

COMUNICAREA ACTELOR ADMINISTRATIV FISCALE.
ASPECTE PARTICULARE
COMMUNICATION OF FISCAL ADMINISTRATIVE ACTS.
SPECIAL ISSUES

IOANA MARIA COSTEA*

Abstract:

The fiscal administrative acts are results of a public authority or private will occurred in order to solve a legal state. These acts are emitted ex officio or upon request in order to generate, modify or extinct legal effects. By nature, the fiscal administrative acts are unilateral, so in a taxation legal rapport they ought to be communicated to the other party. Pursuit of article 44 from Tax Procedure Code a series of forms of communication is available: direct communication through personal remittance, through public service delivery, by post and finally by publicity. The administrative practice used this last form of communication as a common tool to ease their internal procedures, interpreting the legal text as an alternative formula. The judicial practice, and especially the Constitutional Court sought arguments to censorship this practice and to consecrate a hierarchy among these forms. Due to the Constitutional Court intervention, the legislature modified the legal formula and finally confirmed the communication through publicity as a secondary form of communication, in objective absence of previous communication.

Cuvinte-cheie: *act administrativ fiscal, comunicare directă, comunicare prin publicitate, opozabilitate*

Key words: *fiscal administrative acts, direct communication, publicity communication, opposability*

Introducere

Codul de procedură fiscală prevede în materia actului administrativ fiscal proceduri specifice de comunicare. Referitor la conținutul și ierarhia acestora, practica judiciară recentă a relevat o serie de problematici, cu soluții la mai multe nivele, apoi preluate în plan normativ. Comunicarea prin publicitate a făcut obiectul unei aplicări diferite la nivel de practică

* Ioana Maria Costea, lector dr., Facultatea de Drept, Universitatea Alexandru Ioan Cuza, ioana.costea@uaic.ro

administrativă și de practică judiciară, cunoscând inclusiv mai multe variante normative.

1. Noțiunea de act administrativ fiscal

Actul administrativ fiscal este definit expres de articolul 41 Cod procedură fiscală, ca fiind „*actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*”. Definiția se completează cu dispozițiile generale din articolul 2 lit. b) Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, care definesc noțiunea de „*act administrativ - actul unilateral cu caracter individual sau normativ, emis de o autoritate publică în vederea executării ori a organizării executării legii, dând naștere, modificând sau stingând raporturi juridice*”.

În economia Codului procedură fiscală, dispozițiile legale au în vedere actul administrativ fiscal, ca act cu caracter individual, nu și actele normative¹. Din corelarea definițiilor *ex lege*, reținem un alt aspect relevant și anume că actul administrativ fiscal este o manifestare unilaterală de voință, din partea unei autorități publice și anume organul fiscal competent.

Din natura unilaterală, decurge problematica reglementată de articolele 44 și 45 Cod procedură fiscală și anume comunicarea actului administrativ fiscal și opozabilitatea acestuia.

2. Acte administrativ fiscale supuse comunicării

Actul administrativ fiscal fiind un act emis pentru stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale rezultă din activitatea de administrare a obligațiilor fiscale. În administrarea obligațiilor fiscale, sunt implicați atât organele fiscale: centrale, teritoriale, locale, generale ori specializate, precum și contribuabilul. Mecanismele de stabilire și colectare a creanțelor fiscale implică o serie de acte juridice specifice materiei, prin care sunt confirmate, modificate sau stinse raporturi juridice.

Principala categorie de acte juridice este dată, în lumina articolului 85 Cod procedură fiscală de declarația fiscală și de decizia de impunere.

Declarația fiscală este asimilată deciziei de impunere cu privire la regimul său juridic, conform articolului 86 Cod procedură fiscală, fiind astfel

¹ D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 119.

un act administrativ fiscal. Declarația fiscală are o natură juridică specifică; aceasta este rezultatul executării de către contribuabil (noțiune utilizată *lato sensu*, pentru a include toate categoriile de persoane cu obligații declarative – n.n.) a unei obligații de a face, distinctă de obligația de a plăti creanța fiscală². Astfel, declarația fiscală este un act juridic provenind de la contribuabil și deși inclus prin asimilare în categoria actelor administrativ fiscale are un regim specific de comunicare și de contestate. Declarația fiscală prezintă forme de comunicare proprii, stabilite prin dispozițiile speciale ale articolului 82 Cod procedură fiscală.

În sensul articolului 44 Cod procedură fiscală, sunt supuse comunicării actele administrativ fiscale *stricto sensu*. În această categorie intră, în primul rând, decizia de impunere și actele asimilate acesteia, conform articolului 88 Cod procedură fiscală: a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat*; b) *deciziile referitoare la bazele de impunere*; c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii*; d) **** Abrogat*. e) *deciziile privind nemodificarea bazei de impunere*. Specific acestei categorii de acte juridice este faptul că sunt manifestarea de voință a organului fiscal, în activitatea sa de constatare, încadrare juridică și eventual soluționare a unei stări de fapt. Ca și act administrativ fiscal individual, decizia de impunere intervine pentru a confirma o creanță fiscală. Efectul acestei categorii de acte juridice este stabilirea obligațiilor fiscale, cumulând, de regulă, calitatea de titlu de creanță, în baza căruia creditorul poate pretinde plata creanței sale³. Provenind de la creditorul însuși, decizia de impunere este supusă comunicării în formele indicate de lege; comunicarea conferă în sensul art. 86 alin. (6) Cod procedură fiscală, deciziei de impunere, cumulând și calitatea de titlu de creanță valoare de înștiințare de plată.

În aceeași sferă de cuprindere, intră și actele rezultând din procedura de executare silită: somația, conform articolului 145 Cod procedură fiscală, procesul-verbal de sechestrul, conform articolului 152 Cod procedură fiscală, adresa se înființare a propriei, conform articolului 149 alin. (5) Cod procedură fiscală. Aceste acte juridice sunt emise de executorul fiscal, în procedura

² A. Fanu-Moca, *Drept financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2012, p. 182 și urm.

³ D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*, p. 225 și urm.

generală ori specială de executare silită. Natura de act administrativ fiscal este certă; înscrisurile enumerate mai sus sunt emise pentru a crea, modifica sau stinge raporturi juridice: deschiderea procedurii de executare silită, instituirea ipotecii legale ori a unui gaj, instituirea poprii. Pentru a fi opozabile debitorului, dar în unele ipoteze și terților având drepturi și obligații specifice (terțul poprit, coproprietarul), aceste acte sunt supuse comunicării, în condițiile articolului 44 Cod procedură fiscală.

Sunt, de asemenea, acte administrativ fiscale actele secundare emise în procedura de colectare a creanțelor fiscale, inclusiv de instituire a măsurilor asigurătorii. Acestea au fost ele reglementate prin Ordin Ministrului Finanțelor Publice nr. 585/2005⁴, dintre care amintim: Nota de constatare a compensării, Proces-verbal privind calculul sumelor prevăzute prin titlul executoriu.

În practica organelor fiscale, este foarte probabil ca natura unui act juridic să nu fie corelată cu denumirea acestuia. Pentru acest considerent, practica judiciară a intervenit punctual pentru a califica anumite înscrisuri emise de organul fiscal. Spre exemplu: „actele” prin care se respinge cererea de restituire sunt acte administrativ fiscale, fiind emise pentru a produce efecte juridice, ca act de autoritate.

În acest sens, a se vedea: Curtea de Apel Timișoara, s.c.adm-fisc., Decizia nr. 188/2008: *Examinând actele nr. 11.694p/ad/17.08.2007 și nr. 12.276p/ad/3.09.2007 prin prima definiției legale a actului administrativ, Curtea observă că acestea sunt acte unilaterale – deoarece exprimă voința unilaterală a autorității emitente de a respinge cererea reclamantei, că au fost emise în regim de putere publică și în vederea executării în concret a legii – deoarece actele respective au fost emise de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului A. în calitate de organ împuternicit oficial cu verificarea îndeplinirii obligațiilor fiscale, și că modifică raporturi juridice – deoarece, prin consecințele sale concrete, a exprimat voința Administrației Finanțelor Publice a Municipiului A. de a refuza restituirea taxei solicitate de reclamantă*⁵.

Toate aceste acte juridice au sub aspectul formei un regim comun, în sensul că forma este stabilită *ad validitatem*, prin reglementarea expresă a unui formular. În lipsa unei forme reglementate prin lege, revine instanței

⁴ Publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 443 din 25 mai 2005.

⁵ Jurindex, <http://jurisprudenta.org>, [referință din 1.09.2012].

competența de a aprecia asupra naturii reale a unui înscris și a stabili dacă este act administrativ fiscal prin filtrul definițiilor legale.

În egală măsură, aceste acte juridice au același regim privitor la modalitățile de comunicare și efectele comunicării.

3. Forme de comunicare

Actul administrativ fiscal este supus comunicării, în una din formele indicate de lege, și anume de articolul 44 Cod procedură fiscală: *Comunicarea actului administrativ fiscal. (1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz. (2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. (2¹) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru. (2²) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate. (3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului. (4) Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător.*

În tradiția legislativă în materie procesual-fiscală, comunicarea se face prin remitere sub semnătură, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prin alte mijloace și prin publicitate.

Dintre aceste forme, două suscită o serie de discuții.

3.1 Comunicarea prin alte mijloace

Această formă de comunicare, prevăzută de articolul 44 alin. (2¹) Cod procedură fiscală a primit un nou conținut prin Ordonanța Guvernului nr. 2/2012⁶, care a reorganizat dispozițiile articolului 44 alin. (2¹). În noua sa formă, alin. (2¹) dispune: *Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.*

Noutatea reglementării este relativ redusă. Comunicarea prin mijloace de tehnică modernă a fost consacrată, încă din prima formulare a Cod procedură fiscală, inclusiv condiția ca modalitatea de comunicare să asigure confirmarea primirii.

În forma actuală, comunicarea prin alte mijloace suferă o atenuare, în sensul că legiuitorul introduce condiția ca contribuabilul să fi solicitat expres acest lucru.

Cu privire la modul de realizare a acestei solicitări, nu există, la acest moment, un cadru procedural reglementat expres. În acest sens, apreciem că solicitarea poate avea orice formă, contribuabilul fiind obligat a se asigura că mijlocul de comunicare ales permite confirmarea primirii.

3.2. Comunicarea prin publicitate

Comunicarea prin publicitate a suferit o evoluție normativă majoră, prin transformarea întregii economii a articolului 44 Cod procedură fiscală.

În formularea actuală, comunicarea prin publicitate este o formă de comunicare de rezervă. Prin dispozițiile articolului 44 alin. (2²) Cod procedură fiscală se stabilește o ordine de aplicare a formelor de comunicare: *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.*

⁶ Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 71 din 30 ianuarie 2012.

Astfel, organul fiscal are obligația de a aplica ordinea de preferință și parcurge o primă comunicare în formele de la alin. (2) sau (2¹) și anume, alternativ, prin remitere, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire ori prin alte mijloace de comunicare (când sunt îndeplinite condițiile tehnice și condiția opțiunii contribuabilului).

Cu privire la modul concret de realizare a acestei modalități de comunicare, alin. (3) al articolului 44, prevede o afișare concomitentă la sediul organului fiscal și pe pagina de internet a unui anunț, individual ori, de regulă colectiv, în care se menționează faptul emiterii actului administrativ fiscal pe numele contribuabilului. Aceasta este prima ipoteză de lucru, care privește organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, inclusiv organele vamale, organele de gestiune a contribuțiilor sociale. În cazul autorităților administrației publice locale, afișarea se va face la sediu și pe pagina de internet proprie; în lipsa unei asemenea pagini, afișarea se va realiza pe pagina de internet a consiliului județean. Sunt incidente dispozițiile legale privitoare la competența materială și teritorială, pentru a determina organul competent a face comunicarea prin afișare. Cu privire la procedurile interne de lucru, acestea sunt reglementate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate⁷.

Comunicarea se consideră a fi făcută în termen de 15 zile de la data afișării anunțului. Acesta este momentul de la care actul juridic produce efecte față de destinatarul său.

4. Evoluția normativă a articolului 44 Cod procedură fiscală

a) Anterior Ordonanței Guvernului nr. 29/2011⁸

În forma inițială a articolul 44 Cod procedură fiscală comunicarea prin publicitate era o modalitate de comunicare indicată la ultimul punct, lit. d) a alin. (2), alături de celelalte forme de comunicare. Ordinea enumerării era aceeași ca în prezent, însă nu era prevăzută expres o ierarhie a formelor de comunicare.

⁷ Publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 79 din 27 ianuarie 2006.

⁸ Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 626 din 2 septembrie 2011.

Pentru acest considerent, organele fiscale au interpretat alternativ dispozițiile articolului 44 alin. (2) în sensul că comunicarea se făcea prin oricare formă, inclusiv direct prin publicitate.

Cu privire la legalitatea acestei interpretări și anume considerarea formelor de comunicare ca fiind alternative, s-au ridicat în practică unele probleme.

Argumente de practică judiciară. Această interpretare dată de organele fiscale a fost cenzurată, într-un anumit sens, de practica judiciară. În interpretarea și aplicarea dispozițiilor articolului 44 Cod procedură fiscală prin prisma alin. (4), care face trimitere ca norme de completare la dispozițiile Cod procedură civilă, soluțiile de speță au admis că comunicarea prin publicitate este o procedură de rezervă, atunci când, în condițiile de la articolul 95 Cod procedură civilă, domiciliul contribuabilului nu este cunoscut.

În acest sens, a se vedea: Înalta Curte de Casație și Justiție, s.c.adm-fisc., Decizia nr. 977/2010: *Codul de procedură fiscală reglementează, prin articolul 44 alin. (2), mai multe modalități de comunicare a actelor administrativ fiscale, de natură să asigure confirmarea primirii acestora, precum și comunicarea prin publicitate (lit. d), care se efectuează în condițiile prevăzute la alin. (3). Același text de lege dispune, prin alin. (4), că dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător. Potrivit articolului 95 alin. (1) Cod procedură civilă, citarea prin publicitate se dispune atunci când reclamantul învederează că, deși a făcut tot ce i-a stat în putință, nu a izbutit să afle domiciliul pârâtului. Într-o corectă aplicare a acestor prevederi legale, nu este suficient, așadar, ca reclamantul să afirme că nu cunoaște domiciliul pârâtului, ci trebuie să învedereze împrejurări concrete din care să rezulte că, deși a făcut tot ce i-a stat în putință, nu a reușit să afle domiciliul acestuia, confirmându-și, eventual, susținerile cu probe corespunzătoare. Dacă se dovedește că adresa pârâtului era cunoscută și totuși s-a obținut citarea sa prin publicitate, toate actele săvârșite după acest moment se vor anula, astfel cum prevede articolul 95 alin. (4) Cod procedură civilă. În raport cu aceste prevederi legale, precum și cu rațiunea și efectele comunicării actului administrativ fiscal, este indiscutabil faptul că se poate recurge la modalitatea de comunicare a acestuia prin publicitate numai atunci când domiciliul fiscal al contribuabilului nu este cunoscut, cum corect a reținut și judecătorul fondului.*

Această soluție dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, este una de ipoteză de lucru, fiind limitată la cazul necunoașterii domiciliului contribuabilului și nu dispune cu titlu general în problema ordinii de aplicare a formelor de comunicare.

Ordinea de aplicare a formelor de comunicare a făcut obiectul analizei Curții Constituționale. Curtea a statuat prin Decizia nr. 536/2011 în sensul admiterii excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor articolului 44 Cod procedură fiscală „reținând că intenția legiuitorului a fost de a institui o anumită ordine pentru modalitățile de comunicare a actelor administrative fiscale, prefigurând, prin succesiunea menționată la lit.a)-d), obligația organului fiscal de a proceda la comunicare doar cu respectarea ordinii de utilizare a acestora prevăzută în articolul 44 alin. (2)”. Curtea subliniază caracterul obligatoriu al Deciziilor date, prin trimitere la Decizia nr. 667/2009, prin care se statuase cu privire la caracterul subsidiar al modalității de comunicare indicate de articolul 44 alin. (3) Cod procedură fiscală și anume comunicarea prin publicitate: „În final, cu privire la constituționalitatea articolului 44 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, Curtea constată că, în sine, textul în cauză nu contravine niciunei dispoziții constituționale invocate, reglementând doar o modalitate ultimă și subsidiară de comunicare a actelor administrative fiscale, folosită doar în cazul în care celelalte modalități de comunicare nu au putut fi îndeplinite din motive obiective. Constatarea folosirii abuzive a acestui mod de comunicare a actelor administrative este apanajul exclusiv al instanțelor judecătorești, însă deja acest aspect tine de aplicarea și interpretarea legii. Numai instanța de judecată este cea competentă să stabilească dacă comunicarea prin publicitate a actului administrativ fiscal a fost efectuată în condițiile Codului de procedură fiscală.”

În mod cert, prin intervenția Curții Constituționale problema ierarhiei în cadrul formelor de comunicare a fost tranșată cu titlu general, în sensul că *Instanțele vor trebui să examineze, însă, dacă această comunicare prin publicitate a fost îndeplinită doar ca urmare a imposibilității realizării procedurii de comunicare prin celelalte modalități, în ordinea în care acestea sunt enumerate la articolul 44 alin. (2) lit. a)-c).*

Astfel, viciul de neconstituționalitate al textului din Cod procedură fiscală, care nu prevedea o ordine de aplicare este acoperit prin aplicarea unitară de către instanțele de judecată a respectivului text, în sensul aplicării

acestui în considerarea ordinii de preferință rezultând din succesiunea textului de lege.

Argumente de text.

O analiză a modului de structurare a articolului 44 alin. (2) Cod procedură fiscală, în forma sa inițială nu susține *per se* argumentul ierarhiei. Astfel, comunicarea prin prezentarea contribuabilului, comunicarea prin remitere și comunicarea prin poștă sunt, în plan practic, modalități alternative de realizare a comunicării. Astfel, în dinamica activității de gestiune a documentelor contabile și fiscale, este unanim admis ca un act administrativ-fiscal să fie comunicat în una din aceste trei forme fără a fi necesară utilizarea lor într-o anumită ordine⁹. Astfel, comunicarea prin poștă nu obligă organul fiscal la a fi convocat anterior contribuabilul la sediul său și cumulativ, la a se fi deplasat un funcționar la domiciliul contribuabilului în scopul remiterii actului. Ordinea utilizată de legiuitor poate fi apreciată, cel mult ca o ordine tehnică.

Astfel, problematica ierarhiei se pune în mod real între formele indicate la lit. a)-c), pe de o parte și comunicarea prin poștă indicată la lit. d). O anumită viziune normativă asupra comunicării prin publicitate rezultă, așa cum a reținut și Înalta Curte în jurisprudența sa, din analiza dispozițiilor Codului de procedură civilă. Astfel, conform articolului 95 din actualul Cod de procedură civilă, respectiv articolului 162 din noul Cod de procedură civilă¹⁰, comunicarea prin publicitate este o procedură cu aplicare limitată. Rezultă, din acest text, că un act juridic este comunicabil prin publicitate doar în imposibilitatea de a realiza o comunicare directă. Rațiunea acestei ordini de preferință vine din preocuparea pentru efectivitatea comunicării, mult mai consistentă în comunicarea directă; legiuitorul înțelege totuși să permită o deblocare a procedurii în ipoteza în care comunicarea directă nu este posibilă, permițând o modalitate de comunicare cu caracter general și oarecum incert, prin publicitate.

Aceeași rațiune este și temeiul interpretării date, în mod repetat, de Curtea Constituțională dispozițiilor articolului 44 Cod procedură fiscală. Practica organelor fiscale de a recurge direct la comunicarea prin publicitate

⁹ H. Sasu, L. Țățu, D. Pătroi, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, București, 2008, p. 140 și urm.

¹⁰ Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 485 din 15 iulie 2010.

contravine dreptului de acces liber la justiție, în raport de conținutul și efectele actelor astfel comunicate. Comunicarea prin publicitate se impune a fi utilizată doar ca mijloc secundar de lucru, fiind o cale de a depăși un blocaj în comunicarea cu contribuabilul: *Așadar, în cazul actelor administrative fiscale, comunicarea acestora se îndeplinește prin publicitate și în ipoteza în care se cunoaște domiciliul fiscal al contribuabilului, dar comunicarea nu s-a putut realiza prin celelalte modalități prevăzute de textul amintit*¹¹.

De subliniat este faptul că, la nivel de legislație terțiară, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 94/2006, în detalierea instrucțiunilor de completare a documentelor din procedura de comunicare prin publicitate, face mențiunea expresă că: *Comunicarea prin publicitate se efectuează în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una dintre modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare*. Este evident că un text de aplicare nu poate adăuga la lege, însă transpare, din aceste dispoziții, soluția firească a ierarhiei.

b) Sub imperiul Ordonanței Guvernului nr. 29/2011

Codul de procedură fiscală a suferit o serie de modificări prin Ordonanța Guvernului nr. 29/2011 printre care și preluarea soluției din Decizia Curții Constituționale nr. 536/2011 la nivel normativ. Legiuitorul a procedat la o reorganizare a materiei articolului 44 alin. (2), în sensul de a reglementa în alineate diferite modalitățile de comunicare și de a stabili expres ordinea de aplicare a formelor de comunicare. Opțiunea legiuitorului a fost pentru o modificare radicală: alin. (2) păstra ca formă principală de comunicare, doar comunicarea prin scrisoare recomandată; alin. (2¹) stabilea forme secundare de comunicare alternative: comunicarea prin remitere ori comunicarea prin alte mijloace, aplicabilă atunci când nu s-a realizat comunicarea conform alin. (2); alin. (2²) stabilea forma terțiară de comunicare: comunicarea prin publicitate, aplicabilă atunci când nu s-a realizat comunicarea conform alin. (2¹).

¹¹ Decizia Curții Constituționale nr. 536/2011, supracit.

Intervenția normativă apare ca o interpretare legală, în sensul articolului 69 din Legea nr. 24/2000¹², întrucât modifică dispoziția legală și îi clarifică conținutul, incluzând interpretarea consacrată judiciar.

Rezultă, astfel o ierarhie în trei nivele, care obliga organul fiscal la o serie de cheltuieli suplimentare prin repetarea, după caz chiar de trei ori a acțiunii de comunicare. Pentru acest considerent, reformularea normativă a intervenit la scurt timp.

c) Sub imperiul Ordonanței Guvernului nr. 2/2012

Articolul 44 a fost remodificat prin Ordonanța Guvernului nr. 2/2012, prin reorganizarea ierarhiei prevăzute de alin. (2)-(2²) în doar două nivele. Astfel, prima formă de comunicare, consacrată de alin. (2) a revenit la formularea tradițională prevăzând comunicarea directă și comunicarea prin poștă ca modalități alternative de lucru. Comunicarea prin alte mijloace, conform alin. (2¹) este consacrată ca o comunicare alternativă și opțională, aflată la dispoziția contribuabilului.

Comunicarea prin publicitate este o formă de comunicare de rezervă, atunci când *comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), după caz, nu a fost posibilă.*

Natura imposibilității de comunicare. Comunicarea prin publicitate este consacrată ca o modalitate de excepție a comunicării, fiind necesar a se verifica condiția imposibilității de a realiza comunicarea prin alte mijloace. Pentru a confirma legalitatea formei de comunicare aleasă, se impune a se proba condiția specială. Sarcina probei revine organului fiscal¹³.

În acest sens, a se vedea: Curtea de Apel București¹⁴, s.c.adm-fisc., Decizia nr. 162/2007: *Sarcina de a asigura că există dovadă de comunicare, cu dată certă, revine emitentului actului, nu destinatarului, iar acesta nu a făcut această dovadă, dubiul astfel existent profită debitorului-contestator.*

Organele fiscale sunt astfel ținute să facă dovada că folosirea modalităților care asigură comunicarea directă a actului fiscal nu a avut ca rezultat transmiterea actului către contribuabil. Comunicarea prin publicitate va fi însoțită de un document probând încercarea de a comunica actul prin

¹² Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 260 din 21 aprilie 2010.

¹³ D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*, p. 138.

¹⁴ H. Pătrașcu, *Culegere de practică judiciară în materie fiscală*, Editura Wolters Kluwer, București, 2008, p. 323.

mijloacele indicate la alin. (2) sau (2¹), cum ar fi: proces-verbal privind refuzul contribuabilului de primi documentul sub semnătură, adresă privind convocarea contribuabilului pentru a se face comunicarea, recipise poștale, care să confirme expedierea scrisorii recomandate, restituită pentru neprimire.

5. Sancțiunea lipsei de comunicare. Valorificare procesuală

Articolul 45 Cod procedură fiscală reglementează opozabilitatea actului juridic, în sensul că *„Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii; Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit articolului 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce nici un efect juridic”*.

Comunicarea actului administrativ fiscal este o condiție pentru opozabilitatea acestuia și neîndeplinirea procedurii, în condițiile legale, lipsește actul de efecte juridice.

Conform pct. 44.1. din Norme Metodologice la Cod procedură fiscală aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 1050/2004¹⁵: *„Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii”*.

Cu titlu de exemplu reținem soluția Comisiei fiscale centrale: *„Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului potrivit legii. Contribuabilul are obligația efectuării plăților anticipate începând cu data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit, inclusiv pentru sumele înscrise în această decizie și pentru care termenele de plată au expirat”*¹⁶.

Apreciem ca aparentă distincția dintre lipsa comunicării în totalitate și comunicarea viciată (spre exemplu, comunicarea directă prin publicitate). Efectele juridice ale actului administrativ-fiscal sunt condiționate de o procedură de comunicare legal îndeplinită.

¹⁵ Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 651 din 20 iulie 2004.

¹⁶ Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2004, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1561/2004, publicată în M. Of. nr. 982 din 26 octombrie 2004.

Sanctiunea *ex lege* este lipsa de efecte juridice. Problematika centrală derivă din sursa comună a actului și a procedurii de executare a acestuia; organul fiscal emitent al actului este de cele mai multe ori identic cu organul fiscal competent a se asigura de executarea actului. În acest context, există riscul ca un act sub sancțiune de inopozabilitate, datorită unui viciu în comunicare, să fie apreciat ca fiind opozabil și pus în executare.

O soluție în acest sens vine evident din controlul judiciar al actelor administrativ-fiscale. În același sens, „*Curtea (Constituțională - n.n.) a observat, cu acele prilejuri, că este apanajul exclusiv al instanțelor judecătorești constatarea folosirii abuzive a acestui mod de comunicare a actelor administrative*”¹⁷.

Referitor la cadrul procesual de constatare a nerespectării dispozițiilor privind modalitățile de comunicare distingem două ipoteze. Astfel, dacă actul în cauză este un act administrativ fiscal, *stricto sensu*, emis în procedura de stabilire a obligațiilor fiscale, viciu de comunicare se va contesta în procedura prevăzută de art. 205-218 Cod procedură fiscală. Dacă în cauză este un act emis în procedura de executare silită, viciu de comunicare se va contesta în procedura prevăzută de art. 172 Cod procedură fiscală.

Cu privire la termenul de introducere a acțiunii, acesta se va aprecia în raport de data comunicării corecte a actului, în ipoteza în care au loc comunicări succesive sau orice moment la care contribuabilul a luat la cunoștință actul.

Concluzii

Problema comunicării actelor administrativ fiscal a avut în legislația și doctrina recentă o evoluție firească. Consacrarea expresă a unei ierarhii în formele de comunicare și a caracterului subsidiar al comunicării prin publicitate este rezultatul unui proces normativ influențat de practica judiciară. Intervenția instanțelor de judecată și a Curții Constituționale, nu numai că a cenzurat practica administrativ contemporană, însă a și determinat intervenții normative pentru consolidarea unei anumite modalități de aplicare a textului de lege.

¹⁷ Decizia Curții Constituționale nr. 536/2011, supracit.

Astfel, forma actuală a textului de la articolul 44 Cod procedură fiscală este consacrarea unui raport echitabil al contribuabilului față de autoritatea publică.

Bibliografie

1. D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005.
2. A. Fanu-Moca, *Drept financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2012.
3. H. Sasu, L. Țâțu, D. Pătroi, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații*, Editura C.H. Beck, București, 2008.
4. H. Pătrașcu, *Culegere de practică judiciară în materie fiscală*, Editura Wolters Kluwer, București, 2008, p. 323.

