

INCERTITUDINEA ȘI CONTENCIOSUL ADMINISTRATIV.
ANALIZA UNEI PREVEDERI LEGALE „BUMERANG”: DESPRE
ÎNCETAREA EFECTELOR SUSPENDĂRII ACTELOR
ADMINISTRATIV-FISCALE ÎN LUMINA PREVEDERILOR ART.
278 ALIN. (5) C.PR.FISC.

DOI: 10.24193/SUBBIur.65(2020).2.1
Data publicării online: 31.07.2020

Ovidiu Podaru, Anda Bachiş*

Rezumat: Suspendarea executării actelor administrativ-fiscale, în esență, o „derivată” a suspendării „de drept comun” (reglementată în materia contenciosului administrativ de art. 14 și 15 din Legea nr. 554/2004), poate ridica în practica judiciară probleme nebănuite la prima lectură a prevederilor din Codul de procedură fiscală. Astfel, modificarea prevederilor art. 278 alin. (5) C. pr. fisc., care au ca obiect încetarea de drept (subită, automată) a acestui tip special de suspendare, și care s-a dorit a fi benefică particularului, poate avea, adesea, efectul invers celui urmărit de legiuitor dacă acest text de lege este interpretat simplu, în litera sa. Însă evoluția istorică a instituției, coroborată cu principiile care o guvernează, reclamă o interpretare a normei în spiritul său (în consens cu scopul pentru care a fost adoptată aceasta), iar această interpretare conduce la o concluzie surprinzătoare: chiar dacă art. 278 alin. (5) C. pr. fisc. stabilește *momentul comunicării deciziei de soluționare*

* Ovidiu PODARU este Conferențiar Universitar Doctor în cadrul Facultății de Drept a Universității Babeș-Bolyai din Cluj, Departamentul de Drept Public, avocat în Baroul Cluj, ovidiu.podaru@law.ubbcluj.ro; Anda BACHIȘ este student-doctorand a Școlii Doctorale „Drept” a Universității Babeș-Bolyai din Cluj, cadru didactic asociat al Facultății de Drept a Universității Babeș-Bolyai, avocat în Baroul Cluj, anda.bachis@law.ubbcluj.ro.

a contestației administrative, ca unic reper temporal de la care începe să curgă termenul de 60 de zile care condiționează efectele suspendării, în realitate, cum acesta n-ar putea să curgă mai înainte de dispunerea efectivă a măsurii, primul moment al termenului trebuie stabilit diferențiat, după cum soluționarea contestației este anterioară ori, dimpotrivă, posterioară pronunțării suspendării pe cale judiciară. Și asta pentru că noua reglementare a încetării de drept a măsurii suspendării ar trebui să aibă, față de reglementarea de drept comun, doar efecte dilatorii, nu și efecte peremptorii.

Cuvinte cheie: act administrativ-fiscal; suspendare judiciară; încetare de drept; art. 278 alin. (5) C. pr. fisc.; termen de 60 de zile; insecuritate juridică; decizie de soluționare a contestației administrative.

UNCERTAINTY AND THE ADMINISTRATIVE LITIGATION.
ANALYSIS OF A 'BOOMERANG' LEGAL PROVISION:
CESSATION REGARDING THE EFFECTS OF STAY ACTION
OF ADMINISTRATIVE-FISCAL ACTS UNDER THE PROVISION
OF ART. 278 PARA. (5) OF THE ROMANIAN FISCAL
PROCEDURE CODE

Abstract: Stay action of administrative-fiscal acts, in essence, a 'derivative' of the ordinary stay action (regulated in the matter of administrative litigation by art. 14 and 15 of the Romanian Law no. 554/2004), may raise issues in judicial practice, unsuspected at the first reading of the Romanian Fiscal Procedure Code. For example, art. 278 para. (5), that regulates the legal cessation (sudden, automatic) of this special type of suspension, and which was intended to be beneficial to the individual, can often have the opposite effect to that pursued by the legislator, if this text of the law is interpreted literally. Nevertheless, the historical evolution of the institution, corroborated with the principles that govern it, requires an interpretation of the norm in its spirit (in consensus with the purpose for which it was adopted). This interpretation leads to a surprising conclusion: even if art. 278 para. (5) establishes the time of communication of the decision to resolve the administrative appeal as the only time frame from which the 60-day period begins to run, which conditions the effects of the suspension, in fact, as it could not run before the effective disposition of the measure, the first moment of the term must be established differently, as the settlement of the administrative appeal is prior or, on the contrary, subsequent to the pronouncement of the suspension by the court. And this is because the new regulation

of the legal termination of the suspension measure should have, compared to the ordinary administrative law regulation, only dilatory effects, not preemptory effects.

Keywords: administrative-fiscal act, judicial suspension, action, stay action, legal termination, art. 278 para. (5) of the Romanian Fiscal Procedure Code, 60 days period, legal uncertainty, decision to resolve the administrative appeal.

O premisă...

În general, incertitudinea (insecuritatea, nesiguranța, echivocul, ambiguitatea) nu este privită cu ochi buni în dreptul administrativ. Proclamat solemn de doctrină și jurisprudență, *principiul securității raporturilor juridice* reprezintă, fără discuție, unul dintre pilonii oricărui sistem juridic. În practică însă, adesea, insecuritatea apare în mod surprinzător, fiind generată, ca efect secundar și nebanuit, de unele norme care, la origini, au avut un alt scop, chiar contrar acestui efect. O atare situație merită o analiză mai atentă: este vorba despre o ipoteză particulară legată de suspendarea actelor administrativ-fiscale, așa cum este această instituție reglementată în prezent.

Astfel, măsurile cu caracter provizoriu din contenciosul administrativ zis „de drept comun”, reglementate de prevederile generale cuprinse în art. 14 și art. 15 din Legea nr. 554/2004¹ a contenciosului administrativ au fost modificate de „dreptul special” reprezentat de art. 278 din Codul de procedură fiscală². Fără intenția de a face o prezentare exhaustivă a măsurii suspendării actelor administrativ-fiscale, ne vom limita la analiza modificărilor (aparent benefice) aduse odată cu introducerea unor norme derogatorii de la dreptul

¹ Legea 554/2004 a contenciosului administrativ, M.of.: 1154 din 7 decembrie 2004.

² Adoptat prin Legea nr. 207/2015, M.of.: 547 din 23 iulie 2015.

comun, invocat mai sus, în materia **încetării de drept a suspendării**. Căci, pentru a înlătura o serie de inechități generate de specificul contestării actelor administrativ-fiscale, legiuitorul a condiționat menținerea efectelor suspendării actelor administrative atacate de introducerea acțiunii în contencios administrativ (în anulare) în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de soluționare a contestației administrativ-fiscale. După cum vom arăta însă în prezentul studiu, chiar dacă introducerea art. 278 alin. (5) din Codul de procedură fiscală a soluționat anumite probleme care generau încetarea automată a suspendării, fără ca particularii să aibă la îndemână vreun remediu, ca urmare a imposibilității obiective de introducere a acțiunii în anulare în termen de 60 de zile de la dispunerea suspendării, acest text de lege a generat alte asemenea probleme, fiind, din perspectiva noastră, suspect de neconstituționalitate.

I. Despre regimul juridic al încetării de drept a suspendării actelor administrative

A. În contenciosul administrativ „de drept comun”

Efectele suspendării judiciare a unui act administrativ pot înceta din mai multe cauze: fie pentru că nu mai subzistă cauza dispunerii măsurii, fie pentru că aceasta nu a existat în realitate nicicând, fie ca sancțiune a pasivității particularului în favoarea căruia a fost dispusă³.

³ Ov. PODARU, *Drept Administrativ*, vol. I. *Actul administrative (I) Repere pentru o teorie altfel*, ed. Hamangiu, București, 2010, p. 344-348.

În ceea ce privește încetarea-sanctiune, efectul extinctiv al suspendării a fost introdus prin Legea nr. 262/2007⁴ cu scopul de a înlătura acțiunile frauduloase ale unor particulari care formulau cerere de suspendare în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, dar care, odată ce au obținut efectul suspensiv, nu mai procedau și la introducerea acțiunii în contencios administrativ (în anularea actului administrativ pretins vătămător).

Chiar dacă reglementarea expresă a unui caz special de încetare a suspendării, care nu depinde de întrunirea condițiilor de temeinicie a măsurii, a fost menită de a descuraja situațiile în care o dată obținută suspendarea, particularul urmărește să mențină *sine die* această stare de incertitudine juridică a actului⁵, problemele nu au fost soluționate în totalitate, rămânând o doză de incertitudine legată de termenul de 60 de zile, nou introdus.

Astfel, textul legal nu stabilește care este momentul de la care acest termen începe să curgă, putând fi imaginate două soluții: fie de la momentul introducerii cererii de suspendare, fie de la pronunțarea sentinței de suspendare. În primul caz însă nu se ține cont de însăși rațiunea pentru care a fost introdusă această modalitate de încetare a suspendării, sancționarea atitudinii culpabile a beneficiarului măsurii de suspendare. Căci cum ar putea fi acesta în culpă pentru neintroducerea acțiunii în anulare dacă suspendarea nu a fost dispusă încă? În plus, dacă în 60 de zile de la introducerea cererii de suspendare, din varii motive legate de funcționarea sistemului judiciar, aceasta încă nu a fost soluționată, oare cum ar putea înceta o măsură (suspendarea) care încă nici nu a început să-și producă efectele? Iată de ce a

⁴ Art. 14 din Legea nr. 554/2004 a fost modificat prin Legea nr. 262/2007 publicată în M.of.: 510 din 30 iulie 2007.

⁵ Ov. PODARU, op.cit., p. 348-349.

doua soluție este cea corectă, căci doar de la acest moment pasivitatea particularului poate căpăta o conotație dolosivă, iar încetarea măsurii provizorii urmează, în mod firesc, momentului de început al acesteia.

Această a doua interpretare a fost îmbrățișată și de doctrina de specialitate⁶, fiind unanimă poziția potrivit căreia termenul pentru introducerea acțiunii începe să curgă de la momentul pronunțării sentinței de suspendare, în caz contrar însăși eficiența măsurii fiind pusă la îndoială.

B. În dreptul fiscal (un drept „special”, parțial derogatoriu de la „dreptul comun”)

1. Modificările aduse odată cu adoptarea noului Cod de procedură fiscală

În primul rând, se impune observația că prevederile art. 278 din Codul de procedură fiscală se completează cu Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, fiind astfel posibil a se dispune suspendarea executării actelor administrativ-fiscale atât în temeiul art. 14, cât și a art. 15 din această lege⁷. Dacă însă în dreptul comun lucrurile par a fi clarificate, cel puțin la nivel doctrinar, în privința momentului de la care începe să curgă termenul de 60 de zile pentru introducerea acțiunii în contencios administrativ, incertitudinea pare să se răsfrângă asupra sferei suspendării actelor administrativ-fiscale, ca urmare a introducerii unei norme, derogatorii de la Legea nr. 554/2004.

⁶ *Ibidem*, p. 349; I. RÎCIU, *Procedura contenciosului administrativ*, Ed. Hamangiu, București, 2009 p. 325.

⁷ I. M. COSTEA, *Drept financiar. Note de Curs, (Conform noului Cod fiscal și noului Cod de procedură fiscală)*, ed. Hamangiu, București, 2016, p. 322-323.

Astfel, potrivit prevederilor art. 278 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, suspendarea dispusă potrivit art. 14 din Legea nr. 554/2004 va înceta de drept dacă acțiunea de fond nu este introdusă în termen de 60 de zile **de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației administrative**. Chiar dacă intenția legiuitorului a fost aceea de a înlătura posibilitatea încetării de drept a suspendării pentru o cauză ce nu poate fi imputabilă particularului, s-a ajuns la un rezultat similar, cel puțin pentru ipoteza în care comunicarea deciziei de soluționare a contestației se dispune anterior pronunțării sentinței de suspendare. Într-o astfel de situație, în mod bizar, am putea constata că presupusul moment în care suspendarea ar „înceta de drept” este anterior celui în care măsura provizorie a fost dispusă în mod efectiv, dacă, prin ipoteză, termenul de 60 de zile ar curge de la momentul comunicării deciziei, iar nu de la momentul pronunțării instanței asupra suspendării.

Desigur, ne putem întreba dacă, într-o astfel de situație ar mai fi posibil să se dispună suspendării în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, sau dacă, imediat după comunicarea deciziei de soluționare a contestației, cererea formulată rămâne fără obiect ori devine inadmisibilă.

Pornind de la rațiunea pentru care a fost adoptată această prevedere legală, vom încerca să deslușim dacă termenul de 60 zile, la care am făcut referire, curge în toate cazurile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației administrativ fiscale sau dacă, din contră, încetarea de drept operează în condițiile prevăzute de art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. doar dacă decizia de soluționare a contestației este comunicată particularului ulterior soluționării cererii de suspendare, în situația opusă termenul urmând să curgă de la momentul pronunțării sentinței de suspendare.

2. Rațiunea condiționării încetării suspendării de drept de momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației

Având în vedere că în contenciosul fiscal acțiunea în anulare se îndreaptă, în principal, împotriva deciziei prin care s-a dispus soluționarea contestației⁸, sub imperiul vechii reglementări⁹ se întâmpla adesea ca suspendarea judiciară (a deciziei de impunere!) să înceteze de drept, pentru că particularul nu a introdus acțiunea de fond în termen de 60 de zile de la dispunerea măsurii, dar fără a i se putea imputa vreo culpă de vreme ce nu îi era comunicată decizia de soluționare a contestației în acest termen. Pentru a pune capăt acestei practici abuzive adoptate de organele fiscale, în noua reglementare, s-a prevăzut expres că suspendarea va înceta dacă acțiunea nu este introdusă în termen de 60 de zile *de la comunicarea deciziei de soluționare a contestației*.

Rațiunea pentru care a fost adoptat textul în discuție, rezultă și din considerentele Deciziei CCR nr. 850/2015¹⁰ privind soluționarea excepției de neconstituționalitate ridicată în raport cu art. 218 alin. (2) din Vechiul cod de

⁸ O. PUIE, *Principalele modificări și completări aduse de noul cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) în domeniul contenciosului administrativ și fiscal*, Dreptul, nr. 11/2015, p. 75.

⁹ Conținutul art. 215 din vechiul Cod de procedură fiscală, adoptat prin O.G. nr. 92/2003, republicată în M.of.: 675 din 07 august 2007, era următorul: „(1)Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal. (2)Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei. (3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia.”

¹⁰ CCR, Decizia nr. 850/2015, M.of.: 141 din 24 februarie 2016.

procedură fiscală. Curtea a respins excepția de neconstituționalitate arătând, la pct. 27 din decizie, că susținerea autoarei, potrivit căreia un act administrativ-fiscal nu ar mai putea fi suspendat dacă organul fiscal refuză să soluționeze contestația în termenul prevăzut de lege, se baza pe o presupusă neconcordanță între Ordonanța de guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004. *Art. 14 al acestei ultime reglementări stabilea că suspendarea și-ar înceta efectele ca urmare a trecerii unui termen de 60 de zile, iar pierderea acestui drept era cauzată de comportamentul arbitrar al organelor fiscale, de care depinde exclusiv soluționarea cererii contestației administrative. Curtea a reținut astfel (paragraful 30 al deciziei) că, începând cu 1 ianuarie 2016, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, există o rezolvare a acestei situații neclare (în sensul în care suspendarea nu ar mai înceta de drept în termenul de 60 de zile, dacă nu se comunică decizia de soluționare a contestației), întrucât, potrivit prevederilor art. 278 alin. (5) C.pr.fisc, suspendarea încetează de drept dacă acțiunea nu este introdusă în termen de 60 de zile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației.*

Desigur că, pentru a pronunța această soluție, Curtea a avut în vedere doar ipoteza în care decizia de soluționare a contestației este ulterioară momentului soluționării cererii de suspendare, cum se întâmpla adesea în practica instanțelor, iar nu și situația în care comunicarea deciziei de soluționare a contestației ar fi anterioară acestui moment.

Însă decizia la care am făcut referire surprinde, în esență, particularitățile acțiunii în contenciosul fiscal și necesitatea existenței unor derogări de la prevederile generice din Legea nr. 554/2004. Tocmai pentru că în contenciosul fiscal acțiunea se îndreaptă în principal împotriva deciziei de

soluționare a contestației, iar nu împotriva actului administrativ inițial emis, legiuitorul a înțeles că nu este posibilă aplicarea *per se* a art. 14 din Legea nr. 554/2004. Dacă în contenciosul „de drept comun”, întotdeauna este posibilă introducerea acțiunii în anulare după trecerea a 30 de zile de la momentul introducerii plângerii prealabile, acțiune care se îndreaptă direct împotriva actului administrativ, iar nu împotriva răspunsului la plângerea prealabilă, în contenciosul fiscal, momentul introducerii acțiunii este în mod direct legat de cel al comunicării deciziei de soluționare a contestației, moment care poate varia după bunul plac al organelor fiscale, de vreme ce termenul de soluționare al contestației este unul de recomandare.

Așadar, deși rațiunea pentru care a fost introdus textul a fost, în esență, una bună, prevederea rămâne, totuși, incompletă, lăsând locul unor interpretări care ar putea fi contrare spiritului legii; legiuitorul a urmărit într-adevăr o derogare de la art. 14 din Legea nr. 554/2004, însă această derogare s-a dorit a fi favorabilă particularului, abordându-i-se acestuia un termen mai lung pentru introducerea acțiunii în anulare, *atunci când decizia de soluționare a contestației este comunicată ulterior suspendării pe cale judiciară a actului administrativ-fiscal*.

Tocmai de aceea, pentru evitarea unei stări de incertitudine în raport cu momentul încetării efectelor suspendării, ar fi de dorit ca textul art. 278 alin. (5) din Codul de procedură fiscală să *precizeze expres că suspendarea încetează de drept în 60 de zile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației, doar dacă decizia a fost comunicată ulterior momentului pronunțării soluției prin care s-a dispus suspendarea*, în caz contrar, termenul de 60 de zile urmând să înceapă să curgă de la momentul pronunțării sentinței de suspendare, în acord cu prevederile art. 14 din Legea nr. 554/2004.

II. Cele două posibile interpretări ale art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. și efectele acestora

A. Interpretarea gramaticală și consecințele ei de „bumerang”

E de notorietate faptul că, la momentul adoptării unei noi prevederi legale, legiuitorul nu poate prevedea toate situațiile juridice care ar putea intra sub incidența textului, ori eventualele neajunsuri ale acestuia, urmând ca, doar odată cu aplicarea sa faptică, acestea să devină vizibile și să determine o eventuală adaptare a normei abstracte la situațiile concrete care apar continuu. În acest sens, interpretarea normelor juridice are un rol major: ea trebuie făcută, *inter alia*, în sensul scopului pentru care ele au fost edictate. În continuare, vom analiza, mai întâi, consecințele pe care le-ar genera interpretarea *ad literam* a prevederilor art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., urmând ca ulterior, prin raportare la scopul adoptării sale, să analizăm dacă nu cumva interpretarea sistematică a normei este, totuși, cea potrivită.

Interpretarea gramaticală (strictă) a acestui text are meritul simplității: efectele suspendării dispuse în privința actului administrativ-fiscal ar înceta de drept, întotdeauna, dacă acțiunea de fond nu este introdusă în termen de 60 de zile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației fiscale, fără să aibă importanță dacă momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației este anterior ori ulterior pronunțării suspendării judiciare. Pe de altă parte însă, aceeași interpretare produce, la o privire atentă, un efect surprinzător: din momentul în care particularului îi este comunicată decizia de soluționare a contestației fie vom considera că acesta are la dispoziție doar un termen de 60 de zile, atât pentru introducerea cererii de suspendare întemeiate pe art. 14 din Legea nr. 554/2004 (dacă nu

a introdus-o încă), cât și pentru introducerea acțiunii în contencios administrativ (pentru a împiedica efectul extinctiv automat), fie că, implicit, din acest moment, cererea de suspendare formulată în temeiul art. 14 devine inadmisibilă.

Doctrina și jurisprudența sunt destul de sărace în soluții interpretative a acestei prevederi însă, după cunoștințele noastre, până în prezent s-ar părea că atât în literatura de specialitate¹¹, cât și în practica instanțelor¹², s-a recurs la interpretarea strict gramaticală a textului art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., fără a se analiza cele două posibile consecințe negative pentru reclamant.

1. Un fine de neprimire special, implicit și incert, al cererii de suspendare întemeiate pe art. 14 din Legea nr. 554/2004

Raționamentul de mai sus ar putea induce concluzia că prevederile art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. instituie, *implicit*, o nouă condiție de admisibilitate a cererii de suspendare întemeiate pe art. 14 din Legea nr. 554/2004 care ar consta în ***soluționarea (!?) acestei cereri până cel mai târziu la împlinirea termenului de 60 de zile de la comunicarea deciziei de soluționare a***

¹¹ I.M. COSTEA, *Fiscalitate Europeană. Note de curs*, ed. Hamangiu, București, 2016, p. 353. Autoarea arată că efectele suspendării vor înceta în lipsa introducerii acțiunii în anulare în termen de 60 de zile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației, fără ca cititorul să poată fi sigur că se află în fața unei interpretări ori doar a unei simple reproduceri a textului legal.

¹² Tribunalul Suceava, s.c.a.f., sent.civ.: 576/2019, desființată în parte prin Dec.civ.: 40/2020 a Curții de Apel Suceava. În ambele hotărâri s-a reținut că efectele suspendării deciziei de impunere și a deciziei de soluționare a contestației, dispuse în temeiul art. 14 din L: 554/2004 au încetat, chiar dacă decizia de soluționare a contestației a fost comunicată contribuabilului (în 24 aprilie 2019), iar suspendarea s-a dispus în 13 iunie 2019, acțiunea în anulare fiind introdusă în 08 august 2019. Pentru a pronunța această soluție, s-a arătat că, potrivit prevederilor art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., termenul de 60 de zile curge întotdeauna de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației.

contestației administrative. Acestei concluzii însă i se pot reproșa două lucruri:

Pe de o parte, ori de câte ori legiuitorul a urmărit instituirea unei condiții de admisibilitate în materia suspendării actelor administrative, a făcut acest lucru în mod explicit (expres). Spre exemplu, în aceeași materie fiscală, pe lângă condițiile generale de admisibilitate din Legea nr. 554/2004, este necesară achitarea unei cauțiuni¹³ care se calculează potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) C.pr.fisc. Sau, atunci când s-a urmărit excluderea unor acte de la efectele suspendării, s-a prevăzut în mod expres acest lucru: este, bunăoară, situația actelor emise pentru aplicarea unei situații excepționale, excluse explicit de art. 5 alin. (3) din Legea nr. 554/2004, de la aplicabilitatea prevederilor art. 14 din aceeași lege¹⁴.

Pe de altă parte, e de observat și faptul că inadmisibilitatea nu e previzibilă căci, dacă la momentul introducerii cererii de suspendare contestația nu e soluționată, această cerere este fără îndoială admisibilă la acel moment; or, de vreme ce soluționarea contestației stă la mâna părâtului, s-ar părea că însuși principiul egalității armelor are de suferit în această categorie de litigii, de vreme ce una dintre părți ar putea determina, prin comportamentul său, respingerea pretențiilor celeilalte părți ca inadmisibile.

¹³ Pentru detalii asupra cauțiunii în materia suspendării actelor administrativ fiscale, a se vedea O. PUIE, op.cit., p.75.

¹⁴ Conținutul art. 5 alin. (3) din L: 554/2004, stabilește expres că actele emise în situații excepționale nu pot fi suspendate în temeiul art. 14 din lege: „În litigiile referitoare la actele administrative emise pentru aplicarea regimului stării de război, al stării de asediu sau al celei de urgență, cele care privesc apărarea și securitatea națională ori cele emise pentru restabilirea ordinii publice, precum și pentru înlăturarea consecințelor calamităților naturale, epidemiilor și epizootiilor nu sunt aplicabile prevederile art. 14.”

În fine, inadmisibilitatea nu reprezintă o concluzie certă; prin urmare ambiguitatea textului legal riscă să genereze jurisprudență divergentă în acest sens, ceea ce nu este deloc de dorit. Pe cale de consecință, este greu de crezut că intenția legiuitorului ar fi fost de a institui o condiție de admisibilitate suplimentară pentru suspendarea actelor administrativ-fiscale.

2. O restrângere a accesului la justiție: implicită, incertă și imprevizibilă

Accesul la justiție este garantat de prevederile art. 21 din Constituție coroborate, în materia dreptului administrativ, cu dispozițiile art. 52 din cuprinsul legii fundamentale: orice limite ori condiții ale acestui drept trebuie stabilite prin lege organică (iar aceasta, se subînțelege, trebuie să întrunească condițiile clarității și predictibilității impuse de dreptul european). Însă interpretarea *ad literam* a art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. oare nu conduce la o restrângere surprinzătoare a termenului de introducere a unei cereri de suspendare întemeiate pe prevederile art. 14 din Legea nr. 554/2004, respectiv a termenului reglementat pentru acțiunea de fond? Vom analiza aceste situații pe rând.

a) Reducerea nejustificată a duratei suspendării.

Din orice perspectivă am privi lucrurile, o astfel de reducere (asupra căreia particularul nu are niciun control) nu are nicio rațiune. Astfel, dacă particularul a promovat cererea de suspendare întemeiată pe art. 14, decizia de soluționare a contestației fiindu-i comunicată anterior pronunțării unei sentințe de suspendare, dacă în cuprinsul termenului de 60 de zile (care prin ipoteză ar curge de la comunicarea deciziei) *se dispune suspendarea actului administrativ fiscal*, particularul ar mai avea la dispoziție *un termen foarte*

scurt (uneori chiar de ordinul zilelor) în vederea introducerii acțiunii în anulare, pentru a fi menținute efectele suspendării.

b) Reducerea implicită (și imprevizibilă pentru contribuabil) a termenului pentru introducerea acțiunii în anulare.

Recurgând la interpretarea strict gramaticală a prevederilor art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., se reduce semnificativ și termenul de 6 luni pentru introducerea acțiunii în anulare.

Astfel, contribuabilul va fi constrâns să formuleze acțiune de fond împotriva titlului de creanță într-un termen foarte scurt (posibil semnificativ mai scurt de 60 de zile¹⁵ dacă se dorește menținerea efectelor suspendării pronunțate în temeiul art. 14), deși cauzele de contencios fiscal prezintă o complexitate ridicată având în vedere că, în general, în urma unei inspecții fiscale, se rețin mai multe nereguli care conduc la stabilirea mai multor categorii de obligații fiscale (impozit pe profit aferent unor activități în privința cărora se aplică o reglementare diferită, obligația de plată a TVA suplimentar, schimbarea bazei de impunere etc.), complexitate care presupune și acordarea unor resurse de timp suficiente pentru pregătirea

¹⁵ Desigur că și în contenciosul administrativ (nefiscal) termenul de 6 luni stabilit de art. 11 din L: 554/2004 s-ar putea reduce în scopul evitării încetării de drept a suspendării pronunțate în temeiul art. 14, însă în această situație intervalul de 60 de zile este un termen minim, el putând fi și mai lung (ipoteza în care instanța dispune suspendarea după momentul soluționării plângerii prealabile de către organul administrativ competent, caz în care pentru acțiunea de fond reclamantul a avut la dispoziție 60 de zile plus intervalul de timp dintre momentul soluționării plângerii prealabile și cel al suspendării actului, teoretic putând avea un termen maxim de 6 luni), în vreme ce, în materie fiscală, intervalul de 60 de zile este un termen maxim, el putând fi și mai scurt (în aceeași ipoteză, a soluționării contestației anterior suspendării actului, pentru acțiunea de fond reclamantul ar avea la dispoziție 60 de zile minus intervalul de timp dintre cele două momente, teoretic el putând fi chiar de ... câteva ore!). Prin urmare, în materie nefiscală, reclamantul se bucură atât de un termen mai lung, cât și de o securitate sporită, căci știe că are la dispoziție un termen minim garantat pentru demersul său procesual.

acțiunii în contencios administrativ; or, un termen de câteva zile (presupunând că cele 60 de zile sunt calculate de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației) nu poate fi considerat suficient pentru aceasta.

Așadar, interpretarea *ad literam* produce importante consecințe nocive pentru cel în favoarea căruia se presupune că a fost instituită: o posibilă limitare severă a accesului la justiție, atât în ceea ce privește durata suspendării, cât și aceea a termenului pentru introducerea acțiunii de fond; o negare a accesului la justiție; în fine, în ambele situații, o doză semnificativă de incertitudine juridică: art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. este, astfel, susceptibil de serioase motive de neconstituționalitate.

B. Interpretarea sistematică a art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. sau „bumerangul care nu se mai întoarce”

1. Natura juridică a termenului de 60 de zile

Stabilirea naturii juridice a termenului de 60 de zile prevăzut pentru încetarea suspendării, atât de art. 14 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, cât și de art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., este esențială pentru identificarea momentului de la care acesta începe să curgă.

Mai întâi, este vizibil faptul că acesta *nu este unul de prescripție*, dar *nici unul de decădere* căci, în urma împlinirii sale, dreptul de a obține suspendarea nu se pierde nici ca drept material la acțiune, nici ca drept subiectiv¹⁶. Pornind însă de la constatarea că, odată cu împlinirea termenului,

¹⁶ I. REGHINI, Ș. DIACONESCU, P. VASILESCU, *Introducere în dreptul civil*, ed. Hamangiu, București, 2013, p. 710.

efectele hotărârii judecătorești prin care s-a dispus suspendarea încetează de drept, pentru viitor, vom ajunge la concluzia că actul jurisdicțional este afectat de o condiție extinctivă¹⁷ (un eveniment viitor și nesigur din perspectiva producerii sale, de la realizarea căruia efectele unui act/contract/măsură, vor înceta pentru viitor¹⁸).

Or, dacă admitem că hotărârea de suspendare a efectelor actului administrativ-fiscal este pronunțată în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, coroborat cu art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. sub condiție extinctivă, este evident că termenul în care particularului îi este impusă o obligație pozitivă (de a introduce acțiunea de fond), poate începe să curgă, cel mai devreme, de la momentul dispunerii suspendării; ne aflăm astfel într-o situație similară celei generate de emiterea unei autorizații de construire (act de asemenea afectat de o condiție extinctivă¹⁹). Efectele acesteia vor înceta dacă particularul nu începe lucrările de construcție în termen de 12 luni²⁰, termen care, în mod evident, poate începe să curgă doar de la comunicarea autorizației de construire, iar nu de la un moment anterior (cum ar fi, de pildă, depunerea cererii de autorizare).

Însă, spre deosebire de exemplul mai sus expus, cauza care a determinat legiuitorul să intervină și să lege suspendarea de momentul

¹⁷D. CHIRICĂ, *Tratat de drept civil, Contracte speciale*, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 191, nr. 240.

¹⁸ De regulă, modalitățile (termenul, condiția ori sarcina) sunt specifice actelor civile ori celor administrative; însă niciun argument de ordin teoretic nu ne împiedică să constatăm că, uneori, ele pot afecta și un act jurisdicțional.

¹⁹ Ov. PODARU, op. cit., p. 54.

²⁰ Potrivit art. 7 alin. (5) din Legea nr. 50/1991 (republicată în M.of: 933 din 13 octombrie 2004) „Autoritatea emitentă a autorizației de construire stabilește o perioadă de valabilitate de cel mult 24 de luni de la data emiterii, interval în care solicitantul are dreptul să înceapă lucrările”.

comunicării deciziei de soluționare a contestației a constat în imposibilitatea obiectivă de introducere, de către contribuabil, a acțiunii de fond în termenul de 60 de zile de la dispunerea măsurii suspendării, din cauza unui element care ținea exclusiv de voința administrației: tocmai de aceea intenția legiuitorului a fost aceea ca termenul de 60 de zile să nu înceapă să curgă *mai înainte de soluționarea contestației*; a folosit însă o exprimare inexactă care a cauzat toate aceste probleme analizate.

2. O recapitulare și câteva explicații de final

Așadar, cum ar trebui interpretat acest text legal astfel încât, fără a contrazice însăși litera normei, s-ar realiza integrarea textului legal în cadrul sistemului de drept, atât prin coroborarea cu celelalte norme juridice în materie cât și prin raportarea la scopul urmărit de către legiuitor la momentul adoptării acestei norme? Să recapitulăm premisele de la care trebuie să pornim în acest sens:

a) În dreptul comun al contenciosului administrativ termenul de 60 de zile curge întotdeauna de la momentul la care instanța dispune suspendarea actului administrativ în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004; este o măsură firească, previzibilă și proporțională, menită a descuraja atitudinea duplicitară a reclamantului care ar vrea să permanentizeze o situație prin definiție temporară;

b) Contenciosul fiscal are o importantă particularitate: acțiunea în anulare (spre deosebire de cererea de suspendare) are ca obiect decizia de soluționare a contestației, iar nu decizia de impunere. Tocmai de aceea, era necesară o derogare de la art. 14 din Legea nr. 554/2004 întrucât, spre deosebire de dreptul general în materie, când acțiunea în anulare poate fi introdusă în toate situațiile după scurgerea unui termen de 30 de zile de la

introducerea plângerii prealabile, în contenciosul fiscal, momentul de la care este posibilă introducerea acțiunii, este incert, fiind strâns legat de cel al comunicării deciziei de soluționare a contestației administrative, acest moment depinzând chiar de conduita autorității pârâte;

c) Forma actuală a art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. a fost concepută pentru a se evita situațiile în care contribuabilul nu putea introduce acțiunea în anulare din motive neimputabile lui, în termen de 60 de zile de la dispunerea suspendării, așadar cu unicul scop de a-l ajuta pe acesta să evite o consecință negativă cauzată de pasivitatea (poate chiar atitudinea dolosivă) a organului administrativ-fiscal care nu soluționează contestația într-un termen rezonabil;

d) Interpretarea literală a acestei modificări generează un efect nociv pentru cel în favoarea căruia a fost instituită norma: pe lângă efectul **dilatoriu** care „împinge” momentul de început al suspendării până în clipa în care pasivitatea organului administrativ încetează, apare un imprevizibil efect **prohibitiv** (cererea de suspendare devine inadmisibilă) ori unul **peremptoriu/extinctiv** (termenul de introducere a acțiunii de fond se scurtează considerabil dacă particularul dorește să conserve efectul provizoriu generat de hotărârea de suspendare a actului administrativ-fiscal.

Prin urmare, cum legiuitorul nu a urmărit în niciun fel restrângerea dreptului de formulare a cererii de suspendare, ci doar înlăturarea unor impedimente ce nu puteau fi controlate de către particular, termenul de 60 de zile prevăzut în cuprinsul art. 278 alin. (5) C.pr.fisc.ar trebui să curgă de din momente diferite, după cum decizia de soluționare a contestației a fost comunicată înainte sau după soluționarea cererii de suspendare: de la momentul pronunțării sentinței de suspendare, potrivit regulii generale în materia suspendării actelor administrative, în prima ipoteză, respectiv de la

momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației doar în situația opusă.

(i) *De lege ferenda*, s-ar impune totuși ca raționamentul extras pe cale de interpretare să fie preluat de către **legiuitor** în cuprinsul textului legal: „...în termen de 60 de zile de la momentul comunicării deciziei de soluționare a contestației dacă, până la momentul pronunțării suspendării, contestația nu a fost soluționată”. În acest fel, **litera** legii ar deveni una cu **spiritul** său;

(ii) **Curtea Constituțională a României**, sesizată cu o excepție de neconstituționalitate, ar putea pronunța o decizie interpretativă, stabilind că prevederile art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. sunt neconstituționale *în măsura în care s-ar interpreta în sensul curgerii termenului de 60 de zile chiar mai înainte ca suspendarea actului administrativ să fie dispusă pe cale judiciară*; căci, așa cum am arătat mai sus, o asemenea ipoteză ar încălca atât principiul securității raporturilor juridice cât și pe acela al unui proces echitabil, de vreme ce, într-o asemenea ipoteză, pe de o parte sunt prea multe consecințe negative pentru reclamant, care ar putea fi deduse pe cale de interpretare (este afectată claritatea dreptului) iar, pe de alta, soarta unei cereri adresate de una dintre părți judecătorului ar putea depinde discreționar de conduita adoptată (adesea intenționat) de cealaltă parte (cererea de suspendare ar putea fi considerată ca *devenită* inadmisibilă din momentul soluționării contestației administrative).

(iii) În fine, până la o nouă intervenție legislativă ori a Curții Constituționale a României, inclusiv **judecătorul** ar trebui să recurgă la

interpretarea sistematică, aplicând textul art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. în raport cu scopul și spiritul reglementării, așa cum am arătat mai sus²¹.

... și o concluzie

Situația analizată mai sus conține, în esență, un paradox: o normă tehnică, de procedură judiciară, art. 278 alin. (5) C.pr.fisc., care, citită *ad literam*, pare extrem de clară și înafara oricărei interpretări, dar care, integrată în sistemul de la care derogă (art. 14 din Legea nr. 554/2004), respectiv raportată la scopul pentru care a fost adoptată, își dezvăluie adevăratul caracter prin consecințele sale neprevăzute și incerte, îndreptate chiar împotriva celui pentru a cărui protecție a fost concepută. Dimpotrivă, *spiritul* textului pare foarte greu de scos la iveală dacă privim situația superficial, dar este extrem de clar dacă analizăm evoluția „istorică” a reglementării. Iar cele două, *litera* și *spiritul* normei par a fi într-o

²¹ Această interpretare ar putea fi făcută în considerentele unei hotărâri judecătorești fie pe cale directă, fie pe cale incidentală. Astfel, atunci când instanța este sesizată cu o cerere de suspendare întemeiată pe prevederile art. 14 L: 554/2004, dacă până la pronunțare contestația este soluționată iar autoritatea administrativ-fiscală invocă inadmisibilitatea acestei cereri, excepția ar putea fi respinsă cu argumentul întemeiat pe interpretarea sistematică a textului art. 278 alin. (5) C.pr.fisc. Dar momentul de început al termenului de 60 de zile ar putea fi stabilit și indirect, în considerentele unei hotărâri care ar tranșa un dosar cu obiect conex. Spre exemplu, în ipoteza unei decizii de impunere suspendate în temeiul art. 14 din Legea contenciosului administrativ, mai înainte de comunicarea deciziei de soluționare a contestației, dar revocate ulterior în parte prin această decizie, și urmate de o nouă decizie cu același conținut, contribuabilul ar putea introduce o cerere întemeiată pe art. 14 alin. (5) din L: 554/2004, solicitând instanței să se constate că a doua decizie este suspendată de drept, având parțial același conținut cu cel al deciziei deja suspendate în temeiul art. 14. Or, într-o asemenea situație, ar fi important de stabilit dacă la momentul emiterii celei de-a doua decizii cea dintâi era suspendată, iar acest aspect nu poate fi apreciat corect decât în ipoteza stabilirii momentului de la care termenul de 60 de zile, care condiționează efectele menținerii suspendării, începe să curgă.

ireconciliabilă opoziție. Pentru un jurist însă, o dată lămurite lucrurile, alegerea ar trebui să fie facilă.