudențială s-a apreciat că prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din 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 din evidența organelor fiscale ținută pentru persoana fizică autorizată, anume aferent evidenței ținute pe codul de identificare fiscală corespunzător codului unic de înregistrare, obligațiile urmând să subziste în evidența aferentă persoanei fizice titulare a P.F.A.-ului, aferent codului numeric personal. Această orientare se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel Cluj (Decizia civilă nr. 1.171/2021 - Dosar nr. 2.254/100/2020), Craiova (Decizia nr. 790/2020 - Dosar nr. 6.387/63/2019), Iași (Decizia nr. 814/2021 - Dosar nr. 4.952/99/2020), Ploiești (Decizia nr. 304/2020 - Dosar nr. 1.507/105/2019); tribunalele Bacău (Sentința civilă nr. 654/2019 - Dosar nr. 1.619/110/2019, definitivă prin nerecurare) și Vâlcea (Sentința nr. 770/2022 - Dosar nr. 1.141/90/2022, nedefinitivă).

80. În același sens, a fost exprimat și punctul de vedere teoretic, nesusținut de practica judiciară, la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București și Târgu Mureș; tribunalele Gorj, Ialomița și Mehedinți.

81. În susținerea acestei orientări jurisprudențiale au fost invocate următoarele argumente: (i) titularul persoanei fizice autorizate, respectiv persoana fizică, atât potrivit reglementării din dreptul comun [Codul civil - art. 2.342 alin. (3)], cât și potrivit normelor speciale din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, răspunde cu bunurile sale, legiuitorul stabilind expres doar ordinea urmăririi acestor bunuri; (ii) în cazul unor creanțe fiscale stabilite ulterior radierei persoanei fizice autorizate nu s-ar impune anularea în temeiul art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală din 2015, 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; (iii) prin Nota de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2017 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; (iv) potrivit textului legal, o astfel de operațiune nu are ca efect și stingerea creanței fiscale, art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală din 2015 indicând explicit continuitatea creanțelor fiscale atunci când au fost preluate de alți debitori; (v) art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 nu face distincție în funcție de radierea întreprinderii individuale din evidențe, răspunderea fiind a unei singure persoane, respectiv a persoanei fizice, diferind numai bunurile care pot fi urmărite, legiuitorul stabilind că se urmăresc cu prioritate bunurile din patrimoniul de afecțiune.

82. Într-o altă orientare jurisprudențială s-a apreciat că art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală trebuie interpretat în sensul că reglementează o cauză de stingere a creanțelor fiscale determinată de radierea persoanei fizice care a desfășurat activități economice în mod independent din registrul public în care a fost înregistrată, potrivit legii.

83. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul Curții de Apel Cluj (Decizia nr. 1.171/2021 - Dosar nr. 2.254/100/2020).

84. În același sens a fost exprimat și punctul de vedere teoretic, nesusținut de practică judiciară, la nivelul următoarelor instanțe: curțile de apel București, Constanța și Galați; tribunalele București, Călărași și Ilfov.

85. În susținerea acestei orientări jurisprudențiale au fost avute în vedere următoarele argumente: (i) dispozițiile art. 266 din Codul de procedură fiscală reglementează cazuri de anulare a creanțelor fiscale, ca modalitate de stingere a acestora, conform art. 22 din același act normativ; (ii) într-adevăr, art. 23 alin. (3) din Codul de procedură fiscală instituie răspunderea titularului persoană fizică cu bunurile sale proprii cu privire la obligațiile fiscale datorate ca urmare a 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; (iii) din reglementarea cuprinsă în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 rezultă că 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. 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; (iv) nota de fundamentare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 30/2017, prin care s-a introdus art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) în 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. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală care reglementează aspecte ale raportului de drept material fiscal, respectiv o cauză de stingere a creanțelor și obligațiilor fiscale corelative.

86. Curțile de apel Brașov, București, Constanța, Galați și Târgu Mureș au comunicat faptul că, în raza lor teritorială de competență, nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

B. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție

87. Cu privire la prima chestiune de drept supusă interpretării, în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție a fost identificată Decizia nr. 3.413/2022, pronunțată de Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 486/46/2019, în sensul opiniei jurisprudențiale potrivit căreia motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă prealabilă.

88. Într-o orientare jurisprudențială cristalizată în raport cu dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a reținut că acțiunea în contencios administrativ formulată împotriva deciziei de soluționare a contestației împotriva actelor administrative fiscale nu este limitată la motivele de nelegalitate ori de netemeinicie invocate în contestația administrativă fiscală soluționată de către organul fiscal. În esență, s-a reținut că regimul juridic al acțiunii în contencios administrativ este reglementat de Legea nr. 554/2004, Codul de procedură fiscală stabilind numai regimul juridic al contestației administrativ-fiscale, iar controlul instanței de contencios administrativ nu se limitează la dimensiunea formală a legalității actului administrativ, ci este unul de plină jurisdicție, în cadrul căruia se lămurește pe deplin situația de fapt fiscală, cu respectarea principiului efectivității controlului jurisdicțional garantat de art. 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (Decizia nr. 4335 din 29 septembrie 2021, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 408/35/2019)

89. Într-o altă orientare jurisprudențială, cristalizată tot în raport cu dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a reținut că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației împotriva actelor administrative fiscale sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă. Această practică judiciară a avut în vedere dispozițiile art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, conform cărora „Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii“, care se regăsesc, în materialitatea lor, în cuprinsul art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, invocat în cadrul prezentei sesizări [Art. 281. - (...) (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] (Decizia nr. 944 din 16 februarie 2022, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 4.076/2/2016; Decizia nr. 3.812 din 28 iunie 2022, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios

administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 1.513/1/2020; Decizia nr. 3.815 din 28 iunie 2022, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 2.610/2/2017).

90. În sensul celei de-a doua orientări jurisprudențiale, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 276 alin. (1) și art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, s-a reținut că motivele de nelegalitate invocate în acțiunea în contencios administrativ sunt limitate la motivele din contestația administrativă fiscală, întrucât examenul legalității deciziei de soluționare a contestației nu poate fi efectuat decât prin raportare la motivele analizate de organul fiscal. Totodată, s-a reținut că dispozițiile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea nr. 554/2004, care prevăd că motivele invocate în cererea de anulare a actului administrativ nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă, nu sunt incidente, dată fiind, pe de o parte, specificitatea litigiilor privind anularea actelor administrative fiscale, iar, pe de altă parte, împrejurarea că acestea au fost edictate ulterior învestirii instanței de fond, prin Legea nr. 212/2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, la 30 iulie 2018, neavând astfel aplicabilitate în cauză (Decizia nr. 4.453 din 6 octombrie 2021, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 373/33/2018).

VII. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

91. Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat faptul că, la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil, nu se verifică, la momentul respectiv, practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept ce formează obiectul sesizării.

VIII. Raportul asupra chestiunii de drept

92. Prin raportul asupra chestiunii de drept, din care face parte integrantă și completarea la raport menționată în cadrul paragrafului 5 pct. (ii) din prezenta decizie, întocmit conform art. 520 alin. (7) coroborat cu art. 516 alin. (7) din Codul de procedură civilă, s-a apreciat că, în cauza de față, sunt îndeplinite cumulativ condițiile de admisibilitate a sesizării privind pronunțarea unei hotărâri prealabile prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, propunându-se următoarele dezlegări ale chestiunilor de drept supuse interpretării:

– *prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 sunt aplicabile și în materia acțiunilor în anularea deciziilor emise în soluționarea contestațiilor, împreună cu actele administrative fiscale la care se referă, în sensul că motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă;*

– *prevederile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) 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, urmată de anulare, nu afectează valabilitatea angajării răspunderii debitorului, în conformitate cu art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.*

IX. Înalta Curte de Casație și Justiție

A. Asupra admisibilității sesizării

93. Prealabil analizării în fond a problemelor de drept supuse dezbaterii, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este ținută să verifice dacă, în raport cu întrebările formulate de titularul sesizării, sunt îndeplinite cumulativ condițiile de admisibilitate pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile, în conformitate cu dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă.

94. Conform textului menționat, „Dacă, în cursul judecării, 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 se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată“.

95. Din cuprinsul prevederilor legale enunțate se desprind următoarele condiții de admisibilitate pentru declanșarea procedurii de sesizare în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile:

- existența unei cauze în curs de judecată;
- cauza se află în competența legală a unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit să soluționeze cauza;
- instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță;
- existența unei probleme de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei;
- condiția noutății problemei de drept și, legat de această condiție, verificarea existenței practicii judiciare;
- chestiunea de drept să nu fi făcut obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

96. Astfel cum indică instanța de trimitere, sesizarea cu privire la cele trei chestiuni de drept invocate de către intimata-recurentă este formulată în cadrul unui litigiu de contencios administrativ și fiscal, dosarul având ca obiect recursul principal și recursul incident exercitat împotriva unei hotărâri pronunțate de Tribunalul Iași - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal. Litigiul are ca obiect anularea Deciziei din 3.04.2020, prin care i-a fost respinsă reclamantei contestația împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, precum și anularea Raportului de inspecție fiscală din 29.10.2019 și a Deciziei de impunere din 29.10.2019, prin care a fost stabilit, în sarcina reclamantei, un impozit pe venit suplimentar de 67.936 lei, pentru anii 2014-2017.

97. Prin motivele acțiunii în anulare, reclamanta invocă art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, iar prin sentința de fond este admisă acțiunea și sunt anulate actele administrativ-fiscale, constatându-se nelegalitatea acestora, ca urmare a aplicării art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală.

98. Prin recursul formulat de către organele fiscale se critică legalitatea soluției instanței, apreciindu-se, în temeiul art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, că este pronunțată cu interpretarea greșită a normei de drept material, în condițiile în care dispozițiile art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală trebuie interpretate în sensul înregistrării obligațiilor fiscale datorate de persoana fizică autorizată radiată pe numele persoanei fizice titulare a persoanei fizice autorizate.

99. Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata-reclamantă contestă interpretarea dată art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală prin Minuta de la întâlnirea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și ale curților de apel din 17.12.2020, solicitând instanței de trimitere să constate că aceasta nu are nicio forță juridică și nu reprezintă izvor de drept.

100. Intimata a formulat și recurs incident, solicitând casarea, cu trimitere, a sentinței de fond, în vederea analizării tuturor motivelor invocate în susținerea solicitării de anulare a actelor administrative 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.

101. Este de menționat că, prin concluziile formulate în fața instanței de sesizare, au fost antamate inclusiv posibilitatea extinderii cadrului procesual și prezentarea unor motive în fapt și în drept, cu depășirea limitelor celor invocate în procedura prealabilă.

102. Ca urmare, există un litigiu pe rolul instanței de contencios administrativ, iar sesizarea este formulată de către un complet al curții de apel ce judecă în ultimă instanță.

103. Conform jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, procedura sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție cu pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept are o natură juridică sui generis, care se circumscrie unui incident procedural ivit în cursul procesului al cărui obiect îl constituie chestiunea de drept de care depinde soluționarea pe fond a cauzei\*1).\*1) Decizia nr. 52 din 3 iulie 2017, Dosar nr. 501/1/2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 764 din 26 septembrie 2017.

104. Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut în mod constant că obiectul sesizării l-ar putea constitui atât o chestiune de drept material, cât și una de drept procedural, dacă, prin consecințele pe care le produce, interpretarea și aplicarea normei de drept au aptitudinea să determine soluționarea pe fond a cauzei, rezolvarea raportului de drept dedus judecății\*2).\*2) Decizia nr. 1 din 18 noiembrie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 43 din 20 ianuarie 2014; Decizia nr. 2 din 17 februarie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 257 din 9 aprilie 2014; Decizia nr. 8 din 27 aprilie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 17 iunie 2015.

105. Alte repere jurisprudențiale privesc existența unei dificultăți suficient de mari în măsură să reclame intervenția instanței supreme în scopul rezolvării de principiu a problemei de drept și înlăturării oricărei incertitudini care ar putea plana asupra securității raporturilor juridice deduse judecății\*3).\*3) Decizia nr. 24 din 29 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 820 din 4 noiembrie 2015; Decizia nr. 6 din 30 ianuarie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 144 din 24 februarie 2017; Decizia nr. 74 din 18 octombrie 2021, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.174 din 13 decembrie 2021 etc.

106. În același sens, chestiunea de drept trebuie să ridice dificultăți serioase de interpretare a unor dispoziții legale imperfecte, lacunare sau contradictorii\*4).\*4) Decizia nr. 9 din 20 februarie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 246 din 10 aprilie 2017; Decizia nr. 45 din 7 iunie 2021, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 735 din 27 iulie 2021 etc.

107. Recunoscându-se existența posibilității de a supune testului de admisibilitate orice chestiune de drept material sau de procedură, de a cărei soluționare depinde fondul cauzei, aceasta trebuie să se regăsească în soluția ce urmează a fi dată (să se regăsească în dispozitivul hotărârii), iar de aici rezultă că admisibilitatea procedurii hotărârii prealabile este condiționată de împrejurarea ca interpretarea pe care o va da instanța supremă să producă consecințe juridice de natură să determine soluționarea pe fond a cauzei\*5).\*5) Decizia nr. 72 din 16 octombrie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 901 din 16 noiembrie 2017.

108. Dificultatea interpretării trebuie să se reflecte în încheierea de sesizare, motivele acesteia trebuind să fie apte să releve reflecția asupra diferitelor maniere de interpretare posibile, cu argumentele aferente și de o manieră în care să se întrevadă explicit pragul de dificultate al întrebării și în ce măsură acesta depășește obligația instanței de a interpreta și aplica legea în cadrul soluționării unui litigiu, întrucât simpla dilemă cu privire la sensul unei norme de drept nu poate constitui temei pentru declanșarea mecanismului hotărârii prealabile\*6).\*6) Decizia nr. 2 din 22

ianuarie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 178 din 26 februarie 2018; Decizia nr. 50 din 14 iunie 2021, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 844 din 3 septembrie 2021 etc.

109. În principiu, rezultă că cele trei chestiuni de drept ce fac obiectul sesizării pot influența modul de soluționare a recursului principal, precum și a celui incident, promovate în cauză.

110. Astfel, în soluționarea acțiunii în anularea deciziei de soluționare a contestației administrative fiscale a fost reținută incidența art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cauză de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale, iar în recurs se critică, sub aspectul legalității sentinței recurate, interpretarea dată de către instanța de fond acestei norme, în sensul instituirii unui caz special de anulare a obligațiilor fiscale; legat de acest aspect, au fost invocate, prin cererea de recurs, și efectele unui mecanism de unificare a practicii judiciare, făcându-se trimitere la interpretarea dată art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală, prin Minuta întâlnirii președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și ale curților de apel la București, în 17.12.2020.

111. Mai mult, în dezbateri a fost pusă în discuție și admisibilitatea prezentării unor motive suplimentare de nelegalitate ale actelor administrative fiscale, față de cele invocate prin contestația administrativă fiscală, fiind dispusă și sesizarea Curții Constituționale a României cu privire la conformitatea prevederilor de procedură fiscală referitoare la limitele investiției instanței de judecată și la obiectul acțiunii în contencios administrativ, formulate potrivit art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

112. Prima și ultima chestiune de drept sunt privite în mod diferit și neunitar, chiar de către instanța de trimitere; în plus, prima problemă de drept este abordată neunitar la nivel jurisprudențial, dar și la nivel doctrinar.

113. Cele două probleme de drept au făcut obiectul mecanismelor preventive de unificare a practicii judiciare, instituite prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii, Secția pentru judecători, nr. 148 din 19 martie 2015\*7), modificată prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii, Secția pentru judecători, nr. 725 din 13 octombrie 2015\*8).

\*7) [http://old.csm1909.ro/csm/linkuri/02\\_04\\_2015\\_\\_73191\\_ro.pdf](http://old.csm1909.ro/csm/linkuri/02_04_2015__73191_ro.pdf)

\*8) [http://old.csm1909.ro/csm/linkuri/06\\_06\\_2018\\_\\_91758\\_ro.pdf](http://old.csm1909.ro/csm/linkuri/06_06_2018__91758_ro.pdf)

114. Cea de-a doua este relevantă doar prin prisma adoptării primei chestiuni de drept în sensul imposibilității prezentării unor motive suplimentare, în cadrul acțiunii în contencios administrativ, față de contestația administrativă fiscală.

115. În raport cu aspectele mai sus prezentate, urmează a fi reținută, în principiu, dificultatea problemelor de drept sesizate.

116. Trebuie reținut caracterul de noutate al problemelor de drept, prin prisma modificărilor aduse art. 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, prin Legea nr. 212/2018, dar și prin prisma reglementării art. 281<sup>1</sup> din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, articol introdus prin Legea nr. 295/2020, precum și prin prisma introducerii art. 266 alin. (4<sup>1</sup>), prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2017.

117. În speță nu a fost identificată o practică relevantă și consistentă la nivelul curților de apel, iar jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal menționată este cristalizată atât în raport cu prevederile vechiului Cod de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, relevante, în aplicarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind Decizia nr. 944/2022, precum și Decizia nr. 4.453/2021.

118. Ca urmare, poate fi reținută existența unei practici incipiente, insuficient consolidate, nefiind conturată o practică unitară sau neunitară vizând această chestiune de drept, fiind îndeplinită condiția noutății problemelor de drept.

119. Urmează a se reține ca fiind îndeplinită și ultima condiție, întrucât chestiunile de drept nu au făcut obiectul unui recurs în interesul legii și nu există o practică suficient de conturată la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție.

B. Analiza chestiunilor de drept ce formează obiectul sesizării

120. În ceea ce privește prima întrebare, Înalta Curte de Casație și Justiție a fost sesizată prin procedura de unificare a practicii judiciare prevăzută de art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă să se pronunțe dacă: „dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale 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 emise în soluționarea contestației și a actelor administrative fiscale sunt sau nu sunt limitate la cele invocate în contestația prealabilă administrativă“.

121. Cu titlu preliminar se constată, procedând la o interpretare sistematică a celor două acte normative, că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este o lege specială față de Legea nr. 554/2004, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 212/2018, care constituie dreptul comun în materia contenciosului administrativ, aplicându-se în mod corespunzător dispozițiilor din normele speciale, în concordanță cu specificul reglementării, acolo unde aceste din urmă dispoziții nu reglementează.

122. Din acest punct de vedere, Codul de procedură fiscală este o lege specială față de Legea nr. 554/2004, cu un obiect de reglementare diferit, reglementând procedura administrativă fiscală 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.

123. Prin urmare, dispozițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală referitoare la modul de analiză a contestației și limitele sesizării vizează organul competent de soluționare a contestației, după cum, de altfel, se arată în cuprinsul normei, și nu instanța de judecată, astfel încât limitele stabilite inițial nu pot fi extinse și la procedura de judecată, în lipsă de dispoziție legală expresă.

124. De altfel, raționamentul din cadrul paragrafului anterior rezultă din însuși art. 268 alin. (1) teza a doua din Codul de procedură fiscală, care definește contestația drept o cale administrativă de atac ce nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat 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, care limitează obiectul contestației administrative fiscale doar la actul administrativ-fiscal tipic, pentru actul asimilat făcând trimitere la prevederile art. 8 alin. (1) teza a doua și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, persoana vătămată urmând a se adresa direct instanței de contencios administrativ.

125. Natura juridică a procedurii administrative fiscale este de procedură prealabilă, în aplicarea principiului revocabilității actelor administrative, aplicabil și în ceea ce privește actele administrative fiscale, și nu de procedură administrativă jurisdicțională, caracter care se păstrează și după modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 prin care s-au introdus dispoziții procedurale care tind să o apropie de jurisdicțiile speciale administrative.

126. Principiul revocabilității este de esență actului administrativ și reprezintă dreptul persoanei vătămate ca, înainte de a se adresa instanței și până la momentul în care actul administrativ

vătămător să intre în circuitul civil și să producă efecte juridice, să solicite autorității emitente reevaluarea acestuia, care corespunde obligației corelative a acesteia din urmă de a proceda la efectuarea unui control intern de legalitate și de a revoca actul în ipoteza în care constată că într-adevăr a fost emis cu nerespectarea dispozițiilor legale și este vătămător pentru autorul sesizării.

127. În materie fiscală, procedura finalizată cu dispozițiile art. 281 alin. (2) și chiar art. 281<sup>1</sup> din Legea nr. 207/2015 reprezintă o procedură de control intern de legalitate, realizat de organele fiscale, care se realizează de autoritatea fiscală emitentă sau de un organism administrativ specializat în soluționarea contestațiilor fiscale, care, în materie jurisdicțională, nu cuprinde nicio dispoziție, ci are o normă de trimitere, în care se prevede 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.

128. În condițiile în care Codul de procedură fiscală nu conține reglementări pentru faza de judecată, ci trimite la Legea nr. 554/2004, iar, potrivit art. 273 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, 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, procedura de judecată din fața instanței de contencios administrativ este reglementată exclusiv de Legea nr. 554/2004 și de Codul de procedură civilă.

129. Nu se poate susține ideea că dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală stabilesc limitele sesizării și în ceea ce privește sesizarea instanței, cu alte cuvinte că motivele de fapt și de drept invocate de contestator trebuie să fie aceleași și în fața instanței, pentru că aceasta ar reprezenta o restrângere a accesului la instanță care ar fi trebuit să fie prevăzută expres de același act normativ, fiind de strictă interpretare și aplicare.

130. Mai mult, limitele sesizării, despre care se face vorbire în art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, privesc limitele controlului intern de legalitate, respectiv, pe de o parte, motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ-fiscal, iar, pe de altă parte, în limitele sesizării determinate de susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei.

131. Aceste dispoziții procedurale trebuie interpretate prin adaptare la scopul prevăzut de legiuitor, respectiv soluționarea contestației administrative fiscale, dar nu trebuie extrapolate și aplicate prin analogie, ca având efect restrictiv și în ceea ce privește limitele sesizării instanței, unde există deja o dispoziție de procedură care privește obiectul acțiunii în contencios administrativ, respectiv art. 8 din Legea nr. 554/2004.

132. Desigur, nu se pune în discuție că reclamantul ar putea contesta obligații fiscale noi sau alte sume ori acte administrative fiscale care nu au făcut obiectul contestației administrative, fiind de esența procedurii administrative fiscale ca natura și întinderea obligațiilor fiscale să fie supuse mai întâi controlului intern de legalitate al organelor fiscale, ci dacă acesta poate invoca motive de nelegalitate și/sau netemeinicie noi. Revine instanței de judecată sesizate cu fondul litigiului să aprecieze dacă motivele invocate pentru prima dată în fața instanței de judecată se situează în conținutul raportului juridic ce a făcut obiectul controlului de legalitate sau, dimpotrivă, excedează limitelor controlului generat de contestația fiscală, cu consecințele legale firești.

133. Or, decizia de soluționare a contestației reprezintă actul prin care se finalizează procedura administrativă prealabilă fiscală, sub forma contestației fiscale prevăzute de actul normativ special, iar decizia de impunere este actul administrativ-fiscal care produce efecte juridice de drept administrativ-fiscal, în sensul nașterii, modificării sau stingerii obligațiilor fiscale ale contribuabilului plătitor, ambele fiind 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, controlul de legalitate efectuându-se atât din punctul de vedere al normelor de drept substanțial aplicabile obligațiilor fiscale stabilite în sarcina contribuabilului, cât și din punctul de vedere al normelor de procedură aplicabile atât la emiterea actului de impunere, cât și la cel de soluționare a contestației.

134. În condițiile în care Codul de procedură fiscală nu conține dispoziții de procedură aplicabile în fața instanței de contencios fiscal, iar Legea nr. 554/2004 nu conține o limitare, dimpotrivă, permite 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 în fața instanței de contencios fiscal, suplimentar față de cele din contestația administrativă fiscală.

135. Nu în ultimul rând, Înalta Curte de Casație și Justiție are în vedere faptul că dreptul la un proces echitabil garantat de art. 6 § 1 din Convenția europeană a drepturilor omului impune existența unei căi judiciare efective care să permită revendicarea drepturilor civile.

136. Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reținut, în jurisprudența sa constantă, că dreptul de acces la instanță trebuie să fie „concret și efectiv“ [Bellet împotriva Franței, pct. 38; Zubac împotriva Croației (MC), pct. 76-79]. Efectivitatea dreptului de acces impune ca un individ „să beneficieze de o posibilitate clară și concretă de a contesta un act ce constituie o ingerință în drepturile sale“ (Nunes Dias împotriva Portugaliei).

137. În același sens s-a apreciat de către Curtea de la Strasbourg că dreptul de acces la o instanță este afectat în însăși esența sa atunci când reglementarea acestuia încetează să mai servească scopurilor de securitate juridică și bună administrare a justiției și constituie un obstacol care împiedică justițiabilul să solicite soluționarea pe fond a litigiului de către instanța competentă [Zubac împotriva Croației (MC), pct. 98]. O interpretare deosebit de riguroasă dată de instanțele interne unei norme de procedură (formalism excesiv) îi poate priva pe reclamânți de dreptul de acces la o instanță [Pérez de Rada Cavanilles împotriva Spaniei, pct. 49; Miragall Escolano și alții împotriva Spaniei, pct. 38; Sotiris și Nikos Koutras ATTEE împotriva Greciei, pct. 20; Běleš și alții împotriva Republicii Cehe, pct. 50; RTBF împotriva Belgiei, pct. 71-72 și 74; Miessen împotriva Belgiei, pct. 72-74; Zubac împotriva Croației (MC), pct. 97].

138. O instanță este caracterizată în sens material de rolul său jurisdicțional: de a soluționa, pe baza normelor de drept, cu jurisdicție deplină și în urma unei proceduri organizate, orice problemă care ține de competența sa [Cipru împotriva Turciei (MC), pct. 233]. În interpretarea Curții, singurul care se califică pentru denumirea „instanță“ în sensul art. 6 § 1 este un organism care beneficiază de jurisdicție deplină (Beaumartin împotriva Franței, pct. 38). Astfel, art. 6 § 1 impune instanțelor judecătorești un control judiciar efectiv (Obermeier împotriva Austriei, pct. 70). Exercițarea deplinei jurisdicții de către o instanță presupune să nu renunțe la niciuna din componentele funcției de a judeca (Chevrol împotriva Franței, pct. 63). Art. 6 § 1 din Convenție impune în principiu un recurs în cadrul căruia instanța să aibă competența de a analiza toate problemele de fapt și de drept pertinente pentru litigiul asupra căruia este sesizată (Terra Woningen B.V. împotriva Țărilor de Jos, pct. 52; Sigma Radio Television Ltd împotriva Ciprului, pct. 151-157). Aceasta implică în special că judecătorul trebuie să aibă competența să analizeze punct cu punct asupra fiecăruia din capetele de cerere ale reclamantului pe fond, fără a refuza să examineze pe vreunul din ele, și să ofere motive clare pentru respingerea lor. În ceea ce privește faptele, judecătorul trebuie să fie în măsură să îi reexamineze pe cei menționați în apelul reclamantului (Bryan împotriva Regatului Unit, pct. 44-45).

139. Jurisprudența a stabilit criterii pentru a evalua dacă se realizează controlul „jurisdicției depline“ în sensul Convenției (Sigma Radio Television Ltd împotriva Ciprului, pct. 151-157). Astfel, pentru a evalua dacă organul jurisdicțional exercită un control suficient trebuie luate în



considerare următoarele trei criterii combinate: a) obiectul deciziei criticate: dacă decizia administrativă se pronunță asupra unei simple chestiuni de fapt, controlul judecătorului va fi mai extins doar dacă este vorba despre un domeniu specializat, care necesită competențe tehnice specifice; b) metoda folosită pentru a ajunge la această decizie impune a se stabili care au fost garanțiile procedurale prezentate în fața autorității administrative contestate. Dacă reclamantul a dispus deja, în stadiul administrativ prealabil, de garanții procedurale care să îndeplinească seria cerințelor art. 6 din Convenție, se poate justifica controlul jurisdicțional ulterior invocat [Bryan împotriva Regatului Unit, pct. 46-47; Holding și Barnes PLC împotriva Regatului Unit (dec.)]. În cazul în care faptele au fost stabilite de administrație în cadrul unei proceduri cvasijudiciare care respectă câteva din cerințele art. 6 § 1 mai sus-menționat, dacă nu există nicio contestație cu privire la materialitatea faptelor astfel stabilite, nici cu privire la deducțiile emise din aceste fapte de către administrație, iar judecătorul a tratat punct cu punct toate celelalte mijloace de apel ale justițiabilului, controlul exercitat de instanța de apel este considerat ca având o întindere suficientă în raport cu art. 6 § 1 din Convenție (Bryan împotriva Regatului Unit, pct. 44-47). Nu a fost considerată ca bucurându-se de jurisdicție deplină o instanță administrativă care nu poate examina decât dacă autoritățile administrative s-au folosit de puterea lor discreționară într-un mod compatibil cu obiectul și scopul legii (Obermeier împotriva Austriei, pct. 70).

140. Aplicând aceste principii pentru dezlegarea chestiunii de față, se reține că, întrucât procedura administrativ-jurisdicțională nu poate fi considerată a întruni garanțiile prevăzute de art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului, se impune ca aceste garanții, inclusiv plenitudinea de competență, să fie asigurate de instanța de contencios administrativ investită să cenzureze aspectele de nelegalitate ale deciziei de soluționare a contestației.

141. În considerarea tuturor acestor argumente se impune a se răspunde la această întrebare în sensul că, în interpretarea și aplicarea art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale la care aceasta se referă nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă.

142. În ceea ce privește cea de-a doua întrebare, dacă dispozițiile art. 269 alin. (2), art. 273 alin. (2), art. 276 alin. (1) și ale art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt de ordine publică sau de ordine privată, în condițiile în care, așa cum s-a arătat, procedura administrativă fiscală prevăzută de aceste dispoziții are caracter obligatoriu, iar procedurii jurisdicționale derulate în fața instanței i se aplică, în mod corespunzător, dispozițiile Legii nr. 554/2004 și cele ale Codului de procedură civilă, din perspectiva dacă pot sau nu pot fi invocate alte motive de nelegalitate în afara celor din contestația prealabilă administrativă, această distincție este nerelevantă.

143. Cea de-a treia problemă de drept supusă dezlegării este dacă 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.

144. Codul de procedură fiscală reglementează, ca dispoziții generale, atât cauzele de stingere a creanțelor fiscale, în art. 22, cât și cauzele de preluare a acestor obligații, în art. 23.

145. Art. 22 din Codul de procedură fiscală reglementează stingerea creanței prin anulare, plată, compensare, executare silită, scutire, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege. Alte modalități de stingere a creanței sunt cele prevăzute de art. 266 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și anume posibilitatea anulării creanței fiscale dacă

cheltuielile de executare, exclusiv cele privind comunicarea prin poștă, sunt mai mari decât creanțele fiscale supuse executării silită și obligativitatea anulării creanțelor fiscale, dacă, la sfârșitul perioadei de prescripție, se constată că debitorul nu a dobândit bunuri sau venituri urmăribile, dacă debitorul persoană fizică este dispărut sau decedat fără să fi lăsat venituri ori bunuri urmăribile și dacă, pentru plata creanțelor, nu s-a atras răspunderea altor persoane, potrivit legii, în cazul în care debitorii, persoane juridice, au fost radiați din registrele în care au fost înregistrați, potrivit legii.

146. Toate aceste ipoteze au în comun imposibilitatea începerii sau continuării executării silită (aspectele menționate constituind impedimente la executarea silită).

147. O ultimă ipoteză este cea introdusă prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017, în alin. (4<sup>1</sup>) al art. 266 din Codul de procedură fiscală, text ce prevede că „obligatiile 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“.

148. Radierea debitorului nu conduce la imposibilitatea începerii sau continuării executării silită, atât timp cât, potrivit art. 23 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, „persoana fizică care desfășoară o profesie liberală sau exercită o activitate economică în mod independent într-una din formele prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016, cu modificările și completările ulterioare, răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei sau activității (...)“.

149. Potrivit notei de fundamentare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2017, alin. (4<sup>1</sup>) al art. 266 din Codul de procedură fiscală este rezultatul necesității de a reglementa situația obligațiilor 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 care se radiază din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii, nereglementate anterior de către Codul de procedură fiscală.

150. Ipoteza alin. (4<sup>1</sup>) mai sus menționat reglementează anularea creanțelor debitorilor menționați, după radiere, inclusiv în situația în care acestea au fost preluate de către alți debitori. Dar ceea ce trebuie înțeles este faptul că anularea reglementată de art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul de procedură fiscală nu are efecte asupra răspunderii angajate în condițiile art. 23 alin. (3) din același cod, bunurile debitorului fiind, în continuare, susceptibile de executare, potrivit regulilor stabilite de text și de normele de drept civil enumerate.

151. Cu alte cuvinte, operațiunea de radiere a persoanei fizice ce și-a desfășurat activitatea într-una din formele reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și anularea creanței pentru contribuabilul radiat nu pot înlătura răspunderea debitorului persoană fizică, potrivit art. 23 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, altfel, s-ar aduce atingere principiului legalității.

152. Poate fi reținut că, potrivit art. 56 din Constituția României, fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni. Însă așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice\*9).\*9) Decizia nr. 325 din 25 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 16 iulie 2013, Decizia nr. 6 din 25 februarie 1993, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 61 din 25 martie 1993.

153. În acest sens, obligația constituțională de a contribui la cheltuielile publice nu poate fi dezactivată prin radierea contribuabilului, urmată de anularea creanței, atât timp cât există posibilitatea executării silite, prin angajarea răspunderii.

154. Mai mult, s-ar crea un tratament diferit față de contribuabilii persoane juridice, în raport cu care continuarea executării silite, prin atragerea răspunderii altor persoane, constituie o regulă reglementată de art. 266 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

155. În raport cu considerentele de mai sus se impune a se răspunde la a treia întrebare în sensul că, în interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anularea obligației fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat potrivit legii, nu împiedică preluarea obligației fiscale de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.

156. Pentru aceste considerente, în temeiul art. 519, cu referire la art. 521 din Codul de procedură civilă,

## ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 30 iunie 2022, pronunțată în Dosarul nr. 4.838/99/2020, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile. În interpretarea și aplicarea art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale la care aceasta se referă nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă. În interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anularea obligației fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat potrivit legii, nu împiedică preluarea obligației fiscale de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală. Obligatorie, potrivit art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 20 martie 2023.

PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

MARIANA CONSTANTINESCU

Magistrat-asistent,

Elena-Mădălina Ivănescu