

Unele considerații privind sfera și efectele corectării declarațiilor fiscale prin prisma Deciziei nr. 61/2025 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept

Some remarks regarding the scope and effects of correcting tax returns in light of Decision no. 61/2025 rendered by the High Court of Cassation and Justice

Conf. univ. dr. **Alin TRĂILESCU***

Universitatea de Vest din Timișoara
Facultatea de Drept

Asist. univ. dr. **Natalia ȘVIDCHI****

Universitatea de Vest din Timișoara
Facultatea de Drept

Abstract

This article analyses implications of H.C.C.J. Decision no. 61/2025, delivered by the Panel for Preliminary Ruling on Questions of Law, in File no. 2468/1/2024. The legal questions sought to determine, on one hand, the taxpayer's right to rectify their tax return, and on the other hand, the correlation of this right with the effects of an administrative normative act annulment.

The ruling of the High Court of Cassation and Justice was categorical regarding the taxpayer's right to correct their tax return, holding that this right is not limited to correcting material errors, but concerns any mention relevant for determining the taxable subject matter. However, the High Court rejected as inadmissible the legal question concerning the effects of correcting the tax return following the annulment of the normative act establishing the tax, considering it lacking novelty, as it had already been settled by Decision no. 10/2015 which, in the meantime, was declared unconstitutional by Constitutional Court Decision no. 208/2025.

* alin.trailescu@e-uvt.ro.

** natalia.svidchi@e-uvt.ro.

Keywords: tax assessment; cancellation of administrative act; correction of tax return; tax refund.

Rezumat

Articolul analizează implicațiile Deciziei nr. 61/2025 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, vizând dreptul contribuabilului la corectarea declarației fiscale, precum și corelarea acestui drept cu efectele anulării actului administrativ normativ care a determinat rectificarea declarației fiscale.

Dezlegarea Înaltei Curți de Casație și Justiție a fost categorică sub aspectul dreptului contribuabilului de a-și corecta declarația fiscală, în sensul că acest drept nu este limitat la îndreptarea erorilor materiale, ci vizează orice mențiune relevantă pentru determinarea materiei impozabile. În schimb, instanța supremă a respins ca inadmisibilă chestiunea de drept referitoare la efectele corectării declarației fiscale pe fondul anulării actului normativ de stabilire a impozitului, considerând-o lipsită de noutate, deoarece fusese deja soluționată prin Decizia nr. 10/2015 care, însă, între timp, a fost declarată neconstituțională prin Decizia nr. 208/2025 a Curții Constituționale.

Cuvinte-cheie: stabilire impozite; anulare act administrativ normativ; corectare declarație fiscală; restituire impozite.

1. Aspecte introductive legate de pronunțarea Deciziei nr. 61/2025¹ a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în ceea ce privește rectificarea declarației fiscale și efectele acestei rectificări.

a) Astfel, reclamanta, deținătoare de turbine eoliene, a declarat turnurile de susținere ale acestora în categoria clădirilor supuse impozitului local, conform interpretării din cuprinsul Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 5/2014 (aprobată prin Ordinul nr. 1210/2014 emis de Ministerul Finanțelor Publice). În baza declarațiilor fiscale depuse în acest sens pentru anii 2015-2018, autoritatea fiscală a emis deciziile de impunere corespunzătoare.

Ulterior, însă, Decizia și Ordinul menționate au fost anulate definitiv prin Decizia nr. 2598/2020² pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios

¹ Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, Decizia nr. 61/2025 referitoare la interpretarea dispozițiilor art. 105 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 333 din 15 aprilie 2025.

² Disponibilă la adresa <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=179128#highlight=##>.

administrativ și fiscal. Prevalându-se de efectul acestei hotărâri, reclamanta a depus declarații fiscale rectificative pentru anii 2015-2018, prin care a rectificat valoarea clădirilor deținute (turnurile eoliene) la 0,00 lei, scoțând efectiv bunurile de sub incidența impozitului local. Reclamanta a solicitat autorității fiscale locale emiterea unor noi decizii de impunere/regularizare și restituirea sumelor plătite în plus.

Autoritatea fiscală a respins cererea reclamantei, argumentând că aceasta nu a fost parte în dosarul în care a fost anulat actul administrativ cu caracter normativ.

b) Instanța de fond (Tribunalul București) a respins acțiunea reclamantei, invocând două argumente principale. În primul rând, s-a argumentat că prevederile art. 105 C. pr. fisc. trebuie interpretate în sens restrictiv, și anume că rectificarea declarației de impunere poate avea ca obiect doar îndreptarea unei erori materiale. În al doilea rând, s-a reținut că prevederile art. 23 din Legea contenciosului administrativ (interpretat prin Decizia nr. 10/2015³ pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept) limitează efectele hotărârii de anulare a unui act normativ la cauzele aflate în curs de soluționare la data publicării sale. Nefiind contestate deciziile inițiale, valorificarea ulterioară a declarațiilor rectificative ar încălca principiul securității juridice.

c) Prin cererea de recurs, reclamanta a susținut că prevederile art. 105 C. pr. fisc. Permit contribuabililor, în cadrul termenului de prescripție, să corecteze declarațiile de impunere nu doar în cazul unor erori materiale, ci și în vederea rectificării oricărei componente a bazei de impunere. În ce privește limitele trasate de prevederile art. 23 din Legea nr. 554/2004, reclamanta a argumentat că, în speță, este irelevant faptul că nu a contestat deciziile inițiale, deoarece nu le contestă legalitatea la momentul emiterii. Hotărârea definitivă de anulare a actului normativ este direct aplicabilă noilor decizii de impunere ce urmează a fi emise în baza declarațiilor rectificative, nefiind aplicabil art. 23 din Legea nr. 554/2004 pentru a justifica refuzul de a recalcula impozitul pe baza situației juridice obiective actuale.

d) În fața acestui conflict de interpretare, Curtea de Apel București, sesizată cu judecarea recursului, a apreciat că soluționarea acestuia depinde de clarificarea modului în care art. 105 alin. (1) C. pr. fisc. (sfera corectării declarației) și art. 23 din Legea nr. 554/2004 (efectul hotărârii de anulare în contextul necontestării deciziei) se interpretează și se aplică în mod corelat. Astfel, Curtea de Apel București a sesizat Înalta Curte de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile.

În viziunea instanței de trimitere, art. 105 alin. (1) C. pr. fisc. nu ar trebui limitat la simpla corectare a erorilor materiale. Dimpotrivă, corectarea declarației de impunere trebuie să poată avea ca obiect erori de substanță, inclusiv acele erori de drept rezultate dintr-o interpretare eronată a legislației fiscale la momentul declarării inițiale. Aceste erori de substanță pot privi orice element esențial al impunerii, incluzând determinarea

³ Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, Decizia nr. 10/2015 referitoare la interpretarea art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 458 din 25 iunie 2015.

masei impozabile și calcularea bazei de impozitare și a creanței fiscale, conform art. 93 alin. (1) C. pr. fisc.

Referitor la corelarea cu art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (privind efectul hotărârilor de anulare a actelor administrative cu caracter normativ), instanța de recurs a opinat că sistemul declarativ de impunere funcționează optim doar printr-o corelare a drepturilor părților. Pe de o parte, organul fiscal are dreptul la rezerva verificării ulterioare, iar pe de altă parte, contribuabilul trebuie să aibă posibilitatea de a-și rectifica declarația.

Astfel, instanța de trimitere a subliniat că depunerea declarației rectificative, deși poate fi motivată de o hotărâre judecătorească definitivă de anulare a unui act normativ (aceasta fiind „cauza internă” a rectificării), nu constituie un efect juridic al acelei hotărâri. Prin urmare, autoritatea fiscală are obligația de a analiza declarația rectificativă exclusiv prin prisma situației juridice obiective actuale, așa cum reiese din legislația fiscală, fără a putea respinge cererea pe baza rațiunii interne care l-a determinat pe contribuabil să acționeze.

2. Sensul rectificării declarațiilor fiscale potrivit art. 105 alin. (1) C. pr. fisc., în lumina Deciziei nr. 61/2025 pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Codul de procedură fiscală prevede la art. 105 alin. (1) că: „Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale”, conferind atât dreptul la îndreptarea erorilor materiale din conținutul declarației de impunere, cât și dreptul la rectificarea erorilor de substanță de natură să conducă la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului.

a) Astfel, *ab initio*, în legătură cu acest articol de lege se impune precizarea că activitatea de stabilire a creanțelor fiscale presupune determinarea materiei impozabile, calculul bazei de impozitare și al creanțelor fiscale (art. 93 alin. (1) C. pr. fisc.).

În condițiile legii, această activitate se realizează, după caz, de către contribuabil prin declarație de impunere (atunci când legea îi impune acestuia obligația de a indica materia impozabilă, baza impozabilă, precum și creanța fiscală datorată, pe care el însuși trebuie să le determine) sau de către organul fiscal prin decizie de impunere (atunci când acesta trebuie, potrivit legii, să calculeze creanța fiscală și să o comunice contribuabilului). În situațiile prevăzute de lege, această activitate presupune o colaborare între contribuabil și organul fiscal, în sensul că particularul trebuie să declare materia impozabilă și, uneori, baza impozabilă, iar organul fiscal trebuie să emită decizia de impunere pe baza declarației fiscale a contribuabilului.

Așadar, după caz, creanța fiscală se stabilește de către organul fiscal, prin decizie de impunere, sau de către contribuabilul însuși, prin declarație de impunere pe care, din acest considerent, art. 95 alin. (4) C. pr. fisc. o asimilează deciziei de impunere, iar aceste

înscrieri prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală au natura de titluri de creanță fiscală, potrivit art. 1 pct. 37 C. pr. fisc.

b) În ceea ce privește impozitul pe clădiri, acesta se stabilește prin decizie de impunere emisă de organul fiscal local competent, pe baza declarației fiscale pe care o întocmește contribuabilul, conform prevederilor Codului fiscal. Această declarație fiscală are natura unei declarații de asietă în sensul art. 95 alin. (5) C. pr. fisc., coroborat cu art. 1 pct. 18 lit. c) C. pr. fisc., nefiind o declarație de autoimpunere sau un titlu de creanță fiscală în sensul art. 93 alin. (2) lit. a) C. pr. fisc.

În scopul verificării corectitudinii declarației fiscale întocmită de către contribuabil, precum și a deciziei de impunere emisă în baza acesteia, Codul de procedură fiscală prevede, la art. 94 alin. (1) și alin. (3) C. pr. fisc., că decizia de impunere se emite de către organul fiscal sub rezerva verificării ulterioare, până la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale. Prin excepție, dacă decizia de impunere este emisă în urma inspecției fiscale sau a verificării situației fiscale personale, aceasta nu mai poate fi desființată sau modificată din oficiu de către organul fiscal, ci numai la cererea contribuabilului, în procedura specială de contestare a acesteia.

c) Instituția rezervei verificării ulterioare are și o aplicație particulară, întrucât art. 105 C. pr. fisc. prevede că și declarația fiscală este supusă „corectării” la inițiativa contribuabilului până la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau înainte de începerea inspecției fiscale sau a verificării situației fiscale personale.

Interesul contribuabilului de a-și rectifica declarația fiscală constă în stabilirea corectă a situației fiscale a acestuia, astfel încât să plătească impozitele pe care le datorează potrivit legii, iar uneori există și interesul concret pentru diminuarea obligațiilor fiscale principale și accesorii, sub forma dobânzilor și penalităților de nedeclarare⁴, inclusiv ca urmare a unei notificări de conformare primite din partea organului fiscal, în condițiile art. 121¹ C. pr. fisc.

Deci, atât timp cât nu intervine anularea rezervei verificării ulterioare (la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțele fiscale sau ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale finalizate cu decizie de impunere), contribuabilul este îndreptățit să corecteze declarația fiscală prin depunerea unei declarații rectificative, iar fundamentul acestui drept al contribuabilului este reprezentat de caracterul declarativ al impozitelor.

d) Acest drept al contribuabilului nu se limitează la îndreptarea erorilor materiale evidente care nu produc niciun efect în situația fiscală a acestuia, ci, dimpotrivă, poate avea ca obiect și corectarea materiei impozabile, a bazei impozabile și/sau a creanței fiscale, de natură să conducă la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului, pentru următoarele considerente:

⁴ Penalitatea de nedeclarare se datorează numai pentru „obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere” (art. 181 alin. (1) Cod procedură fiscală).

d1) Astfel, *prima facie*, din interpretarea literală a dispozițiilor art. 105 alin. (1) C. pr. fisc. rezultă că rectificarea declarației de impunere nu se restrânge la greșelile materiale, iar *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. De altfel, art. 105 alin. (1) C. pr. fisc. nu reglementează motivul sau cauza corectării declarației fiscale, astfel încât acest articol de lege nu poate fi supus unei interpretări restrictive conform căreia motivul/cauza corectării se limitează la erorile materiale, iar utilizarea noțiunii de „corectare” nu este în măsură să restrângă această acțiune doar la greșelile materiale strecurate în conținutul declarației întocmite de către contribuabil.

d2) Această concluzie rezultă și din analiza ansamblului reglementărilor Codului de procedură fiscală în materia corectării actelor administrative fiscale/titlurilor de creanță fiscală.

Astfel, atunci când legiuitorul a dorit să restrângă anumite modificări doar la domeniul erorilor materiale, a făcut-o în mod expres. Spre exemplu, art. 53 C. pr. fisc., care se referă la îndreptarea erorilor materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, prevede, în alin. (2), că „prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale”.

De asemenea, art. 105 alin. (4) C. pr. fisc. distinge, având în vedere particularitățile în materia TVA, între corectarea deconturilor de TVA din punct de vedere substanțial (operațiuni impozabile, bază de impozitare, TVA colectată sau deductibilă etc.), care se face prin decontul perioadei fiscale, la rândurile de regularizări (nefiind posibilă depunerea declarațiilor rectificative la decontul de TVA) și corectarea erorilor materiale, care poate fi efectuată în privința deconturilor depuse cu astfel de erori, potrivit unei proceduri speciale.

În schimb, în ce privește rectificarea declarațiilor fiscale, art. 156 alin. (4) C. pr. fisc. prevede că „în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor prin declarații fiscale rectificative, termenul de plată al diferențelor este data depunerii declarației rectificative la organul fiscal”.

În același sens, art. 105 alin. (6) C. pr. fisc. prevede că rectificarea declarației fiscale se poate face și după anularea rezervei verificării ulterioare, în situația în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impozitare și/sau a creanței fiscale aferente, precum și în cazul în care prin hotărâri judecătorești definitive au fost stabilite în sarcina plătitorului obligații de plată reprezentând venituri sau diferențe de venituri către beneficiarii acestora ori plata unor sume sau acceptarea unor cheltuieli care generează modificarea bazei de impozitare și a obligațiilor fiscale aferente unor perioade pentru care s-a anulat rezerva verificării ulterioare.

Cu alte cuvinte, potrivit acestor texte legale, prin intermediul declarațiilor rectificative, contribuabilul poate stabili obligații fiscale principale de plată.

d3) Interpretarea teleologică a art. 105 alin. (1) C. pr. fisc. nu poate fi decât în sensul că prin rectificarea declarației de impunere se înțelege și includerea sau, după caz,

eliminarea bunului impozabil din conținutul declarației întocmite de contribuabil, în scopul stabilirii corecte a situației fiscale personale a acestuia și, finalmente, a stabilirii impozitului datorat potrivit legii.

Astfel, pe de o parte, dacă nu s-ar da posibilitatea contribuabilului să își rectifice declarația de impunere în sensul includerii în masa impozabilă și a altor bunuri/venituri impozabile, acesta ar fi lipsit de posibilitatea de a evita acumularea dobânzilor și penalităților de nedeclarare (art. 174 alin. (2)-(3) C. pr. fisc. și art. 181 alin. (1) C. pr. fisc.), contrar principiului cooperării loiale și bune-credințe care guvernează activitatea de administrare a creanțelor fiscale. Pe de altă parte, dacă nu ar exista posibilitatea eliminării din declarația de impunere a unor bunuri care nu fac obiectul impunerii, ar însemna ca particularul să fie constrâns să plătească impozite pe care nu le datorează potrivit legii, contrar principiului legalității impunerii consacrat de art. 139 alin. (2) din Constituție și art. 4 C. pr. fisc., ceea ce nu ar putea fi acceptat. Cu atât mai mult, trebuie recunoscută această posibilitate contribuabilului în situația în care acesta și-a declarat bunul ca fiind impozabil, cu consecința plății impozitelor pentru acesta, ca urmare a unei erori esențiale ce i-a fost indusă de către Comisia fiscală centrală, care a interpretat greșit legea. Altfel, ar însemna să acceptăm că organul fiscal își poate invoca propria culpă pentru a pretinde încasarea impozitelor pentru bunuri care, în realitate, nu fac obiectul impunerii, ceea ce nu corespunde principiilor care guvernează administrarea creanțelor fiscale.

Conchizând, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit art. 105 alin. (1) C. pr. fisc., să rectifice declarația de impunere prin corectarea materiei impozabile, a bazei impozabile și/sau a creanței fiscale declarate inițial, după caz, și nu doar a erorilor materiale. Corectarea declarației de impunere poate avea, deci, ca obiect și modificarea sau eliminarea materiei impozabile, iar acest drept al contribuabilului de a-și rectifica declarația fiscală poate fi exercitat până la anularea rezervei verificării ulterioare, independent de contestarea deciziei de impunere emise în baza declarației fiscale, chestiune asupra căreia ne vom referi în continuare.

3. Efectele rectificării declarațiilor fiscale din perspectiva art. 23 din Legea nr. 554/2004, în contextul anulării actului normativ care a justificat rectificarea.

Astfel, problema în discuție este dacă particularul se poate prevala de hotărârea judecătorească de anulare a actului administrativ normativ de stabilire a impozitului în scopul de a obține rectificarea declarației de impunere în sensul eliminării materiei impozabile pentru care organul fiscal a stabilit și încasat impozitul pe clădiri, cu consecința restituirii acestuia, în condițiile în care contribuabilul nu a contestat decizia de impunere prin care s-a stabilit acest impozit.

Pentru rezolvarea acestei probleme de drept nu se poate face abstracție de hotărârea judecătorească de anulare a actului administrativ normativ, întrucât aceasta are putere executorie, potrivit art. 433 C. pr. civ., și efect de opozabilitate, potrivit art. 435 alin. (2) C. pr. civ., în acțiunile în curs de judecată la momentul anulării actului normativ, precum

și în acțiunile promovate ulterior acestui moment, cu privire la situații fiscale ale căror efecte juridice nu s-au epuizat.

Astfel, Curtea Constituțională s-a pronunțat prin Decizia nr. 126/2015⁵ (pct. 25), în sensul că: „Pierderea prezumției de legalitate a actelor administrative normative implică, pe de o parte, obligația de conformare a autorităților administrative, care nu mai pot aplica pe viitor textul respectiv și, pe de altă parte, obligarea acestora de a reanaliza, prin prisma noului cadru normativ, plângerile prealabile introduse după această dată pentru recunoașterea dreptului pretins, cu efect pentru viitor”.

De altfel, intervenind anularea actului administrativ normativ care a stat la baza întocmirii eronate a declarației de impunere, precum și a deciziei de impunere subsecvente, este justificată rectificarea acestora, cu consecința restituirii impozitelor plătite nedatorat, sub condiția să nu fi intervenit anularea rezervei verificării ulterioare sau prescripția dreptului contribuabilului la restituirea impozitelor încasate la bugetul public.

Într-o asemenea ipoteză, rectificarea declarației de impunere nu este condiționată de contestarea deciziei de impunere (emisă în baza declarației fiscale), întrucât, pe de o parte, nelegalitatea acestei decizii este extrinsecă și rezultă din nelegalitatea actului administrativ normativ care a stat la baza emiterii acesteia, iar pe de altă parte, o asemenea condiționare nu este rezonabilă și justificată, dacă anularea actului administrativ normativ intervine ulterior expirării termenului prevăzut de lege pentru contestarea deciziei de impunere. În plus, art. 105 C. pr. fisc. nu condiționează corectarea declarației fiscale de contestarea deciziei de impunere subsecventă acesteia și, mai mult, nici nu există interesul contribuabilului de a contesta decizia, în condițiile în care a fost emisă în baza informațiilor pe care acesta le-a pus la dispoziția organului fiscal. Mai mult, aceste informații, în cazul în care nu sunt corecte, pot fi rectificate în condițiile art. 105 C. pr. fisc., cu consecința reevaluării de către organul fiscal a situației contribuabilului.

Deci, hotărârea judecătorească de anulare a actului administrativ normativ este aplicabilă situației în care contribuabilul își exercită dreptul de a rectifica declarația de impunere în sensul eliminării materiei impozabile care, dintr-o eroare indusă de emitentul actului administrativ nelegal, a fost declarată în vederea impunerii, cu consecința restituirii impozitului plătit nedatorat la bugetul local. Însă, efectele acestei hotărâri judecătorești sunt aplicabile numai dacă nu a intervenit anularea rezervei verificării ulterioare, iar contribuabilul se află încă în termenul de prescripție de 5 ani prevăzut de art. 219 alin. (1) C. pr. fisc. pentru a pretinde restituirea impozitului plătit nedatorat pentru că, în caz contrar, am discuta despre o *facta praeterita*, nu despre o *facta pendentiae*.

Altfel spus, rectificarea declarației de impunere se poate face oricând de către contribuabil în cadrul termenului de prescripție, până la anularea rezervei verificării ulterioare, în acest sens fiind dispozițiile art. 105 alin. (1) și 5 C. pr. fisc. chiar și după

⁵ Curtea Constituțională, Decizia nr. 126/2015 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 23 teza I din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 346 din 20 mai 2015.

anularea pe cale judecătorească a actului administrativ care a stat la baza întocmirii declarației de impunere, o soluție contrară neavând suport legal.

Conchizând, contribuabilul își poate exercita dreptul de a rectifica declarația de impunere independent de contestarea deciziei de impunere (emisă în baza declarației sale fiscale), întrucât:

- În acord cu art. 105 C. pr. fisc., rectificarea declarației de impunere, cu consecința restituirii impozitului plătit din eroare la bugetul public, se poate face până la anularea rezervei verificării ulterioare, adică până la împlinirea termenului de prescripție în care se pot stabili creanțele fiscale sau până la momentul emiterii deciziei de impunere în urma acțiunii de inspecție fiscală/de verificare a situației fiscale personale.

Cu alte cuvinte, legea nu condiționează rectificarea declarației de impunere de contestarea deciziei de impunere (emisă în baza declarației de impunere). Dimpotrivă, potrivit art. 94 C. pr. fisc., organul fiscal poate desființa sau modifica decizia de impunere, la cerere sau din oficiu, sub condiția doar de a nu fi intervenit anularea rezervei verificării ulterioare.

- Împrejurarea că dreptul contribuabilului de a rectifica declarația de impunere – în sensul eliminării materiei impozabile, cu consecința restituirii impozitului plătit nedatorat – nu depinde de contestarea deciziei de impunere (emisă în baza declarației fiscale întocmite din eroare) rezultă și din considerentele Deciziei nr. 24/2011, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul competent să judece recursul în interesul legii, precum și din scopul prevederilor speciale ale art. 168 alin. (1) C. pr. fisc., prin coroborare cu art. 219 alin. (1) C. pr. fisc.

Astfel, Înalta Curte s-a pronunțat prin Decizia nr. 24/2011 că restituirea impozitelor plătite fără a fi datorate (din cauza unei erori a contribuabilului sau, după caz, a organului fiscal care a făcut aplicarea unui act administrativ normativ nelegal) se circumscrie unei proceduri speciale reglementate de art. 168 alin. (1) C. pr. fisc. în relație cu art. 219 alin. (1) C. pr. fisc., care nu se confundă cu procedura de contestare a deciziilor de impunere, iar restituirea impozitelor plătite nedatorat nu este condiționată, în toate cazurile, de contestarea acestor decizii.

În acest sens, Înalta Curte a reținut cu justețe că în Codul de procedură fiscală se 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*.

De asemenea, Înalta Curte a reținut că individualitatea și particularitățile fiecăreia dintre 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 efect obligarea organului fiscal la rambursarea acestor impozite încasate nelegal la bugetul public, din orice alt motiv, iar unul dintre aceste motive poate consta în invaliditatea normei juridice înseși care a stat la baza constituirii impozitului respectiv.

Deci, chiar dacă se consideră că, în general, restituirea impozitelor este condiționată de contestarea deciziilor de impunere, atunci când nelegalitatea încasării impozitelor este intrinsecă acestor decizii (de exemplu, în cazul calculării greșite a bazei impozabile sau a impozitului), există și situații în care nu se poate impune o asemenea condiționare, și anume atunci când nelegalitatea deciziei de impunere este extrinsecă acesteia, rezultând din anularea actului administrativ normativ ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere.

În acest sens, întrucât *ubi eadem est ratio, eadem solutio esse debet*, sunt aplicabile considerentele Deciziei nr. 24/2011 pronunțate în lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, în sensul că rambursarea impozitelor încasate nelegal, ca și consecință a anulării actului normativ de stabilire a acestora, nu poate fi condiționată de contestarea actelor administrative fiscale ce iau forma deciziilor de impunere, 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, care stabilește că: „Orice persoană, ale cărei drepturi și libertăți recunoscute de prezenta Convenție au fost încălcate, are dreptul de a se adresa efectiv unei instanțe naționale, chiar și atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acționat în exercitarea atribuțiilor lor oficiale”.

Deci, trebuie să se facă distincție între situația în care decizia de impunere are un viciu intrinsec de legalitate, impunându-se contestarea și anularea acesteia, cu consecința restituirii impozitului, și situația în care decizia de impunere este nelegală din motive extrinseci, caz în care este aplicabil art. 168 alin. (1) C. pr. fisc., potrivit căruia „se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată”, independent de contestarea și anularea deciziei de impunere, iar un argument în plus este acela că trebuie să prevaleze principiul legalității impunerii.

În concluzie, intervenind nelegalitatea actului administrativ normativ în baza căruia a fost depusă declarația fiscală de către contribuabil, avută în vedere la emiterea deciziei de impunere de către organul fiscal, devin aplicabile dispozițiile art. 94 alin. (1)-(3) C. pr. fisc., precum și prevederile art. 105 alin. (1) C. pr. fisc., în sensul rectificării declarației de impunere, precum și a deciziei de impunere subsecvente acesteia. De asemenea, devin incidente și dispozițiile art. 168 alin. (1) C. pr. fisc. potrivit cărora „se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată”, chiar și în lipsa contestării deciziei de impunere, în condițiile în care nu a intervenit anularea rezervei verificării ulterioare și nici împlinirea termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de art. 219 alin. (1) C. pr. fisc. pentru restituirea sumelor de la bugetul public.

În acest sens, Curtea Constituțională s-a pronunțat, de dată recentă, prin Decizia nr. 208/2025⁶ (la pct. 80) că, în cazul anulării actului administrativ normativ, cetățenii trebuie protejați contra unui pericol care vine chiar din partea dreptului, contra unei insecurități pe care a creat-o dreptul sau pe care acesta riscă să o creeze, în scopul protejării dreptului acestora.

4. Concluzii.

Până la momentul anulării rezervei verificării ulterioare, contribuabilii au dreptul să-și rectifice declarațiile fiscale în vederea stabilirii corecte atât a materiei impozabile, cât și a impozitelor datorate de aceștia, independent de contestarea deciziilor de impunere emise în baza acestor declarații fiscale.

De asemenea, ca și consecință a corectării declarațiilor fiscale, contribuabilii au dreptul la restituirea sumelor plătite nedatorat, inclusiv în situația în care întocmirea acestor declarații se face în baza unor acte administrative normative nelegale.

⁶ Curtea Constituțională, Decizia nr. 208/2025 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 23 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, în interpretarea dată prin Decizia nr. 10 din 11 mai 2015, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 649 din 10 iulie 2025.