

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 61
din 24 februarie 2025

Dosar nr. 2.468/1/2024

Elena-Diana Tămagă - președintele Secției de contencios administrativ și fiscal - președintele completului

Carmen Maria Ilie - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Liliana Vișan - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Ionel Barbă - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Luiza Maria Păun - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Adriana Florina Secrețeanu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Ștefania Dragoe - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Mădălina Elena Vladu-Crevon - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Veronica Dumitrache - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Alina Pohrib - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Bogdan Cristea - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Ramona Maria Gliga - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Iulia Craiu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

1. Completul competent să judece sesizarea în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile ce formează obiectul Dosarului nr. 2.468/1/2024 este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (6) din Codul de procedură civilă și ale art. 34 alin. (2) lit. b) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, aprobat prin Hotărârea Colegiului de conducere al Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 20/2023, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul).

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Elena-Diana Tămagă, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna magistrat-asistent-șef Simona Rodica Vremescu, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 36 din Regulament.

4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal prin Încheierea din 21 noiembrie 2023, dispusă în Dosarul nr. 16.651/3/2021.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la dosar a fost depus raportul întocmit de judecătorul-raportor, ce, conform dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă, a fost comunicat părților, recurenta-reclamantă din dosarul în care a fost formulată sesizarea comunicând un punct de vedere cu privire la raport.

6. Constatând că nu sunt chestiuni prealabile, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile.

ÎNALTA CURTE,
deliberând asupra chestiunii de drept cu care a fost sesizată, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

7. Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal a dispus, prin Încheierea din 21 noiembrie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 16.651/3/2021, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, în temeiul dispozițiilor art. 519 și 520 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept:

- Prin noțiunea de "corectare a declarației fiscale" utilizată de reglementarea art. 105 alin. (1) din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se înțelege doar corectarea referitoare la o eroare materială sau se poate înțelege și îndreptarea unei erori comise de contribuabil cu privire la includerea în masa impozabilă a unor bunuri ca urmare a unei înțelegeri eronate a textelor legale generate, spre exemplu, de o interpretare greșită a Comisiei fiscale centrale?

- Din prevederile art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se poate deduce că o corectare a declarației fiscale se referă doar la corectarea bazei de impozitare și a creanței fiscale aferente acestei baze de impozitare sau poate avea în vedere însăși materia impozabilă ca element referitor la stabilirea bazei de impozitare conform art. 93 alin. (1) din Codul de procedură fiscală?

- Art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, poate fi interpretat în sensul că o corectare a declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri poate fi realizată atunci când pretinsa corecție are ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), în sensul scoaterii clădirii de sub incidența impozitării prin scrierea cifrei "0" la rubrica privind valoarea clădirii?

- Prevederile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se opun unei interpretări a prevederilor art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că prin corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), contribuabilul se poate prevala de efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ în condițiile în care nu a contestat decizia de impunere?

II. Dispozițiile legale supuse interpretării

8. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Codul de procedură fiscală sau Legea nr. 207/2015):

"Art. 93. - Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată. (...)

Art. 105. - Corectarea declarației fiscale

(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.

(3) Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.

(4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(5) Declarația de impunere nu poate fi depusă și nu poate fi corectată după anularea rezervei verificării ulterioare.

(6) Prin excepție de la prevederile alin. (5), declarația de impunere poate fi depusă sau corectată după anularea rezervei verificării ulterioare în următoarele situații:

a) în situația în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impozitare și/sau a creanței fiscale aferente;

b) în situația în care prin hotărâri judecătorești definitive s-au stabilit în sarcina plătitorului obligații de plată reprezentând venituri sau diferențe de venituri către beneficiarii acestora ori

plata unor sume sau acceptarea unor cheltuieli care generează modificarea bazei de impozitare și a obligațiilor fiscale aferente unor perioade pentru care s-a anulat rezerva verificării ulterioare.

(7) În situațiile prevăzute la alin. (6), contribuabilul/plătitorul trebuie să menționeze în declarația de impunere depusă sau rectificată temeiul legal pentru depunerea ori corectarea bazei de impozitare și/sau a creanței fiscale aferente.

(8) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal."

9. Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. - Hotărârile judecătorești definitive prin care s-a anulat în tot sau în parte un act administrativ cu caracter normativ sunt general obligatorii și au putere numai pentru viitor. Acestea se publică obligatoriu după motivare, la solicitarea instanțelor, în Monitorul Oficial al României, Partea I, sau, după caz, în monitoarele oficiale ale județelor ori al municipiului București, fiind scutite de plata taxelor de publicare."

III. Expunerea succintă a procesului în cadrul căruia s-au invocat chestiunile de drept

III.1. Cererea de chemare în judecată

10. Prin cererea de chemare în judecată, înregistrată pe rolul Tribunalului București - Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 16.651/3/2021, reclamanta societatea AAA a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Instituția Primarului Comunei Albești și unitatea administrativ-teritorială comuna Albești, obligarea acestora la emiterea deciziei de impunere privind impozitul pe clădiri aferent anilor 2015 - 2018 prin raportare la declarațiile fiscale rectificative și obligarea pârâtelor la restituirea sumelor achitate în mod nedatorat, cu titlu de impozit pe clădiri, către bugetul local al comunei Albești.

11. În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, că deține pe raza teritorială a unității administrativ-teritoriale Albești mai multe turbine eoliene, care au printre principalele elemente constitutive turnurile de susținere pe care reclamanta le-a declarat în categoria clădirilor prin declarațiile fiscale aferente anilor 2015 - 2018, cu indicarea valorii acestora. Ulterior anulării, prin Sentința civilă nr. 3.284/25.09.2017, pronunțată de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. xxx/2/2015, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. 2.598/2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în Dosarul nr. xxx/2/2015, a Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 5 din 9 septembrie 2014 și a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.210/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 5/2014, reclamanta a depus declarații fiscale rectificative pentru anii 2015 - 2018, prin intermediul cărora a rectificat valoarea clădirilor deținute pe raza comunei Albești (valoarea rectificată ridicându-se la suma de 0,00 lei). Totodată, reclamanta a solicitat organului fiscal să emită și să îi comunice decizii de impunere/regularizare în conformitate cu valoarea declarată prin declarațiile rectificative pentru anii indicați supra, însă, printr-o adresă, comuna Albești a respins cererea reclamantei, argumentând în sensul că aceasta nu a fost parte în Dosarul nr. xxx/2/2015, astfel încât declarațiile inițiale rămân valabile.

III.2. Sentința civilă pronunțată de prima instanță

12. Prin Sentința civilă nr. 7.198 din 19 noiembrie 2021, Tribunalul București - Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondată cererea reclamantei.

13. Prima instanță a reținut, în esență, că rectificarea declarației de impunere nu poate avea ca obiect decât îndreptarea unei erori materiale, iar reclamanta nu a contestat decizia de impunere emisă în baza declarațiilor de impunere și că art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost interpretat prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, justifică refuzul emiterii unor noi decizii de impunere în baza unor declarații rectificative întemeiate pe o hotărâre judecătorească pronunțată de instanța de contencios administrativ, prin care a fost anulat un act administrativ normativ, în contextul în

care, la data formulării declarației de impunere, erau în vigoare Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 5/2014 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.210/2014, neputând fi valorificate declarațiile rectificative, fără a se încălca principiul securității juridice.

III.3. Recursul formulat în cauză

14. Reclamanta a criticat, prin cererea de recurs, această soluție, susținând că din interpretarea art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală nu reiese că declarația de impunere trebuie să aibă ca obiect doar o eroare materială, un contribuabil având dreptul de a corecta propriile declarații fiscale, în cadrul termenului de prescripție, ori de câte ori acestea nu corespund situației fiscale reale, inclusiv cu privire la declararea greșită a unei componente a bazei de impunere. A mai susținut recurentare-clamantă că este irelevantă pentru soluționarea cauzei împrejurarea că nu a contestat deciziile de impunere emise în baza declarațiilor de impunere, pentru că nu contestă legalitatea respectivelor decizii de impunere prin prisma normelor juridice contemporane emiterii lor, iar procedura corectării erorilor materiale reglementată de art. 53 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală este distinctă de cea a rectificării declarațiilor fiscale, reglementată de art. 105 din același act normativ, cele două având finalitate diferită. Recurenta-reclamantă a apreciat că nu este aplicabil, pentru justificarea refuzului, art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost acesta interpretat prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, considerând că Sentința civilă nr. 3.284 din 25.09.2017, pronunțată de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, este direct aplicabilă noilor decizii de impunere ce urmează să fie emise în baza declarațiilor rectificative.

III.4. Întâmpinarea la recurs

15. Intimatele-pârâte unitatea administrativ-teritorială comuna Albești și Instituția Primarului Comunei Albești au formulat întâmpinare, prin care au susținut că instanța de fond a interpretat corect prevederile art. 105 din Codul de procedură fiscală. Referitor la art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, intimatele au susținut că Sentința civilă nr. 3.284 din 25.09.2017, pronunțată de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, nu poate genera prin mecanismul prevăzut de art. 105 din Codul de procedură fiscală, ca urmare a corectării declarațiilor de impunere pentru intervalul 2015 - 2018, obligația emiterii de către organul fiscal a unor noi decizii de impunere cu diminuarea corespunzătoare a obligației de plată a impozitului pe clădiri.

IV. Motivele reținute de titularul sesizării cu privire la admisibilitatea procedurii

16. Prin Încheierea din 21 noiembrie 2023, instanța de trimitere a apreciat îndeplinite condițiile cumulative de admisibilitate pentru declanșarea procedurii având ca obiect pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, astfel cum sunt acestea reglementate de art. 519 din Codul de procedură civilă, câtă vreme Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal a fost sesizată cu soluționarea, în ultimă instanță, a căii de atac a recursului, cale de atac formulată împotriva sentinței pronunțate în primă instanță de tribunal, în materia contenciosului administrativ.

17. De asemenea, instanța de trimitere a învederat că de lămurirea modului de interpretare/aplicare a dispozițiilor art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și a dispozițiilor art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, depinde soluționarea recursului declarat împotriva Sentinței civile nr. 7.198 din 19 noiembrie 2021, pronunțată de Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal, care s-a bazat pe o interpretare corelată a acestor prevederi normative și a cărei legalitate este contestată prin recursul care face obiectul cauzei principale.

18. În opinia instanței de trimitere, problemele de drept enunțate sunt noi, deoarece, ca urmare a consultării jurisprudenței, s-a constatat că asupra acestora Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o altă hotărâre, criteriul vechimii actului normativ a cărui interpretare se solicită

neputând fi absolutizat, astfel încât trebuie avută în vedere existența unei dezlegări reale și efective din partea instanțelor prin raportare la scopul legiferării instituției procesuale a hotărârii prealabile, ca mecanism de unificare a practicii, care este cel de a preîntâmpina apariția unei practici neunitare.

19. A mai argumentat instanța de trimitere și în sensul că problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, conform evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție, și nu a fost identificată jurisprudență a Secției de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel București în care problemele de drept menționate să fi fost direct și explicit invocate și analizate.

V. Punctele de vedere ale părților

20. Recurenta-reclamantă a depus un punct de vedere scris prin care a arătat că problemele de drept supuse analizei nu îndeplinesc condiția noutății reglementate de prevederile art. 519 din Codul de procedură civilă, întrucât instituția rectificării declarațiilor fiscale este recunoscută legal de 20 de ani, aceasta fiind reglementată și de art. 84 din codul anterior de procedură fiscală, într-o manieră similară, încă din anul 2003. Totodată, recurenta-reclamantă a subliniat că o atare procedură cunoaște o certă incidență practică, atât autoritățile fiscale, cât și organele jurisdicționale/instanțele de judecată analizând și aplicând prevederile art. 84 din codul anterior de procedură fiscală, respectiv pe cele ale art. 105 din actualul Cod de procedură fiscală, de-a lungul acestei perioade îndelungate de timp. Nu în ultimul rând, recurenta a arătat că nici condițiile în care societatea a înțeles să acționeze în cauza dedusă analizei în litigiul principal, în vederea corectării declarațiilor, nu sunt unele care să conțină acel element de noutate care să justifice sesizarea.

21. Intimatele-pârâte nu au formulat un punct de vedere referitor la sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu cererea de dezlegare a unor chestiuni de drept.

VI. Punctul de vedere al completului care a formulat sesizarea

22. Din perspectiva art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, instanța de trimitere a opinat în sensul că, în esență, corectarea declarației de impunere poate avea ca obiect corectarea erorilor de substanță din declarația fiscală, inclusiv a celor de drept referitoare la interpretarea eronată a prevederilor legislației fiscale, indiferent că acestea privesc determinarea masei impozabile, calcularea bazei de impozitare și a creanței fiscale [art. 93 alin. (1) din Codul de procedură fiscală].

23. Cât privește art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, punctul de vedere al completului ce a pronunțat Încheierea din 21 noiembrie 2023 este în sensul că sistemul declarativ al impunerii nu poate fi gândit în absența, pe de o parte, a rezervei verificării ulterioare, ca drept al organelor fiscale de a identifica materia impozabilă, baza de impunere și quantumul impozitului, și, pe de altă parte, a acordării posibilității contribuabilului de a-și rectifica declarația de impunere. Cele două drepturi ale părților raporturilor juridice de procedură fiscală trebuie privite în mod corelat.

24. A arătat instanța de trimitere că depunerea declarației rectificative nu este un efect juridic al unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ. O astfel de hotărâre judecătorească poate fi cauza internă a formulării unei astfel de declarații, însă, indiferent de rațiunea care a determinat depunerea declarației rectificative, autoritatea fiscală trebuie să o analizeze prin prisma situației juridice obiective, astfel cum reiese din legislația fiscală care constituie izvorul creanței fiscale, și nu să pună în discuție cauza internă care l-a determinat pe contribuabil să formuleze declarația rectificativă.

VII. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

25. Curțile de apel Brașov și București au transmis hotărâri judecătorești relevante cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării.

26. Curțile de apel Ploiești, Iași și București au comunicat opinii teoretice ale magistraților secțiilor

consultate din cadrul acestor curți de apel și din cadrul tribunalelor arondate.

27. În ceea ce privește primele trei chestiuni de drept învederate în cuprinsul Încheierii din 21 noiembrie 2023, într-o orientare jurisprudențială s-a apreciat că noțiunea de "corectare a declarației de impunere" prevăzută de art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se referă la corectarea oricăror date privind bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, analiza realizată de către instanțele amintite vizând, tangențial, și chestiunea corectării materiei impozabile în sine, ca element referitor la stabilirea bazei de impozitare.

28. Într-o altă orientare s-a apreciat că prin corectarea declarației de impunere se înțelege corectarea unei mențiuni greșite evidente, efectuată în actele administrative fiscale, pentru a cărei detectare nu este necesară o examinare pe fond a actului și care nu este generată de o problemă de interpretare și aplicare a legii fiscale.

29. Referitor la cea de-a patra chestiune de drept învederată în cuprinsul Încheierii din 21 noiembrie 2023, în orientarea jurisprudențială evidențiată de hotărârile judecătorești comunicate s-a apreciat că nu există niciun temei pentru ca, în momentul soluționării cererii de emitere a unor noi decizii de impunere, în urma exercitării de către contribuabil a dreptului prevăzut de art. 105 din Codul de procedură fiscală, să nu se țină seama de efectele unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ.

30. S-a argumentat și în sensul că, deși calea tipică de contestare a unui act administrativ fiscal de impunere este contestația prevăzută de art. 268 din Codul de procedură fiscală, ipoteza declarațiilor de impunere privind impozitul pe clădiri și terenuri nu reprezintă o situație tipică, întrucât decizia de impunere nu a fost emisă în urma unei inspecții fiscale, potrivit art. 95 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

31. În sens contrar este, însă, opinia teoretică prin care s-a învederat că, la corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), contribuabilul nu se poate prevala de efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ, în condițiile în care nu a contestat decizia de impunere.

32. În cuprinsul opiniei teoretice a fost evidențiată necesitatea realizării unei distincții, în examinarea acestei probleme de drept, între situația în care nu s-a emis o decizie de impunere privind impozitul pe clădiri pentru perioada vizată de declarațiile rectificative și cea în care o asemenea decizie a fost emisă. În ipoteza în care nu s-a emis decizie de impunere privind impozitul pe clădiri, s-a opinat că poate fi depusă, de către contribuabil, o declarație rectificativă conform prevederilor art. 105 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală, în cadrul căreia să fie invocate dispozițiile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și în justificarea căreia contribuabilul să se prevaleze de hotărârea judecătorească definitivă de anulare a actului administrativ cu caracter normativ prin care s-a stabilit că un bun imobil nu este supus impozitului pe clădiri, cu respectarea tuturor condițiilor privind depunerea declarației rectificative prevăzute de art. 105 din Codul de procedură fiscală. În ceea ce privește situația ipotetică în care organul fiscal a emis o decizie de impunere privind impozitul pe clădiri s-a apreciat că nu sunt incidente prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, întrucât posibilitatea corectării declarațiilor de impunere, de către contribuabil, este reglementată de legiuitor ca fiind anterioară emiterii deciziei de impunere.

33. Celelalte curți de apel nu au identificat practică judiciară în materie și nici nu au comunicat opinii teoretice.

34. Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat faptul că, la nivelul Secției judiciare - Serviciul de recursuri în interesul legii, nu se verifică în prezent practica judiciară în vederea promovării unui eventual recurs în interesul legii în problemele de drept ce formează obiectul sesizării.

VIII. Jurisprudența Curții Constituționale

35. În Decizia nr. 126 din 10 martie 2015 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 23 teza întâi din Legea contenciosului administrativ nr.

554/2004, cu modificările și completările ulterioare, Curtea Constituțională a stabilit următoarele: "24. Curtea reține că, pentru persoanele care au avut calitatea de parte în litigiul în care instanța a dispus anularea în tot sau în parte a unui act administrativ unilateral cu caracter normativ, în măsura în care acestea solicită și recunoașterea dreptului pretins, împreună cu reparații, efectele anulării actului se produc în virtutea principiului efectului relativ al hotărârilor judecătorești, producându-se și pentru trecut, în sensul că, pentru părțile din litigiu, anularea actului administrativ unilateral cu caracter normativ produce efecte juridice și pentru trecut. Așadar, anularea unui act administrativ unilateral cu caracter normativ, în considerarea dispozițiilor art. 23, produce efecte erga omnes și numai pentru viitor pentru terțele persoane care nu au avut calitatea de parte în litigiul în care s-a pronunțat hotărârea de anulare, după publicarea acestei hotărâri.

25. Totodată, Curtea observă că pierderea prezumției de legalitate a actelor administrative normative implică, pe de o parte, obligația de conformare a autorităților administrative, care nu mai pot aplica pe viitor textul respectiv și, pe de altă parte, obligarea acestora de a reanaliza, prin prisma noului cadru normativ, plângerile prealabile introduse după această dată pentru recunoașterea dreptului pretins, cu efect pentru viitor."

IX. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

36. În jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene nu au fost identificate hotărâri privind soluționarea, în mod direct, a problemelor de drept a căror dezlegare se solicită, însă prin pct. 54 al Hotărârii Curții din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret C-81/17 s-a reținut astfel:

"Un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA-ul, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale."

X. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție

X.1. Jurisprudența în mecanismele de unificare a practicii judiciare

37. Prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, s-a stabilit că "Dispozițiile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se interpretează în sensul că hotărârea judecătorească irevocabilă/definitivă prin care s-a anulat în tot sau în parte un act administrativ cu caracter normativ produce efecte și în privința actelor administrative individuale emise în temeiul acestuia care, la data publicării hotărârii judecătorești de anulare, sunt contestate în cauze aflate în curs de soluționare pe rolul instanțelor judecătorești".

X.2. Jurisprudența Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție

38. Referitor la primele trei probleme de drept, ce vizează noțiunea de corectare a declarației fiscale reglementate prin art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, în jurisprudența Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție nu au fost identificate decizii relevante prin care să fi fost dezlegate, în mod direct, aceste chestiuni.

39. Referitor la ultima chestiune de drept, deși nu au fost identificate hotărâri care să vizeze în mod direct situația în care, pentru corectarea declarației fiscale în baza art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul se prevalează de efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care a fost anulat un act administrativ cu caracter normativ, au fost identificate decizii în care a fost analizat efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care a fost anulată o decizie a Comisiei fiscale centrale, prin prisma dispozițiilor art. 23 din Legea contenciosului administrativ

nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare (Decizia nr. 1.186 din 2 martie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 8.367/2/2016; Decizia nr. 4.970 din 1 noiembrie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 7.608/2/2016; Decizia nr. 1.009 din 23 februarie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 8.321/2/2016; Decizia nr. 834 din 16 februarie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 510/2/2016; Decizia nr. 243 din 19 ianuarie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 5.915/2/2017). În jurisprudența amintită s-a reținut, în esență, că măsura anulării unui act administrativ normativ produce efecte și față de actele administrative individuale care sunt contestate în cauze care se află în curs de soluționare pe rolul instanțelor judecătorești la momentul publicării hotărârii definitive în Monitorul Oficial al României, fiind vorba despre o aplicare particulară a principiilor generale ale efectelor nulității - quod nullum est nullum producit effectum.

XI. Opinia specialiștilor asupra problemelor de drept ce fac obiectul sesizării

40. Opiniile exprimate de specialiștii din cadrul Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, Universității "Lucian Blaga" din Sibiu, Universității de Vest din Timișoara și Universității din Craiova sunt, în esență, în sensul că prin sintagma "corectare a declarației fiscale" utilizată de reglementarea art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală nu se înțelege doar corectarea referitoare la o eroare materială, prevederile normative sus-indicate stabilind faptul că o corectare a declarației fiscale poate avea în vedere însăși materia impozabilă, ca element referitor la stabilirea bazei de impozitare, conform art. 93 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, putând fi interpretate în sensul că o corectare a declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri poate fi realizată atunci când pretinsa corecție are ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), în sensul scoaterii clădirii de sub incidența impozitării, prin scrierea cifrei "0" la rubrica privind valoarea clădirii.

41. Asupra celei de-a patra întrebări din cuprinsul Încheierii din 21 noiembrie 2023 a instanței de trimitere, specialiștii din cadrul sus-indicatelor universități au opinat în sensul că prevederile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu se opun posibilității contribuabilului ca, prin corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși materia impozabilă, să se prevaleze de efectul unei hotărâri judecătorești definitive, prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ, dacă nu a contestat decizia de impunere.

XII. Raportul asupra chestiunii de drept

42. Judecătorul-raportor a apreciat că se impune admiterea în parte a sesizării formulate de Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 16.651/3/2021 în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, în sensul că, în interpretarea dispozițiilor art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale și atât timp cât nu intervine anularea rezervei verificării ulterioare, contribuabilul/plătitorul își poate corecta declarația de impunere prin depunerea unei declarații rectificative care să se refere la orice mențiune relevantă din conținutul său pentru determinarea materiei impozabile și/sau calcularea bazei de impozitare și a creanței fiscale, iar nu doar la erori materiale sau formale de consemnare.

43. Pe de altă parte, judecătorul-raportor a propus soluția de respingere, ca inadmisibilă, a sesizării indicate supra, cu privire la următoarele chestiuni de drept:

"Art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, poate fi interpretat în sensul că o corectare a declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri poate fi realizată atunci când pretinsa corecție are ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), în sensul scoaterii clădirii de sub incidența impozitării prin scrierea cifrei "0" la rubrica privind valoarea clădirii.

Prevederile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se opun unei interpretări a prevederilor art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că prin corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși

materia impozabilă (clădirea), contribuabilul se poate prevala de efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ în condițiile în care nu a contestat decizia de impunere."

XIII. Înalta Curte de Casație și Justiție

XIII.1. Asupra admisibilității sesizării

44. Prealabil analizării în fond a problemelor de drept supuse dezbaterei, 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, text legal potrivit căruia "Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată".

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

- (i) existența unui proces în curs de judecată, aflat 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;
- (ii) instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță;
- (iii) existența unei probleme de drept veritabile, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei;
- (iv) condiția noutății problemei de drept;
- (v) chestiunea de drept să nu facă obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

46. Așa cum indică instanța de trimitere, sesizarea cu chestiunile de drept propuse este formulată în cadrul unui litigiu de contencios administrativ și fiscal, dosarul având ca obiect recursul exercitat împotriva unei sentințe pronunțate de Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal prin care a fost soluționată, în sensul respingerii, o cerere de chemare în judecată având ca obiect obligarea pârâtelor la emiterea deciziei de impunere privind impozitul pe clădiri, aferent anilor 2015 - 2018, prin raportare la declarații fiscale rectificative, precum și la restituirea sumelor achitate în mod pretins nedatorat cu titlu de impozit pe clădiri către bugetul local. Astfel, chestiunile de drept transmise Înaltei Curți de Casație și Justiție au ca premisă un proces în curs de judecată, aflat în competența unui complet al curții de apel, investit să soluționeze cauza în ultimă instanță, respectiv în etapa procesuală a recursului, fiind îndeplinite primele două dintre condițiile enunțate.

47. În continuare, conform jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, procedura sesizării 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 (a se vedea Decizia nr. 52 din 3 iulie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 764 din 26 septembrie 2017).

48. 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 (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).

49. Totodată, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a subliniat în practica sa judiciară, în esență, că problema de drept ce îi este dedusă spre analiză trebuie să prezinte un caracter real și serios, fiind născută în principiu dintr-un text incomplet sau neclar, susceptibil de interpretări contradictorii și potențial generatoare de practică neunitară.

50. În acest context, dificultatea interpretării trebuie să reiasă din încheierea de sesizare, motivele acesteia expunând reflecția judecătorilor asupra diferitelor maniere de interpretare posibile, cu argumentele aferente și de o manieră în care să se întrevadă explicit pragul de dificultate al întrebării.

51. În cauza de față, chestiunile de drept ce fac obiectul sesizării sunt de natură a influența modul de soluționare a recursului promovat în proces.

52. După cum reiese din încheierea de sesizare, de esența litigiului înregistrat pe rolul Curții de Apel București sunt următoarele aspecte de drept:

- măsura în care corectarea unei declarații fiscale potrivit art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală este limitată doar la erori materiale sau formale în consemnare;

- dacă o astfel de corectare nu este limitată doar la eroarea materială sau formală, măsura în care poate interveni corectarea doar pentru baza de impozitare și creanța fiscală aferentă acesteia sau poate privi însăși materia impozabilă;

- atunci când ar fi permisă interpretarea cea mai favorabilă corectării, dacă art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se opune unei interpretări a art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală în sensul că prin corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), persoana interesată poate invoca efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care a fost anulat actul administrativ cu caracter normativ în baza căruia s-a depus declarația fiscală inițială și a fost emisă decizia de impunere corespunzătoare, fără însă ca aceasta din urmă să fi fost contestată.

53. Se observă că prima și a doua dintre întrebările transmise de Curtea de Apel București deduc analizei chestiuni de drept veritabile, ce prezintă un caracter real și serios, având ca premise norme legale susceptibile de interpretări potențial generatoare de practică neunitară.

54. În acest sens, Înalta Curte de Casație și Justiție constată că instanța de trimitere a realizat o analiză amănunțită a posibilelor interpretări ale art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, sens în care s-a raportat activ la argumente apte a susține interpretări divergente. Conținutul încheierii de sesizare atestă reflecția judecătorilor completului de recurs asupra diferitelor maniere de interpretare posibile, cu argumentele aferente și de o manieră în care să se întrevadă explicit pragul de dificultate al întrebării, fără a reprezenta o simplă dilemă cu privire la sensul unei norme de drept.

55. În raport cu aspectele mai sus prezentate, urmează a fi reținută dificultatea problemelor de drept sesizate prin prima și a doua dintre întrebările formulate, de a căror lămurire depinde totodată soluționarea pe fond a cauzei respective, din moment ce aspectele aflate în divergență procesuală privesc limitele în care este susceptibilă să intervină o corectare a unei declarații fiscale.

56. Cât despre caracterul de noutate al problemelor de drept amintite, Înalta Curte de Casație și Justiție arată că formularea art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 se regăsește în fondul legislativ de la momentul intrării în vigoare a acestui act legislativ, anume 1 ianuarie 2016.

57. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței în materie, noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția însă ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată; examinarea acestei condiții necesită, prin verificarea jurisprudenței recente, a se vedea dacă, în procesul curent de aplicare a legii, instanțele au dat o rezolvare chestiunii de drept sesizate de instanța de trimitere, prezentând importanță existența și dezvoltarea unei practici judiciare constante în această materie (a se vedea Decizia nr. 48 din 26 iunie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 826 din 13 septembrie 2023).

58. În cauză nu a fost însă identificată o practică relevantă și consistentă la nivelul curților de apel sau al Înaltei Curți de Casație și Justiție.

59. Astfel, fiind verificată jurisprudența instanțelor menționate, au fost comunicate doar două hotărâri judecătorești definitive în legătură cu una dintre interpretările indicate de Curtea de Apel București. Alături de acestea au mai fost comunicate două sentințe pronunțate în primă instanță și aflate în etapa procesuală a recursului, a cărui judecată a fost suspendată ca urmare a formulării sesizării în analiză. Or, raportat și la data intrării în vigoare a normei legale învederate, acest volum redus de cauze soluționate definitiv denotă că nu a intervenit depășirea stadiului unei practici incipiente în curs de formare, lipsind deci o conturare propriu-zisă a unei practici judiciare în legătură cu chestiunea de drept.

60. Totodată, stadiul practicii judiciare incipiente nu permite concluzia unei divergențe de jurisprudență care să necesite eventuala recurgere la mecanismul procesual reprezentat de recursul în interesul legii, câtă vreme numărul redus al hotărârilor definitive indică faptul că problema de drept este nouă pe rolul instanțelor judecătorești.

61. Deși completul din cadrul Curții de Apel București care a transmis sesizarea în temeiul art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă nu rezultă a fi primul căruia îi revine să se pronunțe asupra problemelor respective de drept, totuși numărul redus al hotărârilor judecătorești definitive identificate demonstrează caracterul incipient al jurisprudenței în materie, aspect căruia i se adaugă și dificultatea aplicării dispozițiilor legale, de natură să creeze premisele apariției unei practici neunitare la nivel național, în măsură să reclame intervenția instanței supreme prin pronunțarea unei hotărâri prealabile.

62. Nu în cele din urmă, Înalta Curte observă că este îndeplinită și ultima condiție, întrucât chestiunile de drept în discuție nu au făcut obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

63. În consecință, primele două întrebări din conținutul încheierii de sesizare sunt admisibile raportat la art. 519 din Codul de procedură civilă.

64. Nu la aceeași concluzie se poate ajunge însă și în cazul celorlalte întrebări adresate de Curtea de Apel București, anume întrebările trei și patru.

65. Astfel, cu privire la a treia întrebare, instanța de trimitere solicită lămuriri cu privire la măsura în care art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală poate fi interpretat în sensul că o corectare a declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri poate fi realizată atunci când pretinsa corecție are ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), în sensul scoaterii clădirii de sub incidența impozitării prin scrierea cifrei "0" la rubrica privind valoarea clădirii.

66. Or, prin cea de-a doua întrebare Curtea de Apel București deja a propus dezlegarea chestiunii de drept referitoare la interpretarea art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sub aspectul obiectului corectării declarației fiscale în legătură cu materia impozabilă.

67. Așadar, singurul aspect suplimentar vizat de cea de-a treia întrebare în discuție privește un anumit mod de completare a respectivei declarații fiscale, în sensul scrierii unei cifre "0" la rubrica privind valoarea clădirii. În aceste condiții, nu se poate conchide că a treia întrebare transmisă de completul de recurs din cadrul Curții de Apel București ar constitui o chestiune de drept veritabilă, lipsindu-i caracteristica de a fi o chestiune de drept reală.

68. În acest din urmă sens, Înalta Curte de Casație și Justiție observă că prin încheierea de sesizare se aduce în discuție, sub acest aspect, o problemă a cărei premisă esențială o reprezintă analiza unui aspect de fapt, din moment ce se arată că persoana interesată (contribuabilul) menține în continuare acea clădire în declarația fiscală pe care o depune, dar îi indică o valoare nulă.

69. O astfel de ipoteză, precum cea descrisă de Curtea de Apel București în partea de final a chestiunii sesizate, este însă de natură să altereze contextul interpretării normei juridice, întrucât ceea ce atrage atenția în mod esențial este credibilitatea evaluării, câtă vreme inițial contribuabilul a indicat o valoare pozitivă a bunului respectiv, iar apoi pretinde o valoare nulă a acestuia, deși nu pare a se afirma realitatea acesteia din urmă, ci intenția de a nu mai încadra construcția sub incidența impozitului pe clădire.

70. Altfel spus, cazul particular care circumstanțiază interpretarea solicitată de Curtea de Apel București prin cea de-a treia întrebare adresată privește o situație de fapt condiționată de

realitatea unei valori impozabile pretinse de contribuabil.

71. În consecință, Înalta Curte de Casație și Justiție va respinge cea de-a treia întrebare adresată de Curtea de Apel București ca fiind inadmisibilă.

72. Aceeași soluție va fi pronunțată și în ceea ce privește a patra întrebare din conținutul încheierii de sesizare, din a cărei lectură Înalta Curte de Casație și Justiție constată că vizează interpretarea art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a existenței unei hotărâri judecătorești definitive de anulare a unui act administrativ unilateral cu caracter normativ, în raport cu o situație particulară ce privește corectarea unei declarații fiscale, fără ca anterior să fi fost contestată decizia de impunere emisă de organul fiscal.

73. Or, după cum s-a arătat la momentul detalierii condițiilor cumulative impuse de art. 519 din Codul de procedură civilă, chestiunea de drept propusă trebuie să fie nouă și să nu facă obiectul statuării Înaltei Curți de Casație și Justiție.

74. Prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 458 din 25 iunie 2015, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a decis că "Dispozițiile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se interpretează în sensul că hotărârea judecătorească irevocabilă/definitivă prin care s-a anulat în tot sau în parte un act administrativ cu caracter normativ produce efecte și în privința actelor administrative individuale emise în temeiul acestuia care, la data publicării hotărârii judecătorești de anulare, sunt contestate în cauze aflate în curs de soluționare pe rolul instanțelor judecătorești."

75. Dintre considerentele dezvoltate în argumentarea deciziei menționate imediat anterior le reținem pe acelea potrivit cărora "Sintagma «sunt general obligatorii și au putere numai pentru viitor», utilizată atât de Constituție, cât și de Legea nr. 554/2004, nu poate primi decât o interpretare unitară, în sensul că excepția de neconstituționalitate admisă, respectiv actul administrativ normativ anulat nu produc niciun efect în privința cauzelor irevocabil/definitiv soluționate, însă produc efecte în cauzele aflate în curs de soluționare la data publicării deciziei Curții Constituționale sau a hotărârii judecătorești de anulare, (...) ", respectiv "Este evident că legiuitorul a avut în vedere mai ales procedurile judiciare în curs atunci când a edictat norma analizată, fiind greu de conceput ca, după publicarea hotărârii judecătorești de anulare a unei dispoziții normative, aceasta să mai fie totuși invocată drept temei al unui act administrativ individual emis ulterior", precum și "la aceeași concluzie se ajunge și prin prisma puterii de lucru judecat a hotărârii judecătorești irevocabile/definitive de anulare a unui act administrativ cu caracter normativ, a cărei existență în realitatea juridică nu poate fi ignorată în cursul proceselor generate de aplicarea prevederii normative anulate".

76. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a lămurit deja efectul art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Pe de o parte, prin dispozitivul Deciziei nr. 10 din 11 mai 2015, Înalta Curte a decis, în raport cu art. 23 în discuție, că hotărârea judecătorească irevocabilă/definitivă prin care s-a anulat în tot sau în parte un act administrativ cu caracter normativ produce efecte și în privința actelor administrative individuale emise în temeiul acestuia care, la data publicării hotărârii judecătorești de anulare, sunt contestate în cauze aflate în curs de soluționare pe rolul instanțelor judecătorești. Pe de altă parte, prin considerentele aceleiași decizii, Înalta Curte a arătat că nu se produce niciun efect în privința cauzelor irevocabil/definitiv soluționate. În plus, din lectura atentă a Deciziei nr. 10 din 11 mai 2015 reiese că o dimensiune esențială a analizei efectuate asupra normei legale a art. 23 o constituie existența procesului generat de aplicarea prevederii normative anulate.

77. În consecință, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat în legătură cu efectele art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, revenindu-i judecătorului de fond obligația, ca, în temeiul art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă, să respecte caracterul obligatoriu al Deciziei nr. 10 din 11 mai 2015, observând atent atât dispozitivul, cât și considerentele sale decisive și decizorii.

78. De asemenea, trebuie avut în vedere că textul art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, arată explicit că hotărârile judecătorești

definitive în discuție au putere numai pentru viitor.

79. Observând atât textul normei legale menționate, cât și Decizia nr. 10 din 11 mai 2015 amintită se constată, așadar, că prin cea de-a patra întrebare transmisă de Curtea de Apel București nu este sesizată o chestiune de drept nouă, asupra căreia Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat.

80. Faptul că instanța de trimitere a raportat, prin întrebarea formulată, dispozițiile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, la o altă normă legală din Codul de procedură fiscală, anume art. 105 alin. (1), nu este de natură să confere noutate chestiunii de drept și să lipsească de efecte aspectele asupra cărora Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a statuat deja prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015, ci, în realitate, doar se particularizează contextul de aplicare a acestora.

81. În concluzie, primele două întrebări adresate de Curtea de Apel București îndeplinesc cerințele de admisibilitate instituite de art. 519 din Codul de procedură civilă, în timp ce ultimele două întrebări din încheierea de sesizare vor fi respinse ca inadmisibile.

XIII.2. Analiza chestiunilor de drept admisibile ce formează obiectul sesizării

82. Înalta Curte de Casație și Justiție arată că obiectul interpretării solicitate de Curtea de Apel București îl reprezintă norma legală de la art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, text potrivit căruia "Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.", sens în care prin încheierea de sesizare se solicită de manieră admisibilă, în esență, a se lămurii dacă acea corectare a declarației fiscale este limitată doar la erori materiale sau formale, iar, în caz contrar, dacă se poate referi doar la baza de impozitare și creanța fiscală aferentă sau poate avea în vedere și materia impozabilă.

83. Din lectura textului legal amintit se observă că actul administrativ fiscal vizat de procedura de corectare este "declarația de impunere", noțiune definită de art. 1 pct. 18 din Codul de procedură fiscală în sensul că "actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la: a) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului; b) impozitele, taxele și contribuțiile sociale colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale; c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora".

84. Se mai impune a se arăta că, potrivit art. 93 din Codul de procedură fiscală, "(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale. (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel: a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2); b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri. (...)", iar potrivit art. 95 din același act normativ, "(...) (4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia. (5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare".

85. Astfel, activitatea de stabilire a creanțelor fiscale se realizează, după caz, de către contribuabil prin declarație de impunere (dacă legea îi impune obligația de a indica el însuși materia impozabilă, baza de impozitare și creanța fiscală datorată), fiind incidente art. 93 alin. (2) lit. a) și art. 95 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, sau de către organul fiscal prin decizie de impunere, caz în care acesta din urmă va calcula și va comunica persoanei interesate cuantumul creanței fiscale datorate. În ipotezele amintite, actul juridic întocmit reprezintă titlu de creanță fiscală în sensul art. 1 pct. 37 din Codul de procedură fiscală.

86. În cazul particular al impozitului pe clădiri, relevant pentru procesul în care a fost formulată sesizarea în discuție, creanța fiscală este calculată de către organul fiscal pe baza declarației fiscale depuse de contribuabil, care constituie o declarație de impunere în sensul art. 95 alin. (5)

din Codul de procedură fiscală, observând spre acest rezultat și calificările explicite ale legiuitorului din art. 461 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal).

87. Indiferent de ipoteza declarației relevante de impunere, potrivit art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, "Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale (...)".

88. Cât privește prima întrebare adresată de Curtea de Apel București, anume dacă o corectare a declarației de impunere este limitată doar la erori materiale, sensul acestei din urmă sintagme reiese a fi fost înțeles de instanța de sesizare prin prisma art. 53 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, text potrivit căruia "Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal". Dincolo de aplicabilitatea limitată a acestei definiții, în acord cu voința legiuitorului, doar la textul art. 53 din Codul de procedură fiscală, referința Curții de Apel București prezintă utilitate pentru a se realiza delimitarea simplelor erori materiale sau formale în redactare, inclusiv prin omisiune, de erorile de fond, substanțiale sau procedurale, care influențează în mod esențial raportul juridic fiscal.

89. Referitor la erorile materiale sau formale în redactare, inclusiv prin omisiune, acestea constau în acele mențiuni greșite din declarația fiscală pentru a căror descoperire nu este necesară o analiză pe fond și nu au ca premisă vreo problemă de interpretare și aplicare a legii fiscale.

90. Art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală în discuție nu are însă o formulare legală care să permită limitarea aplicării sale doar la simple erori materiale sau formale în redactare, inclusiv prin omisiune, ci verbul "a corecta" este raportat la subiectul "declarația de impunere", fără a exista vreo restrângere la o anumită mențiune sau categorie de mențiuni din conținutul actului întocmit de contribuabil/plătitor.

91. Așadar, corectarea declarației fiscale are ca premisă existența unei erori/necorelări/greșeli în cadrul informațiilor declarate de contribuabil/plătitor, acestuia fiindu-i acordat prin art. 105 din Codul de procedură fiscală, în anumite condiții, un drept de a proceda la respectiva corectare, din moment ce, corelativ, art. 102 alin. (3) din același act normativ îi impune obligația de completare a declarației amintite de manieră corectă, completă și cu bună-credință.

92. Nu se poate, totuși, afirma că legea de procedură fiscală ar recunoaște în beneficiul contribuabilului/plătitorului un "drept de a greși", câtă vreme îi instituie obligația de completare în mod corect, complet și cu bună-credință a declarației de impunere. Exercitarea unui drept implică, în mod necesar, posibilitatea titularului de a avea o anumită conduită, ceea ce poate avea ca finalitate, atunci când s-ar admite prin reducere la absurd existența unui "drept de a greși", și consemnarea în declarația fiscală a unei erori/inadvertențe/greșeli, nu doar din culpă, ci și intenționat, fără însă ca o astfel de concluzie să corespundă literei și spiritului reglementării Codului de procedură fiscală. În realitate, norma de procedură fiscală permite persoanei interesate doar să revină asupra conținutului eronat al actului juridic unilateral pe care l-a întocmit, fără a fi necesară, în acest scop, intervenția unei instanțe judecătorești în vederea anulării sale parțiale în limita erorii identificate, cu mențiunea, însă, că organul fiscal își păstrează în continuare atribuția de apreciere asupra rectificării efectuate.

93. În altă ordine de idei, aprofundând interpretarea logico-sistematică a normelor juridice, se constată că, atunci când legiuitorul a dorit să restrângă posibilitatea de modificare a unui act juridic doar la categoria erorilor materiale, a reglementat expres într-un astfel de sens, așa cum se observă în cazul art. 53 din Codul de procedură fiscală cu privire la actul administrativ fiscal sau în cazul art. 105 alin. (4) din același act normativ prin care se diferențiază eroarea materială de eroarea în general comisă cu privire la decontul de taxă pe valoarea adăugată.

94. În aceste condiții, corectarea declarației de impunere potrivit art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se referă și la îndreptarea erorilor/greșelilor de fond, iar nu doar la simple erori materiale sau formale din cuprinsul actului respectiv.

95. De altfel, analiza coroborată a art. 105 din Codul de procedură fiscală permite identificarea a

două împrejurări care împiedică rectificarea declarației de impunere, anume împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale și anularea rezervei verificării ulterioare. Or, cele două evenimente consacrate legislativ prezintă relevanță pentru fondul raportului juridic fiscal, ceea ce denotă, o dată în plus, ideea că instrumentul rectificării nu este limitat la simple erori materiale sau formale în consemnare, ci la mențiuni de natură a influența masa impozabilă, baza de impozitare și/sau creanța fiscală.

96. În continuare, cea de-a doua întrebare adresată de Curtea de Apel București urmărește să stabilească dacă o corectare a declarației de impunere este permisă doar pentru mențiunile privind baza de impozitare și creanța fiscală aferentă acestora sau poate interveni și în cazul materiei impozabile.

97. După cum s-a arătat deja anterior, posibilitatea de corectare consacrată de legiuitor prin art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală privește declarația de impunere, fără a fi realizate în regulă generală diferențieri sub aspectul vreunei mențiuni sau categorii de mențiuni din conținutul acesteia.

98. Așa cum rezultă din definiția art. 1 pct. 18 din Codul de procedură fiscală, declarația de impunere se referă și la bunuri, dacă legea prevede declararea acestora, cum este cazul impozitului pe clădiri. În mod corespunzător, în acest din urmă caz, o mențiune esențială a declarației fiscale depuse este cea referitoare la identificarea bunului cu privire la care este datorată creanța fiscală.

99. Cât despre sintagma de "materie impozabilă", aceasta nu a primit o definiție legală prin art. 1 din Codul de procedură fiscală, dar sensul său poate fi determinat implicit printr-o analiză logică și sistematică a Codului amintit.

100. Astfel, sintagma în discuție se identifică la art. 93 alin. (1) din Codul de procedură civilă ca un element al activității de stabilire a creanțelor fiscale, precum și la art. 43 alin. (3) din același act normativ, text potrivit căruia, "În cazul în care se ivește un conflict cu privire la delimitarea teritorială între două sau mai multe unități administrativ-teritoriale și/sau subdiviziuni administrativ-teritoriale ale municipiilor, cu privire la aceeași materie impozabilă, până la clarificarea conflictului, contribuabilul datorează impozitele și taxele locale aferente materiei impozabile, la bugetul local al unității administrativ-teritoriale sau subdiviziunii administrativ-teritoriale în a cărei evidență era înscrisă materia impozabilă până la apariția conflictului. (...)".

101. Într-un astfel de context normativ, se deduce faptul că materia impozabilă constituie o noțiune prin care se desemnează și obiectul sau bunul concret în raport cu care un impozit sau o taxă produce efecte.

102. În consecință, cum norma art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală nu conține nicio distincție în ceea ce privește mențiunile unei declarații de impunere, aceasta nu poate fi indusă nici pe cale de interpretare.

103. O privire istorică asupra cadrului normativ anterior intrării în vigoare a Legii nr. 207/2015 permite identificarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 84 prevedea că "(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. (2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative. (...) (5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere".

104. Se observă că în forma anterioară de reglementare se prevedea, într-o formulare similară celei din Legea nr. 207/2015, dreptul contribuabilului de a rectifica declarația de impunere în anumite condiții, fiind definită, în plus, noțiunea de eroare premisă a rectificării, sens în care se făcea referire și la bunurile impozabile.

105. Deși noua reglementare a Codului de procedură fiscală din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, nu mai conține o lămurire sub aspectul erorii ce permite rectificarea declarației de impunere, totuși formularea similară cu privire la dreptul de rectificare permite concluzia că nu a intervenit vreo modificare esențială de viziune a legiuitorului în această

materie.

106. Nu este de natură să influențeze raționamentul expus faptul că prin art. 461 din Codul fiscal se dispune cu privire la declararea, dobândirea, înstrăinarea și modificarea clădirilor, întrucât textul respectiv nu are ca obiect al reglementării existența unei erori sau greșeli, ci împrejurări de sine stătătoare cu relevanță fiscală de natură să influențeze fie stabilirea persoanei contribuabilului, fie determinarea materiei impozabile sau calcularea bazei de impozitare ori a creanței fiscale.

107. Cât despre reglementarea art. 105 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, din lectura normei juridice reiese că instituie o excepție de la regula art. 105 alin. (5) din același act normativ, care interzice corectarea declarației de impunere după anularea rezervei verificării ulterioare. Instituindu-se, așadar, o excepție prin respectiva reglementare, aplicarea sa va fi limitată la ipoteza vizată de legiuitor, fără a-i putea fi extinsă relevanța și pentru norma cu caracter general. În mod corespunzător, faptul că norma de excepție face referire doar la posibilitatea de corectare a bazei de impozitare și/sau a creanței fiscale aferente este relevant doar pentru aplicarea acesteia și nu este de natură să influențeze aplicarea sau interpretarea regulii de la care se derogă.

108. În concluzie, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale și atât timp cât nu intervine anularea rezervei verificării ulterioare, persoana interesată, contribuabil sau plătitor, este îndreptățită potrivit art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală să își corecteze declarația de impunere prin depunerea unei declarații rectificative care să se refere la orice mențiune relevantă din conținutul său pentru determinarea materiei impozabile și/sau calcularea bazei de impozitare și a creanței fiscale, iar nu doar la erori materiale sau formale de consemnare.

109. În acest din urmă sens, observând că primele două întrebări propuse de instanța de trimitere tind în esență să lămurească aceeași chestiune de drept, răspunsul la care Înalta Curte de Casație și Justiție ajunge în dezlegarea de față este formulat de manieră integrată.

110. Pentru aceste considerente, în temeiul art. 521 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite în parte sesizarea formulată de Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 16.651/3/2021, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că:

În interpretarea dispozițiilor art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale și atât timp cât nu intervine anularea rezervei verificării ulterioare, contribuabilul/plătitorul își poate corecta declarația de impunere prin depunerea unei declarații rectificative care să se refere la orice mențiune relevantă din conținutul său pentru determinarea materiei impozabile și/sau calcularea bazei de impozitare și a creanței fiscale, iar nu doar la erori materiale sau formale de consemnare.

Respinge ca inadmisibilă sesizarea formulată de Curtea de Apel București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 16.651/3/2021 în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarele chestiuni de drept:

Art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, poate fi interpretat în sensul că o corectare a declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri poate fi realizată atunci când pretinsa corecție are ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), în sensul scoaterii clădirii de sub incidența impozitării prin scrierea cifrei "0" la rubrica privind valoarea clădirii.

Prevederile art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, se opun unei interpretări a prevederilor art. 105 alin. (1) din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că prin corectarea declarației fiscale pentru stabilirea impozitului pe clădiri, având ca obiect însăși materia impozabilă (clădirea), contribuabilul se poate prevala de efectul unei hotărâri judecătorești definitive prin care s-a anulat un act administrativ cu caracter normativ în condițiile în care nu a contestat decizia de impunere.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 24 februarie 2025.

**PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
ELENA-DIANA TĂMAGĂ**

**Magistrat-asistent-șef,
Simona Rodica Vremescu**