

# Unele aspecte în legătură cu obligativitatea emiterii deciziilor de impunere și consecințele neemiterii acestor decizii

## Some references in relation to tax decisions and the consequences of not issuing these decisions

Conf. univ. dr. **Alin TRĂILESCU\***  
Universitatea de Vest din Timișoara  
Facultatea de Drept

### Abstract

*Starting from the existing confusions in the practice of fiscal authorities and courts, we proposed to clarify the interpretation and application of the provisions of the Fiscal Procedure Code regarding the establishment of taxes, as well as the provisions of art. 23 of Law no. 554/2004 in the particular situation in which, as a consequence of the annulment of the normative act establishing taxes, taxpayers request the restitution from the public budget of the sums of money not owed.*

**Keywords:** *Establishing taxes; taxation decisions; annulment of the normative act of establishing taxes; tax refund.*

### Rezumat

*Pornind de la confuziile existente în practica organelor fiscale și a instanțelor de judecată, ne-am propus să clarificăm interpretarea și aplicarea dispozițiilor Codului de procedură fiscală referitoare la stabilirea impozitelor, precum și a prevederilor art. 23 din Legea nr. 554/2004 în situația particulară în care, ca și consecință a anulării actului normativ de stabilire a impozitelor, contribuabilii solicită restituirea de la bugetul public a sumelor de bani plătite nedatorat.*

**Cuvinte-cheie:** *Stabilirea impozitelor, deciziile de impunere, anularea actului normativ de stabilire a impozitelor, restituirea impozitelor.*

### 1. Premise

Ideea acestui studiu ne-a fost sugerată de unele tendințe ale practicii administrative și judecătorești în sensul neobligativității emiterii deciziilor de impunere pentru stabilirea unor obligații fiscale.

Astfel, Direcția Fiscală a Municipiului Timișoara a susținut printr-o adresă că nu avea obligația să emită decizii de impunere pentru stabilirea în sarcina unor contribuabili a impozitelor pe clădirile nerezidențiale, aferente anului 2022 și, totodată, a refuzat restituirea sumelor de bani încasate cu această destinație de la contribuabilii în cauză, pe care aceștia le-au plătit anticipat (la nivelul anului precedent) pentru a beneficia de bonificația de 10% la plata acestor impozite.

Mai mult, aceste impozite aferente anului 2022 au rămas fără suport legal ca urmare a anulării pe cale judecătorească a art. 1 alin. (5) lit. a) din HCLMT nr. 459/2021 privind majorarea impozitului pe clădirile nerezidențiale din proprietatea persoanelor fizice, pentru anul 2022<sup>1</sup>.

---

\* alin.trailescu@e-uvt.ro

<sup>1</sup> S. civ. nr. 65/Pl/01.02.2023 pronunțată de Trib. Timiș, S. cont. adm. și fisc., rămasă definitivă prin Dec. civ. nr. 600/08.06.2023, pronunțată de C. Ap. Timișoara, S. cont. adm. și fisc., nepublicate.

Or, plata de către contribuabili a impozitelor stabilite în baza unei hotărâri nelegale a consiliului local și fără a exista decizii de impunere emise de către organul fiscal reprezintă o plată nedatorată care dă dreptul plătitorilor la întoarcerea acesteia, adică la restituirea de către organul fiscal a impozitelor încasate nelegal.

## 2. Critici aduse opiniei privind neobligativitatea emiterii deciziilor de impunere

Referitor la obligația organului fiscal de a stabili impozitul pe clădirile nerezidențiale prin decizie de impunere, într-o speță<sup>2</sup> s-a reținut că: „În acord cu susținerile părâtei (DFMT – n.n.), organul fiscal nu avea obligația de a emite pe seama reclamantilor decizii de impunere pentru plata impozitului pe clădiri pentru anul 2022, în cazul acestora nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art. 95 alin. (2) și (6) din Legea nr. 207/2015, respectiv când organul fiscal stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, ori în cazul în care contribuabilul nu își achită sumele de bani cu care figurează în evidența organului fiscal (reclamantii efectuând plata impozitului la data de 14.03.2022)”.

Altfel spus, s-a considerat că, potrivit dispozițiilor art. 95 alin. (2) și (6) C. pr. fisc., organul fiscal nu are obligația de a stabili impozitele prin decizii de impunere decât atunci când contribuabilul este supus unui control fiscal ori dacă acesta nu își achită de bună voie impozitele.

Or, acest raționament este total greșit, pentru următoarele considerente:

– Are la bază o interpretare greșită a dispozițiilor art. 95 alin. (2) și (6) C. fisc. care nu pot fi interpretate în sensul că organul fiscal ar avea obligația să stabilească impozitele prin decizii de impunere numai în situațiile în care contribuabilul este supus unui control fiscal sau nu își achită de bunăvoie impozitele.

În acest sens, în continuare, vom dezvolta aceste susțineri ale noastre și, pentru a fi mai elocvenți în expunere, vom începe cu citarea dispozițiilor art. 95 alin. (2) și (6) C. pr. fisc., potrivit cărora:

„(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii”.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată”.

Astfel, interpretând literal aceste prevederi legale rezultă, *ab initio*, că alin. (6) al art. 95 C. pr. fisc. nu prezintă relevanță sub aspectul obligativității stabilirii impozitelor prin decizii de impunere, iar alin. (2) al art. 95 nu prevede că organul fiscal ar avea obligația să emită decizii de impunere numai atunci când contribuabilul nu plătește de bunăvoie obligațiile fiscale.

De asemenea, interpretând literal art. 95 alin. (2) C. pr. fisc., precizat, nu rezultă nici faptul că obligația organului fiscal de a emite decizii de impunere subzistă numai atunci când acesta stabilește impozitele în urma unor controale fiscale. Dimpotrivă, acest articol de lege, fără a conține o mențiune restrictivă în sensul că deciziile de impunere trebuie emise „numai în anumite situații”, stabilește că, în cazul particular în care organul fiscal modifică baza de impozitare (spre pildă, majorează venitul sau profitul impozabil), în urma unor controale fiscale, trebuie să emită decizii de impunere pentru a stabili impozitele în acord cu baza impozabilă reală, ceea ce, de altfel, este firesc.

Această concluzie rezultă nu numai din interpretarea literală a art. 95 alin. (2) C. pr. fisc., dar și din interpretarea sistematică a acestui articol de lege prin raportare la art. 93 C. pr. fisc., în acest sens fiind art. 13 alin. (3) C. pr. fisc. care dispune că „Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii”. Altfel spus, art. 95 alin. (2) C. pr. fisc. nu se poate interpreta izolat, ci numai în relație cu art. 93 C. pr. fisc. care face parte din Cap. I – „Dispoziții generale” aparținând Titlului V – „Stabilirea creanțelor fiscale”, iar din coroborarea acestor texte de lege rezultă că în toate situațiile, fără excepții, organul fiscal trebuie să stabilească impozitele prin decizii de impunere. Astfel, art. 93 alin. (2) lit. a) C. pr. fisc. prevede, cu titlu de regulă generală, că creanțele fiscale se stabilesc prin declarație de impunere, iar, în continuare, art. 93 alin. (2)

<sup>2</sup> S. civ. nr. 626/03.07.2024 pronunțată de Trib. Timiș, S. cont. adm. și fisc., nedefinitivă, nepublicată.

lit. b) C. pr. fisc. prevede că creanțele fiscale se stabilesc prin decizie de impunere emise de organul fiscal, în celelalte cazuri. Or, „celelalte cazuri” sunt acelea în care impozitele nu se stabilesc prin declarații de impunere ale contribuabililor, așa cum rezultă din coroborarea textelor de la lit. a) și b) din alin. (2) al art. 93. În ce privește art. 95 alin. (2) C. pr. fisc., acesta nu derogă de la dispozițiile de principiu ale art. 93 alin. (2) lit. b) C. pr. fisc., precizat, ci se referă la situația particulară a stabilirii impozitelor în urma controalelor fiscale.

Sușinerile noastre sunt întărite și de dispozițiile art. 152 alin. (2) și art. 153 alin. (1) C. pr. fisc., rezultând, de asemenea, că organul fiscal are obligația de a stabili impozitele prin decizii de impunere, iar în lipsa acestora nu se poate pretinde că există dreptul organului fiscal la încasarea impozitelor și obligația corelativă a contribuabilului de a plăti impozitele. Astfel, art. 152 alin. (2) prevede: „Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz”, iar art. 153 alin. (1) C. pr. fisc. prevede că: „În scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale, organul fiscal organizează, pentru fiecare contribuabil/plătitor, evidența creanțelor fiscale și modul de stingere a acestora. Evidența se organizează pe baza titlurilor de creanță fiscală și a actelor referitoare la stingerea creanțelor fiscale”. În continuare, art. 159 alin. (2) C. pr. fisc. prevede că: „Certificatul de atestare fiscală se eliberează pe baza datelor cuprinse în evidența creanțelor fiscale a organului fiscal local și cuprinde obligațiile fiscale restante și, după caz, obligațiile fiscale scadente până în prima zi a lunii următoare depunerii cererii, precum și alte creanțe bugetare individualizate în titluri executorii emise potrivit legii și existente în evidența organului fiscal local în vederea recuperării”, rezultând și din acest articol de lege că impozitele trebuie stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere, iar aceasta este o obligație a organului fiscal, care nu are un drept de apreciere în ce privește stabilirea impozitelor prin emiterea sau nu a deciziilor de impunere.

Așadar, nu se poate accepta opinia potrivit căreia obligația contribuabililor de a plăti impozitele pe clădiri s-a născut direct din dispozițiile Codului fiscal sau din prevederile HCLMT nr. 459/2021 de stabilire a impozitelor și taxelor locale, pentru anul 2022, întrucât acestea, fiind acte normative, conțin reglementări generale și abstracte, care trebuie puse în aplicare la situații concrete și persoane determinate prin acte administrative individuale, iar acestea sunt deciziile de impunere, susținerea noastră fiind desprinsă și din prevederile art. 16 alin. (3) C. pr. fisc. Astfel, acest articol de lege prevede că „Raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale”, iar activitatea de administrare a creanțelor fiscale presupune, între altele, stabilirea impozitelor, întrucât așa prevede art. 1 pct. (2) lit. b) C. pr. fisc. Or, așa cum am arătat, stabilirea impozitelor se face de organul fiscal numai prin intermediul deciziilor de impunere, adică prin titluri de creanță fiscală, în acest sens dispunând art. 1 pct. 37 C. pr. fisc.

Deci, din toate aceste prevederi legale rezultă neîndoind că impozitele trebuie individualizate de către organul fiscal, prin decizii de impunere, iar a afirma contrariul, și anume că organul fiscal ar avea dreptul să încaseze sume de bani la buget fără ca acestea să fie stabilite prin decizii de impunere reprezintă o gravă eroare de interpretare a legii care, dacă ar fi acceptată, ar face inaplicabile o serie de instituții fundamentale care se circumscriu procedurii fiscale:

– Dispozițiile art. 94 C. pr. fisc. referitoare la stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare<sup>3</sup>, în sensul că, neexistând o decizie de impunere, organul fiscal nu poate reveni asupra acesteia, din oficiu sau la cererea contribuabilului, pentru a mări sau micșora, după caz, cuantumul creanței fiscale.

---

<sup>3</sup> În legătură cu stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare, art. 94 C. pr. fisc. prevede că: (1) Cuantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale. (2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent. (3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale, finalizată cu raport de inspecție/raport de verificare și decizie emisă potrivit prevederilor art. 131, 145 și 146, după caz. (...)”.

– Dispozițiile art. 47 și art. 48 C. pr. fisc. referitoare la comunicarea<sup>4</sup> și opozabilitatea<sup>5</sup> actului administrativ fiscal, iar în practică cele mai multe asemenea acte sunt deciziile de impunere.

– Dispozițiile art. 46<sup>6</sup> și art. 49<sup>7</sup> C. pr. fisc. referitoare la valabilitatea actelor administrative fiscale, precum și dispozițiile art. 268<sup>8</sup> și urm. C. pr. fisc. referitoare la contestarea acestor acte. Cu alte cuvinte, dacă s-ar putea colecta impozite fără ca acestea să fie stabilite prin decizii de impunere, ar însemna ca impozitele să nu poate fi contestate, ceea ce echivalează cu încălcarea dreptului fundamental de acces la justiție prevăzut de art. 21<sup>9</sup> din Constituție.

– Dispozițiile art. 110 alin. (1) – (2)<sup>10</sup> C. pr. fisc. referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțele fiscale, în sensul că, în lipsa deciziilor de impunere, contribuabilii nu se pot apăra prin invocarea prescripției în ipoteza în care sunt constrânși la plata impozitelor.

– Dispozițiile art. 215 alin. (1)<sup>11</sup> C. pr. fisc. referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a obține executarea silită, întrucât termenul de prescripție curge, în cazul executării silite, de la data când se naște creanța fiscală a organului fiscal și obligația corelativă a contribuabilului, adică de la data emiterii deciziei de impunere.

– Dispozițiile art. 226 C. pr. fisc. care stabilesc reguli de bază pentru efectuarea executării silite a creanțelor fiscale, în sensul că: „(1) Executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează în temeiul unui titlu executoriu emis potrivit prevederilor prezentului Cod de către organul de executare silită competent potrivit art. 30, 37 și 38. (2). În titlul executoriu emis, potrivit legii, de organul de executare silită prevăzut la alin. (1) se înscriu creanțele fiscale, principale și accesorii, neachitate la scadență, stabilite și individualizate în titluri de creanță fiscală întocmite și comunicate în condițiile legii, precum și creanțele bugetare individualizate în alte înscrisuri care, potrivit legii, constituie titluri executorii. Niciun titlu executoriu nu se poate emite în absența unui titlu de creanță fiscală emis și comunicat în condițiile legii sau a unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu. (...) (4) Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care se împlinște scadența sau termenul de plată prevăzut de lege”.

– Dispozițiile art. 31 alin. (2) din Constituție potrivit cărora: „Autoritățile publice, potrivit competențelor ce le revin, sunt obligate să asigure informarea corectă a cetățenilor asupra treburilor publice și asupra problemelor de interes personal”, precum și art. 41 alin. (2) lit. c) din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene care impune obligația autorităților publice de a-și motiva actele, iar motivarea deciziilor administrative reprezintă un principiu de bază la nivel european de natură să protejeze particularul împotriva abuzului și arbitrariului autorităților publice.

Astfel, și din aceste considerente rezultă că, în lipsa deciziei de impunere, contribuabilul nu poate înțelege sarcina fiscală, adică impozitul pe care îl pretinde la plată organul fiscal.

---

<sup>4</sup> Procedura și modalitățile de comunicare a actului administrativ fiscal sunt reglementate de art. 47 C. pr. fisc., iar alin. (1) al acestui articol de lege prevede, cu titlu de principiu, că: „Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/ plătitorului căruia îi este destinat”.

<sup>5</sup> În lipsa comunicării actului administrativ fiscal, intervine sancțiunea inopozabilității acestuia, iar în acest sens este art. 48 C. pr. fisc., care are următorul conținut: „(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii. (2) Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic”.

<sup>6</sup> Art. 46 C. pr. fisc. se referă la elementele pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, astfel încât acesta să fie valabil.

<sup>7</sup> Art. 49 C. pr. fisc. reglementează situațiile în care intervine nulitatea sau, după caz, anulabilitatea actului administrativ fiscal.

<sup>8</sup> Art. 268 C. pr. fisc. conține prevederi referitoare la posibilitatea de contestare a titlurilor de creanță fiscală și actelor administrative fiscale.

<sup>9</sup> Art. 21 din Constituție are următorul conținut: „(1) Orice persoană se poate adresa justiției pentru apărarea drepturilor, a libertăților și a intereselor sale legitime. (2) Nici o lege nu poate îngreuna exercitarea acestui drept. (3) Părțile au dreptul la un proces echitabil și la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil. (4) Jurisdicțiile speciale administrative sunt facultative și gratuite”.

<sup>10</sup> Art. 110 C. pr. fisc. prevede, la alin. (1), că „Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel” și, la alin. (2), că „Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel”.

<sup>11</sup> Art. 215 alin. (1) prevede că: „Dreptul organului de executare silită de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept”.

### 3. Argumente în sensul restituirii impozitelor fără suport legal și fără decizii de impunere

Referitor la dreptul contribuabililor de a li se restitui sumele de bani plătite cu titlu de impozit pe clădiri în condițiile în care, ulterior plății, a intervenit anularea pe cale judecătorească a art. 1 alin. (5) lit. a) din HCLMT nr. 459/2021 privind majorarea impozitului pe clădirile nerezidențiale din proprietatea persoanelor fizice, pentru anul 2022, în practica administrativă și judecătorească s-a dat o interpretare greșită dispozițiilor art. 23 din Legea nr. 554/2004, dar și a Deciziei (CDCD) nr. 10/2015<sup>12</sup> (care, de altfel, nici nu se aplică în contextul în care nu au fost emise decizii de impunere care să poată fi contestate pe calea contenciosului administrativ). Astfel, s-a considerat că organul fiscal, deși a încasat o sumă de bani în mod nelegal și necuvenit, nu trebuie să o restituie, confirmându-se ilegalitățile comise de acesta anterior anulării HCL nr. 459/2021.

Or, o asemenea opinie nu poate fi acceptată pentru următoarele considerente:

1) În primul rând, sfidează dispozițiile art. 1 din Constituție potrivit cărora: „(3) România este stat de drept (...) în care demnitatea omului, drepturile și libertățile cetățenilor, (...) dreptatea (...) reprezintă valori supreme (...) și sunt garantate”, precum și prevederile art. 139 alin. (2) din Constituție potrivit cărora: „Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii”.

2) În al doilea rând, art. 23 din Legea nr. 554/2004 nu se interpretează în sensul că organul fiscal are dreptul să refuze restituirea impozitelor nelegale pentru singurul motiv că le-a încasat mai înainte de anularea actului normativ de stabilire a acestora, întrucât ar însemna să devină inaplicabil art. 168 alin. (1) C. pr. fisc. care prevede expres, în considerarea principiului legalității impunerii prevăzut de art. 4 C. pr. fisc., că: „Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată”.

În mod corect, art. 23 din Legea nr. 554/2004 care prevede că: „Hotărârile judecătorești definitive și irevocabile prin care s-a anulat în tot sau în parte un act administrativ cu caracter normativ sunt general obligatorii și au putere numai pentru viitor”, se interpretează în sensul că:

– Pe de o parte, actul administrativ normativ, fiind anulat, nu mai poate produce niciun efect juridic în viitor, în sensul că nu mai pot fi emise acte administrative individuale în baza acestuia; Mai concret spus, organul fiscal, deși se află în termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozitele pe clădiri în sarcina contribuabililor pentru anul 2022, nu mai poate emite decizii de impunere pe numele acestora în baza prevederilor art. 1 alin. (5) lit. a) din HCL nr. 459/2021, întrucât acestea au fost anulate de instanță.

– Pe de altă parte, art. 23 din Legea nr. 554/2004 se interpretează în sensul că anularea actului administrativ normativ nu atrage automat și desființarea actelor administrative individuale emise în baza acestuia până la momentul anulării sale. Cu toate acestea, este permisă contestarea actelor individuale emise anterior anulării actului normativ, cu consecința desființării retroactive a acestora, iar în acest sens este

Decizia

(CDCD)

nr. 10/2015. Cu alte cuvinte, dacă organul fiscal ar fi emis decizii de impunere, contribuabilii ar fi avut dreptul să le conteste înainte sau după momentul anulării actului normativ (HCL nr. 459/2021) prin care au fost instituite impozitele majorate, în funcție de momentul la care aceste decizii le-ar fi fost comunicate, cu consecința restituirii sumelor de bani încasate nelegal și nedatorat de către organul fiscal.

De altfel, Curtea Constituțională s-a pronunțat prin Decizia nr. 914/2009<sup>13</sup> în sensul că art. 23 din Legea nr. 554/2004 nu îngrădește liberul acces la justiție, iar, precizăm noi, în condițiile în care contribuabilii contestă decizia prin care organul fiscal a refuzat să le restituie sumele de bani încasate nelegal, emisă ulterior anulării art. 1 alin. (5) lit. a) din HCL nr. 459/2021, acțiunea în anularea acestei decizii este admisibilă prin raportare la art. 168 alin. (1) C. pr. fisc., și întemeiată prin raportare la principiul legalității impunerii, dacă cererea de restituire a fost formulată în cadrul termenului de prescripție de 5 ani

prevăzut

de

art. 219 alin. (1) C. pr. fisc. Astfel, acest articol de lege prevede că: „Dreptul contribuabilului/ plătitorului

<sup>12</sup> Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 458 din 25 iunie 2015.

<sup>13</sup> Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 544 din 5 august 2009.

de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire”. Or, dreptul contribuabililor de a contesta refuzul organului fiscal și de a cere restituirea sumelor de bani s-a născut la data când s-a dispus anularea art. 1 alin. (5) lit. a) din HCLMT nr. 459/2021 în ceea ce privește majorarea impozitului pe clădirile nerezidențiale din proprietatea persoanelor fizice.

– În fine, art. 23 din Legea nr. 554/2004 se interpretează în sensul că anularea actului administrativ normativ nu atrage desființarea actelor administrative individuale emise în baza acestuia în situația în care, anterior anulării actului normativ, au fost respinse contestațiile îndreptate împotriva actelor individuale, întrucât s-ar încălca dispozițiile referitoare la autoritatea lucrului judecat, iar în acest sens este, de asemenea, Decizia (CDCD) nr. 10/2015.

3) În al treilea rând, nici legea și nici Decizia (CDCD) nr. 10/2015 nu stabilesc că, în urma anulării actului normativ de stabilire a impozitelor, nu se restituie impozitele încasate în baza acestuia. De altfel, o asemenea aserțiune nici nu s-ar putea accepta pentru că ar contraveni principiului legalității impunerii și scopului art. 168 alin. (1) C. pr. fisc., reflectate în Decizia (RIL) nr. 24/2011<sup>14</sup>, din care se desprind următoarele argumente care susțin opinia noastră:

– În acord cu jurisprudența CJUE și CEDO menționată în Decizia (RIL) nr. 24/2011, principiul general este acela că statele membre trebuie să ramburseze taxele percepute în mod nelegal, iar rambursarea acestor taxe nu poate să fie condiționată de contestarea actelor fiscale la momentul plății lor, întrucât, în caz contrar, s-ar încălca dreptul fundamental al contribuabililor la un remediu efectiv, prevăzut de art. 13 din Convenția europeană a drepturilor omului; Cu atât mai mult în cazul în care nici nu există decizii de impunere emise de organul fiscal, contribuabilii sunt îndreptățiți, în mod indiscutabil, la restituirea sumelor de bani plătite nedatorat.

– În plus, Codul de procedură fiscală reglementează, în mod distinct, procedura de restituire a sumelor de la buget (art. 168 și urm.) de procedura contestării actelor administrative fiscale (art. 268 și urm.), iar a susține că restituirea sumelor încasate nelegal este condiționată, în toate cazurile, de contestarea deciziilor de impunere, ar însemna să acceptăm înlăturarea de la aplicare a procedurii speciale de restituire a impozitelor nedatorate, cu încălcarea principiului „actus interpretandus est potius ut valeat quam pereat” (textul de lege trebuie interpretat în sensul în care ar produce efecte, iar nu în sensul în care n-ar produce niciunul). De altfel, individualitatea și particularitățile fiecăreia din aceste două proceduri speciale nu pot fi contestate, întrucât și finalitatea acestora este diferită, în sensul că anularea deciziilor de impunere are ca și consecință înlăturarea lor din realitatea juridică pentru motive legate de nelegalitatea lor intrinsecă, iar cenzurarea refuzului nejustificat de soluționare a cererii de restituire a impozitelor are ca și efect obligarea organului fiscal la rambursarea acestor impozite încasate nelegal la bugetul public, din orice alt motiv, unul dintre aceste motive putând fi constatarea invalidității normei juridice înseși care a stat la baza constituirii impozitului respectiv.

În concluzie, art. 168 alin. (1) C. pr. fisc. potrivit căruia „Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată”, nu poate fi ignorat de organul fiscal, ci, dimpotrivă acesta trebuie să aplice principiile de bază ale fiscalității, precum legalitatea impunerii și cooperarea loială între organele fiscale și contribuabili.

## Concluzii

Stabilirea impozitelor de către organele fiscale se poate face numai prin decizii de impunere, această activitate fiind circumscrisă procedurii de administrare a creanțelor fiscale. Astfel, în lipsa unor decizii de impunere, adică a unor titluri de creanță fiscală, emise și comunicate contribuabililor în condițiile legii, organele fiscale nu pot pretinde și încasa impozitele, iar sumele încasate cu nerespectarea acestor rigori procedurale sunt supuse restituirii.

De asemenea, independent de contestarea deciziilor de impunere emise pe seama contribuabililor, organele fiscale trebuie să restituie impozitele încasate nelegal, în baza unui act administrativ normativ

---

<sup>14</sup> Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1 din 3 ianuarie 2012.

anulat pe cale judecătorească, întrucât trebuie să prevaleze principiile legalității impunerii, bunei-credințe și cooperării loiale între organele fiscale și contribuabili.