

Considerații privind anularea raportului de inspecție fiscală

Considerations on the cancellation of the tax audit report

Irina Galan¹

Rezumat: Prezentul studiu își propune să analizeze materia controversată a admisibilității capetelor de cerere ce au ca obiect anularea raportului de inspecție fiscală. Actualitatea temei rezultă din pluralitatea de interpretări ce au fost acordate de către instanțe asupra aceluși text legal, ceea ce a condus la soluții opuse oferite în privința unor problemele de drept similare, dacă nu chiar identice. Problema ce apare vizează lipsa predictibilității acestor norme pentru contribuabili. Discuțiile care au apărut în practica judiciară au vizat, în principal, catalogarea raportului de inspecție fiscală drept act administrativ fiscal, cu consecințe pe planul contestării sale în fața instanțelor de contencios fiscal. Date fiind aceste aspecte, ne propunem să analizăm dispozițiile legale incidente în materie, evoluția și succesiunea reglementărilor în timp, precum și practica recentă în materie, în încercarea de a identifica potențiale remedii cu privire la problema ridicată.

Cuvinte cheie: act administrativ fiscal, raport de inspecție fiscală, admisibilitate, anulare

Abstract: The aim of the study is to analyze the multiple perspectives regarding the controversial issue of the admissibility of actions in order to cancel the tax inspection report. The actuality of the subject results from the multitude of interpretations that have been granted by the courts on the same legal texts, which led to finding opposed solutions regarding the same legal issue. The problems that arose in judicial practice mainly concerned the categorization of the tax inspection report as a tax administrative act, with consequences regarding the possibility of appeal before the court. Given these aspects, we aim to analyze the relevant legal provisions, the evolution and succession of regulations over time, as well as the recent practice in the matter, in an attempt to identify potential solutions regarding the problem raised.

Key-words: tax administrative act, tax inspection report, admissibility, cancellation

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail irina.galan@uaic.ro.

Introducere

Prezentul studiu are ca scop analiza problematicii referitoare la anularea raportului de inspecție fiscală de către instanțele de contencios administrativ și fiscal.

Tema prezintă un interes actual întrucât la acest moment există o practică neunitară a instanțelor în ceea ce privește modalitatea de soluționare a capătului de cerere ce are ca obiect anularea raportului de inspecție fiscală. Astfel, unele instanțe au înțeles să anuleze inclusiv raportul de inspecție fiscală, în timp ce altele au considerat această solicitare inadmisibilă.

Acest demers are o finalitate practică, deoarece litigiile ce au astfel de obiect sunt destul de frecvente, iar modalitățile de abordare ale instanțelor sunt distincte. Continuând analiza, problema ce apare vizează lipsa predictibilității acestor norme pentru contribuabili, ceea ce poate conduce la tratamente diferențiate. În concret, avem în vedere ipoteza pronunțării unor soluții opuse în situații similare, ceea ce poate ridica un semn de întrebare cu referire la un eventual tratament discriminatoriu în privința acestora.

Pentru a răspunde întrebării referitoare la relevanța acestei cercetări, avem în vedere ipoteza specială a anulării de către instanță a deciziei de soluționare a contestației și a celei de impunere pentru unele vicii de procedură (aspecte ce țin de legalitatea deciziilor contestate). În acest context, raportat la admiterea primelor capete de cerere, o eventuală invocare a inadmisibilității capătului de cerere privind anularea raportului de inspecție fiscală blochează, practic, posibilitatea analizării de către instanță a legalității acestuia. Consecința este aceea a generării premisei pentru emiterea de către organul fiscal, în termenul de prescripție legal, a unei noi decizii de impunere, care de această dată să întrunească toate cerințele de legalitate prevăzute de normele în vigoare, decizie fundamentată pe raportul de inspecție fiscală ce s-a sustras controlului judiciar.

Această situație poate conduce la inechități pentru contribuabil, constând în concret în posibilitatea emiterii de către organul fiscal a mai multor decizii de impunere cu referire la aceeași creanță fiscală și având ca referință aceeași perioadă fiscală.

Problemele care au apărut în practica judiciară au vizat, în principal, calificarea raportului de inspecție fiscală drept act administrativ fiscal, cu consecințe pe planul contestării acestuia. Calificarea raportului de inspecție fiscală ca act administrativ fiscal constituie premise pentru contestarea acestuia în procedura contestației prealabile și subsecvent în fața instanței și pentru anularea sa în ipoteza în care a fost nelegal întocmit de organul fiscal.

Unele instanțe au statuat în sensul în care raportul de inspecție fiscală nu poate fi considerat un act administrativ propriu-zis, fiind doar un act premergător emiterii unui act administrativ fiscal și nefiind susceptibil prin el însuși de a produce drepturi și obligații. Această optică a condus la numeroase soluții de respingere ca inadmisibil a capătului de cerere referitor la anularea raportului de inspecție fiscală, în ipoteza emiterii în rest a acțiunii și a anulării deciziilor contestate.

A existat, însă, și opinia potrivit căreia raportul de inspecție fiscală poate fi contestat alături de decizia de impunere și de cea de soluționare a contestațiilor prealabile în calitatea sa de act adiacent, premergător acestora.

Inclusiv Înalta Curte de Casație și Justiție a avut o practică neunitară în materie, pronunțând soluții contrare în privința aceleiași probleme de drept.

Date fiind aceste aspecte, ne propunem ca prin lucrarea de față să analizăm dispozițiile legale incidente în materie, precum și evoluția reglementării în timp, în încercarea de a oferi un răspuns problemei ridicate.

1. Obiectul acțiunilor formulate în fața instanței de contencios fiscal

Cu titlu prealabil, menționăm că în lucrarea de față ne vom limita să analizăm obiectul unei cereri de chemare în judecată constând în anularea actelor administrative fiscale, întrucât acesta este de interes în vederea soluționării problemei ridicate, a anulării raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, încă un detaliu se impune a fi menționat. În contenciosul fiscal, precum în contenciosul administrativ „de drept comun”, regăsim o etapă prealabilă obligatoriu a fi parcursă anterior sesizării instanțelor, sub sancțiunea inadmisibilității unei eventuale acțiuni ulterioare, ce poartă generic denumirea de *contestație*. Aceasta este reglementată distinct față de procedura prealabilă din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, fiind considerată o procedură prealabilă specială².

În acest context, punctăm faptul că obiectul unei acțiuni în contencios (în sensul de pretenții ale părților) este același cu cel din contestația prealabilă, astfel că el nu poate fi extins la momentul formulării acțiunii. Această concluzie o deducem din obligativitatea parcurgerii procedurii contestației prealabile. Dacă s-ar extinde obiectul în fața instanței, partea extinsă din acțiunea introductivă de instanță nu ar fi admisibilă fiindcă ar lipsi chiar procedura prealabilă în privința acesteia³.

În acest studiu, vom analiza admisibilitatea acțiunilor în anulare formulate împotriva raportului de inspecție fiscală cu care sunt învestite instanțele, deci ulterior parcurgerii procedurii prealabile obligatorii a contestației⁴. Prin urmare, vom identifica ce acte sunt susceptibile a face obiectul unei acțiuni în contencios fiscal, raportându-ne la textele legale existente în materie.

Sediul materiei îl reprezintă articolul 281 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală⁵, ce stabilește că *„Deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de*

² O.M. Cilibiu, *Contestația fiscală – în beneficiul contribuabilului sau al administrației fiscale?*, în *Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Științe Juridice*, nr. 1/2012, p. 120.

³ I.M. Costea, *Controlul fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2017, p. 173.

⁴ Pentru o analiză detaliată a obiectului contestației prealabile, a se vedea I.M. Costea, *Obiectul contestației prealabile în materie fiscală*, în *Tax Magazine*, nr. 11/2016, pp. 721-762.

⁵ M. Of. nr. 547 din data de 23.07.2015.

soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”.

Pentru a înțelege mai bine practica instanțelor și modalitatea de abordare a problemei, precum și schimbările legislative operate în timp, aducem în prim-plan și dispozițiile anterioare.

Articolul 218 alin. (2) din vechiul Cod de Procedură Fiscală⁶ stabilea că *„Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”.*

Acest text de lege a dat naștere mai multor discuții în practica anterioară, întrucât ridica întrebarea referitoare la ce acte pot face obiectul acțiunii în anulare (doar decizia de soluționare a contestației sau aceasta împreună cu decizia de impunere), existând interpretări diferite ale instanțelor, cauzate de ambiguitatea textului de lege.

Pentru exemplificare, redăm în cele ce urmează o parte din considerentele deciziei civile nr. 2163/2014 pronunțate de Curtea de Apel Bacău, prin care instanța a statuat că nu este posibil ca obiectul acțiunii să fie reprezentat doar de decizia de soluționare: *„Determinarea obiectului acțiunii în contencios fiscal se face ținându-se seama de dispozițiile art. 8 coroborate cu art. 2 alin. (1) lit. c) și f), prevederi în raport de care se constată că, în cauză, actele prin care a luat naștere raportul juridic fiscal sunt decizia de impunere nr. (...) și decizia referitoare la obligațiile accesorie nr. (...). Dacă s-ar accepta teza tribunalului potrivit căreia obiectul acțiunii în contencios fiscal ar fi decizia de soluționare a contestației s-ar ajunge, în ipoteza în care această decizie ar fi nelegală, la anularea deciziei de soluționare a contestației, soluție favorabilă reclamantului, dar lipsită de interes practic de vreme ce nu această decizie este actul prin care s-au stabilit obligații fiscale.”.*

Problema era una reală, nefiind clar cum legiuitorul înțelesese să deschidă calea contestării în instanță doar a deciziilor de soluționare a contestațiilor, fără a lua în calcul și deciziile de impunere, având în vedere că ideea contestării are la bază tocmai necesitatea anulării deciziei de impunere ce reprezintă titlu de creanță, ce poate sta la baza demarării unei executări silite împotriva contribuabilului.

Mai mult, această opțiune a legiuitorului anterior apare ca inexplicabilă și din cauza faptului că procedura prealabilă a contestației nu reprezintă o procedură administrativă-jurisdicțională⁸, astfel că ideea contestării doar a deciziei prin care organul fiscal soluționează o contestație este în disonanță cu scopul acestei proceduri, conducând inclusiv la privarea dreptului de acces liber la instanță a contribuabilului.

⁶ Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, M. Of., nr. 513 din 31.07.2007.

⁷ C.A. Bacău, s. com, cont. adm și fisc., Dec. nr. 2163/2014, în I.M. Costea, *Controlul fiscal ...*, op. cit., p. 207.

⁸ A. Trăilescu, *Discuții privind admisibilitatea acțiunii în anularea actului administrativ-fiscal*, în *Cluj Tax Forum*, nr. 6/2020, p. 28.

Prin modificarea adusă în noua reglementare, legiuitorul nu a făcut altceva decât să clarifice acest text de lege și să consacre soluția la care ajunseseră și instanțele, dar și doctrina cu referire la acest subiect. Așadar, dacă legislația în forma anterioară modificării prevedea că puteau fi atacate în fața instanței de contencios doar deciziile de soluționare a contestațiilor, legiuitorul a intervenit și a clarificat acest aspect, precizând expres că pot fi contestate atât deciziile emise în soluționarea contestațiilor, cât și actele administrative fiscale la care se referă⁹.

Prin această lămurire s-a pus punct discuției referitoare la posibilitatea de contestare a deciziei de impunere, fiind prevăzută expres în textul de lege. Cu toate acestea, nelămurirea referitoare la raportul de inspecție subzistă și acum întrucât, astfel cum vom demonstra în cele ce urmează, sfera de aplicare a art. 281 din Codul de procedură fiscală include doar actele administrative fiscale, iar în privința raportului de inspecție fiscală sunt anumite discuții.

În literatura de specialitate s-a consacrat posibilitatea supunerii controlului de legalitate în fața instanței și a actelor adiacente, precum este cazul raportului de inspecție fiscală, a proceselor-verbale de control inopinat sau de control antifraudă. Astfel, s-a conturat ideea potrivit căreia atât decizia prin care soluționează contestația, cât și actul/actele administrative fiscale ce sunt contestate, dar și toate actele adiacente acestora pot face obiectul controlului de legalitate în fața instanței de contencios fiscal. Autorul citat face trimitere și la dispozițiile art. 18 din Lege nr. 554/2004, ce conturează cadrul legal pentru verificarea legalității și a operațiunilor ce au stat la baza emiterii actelor contestate¹⁰.

De asemenea, prin practica recentă în materie instanțele au statuat această posibilitate conferită de legiuitor.

Astfel, prin considerentele Deciziei civile nr. 6967 din data de 17.12.2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit că *„Înalta Curte constată că prima instanță a reținut în mod corect că potrivit dispozițiilor art. 281 alin. (2) din Codul de procedură fiscală <Deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii>. Așadar, nu doar decizia de soluționare a contestației este supusă cenzurii instanței de contencios fiscal, ci și actele administrative fiscal la care se referă”*¹¹.

Rămâne de analizat în ce măsură raportul de inspecție fiscală poate fi privit ca un act administrativ fiscal, pentru a stabili dacă textul de lege de mai sus îi este aplicabil.

⁹ A se vedea art. 281 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

¹⁰ C.F. Coștaș (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016, p. 614.

¹¹ A se vedea, pentru detalii, Decizia civilă nr. 6797/2020 din 17 decembrie 2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

2. Noțiunea de „act administrativ fiscal” și încadrarea raportului de inspecție fiscală în această categorie

O definiție actuală a acestei noțiuni o regăsim în articolul 1 punctul 1 din Codul de Procedură Fiscală. Conform acestuia, actul administrativ fiscal este „*actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat*”. Anterior o întâlneam la art. 41 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ce a fost reformulat prin detalierea scopului actului și a atribuțiilor pe care le are organul fiscal¹².

Observăm că vechiul Cod de procedură fiscală definea actul administrativ fiscal ca fiind „*actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*”.

Această definiție nu a fost ferită de critici din partea literaturii de specialitate. S-a apreciat că nu respecta regulile logice ale unei definiții, limitându-se să menționeze termenul echivoc de „act”, pe care a înțeles să îl distingă de alte acte prin domeniul pe care îl viza (referitor la nașterea, modificarea și stingerea de drepturi și obligații fiscale). În continuarea argumentării acestei opinii, s-a precizat că sensul ce trebuia avut în vedere era acela de act juridic, în sensul de manifestare de voință cu intenția de a produce anumite efecte juridice¹³.

Prin urmare, am putea conchide că indicarea prin definiție a noțiunii de „act” a avut în vedere sensul conferit de lege actului juridic, și anume, să producă anumite efecte juridice.

Revenind la reglementarea actuală, putem observa faptul că definiția pe care o conferă legiuitorul este mai complexă decât cea anterioară. Potrivit acesteia, actul administrativ fiscal are următoarele caracteristici: în primul rând, este un „act administrativ”, fiind emis de autoritatea publică (în concret, de organul fiscal), în exercitarea atribuțiilor sale legale; este privit ca un act administrativ individual, deoarece produce efecte juridice față de persoana căreia i se adresează; este un act „fiscal” întrucât este emis în activitatea organului fiscal de administrare; nu în ultimul rând, domeniul său de aplicare vizează o „situație individuală”. Pornind de la aceste trăsături, ar trebui să diferențiem actul administrativ fiscal de alte tipuri de acte emise de organul fiscal¹⁴.

Dacă ar fi să sintetizăm toate aceste trăsături și prin raportare la specificul procedurii fiscale privite în ansamblu, actul administrativ fiscal ar putea fi definit ca fiind „*o manifestare unilaterală de voință a organului fiscal, emis într-o etapă a procedurii fiscale cu scopul de a produce consecințe juridice, supus condițiilor de formă și de comunicare indicate de lege*”¹⁵.

¹² E. Duca, *Noul Cod de procedură fiscală – comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni*, Editura Universul Juridic, București, 2016, p. 11.

¹³ A. Fanu-Moca, *Contenciosul fiscal*, Editura C.H. Beck, București, 2006, p. 105.

¹⁴ E. Duca, *Codul de procedură fiscală - comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni*, Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 13.

¹⁵ I.M. Costea, *Contenciosul financiar și fiscal. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2022, p. 192.

În acest context, apare și întrebarea referitoare la efectele emiterii unui raport de inspecție fiscală, mai exact, în ce măsură stabilește acesta în mod direct anumite drepturi sau obligații în sarcina contribuabilului, astfel încât să întrunească cerințele pentru a fi considerat act administrativ fiscal.

Prin urmare, având ca punct de pornire aceste caracteristici, vom analiza în cele ce urmează posibilitatea calificării raportului de inspecție fiscală drept un act administrativ fiscal, cu consecințe pe planul contestării acestuia în fața instanței.

Pentru a putea realiza această analiză, trebuie să începem prin a arăta ce se înțelege prin raportul de inspecție fiscală.

Sediul materiei îl identificăm în capitolul I, Titlul VI din Codul de procedură fiscală referitor la inspecția fiscală, la articolul 131¹⁶ intitulat *Rezultatul inspecției fiscale*, fiind completat de prevederile din legislația secundară (O.P.A.N.A.F. nr. 3710/2015 *privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice* și O.P.A.N.A.F. nr. 3772/2015 *privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice*).

Astfel cum stabilește art. 131 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii ulterioare a unor decizii de impunere, de modificare sau de nemodificare, după caz, a bazelor de impozitare¹⁷.

Analizând conținutul acestor prevederi legale, observăm că raportul de inspecție fiscală este înscrisul care înglobează constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma efectuării unor inspecții fiscale și consecințele acestor constatări, fără ca ele să poate produce și efecte juridice, raportul fiind lipsit de forță juridică¹⁸.

În ipoteza în care se constată anumite nelegalități/ neconformități, în baza raportului de inspecție fiscală se vor emite acte administrative-fiscale prin care se

¹⁶ Art. 131 alin. (1) din Codul de procedură fiscală: „Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale, cu excepția cazurilor în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132. Procedura de aplicare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F. (2) „Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde constatările în legătură cu toate perioadele și toate obligațiile fiscale înscrise în Avizul de inspecție fiscală, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor”.

¹⁷ Redăm în integralitate conținutul articolului 131 alin. (4) din Codul de procedură fiscală: „Pentru fiecare perioadă și obligație fiscală ce au făcut obiectul constatărilor, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii: a)deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare; b)deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale; c)deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

¹⁸ I. M. Costea, *Controlul fiscal ...*, op. cit., p. 173.

va da efect acestor constatări (decizii de modificare/nemodificare a bazei impozabile, dispoziție de măsuri, decizii de impunere¹⁹).

Conținutul raportului de inspecție fiscală este prevăzut în O.P.A.N.A.F. nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice²⁰ și O.P.A.N.A.F. nr. 3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice²¹.

La capitolul VII din Ordinul nr. 3710/2015 se prevede faptul că „*Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale: a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice; b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale; c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale*”. O prevedere similară regăsim și în Ordinul nr. 3772/2015 referitor la persoanele fizice.

Prin urmare, se indică expres că raportul de inspecție fiscală este o anexă a actelor administrativ-fiscale emise în baza acestuia, ceea ce înseamnă că ar putea fi deschisă calea anulării acestuia odată cu actul administrativ-fiscal contestat (spre exemplu, decizia de impunere).

În doctrină s-a conturat opinia potrivit căreia raportul de inspecție fiscală nu poate fi considerat un act administrativ fiscal, în sensul conferit de lege acestei noțiuni, fiind doar un act premergător emiterii actului administrativ fiscal²². De asemenea, pentru ca un act să poată fi considerat act administrativ fiscal, acesta trebuie să fie susceptibil de a produce anumite efecte juridice (spre exemplu, nașterea unei creanțe, stingerea unei creanțe sau orice altă procedură)²³.

Există o serie de articole de specialitate care au tratat subiectul naturii juridice a raportului de inspecție fiscală, dată fiind natura sa controversată și consecințele pe planul contestării acestuia.

Așadar, s-a apreciat că, deși prin acest raport de inspecție fiscală sunt stabilite anumite măsuri în privința contribuabilului vizat de inspecția fiscală, acesta nu reprezintă un act administrativ fiscal și, pe cale de consecință, nici nu poate fi contestat în acord cu legislația fiscală. În argumentarea acestui punct de vedere, s-a susținut că raportul de inspecție fiscală nu ar prezenta conținutul unui act administrativ fiscal, astfel cum acesta este prevăzut de dispozițiile art. 43 (actualmente 46²⁴) din Codul de procedură fiscală²⁵. Precizăm faptul că acest

¹⁹ *Ibidem*, pp. 175-177.

²⁰ M. Of. nr. 967 din 28.12.2015.

²¹ M. Of. nr. 972 din 29.12.2015.

²² A se vedea I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VII-a, rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2021, p. 342.

²³ *Ibidem*, p. 344.

²⁴ Art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală: „*Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: a) denumirea organului fiscal emitent; b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este*

alineat referitor la conținutul actului nu a suferit modificări de substanță față de vechea reglementare, în esență fiind vorba despre aceleași elemente obligatorii a fi inserate în actul administrativ fiscal.

Un exemplu ar fi mențiunea referitoare la posibilitatea actului de a fi contestat, termenul pentru depunerea contestației și organul fiscal la care se depune aceasta, obligatoriu a fi cuprinsă într-un act administrativ fiscal. Analizând conținutul unui raport de inspecție fiscală, remarcăm că acesta nu prevede vreo referire în privința unei eventuale posibilități de contestare.

Prin urmare, faptul că în raportul de inspecție fiscală nu regăsim toate elementele enumerate imperativ de art. 46 din Codul de procedură fiscală poate constitui un argument suplimentar în susținerea ideii referitoare la lipsa caracterului de act administrativ fiscal al raportului de inspecție fiscală.

Drept urmare, în lumina tuturor argumentelor de mai sus, ne raliem opiniei potrivit căreia un raport de inspecție fiscală privit *ut singuli* nu este susceptibil nici de executare, nici de contestare, fiind doar o anexă a actului administrativ-fiscal emis²⁶.

3. Soluții propuse

La aceeași concluzie, a imposibilității calificării raportului de inspecție fiscală ca act administrativ fiscal, au ajuns și unele instanțe prin hotărârile recente pronunțate în materie.

Cu titlu de exemplu, menționăm Decizia nr. 1506 din 17.04.2018 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care instanța a reținut că „*prin raportul de inspecție fiscală nu au fost stabilite obligații fiscale sau dispuse măsuri, ci doar au fost consemnate constatările inspecției, acest act de control având caracter de act premergător emiterii unui act administrativ fiscal*”²⁷.

Continuând argumentarea, instanța supremă a stabilit că „*prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergător emiterii actului administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală întocmit de recurenta-pârâtă nu stabilește un raport obligațional între contribuabilul controlat și bugetul de stat, motiv pentru care nu este susceptibil de a fi contestat, conform art. 205 din același act normativ care face referire expresă la «acte administrative fiscale»*”.

Acest articol 205 din Codul de procedură fiscală la care face trimitere instanța este aferent vechiului Cod de procedură fiscală, însă argumentarea

cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor; d) obiectul actului administrativ fiscal; e) motivele de fapt; f) temeiul de drept; g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii; h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent; i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația; j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”.

²⁵ O. M. Cilibiu, *Natura juridică a raportului de inspecție fiscală*, în *Dreptul*, nr. 8/2012, pp. 27 și urm.

²⁶ I. M. Costea, *Controlul fiscal ...*, op. cit., p. 179.

²⁷ Pentru detalii, a se vedea Decizia nr. 1506/2018 din 17 aprilie 2018, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

rămâne de interes prin faptul că și acea formă legală prevedea condiția obligatorie ca obiectul contestației să fie un act administrativ fiscal²⁸.

De asemenea, cu toate că această hotărâre a fost pronunțată în baza reglementării anterioare, a O.G. nr. 92/2003, argumentele referitoare la caracterul de act administrativ fiscal al raportului de inspecție fiscală sunt de actualitate și sub imperiul legii noi. Afirmăm astfel deoarece definiția acestuia nu a suferit modificări de substanță în ceea ce privește condiția referitoare la necesitatea producerii unor efecte juridice pentru ca actul să poată fi încadrat în categoria actelor administrativ fiscale.

O altă perspectivă asupra acestei probleme de drept o întâlnim într-o altă decizie de speță a Înaltei Curți de Casație și Justiție. Prin Decizia civilă nr. 4561 din 09.10.2019, instanța a reținut că raportul de inspecție fiscală nu poate fi considerat act administrativ fiscal nici în raport de definiția oferită de legislația fiscală, dar nici măcar în temeiul Legii contenciosului administrativ.

Redăm o parte dintre considerentele acestei hotărâri: *„Raportul de inspecție fiscală nu este, deci, act administrativ fiscal în sensul art. 41 din Codul de procedură fiscală (nici măcar act administrativ în sensul art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004). Instanța de judecată sesizată cu acțiunea în anularea deciziei de soluționare a contestației administrative și, implicit, a deciziei de impunere, conform art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (care face trimitere la prevederile Legii nr. 554/2004), nu poate anula raportul de inspecție fiscală, substituind constatările sau propunerile cuprinse în el cu propriile constatări, cu va putea doar să examineze legalitatea acestuia, în condițiile art. 18 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ, ca operațiune administrativă care a stat la baza actelor administrativ fiscale contestate, cu toate consecințele ce decurg de aici. Or, instanța de fond a procedat la anularea raportului de inspecție fiscală, fără a arăta măcar motivele pentru care l-a considerat «act administrativ fiscal în sensul dispozițiilor Legii nr. 554/2004» (în condițiile în care, oricum, această noțiune este definită de Codul de procedură fiscală, iar nu de Legea contenciosului administrativ)”²⁹.*

Potrivit acestei instanțe, raportul de inspecție fiscală trebuie analizat prin prisma dispozițiilor legale fiscale, și nu a celor de drept comun (de contencios administrativ). Mai mult, chiar și în ipoteza subsidiară în care am analiza admisibilitatea anulării acestuia din perspectiva dispozițiilor Legii nr. 554/2004, raportul de inspecție fiscală nu ar putea fi considerat act administrativ nici în raport de aceste dispoziții legale.

²⁸ A se vedea, în acest sens, dispozițiile legale ale art. 205 alin. (1) din Ordonanța nr. 92/2003-forma în vigoare la momentul pronunțării hotărârii: *„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii”.*

²⁹ Extras din Decizia civilă nr. 4561 din 09.10.2019.

Singura soluție ce rămâne și pe care o propune instanța este aceea de a examina legalitatea raportului de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, care conferă această posibilitate.

În plan secundar, subliniem că soluția nu ar fi aceea de anulare a unui act administrativ fiscal, ci de examinare a legalității operațiunii administrative prealabile emiterii actului (în concret, a raportului de inspecție fiscală, privit ca o operațiune prealabilă, și nu ca act administrativ de sine stătător).

Alte instanțe au statuat expres admisibilitatea acțiunilor în anularea raportului de inspecție fiscală prin prisma dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 554/2004, dispoziții ce s-ar aplica și actelor administrativ-fiscale și ce ar putea reprezenta temeiul pentru a solicita și anularea „actelor” premergătoare actului administrativ contestat³⁰.

Pentru a înțelege mai bine această perspectivă, redăm în cele ce urmează prevederile legale cuprinse în alineatul (2) al articolului 18 din Legea nr. 554/2004: *„Instanța este competentă să se pronunțe, în afara situațiilor prevăzute la art. 1 alin. (6), și asupra legalității operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecării.”*

Prin urmare, acest articol 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 ar putea să reprezinte temeiul pentru solicitarea adresată instanței de a anula raportul de inspecție fiscală.

O opinie similară o regăsim și în literatura de specialitate, care apreciază că, deși acțiunea în contenciosul fiscal are ca obiect în principal decizia de soluționare a contestației, alături de actul administrativ fiscal ce a produs o vătămare, nu doar acestea sunt actele ce pot fi supuse unui control de legalitate în fața instanței. Sunt invocate, în acest sens, dispozițiile articolului 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004, în acord cu care acțiunea ar putea viza și operațiunile administrative anterioare emiterii actului și care au stat la baza emiterii acestuia, dar numai odată cu actul. Exemplul concret oferit este acela al contestării, alături de decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale și a raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii sale³¹.

În ceea ce ne privește, ne raliem opiniei potrivit căreia raportul de inspecție fiscală nu poate fi considerat un act administrativ fiscal în sensul conferit de lege acestei noțiuni, întrucât acesta conține doar constatări ale organelor fiscale care stau la baza emiterii ulterioare de acte administrative fiscale (spre exemplu, decizii de impunere ori decizii de nemodificare a bazei impozabile) și nu dă naștere prin el însuși la drepturi și obligații în sarcina contribuabilului.

Cu toate acestea, apreciem că acesta poate fi, totuși, cenzurat de către instanțe, în calitatea sa de act premergător al actului a cărui nelegalitate se constată, în temeiul dispozițiilor din Legea contenciosului administrativ ce consacră expres această posibilitate și ce constituie dreptul comun în materie.

³⁰ Pentru detalii, a se vedea considerentele Deciziei civile nr. 5156 din data de 15 octombrie 2020, pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție.

³¹ T. Anghel, *op. cit.*, p. 797.

O altă posibilă soluție ar fi aceea de contestare a raportului de inspecție fiscală prin prisma calității acestuia de anexă a actului administrativ fiscal (calificare pe care o prevede expres Ordinul nr. 3710/2015 *privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice* și Ordinul nr. 3772/2015 *privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice*).

De altfel, dacă ar fi să ne gândim la faptul că, în majoritatea cazurilor, motivarea se regăsește în detaliu în raportul de inspecție fiscală și de o manieră mai sintetică în decizia de impunere³², o altă variantă de luat în calcul ar fi aceea în care s-ar solicita anularea deciziei de impunere ca nemotivată, cu ignorarea raportului de inspecție fiscală. În atare situație, nu ar mai exista interesul de contestare și a raportului de inspecție fiscală, întrucât contestatorul s-ar prevala în solicitarea sa de anulare de lipsa motivării actului administrativ fiscal atacat (aceasta regăsindu-se în mare măsură în raport).

Dat fiind faptul că există încă puncte de vedere contrare cu privire la acest subiect, aspect dovedit inclusiv de practica recentă destul de diversă, o ajustare a legislației în materie ar fi binevenită.

Dacă prin modificarea adusă prin noul Cod de procedură fiscală s-a tranșat problema contestării în instanță și a deciziilor de impunere pe lângă cele de soluționare a contestațiilor (și avem în vedere articolul 281 din Codul de procedură fiscală, privit în oglindă că articolul 218 din vechea reglementare), în privința raportului de inspecție fiscală rămâne încă ridicat un semn de întrebare.

Este adevărat că definiția actului administrativ fiscal nu poate și nici nu trebuie să numească toate actele ce intră în câmpul de aplicare al acesteia, un atare demers fiind nu doar imposibil de realizat, dar nefiind nici dezirabil, rămânând în sarcina instanțelor să califice ce acte ale organelor fiscale intră în această categorie, pe baza criteriilor generale stabilite prin definiție.

Pe cale de consecință, considerăm că ar trebui ca în Codul de procedură fiscală să fie clarificată și situația actelor premergătoare emiterii actelor administrative fiscale contestate care sunt anulate de către instanțe.

Afirmăm astfel întrucât este greu de imaginat o situație în care se constată nelegalitatea deciziei de soluționare a contestației și a deciziei de impunere, dar raportul de inspecție fiscală continuă să existe, fără posibilitatea analizei legalității acestuia, deși a stat la baza emiterii acelor acte nelegale ce au fost anulate ulterior de instanță. Astfel cum arătam și în partea de început a cercetării, miza este următoarea: situația în care raportul de inspecție fiscală nu este anulat poate conduce la emiterea unei noi decizii de impunere de către organul fiscal, în interiorul termenului de prescripție a dreptului de stabili creanțe fiscale.

Este adevărat că există prevederile din contenciosul administrativ de drept comun care permit verificarea legalității operațiunilor prealabile unui act administrativ și care ar putea să constituie temeiul legal pentru cenzurarea legalității raportului de inspecție fiscală privit ca operațiune prealabilă.

³² R. Bufan, N. Svidchi, *Despre obligația de motivare în dreptul fiscal (I)*, în *Revista Română de Drept al Afacerilor*, nr. 4/2021, p. 3.

Cu toate acestea, Codul de procedură fiscală prevede anumite norme derogatorii de la dreptul comun, aplicabile în ipoteza contestării actelor emise de organele fiscale. În aceste condiții, articolul 281 din Codul de procedură fiscală este cel care stabilește obiectul cererilor de chemare în judecată formulate în contenciosul fiscal. Fiind vorba despre o dispoziție specială, care derogă de la general, acest articol 281 ar putea constitui temeiul pentru respingerea în continuare ca inadmisibile a cererilor de anulare a rapoartelor de inspecție fiscală.

Caracterul de normă specială ce derogă de la general a fost reținut și de către Înalta Curte de Casație și Justiție printr-o hotărâre pronunțată în materie: „Astfel spus, art. 205-218 C.proc.fisc. reglementează o procedură administrativă obligatorie de contestare a actelor administrative fiscale, care se finalizează prin decizia emis în temeiul art. 216-217, ce poate fi atacată în contencios administrativ, potrivit art. 218 alin. (2) C.proc.fisc. Acest cadru normativ special derogă de la regimul de drept comun în materia procedurii prealabile administrative, reglementat prin art. 7 din Legea nr. 554/2004 și prin celelalte prevederi aflate în conexiune cu acesta”³³. Deși pronunțată sub imperiul reglementării anterioare, argumentele rămân valabile și în reglementarea actuală, dat fiind faptul că sub acest aspect nu au operat modificări.

Pentru toate aceste considerente, apreciem că ar fi oportună o ajustare a prevederilor din Codul de procedură fiscală, pentru a stabili care este situația rapoartelor de inspecție fiscală ce au stat la baza emiterii unor acte a căror nelegalitate a fost constatată de către instanță.

Concluzii

În primul rând, conchidem în sensul în care raportul de inspecție fiscală nu poate fi considerat un act administrativ fiscal, dat fiind specificul acestuia de act premergător, ce înglobează doar anumite constatări și propuneri ale organelor de inspecție fiscală.

Odată lămurit acest aspect, rămâne de analizat în ce măsură poate fi cenzurat acesta de către instanță și în temeiul căror dispoziții legale. Apreciem că, dat fiind faptul că articolul 281 din Codul de procedură fiscală nu face nicio referire la acest subiect, ne vom raporta la dreptul comun în materie, reprezentat de Legea nr. 554/2004.

Astfel, art. 18 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 conturează cadrul legal pentru solicitarea de anulare a raportului de inspecție fiscală, întrucât permite verificarea legalității operațiunilor prealabile ce au stat la baza emiterii actului nelegal. Ca atare, în ipoteza în care decizia de impunere este anulată de către instanța, ar fi admisibilă și solicitarea de anulare a raportului de inspecție fiscală, în temeiul art. 18 alin. (2) al Legii nr. 554/2004.

³³ ICCJ, s. cont., adm. și fisc., dec. nr. 1478 din 21 martie 2014 în G. Bogasiu, *Procedura de contestare a actului administrativ fiscal. Natura juridică. Legea aplicabilă. Obiectul acțiunii judiciare*, în *Tax Magazine*, nr. 2/2014, pp. 25 și urm..

Ceea ce putem constata prin analiza coroborată ar eglementărilor este preocuparea legiuitorului de a asigura cadrul legal pentru cenzurarea oricărei nelegalități, indiferent de actul în care aceasta este cuprinsă (fie el act administrativ sau act care constată o simplă operațiune prealabilă).

A considera inadmisibil orice demers prin care s-ar solicita anularea unui raport de inspecție fiscală pentru simplul considerent că acesta nu dă naștere prin el însuși la drepturi și obligații, ci este doar un act premergător actului administrativ fiscal nu reprezintă, din punctul nostru de vedere, o soluție dezirabilă.

Considerăm că soluția propusă atât de unele instanțe, cât și de o parte a doctrinei, de a proceda la anularea și a acestor tipuri de acte, adiacente actelor administrative fiscale propriu-zise, ar fi o soluție echitabilă, ce își găsește sprijinul legal în cuprinsul Legii contenciosului administrativ.

În condițiile în care instanța, constatând anumite nelegalități, procedează la anularea deciziei de soluționare a contestației și a deciziei de impunere, trebuie să existe premisele și pentru analiza legalității raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii acestora.

Pentru a conchide, apreciem că solicitarea de anulare a raportului de inspecție fiscală nu ar trebui să fie respinsă ca inadmisibilă de către instanțe, o atare soluție fiind un indicator al unui formalism excesiv, ce ar aduce atingere chiar accesului liber la justiție consacrat constituțional prin articolul 21, dar și prin mecanismele existente la nivelul Uniunii Europene și ale Consiliului Europei.

Referințe

- Anghel T., *Codul de procedură fiscală – Comentariu pe articole*, Editura Hamangiu, București, 2020.
- Bogasiu G., *Procedura de contestare a actului administrativ fiscal. Natura juridică. Legea aplicabilă. Obiectul acțiunii judiciare*, în *Tax Magazine* nr. 2/2014, pp. 25-29.
- Bufan R., Svidchi N., „Despre obligația de motivare în dreptul fiscal (I)”, în *Revista Română de Drept al Afacerilor*, nr. 4/2021, pp. 17-27.
- Cilibiu O.M., *Contestația fiscală – în beneficiul contribuabilului sau al administrației fiscale?*, în *Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Științe Juridice*, nr. 1/2012, pp. 119-126.
- Cilibiu O.M., *Natura juridică a raportului de inspecție fiscală*, în *Dreptul*, nr. 8/2012, pp. 151-157.
- Costaș C.F. (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016.
- Costea I.M., *Obiectul contestației prealabile în materie fiscală*, în *Tax Magazine*, nr. 11/2016, pp. 721-762.
- Costea I.M., *Contenciosul financiar și fiscal. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2022.
- Costea I.M., *Controlul fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2017.
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a 7-a rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2021.
- Dascălu D., *Tratat de contencios fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2014.
- Duca E., *Codul de procedură fiscală - comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni*, Editura Universul Juridic, București, 2021.

Considerații privind anularea raportului de inspecție fiscală

- Duca E., *Noul Cod de procedură fiscală - comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni*, Editura Universul Juridic, București, 2016.
- Fanu-Moca A., *Contenciosul fiscal*, Editura C.H. Beck, București, 2006.
- Trăilescu A., *Discuții privind admisibilitatea acțiunii în anularea actului administrativ-fiscal*, în *Cluj Tax Forum*, nr. 6/2020, pp. 22-33.