

Obligația motivării în procedura de control fiscal – a organelor fiscale, a contribuabilului, a judecătorului sau a nimănui?

The obligation to motivate in the tax audit procedure – of the tax authority, the taxpayer, the judge or of no one?

Avocat **Bogdan MĂRCULEȚ***
Reff și Asociații/Deloitte Legal

Abstract

The reasoning in the tax control procedures, followed by the tax appeal against the issued administrative fiscal deeds, is not always assumed by the participants in these procedures. The lack of an effective reasoning, the gaps in the reasoning or the overly general reasonings, which do not target the real tax issue, can be found at all levels where the obligation to motivate intervenes: during the effective tax control, in the procedure of the settlement of the tax appeal or in the judicial procedure. This trend is growing and affects the clarification of the tax issue faced by the taxpayer.

Keywords: Reasoning, fiscal bodies, taxpayer, tax control, court of law, tax appeal.

Rezumat

Motivarea în cadrul procedurilor de control fiscal, urmate de contestația fiscală îndreptată împotriva actelor administrativ-fiscale emise, nu este întotdeauna asumată de participanții la aceste proceduri. Lipsa unei motivări efective, lacunele în motivare sau motivările prea generale care nu țintesc problema fiscală reală se regăsesc în toate palierele în care intervine obligația de motivare: în cadrul controlului efectiv, în procedura de soluționare a contestației fiscale sau în procedura judiciară. Această tendință este în creștere și afectează clarificarea problemelor fiscale cu care se confruntă contribuabilul.

Cuvinte-cheie: motivare, organe fiscale, contribuabil, control fiscal, instanța de judecată, contestație fiscală.

Obligația motivării în procedura de control fiscal este lăsată adesea „între scaune”. Deși această obligație revine tuturor participanților la procedura de control, de foarte multe ori, motivarea nu este asumată pe deplin de niciun participant și rămâne într-o sferă generală, care nu atinge esența și nu clarifică problema fiscală care a dat naștere respectivei proceduri.

Ne referim în cadrul prezentului material cu precădere la obligația motivării în cadrul procedurilor de control fiscal, urmate de contestația fiscală îndreptată împotriva actelor administrativ-fiscale emise în cadrul procedurilor de control și de litigiul subsecvent în instanță. Prin urmare, atunci când ne referim la procedurile de control fiscal, avem în vedere și etapele de contestare subsecvente.

Experiența practică arată că multe din actele emise în urma finalizării procedurilor de control fiscal sunt motivate necorespunzător, iar acest neajuns nu este remediat în etapa următoare a contestației fiscale și uneori nici în cea a judecății.

* bmarculet@reff-associates.ro

Motivarea necorespunzătoare poate lua diferite forme, dar probabil cea mai răspândită este deconectarea acesteia de la realitatea tot mai complexă și tehnică a tranzacțiilor, a relațiilor de muncă sau a comerțului electronic. Cu cât crește complexitatea acestora, cu atât mai complicate devin și problemele fiscale. Cu toate acestea, indiferent de complexitatea problemelor fiscale pe care le au contribuabilii, în cadrul procedurilor fiscale de control, motivarea actelor autorităților rămâne de multe ori stereotipă și încrămențată în timp, perpetuată de la un act administrativ-fiscal la altul, chiar dacă situațiile de fapt sunt fundamental diferite.

Această tendință este accentuată și de lipsa unei veritabile sancțiuni care să fie aplicare în procedurile de contestare, administrativă sau judiciară, dar și de o creștere a numărului de hotărâri judecătorești motivate fără respectarea cerințelor legale și care sunt casate în cadrul căilor de atac de către instanțele superioare.

În cadrul procedurii de control fiscal, înțelegem în sens larg, după cum am menționat mai sus, considerăm că se regăsesc trei paliere principale în care obligația de motivare este caracteristică.

În primul rând, obligația de motivare revine organelor fiscale în cadrul controlului fiscal efectiv, indiferent de forma în care se desfășoară acesta (inspecție fiscală, control inopinat, verificare documentară etc.).

În al doilea rând, obligația de motivare revine contribuabilului în cadrul contestației fiscale. Desigur că în această etapă a contestației, organele fiscale au la rândul lor obligația de motivare, decizia de soluționare a contestației trebuind motivată, întocmai ca orice act administrativ-fiscal. Însă, având în vedere faptul că, de cele mai multe ori, motivarea deciziei de soluționare a contestației este în bună măsură identică motivării din Raportul de inspecție fiscală, apreciem că obligația caracteristică acestei etape aparține contribuabilului.

Nu în ultimul rând, în cadrul procedurii judiciare, obligația caracteristică de motivare revine instanței judecătorești prin hotărârile pronunțate în cauzele referitoare la atacarea deciziilor de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ-fiscale emise în cadrul procedurilor de control fiscal. Precum în cazul contestațiilor fiscale, nu trebuie minimizată obligația de motivare a cererii de chemare în judecată care incumbă contribuabilului, dar, având în vedere că această obligație este oarecum similară celei care incumba contribuabilului în cadrul contestației fiscale, caracteristică acestei etape judiciare considerăm că rămâne obligația de motivare a judecătorului.

În cele ce urmează vom analiza pe scurt aspecte esențiale cu privire la cele trei paliere menționate.

1. Obligația de motivare a organelor fiscale

Circumscris tematicii prezentului material, ne propunem în continuare să prezentăm cadrul legal cu privire la obligația de motivare a actelor administrativ-fiscale emise ca urmare a controalelor fiscale în contrast cu anumite exemple practice, precum și modul în care este sancționată neîndeplinirea acestei obligații de către instanțele judecătorești.

1.1. Cadrul legal

Dincolo de art. 46 alin. (2) lit. e) și f) C. pr. fisc., care reglementează obligația ca orice act administrativ-fiscal să fie motivat, atât în fapt, cât și în drept, o importanță deosebită în ceea ce privește procedurile de control fiscal o deține art. 73 alin. (2) C. pr. fisc. potrivit căruia *organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*.

Textul de lege trasează în mod expres și concret coordonatele și limitele care se impun organului fiscal atunci când motivează un act administrat fiscal. Astfel, motivarea actelor administrativ-fiscale trebuie să se bazeze fie pe probe, fie pe constatări proprii organului fiscal.

În ceea ce privește probele, art. 55 alin. (1) C. pr. fisc. clarifică semnificația acestei noțiuni: *constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, fișierul standard de control fiscal stocat într-un mediu*

care asigură unicitatea, integralitatea și integritatea acestuia, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

În schimb, în cadrul Codului de procedură fiscală nu se regăsește nicio definiție expresă a noțiunii de *constatări*, cu toate că această noțiune este de esența actelor emise ca urmare a finalizării acțiunilor de control fiscal.

Spre exemplu, conform art. 131 alin (2) C. pr. fisc., **constatările** organelor fiscale în legătură cu toate perioadele și toate obligațiile fiscale înscrise în avizul de inspecție fiscală alcătuiesc conținutul raportului de inspecție fiscală care se întocmește la finalizarea inspecției fiscale. De asemenea, potrivit art. 130 alin. (1) C. pr. fisc., contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele **constatate** în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre **constatările** și consecințele lor fiscale.

O altă mențiune relevantă cu privire la constatări se regăsește în art. 1 C. pr. fisc., respectiv în cadrul definiției dosarului administrativ al acțiunii de control fiscal, care cuprinde *totalitatea documentelor și informațiilor care stau la baza **constatărilor** organului de control fiscal din punct de vedere faptic și legal, precum și cele emise în legătură cu administrarea mijloacelor de probă.*

Prin urmare, deși nu se confundă cu motivarea, constatările organelor fiscale sunt cele care reprezintă cea mai importantă parte a procesului de motivare, respectiv cea care conduce organele fiscale să stabilească anumite consecințe fiscale ale stărilor de fapt observate în cadrul unui control fiscal.

Această concluzie reiese cât se poate de clar din prevederile art. 6 alin (1) teza întâi C. pr. fisc., conform cărora: „*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii*”.

Or, art. 6 nu doar impune organului fiscal să adopte o soluție întemeiată pe prevederile legale și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, dar impune în mod implicit și un standard de calitate specific motivării actelor emise în urma controlului fiscal. Acest standard calitativ este dat de sintagmele *constatări complete și asupra tuturor împrejurărilor edificatoare*, care evocă un deziderat de exhaustivitate.

Întrucât motivarea actelor administrativ fiscale se bazează pe constatări, iar aceste constatări trebuie să fie complete, atunci rezultă în mod clar că motivarea la rândul ei trebuie să evoce această tendință de exhaustivitate (*tuturor, complete*) și de claritate (*edificatoare*).

Exemple care susțin necesitatea unei motivări adecvate bazate pe constatări solid fundamentate se regăsesc și în legislația secundară.

În acest sens, regăsim în cadrul Ordinului nr. 4077/2020 pentru aprobarea Procedurii de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală următoarele prevederi relevante:

- „3.1.3. Orice **constatare** a organelor de inspecție fiscală va fi discutată, după fundamentarea acesteia, cu șeful de serviciu pentru a susține cele constatate și pentru a fi validată încadrarea legală a acestora”.

- „3.2.9. **Constatările** care se înscriu în raportul de inspecție fiscală trebuie să fie proprii organelor de control, bazate pe date, informații sau documente, să fie expuse clar și concis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale inutile, neconcludente și nedocumentate, care încarcă nejustificat conținutul raportului de inspecție fiscală”.

- „3.3.4. Avizarea raportului de inspecție fiscală constă în verificarea corectitudinii încadrării în prevederile legale a **constatărilor** din raportul de inspecție fiscală, precum și înscrierea numelui și prenumelui șefului de serviciu, data semnării și semnătura acestuia”.

În plus, Codul etic al inspectorului fiscal aprobat prin Ordinul 1753/2003 impune inspectorilor fiscali ca în relațiile cu contribuabilii „să acorde importanța și timpul necesar discuțiilor cu contribuabilii sau cu cei desemnați legal în acest sens, pentru a fundamenta **constatările** pe baza tuturor argumentelor contribuabilului”.

1.2. Exemple practice

Fără a reprezenta în niciun caz o listă exhaustivă, în cele ce urmează vom exemplifica, prin extrase din diverse rapoarte de inspecție fiscală, cum este motivată de către organele de inspecție fiscală neacordarea deductibilității pentru cheltuielile cu diverse servicii de management primite de către un contribuabil român de la o societate din grup și TVA aferentă.

Alegerea exemplurilor din această categorie este justificată din două perspective principale: în primul rând, ținând seama de faptul că acest tip de problemă fiscală este una dintre cele mai des întâlnite în cadrul inspecțiilor fiscale desfășurate, iar în al doilea rând, având în vedere tocmai generalitatea respectivei probleme fiscale, aceasta este întâlnită în domenii de activitate cât se poate de diferite, ceea ce permite să se compare în ce mod organele fiscale țin cont de *împrejurările edificatoare din fiecare cauză* atunci când motivează actele emise în urma procedurilor de control.

Astfel, în cadrul unei inspecții fiscale care a vizat un contribuabil din industria prelucrării de angrenaje, organele de inspecție au motivat refuzul acordării deductibilității în principal prin aceea că *„nu s-au prezentat acte și documente din care să rezulte legătura cu activitatea petentei și astfel să justifice prestarea serviciilor în beneficiul firmei din România, respectiv prestarea efectivă a acestor servicii în scopul activității economice/operațiunilor taxabile”*.

Într-un alt exemplu care privește o inspecție fiscală la un contribuabil din domeniul produselor de panificație, organul de inspecție a considerat că *„societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și nici nu s-a demonstrat necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”*.

În cazul unei societăți din domeniul componentelor electrice, organele de inspecție au motivat după cum urmează: *„Nu s-a făcut dovada de către (...) că a fost adus la îndeplinire scopul final al serviciilor de consultanță (de a permite contractantului să intre pe piețele străine și/sau să sprijine vânzările pe aceste piețe și/sau să crească vânzările pe aceste piețe)”*.

Un ultim exemplu se referă la un contribuabil din domeniul transporturilor, unde deductibilitatea nu a fost acordată întrucât, în motivarea organelor fiscale, *„societatea verificată nu a prezentat organelor de inspecție fiscală rapoarte de lucru sau alte documente justificative prin care să ateste că serviciile facturate de (...) au fost utile și necesare pentru desfășurarea activității”*.

Din exemplele menționate mai sus, se poate observa că refuzul acordării deductibilității este asemănător (spre identitate) în toate situațiile, fiind motivat, pe de-o parte, de lipsa unor dovezi/acte/documente conștând în rapoarte de lucru, situații de lucrări etc., iar pe de altă parte, de lipsa unei justificări privind necesitatea/utilitatea/beneficiul adus de serviciile achiziționate. În plus, limbajul utilizat de organele fiscale este asemănător.

În toate inspecțiile menționate mai sus, contribuabilii puseseră la dispoziția organelor fiscale un număr important de documente din care să reiasă atât natura acestora, cât și beneficiul adus, raportat la specificul relației contractuale, cât și a industriei în care acționa fiecare dintre acești contribuabili.

Cu toate acestea, motivarea organelor fiscale rămâne aproape identică, indiferent de faptul că circumstanțele sunt diferite, dar și lacunară, superficială și foarte generală, în sensul că nu se explică de ce documentele specifice prezentate nu ar putea reprezenta dovezi în înțelesul pe care îl dau organele de inspecție fiscală în paragrafele citate.

Practic, simpla afirmație a organelor fiscale că lipsesc documentele justificative sau că serviciile nu au fost utile și necesare pentru desfășurarea activității economice se impune mai degrabă ca un adevăr dat, lipsind în realitate acele constatări fundamentate *pe baza tuturor argumentelor contribuabilului sau bazate pe date, informații sau documente, expuse clar și concis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale inutile, neconcludente și nedocumentate*.

Or, în lipsa unei motivări fundamentate, problema fiscală nu este de fapt clarificată, iar contribuabilul se regăsește în situația de a nu cunoaște care sunt motivele pentru care organul fiscal consideră că tratamentul fiscal aplicat este greșit sau care ar fi pașii de urmat pentru a remedia această situație.

1.3. Sancționarea lipsei motivării sau motivării necorespunzătoare de către instanțele de judecată

Lipsa motivării sau motivarea necorespunzătoare este rareori sancționată de către instanțele de judecată atunci când se pune în discuție legalitatea unui act administrativ fiscal prin care se stabilesc diferențe de obligații fiscale.

De cele mai multe ori, instanțele de judecată evită să pronunțe soluții prin care se anulează astfel de acte motivate necorespunzător, urmând să judece pe fond. Spre exemplu, într-o hotărâre recentă¹ Curtea de Apel Iași consideră:

„Analizând dispoziția contestată în coroborare cu cele trei decizii de impunere a căror anulare se cere, Curtea constată că aceasta este motivată atât în fapt, cât și în drept, emitentul actului redând, în linii mari, situația de fapt care a generat raportul de drept fiscal și temeiurile de drept avute în vedere la calcularea impozitului pe clădiri datorat de reclamant.

(...)

Or, este adevărat că cele trei decizii de impunere nu cuprind pe larg motivele care au stat la baza acestora, fiind indicate doar suprafețele cu privire la care s-a calculat impozitul și suma datorată, însă acestea nu pot fi privite singular, ci în coroborare cu dispoziția contestată, mai ales că aceste acte (deciziile de impunere) reprezintă în realitate formulare tipizate, după modelul impus la nivel național și în cuprinsul cărora s-au inserat un număr limitat, însă suficient de informații, conform secțiunilor pe care le cuprind”.

Evocator în această decizie este faptul că instanța de judecată reține că motivarea este realizată în linii mari și că deciziile de impunere nu cuprind pe larg motivele care au stat la baza acestora, cu toate acestea, instanța nu consideră că aceste aspecte ar fi suficiente pentru a atrage nulitatea actelor atacate.

La polul opus și, prin urmare, o decizie destul de rară este pronunțată de Curtea de Apel Timișoara² care constată:

„În ceea ce privește motivarea refuzului de recunoaștere a deductibilității TVA în sumă de 642 lei și a deductibilității din profitul impozabil a cheltuielilor în sumă totală de 2.681 lei, Curtea reține o carență a motivării în fapt a actelor contestate. Astfel, cu privire la TVA de 642 lei și impozitul pe profit, constatările organelor fiscale din Decizia de impunere fac trimitere la Anexele la Raportul de inspecție fiscală, motivarea fiind sumară și neputându-se reține motivul pentru care au fost declarate nedeductibile anumite cheltuieli sau TVA aferentă anumitor facturi.

Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală expune emitentul și numerele de identificare ale facturilor, și menționează TVA și impozitul pe profit corespunzător fiecărei facturi, fără explicații suplimentare privind nerespectarea dispozițiilor legale invocate sau a altor elemente de fapt care ar determina încălcarea acestor reglementări.

(...)

În speță, Curtea reține că organele fiscale au indicat reglementările legale pretins încălcate, dar nu au expus argumentele și constatările de fapt pe baza cărora au reținut nedeductibilitatea respectivelor cheltuieli din profitul impozabil și TVA. În acest sens, Curtea observă că în raportul de inspecție fiscală nu sunt indicate bunurile și serviciile achiziționate de reclamantă prin respectivele facturi și nu se face o analiză a obiectului facturilor în raport cu obiectul de activitate al reclamantei, pentru a se justifica aprecierea conform căreia reclamanta nu a făcut dovada că acele cheltuieli sunt aferente realizării de venituri, respectiv că pentru acele achiziții reclamanta nu a putut face dovada că sunt aferente unor operațiuni taxabile în materia TVA. Practic, nu se arată de ce tocmai aceste facturi – din totalul facturilor examinate – ar cuprinde cheltuieli nedeductibile din profitul impozabil și TVA datorate de reclamantă. Raportat la constatarea lipsei motivelor de fapt ale stabilirii impozitului pe profit în sumă de 429 lei și a TVA în sumă de 642 lei, Curtea reține nelegalitatea stabilirii acestor debite în sarcina reclamantei, actele contestate fiind redactate într-un mod care împiedică examinarea legalității acestor obligații fiscale, ca urmare a lipsei motivării în fapt”.

În acest caz, organele fiscale nu au motivat nici în decizia de impunere, nici în raportul de inspecție fiscală de ce au refuzat deductibilitatea unor cheltuieli și a TVA aferentă, neindicând nici care au fost bunurile sau serviciile achiziționate de reclamantă și neanalizând obiectul facturilor prezentate de

¹ Hotărârea nr. 442/2023 din 11.09.2023, cod RJ 597938d65 (<https://rejust.ro/juris/597938d65>) – Curtea de Apel Iași.

² Hotărârea nr. 675/2022 din 29.06.2022 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, cod RJ 399486973 (<https://www.rejust.ro/juris/399486973>).

contribuabil prin raportare la obiectul de activitate al acestuia. Or, în aceste condiții, instanța de judecată a considerat că nu a fost respectată exigența de motivare a actelor administrativ-fiscale, impunându-se anularea în parte a actelor neconforme.

Cu toate acestea, deciziile de acest fel sunt foarte rare, în special raportat la numărul actelor administrativ-fiscale nemotivate sau motivate necorespunzător, ceea ce poate constitui un factor important pentru conduita organelor fiscale, care nu caută să-și îmbunătățească motivarea în absența unor sancțiuni mai dese și mai energice.

2. Obligația de motivare a contribuabilului

În ceea ce privește obligația de motivare a contribuabilului în etapa contestației fiscale, cadrul legal se regăsește la art. 269 C. pr. fisc. Potrivit acestei dispoziții, contestația fiscală se formulează în scris și cuprinde datele de identificare ale contestatorului, obiectul contestației, motivele de fapt și de drept, dovezile pe care se întemeiază și semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia.

Este, de asemenea, important de menționat faptul că, fără a se confunda cu motivarea, obiectul contestației fiscale este reprezentat atât de sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii.

În cazul în care se contestă sume stabilite de organul fiscal, contribuabilul trebuie să specifice cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale. În cazul în care contribuabilul nu face această precizare, organul fiscal de soluționare solicită contribuabilului să remedieze această lipsă în termen de 5 zile. În lipsa acestei precizări, se consideră atacat întregul act administrativ.

Precizările efectuate sunt importante pentru a circumscrie obligația de motivare pe care o are contribuabilul, întrucât potrivit art. 276 alin. (1) C. pr. fisc., analiza contestației se face în raport cu susținerile părților. Prin urmare, organul de soluționare, cel puțin teoretic, ar trebui să răspundă în decizia de soluționare tuturor aspectelor susținute de contestator.

În cazul în care contestația fiscală este nemotivată total sau parțial, poate fi respinsă ca nemotivată. Această sancțiune, deși nu este menționată în cadrul art. 279 C. pr. fisc., este reglementată la pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea art. 279, aprobate prin Ordinul nr. 1021/2022 emis de Ministerul Finanțelor.

În lumina acestor prevederi legale, o întrebare care se poate pune cu privire la obligația de motivare a contribuabilului este dacă acesta are obligația de a prezenta în contestație motive pentru fiecare sumă ce compune suma totală reținută de organul fiscal în sarcina sa.

În opinia noastră, contribuabilul nu ar avea o asemenea obligație, întrucât art. 269 C. pr. fisc. impune doar includerea în contestație a motivelor de fapt și de drept, fără însă a limita în vreun fel modalitatea în care contestatarul poate să prezinte aceste motive de fapt sau de drept. Spre exemplu, contribuabilul poate invoca un motiv de nulitate care afectează întregul act administrativ-fiscal, respectiv depășirea dublului duratei maxime de efectuare a inspecției fiscale, motiv care privește întreaga sumă contestată, nefiind specific doar pentru o sumă anume. În acest caz, nu se poate susține că, în lipsa unui alt motiv care să privească o anumită parte din sumă, contestația este nemotivată pentru acea parte.

Într-o decizie a Curții de Apel București, în care instanța a analizat dacă organul de soluționare a contestației a respins în mod corect ca nemotivată contestația fiscală a contribuabilului pentru o parte din suma contestată, s-a reținut:

„Niciun text legal nu impune o asemenea cerință excesivă contribuabilului care formulează o contestație întemeiată pe dispozițiile art. 205 C. pr. fisc. împotriva unui act administrativ-fiscal, respectiv aceea de a argumenta în fapt și în drept, în mod distinct, pentru fiecare sumă ce compune suma totală ce constituie creanța fiscală constituită în sarcina sa, acesta având doar obligația de a prezenta motivele de fapt și drept ale contestației în ansamblul său, cu privire la suma contestată”³.

³ Sentința civilă nr. 1993 din 8 iunie 2016, Curtea de Apel București, Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Prin urmare, în limita sumei contestate, contribuabilul nu poate fi limitat sub aspect calitativ cu privire la criticile pe care le aduce în diferite faze ale contestării unui act administrativ-fiscal.

Această interpretare pare a fi susținută și de recenta Decizie nr. 20/2023 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție pentru dezlegarea unei chestiuni de drept, conform căreia „*motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale la care aceasta se referă nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă*”.

De altfel, această soluție lasă oarecum lipsită de interes prevederea din Instrucțiunile pentru aplicarea art. 279 care dau posibilitatea organului de soluționare a contestației să o respingă ca nemotivată.

Bineînțeles, această soluție a Înaltei Curți tranșează în principal problema invocării unor motive noi de nelegalitate, direct în fața instanțelor de judecată, contribuabilul având astfel posibilitatea să-și consolideze apărarea în etapa judiciară, nefiind limitat la motivele pe care le-a indicat în contestația fiscală.

3. Obligația de motivare a instanței

Atacarea deciziilor emise în soluționarea contestațiilor fiscale împreună cu actele administrativ-fiscale la care se referă acestea la instanța de contencios administrativ reprezintă ultima etapă în cadrul procedurii mai ample de contestare a actelor administrativ-fiscale emise în urma controalelor fiscale.

În această etapă, un act administrativ-fiscal motivat necorespunzător, chiar dacă nu este anulat pentru acest simplu motiv, urmează a fi analizat de către instanța de judecată din perspectiva celorlalte motive de nelegalitate invocate de contribuabil în cererea de anulare. Această analiză ar trebui să clarifice problemele fiscale deduse judecătii în cuprinsul motivării hotărârilor judecătorești pronunțate în litigiul care are ca obiect cererea de anulare a actelor administrativ-fiscale prin care se impun impozite și taxe.

Cu toate acestea, în practica instanțelor judecătorești se poate observa o tendință de creștere a cazurilor în care motivarea hotărârilor judecătorești nu clarifică problemele fiscale deduse judecătii.

Tendința de creștere se poate decela din analiza⁴ în special a gradului de admitere a recursurilor de către instanțele superioare cu privire la hotărârile pronunțate de instanțele de contencios administrativ de fond în cererile de anulare a actelor administrativ-fiscale care stabilesc impozite și taxe. Astfel, din această analiză reies următoarele aspecte.

În acțiunile care privesc anularea actelor administrativ-fiscale, Tribunalele au pronunțat soluții de admitere în proporție de 68,84% din cazuri și soluții de respingere în 17,45% din cazuri. În recursurile îndreptate împotriva hotărârilor pronunțate conform celor de mai sus de către Tribunale, Curțile de Apel au respins recursurile în proporție de 81,96% și au admis recursurile în proporție de 13,83%.

Pentru cererile în anulare judecate în primă instanță de către Curțile de Apel, procentul de admitere este de 35,47%, iar cel de respingere de 38,72%. În recurs, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins aproximativ⁵ 54% dintre recursurile promovate împotriva hotărârilor pronunțate conform celor de mai sus de către Curțile de Apel, și a admis aproximativ 27%.

Analiza în bazele de date existente nu permite în acest moment o estimare precisă a numărului de hotărâri judecătorești pronunțate de instanțele de recurs prin care se admit recursurile și se casează hotărârile instanțelor de fond pentru lipsa motivării sau motivării necorespunzătoare⁶. Cu toate acestea,

⁴ Analiza procentuală a fost realizată cu ajutorul site-ului Rejust, cu selectarea următoarelor criterii: Instanță – Curți de Apel sau Tribunale; Materie juridică – Contencios administrativ și fiscal; Obiect – Contencios administrativ și fiscal – contestație act administrativ fiscal și Contencios administrativ și fiscal – anulare act de control taxe și impozite; Stadiu procesual – Fond sau recurs; Tip document – hotărâre.

⁵ Întrucât site-ul Rejust nu conține informații cu privire la deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție, în privința acestei instanțe au fost obținute informațiile statistice cu ajutorul unui program legislativ cu funcții de căutare bazate pe inteligență artificială, criteriile de căutare fiind similare celor descrise mai sus.

⁶ Neexistând o funcție de căutare eficientă în interiorul tuturor soluțiilor de admitere a recursurilor.

o analiză „mecanică”, prin propriile simțuri ale acestor hotărâri relevă că o majoritate covârșitoare dintre acestea au la bază tocmai motivarea lipsă sau necorespunzătoare efectuată de prima instanță.

În cele ce urmează încercăm să sintetizăm principalele cauze identificate care conduc instanțele de recurs să aprecieze că instanțele de fond nu au realizat o motivare adecvată în cadrul acțiunilor având ca obiect anularea actelor administrativ-fiscale (aceste cauze principale au fost extrase din cadrul soluțiilor definitive de admitere a recursurilor decelate în cadrul analizei de mai sus).

O primă categorie constă în acele motivări ale instanțelor judecătorești care preiau concluziile raportului de expertiză depus în cauză în cadrul probei cu expertiză tehnică, fără a se regăsi în motivare și raționamentul propriu al instanței de fond.

Spre exemplu, într-o hotărâre recentă⁷, Curtea de Apel București a decis:

„În mod necesar, o hotărâre judecătorească trebuie să cuprindă în motivarea sa argumentele pro și contra care au format, în fapt și în drept, convingerea instanței cu privire la soluția pronunțată, argumente care, trebuie să se raporteze, pe de o parte, la susținerile și apărările părților, iar pe de alta parte, la dispozițiile legale aplicabile raportului juridic dedus judecării, în caz contrar fiind lipsită de suport probator și legal și pronunțată cu nerespectarea prevederilor art. 425 alin. (1) lit. b) C. pr. civ.

Curtea mai subliniază că referirea generică la probele administrate, precum proba cu expertiza, nu este suficientă pentru a satisface standardele impuse de art. 425 alin. (1) lit. b) din C. pr. civ.”.

Într-o altă hotărâre a Curții de Apel Constanța⁸:

„În plus, instanța de fond a achiesat astfel întru totul la concluziile cuprinse în raportul de expertiză, fără însă ca judecătorul fondului să prezinte propriile argumente de fapt și de drept, raportat la aplicarea dispozițiilor legale sub aspectul calculului impozitului pe profit stabilit suplimentar, analiza caracterului deductibil sau nu al cheltuielilor și îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere TVA, prin raportare la întregul probatoriu administrat în cauză”.

În aceeași notă este o altă soluție pronunțată de Curtea de Apel Suceava⁹:

„Curtea consideră că motivarea este de esența hotărârii și este necesară pentru a o face înțeleasă și acceptată de părți, dar și pentru a permite instanței de recurs să verifice aplicarea legii de prima instanță, or, în considerentele sentinței recurate, prima instanță s-a limitat la a expune concluziile expertului contabil fără a prezenta propriile argumente care au stat la baza soluției adoptate, ceea ce echivalează cu o nemotivare, întrucât soluția dată nu poate face obiectul cenzurii instanței de control judiciar. Mai mult decât atât, instanța de fond nu a prezentat motivele pentru care au fost înlăturate apărările pârâtei, inclusiv obiecțiunile formulate la raportul de expertiză contabilă, ci și-a întemeiat soluția exclusiv pe concluziile raportului de expertiză, fără a face o analiză a întregului probatoriu administrat în cauză și a apărărilor formulate de ambele părți, astfel că nu se poate reține că hotărârea atacată este motivată potrivit legii.

(...)

Obiectul probei în materie fiscală îl reprezintă actele și faptele juridice care determină o situație de fapt fiscală ce stă la baza stabilirii impozitelor sau la adoptarea altor decizii cu relevanță în materie fiscală, iar pârâta, potrivit dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a apreciat, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege. Or, în acest context, și instanța de fond avea obligația de a analiza probele avute în vedere de organele de inspecție fiscală și de a aprecia în ce măsură sunt relevante în soluționarea pricinii. Dând relevanță exclusiv unora dintre concluziile raportului de expertiză fiscală, argumentația

⁷ Hotărârea nr. 1729/2023 din 05.09.2023, cod RJ 2373g4d98 (<https://rejust.ro/juris/2373g4d98>).

⁸ Hotărârea nr. 87/2023 din 02.02.2023 pronunțată de Curtea de Apel Constanța, cod RJ 989e3e2e6 (<https://www.rejust.ro/juris/989e3e2e6>).

⁹ Hotărârea nr. 50/2023 din 25.01.2023 pronunțată de Curtea de Apel Suceava, cod RJ 86497gde8 (<https://www.rejust.ro/juris/86497gde8>).

instanței de fond apare ca fiind insuficientă, iar criticile recurente referitoare la motivarea necorespunzătoare a hotărârii sunt întemeiate”.

Un alt exemplu relevant în acest sens provine de la Curtea de Apel Pitești¹⁰:

„Curtea constată că, pentru a pronunța soluția de admitere a acțiunii și pentru a anula actele administrative fiscale atacate, tribunalul a redat explicațiile și concluziile expertului cauzei exprimate în raportul de expertiză întocmit, prezentându-le ca fiind raționamentul logico-juridic parcurs de instanță și care a dus la pronunțarea sentinței. Cu alte cuvinte, fără a expune niciun argument care să provină din reflecțiile proprii ale judecătorului de fond, acesta a redat în considerentele sentinței argumentele expertului, însușindu-și-le întocmai cum au fost expuse de acesta”.

Un ultim exemplu relevant pentru această categorie de motive îl regăsim într-o decizie a Înaltei Curți de Casație și Justiție¹¹:

„Înalta Curte constată că niciuna dintre obligațiile fiscale suplimentare contestate nu a fost analizată în mod veritabil de către instanța de fond, nefiind expus un raționament logico-juridic propriu judecătorului, cu fiind preluat ad litteram raportul de expertiză realizat în cauză, cu titlu de motivare a hotărârii judecătorești pronunțate. Preluarea a avut loc nu numai în privința concluziilor pe obiectivele expertizei, a căror redare este asumată explicit în motivare, ci și în privința analizei punctuale asupra fiecărei obligații suplimentare la care se referă actele contestate, vastele considerente fiind în realitate o reproducere integrală a raportului de expertiză.

De asemenea, instanța de fond nu a arătat motivele pentru care a înlăturat apărările autorităților pârâte emitente ale actelor administrativ-fiscale atacate, expuse prin întâmpinări (care reiterau argumentele impunerii suplimentare regăsite în actele atacate) sau prin obiecțiunile la raportul de expertiză. Obiecțiunile au vizat aspecte punctuale concrete, care impuneau un răspuns din partea instanței.

Preluarea argumentației experților numiți în cauză, fără a o trece prin filtrul raționamentului propriu vădește necercetarea în mod efectiv a cauzei de către judecătorul fondului și nu îndeplinește exigențele motivării hotărârii adoptate, în conformitate cu art. 425 alin. (1) lit. b) C. pr. civ.”.

O a doua categorie constă în acele motivări ale instanțelor judecătorești prin care se preiau în integralitate argumentele uneia dintre părți, fără a exista un raționament propriu al judecătorului.

Un astfel de exemplu este conferit de o decizie a Curții de Apel Oradea¹², conform căreia:

„Astfel, Curtea constată că prima instanță a preluat în integralitate în considerentele sentinței recurate pasajele relevante din acțiunea introductivă de instanță și din răspunsul la întâmpinare, formulate de către reclamantă, fără a elabora un raționament propriu care să justifice soluția pentru care a optat, ceea ce echivalează cu lipsa unei veritabile motivări a sentinței recurate.

Însușirea evidentă a poziției procesuale a uneia dintre părți, fără a expune o analiză proprie a aspectelor de fapt și de drept relevante, nu corespunde exigențelor prevăzute de art. 425 alin. (1) lit. b) C. pr. civ. și a art. 6 paragr. 1 din Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale”.

O a treia categorie constă în motivările instanțelor care nu se raportează în niciun fel la probele administrate în cauză, în special la raportul de expertiză fiscală, atunci când pronunță soluția în cauză.

Într-o decizie pronunțată de Curtea de Apel Pitești¹³, s-a decis:

„În această privință, Curtea constată că, în considerentele sentinței atacate, tribunalul a redat în mod fidel conținutul cererii de chemare în judecată și, în continuare, a îmbrățișat argumentele avansate de organul fiscal pentru respingerea cererii, fără a analiza în concret motivele de nelegalitate invocate de reclamant prin raportare la situația de fapt reținută de instanță, probele în baza cărora a stabilit

¹⁰ Hotărârea nr. 569/2023 din 17.05.2023 pronunțată de Curtea de Apel Pitești, cod RJ 23e7975e5 (<https://www.rejust.ro/juris/23e7975e5>).

¹¹ Decizia 2594 din 16 mai 2023, Înalta Curte de Casație și Justiție.

¹² Hotărârea nr. 330/2023 din 27.06.2023, cod RJ 6238ee477 (<https://rejust.ro/juris/6238ee477>), Curtea de Apel Oradea.

¹³ Hotărârea nr. 838/2023 din 27.09.2023, cod RJ 397ggge84 (<https://rejust.ro/juris/397ggge84>), Curtea de Apel Pitești.

împrejurările factice ale speței, aspect esențial având în vedere că în dosar a fost efectuată o expertiză contabilă ale cărei concluzii nu au fost nici înlăturate, dar nici valorificate de instanță, temeiurile de drept și raționamentul juridic propriu în baza căruia a pronunțat sentința, contrar dispozițiilor art. 425 alin. (1) lit. b) C. pr. civ., ce prevede că hotărârea va cuprinde considerentele, în care se vor arăta obiectul cererii și susținerile pe scurt ale părților, expunerea situației de fapt reținută de instanță pe baza probelor administrate, motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază soluția, arătându-se atît motivele pentru care s-au admis, cât și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților”.

Într-o altă hotărâre pronunțată de Curtea de Apel Ploiești¹⁴ se reține:

„De asemenea, deși a dispus efectuarea unui raport de expertiză contabilă, instanța nu a dispus înlăturarea motivată a acestuia.

Curtea constată că motivarea instanței de fond nu întrunește exigențele reglementate de dispozițiile Codului de procedură civilă și ale art. 6 (...), întrucât instanța de fond nu a făcut o analiză a situației de fapt prin prisma interpretării probatoriului administrat în cauză, nefiind combătute argumentele invocate de reclamant referitor la aplicarea regimului special de taxare în ceea ce privește vânzarea autovehiculelor second-hand.

(...) instanța de fond concluzionează că reclamantul nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute art. 152 indice 2 din Legea nr. 571/2003. Curtea constată că această concluzie nu este detaliată și nu explică de ce nu sunt îndeplinite aceste condiții, mai ales că concluziile raportului de expertiză nu au fost nici valorificate, dar nici înlăturate motivate de către instanța de fond”.

Pe de altă parte, deși nu intră specific în categoria menționată, într-o decizie pronunțată de Curtea de Apel București¹⁵, s-a decis că nu se poate înlătura raportul de expertiză pentru simplul motiv că acesta preia poziția reclamantului:

„Prin hotărârea recurată, în ceea ce privește raportul de expertiză efectuat în cauză, instanța de fond a considerat că nu îi poate reține valoarea probatorie «față de modul în care acesta a fost întocmit», respectiv întrucât «expertul a preluat integral susținerile reclamantului redade în cuprinsul cererii de chemare în judecată», precum și pentru că «răspunsul formulat este vag, expertul limitându-se la redarea normelor legale și a concluziilor fără a-și argumenta soluția prin raportare la speța dedusă judecătii».

Potrivit dispozițiilor art. 337 C. pr. civ., dacă este nevoie de lămurirea sau completarea raportului de expertiză ori dacă există o contradicție între părerile experților, instanța, din oficiu sau la cererea părților, poate solicita experților, la primul termen după depunerea raportului, să îl lămurească sau să îl completeze. Atât timp cât proba a fost considerată pertinentă, concludentă și utilă soluționării cauzei, Curtea reține că opinia expertului, fie și formulată în manieră succintă, nu putea fi înlăturată de plano, doar pentru că «preia» (respectiv, confirmă) susținerile reclamantului”.

O a patra categorie se referă la situația în care instanțele de judecată nu administrează probele necesare soluționării litigiului, cu precădere expertiza tehnică de specialitate, mai ales în situațiile care pun probleme fiscale complexe.

Menționăm în acest sens o soluție pronunțată de Curtea de Apel București¹⁶ în care instanța a decis:

„Așadar, Curtea constată că prima instanță nu a verificat apărările reclamantei și nu a stabilit situația de fapt în legătură proveniența sumelor, cu existența/inexistența faptului generator, mai exact dacă a existat sau nu o livrare de bunuri constând în stocul de efectiv piscicol la data încetării Contractului de închiriere nr. 33/17.01.2017, de la reclamantă către (...), pentru perioada supusă inspecției și care a condus la stabilirea obligației fiscale suplimentare.

În concret, se impune ca în cauză să se pună în discuția părților necesitatea/utilitatea efectuării unei expertize de specialitate prin care să se stabilească dacă a avut loc livrarea de bunuri pentru perioada supusă inspecției fiscale, data și cantitatea precum și obligațiile fiscale suplimentare ce decurg din acestea”.

¹⁴ Hotărârea nr. 376/2023 din 11.04.2023 pronunțată de Curtea de Apel Ploiești, cod RJ ee39d83g2 (<https://www.rejust.ro/juris/ee39d83g2>)

¹⁵ Hotărârea nr. 1750/2023 din 28.06.2023 pronunțată de Curtea de Apel București, cod RJ 237333d35.

¹⁶ Hotărârea nr. 2107/2020 din 16.11.2020 pronunțată de Curtea de Apel București, cod RJ 3g3d525e (<https://www.rejust.ro/juris/3g3d525e>).

În același sens este și o decizie foarte relevantă a Curții de Apel Galați¹⁷:

„Prin încheierea de ședință din 16.06.2022, prima instanță a respins nemotivat cererea privind efectuarea expertizei fiscale de specialitate, invocând generic considerentele deciziei mai sus amintite, iar prin hotărârea recurată, a reținut în esență că reclamantul nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea regimului special de taxare, respectiv TVA calculat la marja de profit, întrucât nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor legale.

Curtea reține că, potrivit art. 258 alin. (1) din C. pr. civ.: «Probele se pot încuviința numai dacă sunt întrunite cerințele prevăzute la art. 255, în afară de cazul când ar exista pericolul ca ele să se piardă prin întârziere».

Iar potrivit art. 255 din noul C. pr. civ., pentru a fi admisibile, probele trebuie să fie legale și concludente, verosimile și pertinente.

Astfel, probele sunt încuviințate de către instanță după ce aceasta a verificat dacă sunt admisibile și după ce le-a pus în discuția contradictorie a părților. Instanța trebuie să dea o încheiere motivată de admitere sau de respingere a probelor propuse.

Curtea apreciază că, pentru asigurarea respectării exigențelor impuse de art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului, nicio măsură nu poate fi dispusă de instanță fără a fi fundamentată pe mijloace de probă administrate în cursul judecății și care au făcut obiectul unei dezbateri contradictorii, în care fiecare parte a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la fiecare probă admisă de către instanță.

Din această perspectivă, înlăturarea unei cereri de probatorii a unei părți, fără a motiva propriu-zis, cu claritate și relevanță, măsura astfel dispusă, în special pentru a demonstra că nu este încălcat dreptul la un proces echitabil, face ca hotărârea astfel pronunțată să fie nelegală, impunându-se – pentru respectarea principiilor ce guvernează desfășurarea procesului civil, inclusiv din perspectiva asigurării dreptului părților la dublul grad de jurisdicție – soluția casării cu trimitere în rejudecare, instanța de control judiciar neputând verifica rațiunea pentru care proba a fost respinsă”.

Astfel cum am precizat, categoriile și exemplele evocate mai sus reprezintă o sinteză a celor mai întâlnite motive pentru care hotărârile instanțelor de fond de contencios administrativ și fiscal sunt casate pentru lipsa sau insuficiența motivării, fără a fi o listă exhaustivă.

Analiza acestor motive relevă o creștere a numărului de hotărâri judecătorești în care motivarea nu respectă exigențele prevăzute de lege, ceea ce conduce la o lipsă de clarificare a problemelor de natură fiscală deduse judecății. Bineînțeles că soluțiile descrise sunt soluții de casare care determină o rejudecare a acțiunilor în anulare care fac obiectul dosarelor respective, iar rejudecarea va conduce, în cele din urmă, cel mai probabil, la o clarificare a situațiilor de fapt și a consecințelor lor fiscale.

Cu toate acestea, tendința nu este de neglijat, întrucât demonstrează, pe de-o parte, creșterea gradului de complexitate a problemelor fiscale, iar pe de altă parte, dificultatea sporită de clarificare a acestora printr-o motivare corespunzătoare.

4. În loc de concluzii

Pentru ca motivarea să nu devină o formă lipsită de substanță este necesar ca aceasta să fie conectată evoluției relațiilor juridice și economice și să țină cont de standardul impus de art. 6 alin (1) teza întâi din Codul de procedură fiscală, respectiv să fie clară și să țină cont de toate împrejurările edificatoare.

Totuși, lipsa unei motivări efective, lacunele în motivare sau motivările prea generale care nu țintesc problema fiscală reală se regăsesc în toate palierele în care intervine obligația de motivare, iar tendința este de creștere a acestui fenomen.

Combaterea lui presupune ca obligația de motivare în procedura de control fiscal să fie asumată în mod colectiv de organele fiscale, contribuabili și instanțele de judecată.

¹⁷ Hotărârea nr. 5/2023 din 10.01.2023 pronunțată de Curtea de Apel Galați, cod RJ 723g2d475 (<https://www.rejust.ro/juris/723g2d475>).