ION M. RĂDULESCU
DOCTOR IN ŞTIINŢELE POLITICO-ECONOMICE

FUNCŢIUNEA JURISDICŢIONALĂ

IN

DREPTUL FISCAL

BUCUREŞTI

1938

ION M. RĂDULESCU
DOCTOR IN ŞTIINŢELE POLITICO-ECONOMICE

FUNCŢIUNEA JURISDICŢIONALĂ

ÎN

DREPTUL FISCAL

BUCUREŞTI
TIP. I. C. VĂCĂRESCU. — STR. KRETZULESCU 4
1938

Facultatea consideră opiniunile expuse în această lucrare ca proprii ale autorului şi nu are a exprima nici aprobare nici dezaprobare.

INTRODUCERE

In activitatea sa juridică, Statul ca reprezentant al intereselor generale intră deseori în conflict cu interesele particulare ale cetăţenilor.

Activitatea Statului nu poate fi arbitrară ci trebue să se exercite în limita legilor.

Pentru înlăturarea fenomenelor de contestare a dreptului, organizarea Statului cunoaşte o funcţiune fundamentală, aparte şi independentă de celelalte două. Este vorba de *funcţiunea jurisdicţională,* care se deosebeşte materialmente şi de funcţiunea legislativă şi de funcţiunea administrativă. Obiectul său specific şi propriu este acela de a pune capăt contestaţiunilor juridice ivite în cursul operaţiunilor de formaţiune sau realizare a dreptului.

Intr'adevăr, cu ocazia aplicării regulelor juridice se poate naşte un conflict de pretenţiuni opuse şi contradictorii referitoare la valabilitatea şi interpretarea lor. Acest fenomen incidental şi anormal al vieţii juridice trebue suprimat, în vederea asigurării păcii sociale.

Efectul funcţiunii jurisdicţionale este dar unul declarativ, de recunoaştere a dreptului, iar nu de creiare sau modificare a lui.

Indirect, funcţiunea jurisdicţională exercită un control asupra funcţiunii administrative, dacă aceasta a făcut o justă aplicare şi execuţiune a regulelor juridice.

Obiectul studiului de faţă este analiza *funcţiunii jurisdicţionale în dreptul fiscal.*

Am întreprins acest studiu, din consideraţiunea că

principiile de bază, elementele şi caracterele acestei funcţiuni care formează *contenciosul fiscal* sunt diferite de ale contenciosului administrativ. Contenciosul fiscal are o natură independentă, proprie fiscală.

Pe terenul fiscal, fenomenele de contestare, conflictele de drept sunt mult mai frecvente decât în oricare altă activitate a administraţiunii. Cetăţenii, ca contribuabili, sunt aproape în permanenţă în atingere cu fiscul.

Greutăţile de aplicare pe care le ridică legea de impozit s'au înmulţit zi de zi, din cauza desvoltării continui a legislaţiei fiscale. Contribuabilii au ajuns în situaţiunea să nu-şi mai cunoască obligaţiile din cauza numeroaselor texte, mereu modificate. Insăşi administraţiunea fiscală, ne mai găsind totdeauna în texte directivele precise de care are nevoe, este obligată să ia pe cale de instrucţiuni de serviciu, măsuri cari se suprapun de multe ori legii. Rezultatul este că de cele mai multe ori se impun contribuabilului sarcini nedrepte. In această situaţiune, contribuabilul natural că rezistă, şi dacă nu admite pretenţiunile fiscului, trebue să supună diferendul judecătorului. Contribuabilul are la îndemână un mijloc de apărare contra pretenţiunilor adesea excesive ale fiscului.

Trebue să accentuăm, încă de pe acum, că acest interes nu este pur individual, căci contribuabilul apărându-şi interesul faţă de o impunere contestată, acţionează, în realitate ca să asigure în general şi în profitul tuturor, regularitatea operaţiunilor fiscale.

In materie fiscală, Statul a trebuit să-şi asigure însă oarecari privilegii cari să-i permită realizarea la vreme a resurselor necesare funcţionării serviciilor publice. Din această cauză, cele mai multe reguli de funcţionare a jurisdicţiilor speciale fiscale par a fi organizate ca să asigure preponderenţa fiscului şi să înlăture cât mai degrabă, opoziţia contribuabilului.

Vom vedea că, contrariu opiniunii comune, contenciosul fiscal se desinteresează în mare parte, de drepturile subiective ale contribuabililor.

Pentru rezolvarea litigiilor născute cu ocazia aplicării legilor de impozite sunt instituite organe şi proceduri speciale. Totuşi, din punct de vedere al principiilor generale cari domină materia recursurilor contra puterii

publice, ne găsim şi în materie fiscală, tot în cadrul general al contenciosului administrativ. Din această cauză, am găsit necesar să expunem la început câteva consideraţiuni generale asupra contenciosului administrativ, pentru ca să putem deduce poziţia contenciosului fiscal.

Am examinat apoi problema dreptului fiscal şi a puterii fiscale care constituesc fondul, principiile de bază ale contenciosului fiscal şi fără cunoaşterea cărora nu s'ar fi înţeles natura sa deosebită.

Organele jurisdicţionale fiscale nu trebue să se limiteze numai la aplicarea textelor fiscale, ceeace este de atributul administraţiei fiscale, ci trebue să cerceteze modul cum au fost aplicate principiile juridice fundamentale cari formează osatura dreptului fiscal.

Funcţiunea jurisdicţională în dreptul fiscal manifestându-se ca un control al puterii fiscale, a trebuit să cercetăm şi modul de exercitare a puterii fiscale.

Am studiat apoi contenciosul fiscal în cadrul jurisdicţiei administrative, referindu-ne la sistemul francez, evidenţiind particularităţile esenţiale ale contenciosului fiscal încredinţat instanţelor jurisdicţionale fiscale şi aspectul original al acestui contencios în dreptul român.

Instanţele fiscale având ca misiune să aprecieze statutul contribuabilului, a trebuit să analizăm elementele juridice ale acestui statut fiscal.

Am precizat apoi, efectele practice, cari se analizează într'un adevărat control al puterii fiscale de către instanţele fiscale.

Trebue să menţionăm că am privit contenciosul fiscal în ansamblu, pentru toate operaţiunile fiscale, atât partea atribuită instanţelor speciale, cât şi cea de competenţa instanţelor judiciare care se analizează într'un contencios de percepere şi urmărire şi unul represiv fiscal.

Cu toată diversitatea de organizare a contenciosului nostru fiscal nu există opoziţie de fond între puterile judecătorului judiciar şi acelea ale instanţelor speciale administrative. Când e vorba de o impunere, au în mod esenţial să aprecieze statutul contribuabilului, să verifice starea de legalitate.

Am dat o deosebită importanţă organizării actuale a contenciosului de stabilire a contribuţiunilor directe,

cu un caracter specific fiscal şi cu totul original, expunând, mai ales, regulele juridice care trebue să se aplice cu privire la compunerea şi determinarea instanţelor de judecată.

Din cauza desvoltării pe care ar fi luat-o lucrarea, nu am mai descris aparte funcţionarea contenciosului de urmărire şi a contenciosului represiv, mulţumindu-ne cu principiile generale respective expuse în cuprinsul lucrării.

Ca încheere, cercetând natura juridică a funcţiunii jurisdicţionale în dreptul fiscal, prin analizarea caracterelor juridice ale contenciosului de stabilire a impozitelor, ale contenciosului de percepere şi urmărire şi ale contenciosului represiv fiscal, am ajuns la concluzia că contenciosul fiscal are o natură juridică obiectivă, fiind un contencios de legalitate şi de bună administraţiune.

Considerațiuni generale asupra contenciosului administrativ.

1) Controlul administrativ și controlul jurisdicțional.

In concepțiunea actuală a Statului de drept, din moment ce o lege a fost creiată, ea trebue să fie respectată de toată lumea, deci și de Stat.

Pentru garantarea acestui principiu s'a instituit un control al activității tuturor organelor Statului. Nu există organ în Stat a cărui activitate să nu fie controlată.

In Statul modern, autoritatea suverană este repartizată între organe individuale și cooperative cari toate funcționează în conformitate cu legea. Camerile au singure puterea de a face legile. Tribunalele au singure puterea să le aplice și să pună forța publică la dispoziția justițiabililor doritori să obțină respectul drepturilor pe cari ele le consacră în profitul lor. Administrațiunea are singură puterea să dea ordine generale sau individuale ca să asigure executarea legilor și să impună observarea lor, chiar prin constrângerea fizică.

Nici Camerile, nici Tribunalele, nici Administrațiunea nu pot spune că sunt „suveranul"[1]. Toate aceste organe, fără îndoială, exercită atribuțiunile suveranității, dar fiecare din ele nu dețin decât câte o parte. Este regula separațiunei puterilor. Această separațiune nu tre-

---

1) Stratis Andréadés. Le Contentieux administratif des Etats modernes. Introduction, pag. 5.

bue considerată în mod absolut. Intre organele Statului există interdependenţă şi colaborare continuă. Mai mult, în cursul funcţionării, ele se controlează reciproc ca să asigure ordinea dreptului.

In consecinţă, administraţiunea nu poate să lucreze decât în baza şi limita legilor. Din aceasta rezultă necesitatea unui control al administraţiunii. Acest control se poate exercita în două feluri: un control administrativ şi altul jurisdicţional [2]).

Controlul administrativ este exercitat de autorităţile din ierarhia administrativă şi consistă în dreptul autorităţii superioare de a autoriza, controla şi verifica actele organelor inferioare în subordine. Controlul administrativ fiind instituit în interesul public şi având în vedere funcţionarea regulată şi legală a serviciilor publice, poate merge până la revocarea, anularea şi chiar reformarea actelor acestor servicii.

In aplicarea legilor, desigur, administraţiunea intră în conflict cu particularii. Justiţia are menirea să garanteze respectarea regulei de drept din partea Statului. Activitatea Statului este supusă deci unui *control jurisdicţional* după aceleaşi principii şi în aceleaşi condiţii ca şi activitatea particularilor.

Pentru actele administrative ilegale pe care le-ar face puterea executivă, în exerciţiul atribuţiunilor sale, organul competent de judecată la noi este tot puterea judecătorească, fiinţând ca instanţă de contencios administrativ conform prevederilor Constituţiei.

Instanţa de contencios este chemată să examineze conformitatea actului cu legea; în caz de înfrângere a legii, actul este declarat nul, Statul fiind obligat să-l refacă în conformitate cu legea.

Contenciosul administrativ în alte ţări nu este încredinţat puterii judecătoreşti, ci este atribuit unor organe administrative jurisdicţionale, Consiliul de Stat, Tribunal suprem administrativ, etc.

Pretutindeni însă, unde ideia Statului legal devine ideia fundamentală de organizare, vedem apărînd instituţii încredinţate fie puterii judecătoreşti, fie administraţiei însăşi.

---

2) Vezi C. G. Rarincescu. Cont. Ad-tiv român 1926 p. 7.

menite să cenzureze în mod obiectiv legalitatea actelor administrative săvârşite de Stat şi să anuleze pe acele cari n'ar fi conforme cu regula de drept.

2) Recursul graţios şi ierarhic; Recursul contencios. Deosebirile şi raporturile dintre ele.

După analizele autorilor[3]) se înţelege prin recurs graţios, stricto sensu, reclamaţiunea prezentată administratorului autor al actului şi prin recurs ierarhic reclamaţiunea adresată superiorului ierarhic al administratorului autor al actului.

Recursul ierarhic constitue în dreptul administrativ o cale de atac de drept comun. El este posibil pentru orice act administrativ şi pentru orice materie administrativă, câtă vreme legiuitorul nu a stabilit un contencios special. Legiuitorul modern însă, ori de câte ori a găsit necesar, a instituit un contencios special cu termene şi formalităţi speciale. Acesta, înlătură şi desfiinţează recursul graţios şi ierarhic, făcându-l inutil, inoperant şi inadmisibil.

In mod normal, pentru susţinerea drepturilor sale, particularul trebue să facă uz, în primul rând de aceste mijloace de reclamaţiune cari sunt mai lesnicioase şi cari pot duce la bune rezultate în faţa unei administraţiuni corecte. Exerciţiul recursurilor contencioase este supus unor condiţiuni de admisibilitate pe care nu le întrunesc totdeauna toţi cetăţenii cari au interes să facă să disprară o deciziune administrativă. Recursul ierarhic nu-i priveazǎ de dreptul de a exercita ulterior un recurs contencios.

In practică recursurile graţioase şi ierarhice se confundă.

Ambele diferă de recursul contencios prin aceia că nu sunt purtate înaintea unei jurisdicţiuni, nici supuse regulelor de procedură, de formă, de termene şi de decă-

---

3) Vezi, E. Lafèrrière. Traité de la juridiction administrative 2-e ed. 1896 t. I. pag. 447; M. Hauriou, Précis de droit administratif, 12 ed. 1933 pag. 83; G. Jèze, Principes généraux du droit administratif, III. 1926. pag. 121.

dere, cari sunt impuse pentru recursurile contencioase. Afară de unele excepţiuni, cum e materia fiscală, regulile cari se aplică recursurilor graţioase şi ierarhice, nu sunt fixate prin texte de lege. Administraţiunea le fixează în mod arbitrar.

Mult mai importante sunt deosebirile între rezultatele practice ale recursurilor graţioase sau ierarhice şi acelea ale recursului contencios.

Recursul contencios purtat înaintea unei jurisdicţiuni administrative care n'a luat parte la actul incriminat oferă cetăţeanului reclamant mai multă şansă să fie ascultat cu imparţialitate decât în recursul graţios. Pe de altă parte, administraţiunea activă faţă de un recurs graţios este liberă să nu răspundă, şi dacă răspunde, nu numai că nu este obligată să dea satisfacţie cererei, dar nu-i obligată să-şi motiveze măcar refuzul. Jurisdicţiunea administrativă din contră, când este sesizată de un recurs contencios, este obligată să dea o hotărîre sub pedeapsa de a comite o denegare de justiţie; ea este obligată să dea o hotărâre favorabilă când s'a demonstrat existenţa unui drept nesocotit; ea trebue să-şi motiveze hotărârile.

Dar deosebirea, poate cea mai esenţială, între rezultatele practice a recursurilor contencioase şi a recursurilor graţioase sau ierarhice, rezidă în acest punct cu totul particular că deciziunile instanţelor contencioase, având autoritatea lucrului judecat, constitue pentru părţile în cauză un drept câştigat. In materie de recurs graţios sau ierarhic, din contră, administraţiunea rămâne liberă să revină asupra deciziei.

In regulă generală recursul ierarhic nu se întâlneşte decât pentru actele administraţiunii active; operaţiunile sau faptele funcţionarilor ierarhici (primari, subprefecţi, prefecţi, miniştri).

In materie fiscală recursul se adresează administratorului financiar sau ministrului, după cazurile precis determinate de lege. Legile fiscale prevăd mai mult posibilitatea unei proceduri graţioase, reclamaţiuni adresate organului fiscal însuşi care a îndeplinit actul, în vederea evitării căilor contencioase. Vom vedea că în contra actelor de stabilire a drepturilor cuvenite fiscului, neatacate

pe calea contencioasă stabilită de lege, nu este posibilă nici o reclamaţiune administrativă în vederea modificării sau anulării lor.

Recursurile graţioase şi contencioase sunt, în principiu, în dreptul administrativ general, perfect opuse.

Recursul contencios are de scop să asigure apărarea unui drept (subiectiv sau obiectiv), în timp ce recursul graţios permite să se urmărească un avantaj, să se solicite un tratament de favoare.

In primul caz, două pretenţiuni se întâlnesc şi se consideră deopotrivă de fondate; în al doilea caz avem de a face cu o solicitare.

Recursul contencios se adresează unui judecător, în timp ce recursul graţios se adresează unui administrator; recursul contencios, în consecinţă, duce la un act jurisdicţional, o hotărâre judecătorească, în timp ce recursul graţios duce la un act administrativ, o deciziune.

Vom vedea că aceste opoziţiuni foarte nete nu se mai întâlnesc în dreptul fiscal.

3) Noţiunea contenciosului administrativ

Contenciosul administrativ este constituit din asamblul de litigii, cari iau naştere între particulari şi administraţiune, cu ocazia funcţionării serviciilor publice, şi în cari litigii figurează ca parte în proces, administraţiunea şi agenţii săi.

Contenciosul administrativ implică existenţa unor jurisdicţiuni administrative sau judecătoreşti, învestite cu puterea de a tranşa zisele litigii prin deciziuni cu autoritate de lucru judecat şi cari sunt impuse ca atare atât particularilor cât şi administraţiei.

Prin urmare, ne găsim în faţa unui control jurisdicţional care caută să înlăture neajunsurile controlului administrativ, prin faptul că între administraţiune şi particulari „se interpune o a treia persoană, un arbitru, care deobiceiu este constituit în Curte de judecată şi rezolvă litigiile potrivit unor forme şi condiţiuni destinate a asigura o soluţiune imparţială şi serioasă”[4]). In deşfă-

---

4) C. G. Rarincescu. Cont. Ad-tiv Român, pag. 9.

şurarea acestei lupte judiciare (contendere = a lupta), după expresiunea d-lui C. Rarincescu, „particularul afirmă, în mod contradictoriu cu administraţiunea, pretenţiunea şi dreptul său".

S'ar mai putea defini contenciosul administrativ ca fiind totalitatea regulilor privitoare la desfăşurarea litigiilor, în cari se discută actele ori efectele actelor administrative, săvârşite de puterea publică.

Această din urmă definiţiune este mai aproape de noţiunea contenciosului fiscal, care se va degaja în cursul acestui studiu.

Astfel înţeles, contenciosul administrativ cuprinde întreg câmpul de activitate al puterii executive. El se referă la totalitatea actelor săvârşite de organele administraţiunii active, cu ocaziunea funcţionării serviciilor publice.

Deşi sfera contenciosului administrativ, după cum vedem este foarte largă — organizarea instituţiei însă, nu a fost făcută în mod unitar. Complexitatea materiilor de drept administrativ a determinat această diversitate.

Vom vedea că dreptul fiscal constitue o ramură a dreptului administrativ şi că din punct de vedere al activităţii administraţiunii fiscale ne găsim tot în cadrul general al dreptului administrativ.

Pentru rezolvarea litigiilor născute între contribuabili şi administraţiune cu ocaziunea aplicării legilor de impozite — legiuitorul a instituit organe şi procedeuri speciale. Din punct de vedere al principiilor generale cari domină materia recursurilor contra puterii publice, ne găsim şi în materia contenciosului fiscal, tot în cadrul general al contenciosului administrativ. Aceasta, în conformitate cu concepţiunea lui Hauriou, după care „prin contencios administrativ se înţelege totalitatea regulelor relative la litigiile organizate, pe cari le provoacă activitatea administraţiunilor publice, oricare ar fi jurisdicţiunile dinaintea cărora ar fi purtate aceste litigii" [5]).

Faţă de unele principii deosebite şi a unor proceduri deosebite, ne găsim însă în cadrul unui contencios administrativ special, numai materiei fiscale.

---

5) M. Hauriou. Précis 11 ed. 1.941.

4) Jurisdicţiunile de contencios din România.

Legile care vin să stabilească jurisdicţiunile şi regulele după care să se rezolve recursurile în contra puterii publice nu mai păstrează unitatea ce pare a fi stabilită de Constituţiune.

Astfel, contenciosul administrativ este exercitat în ţara noastră de două feluri de jurisdicţiuni [6]).

a) *Instanţe speciale administrative ori mixte,* fiinţând şi funcţionând în baza unor legi speciale, cum sunt: comitetul agrar, comisiunile fiscale de impunere şi de apel, comisiunile de pensiuni, în materie vamală etc., a căror compunere, competenţă, procedură sunt determinate de legile respective.

b) *Tribunale judiciare de drept comun,* aparţinând puterii judecătoreşti civile şi care sunt prevăzute în legea de organizare judecătorească.

In materie de contencios administrativ, acestea judecă după două feluri de norme:

1. *După normele dreptului comun* ca şi litigiile dintre simpli particulari, în lipsa unor dispoziţiuni excepţionale.

2. *După regulele speciale,* determinate de legea de organizare a contenciosului administrativ din 1925. Conform acestei din urmă legi, numai actele administrative de autoritate judecate după regulile speciale şi sunt de competinţa Curţilor de Apel şi Curţii de Casaţie secţia III-a, ca instanţe de contencios administrativ.

Tribunalele judiciare de drept comun judecă după normele dreptului comun, ca instanţe de contencios, toate actele administrative de gestiune.

Remarcăm că Constituţia dela 1923 în art. 107 al. 2 nu face nici o distincţiune între actele de autoritate şi cele de hestiune.

Legiuitorul ordinar a considerat însă — că faţă de importanţa şi natura actelor de autoritate este necesară instituirea unor reguli cu totul speciale şi atribuirea lor unor instanţe mai superioare.

Considerăm acest fapt — cu totul conform princi-

---

6) C. G. Rarincescu. Op. cit. pag. 13.

piilor care domină în această materie. Constituția în art. 107 n'a făcut decât să pună principiul general al recursului contra puterii publice și să curme o veche controversă a constituționalității contenciosului administrativ, — adică dacă poate fi atribuit puterii judecătorești, și să proclame în același timp principiul controlului actelor administrațiunii.

Faptul că actele de gestiune sunt de competența altor instanțe judecătorești decât cele de autoritate — nu contravine Constituțiunii.

Contenciosul fiscal are o organizare cu totul originală. El nu este cu desăvârșire lăsat în seama instanțelor speciale fiscale, ci din contră prezintă o îmbinare caracteristică a ambelor feluri de jurisdicțiuni, instanțele judecătorești obișnuite având în mare parte, competență în materie fiscală. Deosebirea este că în materie fiscală, tribunalele judecătorești nu mai aplică normele speciale determinate de legea de organizare a contenciosului administrativ din 1925, deși avem de a face cu acte administrative de autoritate și nici normele dreptului comun aplicabile particularilor, ci regulile prevăzute în legile de impozite respective cari determină atribuirea de competență.

Natural că aceste tribunale judecătorești organizate de legea de organizare judecătorească, în lipsa unor dispoziţiuni speciale în legea de impozit, judecă conform principiilor generale de drept fiscal și numai în subsidiar după normele dreptului comun. Insă în ambele cazuri instanța, ori care ar fi, se transformă în instanță fiscală.

5) Contenciosul administrativ general. Contenciosul administrativ special.

Prin introducerea art. 107 din Constituția dela 1923 contenciosul administrativ a fost instituit ca un organ constituțional. Din redactarea acestui articol ar rezulta că în sistemul nostru avem organizat un contencios administrativ unitar. Intr'adevăr, legea pentru organizarea contenciosului administrativ din 22 Decembrie 1925 face aplicațiunea principiului pus de Constituțiune. Ea este legea

de bază, după principiile şi procedura căreia justiţia va avea să examineze legalitatea actelor administrative, supuse controlului contenciosului, în cadrul statornicit de Constituţie.

Sub regimul art. 107 din Constituţie, orice act administrativ, cu excepţia actelor de guvernământ şi a actelor de comandament cu caracter militar, poate fi deferit instanţelor judecătoreşti de contencios administrativ — spre a examina legalitatea actului. Legea specială dela 1925 strictă însă cadrul armonios creiat de legea fundamentală. Ea reglementează numai contenciosul actelor administrative de autoritate. Actele de gestiune sunt lăsate în competenţa instanţelor judecătoreşti obişnuite conform normelor de drept comun. Mai mult, deşi s'ar părea că contenciosul administrativ prevăzut de legea din 1925, îmbrăţişează totalitatea actelor administrative de autoritate, el lasă să subsiste alături de el anumite organe cari nu fac parte din ordinul judecătoresc, ci din administraţiune însăşi, cum de exemplu în materie agrară, *fiscală*, vamală, de pensiuni etc. In materie fiscală, vom vedea că, o serie de acte de autoritate sunt şi de competenţa instanţelor judecătoreşti, conform normelor generale de drept, comun, şi a unor proceduri diferite prevăzute în legile de impozite respective. Cu alte cuvinte, acte de autoritate sustrase din competinţa contenciosului administrativ stabilit de legea dela 1925.

Aşadar, instanţă de contencios administrativ, în cadrul principiilor înscrise în Constituţie, poate fi oricare instanţă judecătorească statornicită de lege în vederea acestui scop. Când o lege nu statorniceşte o anumită instanţă sau o anumită procedură pentru judecarea legalităţii unui act, examinarea legalităţii actului aparţine dela Constituţie instanţei de contencios administrativ înfiinţată de legea din 1925.

Această instanţă constitue *contenciosul administrativ general*.

Legea din 1925 se ocupă de instituirea şi funcţionarea contenciosului administrativ general [7]).

---

7) Gh. Alexianu. Curs de Drept Constituţional, vol. II fasc. I, p. 168.

Dar în sistemul Constituţiei noastre se permite existenţa a numeroase instanţe speciale, creiate prin legi şi însărcinate cu cunoaşterea legalităţii unor anumite acte administrative de autoritate. Astfel, ca să ne referim numai la materia fiscală, avem legea timbrului, a contribuţiilor directe, a vămilor, de urmărire a veniturilor statului, etc. Toate aceste legi insituesc organe şi proceduri speciale, pentru cunoaşterea legalităţii unor importante serii de acte administrative.

Dacă examinăm cu atenţie legislaţia noastră actuală, putem constata că majoritatea actelor administrative sunt sustrase contenciosului administrativ general şi sunt date în căderea unor instanţe anumite de contencios administrativ.

Se creiază astfel distincţiunea între contenciosul administrativ general şi între contenciosul administrativ special, adică acel contencios administrativ care este organizat anume pentru fiecare speţă de act administrativ.

Situaţiunea aceasta este datorită în primull rând dispoziţiunii art. 107 din Constituţie, care declară în al. 2 „contenciosul administrativ este în căderea puterii judecătoreşti, potrivit legii speciale".

S'a zis că din moment ce o lege vine să organizeze un sistem de contencios administrativ, cerinţa art. 107 din Constituţie se găseşte satisfăcută.

Dar din cauza aceasta, s'a ajuns la o diversitate de jurisprudenţă care, după cum constată d-l Gh. Alexianu[8], nu este de natură să asigure o unitate administrativă vieţii de Stat. Obiecţiunea D-sale este într'adevăr întemeiată, mai ales dacă ne gândim la contenciosul fiscal, care se opreşte la Curţile de Apel, şi în majoritatea cazurilor sunt competente tribunalele şi chiar judecătoriile de ocol.

In practică, se ajunge la o neegalitate a cetăţenilor în faţa legii.

Una din justificările care se aduce sistemului actual, — numărul mare al afacerilor ca şi greutatea de a fi judecate de o instanţă centrală, nu înlătură obiecţiunea principială învederată mai sus. Şi această obiecţiune devine cu atât mai gravă cu cât, într'o justă interpretare a art. 107

---

8) G. Alexianu. Op. cit. p. 168.

din Constituţie, Inalta Curte a statornicit, în repetate rânduri, că nu se poate recurge la calea contenciosului general decât în ipoteza când prin lege nu este organizat un contencios special. Când acest contencios există, calea contenciosului general este închisă şi cel lezat în drepturile sale este obligat, sub pedeapsa de a nu se mai putea cerceta legalitatea actului, să uzeze de termenele, procedura şi instanţa prevăzută în legea referitoare la acel act[9]).

Pentru actele administrative de autoritate avem deci două feluri de contencioase: contenciosul administrativ general atribuit puterii judecătoreşti şi contenciosul administrativ special atribuit unor instanţe speciale administrative ori mixte.

Din categoria aceasta din urmă face parte contenciosul de fond în materie fiscală şi anume contenciosul de stabilirea drepturilor cuvenite fiscului din contribuţiuni directe. Remarcăm de pe acum că recursul în întreaga materie fiscală este de competenţa instanţelor judecătoreşti.

6) Contenciosul de anulare şi contenciosul de plină jurisdicţiune.

Autorii se deosibesc în privinţa clasificării felurilor de contencios administrativ. Deosebirile sunt însă de importanţă secundară, mai ales din punct de vedere al contenciosului fiscal, care nu poate fi încorporat exclusiv într'o categorie sau alta.

Totuşi, în legătură cu contenciosul fiscal, trebue să adoptăm, în primul rând, distincţiunea dintre contenciosul de anulare şi contenciosul de plină jurisdicţiune. Acesta din urmă mai are şi alte denumiri. In Franţa, mai este încă numit „recurs contencios ordinar" prin opoziţie cu recursul pentru exces de putere. La noi, este numit şi contencios de reformare sau contencios de fond.

Contenciosul de anulare cuprinde litigiile în cari, acţionând mai mult pentru interesul public decât pentru

---

9) Vezi Cas. S. U. 13 Iunie 1929 în Pand. Săpt. 1929 p. 577. Cas. S. III 13 Ian. 1931 în Pand. Săpt. 1931 p. 345.

cel al particularului, instanța de contencios are misiunea să examineze actele de administrațiune în vederea anulării lor, dacă le găsește contrarii textului și spiritului legii. In recursul în anulare, jurisdicția administrativă exercită controlul său asupra actului însuși. „C'est un procés fait à l'acte essentiéllement une question de droit dans laquelle l'apréciation des faits ne saurait tenir qu'une faible place"[10]. După Haurion, recursul în anulare se poate intenta numai contra actelor de autoritate făcute de administrație în calitate de putere publică.

In conteonciosul de plină jurisdicțiune, instanța de contencios este chemată, din contră, să-și exercite controlul relativ la operațiunile administrative. Ea judecă situațiunile atât în drept cât și în fapt putând reforma deciziunile administrațiunii active. Cu alte cuvinte, recursul de plină jurisdicțiune se intentează contra actelor de gestiune și contra actelor de execuție a unui act de autoritate[11]. Actul de autoritate se atacă deci indirect, odată cu actul de execuție.

Distincțiunea aceasta, că în contenciosul de anulare se controlează actele administrative independent de executarea lor, în timp ce contenciosul de plină jurisdicțiune reglementează consecințele juridice ale executării actelor, o întâlnim și la alt autor[12]. In realitate, se poate intenta recursul de plină jurisdicțiune, fie că e vorba de un act de autoritate, fie de gestiune. Se mai face o distincțiune, care nu are importanță pentru contenciosul fiscal, că în recursul de plină jurisdicțiune procesul făcându-se în primul rând administrației, se întemeiază pe drepturile subiective vătămate, nu pe ilegalitatea actului.

Deosebirile asupra recursului în anulare și de plină jurisdicțiune, arătate mai sus sunt valabile în dreptul francez, unde jurisdicția administrativă a atins o desvoltare importantă. Acolo, s'a construit instituția recursului pentru exces de putere, recurs prin excelență obiectiv.

In dreptul nostru, s'a susținut de o parte din doctrină

---

10) Hauriou. op. cit. 12 ed. pag. 394.

11) Ibidem, pag. 417.

12) J. Appleton. Traité élémentaire du contentiux administratif, pag. 26.

că n'am avea, propriu zis, un recurs în anulare, ci numai de plină jurisdicţiune. Teoria aceasta şi-a făcut loc din cauza interpretării deosebite ce se face textului constituţional. Vom vedea că însuşi d-l Profesor C. G. Rarincescu, autoritate necontestată în această materie, consideră că art. 107 din constituţia dela 1923 se ocupă numai de contenciosul administrativ subiectiv (contenciosul dreptului lezat). Este adevărat că prin afirmaţiunea aceasta, D-sa nu contestă existenţa contenciosului nostru de anulare, cu caracterele sale proprii, astfel cum a fost organizat de legea asupra contenciosului administrativ din 1925[13]), ci întrevede numai posibilitatea pe care ar avea-o legiuitorul ordinar, de a organiza şi un contencios obiectiv, fie în cadrul instanţelor judecătoreşti, fie în afara lor.

Contenciosul de anulaţiune, astfel cum este organizat de legea din 1925 nu-şi găseşte aplicare în sistemul nostru, decât atunci când prin legi speciale nu a fost organizată vreo altă cale de atac.

Ori, contenciosul fiscal îşi are organizarea sa proprie. Principiile contenciosului de anulare se reflectă numai în procedura recursului, în casare în materie fiscală, care se comportă aproape exact ca un contencios de anulaţiune.

Recursul în materie fiscală este, în ultimă analiză, verificarea legalităţii unui act administrativ, depăşind chiar limitele recursului în anulare, astfel cum este înţeles de doctrina şi jurisprudenţa noastră[14]).

7) Contenciosul de plină jurisdicţiune în dreptul francez şi dreptul român.

Majoritatea autorilor, când analizează natura juridică a contenciosului fiscal, se opresc la caracterul de contencios de plină jurisdicţiune.

Atât în dreptul francez cât şi în dreptul român, există

---

13) A se vedea, Natura, cont. adm. înfiinţat prin legea contenciosului din 1925, în Rev. de drept public 1931.

14) Asupra caracterelor recursului în anulare a se vedea lucrarea d-lui Romulus Ionescu.—Contenciosul Contribuţiunilor Directe. Buc. 1936, pag. 44 şi urm.

o mare impreciziune în textele legislative asupra noţiunei recursului de plină jurisdicţiune. Deasemenea, doctrina şi jurisprudenţa prezintă o diversitate de soluţiuni.

Recursul de plină jurisdicţiune, în Franţa, este exercitat ca şi cel de anulaţiune în faţa tribunalelor administrative: Consiliul de Stat şi Consiliile de Prefectură. Cazurile cari pot da naştere acestui recurs s'au înmulţit pe măsură ce relaţiunile dintre administraţiune şi particulari, s'au desvoltat zi de zi. După Hauriou [15]), acest recurs nu este limitat la chestiunile enumerate de lege, ci posedă un isvor propriu în întreaga activitate a administraţiunii..

Lafferière [16]) a împărţit în trei categorii recursurile contenciosului de plină jurisdicţiune.

a) Contestaţiunile cari se ivesc între administraţiune şi particulari cu privire la contractele cari interesează mersul serviciilor publice.

b) Desbaterile cari se ridică asupra obligaţiunilor pecuniare ale Statului, născute din acte, surse de obligaţiuni (quasi contracte, quasi delicte, legea).

c) Contestaţiunile relative la acele operaţiuni administrative din care rezultă obligaţiuni sau drepturi (contabilitate publică, *impozite,* recrutarea armatei, operaţiuni electorale).

Inaintea Consiliului de Stat recursul nu poate fi îndreptat decât contra unei deciziuni administrative. Particularul care ar avea vreo pretenţiune, trebue să se adreseze mai întâi administraţiunii să-i acorde satisfacţiune. Această regulă a deciziunii prealabile nu există înaintea Consiliului de Prefectură.

Numai contra deciziunii de respingere, deciziune explicită sau deciziune implicită rezultând din tăcerea administraţiunii mai mult de 4 luni, particularul va putea sesiza Consiliul de Stat.

Afară de materia electorală, când într'adevăr deciziunea operează erga omnes, efectele deciziunilor tribunalelor administrative în contenciosul de plină jurisdicţiune,

---

15) M. Hauriou. Op. cit. pag. 84.
16) E. Lafferiers. Op. cit. t. 1. pag. 16

deci şi în materie de impozite, sunt limitate părţilor din cauză.

Cea mai mare parte a contenciosului de plină jurisdicţie, aparţine în primă şi ultimă instanţă Consiliului de Stat, alcătuind un contencios general care cuprinde mai ales litigiile purtând asupra reclamaţiunilor în indemnitate pentru fapte de serviciu şi pentru pagube.

Principiul celor două grade de jurisdicţie se întâlneşte la contribuţiunile directe cari sunt în primă instanţă de competenţa Consiliilor de Prefectură şi în apel de competenţa Consiliului de Stat.

Contenciosul de plină jurisdicţiune în ţara noastră este exercitat în general de comisiunile administrative speciale, cum avem în materie fiscală, agrară, de pensiuni etc., şi de tribunalele judecătoreşti obişnuite.

Acestea din urmă, alcătuesc contenciosul actelor de gestiune şi judecă potrivit regulelor de drept comun, ca şi procesele dintre simpli particulari, în ceiace priveşte aşa numitele acte de gestiune, cum ar fi contractele de furnituri, întreprinderi de lucrări etc.

Dreptul administrativ român a rămas credincios distincţiei lui Laffèriere asupra actelor administrative în acte de autoritate şi acte de gestiune. Această distincţiune, după cum vom vedea, este considerată de unii autori de cea mai mare importanţă în precizarea contenciosului nostru fiscal.

După cum remarcă d-l C. Rarincescu[17]), sunt cazuri când acest contencios de plină jurisdicţie este exercitat în apel de comisiuni mixte administrativo-judiciare, sau chiar de organele puterii judecătoreşti. Vom vedea că, întreg contenciosul de fond al stabilirii drepturilor cuvenite fiscului în materie de contribuţiuni directe, este exercitat de asemenea comisiuni mixte.

Din cele relatate, ar rezulta că pentru actele de autoritate, singurul contencios de plină jurisdicţiune din ţara noastră, ar fi cel exercitat de comisiunile administrative speciale.

Savantul nostru profesor, d-l Paul Negulescu ne arată că prin Constituţia dela 1923, se permite în afară

---

17) C. G. Rarincescu. Op. cit. pag. 50—51.

de anularea unui act administrativ, şi dreptul de a se judeca acţiunea contra relei voinţe a autorităţii administrative de a rezolva o cerere privitoare la un drept şi acţiunea de despăgubire (art. 107 al. 3 şi 4). Aceste două recursuri sunt de plină jurisdicţiune [18]). Mai mult, legea specială din 1925, prin textul art. 7 organizează şi un contencios prin care se poate cere modificarea unui act administrativ de autoritate. Aceasta nu depăşeşte textul constituţional [19]), întrucât este o similitudine între plângerea contra administraţiei de a soluţiona o cerere privitoare la un drept şi cererea de modificarea unui act, „deoarece în ambele cazuri instanţa constată sau recunoaşte, cu putere de adevăr legal, dreptul reclamantului, adică stabileşte situaţiunea juridică. Odată constatarea făcută, instanţa obligă administraţiunea să se conformeze deciziei" [20]). Vom vedea însă, că în materie fiscală este inoperant acest recurs de plină jurisdicţiune organizat de legea din 1925.

Intr'adevăr, cu toată susţinerea contrarie [21]), instanţa care judecă în materie fiscală, nu face numai o simplă constatare de ilegalitate şi o invitaţiune administraţiunei să se conformeze deciziei. Jurisdicţiunea fiscală prin hotărârea sa se substitue administraţiunei. Este dar o deosebire între contenciosul de plină jurisdicţiune organizat de legea din 1925 şi cel de reformare dat în căderea instanţelor speciale administrative. Aşa se şi explică de ce d-l Profesor C. G. Rarincescu, când vorbeşte de contenciosul de plină jurisdicţiune ne dă ca exemplu pe cel exercitat de anumite comisiuni administrative, administrative-judiciare, şi în apel de instanţe jurisdicţionale mixte.

Reformarea unui act al administraţiunii se poate concepe numai când jurisdicţiunea este chemată să judece, pe lângă forma şi legalitatea actelor, şi în fond, ca în materie de drept comun. Cu alte cuvinte, numai

---

18) Paul Negulescu. Tratat de Drept administratij ed. IV. 1934 vol. I. pag. 421.

19) E. Petit. A se vedea părerea contrarie. Nota la Dec. Cas. III Nr. 54/1933 Rep. de Juris. Adm. 1933, pag. 26—27.

20) Romulus Ionescu. Op. cit. pag. 52, citând P. Negulescu, op. c't. pag. 420 nota 2.

21) Roomulus Ionescu. Op. cit. pag. 59.

când ne găsim în fața unui contencios de fond, numit în general, contencios de plină jurisdicțiune[22]).

Vom vedea în ce măsură se aplică această delimitare a contenciosului de reformare asupra contenciosului fiscal în general.

8) Contencios obiectiv și contencios subiectiv.

Această distincțiune în contecios obiectiv și contencios subiectiv este foarte importantă pentru analiza contenciosului fiscal, ca și cea de contencios de anulare și contencios de plină jurisdicție.

Analiza contenciosului fiscal este astăzi în mare parte ușurată de studiile lui Hauriou, remarcă Trotabas[23]), într'un articol al său publicat în volumul omagial alcătuit în onoarea acestui savant.

Hauriou a fost primul autor care a degajat *elementele contenciosului*[24]) și cercetările sale au fost în mod fericit continuate de decanul Duguit, care a reluat în ansamblul său, studiul funcțiunii jurisdicționale[25]).

Cum se prezintă, în ansamblul său, problema jurisdicțiunii după acești autori?

Sunt două feluri de contencios, unul obiectiv, altul subiectiv[26]), determinate de natura chestiunii de drept dedusă înaintea judecătorului.

„Il y a juridiction subjective toutes les fois que le juge est appelé à résoudre avant tout et principalement une question de droit subjective[27]).

„Il y a au contraire juridiction objective toutes les

---

22) C. G. Rarincescu. Op. cit. pag. 49.

23) Trotabas, „La nature juridique du contentieux fiscal". Melangé Hauriou.

24) M. Hauriou. Les éléments du contencieux, extr. du Rec. de Législ. de Toulouse, 1905.

25) Duguit. Traité de droit constitutionnel. ed. 2-a 5 vol. Paris 1921. tom. II. paragr. 28 la 31.

26) Asupra acestei distincțiuni a se vedea lucrările lui Hauriou—în special.—Les éléments du contentieux—precitată și Tr. élm. de droit administratif, ed. 11 p. 377.

27) L. Duguit. op. cit. E. 28 p. 343.

fois que la question posée au juge est une question de droit objectif [28]).

Cele două feluri de contencios coexistă în fiecare jurisdicţiune judecătorească şi administrativă.

Astfel, contenciosul judiciar, care la prima vedere pare că este specializat în cunoaşterea drepturilor subiective, cuprinde şi un contencios obiectiv de anulaţiune [29]) şi rezolvă în mod obiectiv „les questions d'état" [30]).

In contenciosul administrativ, plina jurisdicţiune şi recursul pentru exces de putere, au fiecare rolul de a apăra drepturile subiective şi dreptul obiectiv.

Hauriou [31]) remarcă că între aceste două recursuri există o interdependenţă datorată greutăţii de a le putea distinge, şi că recursul pentru exces de putere permite câteodată apărarea situaţiunilor subiective.

In contenciosul de anulare reclamantul se plânge de violarea unui drept şi ceiace urmăreşte este nimicirea juridică a actului contrariu dreptului. Recursul în anulare este deschis în Franţa, oricui justifică un interes. La noi se cere vătămarea unui drept în persoana reclamantului. Dar cum noţiunea de interes se confundă aproape cu noţiunea de drept — şi la noi recursul în anulare este destul de larg deschis.

Urmărindu-se nimicirea actului în însăşi existenţa sa obiectivă, recursul de anulare se mai numeşte şi recurs obiectiv, fiind întemeiat pe încălcarea unei reguli de drept obiectiv. Din această cauză hotărîrea are un efect absolut şi erga omnes, în sistemul francez.

Contenciosul de plină jurisdicţiune ia naştere de obiceiu prin vătămarea unui drept subiectiv în persoana reclamantului; un contencios subiectiv.

Spre deosebire de contenciosul în anulare, care ia naştere prin vătămarea unui simplu interes, contenciosul de plină jurisdicţiune cere neapărat vătămarea unui drept subiectiv în persoana reclamantului.

Deciziunile în materie de contencios de plină juris-

---

28) Ibid. p. 357.
29) Ibid. p. 371.
30) Ibid. p. 359.
31) Hauriou. Tr. élém. de droit administratif ed. 11 1937 p. 376.

dicţiune produc un efect relativ, inter partes, limitat la cazul dedus în instanţă, deoarece avem de a face cu o jurisdicţiune subiectivă asemănătoare cu cea din dreptul privat. Am expus caracterele generale şi consecinţele pe cari le prezintă această diviziune, de contencios obiectiv şi contencios subiectiv, în dreptul administrativ. Trebue să adăogăm, ceeace se va preciza dealtfel în cursul acestui studiu, că nu trebue să considerăm aceste reguli valabile în mod absolut, în dreptul fiscal. Ele au suferit unele modificări şi deformaţiuni pe măsură ce dreptul fiscal şi-a creiat regulile sale proprii. Astfel, noţiunile de recurs obiectiv şi recurs subiectiv nu sunt perfect opuse noţiunilor de recurs în anulaţiune şi recurs de plină jurisdicţiune. In dreptul fiscal, cele două feluri de contencios — obiectiv şi subiectiv, se combină în profitul celui dintâi.

12) Tribunale judecătoreşti; Tribunale administrative. Jurisdicţiile speciale administrative: Situaţia instanţelor fiscale.

In zilele noastre, instituţia jurisdicţiunii administrative, în cele mai multe State, prezintă avantajul că acest fel de tribunale se pot specializa.

Experienţa a arătat necesitatea celor două regimuri juridice: dreptul public, dreptul privat, cu două categorii de tribunale: tribunale administrative, tribunale judiciare.

Ideile conducătoare sunt deosebite în dreptul privat şi în dreptul public.

In raporturile dela particular la particular, regula fundamentală este egalitatea indivizilor înaintea legii. Un interes particular nu poate fi sacrificat unui alt interes particular, fiindcă toate interesele particulare sunt egale. Balanţa trebue să fie menţinută egală între ele.

In dreptul public, din contră, dacă un conflict se iveşte între interesul general şi interesul particular, cel dintâi trebue să prevaleze. Aceasta nu însemnează că interesul particular va trebui sacrificat pur şi simplu.

Obiectul dreptului public este de a arăta justa măsură în care interesul public trebue să domine interesul

particular şi de a determina totodată, compensaţiunile echitabile ce trebuesc acordate indivizilor lezaţi printr'o măsură de interes general.

Această conciliaţiune de interes este preocuparea esenţială a dreptului public.

Toate regulele alcătuite de Stat, asupra funcţionării servicilor publice, sunt tot atâtea soluţiuni de conciliaţiune între interesele generale şi cele particulare.

Din cele arătate, unii autori justifică necesitatea unei specializări a jurisdicţiunilor cari au misiunea de a sluji şi aplica dreptul public. Ce sunt acele tribunale administrative cari există în Franţa şi celelalte ţări cari au adoptat acest sistem, dacă nu încoronarea unui principiu afirmat de evoluţiunea dreptului? Vom vedea, studiind contenciosul fiscal, importanţa acestei specializări de jurisdicţie.

In Franţa, tribunalele administrative sunt distincte de tribunalele judecătoreşti. Distincţiunea este evidenţiată şi de controlul a două tribunale supreme. Consiliul de Stat este în fruntea tribunalelor administrative, cum este Curtea de Casaţie — pentru tribunalele judiciare.

Această dualitate de jurisdicţie este o consecinţă a principiului separaţiunii autorităţilor administrative şi judecătoreşti instituită de legiuitorul revoluţionar.

Aparţin jurisdicţiunii tribunalelor administrative, toate litigiile care poartă asupra operaţiunilor în care administraţiunea a lucrat uzând de prerogativele pe care ea le posedă ca administraţiune, plasându-se sub egida dreptului public.

Aparţin din contră, jurisdicţiunii tribunalelor judecătoreşti, litigiile purtând asupra operaţiunilor în care administraţiunea s'a condus ca un simplu particular, n'a arătat că voeşte să i se aplice alte reguli de drept, decât cele de drept privat.

Ceiace caracterizează cu adevărat tribunalele administrative şi ceiace le distinge mai ales de tribunalele judiciare, este funcţionarea lor întotdeauna în calitate de autoritate administrativă.

Felul cum sunt alcătuite instanţele fiscale ilustrează cu prisosinţă această afirmaţiune.

Dat fiind scopul urmărit de fisc şi natura juridică a

contenciosului fiscal, instanţele fiscale sunt în aşa fel alcătuite ca în cursul operaţiunilor lor — interesele fiscului să fie pe deplin asigurate.

Că tribunalele de drept comun, sunt rău preparate acestei misiuni, este un fapt pe care-l relevă studiul hotărîrilor tribunalelor judecătoreşti asupra problemelor de drept public. Mai ales în ţara noastră, ele sunt lipsite de suplețe şi nu rare sunt cazurile când împun particularilor sacrificii inutile.

Problema tribunalelor administrative este cu totul interesantă în ţara noastră. Constituţia noastră însăşi, atribuind contenciosul administrativ instanţelor judecătoreşti obişnuite, interzice categoric înfiinţarea tribunalelor administrative. Această chestiune devine foarte importantă studiind contenciosul fiscal, care organizează o serie de instanţe speciale administrative. E necesar deci să analizăm pe scurt cum se pune problema aceasta în ţara noastră.

Constituţia română dela 1923, interzice, în art. 107, creiarea de autorităţi speciale investite cu atribuţiuni de contencios administrativ. Cu toate acestea, există în România o serie de tribunale cari nu fac parte din organizarea puterii judecătoreşti, pentrucă în compunerea lor intră câteodată judecători administrativi, ex. Curtea de Conturi. Alte ori intră în compunerea lor magistraţi alături de reprezentanţi ai administraţiunei active şi de delegaţi ai unor instituţiuni publice sau delegaţi ai particularilor sau ai contribuabililor.

Curtea de Conturi este creiată chiar prin textul Constituţiei. Unele din aceste instanţe sunt creiate prin diverse legi speciale. Ele funcţionau deja înaintea votării Constituţiei dela 1923 şi au continuat să funcţioneze apoi, fără ca existenţa lor legală să fie vreodată discutată.

Din această cauză, d-l C. Rarincescu este înclinat să creadă că interdicţiunea din art. 107 se referă la unele autorităţi sau curţi administrative exercitând un contencios general şi de drept comun actelor administrative de autoritate, contencios care implică un drept de anulare a acestor acte.

Tot D-sa remarcă că aceste tribunale răspund unor

necesităţi de fapt, la cari n'ar putea răspunde decât cu greutate tribunalele judecătoreşti propriu zise.

Caracteristicele esenţiale ale acestor jurisdicţiuni administrative sau mixte sunt următoarele:

1. Ele posedă o competenţă specială, care este limitată prin legile lor organice unei materii administrative determinate.

2. Ele nu constitue o ordine de jurisdicţie specială şi în întregime distinctă de puterea judecătorească, pentrucă recursurile contra deciziunilor lor sunt de resortul Curţii de Casaţie şi excepţional, pentru unele materii, cum este materia fiscală, recursul este de resortul Curţilor de Apel sau Tribunalelor.

3. Aceste instanţe administrative n'au în sistemul nostru ca superior ierarhic o Curte specială, cum este Consiliul de Stat în Franţa faţă de Consiliile de Prefectură. Tribunal administrativ local, ci numai Curtea de Casaţie, care este dreptul comun pentru toate procesele obişnuite de contencios.

4. Aceste instanţe administrative nu sunt încredinţate decât în parte unor organe distincte şi separate de administraţia activă.. In majoritate compunerea comisiilor cu caracter juridicţional aparţine administraţiei active, fiind alcătuite din funcţionari exercitând atribuţiuni în administraţie.

Astfel comisiunile speciale rezolvă contestaţiuni de ordin juridic în desfăşurarea cărora „particularul — după expresia d-lui C. Rarincescu — afirmă în mod contradictoriu cu administraţiunea dreptului său"[32]. Acest fel de instanţe dau şi ele hotărîri, deci fac acte jurisdicţionale.

Iar din punct de vedere procedural: ele citează părţile, în faţa lor se desbate litigiul, etc.

Vom vedea că chiar atunci când sunt simple comisiuni fiscale de constatare, ele rezolvă contestaţiunile ce se ridică în faţa lor de către fisc şi contribuabili şi dau hotărîri executorii.

Dacă examinăm cu atenţie legislaţia noastră actuală, putem constata că majoritatea actelor administrative sunt sustrase contenciosului administrativ general şi sunt date

---

32) C. G. Rarincescu. Op. cit. p. 9.

în căderea unor comisiuni speciale de contencios administrativ. Din această categorie face parte şi contenciosul fiscal de stabilirea impozitelor directe.

Jurisdicţiile acestea speciale se pot grupa în două mari categorii: instanţe de jurisdicţie delegată şi instanţe de jurisdicţie reţinută[33]). Cea mai mare parte din aceste comisiuni jurisdicţionale sunt instanţe de justiţie delegată. Hotărârile lor sunt date de aceste comisiuni în numele legii şi sunt executorii prin ele însăşi. In materia fiscală de care ne ocupăm, comisiunile cu caracter jurisdicţional cari funcţionează în materie de stabilire a contribuţiunilor directe, sunt toate instanţe de jurisdicţie delegată. Administraţia nu are puterea nici de a confirma nici de a infirma hotărîrile comisuinilor de constatare. Autoritatea fiscală nu are la îndemână decât aceleaşi mijloace de atac, apelul şi recursul, ca şi contribuabilii.

Vom vedea că în materie de contribuţiuni indirecte, administraţiunea face iniţial aplicaţiunea legei de impozit, rămânând în sarcina contribuabilului să conteste în faţa instanţelor de drept comun, pretenţiunile fiscului. In materie de contraventiuni fiscale, agentul constatator al infracţiunii nu mai constitue o instanţă de jurisdicţie delegată. Procesul verbal trebue aprobat de autoritatea superioară care-l poate chiar anula. Deci, ca şi avizele comisiilor de disciplină hotărîrile lor trebue a fi confirmate prin decizia autorităţii, fiind instanţe de jurisdicţie reţinută.

Comisiile speciale de justiţie delegată sunt în general organizate pe principiul celor două grade de jurisdicţie, adică asupra fondului se statuiază în primă şi a doua instanţă. Astfel avem: comisiuni fiscale de constatare ca prime instanţe şi comisiuni de Apel pe lângă Administraţiile financiare; comisiile judeţene pentru stabilirea impozitelor miniere şi comisiunea de Apel de pe lângă Ministerul de Industrie.

De esenţa contenciosului administrativ ştim că este existenţa unui act de autoritate prealabil — abuziv şi ilegal care să vatăme un drept al particularului.

Ei bine, în materia jurisdicţiilor speciale, cele mai

---

33) P. Alexandrescu-Roman. Jurisdicţiile speciale administrative. Ziarul Curentul. Decembrie, 1935.

multe comisiuni speciale în primă instanță, sunt comisiuni de constatare. Ele nu sunt puse în mișcare de cererea interesaților, cari au a se plânge de efectele unor acte de autoritate preexistente. Aceste comisiuni de constatare lucrează din oficiu, în aplicațiunea legilor generale și obiective la cazurile subiective deduse înaintea lor. Această caracteristică se ilustrează mai cu seamă în materia contenciosului fiscal. Desigur că aceste comisiuni își întemeiază hotărârile lor pe anumite constatări de fapt. In materie fiscală punctul de plecare îl constitue după cum vom vedea, declarațiunea de venituri a contribuabilului.

In schimb, toate comisiile speciale de a doua instanță sunt sesizate numai de cererile celor interesați.

Mai cu seamă, în materia fiscală, după cum am remarcat mai înainte, în fața celei de a doua instanță, în principiu cel puțin, autoritatea și particularii devin egali. In fața instanței de apel, litigiul capătă cu adevărat o desfășurare contencioasă, particularul având a contesta procesul-verbal de impunere al comisiunii de primă instanță producând acte și dovezi, în contradictoriu cu administrațiunea.

De cele mai multe ori, contribuabilul este citat chiar în fața comisiunei de constatare spre a-și susține punctul de vedere. Adevăratul contencios fiscal se produce însă în fața instanțelor de recurs atribuit puterii judecătorești. Intr'adevăr numai cu această ocaziune se pune în discuție statutul contribuabilului..

Deciziile celor mai multe din comisiunile de a doua instanță sunt supuse, în genere, recursului la Tribunal până la o anumită valoare și la Curtea de Apel dacă se depășește această valoare. Această este și situația contenciosului fiscal, asupra căruia vom reveni în special.

Realitatea este că cel mai adesea, instanțele fiscale sunt simple comisiuni administrative compuse din funcționari aparținând fiscului, având caracter de organe de taxare fiscală [34]).

Deciziile emanând dela aceste autorități administrative sunt acte administrative cu caracter jurisdicțional.

---

34) C. G. Rarincescu. La révocation des actes administratifs. Mélanges Paul Negulescu.

DREPTUL FISCAL

1. Noţiuni preliminare.

Ştiinţa financiară; legislaţia financiară; dreptul financiar; ştiinţa şi technica fiscală.

Ca şi particularii, Statul are nevoe pentru regulata funcţionare a serviciilor publice de resurse materiale. Statul are nevoe, cu alte cuvinte, de bani, fiindcă toate instrumentele şi serviciile necesare şi le procură cu bani.

Din cele mai vechi timpuri, oamenii trăind în societate şi-au alcătuit norme privitoare la împlinirea nevoilor materiale.

In societatea noastră, fiecare face o acţiune individuală pentru satisfacerea nevoilor sale materiale. In cadrul general al Economiei politice, studiul acesta al acţiunii noastre formează ceiace se numeşte economia particulară sau economia privată. Subiectul acestei economii private este idividul.

Când este vorba de nevoile materiale a totalităţii indivizilor dintr'un Stat, avem economia socială sau naţională. In economia socială subiectul îl constitue totalitatea indivizilor şi această disciplină este privită din punct de vedere al interesului de Stat.

Dar mai sunt activităţi economice pentru satisfacerea unor nevoi colective, al căror subiect este Statul ca exponent al intereselor colective. In acest caz avem economia Statului sau Economia Financiară. Studiul economiei financiare constitue ştiinţa financiară.

Majoritatea autorilor definesc ştiinţa financiară ca studiul veniturilor şi cheltuelilor Statului.

Edgard Allix[36]), dă ştiinţei financiare o definiţiune generală, spunând că este ştiinţa care studiază diferitele mijloace prin cari persoanele publice, Statul, Judeţul, comuna, etc., îşi procură resursele necesare satisfacerii nevoilor colective pe care sunt obligate să le îndeplinească. şi regulele cari trebue să prezideze la serviciile lor de cheltueli şi de încasări.

Dapă L. Trotabas[37]) ştiinţa finanţelor are esenţialmente ca obiect, să determine mai întâi sarcinele publice, apoi să se ocupe de repartizarea acestor sarcini publice. Cheltuelile odată stabilite trebue plătite.

In ţările de rasă latină şi în special în Franţa, ştiinţa financiară a fost considerată multă vreme ca o anexă a dreptului administrativ.

In Franţa, finanţele publice erau socotite ca o politică pe care Statul o face pentru a-şi procura bunurile necesare funcţionării serviciilor publice. Şi fiindcă organele administrative ale Statului erau însărcinate cu aceste operaţiuni, ştiinţa financiară era ataşată deptului public. Finanţele Statului erau privite ca o ramură de administraţie pentru perceperea dărilor şi afectaţiunea veniturilor la cheltuelile necesare.

In Germania, din contră, ştiinţa financiară s'a detaşat din Economia politică. Principiile acestei ştiinţe au isvorît din activitatea acelor Curţi camerele — existente în stăţulețele germane din evul mediu[38]).. Ea îşi are rădăcinile în principiile puse de Economia politică[39]) din care s'a şi desprins. Faptul că un organ administrativ percepe dările şi efectuează cheltuelile, nu ne poate face să ataşăm mai mult ştiinţa finanţelor de dreptul administrativ.. Pentru studiul nostru, vom vedea că ne interesează în special şi

---

36) Edgar Alix. Traité élémentaire de sc. de fin. et de lég. fin. fr. ed. 6-a, Paris, 1931.

37) Trotabas. Précis de scrience et de législation financières, ed. 3, 1933.

38) Vezi Basilescu Aristide. Istoria Doctrinelor Economice.

39) Th. C. Aslan. Tratat de Finanţe. Buc. 1925. Introducere. p. 5.

legislaţia financiară care este modul cum se manifestă ştiinţa financiară în viaţa juridică a Statului.

Apoi ne va interesa dreptul financiar constituit din măsurile legislative care se iau de Stat în materie financiară.

Cele două părţi fundamentale ale ştiinţei finanţelor publice sunt studiul resurselor publice şi studiul bugetului.

Veniturile Statului pot proveni din trei surse:

1. Din domeniul privat al Statului; 2) din impozite; 3) din împrumuturi.

Numai veniturile rezultate din impozite alcătuesc veniturile fiscale ale Statului. Impozitul poate fi considerat ca un procedeu de repartizare a sarcinelor publice între indivizi.

Acest procedeu de repartizare, faţă de creşterea bugetelor moderne a luat o importanţă din ce în ce mai mare. Studiul impozitului, chestiune cu totul delicată, se poate face fie într'un spirit ştiinţific, fie într'unul technic.

Ştiinţa fiscală are de obiect să cerceteze regulele esenţiale cărora urmează să se supună acest procedeu de repartizare şi principiile care-l domină.

Mijloacele sau procedeele de repartizare a sarcinelor publice fac obiectul unui studiu de technică a fiecărui impozit.

Pentru studiul de faţă ne interesează primul punct de vedere, adică ştiinţa chiar a dreptului fiscal. Dreptul fiscal există dealminteri cu regulele sale proprii şi are după cum vom vedea o anumită autonomie.

2. Impozitul.

Natura juridică a impozitului. La baza fiecărui procedeu de repartiţie a sarcinelor publice este impozitul. Imprejurul lui se construeşte toată problema ştiinţei şi legislaţiei financiare.

In lucrarea de faţă nu ne interesează studiul amănunţit al impozitelor. Vrem să evidenţiem numai câteva din principiile cari stau la baza impozitelor, în măsura în care ne sunt necesare pentru a ne forma o concepţiune reală, asupra naturii lor şi a problemelor de drept fiscal ce se pun cu ocaziunea stabilirii şi perceperii lor.

Din punct de vedere teoretic studiul impozitelor ridică probleme economice — probleme politice şi sociale şi probleme juridice.

Punctul de vedere juridic al impozitului este dominat în întregime de ideia că toate chestiunile juridice pe cari le ridică impozitul nu pot fi rezolvite decât în cadrul ştiinţei financiare. Dealtfel însăşi obiectul ştiinţei, politicei şi practicei financiare este impozitul.

Ca să ajungem la o definiţie ştiinţifică a dreptului fiscal trebue în prealabil să încercăm să definim natura juridică a impozitului. Concepţia ce ne vom face-o despre natura juridică a impozitului va fi însăşi baza ştiinţifică a dreptului fiscal.

Teoriile în ceiace priveşte natura juridică a impozitului se pot împărţi în două categorii: unele care găsesc caracteristicele impozitului în instituţiile de drept privat şi altele care pun la baza teoriei impozitului exclusiv principiile dreptului public.

Partizanii primei teorii îşi sprijină doctrina lor pe structura impozitului din faza statului patrimonial (vectigalul roman, ager publicus), concepţie care reprezintă astăzi numai un interes istoric.

Unii autori pleacă dela ideia că Statul îşi exercită o suveranitate asupra bunurilor în genere, după cum îşi exercită şi asupra persoanelor.

Statul îşi manifestă puterea publică asupra lucrurilor sub forma unui drept de prestaţie din partea titularilor acestor bunuri.

Majoritatea doctrinei este pentru studiul impozitului din punct de vedere exclusiv al dreptului public[40]).

Intr'adevăr sub aspectul său juridic, ştiinţa financiară este o ramură a dreptului public şi conform principiilor de drept public se elaborează întreaga teorie a impozitului.

Aceasta este şi explicaţia celor afirmate mai sus, că în Franţa ştiinţa financiară s'a desprins din dreptul public.

O aşa zisă teorie organică a impozitului, teorie de origină germană, susţinută de Stahl, Helferich, Somoller,

---

40) B. Grizzoti, Primii liniamenti delle dottrine finanzierie in Italia nell'ultimo cinquantennio — Cadam Padova 1930.

Gneist şi Bluntschli, leagă teoria impunerii chiar de teoria organică a Statului.

După această şcoală nu este nici o legătură între prestaţiunea contribuabilului şi avantagiile sau serviciile primite dela Stat.

Statul este mai presus decât existenţa membrilor săi, primează asupra bunurilor acestora.

Concluzia este că la baza juridică a impozitelor există numai raportul de supunere, al cetăţeanului faţă de Stat.

Trebue să reţinem deci că în materie de impozite ne găsim în cadrul dreptului public, unde interesele generale domină pe cele ale particularilor. In materie de impozite putem afirma că particularul nu are alt drept decât acela de a pretinde exacta aplicare a legilor. Peste această limită, el nu are decât îndatoriri. Dar tocmai recunoaşterea acestui drept este la baza contenciosului fiscal. Legiuitorul a voit ca toate normele în materie fiscală să se aplice deopotrivă tuturor. Cu alte cuvinte, posibilitatea Statului de a obliga pe membrii săi să-şi dea contribuţia lor, este îngrădită de o serie de reguli generale cu caracter obiectiv şi impersonal.

Suveranitatea financiară a Statului este autolimitată de principiile generale de drept fiscal. Pe lângă aceste frâne morale şi juridice există şi norme juridice referitoare la cuantumul impozitelor. de încasat şi la întrebuinţarea lor. Nu se poate încasa o centimă în plus peste nevoile Statului cari sunt numai de utilitate publică.

Impozitul are deci un caracter unilateral şi derivă din suveranitatea Statului.

Finanţele publice sunt în strânsă legătură cu ştiinţa administraţiei publice, cu politica[41]). C. A. Conigliani[42]) susţine că „impozitul îşi găseşte raţiunea de a fi, necesitatea formei sale, a obiectului său, a surselor şi extensiunea sa, în puterea autorităţii pe care guvernul în acel moment politic o poate exercita asupra clasei sociale, asupra cărei trebue să-l aşeze".

---

41) A. Roncali. Citat de B. Griziotti. Primii lineamenti, p. 21.

42) C. A. Conigliani. L'indirizzo teoretico nella scrienza finanziaria. Torina. Boca, 1903.

Impozitul este un raport obligatoriu personal de drept public. Impozitul e manifestarea voinţei unilaterale a Statului. Dar ca normă generală juridică şi politică este creiat cu consimţământul indirect al contribuabililor fiindcă" nici un impozit nu se poate creia decât în virtutea unei legi".

„L'impôt est une obligation juridique qui prend naissance sans le consentement du contribuable", arată G. Jèze[43]. In adevăr, viaţa raportului juridic al impozitului nu se determină numai prin actul promulgării legii prin care a fost înfiinţat. Legea de impozit constitue numai unul din elementele statutului contribuabilului. Interesant pentru contenciosul fiscal este aplicaţiunea legii prin stabilirea capacităţii contributive „constatarea" şi perceperea impozitului.

Definiţia impozitului. Aspectele diferite pe cari le prezintă ştiinţa finanţelor şi repercursiunile nenumărate ale impozitului în domeniile cele mai variate, explică dificultatea în care se găsesc autorii când este vorba să se pună de acord asupra definiţiei impozitului.

După cum este privit esenţialmente din punct de vedere economic, sau social, sau oricare alt punct de vedere definiţia impozitului poate fi diferită. Unii autori încearcă să pună în lumină când utilitatea impozitului, când scopul său.

Montesquieu definea impozitul: „une portion que chaque citoyen donne de son bien pour la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement". Voia să scoată în evidenţă caracterul de schimb al impozitului, considerat ca preţ al unui *serviciu făcut.*

Adam Smith, J. B. Say, Ricardo[44], definesc impozitul, aproape în aceiaşi termeni, spunând că impozitul este cota parte cerută dela fiecare cetăţean pentru cheltuelile serviciilor publice.

După cum se vede, definiţiunea cea mai generală care

---

43) Gaston Jèze. Revue de Science et Législation financière Tome XXXI/2, pag. 259.

44) Vezi, diferitele definiţiuni date impozitului.

Allix. Tr. élem. de sc. de finances şi Paul Leroy Beaulieu. „Tr. de la science de finances".

se dă impozitului se raportă la necesitatea de a subveni la sarcinele publice.

Fiecare din definiţiunile cari s'au dat, pun în lumină un aspect al impozitului şi al dreptului fiscal.

Incercând să le rezume şi să pună înainte un aspect esenţial pe care celelalte definiţiuni l-au neglijat, Gaston Jèze — defineşte impozitul „le procedé de repartition des charges publiques entre les individus" [45].

Trotabas [46], crede că pe această definiţie este posibil să se construiască toată teoria impozitului. Va fi deajuns să se mai precizeze, adaogă Trotabas, că dacă sarcinele se stabilesc făcându-se abstracţie de orice avantaj special tras de contribuabil din funcţionarea unui serviciu public determinat, avem *impozit* propriu zis şi că din contră dacă sarcinele publice sunt repartizate în consideraţiunea avantagiilor acordate, avem taxă.

Dintre autorii români, d-l Th. C. Aslan [47], defineşte impozitul ca fiind cota parte pe care particularii sunt datori să o dea pentru a subveni la cheltuelile publice.

O definiţie destul de complectă dă d-l profesor Constant Georgescu, în cursul D-sale asupra contribuţiunilor directe [48], definind impozitul ca fiind cota-parte pe care colectivităţile publice o prelevă din veniturile particularilor, în virtutea *principiului solidarităţii naţionale*, pentru a face faţă cheltuelilor publice.

Clasificarea impozitelor. Dacă definiţia impozitului prezintă atâta dificultate, deasemenea se poate discuta la infinit *clasificarea impozitelor*. Se poate lua în considerare contribuabilul, sau materia impozabilă, sau chiar procedeele de taxare şi modul de calcul.

Avem: impozite reale şi impozite personale; impozite de cotitate şi de repartiţie; impozite proporţionale şi progresive.

Distincţia cea mai importantă este aceia în impozite *directe* şi *indirecte*. Această distincţie este tradiţională —

---

45) G. Jèze. Cours de Finances publiques.
46) L. Trotabas. Précis... p. 138.
47) Th. C. Aslan. Tratat de Finance, p. 113.
48) Constant. Georgescu. Curs de Contribuţiuni Directe. 1930,

luând în considerare materia impozabilă însăşi sau contribuabilul.

In privinţa acestei distincţii, au fost propuse definiţiile cele mai diverse.

Unii economişti clasici, adoptă definiţia lui Adam Smith — după care impozitul direct este suportat în mod definitiv de contribuabil însăşi — pentru impozitul indirect — din contră — contribuabilul n'ar fi decât un intermediar, care recuperează dela alte persoane avansul pe care-l constitue impozitul. Clasificarea nu este însă satisfăcătoare. Regulele incidenţii sunt foarte aleatorii şi relative.

Ţinând seamă de consideraţiunile practice unii autori fac această distincţiune din punct de vedere strict administrativ.

Sunt directe impozitele percepute de administraţiunea Contribuţiunilor directe şi indirecte cele percepute de administraţiunea contribuţiunilor indirecte. Autorii cari disting impozitele directe sau indirecte după *materia impozabilă* — ajung la rezultate şi mai interesante.

Sunt directe *impozitele permanente* cari ating capitalurile şi resursele; impozitele indirecte sunt din contră *intermitente* — ating simple *fapte, de producţie, consumaţie, schimb*. Impoztele directe ating *bogăţia în sine*, achiziţionată sau pe cale de achiziţie, în timp ce impozitele indirecte ating *operaţiunile* sau *actele* cari se raportă la bogăţie, mişcările şi utilizarea sa.

Analiza de mai sus nu este deloc *juridică* ori esenţialmente din punct de vedere juridic ,trebue studiată ştiinţa şi legislaţia financiară.

Distincţiunea trebue făcută deci ţinându-se seama *de calificarea legală*. Legea repartizează impozitele într'una sau altă categorie. Când repartizarea nu este expres fixată prin lege, ea rezultă din organizarea chiar a impozitului, şi trebue considerat impozit direct orice impozit perceput *pe cale de rol* — în timp ce absenţa rolului relevă impozitul indirect.

Utilitatea distincţiunii. Distincţiunea juridică a impozitelor directe şi indirecte — bazată pe calificarea legală, şi în special pe existenţa sau absenţa rolului, — prezintă o utilitate juridică.

Regulă de technică fiscală, ea permite într'adevăr, prin calificarea chiar a unui impozit, să se cunoască imediat, în marile sale linii cel puţin, technica acestui impozit. Intr'adevăr, regulele administrative şi *contencioase* variază profund, după cum ne găsim în prezenţa unui impozit direct sau indirect.

Problemele technice ale impozitului direct.—Pentru studiul contenciosului fiscal este necesar să arătăm pe scurt cari sunt problemele technice ale impozitelor directe. In cursul efectuării lor,—problemele technice dau naştere la conflicte contencioase.

Orice impozit direct, prezintă probleme technice de trei ordine diferite.

1. Prima chestiune care se pune este: *căutarea contribuabilului:* impozitul fiind o sumă plătită de o persoană, este necesar să se stabilească debitorul impozitului.

2. Apoi, va trebui să se ştie ce trebue să i se ceară acestui debitor, adică *aşezarea impozitului,* sau cercetarea bazelor de impunere, ceiace se numeşte *determinarea venitului impozabil.*

3. Aceste baze ale impozitului odată degajate, nu mai rămâne decât să se aplice legea de impozit la speţa concretă astfel determinată faţă de contribuabil şi faţă de venit: aceasta constitue *lichidarea impozitului.* Se aplică cota prevăzută de lege la materia impozabilă mai întâi definită şi se stabileşte datoria exactă a contribuuabilului.

3. Materia fiscală şi dreptul fiscal.

Din ramura dreptului administrativ s'a desprins cu timpul o materie de o importanţă atât de mare, încât se poate spune că astăzi constitue o disciplină care-şi are principiile sale proprii.

Este vorba de materia fiscală, care deşi continuă să rămână o materie specială în cadrul general al dreptului administrativ, s'a alcătuit într'un drept fiscal autonom.

Dreptul public, din cauza concepţiunilor deosebite cari prezidează la organizarea vieţii Statelor, variază dela

o epocă la alta şi dela un loc la altul. Această evoluţiune şi-o manifestă mai ales în ramura dreptului administrativ.

Dreptul administrativ a devenit în ultima vreme din ce în ce mai întins. Domeniul de aplicabilitate a dreptului administrativ este tot atât de vast cât şi domeniile în care administraţiunea şi-a întins activitatea zi de zi. Am putea spune că administraţiunea, în deosebitele ei manifestaţiuni, şi-a creiat norme diferite după natura domeniilor în care trebue să intervină. Astfel avem administraţia internă şi poliţienească, administraţiunea militară, şcolară, sanitară, etc.

Extinderea dreptului administrativ se mai explică prin importanţa şi aspectul special pe care încep să le prezinte la un moment dat anumite materii.

Una din materiile cele mai importante ale dreptului administrativ şi care este una dintre manifestaţiunile sale cele mai vechi, este materia fiscală.

Intr'adevăr, Statul a avut totdeauna nevoie de bani pentru funcţionarea serviciiler sale publice.

După cum vom vedea mai departe, cele mai de seamă venituri, Statul şi le creiază astăzi din impozite. Impozitele singure, în înţelesul ştiinţific al noţiunii, formează isvorul veniturilor fiscale ale Statului.

Aşa că putem spune dintr'un început, că dreptul fiscal se ocupă cu normele după care se conduc organele puterii executive pentru a realiza veniturile necesare funcţionării serviciilor publice, rezultate din impozite.

Dreptul fiscal priveşte administraţiunea în mişcare, astfel cum ea funcţionează până în momentul realizării acestor resurse, şi prin această caracteristică el se aşează neapărat în cadrul dreptului administrativ.

Mânuirea veniturilor realizate din impozite şi utilizarea lor sunt lăsate tot în seama puterii executive. Dar aceste operaţiuni se conduc după alte norme speciale de drept cari îşi au baza în ştiinţa şi legislaţia finanţelor.

Nu e mai puţin adevărat că şi dreptul fiscal stă în strânsă legătură cu ştiinţa şi legislaţia finanţelor. Această apropiere însă nu este de natură a provoca o confuziune între aceste discipline.

După cum am arătat mai sus, dreptul fiscal cuprinde totalitatea normelor după care se conduce administrațiunea pentru a realiza veniturile publice rezultate din impozite, dar odată ce acest scop este ajuns, și veniturile realizate, încetează sfera dreptului fiscal și ne găsim în dreptul și legislația financiară.

Prin realizarea veniturilor rezultate din impozite se înțelege, operațiunea administrativă a fixării sumelor datorate de contribuabili în conformitate cu legile de impozite și încasarea lor.

Așa dar, dreptul fiscal studiază funcțiunea administrațiunii în timpul cât ea se manifestă în fața particularilor cu pivirre la aplicațiunea legilor de impozite și până în momentul în care administrațiunea realizează impozitele prescrise de lege.

Cu ocaziunea acestor operațiuni dreptul fiscal se ocupă cu precizarea raporturilor de drept care se ivesc între administrațiune și particulari ca rezultat al aplicării acelor legi.

Ca să întrebuințăm termenii technici, putem spune că dreptul fiscal se ocupă de operațiunea constatării și perceperii impozitelor și a contenciosului la care dă naștere aceste operațiuni.

Legea fiscală, care organizează ideile de căpetenie pozitive ale dreptului fiscal, ridică probleme juridice cari trebue precizate, căci acestea sunt cu totul complexe.

Ansamblul legilor fiscale constitue un corp de drept, un grup de reguli juridice. Acestea sunt elaborate, prin definiție, pentru nevoi pur fiscale; dar ele se aplică la persoane și bunuri cari aparțin deja lumii juridice, adică sunt deja definite, calificate de legi.

Din această constatare preliminară, o primă problemă, o problemă de conflict se pune: cum va trebui să se comporte legea fiscală în raport cu celelalte legi cari guvernează lumea juridică?

Această problemă trebue rezolvată înainte de toate, punându-se principiile autonomiei dreptului fiscal.

4. Autonomia dreptului fiscal.

Este de netăgăduit că evoluția doctrinelor și mișcarea ideilor contemporane sunt toate în favoarea specializării disciplinelor juridice. In ansamblul dreptului, fiecare ramură specializată tinde să se organizeze în mod original, să elaboreze, în jurul unui fond comun constituit din câteva principii fundamentale, regulele sale și principiile sale deosebite. Aceasta a făcut să se vorbească de o autonomie a disciplinelor juridice.

Autonomia juridică înseamnă independența juridică a unei discipline, și această autonomie trebue să fie rerecunoscută de îndată ce o disciplină are regulele sale deosebite.

Dreptul administrativ s'a constituit ca disciplină autonomă ca urmare a existenței unui corp de drept administrativ, distinct de legile ordinare, dealtminteri, în mare parte chiar neexprimat în legi scrise. Se știe ce influență fericită a avut această autonomie asupra desvoltării sale [49]).

Valoarea practică a acestei autonomii, care rezultă și din nevoia existenței unei jurisdicții deosebite, cum e în Franța, iese în evidență prin faptul că situațiunile juridice pot fi reglementare, față de o disciplină autonomă, altfel ca față de orice altă disciplină, și chiar față de ceiace se numește dreptul comun.

Din această cauză dreptul administrativ poate reglementa unele situațiuni altfel decât dreptul privat; chiar dacă dreptul administrativ tace, nu se recurge în mod necesar la legea dreptului privat. Atunci când legea privată se aplică în dreptul administrativ, nu se aplică ca o lege obligatorie, cu titlul de regulă legală, ci pentrucă judecătorul administrativ socotește că principiile sale sunt valabile față de dreptul administrativ.

La fel trebue să fie și cu privire la dreptul fiscal, dacă acesta poate să fie considerat ca o disciplină autonomă.

Este deci de cea mai mare importanță, atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic,

---

49) Paul Negulescu, Tratat de drept administrativ. vol. I, 1934, p. 1.

să vedem care este locul dreptului fiscal în cadrul dreptului general? Problema aceasta a constituit obiectul mai multor studii apărute în literatura juridică germană şi franceză de după război.

Autorii cari tratează această problemă se împart în două tabere.

Prima, care într'adevăr este cea mai numeroasă şi cea mai reprezentativă prin calitatea campionilor săi, vizează înainte de toate proteguirea contribuabilului contra atingerilor fiscului. Gény, Pilon Savatier, Lalou în Franţa, Heusel şi Geiler în Germania, nu admit pentru dreptul fiscal decât cel mult un caracter particularist, o specificitate proprie oricărei ramuri de drept, care nu-i creiază însă o situaţie privilegiată şi nu-l aşează într'o poziţie de preponderenţă faţă de alte ramuri ale dreptului şi în special faţă de dreptul privat, care continuă să rămână dreptul comun general.

Acestei atitudini defensive se opune aceia a unei părţi care pare mai îndrăsneaţă şi mai novatoare în frunte cu profesorul L. Trotabas, Charles Ambrosie-Colin, Merlin, Ed. Thomas în Franţa şi Ball în Germania care susţin că dreptul fiscal constitue un drept autonom, independent, cu un scop propriu şi pregătiri speciale[50]).

Dacă încadrarea dreptului fiscal în dreptul public este admisă de unanimitatea autorilor, autonomia dreptului fiscal nu este admisă de toţi.

Fr. Gény este un adversar al autonomiei dreptului fiscal.

„In sânul chiar al dreptului public, dreptul fiscal ocupă o situaţie aparte şi se bucură de un particularism accentuat, care-l distinge de dreptul administrativ general, care îl lasă intact în sfera sa proprie şi care se traduce în plus, printr'o intensificare şi o coloraţiune specială a puterii administrative, cu drept de rechiziţie la bază, şi cu mijloace de constrângere, executare, control şi deciziune, cu care va fi înzestrată autoritatea fiscală[51]).

---

50) Trotabas. Essai sur le droit fiscal.—Extrait de la „Revue de Science et de Législation financièr", Avril—Juin, 1928;

51) Fr. Gèny. Le particularisme du droit fiscal. In „Revue trimestrielle de droit civil". T. XXX. 1931, Paris,

Aceasta este comunitatea de idei între cele două tabere, fiindcă nu importă, după cum arată însuşi Trotabas[52]), dacă se adoptă expresia de „autonomie", sau oricare alta, cum ar fi aceia de „specificitate" sau „particularism", cari pot fi considerate ca similare, dacă suntem de acord asupra esenţialului acestei analize.

Noi credem însă că indiferent de o soluţie sau alta, ceeace ne interesează în primul rând ca să nu riscăm să pierdem esenţa problemei, este natura dreptului fiscal, isvorul său, mijloacele ce-i sunt la dispoziţie şi rolul pe care-l joacă în viaţa socială.

Dacă sunt lămurite aceste chestiuni, problema raporturilor lui faţă de alte ramuri ale dreptului se clarifică dela sine.

Deosebirea de păreri dintre autori, constitue în realitate, lupta între cele două curente, a căror origine trebue căutată în însăşi evoluţia Statului modern.

Adepţii particularismului dreptului fiscal sunt juriştii-civilişti formaţi la şcoala liberalistă a secolului trecut, după care dreptul privat este preponderent.

„Autonomiştii" reflectează ideile perioadei de lărgire a atribuţiunilor Statului şi a preponderenţei din ce în ce mai accentuată a acţiunii publice asupra celei private.

Dreptul fiscal, mai viu, mai mobil, a trecut înaintea dreptului civil. Sub acest aspect, concepţia autonomiştilor este desigur mai aproape de realitatea lucrurilor.

5. Dreptul fiscal face parte din dreptul public.

Prima împărţire care se face între disciplinele juridice este aceia de drept privat şi drept public.

Această distincţiune provine din aceia că regulele juridice sunt în mod necesar diferite, după cum se referă la organizarea sau la serviciile Statului, sau după cum se referă numai, după vechea definiţie a lui Domat, la raporturile dintre particulari.

In primul caz, apariţia Statului, a puterii publice, a serviciilor publice, cer o adaptare specială a regulelor

---

52) Trotabas. Précis de Science et de Législation financiére. III, ed. Paris, 1933.

de drept, şi ne găsim în domeniul dreptului public. In al doilea caz, regulele juridice întrebuinţate constituesc dreptul privat.

Deosebirea dintre dreptul privat şi dreptul public odată pusă, nu mai încape discuţie că această disciplină aparţine dreptului public.

In fiecare din părţile sale, dreptul fiscal se raportă totdeauna la situaţiuni şi probleme cari interesează utilitatea publică. In special în ceiace priveşte impozitul, în care am fi înclinaţi să vedem mai ales chestiuni cari se raportă la bunurile şi averea privată, raporturile cari se stabilesc între contribuabili şi fisc sunt deosebite de acelea dintre simpli particulari.

Tradiţia istorică şi doctrina modernă recunosc deopotrivă problemelor juridice cu privire la impozite, caracterul unor probleme de drept public. Unanimitatea doctrinei se pronunţă în sensul încorporării dreptului fiscal în dreptul public[53]).

Autorii români[54]) cari s'au ocupat de această problemă sunt de aceiaşi părere.

Dreptul fiscal şi-a asigurat definitiv locul printre disciplinele dreptului public.

Această încorporare a dreptului fiscal în dreptul

---

53) Vezi în acest sens: F. Laferriére. Cours théoritique et pratique de droit public et administratif, 4-e edit. 2 vol. Paris, 1854, t. II. pag. 149.

Th. Ducrocq. Cours de Droit Administratif, 7-e edit.

M. Hauriou. Précis de Droit Administratif, 10-i edit. 1921, p. 800.

H. Berthélemy. Tr. de Droit Administratif, 10 edit. 1923, p. 894.

L. Duguit. Tr. de Droit Constitutionnel, 2 edit. t. I. 1921, p. 544,

E. Allix. Tr. 5 ed. Paris, 1927.

R. Bonnard. Précis, 2926 p. 70.

54) V. Merlescu. Amenzile fiscale şi natura lor. 1927, pag. 3.

I. N. Stan. Fraude şi Sancţiuni fiscale. 1935 pag. 10.

Romulus G. T. Ionescu. Contenciosul Contribuţiunilor directe. 1936, pag. 2.

Teodor Al. Bălan. Contenciosul fiscal. 1936, pag. 6.

Ilie Cojocaru. Dreptul fiscal şi obligaţiunea de impozit. Buc. 1936, p. 27.

public echivalează cu recunoaşterea unei autonomii a dreptului şi faţă de dreptul privat.

Rămâne să precizăm care este situaţia dreptului fiscal în cadrul dreptului public, ca şi raporturile sale cu dreptul privat.

6. Independenţa dreptului fiscal faţă de dreptul administrativ şi natura privileagiată a dreptului fiscal.

Prin încorporarea dreptului fiscal în dreptul public s'a stabilit, în primul rând, autonomia dreptului fiscal faţă de dreptul privat. Dar chiar în sânul dreptului public, dreptul fiscal are o autonomie reală. Cei mai mulţi autori se mărginesc să lege dreptul fiscal de dreptul public. Intr'un studiu recent [55]) dreptul fiscal este încorporat în dreptul administrativ, din consideraţiunea că dreptul fiscal autonom ar presupune existenţa puterii fiscale independenţă de puterea administrativă, ceeace nu s'ar putea susţine. Ori, noi am arătat că dreptul fiscal s'a deprins din dreptul administrativ, rămânând ca o materie specială în cadrul general al dreptului administrativ. Autonomia dreptului fiscal, în concepţiunea noastră, înseamnă numai independenţa juridică a acestei discipline, care-şi are regulele sale deosebite.. Este adevărat că admitem noţiunea de putere fiscală, dar nu ca un subiect de drept, care să presupună existenţa ca persoană juridică distinctă a fiscului. Nici nu este nevoe să considerăm puterea fiscală ca o putere proprie cu totul independentă, ci o considerăm ca şi Trotabas [56]). numai ca o manifestaţiune originală a puterii administrative exercitându-se în materie fiscală. Această manifestaţiune de putere este competenţa pe care o are fiscul să acţioneze în materie fiscală. Nu construim o diferenciere între puterea fiscală şi puterea executivă sub raport subiectiv. Puterea executivă este una, ceeace diferă sunt manifestaţiunile acestei puteri după natura domeniilor în care intervine. Un argument care întăreşte concluziile noastre constă în faptul că puterea exe-

---

55) Romulus G. T. Ionescu. Contenciosul Contrib. directe. Teza, 1936, pag. 5.

56) L. Trotabas. Op. cit. pag. 254.

cutivă manifestă în unele domenii administrative, puteri mai exorbitante, ceeace se întâmplă tocmai în materie fiscală. Puterea fiscală isvorăşte din puterea administrativă de execuţiune, dar nu trebue confundate.

Dreptul fiscal îşi are principiile sale proprii, ceeace constitue nu numai autonomia sa faţă de dreptul public, ci chiar independenţa sa faţă de dreptul administrativ.

„Les lois fiscales..... forment une législation speciale, complète, ayant ses principes, son caractère propre, ses rapports juridiques avec d'autres branches du droit et particulièrement avec le droit civil" [57]).

Avem deci, în sânul dreptului public, două lumi diferite, lumea administrativă şi lumea fiscală, după expresia întrebuinţată de Trotabas, având fiecare regulele sale proprii, autonomia sa. Adagiul lui Blaise Pascal „Vérité en deça des Pyrénées erreur au dela" citat de d-l Profesor Paul Negulescu în cursul D-sale de licenţă ca să ilustreze varietatea normelor şi concepţiunilor juridice, este tradus de Trotabas astfel: „ceeace este legal în dreptul fiscal poate fi ilicit în dreptul administrativ, ceeace violează legea fiscală poate fi ireproşabil faţă de o lege administrativă" [58]).

Dar nu numai faţă de ramura administrativă a dreptului public, dreptul fiscal şi-a câştigat autonomia ci şi faţă de principiile constituţionale, dreptul fiscal are o natură privilegiată. Astfel, principiul constituţional al votării bugetului printr'o procedură specială, întâietatea camerii în votarea bugetului în Franţa, şi în sistemul român exclusivitatea votării de către Cameră, prezintă legea fiscală, ca o lege de ordin superior, preponderentă. Faptul că singure legile de finanţe sunt supuse acestei proceduri îi dau un caracter privilegiat.

In concluzie, dreptul fiscal are regulele sale proprii, dreptul fiscal este stăpân la el acasă [59]). In stadiul actual nu am ajuns la o expresiune definitivă a dreptului fiscal,

---

57) Bastine. Théorie du droit fiscal, 3-e ed. Bruxelles, 1883. Introduction, Nr. 14, p. 13

58) L. Trotabas. Essai sur le droit fiscal. 1928, pag. 211.

59) D-l Romulus Ionescu. Op. cit. p. 8 este contra autonomiei dreptului fiscal, atât din punct de vedere subiectiv cât şi obiectiv.

căci acesta este vivace, foarte complex ca să fie cristalizat în câteva formule.

7. Raporturile dintre dreptul fiscal şi dreptul privat.

Nu se poate spune că dreptul fiscal domină dreptul privat sau invers. Dreptul fiscal formează un compartiment separat. Regulele care permit delimitarea raporturilor dintre dreptul fiscal şi dreptul privat.

Prerogativele Statului în materie fiscală reflectate în legiuirile fiscale şi jurisprudenţă au atins şi statutul juridic privat al contribuabilului.

Teza „autonomiei dreptului fiscal" a dat naştere în ultimii ani, la vii controverse şi la o reacţiune foarte netă a unor autori de drept privat cari au negat această autonomie.

După ce am arătat că dreptul fiscal s'a situat definitiv în cadrul dreptului public, urmează să precizăm raporturile sale cu dreptul privat.

Intr'adevăr, vom vedea, că dreptul fiscal nu trebue considerat izolat în mod absolut de dreptul privat. Deşi autonom dreptul fiscal se acomodează cu dreptul privat, căci autonomia nu înseamnă independenţă totală, adică necunoaşterea principiilor de drept privat şi violarea lor. Raţiunea este că orice autonomie, orice specificaţiune nu se concepe niciodată în mod absolut, ci face parte dintr'un ansamblu, dintr'o unitate juridică, cu care orice disciplină oste solidară [60]). Există un anumit „fond comun juridic" care face dreptul fiscal în mod necesar tributar dreptului privat [61]).

Dar, contrariu tendinţei civilişilor, cari vor să facă

D-l Teodor Bălan, recunoaşte o tendinţă de delimitare a dreptului fiscal, dar numai sub raportul obiectiv, op. cit. p. 8. D-l Ilie Cojocaru, în lucrarea sa „Dreptul fiscal şi obligaţiunea de impozit". Buc. 1936, a îmbrăţişat cu deosebită căldură teza autonomiei dreptului fiscal.

60) G. Renard. Le droit, la Justice et la Volonté. Paris, 1924, p. 35 nota 1.

61) G. Renard. Le Droit la Logique et la Bon Sens. Paris, 1925, p. 321.

să prevaleze în dreptul fiscal toate regulele dreptului privat considerate deopotrivă valabile, profesorul Trotabas crede, că acest drept comun nu cuprinde tot dreptul civil: el nu ar reţine decât noţiunile cele mai comprehensive, şi încă cu sarcina de a le atenua. Dacă într'un conflict se opun două dispoziţiuni legale contrarii, o dispoziţiune de drept civil şi una de drept fiscal, nu se dă preferinţă pur şi simplu acestora din urmă, ci se analizează şi apreciază valoarea textului de drept privat, ca să se vadă dacă aparţine acelor noţiuni comprehensive care fac parte din fondul comun opozabil oricărei discipline. In caz afirmativ, textul de drept privat îşi are locul în discuţiunile de drept fiscal, dacă nu, el nu constitue decât o regulă de valoare relativă, nevalabilă în dreptul fiscal.

Dar în afară de această limită în care dreptul privat devine necesar, ca bază a aşezării sociale şi care trebue respectată, dreptul fiscal, nu suferă nici o altă influenţă a dreptului privat.

Este inadmisibil deci să se proclame că dreptul privat domină dreptul fiscal cum vor să afirme partizanii preponderenţei dreptului privat. Dreptul privat şi dreptul fiscal năzuesc să cârmuiască situaţiuni profund diferite din punct de vedere juridic. Dreptul privat reglementează raporturile dintre particulari, dintre persoane private, având la bază în mare parte autonomia voinţei. Pe când dreptul fiscal, fiind dat caracterul impozitului care are de scop să asigure funcţionarea regulată şi continuă a serviciilor publice, reglementează raporturile dintre Stat şi supuşii săi. Se ştie că dreptul administrativ s'a detaşat în mod progresiv de dreptul privat, insuficient să furnizeze soluţiunile necesare şi să degaje principiile proprii.

Dreptul privat este dominat într'o mare măsură, de principiul juridic al autonomiei voinţei şi al libertăţii contractelor, corolarul său. Autonomia voinţei nu poate juca, din contră, un rol preponderent în materie fiscală; încasarea impozitelor şi cuantumul lor nu pot depinde în întregime de voinţa particularilor.

Eroarea concepţiei civiliste care ar vrea să-şi anexeze dreptul fiscal, provine din aceia că dreptul civil se consideră ca constituind dreptul comun. In realitate, drep-

tul civil nu este decât dreptul comun al raporturilor dintre particulari.

Dreptul fiscal se referă fundamental la raporturile dintre Stat şi particulari.

Concluzia la care trebue să ajungem este aceea ca dreptul privat nu prevalează asupra dreptului fiscal, dar nu mai putem spune nici că dreptul fiscal domină dreptul privat. Dreptul fiscal formează un compartiment special care reglementează alte raporturi decât dreptul privat. Mai logică este o ideie de simplă juxtapoziţiune[62]), fiindcă în realitate, dreptul fiscal nu este nici superior, nici inferior dreptului privat.

Sunt o serie de reguli, evidenţiate de Trotabas cari permit delimitarea precisă a raporturilor dintre dreptul fiscal şi dreptul privat şi cari verifică autonomia dreptului fiscal, în sensul că fiecare exprimă o construcţiune originală, uneori legalizată, dar de cele mai multe ori nelegalizată.

a) Principiile dreptului civil nu influenţează în mod necesar asupra modalităţilor de aplicare ale legii fiscale. Această formulă este expresiunea chiar a autonomiei dreptului fiscal. Dar în acelaşi timp, principiile generale de drept nu interzic legiuitorului fiscal să se refere în mod formal la situaţiuni şi definiţiuni ale dreptului privat dacă le găseşte utile.

Astfel, în vederea perceperii impozitului, raporturile juridice cari determină pe contribuabil, pot fi apreciate după regulele dreptului privat.

O aplicaţiune importantă a acestei referinţe la dreptul privat se întâlneşte la determinarea asietei taxelor de înregistrare, ele lovesc mutaţiile de valori scoase la iveală din actele juridice din trecut, urmând regulele dreptului privat. Odată asieta impozitului stabilită căutarea contribuabilului sau a materiei impozabile în vederea realizării impozitului, se va face în baza situaţiunilor juridice stabilite de dreptul privat.

In această ipoteză, trimiterea la dreptul privat se explică prin faptul că nu mai este în cauză aşezarea im-

---

62) Paul Duez. Les caractères généraux du texte fiscal. Mélanges Paul Negulescu, pag. 248.

pozitului, ci este mai mult vorba să se ştie cine va fi considerat contribuabil. Această excepţiune nu se justifică decât în cazul când legea fiscală este mută şi judecătorul este obligat să rezolve conflictul, după legea părţilor. Legea civilă trebue înlăturată acolo unde legea fiscală a rezolvat problema în felul său.

b) Legiuitorul, chiar în materiile cari ar putea în mod raţional să rămână dominate de dreptul privat, poate să înlăture în mod expres soluţiunile acestui drept şi să consacre noţiuni autonome ale dreptului fiscal.

Există în legislaţia fiscală recentă, special în materie de înregistrare, o tendinţă de înmulţire a cazurilor de autonomie şi de divergenţă cu dreptul civil. Astfel, ca să ne referim la legislaţia română, legea timbrului ocupându-se de „Normele de calcul" la art. 53 p. b., stabileşte că impozitele proporţionale se vor calcula la „transmisiunile prin vânzări sau cesiuni de bună voie, de orice fel de bunuri sau drepturi constatate prin acte scrise, după preţul cuprins în actul de vânzare sau cesiune, care pentru imobilele rurale depăşind un hectar, nu va putea fi inferior venitului impozabil prevăzut în roluri, multiplicat cu 8, iar pentru imobilele urbane venitul impozabil prevăzut în roluri, multiplicat cu 10".

Vedem deci, că pentru a combate frauda fiscală, legea timbrului trece peste principiile dreptului civil care consacră în materie de transmisiuni de bunuri libertatea de voinţă în privinţa preţului stipulat în contract şi stabileşte preţuri minimale după veniturile prezumate înscrise în rolurile fiscului. Taxele de înregistrare se percep la aceste sume, neţinându-se seamă de preţul stipulat de părţi decât atunci când este mai mare decât cel prezumat de pe rolurile fiscului. Pentru dovedirea preţului real de către contribuabil nu se admite nici un fel de probă.

In materie de impunere, deci, situaţiunile juridice stabilite prin contracte sunt inopozabile fiscului.

Desigur s'ar putea critica asemenea dispoziţiuni dacă ne plasăm din punct de vedere al securităţii contribuabilului.

Dar nu se poate pretinde că legea fiscală ar fi în acest caz neregulată şi că violează principiile superioare de drept.

Evoluţiunea juridică contimporană se depărtează din ce în ce mai mult de concepţiunile subiective şi individualiste ale dreptului, cari au fost în onoare graţie principiului autonomiei voinţei.

Astfel, când fiscul procedează la operaţiunile de impunere atinge materia impozabilă după calificaţiunea care este dată în mod obiectiv de legea fiscală, şi nu după calificarea care este dată subiectiv de părţi. Autonomia voinţei contractuale este limitată, faţă de fisc, prin legea de impozit care stabileşte fondul desbaterii unei contestaţiuni contencioase.

Prin aplicarea regulii de mai sus, fiscul poate trece nu numai peste autonomia voinţelor părţilor, dar chiar peste definiţiile legale stabilite de legea civilă.

Este destul să amintim extinderea noţiunei de profesionist, comerciant sau industriaşi, peste limitele fixate de legiuirea civilă şi comercială. Apoi tratamentul rezervelor, amortismentelor, creanţelor dubioase, în legea contribuţiunilor directe; noţiunea de bilanţ fiscal şi de venit impozabil deosebite de bilanţul comercial şi venitul economic; noţiunea de masă succesorală fiscală distinctă de massa succesorală civilă. Toate acestea sunt dovezi suficiente că principiile admise în materie de drept privat nu influenţează în mod obligatoriu legea fiscală şi că situaţiile juridice stabilite de contracte sau de legea civilă, nu sunt obligatorii pentru fisc.

Un argument al civiliştilor cari susţin preponderenţa dreptului privat, este faptul că atunci când legea fiscală tace, judecătorul fiscal nu poate căuta soluţia decât în textul dreptului comun, obligatoriu pentru el ori de câte ori nici în textul, nici în spiritul legii fiscale nu e prevăzută o deformare sau o deviere dela norma civilă (Gény [63]).

Această inferioritate a dreptului fiscal este însă mai degrabă un semn al desvoltării sale insuficiente. In luptă cu concepţia civilistă, dreptul fiscal nu şi-a putut creia dintr'odată toate instituţiile juridice necesare existenţei sale.

---

63) Gény. Le particularisme du droit fiscal. Mélanges. „Carré de Malberg", pag. 195.

Din acest punct de vedere, dreptul fiscal duce luptă grea în țările cu tradiții juridice și sociale mai vechi, cum e Franța.

In țara noastră, jurisprudența a făcut un pas și în această privință. Legea contribuțiunilor directe a fost declarată drept comun în materie fiscală [64]).

Jurisprudența aceasta are mare importanță pentru evoluția dreptului fiscal la noi, deși nu și-a găsit o aplicare prea mare, din cauza principiului strictei interpretări.

Intr'adevăr lipsa unui drept fiscal comun și regula că legile fiscale sunt de strictă interpretare, fac dreptul fiscal încă tributar dreptului comun general.

Noi nu avem o lege generală pentru așezarea impozitelor ci fiecare lege de impozit își organizează și sistemul de așezare.

Un progres în această direcție îl constitue legea pentru perceperea și urmărirea drepturilor Statului, care stabilește un sistem unitar pentru urmărirea tuturor impozitelor.

Din cele relatate, rezultă caracterul original al dreptului fiscal și tendința lui de constituire într'o disciplină juridică cu totul independentă, mult mai vie în țara noastră decât în Franța. Această disciplină nu se poate spune că este cu totul arbitrară: oricât de întinsă ar fi puterea fiscală, ea este supusă controlului judecătoresc ceiace este nu se poate mai conform cu concepțiunile moderne ale dreptului public.

8. Principiile constituționale ale dreptului fiscal.

Votarea impozitului; Anualitatea impozitului; Egalitatea înaintea legii de impozit; Caracterul ineluctabil al impozitului.

Dreptul constituțional distinge în funcționarea puterii legiuitoare două competințe fundamentale: 1) o competență strict legislativă, 2) o competență financiară. Pentru dreptul fiscal competența această financiară prezintă o deosebită importanță fiindcă îl integrează în principiile dreptului constituțional.

---

64) Cas. S. U. Dec. 22/931.

Constituția română dela 1923, se ocupă în titlul IV „Despre Finanțe". Astfel, cu privire la impozite, Constituția pune un însemnat număr de reguli, cari se pot grupa în jurul următoarelor formule: 1) *votarea impozitului* (art. 109 „Nici un impozit de orice natură nu se poate stabili și percepe decât pe baza unei legi); 2) *egalitatea înaintea legii de impozit* (art. 112 „Nu se poate statornici privilegiuri în materie de impozite. Nici o excepțiune sau micșorare de impozit nu se poate statornici decât printr'o lege"). O formulă de o importanță capitală pentru dreptul fiscal este aceia a *anualității impozitului*.

1. Principiul votării impozitului, adică principiul care interzice stabilirea și perceperea unui impozit care n'ar fi fost autorizat de lege, este unul din principiile cele mai de seamă ale dreptului public.

Trebue să remarcăm că prin votarea impozitului se înțelege actul inclus în legea bugetară prin care se autoriză stabilirea și perceperea impozitelor necesare pentru acoperirea cheltuelilor votate în prealabil. Legea de impozit care organizează regimul de impunere face parte din competența legislativă a Parlamentului. In legea bugetară rezidă deci ideia constituțională a votării anuale a impozitelor.

Votarea impozitului cere trei condițiuni: 1) necesitatea votului Camerei Deputaților întâi, în Franța; votul exclusiv al Camerei în sistemul nostru; 2) impozitul se votează după ce mai întâi s'au votat cheltuelile; 3) impozitul este garantat de sancțiuni.

Prima condițiune se explică prin caracterul privilegiat pe care l-a acordat constituțiunea legilor de finanțe. Cea de a doua printr'un principiu consacrat în știința finanțelor publice de a nu se percepe nici o sumă în plus peste nevoile precis determinate ale Statului. La origină, această prioritate a votării cheltuelilor în Franța a rezultat dintr'o regulă care a fost formulată de baronul Louis în legea din 22 Iulie 1814, de a nu se stabili un impozit dacă nu este justificat de cheltueli prealabil votate.

Sancțiunile rezultă din articolul final al fiecărei legi de finanțe prin care se interzice orice alte perceperi decât acelea autorizate de lege.

In esenţă această formulă constituţională a votării impozitului înseamnă că impozitul este o materie rezervată Parlamentului. Dar trebue să adăogăm că perceperea anumitelor impozite, cu condiţia bineînţeles ca acest regim să fi fost prevăzut de lege, poate fi autorizată, şi uneori modificată, prin mijlocul unor simple decrete. Legea lasă de multe ori puterii reglementare grija să determine tariful chiar al impozitului. Aceasta se întâmplă de obicei în materia vamală. Iată care este conţinutul principiului votării impozitului care domină teoria impozitului. Dreptul fiscal nu s'a putut desvolta decât la adăpostul impozitului legal.

2. Dar principiile constituţionale mai cer pentru acest vot o anumită periodicitate, ceiace constitue anualitatea impozitului. Anualitatea impozitului este azi o regulă de cutumă constituţională pe care am moştenit-o împreună cu întreg sistemul pe care l-am adoptat. In trecut, în Franţa era exprimată în dispoziţiuni precise ale dreptului constituţional pozitiv, exemplu constituţiile dela 1791, 1814, 1830 şi 1848[65]). Deşi devenită tradiţională, regula aceasta este poziţiv sancţionată de articolul final al legilor de finanţe cari nu dau Administraţiunii fiscale facultatea să ridice impozitul decât pentru un an, sub pedeapsă de responsabilităţi penale şi civile. In sistemul Constituţiei noastre acest principiu se reflectă în regulă mai generală a anualităţii bugetului conplectat de art. 114.

Nu trebue să ne înşelăm însă asupra valorii exacte a acestui principiu, considerându-l în înţeles strict literar. Nu este vorba de votarea anuală a legilor de impozite cari organizează regimul de impunere. Dacă legiuitorul ar trebui să ia în fiecare an în discuţie legile fiscale, ar fi să facă o muncă excesivă. Principiul anualităţii impozitului înseamnă numai că legea de impozit trebue să fie pusă în aplicare în toţi anii.

Legea care stabileşte în mod general şi impersonal un impozit este într'adevăr o lege de lungă durată, nu o lege anuală. Aceste legi sunt într un numit fel pasive.

---

65) Camille Rosier. Traité théorique et pratique de législation fiscale. Paris, 1926, vol. I. pag. 207.

Ele nu se pun în aplicare până când nu intervine o autorizaţie specială, votarea bugetului, care este actual condiţiune al punerii lor în aplciare.

Legile de impozite sunt permanente, nu sunt *leges annuae*, dar nu pot apare dacă nu se obţine dela Parlament această autorizaţie anuală.

3. Egalitatea înaintea impozitului nu este o simplă formulă ci o adevărată regulă de drept. Constituţiunea noastră o consacră în mod pozitiv în art. 112. In Franţa unde a rămas o regula de cutumă constituţională fusese prevăzută ca şi regula anualităţii impozitului, în textele Declaraţiei Drepturilor dela 1789 şi textele constituţionale dela 1814, 1830 şi 1848. Legea de impozit trebue să respecte acest principiu în măsura în care tinde să stabilească între contribuabili o egalitate. Caracterul legal al impozitului, adică general şi impersonal, stabileşte pentru toţi contribuabilii un tratament identic de egalitate.

4. Valoarea practică acestei reguli de egalitate înaintea impozitului, se traduce în definitiv, prin urmărirea egalităţii tuturor înaintea sarcinelor publice. Nimeni nu trebue să aibă posibilitatea să se sustragă, prin orice procedeu ar fi, de drept sau de fapt, dela aplicarea legii fiscale.

Constituţia română în art. 8 al. 2 prescrie că „Toţi Românii... sunt egali înaintea legei şi datori a contribui fără osebire la dările şi sarcinele publice". Impozitul este o obligaţie. Acest caracter ineluctabil este un corolar a egalităţii pe care Constituţia o garantează tuturor deopotrivă. Nimeni nu se poate sustrage dela această „l'honorable obligation de payer l'impôt".

Toate aceste principii constituţionale ale legei fiscale alcătuesc o parte din statutul contribuabilului. Vom vedea mai departe că statutul contribuabilului formează elementul de bază al contenciosului fiscal. Nerespectarea lui atrage cenzura justiţiei. In sistemul nostru, dacă se invoacă neconstituţionalitatea unei legi fiscale, ca urmare a nesocotirei unora din principiile de mai sus, se suspendă judecarea procesului şi dosarul se trimite secţiilor-unite ale Casaţiei pentru judecarea chestiunii. O jurisprudenţă recentă a statuat că suspendarea procesului de

către instanța de fond, se poate face în cazul excepției de neconstituționalitate, numai dacă părțile sunt de acord[66]).

9. Caracterele generale ale legii fiscale.

Dreptul fiscal se afirmă prin unele caractere generale proprii textului fiscal.

Examinarea acestor caracteristici generale prezintă o deosebită importanță pentru contenciosul fiscal, cu atât mai mult cu cât ele au fost puse în relief de jurisprudență.

Considerăm cu atât mai necesară această analiză, cu cât în concepțiunea noastră, instanțele fiscale trebue să țină seama de caracterele specifice ale legilor fiscale cu ocaziunea interpretării lor. Tocmai acesta este rolul contenciosului fiscal să țină seama de natura diferită a dreptului pe care-l aplică. Contenciosul fiscal nu se reduce numai la examinarea modului de alcătuire și funcționare a instanțelor fiscale, ci constitue un tot organic al cărui studiu este de cea mai mare importanță.

Textul fiscal prezintă unele caractere generale care îi asigură în edificiul juridic un loc cu totul aparte și care face din materia fiscală un compartiment legislativ separat.

In principiu legea fiscală lovește stările de fapt și nu situațiunile de drept. Am văzut că impozitul se analizează esențialmente într'o prelevare de valoare asupra proprietății private a contribuabililor.

După cum constată Paul Duez[67]),„L'impôt frappe la matière imposable la où elle se trouve, sans s'inquiétér de façon primordiale des conditions ou elle s'y trouve. Il s'arrète au fait de la matière imposable pour le saisir.

On pourrait dire que la loi fiscale est dégagée, en principe, de préoccupations juridiques et morales" [68]).

Din această ideie derivă o serie de consecințe cari

---

66) I. C. Casație S. Unite,—Dec. Fis. Nr. 7,—16 Ianuarie 1936. —

67) Paul Duez. Les caractères généraux du texte fiscal. Mélanges.—Paul Negulescu, p. 249.

68) Paul Duez. Les caractères généraux du texte fiscal. Mélanges. Paul Negulesco, p. 249.

sunt consacrate de jurispudenţă franceză, consecinţe valabile şi în dreptul fiscal român al cărui contencios a scos în relief aproape aceleaşi caractere generale proprii textului fiscal.

a) O primă consecinţă constă în faptul că dacă legea fiscală atinge unele situaţiuni nu le validează *ipso facto* în privinţa situaţiunei lor legale. Jurisprudenţa franceză [69]) a decis că legea fiscală formează un compartiment legislativ separat, care visează stările de fapt, fie că sunt sau nu conforme cu dreptul..

O dispoziţiune pur fiscală nu poate contrazice, în nici un punct, de exemplu, prescripţiunile, unei legi de simplă poliţie. Legea fiscală nu poate schimba nici caracterul faptelor considerate ilicite în raport cu legea penală.

O jurisprudenţă a Consiliului de Stat [70]) a pus în aplicare aceiaşi idee că dreptul fiscal care formează un compartiment separat visează totdeauna stările de fapt şi ca nu poate modifica pentru viitor o lege din alt domeniu legislativ.

b) A doua consecinţă: legea fiscală va putea să atingă unele acte şi situaţiuni pe care dreptul, în numele moralei, nu vrea să le recunoască.

Astfel impozitul, în lipsa unei scutiri exprese în textul care-i determină impunerea, poate atinge veniturile trase din jocurile de cărţi sau de noroc, din comerţul femeilor galante sau din exploatarea caselor de toleranţă.

Consiliul de Stat a făcut aplicaţiunea acestei idei la contribuţiunile extraordinare pe beneficiile de război, la impozitul cedular pe beneficiile comerciale şi la impozitul pe cifra de afaceri.

In jurisprudenţa sa, înalta jurisdicţie administrativă a statuat că contribuabilul nu poate invoca în justiţie, ca să scape de impozit, cauza ilicită şi imorală a acestui gen de afaceri.

Ca să dovedească faptul necinstit, recurentul are la

---

69) C. Cas. sec. unite, 13 Iunie, 1923, S. 1924, I, 43.

70) C. E. 21 Janvier 1921. Syndicat des agents régionaux des compagnies d'assurances du Territoire de Belfort. S. 1921. III. 38.

dispoziţie numai terenul civil, iar nu şi terenul fiscal care constitue un compartiment separat.

Dreptul fiscal român cunoaşte aceiaşi situaţiune, interzicerea jocurilor de noroc neconstituind o cauză de sustragere dela plata impozitelor respcetive, în cazul când s'a realizat un asemenea câştig.

c) A treia consecinţă: *In tăcerea legiuitorului privitor la definiţia impozabililor şi la materia impozabilă, predomină criteriile de fapt, criteriile economice, asupra criteriilor juridice.*

Dreptul fiscal francez ca şi dreptul fiscal român face o largă aplicaţiune a acestei idei în materie de impozit pe venit şi mai ales la cedulele impozitului pe veniturile comerciale şi industriale şi impozitul pe veniturile din profesiuni *şi ocupaţiuni neimpuse la celelalte impozite.*

In lipsa unei definiţiuni în lege, caracterul industrial sau comercial a întrepinderilor supuse la impozit nu se determină cu ajutorul definiţiei juridice a actului de comerţ şi a comerciantului astfel cum sunt definite de codul de comerţ. Caracterul lor se determină după natura economică a operaţiunilor efectuate în întreprindere.. Astfel, se impun şi operaţiuni cari, faţă de dreptul comercial, conservă caracterul civil: de exemplu închirierea camerelor mobilate de particulari.

La cedula venituri din profesiuni şi ocupaţiuni neimpuse la celelalte impozite, se impun contribuabili cari n'au, în principiu, calitatea juridică de comercianţi.

Distincţiunea fiscală a proprietăţii funciare clădită şi necldădită este larg dominată de criterii de fapt sau economice.

Noţiunea domiciliului fiscal este distinctă de noţiunea juridică a domiciliului astfel cum este definită de Codul Civil. Ea înlătură ficţiunea juridică, ţinând seama mai ales de faptul reşedinţei.

Există deasemenea o noţiune fiscală a personalităţii sociale care ţine seama, mai ales la impunerea societăţilor în nume colectiv, de realităţile economice şi sociale şi care duce la soluţiuni fiscale diferite de acelea ale concepţiunii personalităţii civile.

Insfârşit, sunt exemple numeroase cari marchează

autonomia definiţiei fiscale în raport cu definiţiile juridice ale dreptului comun.

Legea fiscală este de strictă interpretare. Această rigiditate de interpretare derivă în mod logic din înţelesul chiar al impozitului. In ce priveşte pe contribuabil, impozitul se analizează într'o atingere adusă proprietăţii private. Considerat din partea fiscului impozitul este indispensabil funcţionării serviciilor publice.

Principiile de drept public acordă contribuabilului garanţia legei. Nici un impozit nu poate fi creiat decât prin lege. Ca o consecinţă firească, impozitul nu va putea fi ridicat decât în stricta măsură prevăzută de lege. Principiul strictei interpretări a textului legislativ vîne să întărească, în profitul contribuabilului, această garanţie a legei în vederea să asigure o mai bună protecţiune a dreptului său individual de proprietate contra abuzurilor. Raţiunile trase din dreptul public general cari au făcut să se adopte principiul interpretării stricte a textului penal (protecţiunea libertăţii individuale) sunt valabile deopotrivă pentru materia fiscală.

Dar dreptul fiscal ca ramură a dreptului public are la bază ideea de conciliaţiune a intereselor generale cu cele particulare. Ideia aceasta de interpretare rigidă constitue deasemenea o garanţie pentru finanţele publice. Ea contribue la asigurarea intrării neapărate a impozitului în Tezaurului Statului care trebue să fie pus la adăpost de consecinţele supărătoare cari ar rezulta din interpretarea liberă a textului fiscal.

Credem că nu se poate admite un principiu de interpretare diferit după cum extensiunea ar fi favorabilă fiscului sau, din contră, contribuabililor. Administraţiunea fiscală are tendinţa să excludă extensiunea prin analogie a dispoziţiunilor defavorabile fiscului, din consideraţiunea că interesele fiscului merită un tratament mai favorabil, interesul colectiv primând interesele individuale.

Interpretarea prin extensiune constă în cercetarea intenţiei exacte a legiuitorului, ea este permisă, chiar în materie penală şi fiscală. Interpretarea prin analogie, din contră, constă, în adăogirea la lege prin creiarea unei reguli noi fundată pe identitatea raţiunii juridice. Pentru a o exclude, se invoacă ideia că, „pentru impozite ca şi

pentru pedepse, nu judecătorul trebue să completeze legea, ci legiuitorul însăşi" [71]. „Eius est interpretare legem cuius est condere".

Această raţiune decisivă comportă câteva explicaţiuni.

In dreptul civil, judecătorul poate şi trebue să completeze legea; spiritul art. 4 din codul civil aşa cum a fost lămurit de discursul lui Portalis, îi comandă; extensiunea prin analogie este cel mai bun mijloc de asigurare ca regula de drept creiată de judecător să fie în concordanţă cu sistemul de drept legislativ.

In dreptul penal, legile sunt de strictă interpretare şi nu comportă aplicarea pe căle de analogie sau argumentul *a contrario* sau *a fortiori* (excepţiuni creiate în favoarea preveniţilor). Principiul legalităţii dreptului penal: protecţia indivizilor contra arbitrariului guvernanţilor, este la baza acestei idei.

In dreptul fiscal, se vede, în principiul unei interpretări mai stricte ca în dreptul civil, când manifestarea grijei de apărare a intereselor fiscului, când aceia de proteguire a indivizilor contra arbitrariului guvernanţilor în materie de fiscalitate.

Jurisprudenţa fiscală a consacrat principiul de interpretare strictă, excluzând extensiunea prin analogie.

Două sunt situaţiunile cari se ivesc în această materie. In primul caz când *textul legislativ este clar şi precis*, jurisdicţiunea sesizată trebue să-l aplice *literal*. Jurisprudenţa este inflexibilă din acest punct de vedere.

Curtea de Casaţie franceză într'o hotărîre recentă, dată în secţiuni unite, a consacrat principiul că textul fiscal fiind o dispoziţiune de ordine publică, care are un sens clar şi precis, trebue să fie aplicat *à la lèttre* şi că nu este permis să se introducă, sub pretextul interpretării, nici distincţiuni, nici adăogiri.

Consecinţele principale trase din această regulă de interpretare sunt următoarele:

a) Impunerea prin analogie nu este posibilă, dacă legea fiscală n'a autorizat aceasta formal.

---

71) Sirey: 1934—1—241. Nota profesorului Paul Esmein asupra dec. Cass. s. unite din 9 Martie 1927, 28 Mai 1932 şi 16 Iunie 1933 — asupra *principiilor cari guvernează* interpretarea legilor fiscale.

b) Nici o extensiune a textului fiscal nu va fi permisă peste termenii precişi ai legii.

c) Scutirea de impozit este de strictă interpretare şi scutirea prin analogie este interzisă.

In al doilea caz, textul fiscal este lipsit de claritate, conţine expresiuni cu dublu sens sau pare în contrazicere cu alte prescripţiuni ale aceleaşi legi fiscale.

Cum se va face interpretarea în acest caz? Judecătorul nu va trebui să facă nici o interpretare constructivă ca să rezolve problema textului, ci va scruta numai lucrările pregătitoare ale legii ca să vadă voinţa legiuitorului.

Legea fiscală este de ordine publică. Acest caracter al legii fiscale a reeşit în evidenţă când am studiat principiile constituţionale ale dreptului fiscal şi noţiunea juridică a impozitului.

Legea fiscală intră în câmpul ordinei publice care cuprinde ansamblul regulelor destinate să asigure în Stat, conservarea ordinei politice, economice şi sociale. Asigurarea acestei ordine necesită cheltueli de interes géneral a căror sursă o constitue în cea mai mare parte impozitul.

Din acest caracter de ordine publică a legii fiscale derivă următoarele consecinţe:

a) Debitorul impozitului nu este liberat prin faptul că agenţii competenţi au negrijat să perceapă drepturile fiscului, sau prin faptul că, cu ocazia stabilirii şi perceperii impozitelor, au interpretat greşit legile şi regulamentele. Bineînţeles aceasta, atâta vreme cât nu a putut să-şi producă efectele vre-o prescripţie legală. Astfel fiscul îşi păstrează totdeauna dreptul să efectueze o impunere sau un supliment de impunere, fără ca contribuabilul să poată invoca eroarea administraţiunii sau acordul cu ea la un moment dat. Mai mult, jurisprudenţa noastră a statuat că legiutorul poate reveni asupra unei scutiri de impozite, contribuabilul neputând invoca un drept câştigat consfinţit prin lege;

b) Caracterul de ordine publică a legii fiscale nu ţine seamă de principiul libertăţii convenţiunilor. In materie de impozite, cum am arătat în altă parte, contribua-

bilul nu poate trata cu fiscul, neavând alt drept decât să ceară aplicaţiunea dreaptă a legilor.

Deasemenea, agenţii fiscului competenţi să stabilească şi să perceapă impozitele, nu pot face cu particularii, debitori legali ai impozitului, nici o convenţiune care ar avea ca rezultat să modifice regimul legal al aşezării, al cotităţii sau perceperii impozitului.

In caz de reclamaţiune contencioasă, tranzacţiunile cu administraţiunea fiscală sunt nule, de o nulitate de ordine publică şi nu leagă părţile. Numai un text legislativ de autorizare poate să-şi producă efecte, în această privinţă.

Convenţiunea dintre un contribuabil şi un terţ, privitoare la un impozit nu este nici ea valabilă faţă de fisc. Un contribuabil căruia legea îi pune în sarcină un anumit impozit, nu se poate descărca valabil, faţă cu fiscul, punându-l în sarcina altuia. Convenţiunea nu poate să schimbe statutul legal al contribuabilului.

Dar convenţiunea este măcar valabilă *inter partes?*

Conform principiilor generale, acest fel de contract n'are valoare juridică, pentrucă are de obiect să modifice o repartiţie de sarcini publice făcută pe cale de autoritate. Intr'adevăr, nu se poate deroga prin convenţiuni particulare la legile cari interesează ordinea publică. Dreptul fiscal modern, ne oferă o mulţime de exemple în materie de percepere prin stopaj la sursă. Astfel impozitul pe veniturile mobiliare este în sarcina exclusivă a creditorului, care este obligat să-l reţină şi să-l verse, chiar dacă prin contracte s'ar prevede clauza contrarie care este nulă.

c) Convenţiunile cari au de scop frauda impozitului sunt nule de o nulitate absolută.

Câmpul de aplicare al acestui principiu este adesea delicat de trasat, fiindcă părţile au evident dreptul, cu condiţia să fie de bună credinţă, să îmbrace convenţiunile lor în formele cari ar avea pentru ele consecintele fiscale cele mai puţin oneroase.

Acest principiu îşi găseşte aplicare în materie de taxă de timbru şi înregistrare.

Sunt autori [72]) cari socotesc că numai fiscul poate să

---

72) Paul Duez. Op. cit. pag. 258.

determine adevăratul caracter al actelor în ceeace privește stabilirea corectă a impozitului, dar în acest caz convenţiunea este viciată *inter-partes* pe terenul civil. Această consecinţă riguroasă este însă înlăturată de jurisprudenţă atunci când preocuparea de ordin fiscal care apare în contract este numai accesorie şi nu constitue nici cauza imediată, nici scopul esenţial. Această temperare este o manifestare a principiului fundamental că materia fiscală formează un compartiment separat.

Dreptul fiscal român a inovat în această materie, asigurându-şi o pavăză legală contra evaziunii dela impozitul de înregistrare. Legea lasă toată libertatea de convenţiune în privinţa preţului stipulat în contracte întrucât taxarea se face după criteriile legale în funcţie de impunerile din rolurile fiscale.

10. Definiţia dreptului fiscal.

Cu toate că este distinct de dreptul administrativ, am arătat că dreptul fiscal s'a desprins din dreptul administrativ, formând un compartiment separat, cu regulele sale proprii, specific fiscale.

Din această cauză, arată Trotabas „dreptul fiscal se elaborează după modelul şi în spiritul dreptului administrativ şi definiţia sa cuprinde chiar elementele dreptului administrativ, transportate pe terenul fiscal[73]). In această remarcă a lui Trotabas, noi nu vedem o negare a autonomiei dreptului fiscal, după cum observă d-l Romulus Ionescu[74]) în lucrarea D-sale. Autonomie nu înseamnă independenţa totală a unei discipline, din contră dreptul fiscal întreţine relaţiuni strânse cu dreptul administrativ. Noţiunea de putere fiscală am precizat-o în altă parte. Nu considerăm fiscul ca o persoană distinctă, ci numai ca o manifestaţiune de putere, care este competenţa pe care o are fiscul să acţioneze în materie fiscală. Profesorul Louis Trotabas ne dă următoarea definiţiune: „le droit fiscal c'est la branche du droit public

---

73) Trotabas. Précis de science et législation financiares, ed. 3-a, 1933, pag. 253.

74) Op. cit. pag. 3.

public qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice" [75]).

Este transpunerea pe terenul fiscal a definiţiei subiective a dreptului administrativ, dată de M. Hauriou [76]).

In această definiţiune se disting trei elemente: atârnarea dreptului fiscal de dreptul public, ideia drepturilor fiscului şi ideia prerogativelor de exerciţiu a acestor drepturi. Meritul definiţiei constă în faptul că a pus accentul pe caracterul de drept public al dreptului fiscal, ceeace am discutat mai înainte. Prin celelalte două noţiuni, definiţia dreptului fiscal tinde esenţialmente să arate că această disciplină ca şi dreptul administrativ, din care s'a desprins, se construeşte în jurul unei idei de drept, sau de putere, şi că este pe deasupra, privilegiată. Această ideie de drept sau de putere nu are o natură juridică distinctă, ci este tot puterea publică, dar manifestându-se în materie fiscală [77]). Prerogativele de exerciţiu care aparţin fiscului manifestă existenţa drepturilor de putere publică, cari apar în tot dreptul public, şi cari n'au aci ca deosebire decât scopul fiscal pentru care ele se exercită.

Dreptul fiscal este o manifestare deosebită a dreptului mai general de rechiziţiune a bunurilor, care aparţine Statului. Este o prelevare pe care o face Statul din veniturile cetăţenilor în virtutea suveranităţii naţionale. Aceste rechiziţiuni şi prelevări sunt organizate prin legile de impozite ca mijloc de repartizare a sarcinelor publice între indivizi. Cât despre procedurile privilegiate de exerciţiu a acestor drepturi, ele nu fac decât să reproducă şi să transporte puterile de *deciziune executorie* şi de *acţiune din oficiu* cari se întâlnesc în toate disciplinile dreptului public: aceste puteri se manifestă în procedurile de *aşezare*, de *lichidare* şi de *percepere* a impozitului, şi se manifestă mai ales prin privilegiul *execuţării*

---

75) Op. cit. p. 253.

76) M. Hauriou. Op. cit. pag. 11.

77) D-l Theodor Al. Bălan. Op. cit. p. 10 din contră arată că definiţia lui Trotabas presupune existenţa fiscului şi a puterii fiscale deosebite de puterea executivă, ceeace în mod subiectiv este greu de admis.

prealabile şi prin consecinţa sa normală, intervenţiunea *„a posteriori" a judecătorului fiscal*, ca judecător administrativ.

In concluzie, fără să ignorăm elementele definiţiei lui Trotabas analizată mai sus, care ne pune în lumină adevărata natură a dreptului fiscal, vom adopta următoarea definiţiune: *Dreptul fiscal este acea ramură a dreptului public care se ocupă cu normele după care se conduc organele administraţiei fiscale pentru a realiza veniturile necesare funcţionării serviciilor publice, rezultate din impozite.*

Această definiţiune are meritul că introduce noţiunea de „administraţie fiscală" care cuprinde în sine cele două elemente, ideia de putere publică şi prerogativele de exerciţiu ale acestei puteri şi în plus preciziunea că este vorba numai de veniturile rezultate din impozite. Intr'adevăr, singure impozitele formează veniturile fiscale ale Statului. La rândul lor veniturile fiscale sunt numai o parte din veniturile generale ale Statului, deşi cele mai importante. Finanţele publice încunaunează întreaga activitate bănească a Statului, în care dreptul fiscal ocupă locul cel mai important.

Problema naturii dreptului fiscal. Natura dreptului fiscal nu poate fi elucidată, decât în lumina teoriei impozitului.

In jurul impozitului se construeşte în mare parte problema ştiinţei şi legislaţiei financiare, fiindcă la impozit se reduc în ultima analiză toate veniturile Statului.

Dreptul fiscal s'a născut şi s'a desvoltat odată cu impozitul legal.

Prin evoluţia teoriei impozitului, prin părăsirea ideii de echivalenţă şi de asigurare în materie fiscală, prin recunoaşterea generalităţii şi obligativităţii impozitului bazată pe ideia solidarităţii naţionale, dreptul fiscal pe lângă că şi-a căpătat caracterul de drept public, şi-a asumat şi o finalitate proprie. Dreptul fiscal se construeşte în jurul noţiunei de putere fiscală, de putere discreţionară.

Aceasta nu exclude noţiunea de dreptate. Dreptul fiscal nu este un drept arbitrar.

Insă din cauza, preponderenţii interesului public care domină materia fiscală, Statul sacrifică uneori interesele private celor colective.

Pe măsură ce vom înainta în analizarea subiectului nostru, se va desprinde şi adevărata natură a dreptului fiscal.

Importanţa dreptului fiscal. In esenţă tendinţele dreptului fiscal au rămas totdeauna aceleaşi şi se pot rezuma la două: asigurarea cât mai eficace a drepturilor cuvenite persoanelor de drept public şi realizarea cât mai grabnică a acestor drepturi.

In fapt, normele lui pozitive au variat foarte mult, după epocă, după ţară şi chiar după specialitatea materiei.

După cum remarcă d-l I. V. Merlescu în studiul d-sale „normele dreptului fiscal sunt în funcţiune de necesităţi politice şi economice, şi cum acestea sunt esenţialmente variabile şi normele dreptului fiscal trebue necontenit să se modifice, să se adapteze" [78]).

„Concepţiunile politice şi sociale ale unei epoci îşi găsesc un reflex imediat în normele pozitive ale dreptului fiscal, am putea spune că aceste forme reflectă într'o oarecare măsură chiar moralitatea unei societăţi" [79]).

Normele pozitive ale dreptului fiscal prezintă dar un interes deosebit, atât pentru sociolog cât şi pentru istoric, constituind elemente de cea mai mare importanţă pentru caracterizarea unei epoci, sau unui Stat.

Dar ramura aceasta a dreptului administrativ prezintă cel mai mare interes pentru jurişti, pentru specialitatea şi varietatea normelor pe care le întrebuinţează şi prin frecventa lor aplicaţiune în litigiile ivite între particulari şi administraţiunea fiscală.

Mai ales în ultima vreme, din cauza fiscalităţii excesive, dreptul fiscal a început să intereseze pe lângă jurişti şi masa cea mare a contribuabililor.

Serviciile publice necesitând tot mai multe cheltueli,

---

78) I. V. Merlescu. Revista de drept public. 1930. Principiile de bază ale contenciosului fiscal.

79) I. V. Merlescu. Revista de drept public. 1930. Principiile de bază ale contenciosului fiscal.

și administrațiunea recurgând la tot felul de impozite, contribuabilii au început să prindă interes pentru cunoașterea normelor de drept fiscal. Contenciosul la care dă naștere aplicațiunea legilor de impozite este încărcat de procese. Din cauza aceasta, primul contact pe care-l iau tinerii juriști la începutul carierii lor, este cu materia fiscală.

PUTEREA FISCALA

1. Puterea fiscală la baza dreptului fiscal.

Fără a expune în detaliile sale chestiunea personalităţii morale a fiscului, este deajuns să se prezinte fiscul ca fiind *Statul văzut sub un anumit unghiu:* cu acest titlu, Statul este titular al diferitelor drepturi de putere publică, cari sunt tocmai la baza dreptului fiscal.

Dreptul fiscal se sprijină pe noţiunea de *putere fiscală.*

După cum „puterea administrativă este, din punct de vedere juridic, elementul primordial al regimului administrativ" după definiţia chiar a lui Hauriou, la fel puterea fiscală este, din punct de vedere juridic, elementul primordial al regimului fiscal.

Această manifestaţiune de putere este competenţa pe care o are fiscul să acţioneze în materie fiscală.

A fost numită putere fiscală, ca să se evoce ideia de putere administrativă, cu care se înrudeşte.

Puterea fiscală, a cărei existenţă este implicit recunoscută de către autorii de drept public, este sâmburele în jurul căreia se formează tot dreptul fiscal [80]).

Astfel, Hauriou recunoaşte existenţa puterii fiscale când prezintă impozitul ca expresiunea unui privilegiu „qui est une des manifféstations de la procedure d'office:

---

80) Trotabas. La nature juridique du contentieux fiscal. „Melange Hauriou".

l'administration, en dressant un simple état de recouvrement, se crée un titre exécutoire [81]).

G. Jèze, la rândul său, când analizează diferitele legi financiare într'un „act condițiune", precizează deasemenea ce trebue să se înțeleagă prin aceasta, în materie de împrumut de exemplu: „la condition pour que le ministre de Finances puisse exercer régulièrement son *pouvoir* legal, d'accomplir les actes juridiques d'emprunt" [82]).

Puterea fiscală, dacă nu o considerăm ca o putere proprie, independentă, trebue s'o considerăm cel puțin ca o manifestare originală a puterii administrative exercitându-se în materie fiscală [83]).

Esențial este să nu fie confundate niciodată.

Dreptul administrativ prezintă mai ales un element de reciprocitate, pe care dreptul fiscal nu-l are.

Administrațiunea, ca depozitară a puterii administrative, este ținută să fie la dispoziția administraților: aceștia pot avea un câștig față de administrațiune, drepturi subiective de valorificat, cum este în cazul contenciosului de indemnitate și mai ales în cazul drepturilor bazate pe teoria responsabilității administrative.

In dreptul fiscal această reciprocitate nu apare. Fiscul nu datorează nimic pozitiv contribuabilului, ci numai respectul legalității, care este ceva negativ, limita puterilor sale [84]).

Aceasta arată caracterul obiectiv al Statutului contribuabilului și caracterul obiectiv al întregului contencios fiscal, chestiuni asupra cărora vom reveni.

Natura juridică a puterii fiscale rezultă din puterea discreționară. Ideia de putere discreționară este bine cunoscută dreptului public și o vom analiza în alt loc.

Vom vedea că este de esența puterii fiscale să fie discreționară, ceiace nu înseamnă că va fi și arbitrară.

Puterea fiscală fiind supusă controlului jurisdicțional, înseamnă că este supusă respectului *legalității* și *moralității administrative*.

---

81) Tr. de droit administratif ed. 10 p. 806.
82) G. Jèze. Op. cit. p. 60.
83. Trotabas. Op. cit. pag. 254.
84) Trotabas. Op. cit. Introducere p 4.

In fine trebue să relevăm de pe acum, că această construcţiune a dreptului fiscal în jurul ideii de putere fiscală nu este o construcţiune abstractă, de pură doctrină. Ea ne arată supunerea pe care trebue s'o aibă contribuabilul faţă de fisc. Această supunere există incontestabil în fapt şi trebue să fie analizată şi în drept.

Pe de altă parte, puterea fiscală tinde să precizeze autonomia fiscală în raport cu puterile publice, căci puterea fiscală se exercită nu numai faţă de particulari, ci şi ca element de echilibru şi independenţă, faţă de activităţile publice[85]).

Se dă ca exemplu, pentru ilustrarea acestei idei, controlul finanţelor publice.

In rezumat, definiţia unui drept fiscal bazată pe puterea fiscală, tinde să recunoască acestui drept un caracter subiectiv, dar numai cu privire la fisc.

Fiscul este într'adevăr, după o expresie întrebuinţată de Trotabas „singurul actor juridic al dreptului fiscal".

Contribuabilul nu este supus acestui drept decât prin regulele dreptului obiectiv şi nu poate niciodată să câştige în aceste limite cel mai mic drept subiectiv.

Vom vedea însă că contribuabilul participă în mod activ la controlul acestei puteri prin acţiunile în contencios pe care le are deschise.

2. Exercitarea puterii fiscale.

a) Puterea de aşezare şi de percepere; Lichidarea impozitului; Rolul titlul executoriu.

Nu este deajuns ca legea de impozit să prevadă supunerea contribuabilului la impozit, ci trebue să mai institue şi agenţii competenţi să perceapă impozitul. Organizarea administrativă a puterii fiscale, constitue o problemă destul de complicată, căci trebue să se poată urmări întreaga materie impozabilă, care este foarte diferită şi de cele mai multe ori ascunsă.

---

85) Trotabas. Op. cit. p. 254 şi urm.

In fapt organizarea administrațiilor financiare reflectă formele generale de organizare cari se găsesc la toate administrațiunile publice.

Agenții fiscului fac parte din cadrul administrativ și constitue un corp ierarhizat supus regimului juridic al funcțiunii publice. Ei sunt supuși puterii ierarhice centrale, cu toate manifestațiunile sale, puterea disciplinară și mai ales puterea de a da instrucțiuni, cari să asigure unitatea de vedere și de conducere a puterii fiscale.

Trebue să remarcăm de pe acum că ordinele circulare și instrucțiunile de serviciu prin care administrațiunea superioară exercită puterea sa și prin care fixează agenților în subordine normele de aplicat, nu constituesc deciziuni executorii și deci nu pot fi atacate de contribuabili în justiție. De exemplu, instrucțiunile de aplicare a legii contribuțiunilor directe, dacă contravin legii, nu pot fi puse în discuție decât în urma actului de impunere. Administrațiunea impozitului direct cere intervențiunea succesivă a două serii de organe sau agenți, cari sunt competenți rând pe rând: 1) în materie de *așezare* și de *lichidare;* 2) în materie de *percepere.* Așezarea contribuțiunilor directe este asigurată de administrația fiscală prin intermediul instanțelor de impunere, dar uneori poate face impunerea și singură. Operațiunea perceperii este încredințată la agenți diferiți.

Impozitul direct dă naștere la două feluri de recursuri: unul contra stabilirii impozitului și unul contra perceperii.

La impozitul indirect, aceiași administrațiune și uneori același agent, sunt competenți în același timp și să așeze și să percează impozitul. Contenciosul impozitului indirect nu mai este încredințat instanței speciale, ci jurisdicțiunii judiciare care a primit competență specială dela lege. Contenciosul se leagă numai în urma actului de urmărire a impozitului indirect.

In stabilirea oricărui impozit avem două operațiuni: una de așezare a impozitului și una de lichidare. Operațiunea de așezare constă în determinarea exactă a materiei impozabile, adică baza materială cantitativă de impunere. Trebue apoi să se aplice acestei materii impozabile cotele de impunere, cari sunt adesea foarte complexe

şi cari pot fi diferite după situaţiunea personală a contribuabilului. Această aplicare a tarifului la materia impozabilă fie că este efectuată prin procesul-verbal de impunere, fie că este inclusă în ansamblul operaţiunilor fiscale, cum este la impozitul indirect, constitue *lichidarea impozitului* şi determinarea datoriei contribuabilului faţă de fisc.

Perceperea impozitului are de scop să facă să intre în Casa Tezaurului sumele stabilite cari sunt necesare cheltuelilor publice.

Există două feluri de percepere a impozitului: 1) se poate constrânge contribuabilul să plătească imediat ce faptul generator al impozitului a ajuns în faţa fiscului; 2) se poate din contră, prevedea un anumit termen între operaţiunea fiscală a stabilirii şi realizarea plăţii. In primul caz, avem sistemul perceperii impozitului indirect, când cercetarea materiei impozabile şi plata sunt simultane. In cazul al doilea al impozitelor directe, există disociaţiune între diferitele operaţiuni fiscale, cari se efectuează succesiv. După constatarea impozitului, de obiceiu fiscul avertizează pe contribuabil, trimiţându-i o somaţiune de plată şi dându-i un anumit termen, înainte de a-l urmări.

Asigurarea regulatei încasări a creanţelor Statului este o imperioasă necesitate. Statul trebue pus la adăpost de piedicele procedurale, folosite de contribuabilul rău platnic. Contenciosul de urmărire dă însă posibilitate contribuabilului să se apere la rândul său de abuzurile fiscale.

Fiscul nu poate urmări plata unui impozit dacă nu are un titlu executoriu oficial. In materie de contribuţiuni directe, titlul executoriu îl constitue rolul. Rolul se execută pe baza privilegiului acţiunii din oficiu care aparţine fiscului.

Rolul fiscal nu este niciodată un act de impunere cum îl consideră unii autori [86]). Rolul este un act care se emite de organul de percepere prin luarea în debit a impozitului stabilit de organul de aşezare [87]).

---

86) Romulus Ionescu. Cont. Contrib. directe. Buc. 1936. p. 21.

87) A se vedea părerea d-lui Teodor Balan. Op. cit. p. 260 — care face o distincţiune foarte întemeiată între rol şi proces-verbal, pe care am demonstrat-o şi noi când am susţinut mai departe că „în apel" se atacă procesul-verbal, nu rolul.

b) Puterea de control a fiscului şi manifestaţiunile acestei puteri.

Puterile de control ale fiscului formează unul din punctele cele mai complexe ale regimului fiscal. Indeplinirea operaţiunii fiscale nu poate fi subordonată bunăvoinţei contribuabilului, ci este necesar să se prevadă măsuri eficace în cazul când contribuabilul nesocoteşte legea fiscală. Trebue dar, să se atribue fiscului puteri de control. Acest mijloc de control este indispensabil şi din consideraţiunea că trebue să se stabilească încrederea contribuabililor în regimul modern al impozitelor. Nu trebue să se prezinte acest control ca odios: el este în realitate nu numai moral, dar încă necesar în interesul chiar al contribuabilului, cu condiţia să fie cel puţin definit juridiceşte şi delimitat. Intr'adevăr, nu trebue să se uite niciodată că impozitul are de scop repartizarea deopotrivă a sarcinelor publice şi că această egalitate nu este posibilă decât dacă impozitul este ineluctabil. Orice sustragere dela impozit este o dezertare, care se traduce printr'o suprasarcină a contribuabilului onest în profitul fraudatorului.

Legea fiscală trebue să aibă faţă de contribuabilul cinstit o aplicare generală sigură şi sinceră[88]). Dar această competinţă exorbitantă se justifică în principal pe existenţa drepturilor fiscului de a obţine plata regulată a impozitului.

Această putere de supraveghere, superioară şi privilegiată se exercită faţă de toate impozitele. Se pot distinge patru manifestaţiuni diferite ale acestei puteri de supraveghere: *dreptul de vizită, dreptul de expertiză, dreptul de comunicare* şi *dreptul de sechestrare.*

Dreptul de sechestrare al averii mobile, a mărfurilor, constitue competenţa cea mai exorbitantă, atributul cel mai de seamă al puterii fiscale fiindcă numai astfel se poate înfrânge rezistenţa contribuabilului la plată. Dacă contribuabilul vrea să discute acest drept de sechestru

---

88) A se vedea interesanta lucrare a d-lui André Bertin: Les pouvoirs de contrôle du fisc en matière d'impôts sur le revenu. Paris. 1928.

nu o va putea face decât printr'o intervenţiune a posteriori în faţa judecătorului fiscal. Natura puterilor fiscului se încadrează juridiceşte, după cum vom vedea mai departe, în formulele puterii discreţionare. Dar această putere discreţionară nu însemnează putere arbitrară. Contenciosul fiscal permite contribuabilului să ceară judecătorului să controleze această putere discreţionară a fiscului.

c) Puterea de sancţiune; Sancţiuni aplicate de administraţia fiscală: Penalităţile fiscale.

Problema sancţiunilor fiscale care se analizează într'un contencios de represiune prezintă o deosebită importanţă în analiza ce facem funcţiunii jurisdicţionale în dreptul fiscal.

Sancţiunile fiscale fac parte din competenţa exorbitantă a puterii fiscale, care se exercită în cazurile când contribuabilul nu s'a supus competenţei normale, adică regulelor asupra aşezării şi perceperii impozitului.

In fapt, sancţiunile fiscale au scopuri diferite: uneori supune pe contribuabil la un tratament mai sever, alteori au de scop să-l pedepsească. In primul caz, fiscul supune pe contribuabil la o dare majorată, când nu plăteşte la timp, sau îl taxează din oficiu, evaluând el însăşi bazele de impunere, când nu depune declaraţia de venituri, de exemplu.

In cazul acesta dacă se iveşte un litigiu contencios, contribuabilul trebue să probeze că nu are veniturile care i-au fost atribuite, printr'o inversare a probei, căci în mod obişnuit fiscul ar trebui să probeze insuficienţa declaraţiunii.

In al doilea caz, contribuabilul este supus la o amendă şi uneori chiar la o pedeapsă cu închisoarea.

Sancţiunile fiscale ridică o problemă juridică clasică: ea rezultă din dificultatea de a se analiza în mod exact natura penalităţilor prevăzute pentru a sancţiona aplicarea legilor fiscale. In principiu, represiunea infracţiunilor este rezervată tribunalelor judecătoreşti. Totuşi, raţiuni de oportunitate au determinat uneori pe legislator

să investească administrațiunea cu puterea, nu numai de a ordona măsurile de restituire și de reparațiune, dar chiar să pronunțe, sub formă de amenzi, sancțiuni cari constituesc totodată o pedeapsă pentru contravenienți și o indemnitate pentru Stat[89]). Administrațiunea are deci anumite competențe represive, nu numai în caz de contravențiuni la măsurile de ordine, dar mai ales pentru contravențiunile fiscale.

In consecință trebue să se deosebească, de o parte, sancțiunile aplicate imediat de administrațiune ca exercițiu al puterii executive, sau mai bine zis ca exercițiu al puterii fiscale, și de altă parte, sancțiunile aplicate de tribunale, cari constituesc penalitățile fiscale[90]).

Când administrațiunea are puterea să aplice ea însăși, de plano, anumite sancțiuni, trebue să se vadă în aceasta urmarea puterii de control, adică o manifestare directă a prerogativelor de putere publică pe care le are puterea fiscală.

Jurisprudența fiscală franceză recunoaște expres acest caracter când afirmă că aceste sancțiuni „fac parte din măsurile destinate să garanteze perceperea impozitului" și că „consistă într'o majorare de impozit aplicată de Administrațiune și care nu pot fi asimilate cu amenzile pronunțate de judecătorul de represiune"[91]).

Fiscul are putere discreționară să aprecieze dacă este sau nu cazul să exercite față de un contribuabil această putere de sancțiune. El poate chiar să nuanțeze această aplicațiune, poate chiar transacționa cu contribuabilul, poate acorda o reducere a amenzii prevăzută de lege. Fiscul nu poate însă să transacționeze asupra sumei chiar a impozitului pe care are obligațiunea să-l perceapă.

Puterea aceasta discreționară de care se bucură administrațiunea cade totdeauna sub controlul judecătorului, putând face obiectul unui recurs jurisdicțional, sau chiar

---

89) Joseph Piller. Le Contentieux en Suisse. Raport prezentat celui de al V-lea congres internațional de științe administrative (Viena 1933). Revue internationale des Science Administrative. Nr. 2. 1936. pag. 203.

90) Jean Appleton: Traité élementaire du contentieux aministratif. Paris. 1927, pag. 43.

91) Consiliul de Stat. Dec. 22 — Nov. 1929.

al unui recurs graţios. Puterea judecătorească intervine numai pentru a controla regulata exercitare a puterii administrative manifestată în domeniul fiscal. Niciodată însă puterea judecătorească nu se poate substitui administraţiunii şi să aplice pedepse, care aparţin exclusiv administraţiunii [92]).

Penalităţile fiscale, spre deosebire, sunt sancţiuni aplicate de tribunale. Ele nu mai constitue un act al autorităţii fiscale, ci sunt aplicate printr'un act jurisdicţional.

Trebue totuşi să facem o distincţiune, fiindcă tribunalele nu aplică totdeauna penalităţile cu acelaşi titlu. De cele mai multe ori tribunalele sunt sesizate, după cum am arătat mai sus, să aprecieze regularitatea unei sancţiuni fiscale pronunţată deja de Administraţiunea fiscală şi contra căreia contribuabilul protestează. In această ipoteză, judecătorul nu aplică în realitate o penalitate, ci el judecă regularitatea actului administrativ prin care s'a aplicat sancţiunea fiscală, ca manifestare a puterii fiscale. Judecătorul se comportă în acest caz absolut identic ca orice judecător obiectiv, chemat să aprecieze regularitatea unui act administrativ.

Intervenţiunea judecătorului nu are efectul să dea caracterul penal sancţiunii fiscale pe care a cercetat-o, fiindcă el se comportă numai ca organ de control, pe deasupra puterii discreţionare a fiscului.

Sunt împrejurări când judecătorul poate să aplice chiar el anumite sancţiuni, aplicând o penalitate unui delict fiscal. In acest caz sancţiunea rezultă din exerciţiul unei competenţe jurisdicţionale, nu mai reprezintă un exerciţiu al puterii fiscale controlat de judecător. Cazurile acestea se întâlnesc la numeroase impozite, mai ales la monopolurile fiscale.

Contenciosul acesta aparţine instanţei penale, dar trebue să adăugăm că nu toate teoriile juridice valabile în dreptul penal sunt în mod necesar aplicabile acestor sancţiuni. Dreptul fiscal ca disciplină autonomă îşi impune şi în acest caz, unele reguli, care-i sunt particulare.

---

92) Teodor Al. Balan. Contenciosul fiscal. Buc. 1936, p. 129. A se vedea în întregime capitolul respectiv în care pune în lumină adevărata natură a amenzii fiscale şi a contenciosului fiscal respresiv.

Este de ajuns să menţionăm că judecătorul fiscal de represiune, se abate dela principiul clasic, al aplicării legii penale celei mai uşoare sau dela principiul necumulului de pedepse. In ultimă analiză, regimul penalităţilor fiscale are de scop tot asigurarea perceperii impozitelor.

3. Actele prin care se exercită puterea fiscală.

Deciziunea executorie şi acţiunea din oficiu; Actul administrativ de autoritate; Clasificarea actelor administrative după scopul urmărit; Caracterele specifice ale actelor administrative; Caracterul executoriu şi revocabilitatea actelor administrative; Nerevocabilitatea actelor administrative cu caracter jurisdicţional.

Puterea fiscală, isvorând din puterea administrativă, se exercită prin procedee juridice asemănătoare acelora din dreptul administrativ, adică privilegiate.

Pe scurt fiscul îşi exercită competenţele sale utilizând procedeele *deciziunii executorii* şi a *acţiunei din oficiu*.

Cu alte cuvinte avem de aface cu acte administrative cari sunt manifestaţiuni de voinţă din partea fiscului în scopul de a produce efecte juridice.

In privinţa actelor administrative, sistemul român a adoptat distincţiunea formulată de Lafèrrière, în opera sa „Juridiction et Contentieux" în acte de autoritate şi de gestiune[93]).

Ne oprim puţin asupra acestei chestiuni, fiindcă după cum remarcă d-l I. V. Merlescu în studiul său[94]), distincţiunea îşi găseşte cele mai interesante aplicaţiuni în domeniul dreptului fiscal.

„Distincţiunea, spune Bonnard[95]) este bazată pe natura voinţii.

---

93) In sistemul român această distincţiune a fost introdusă pentru întâia oară de d-l Profesor Paul Negulescu, în ediţia din 1904 a Tratatului său de drept administrativ.

94) I. V. Merlescu. Principiile de bază ale contenciosului fiscal. Revista de drept public 1930.

95) Roger Bonnard. Precis élémentaire de droit public 1925 p. 5.

„In actul de putere publică, voinţa administrativă se prezintă ca superioară aceleia a particularilor.

„Din aceasta rezultă că actul de putere publică conţine un ordin pentru particular, şi îşi trage valoarea sa juridică din aceasta.

„Din contră, în actul de gestiune voinţa administrativă este identică cu aceia a particularilor şi actul este prin urmare, în ceiace priveşte natura sa, asemănător acelora făcute de către particulari".

Trecem peste faptul că această distincţiune întâmpină cele mai mari greutăţi în parctică, mai ales că la noi are chiar o consacrare constituţională.

D-l I. V. Merlescu constată cu bună dreptate că organele administrative urmărind realizarea resurselor necesare serviciilor publice, săvârşeşte atât acte de autoritate cât şi acte de gestiune.

D-sa citează textul categoric al art. 1 din legea pentru perceperea şi urmărirea veniturilor publice.

Intr'adevăr această lege are un caracter general de percepere şi de urmărire a tuturor veniturilor publice — chiar şi a veniturilor nefiscale.

Deaceia, D-sa arată că pentru ambele categorii de acte, atât pentru cele de autoritate cât şi pentru cele de gestiune, legea de urmăriri stabileşte un regim unitar, numai din momentul când titlurile capătă caracterul executoriu.

Până în acel moment însă, fiecare din cele două categorii de acte se conduc după reguli distincte, atât din punctul de vedere al competenţii jurisdicţionale, cât şi din punctul de vedere al capacităţii organelor administrative.

Acest regim unitar, în privinţa urmăririi veniturilor publice, noi nu-l găsim de esenţa dreptului fiscal.

Considerând că puterea fiscală este la baza dreptului fiscal nu vedem această putere decât manifestându-se totdeauna prin acte administrative de autoritate.

Iată de ce nu vom lua deloc în considerare actele de gestiune — cari în accepţiunea ce li se dă nu se pot manifesta decât cu privire la veniturile patrimoniale ale Statului, nu la cele fiscale.

In concluzie, în materia dreptului fiscal, avem dea-

face numai cu acte administrative de autoritate, Statul acționând în această direcție numai ca putere publică.

Faptul că în ultima analiză, tot patrimoniile publice suportă consecințele actelor săvârșite de organele administrative, fie că avem de aface cu acte de autoritate, fie cu acte de gestiune și că interesul public reclamă norme speciale chiar pentru actele de gestiune îndeplinite de persoanele de drept public, nu schimbă concluzia noastră. Aceasta este o altă problemă, de contabilitate și ordine financiară care se analizează într'un control al finanțelor publice.

Dealminteri chiar D-sa constată că din punctul de vedere al dreptului fiscal, actele de gestiune prezintă o importanță cu totul secundară, întrucât activitatea organelor administrative constă mai mult în acte de autoritate.

Adăogăm că administrațiunea fiscală se manifestă în mod exclusiv prin acte de autoritate și numai acestea ne interesează din punctul de vedere al contenciosului fiscal.

Nu putem părăsi această discuțiune asupra actelor administrative fără a mai analiza unele distincțiuni de cea mai mare importanță pentru contenciosul fiscal.

Administrațiunea publică comportă două feluri de operațiuni: acte juridice necesare aplicării legilor și funcționării serviciilor publice cari emană dela organele, cari dețin puterea juridică de a voi și de a elabora acte administrative; operațiuni și fapte materiale emanând dela organele de execuțiune, detentoare a forței publice de constrângere, prin mijlocul cărora se execută, cel mai adesea, propriile decizii ale Administrațiunei. Organizarea Puterii executive corespunde, în fapt, acestei duble funcțiuni. Administrațiunea, ca element constitutiv al Puterii executive, apare ca o putere juridică autonomă, putându-și confecționa propriile titluri juridice și a le realiza în fapt prin proprii săi agenți.

Pentru precizarea contenciosului fiscal este importantă, după cum vom vedea, cunoașterea diferitelor acte administrative, clasificate după scopul urmărit.

Astfel sunt: *a)* acte-regulamente, creiază, modifică sau suprimă o situație juridică generală și impersonală; *b)* acte subiective-creiază, modifică sau suprimă o situație

juridică individuală; c) acte-condiţiune-administraţiunea ca putere juridică aplică unui individ determinat sau îi retrage un statut legal sau reglementar, sau o situaţie generală şi impersonală.

Puterea fiscală poate acţiona prin intermediul tuturor acestor trei categorii de acte administrative.

Deopotrivă de important este să se cunoască caracterele specifice ale actelor administrative, pentru a se vedea cum se manifestă exercitarea puterii fiscale.

Actele administrative au un caracter executoriu, ceiace implică în primul rând o eficacitate juridică specială, în virtutea căreia puterea publică are posibilitatea să creieze situaţiuni juridice opozabile tuturor şi susceptibile de a fi executate prin constrângere, contra voinţei particularilor.

Administraţiunea nu este obligată a recurge, în prealabil, la intervenţiunea justiţiei. In Anglia, pentru ca administraţiunea să întreprindă o activitate faţă de un particular, trebue să fie autorizată de justiţie. Acest regim anglo-saxon poartă numele de *regimul administraţiunei judiciare,* spre deosebire de Franţa, unde poartă numele de *regim administrativ.* In Franţa activitatea administraţiunei este controlată nu de puterea judecătorească, ci de puterea executivă. Administraţiunea poate lua măsuri executorii faţă de particulari, fără să fie nevoie de autorizarea tribunalului.

Intre aceste două regimuri, există tipuri intermediare, cum de pildă regimul român [96]).

Actul administrativ poate fi executat în fapt de Administraţiune, prin proprii săi agenţi, utilizând la nevoe, forţa publică pentru a înlătura rezistenţa interesaţilor [97]). Pe această putere se întemeiază toate executările în materie fiscală.

Un alt caracter specific este că actele administrative sunt revocabile prin simple decizii administrative. Anularea poate fi pronunţată din oficiu sau în urma intervenţiei unui recurs ierarhic, fie de către autoritatea ie-

---

96) Paul Negulescu. Tratat de drept ad-tiv. p. 52.

97) M. Hauriou. Précis de Droit administratif, 11 ed. 1927, p. 356.

rarhică superioară în virtutea dreptului său de control, fie de autoritatea însăşi, dela care emană actul. Aici intervine ideia procedurii graţioase a contenciosului fiscal care se manifestă cu unele caractere speciale din cauza naturii fiscale.

Insfârşit am ajuns la chestiunea care reprezintă o deosebită importanţă pentru contenciosul exercitat de instanţele de impunere în materie de contribuţiuni directe.

Sunt necesare însă unele adăogiri prealabile.

Dela principiul revocabilităţii actelor administrative fac excepţie actele administrative cu caracter jurisdicţional şi contractual cari nu sunt susceptibile de revocare pe cale unilaterală [98].

„Administraţiunea este uneori chemată să facă unele acte cu caracter jurisdicţional. Aceste acte urmăresc în general, să constate, cu forţă de adevăr legal, existenţa unui drept, o situaţiune individuală juridică sau un fapt, ceiace implică o oarecare stabilitate a acestor acte" [99].

Este greu să se poată determina când un act administrativ are caracter jurisdicţional [100]. După părerea d-lui Profesor C. G. Rarincescu, caracterul lor jurisdicţional trebue să rezulte, pe lângă conţinutul material indicat mai sus şi din faptul că, li s'a acordat prin dispoziţiuni exprese de lege, o stabilitate mai mare, ca celorlalte acte administrative. Această stabilitate decurge din faptul, că legea a voit ca în unele materii speciale să organizeze nişte căi speciale de anulare, revocare sau reformare a acelor acte.

Prin faptul organizării acestor instanţe jurisdicţionale speciale, Administraţiunea a pierdut dreptul de a le anula sau desfiinţa ea însăşi prin decizie unilaterală, din moment ce au fost aduse la cunoştinţa terţilor.

Aceste acte jurisdicţionale servesc să se recunoască unele obligaţiuni sau drepturi în favoarea administra-

---

98) C. C. Rarincesco. La révocation des actes administratifs. Mélanges Paul Negulesco, p. 625.

99) Ibid.

100) In privinţa actelor ad-tive cu caracter jurisdicţional vezi P. Negulescu. Tratat de Drept Ad-tiv, IV. ed. vol. I. 1934, p. 376 şi Anibal Teodorescu. Tratat de Drept administrativ ed. III, vol. I. 1929 p. 377.

ţiunii sau a particularilor. Pentru anularea şi reformarea lor, legea organizează căi jurisdicţionale speciale, fie înaintea organelor puterii judecătoreşti propriu zise, fie înaintea anumitor jurisdicţiuni administrative speciale.

Faţă de contenciosul actelor de autoritate, în ceiace priveşte pe particulari, sistemul jurisdicţiilor speciale prezintă o superioritate. Administraţiunea nu mai poate anula sau reforma un act din oficiu, prin simpla sa decizie unilaterală, ci trebue să se supună judecăţii instanţei prevăzute de lege, — ab initio — putând lua şi ea înfăţişarea de recurent, deci nevoită să aducă probe în susţinerea drepturilor sale.

Pe când în contenciosul actelor de autoritate, administraţiunea acţionând din oficiu, îşi realizează drepturile, rămânând exclusiv particularului sarcina probelor în caz de litigiu.

Din această categorie a actelor jurisdicţionale fac parte actele de impunere fiscală în materie de contribuţiuni directe, făcute de comisiunile fiscale de primă instanţă, sau actele comisiunilor de recensământ fiscal.

Contra actelor de impunere făcute de aceste comisiuni, legea prevede numai un drept de apel sau de recurs, fie înaintea jurisdicţiilor speciale, fie înaintea chiar a organelor judecătoreşti. După cum am arătat mai sus, căile acestea de atac prevăzute de lege trebue utilizate atât de particulari cât şi de Administraţiunea fiscală. Deciziile comisiunilor de primă instanţă având caracter jurisdicţional nu pot fi anulate sau reformate pe cale unilaterală. Afară de această excepţiune importantă, încolo administraţiunea fiscală îşi exercită prerogativele utilizând procedeele deciziunii executorii şi acţiunei din oficiu.

Terminând această paranteză, revenim la exerciţiul puterii fiscale care se manifestă prin intermediul unui complex de acte şi de fapte administrative. Toate alcătuesc o activitate technică foarte desvoltată, plină de formalităţi.

Astfel am văzut că administraţiunea fiscală trebue mai întâi să recenzeze materia impozabilă; apoi să lichideze creanţa Statului, adică să calculeze suma impozitului.

Ca să asigure perceperea acestei creanțe dela contribuabil, fiscul face iarăşi o serie de acte şi fapte administrative.

In sfârşit, ca să nu riște să fie fraudat, fiscul exercită o serie de acte cari rezultă din puterea de control şi de sancțiune.

CONTROLUL PUTERII FISCALE

Contenciosul Fiscal

Definiţia contenciosului fiscal. — Necesitatea unei analize speciale a contenciosului fiscal.

Am arătat importanţa deosebită pe care o prezintă dreptul fiscal din punct de vedere juridic. El pune faţă în faţă două interese: interesul general reprezentat prin administraţiune şi interesul particular reprezentat prin contribuabil. Am constatat de asemenea că conflictele cari se ivesc între aceste două interese şi lupta care se naşte între ele, nu pot fi rezolvite în cadrul principiilor de drept privat aplicabile raporturilor dintre particulari; acestea nu pot fi rezolvite decât în cadrul dreptului public, cu totul după alte principii decât cele generalmente admise în conflictele dintre particulari. Ne găsim, cu alte cuvinte, în cadrul contenciosului administrativ, care pune principiul că orice act al administraţiunii trebue făcut în conformitate cu legea. Actul prin care se stabileşte cuantumul unui impozit, datorat de contribuabil, trebue făcut în conformitate cu legea. Deasemenea încasarea acelui impozit.

Totalitatea conflictelor ivite între administraţiune şi particulari, cu ocaziunea aplicării legilor de impozite, dau naştere la litigii de natură contencioasă, ca în întreg domeniul dreptulu administrativ. Prin faptul că litigiile survin în materie de impozite cari constituesc veniturile fiscale ale Statului, acest contencios ia denumirea de contencios ad-tiv fiscal, sau mai simplu, contencios fiscal. Am

ajuns la această definiţiune, după ce am demonstrat că dreptul fiscal deşi continuă să rămână o materie specială în cadrul general al dreptului administrativ s'a constituit totuşi, din cauza importanţei sale, ca un drept fiscal autonom.

Se pot da mai multe definiţiuni contenciosului fiscal. Astfel, într'un sens larg, prin contencios fiscal se înţelege ansamblul litigiilor pe care le ridică impunerea particularilor de către puterea fiscală din momentul când aceasta stabileşte impozitul şi până când îl percepe[101]. Mai există o definiţiune, citată de Trotabas, care strămută definiţia clasică a lui Laferrière: „l'ensemble des contestations juridiques auxquelles l'action fiscale peut donner lieu". Trotabas dă însă o definiţie care este mai preferabilă, prezentând contenciosul fiscal ca: „l'ensemble des règles relatives aux litiges organisés que suscite l'activité des administrations fiscales, quellesque soit les juridictions devant lesquelles les litiges sont portés[102].

Dealtfel această formulă nu face decât să transpună definiţia contenciosului administrativ dată de M. Hauriou[103]. Din această definiţiune rezultă că obiectul contenciosului fiscal este controlul activităţii fiscului, a puterii fiscale, iar nu apărarea drepturilor subiective ale contribuabilului. Chestiunea pusă judecătorului fiscal tinde într'adevăr să cerceteze înainte de toate dacă un act sau un fapt în legătură cu o impunere sunt contrarii sau nu legalităţii fiscale. Legile fiscale organizează un statut căruia sunt supuşi toţi contribuabilii. Judecătorul fiscal sesizat trebue să degaje în primul rând acest statut şi să cerceteze dacă puterea fiscală l-a respectat. Numai în al doilea rând, reclamaţiunea contencioasă verifică validitatea creanţei individuale. Vom vedea că în concepţiunea lui Trotabas, contenciosul fiscal prezintă două elemente importante: Statutul contribuabilului şi controlul puterii fiscale.

Autorii români cari s'au ocupat de această parte

---

101) André de Laubadère. Le Recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition. Revue de Sc. et L. fin. 1936, p. 551.

102) Trotabas. La nature juridique du contentieux fiscal.

103) M. Hauriou. Précis 11 ed. 1. 941.

interesantă a dreptului administrativ, privesc chestiunea aproape identic. Astfel, d-l I. V. Merlescu[104]) consideră contenciosul fiscal constituit din regulele după care se rezolvă litigiile născute între organele administrațiunii și particulari cu ocazia realizării resurselor necesare serviciilor publice.

O definițiune completă dă d-l Teodor Bălan, parafrazând definiția d-lui Profesor C. Rarincescu asupra contenciosului administrativ, în felul următor: „totalitatea regulelor privitoare la desfășurarea litigiilor în care se discută actele și efectele actelor administrative cu caracter fiscal săvârșite de puterea publică[105]).

O concepțiune aparte aparține d-lui Romulus Ionescu[106]) care evită expresiunea de contencios fiscal și nu recunoaște decât existența unui contencios de stabilire a impozitelor directe, singurul contencios specific fiscal, după D-sa. După părerea noastră contenciosul fiscal are o sferă cu mult mai mare, constituind un tot organic, cu reguli proprii și cuprinzând întreg domeniul de manifestare al dreptului fiscal. In stadiul actual dacă am privi problema altfel, ar însemna să lăsăm în afara controlului jurisdicțional, materia contribuțiunilor indirecte, care se analizează într'un contencios de stabilire a drepturilor fiscului sui-generis[107]), pe calea contestației la urmărire. Contribuabilul care contestă legalitatea unui impozit indirect, nu are la îndemână decât calea opunerii la constrângere cu ocazia perceperii și executării. Această procedură constitue singura cale pentru verificarea legalității impozitelor indirecte. Competența exorbitantă a fiscului de control și de sancțiune poate fi și ea cenzurată pe calea unui contencios fiscal represiv.

Necesitatea unei analize speciale a contenciosului fiscal.

Analiza mai aprofundată a contenciosului fiscal este e dată recentă.

---

104) Principiile de bază ale contenciosului fiscal. Rev. de Drept Public. 1930.

105) Teodor Al. Balan. Op. cit. p. 15.

106) Romulus Ionescu. Op. cit. p. 14.

107) Teodor All. Balan. Op. cit. p. 15.

In special, natura juridică a contenciosului fiscal a fost foarte puţin cercetată.

Hauriou arată foarte simplu, când vorbeşte despre Consiliile de prefectură că contenciosul fiscal al contribuţiunilor directe este un contencios de plină jurisdicţiune [108]), ceiace implică natura sa subiectivă. La fel de scurt şi incidental dealminteri, Duguit afirmă asupra acestui punct că, „en matière de contentieux des contributions directs ..... c'est une question de créance qui se pose, pure question de droit subjectif" [109]).

Cât despre autorii [110]) cari au consacrat opere întregi studiului impozitelor din Franţa, nici unul, afară de Trotabas, n'a precizat natura contenciosului fiscal.

In literatura juridică română, autorii mai de seamă pomenesc în treacăt existenţa acestui contencios fiscal în dreptul administrativ român, dându-l ca un exemplu de contencios atribuit instanţelor speciale administrative.

Distinsul nostru Profesor d-l C. G. Rarincescu, în valoroasa D-sale lucrare aspra Contenciosului administrativ român, ne dă o indicaţiune asupra caracterului contenciosului fiscal, clasându-l în contenciosul de reformare sau de plină jurisdicţiune, schiţându-i chiar principiile, în măsura de care avea nevoe să caracterizeze contenciosul administrativ român.

Un studiu mai general consacrat contenciosului fiscal, datorăm d-lui I. V. Merlescu [111]) publicat în Revista de Drept Public, în care găsim examinate, în limita posibilă unui articol de revistă, aproape toate problemele în legătură cu contenciosul fiscal.

De curând au apărut două lucrări extrem de valoroase, datorate d-lor Romulus G. T. Ionescu [112]) şi Teodor Al. Bălan [113]), asupra cărora ne-am referit deseori

---

108) Hauriou, ed. 10, 1921, p. 815—816.

109) Duguit. Op. cit. p. 379.

110) E. Alix et Lecerclé. La taxe sur le chiffre d'affaires. Paris, 1927, analizează contenciosul acestui impozit într'un „contentieux de la repression".

111) Principiile de bază ale contenciosului fiscal. Revista de Drept Public. 1930.

112) Contenciosul Contribuţiunilor Directe. Buc. 1936.

113) Contenciosul Fiscal. Buc. 1936.

în cursul acestui studiu, — în cari sunt studiate principiile de organizare şi funcţionarea contenciosului fiscal român. In lucrarea de faţă am căutat să facem o cercetare mai precisă a elementelor contenciosului şi a funcţiunii jurisdicţionale în dreptul fiscal, studiind mai amănunţit problema dreptului fiscal şi a puterii fiscale. Contenciosul fiscal nu se reduce numai la examinarea modului de alcătuire şi funcţionare a instanţelor fiscale. Menirea lui este să ţină seama de principiile şi natura diferită a dreptului pe care-l aplică. Apoi, am conceput contenciosul fiscal ca un control jurisdicţional al puterii fiscale.

Intr'adevăr avem motive să ne îndoim asupra valorii formulei care prezintă contenciosul fiscal ca un contencios subiectiv. Este greu într'adevăr, să pretinzi că judecătorul chemat să aprecieze regularitatea unei impuneri are de rezolvat o pură chestiune de drept subiectiv.

Contenciosul fiscal în cadrul jurisdicţiei administrative.

Sistemul român comparativ cu cel francez.

1) Separaţiunea tribunelelor administrative şi judiciare în dreptul francez.

Contenciosul fiscal român prezintă un aspect caracteristic faţă de sistemul corespunzător francez. Deosebirea se datoreşte însăşi naturii jurisdicţiunii administrative din această ţară. Din această consideraţiune, vom face o analiză cât de sumară a contenciosului fiscal în dreptul francez.

Intr'adevăr în Franţa există o jurisdicţiune administrativă specializată. Tribunalele administrative sunt distincte de tribunalele judecătoreşti. Această dualitate de jurisdicţiune este o consecinţă a principiului separaţiunii autorităţilor administrative şi judecătoreşti, instituită de legiutorul revoluţionar.

Această distincţiune între cele două feluri de autorităţi jurisdicţionale este evidenţiată şi de controlul celor două tribunale supreme, complect diferite unul de altul. Consiliul de Stat este în fruntea tribunalelor administrative,

cari sunt sub controlul său, cum este Curtea de Casaţie, pentru tribunalele judecătoreşti.

2) Impărţirea contenciosului fiscal francez între jurisdicţia judiciară şi jurisdicţia administrativă.

Dacă se consideră în ansamblul său contenciosul fiscal francez, se constată că el este împărţit între două ordine de jurisdicţiuni.

In timp ce tribunalele judecătoreşti sunt competente să cunoască litigiile relative la aplicarea impozitelor indirecte, tribunalele administrative judecă litigiile relative la aplicarea impozitelor directe.

Această regulă generală primeşte câteva excepţiuni legale: astfel taxa pe cifra de afaceri, organizată ca impozit indirect, este totdeauna supusă pentru contenciosul său competenţii judecătorului administrativ.

Impărţirea aceasta de competenţă domină toată organizaţiunea contenciosului fiscal francez. In sânul fiecăreia din aceste două jurisdicţiuni, contenciosul fiscal este obiectul unei amenajări interne speciale, care reglează condiţiunile de intentare a recursurilor sau devoluţia instanţelor.

Dualitatea aceasta de competenţă nu cuprinde două recursuri de natură diferită, unul atribuit instanţei judecătereşti obişnuite, altul jurisdicţiei administrative.

Vom vedea care este valoarea juridică a acestei împărţiri de competenţă.

Deocamdată trebue să relevăm că competenţă posibilă a uneia sau celeilalte jurisdicţiuni n'are în întregime aceiaşi valoare în materie administrativă şi în materie fiscală. In materie administrativă, acest partaj de competenţă se bazează pe regula separaţiunii puterilor, pe când în materie fiscală, împărţirea de competenţă între cele două jurisdicţiuni rezultă numai din texte: contenciosul fiscal este când judiciar când administrativ, *prin determinarea legei.*

Ori, legea a realizat acest partaj de competenţă aproape la jumătate, încredinţând, în ansamblu, conten-

ciosul contribuţiunilor directe jurisdicţiei administrative şi contenciosul contribuţiunilor indirecte, jurisdicţiei judiciare.

3) Justificarea acestei împărţiri. Ea nu se sprijină pe consideraţiuni juridice şi nu exprimă dualitatea contenciosului fiscal francez.

Vechiul drept nu pare să fi cunoscut în materie fiscală împărţirea de competenţă realizată de legea modernă. Recursurile contencioase cari erau atunci deschise implicau un contencios unic şi de natură administrativă [114]. Textele fundamentale cari au stabilit competenţe distincte în materie fiscală: legea din 22 primaire anul VII, art. 65 [115], şi legea din 28 pluviôse anul VIII, art. 4 [116] cari au fost confirmate şi completate de legislaţia ulterioară. Este interesant de observat că unii autori de drept administrativ consideră această împărţire de competenţă ca raţională, sub pretextul că în materie de impozite directe, este un act administrativ la bază, pe când în materie de impozite indirecte este altfel [117].

Astfel, Th. Ducrocq arătă că contenciosul contribuţiunilor directe trebue dedus înaintea jurisdicţiei administrative pentrucă „la réclamation est formée contre un act administratif proprement dit, individuel et spécial", în timp ce „le contencieux de tous les impôts indirects appartient, par sa nature, au contencieux judiciaire [118].

Chiar autorii mai recenţi caută să justifice această

---

114) Vezi în acest sens, Moye, Précis élém. de legisl. financ. ed. 8. Paris. 1926, pag. 141.

115) „En matière d'enregistrement l'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils du département; la connaissance et la décision en sont intérdit à toutes autres autorités constituées ou administratives".

116) Consiliul de prefectură — „prononcera sur les demandes des particuliers tendant à obtenir la décharge ou la réduction de leur cote de contributions diréctes".

117) Vezi E. Laferrière. Traité de la juridiction administrative, ed. 2. t. II, pag. 265.

118) Th. Ducrocq. Cours de droit administratif et de législ. fr. de finances, 7 edit. t. II, 1897. 428 p. 25 şi 27.

împărţire de competenţă. Astfel, M. Hauriou — într'o notă adaogă: „le contencieux (des impots indirectes), pour l'aplication des tarifs, est judiciaire, parce qu'il s'agit uniquement d'appliquer des lois sans que le juge ait à apprecier une opération administrative prealable[119].

La fel, E. Allix, explică competenţa judiciară în materie de înregistrare „à raison du caractère juridique des questions qui peuvent être débattues entre le fisc et les redevables[120].

Pare, într'adevăr, după aceşti autori, că se determină caracterul judiciar sau administrativ al contenciosului după natura impozitului.

Aceasta înseamnă că contenciosul fiscal n'ar fi unitar, şi că se supune la reguli deosebite după calitatea directă sau indirectă a impozitelor contestate.

Trotabas[121], este cu totul de altă părere şi susţine că împărţirea aceasta de competenţă nu exprimă dualitatea contenciosului fiscal, iar explicaţiunile date de autorii de mai sus, ca să se justifice această împărţire nu mai sunt astăzi decisive. Din contră, se cere acum unificarea competenţei, numai pentru consiliile de prefectură[122].

Opiniunile vechilor autori arătă Trotabas, se explică prin necunoaşterea statutului contribuabilului, care este identic pentru ambele categorii de impozite.

Astfel, autorii moderni[123] au dreptate că nu consideră această împărţire de competenţă ca decisivă. Explicaţiunea tradiţională este falşă din punct de vedere doctrinal şi nu este nici o raţiune valabilă, în drept cel puţin, care ar putea s'o explice.

---

119) M. Haurion. Pr. Dr. Adm. ed. 11—1926. p. 421. Vezi şi L. Duguit. Tr. de drept constituţional, t. 3, 3-e, ed. 1930, pagi 410 la 415; H. Berthélemy. Tr. de droit administratif, 13 ed. 1933. pag. 1058.

120) E. Allix. Tr. Sc. finances, 5-e ed. 1927, p. 697.

121) Trotabas — citează în acest sens — J. Appleton. Tr. élém. du contentieux ad. tif. Paris. 1927. Nr. 146, p. 272 şi C. Rosier. Tr. Théorique et. pratique de législ. fiscale. 2 vol. Paris. 1926. T. I. p. 236.

122) Vezi în acest sens articolul lui M. G. Desbats, în Revue politique et parlamentaire din Decemvrie 1922.

123) Gaston Jèze a semnalat deja eroarea ştiinţifică a acestei analize. Cours de droit public. Les contrats administratif, 1925, p. 60

Intr'adevăr dacă ar fi fost în natura lucrurilor ca contenciosul impozitelor directe să fie administrativ şi cel al impozitecor indirecte judiciar, n'ar mai fi fost necesare atât de numeroase texte.

Situaţia contribuabilului este condiţionată totdeauna, după cum am arătat în altă parte de elemente constante— o lege de impozit care fixează regimul fiscal, apoi legea bugetară care autoriză şi condiţionează aplicarea individuală a acestei legi de impozit. Modalităţile de aplicare a acestei legi pot şi ele varia: pentru contribuţiunile directe, publicarea rolului este necesară, pe când la contribuţiunile indirecte agentul de percepere are calitatea să aplice tariful. Această deosebire de procedură nu implică nicio deosebire de fond: calitatea contribuabilului rezultă totdeauna din intervenţiunea puterii fiscale.

Adevărul este după cum arată Trotabas[124]) că singure consideraţiunile istorice şi politice explică această legislaţie.

Adunarea Constituantă din 1790 s'a preocupat de organizarea jurisdicţiei fiscale şi a decis instituirea unui tribunal administrativ destinat să judece, după legi precise şi forme determinate „les affaires contentieuses qui peuvent être soulevées à l'occasion de l'impôt ou relatives à l'Administration"[125]). Dintr'o raţiune de oportunitate politică, ca să nu reînvie vechile. „Cour des Aides" o veche jurisdicţie a regimului impopular, proectul a căzut. Revoluţionarii cari lucrau la sistemul fiscal au încredinţat atunci contenciosul impozitelor directe, conceput pe baze noi, unei jurisdicţii administrative, tribunalele de districte, înlocuite mai târziu prin consiliile de Prefectură. Impozitele indirecte pe cari le condamnau, în principiu, ca contrarii justiţiei fiscale şi libertăţii politice, le-au încredinţat apoi tribunalelor judecătoreşti, numai ca să fie admise mai uşor de opinia publică.

S'a considerat de legiuitorul revoluţionar că atribuindu-se contenciosul lor, tribunalelor judecătoreşti, se acordă garanţii mai eficace contribuabililor[126]. Printr'o

---

124) L. Trotabas. Contentieux fiscal et juridiction administrative-Mélanges Paul Negulesco ,pag. 184.

125) Laferrière. Ibid. pag. 191.

126) Allix. Op. cit. p. 757.

întâmplare, în definitiv, contenciosul fiscal a fost repartizat între cele două jurisdicţiuni.

Cu toată această împărţire contenciosul fiscal francez îşi păstrează unitatea sa.

4) Aplicaţiunile şi limitele partajului de competenţă.

Această împărţire de competenţă, de însemnate atât de redusă în principiul său juridic, este de o importanţă la fel de redusă în aplicaţiunile sale.

Repartiţia de competenţă operată de legile din anul VII şi VIII nu este o repartiţie rigidă, care a atribuit tribunalelor judecătoreşti cunoaşterea a tot ce se raportă la contribuţiunile indirecte, şi tribunalelor administrative cunoaşterea a tot ce se raportă la impozitele directe. In realitate, aceste legi n'au făcut decât o atribuire de competenţă relativă, lăsând să subsiste regulele generale după care instanţele se repartizează între cele două jurisdicţiuni. Astfel, se pot retrimite contenciosului administrativ unele litigii care se referă la impozitul direct.

Chiar atunci când legea a prevăzut competenţa uneia sau a celeilalte jurisdicţiuni, ea poate fi modificată prin jocul regulelor generale: căci în materie de contribuţiuni indirecte ca şi în materie de impozite directe competenţa tribunalului judiciar şi a tribunalului administrativ este departe de a fi excluvisă şi nelimitată [127]).

In materie de contribuţiuni indirecte, tribunalele judiciare din faptul chiar că sunt competente, pot interpreta, ele însăşi, tarifele şi diferitele acte generale cari se referă la asieta şi perceperea impozitului; cu alte cuvinte pot să le aprecieze legalitatea. Tribunalul civil are competenţa să cunoască chiar deciziunea individuală care emană dela administraţiunea fiscală ca condiţiune a asietei impozitului. Dar numai la atât se limitează competenţa tribunalului judiciar. Dacă se urmăreşte să se pună în discuţiune în materie de contribuţiuni indirecte, o adevărată deciziune executorie cu caracter individual prin

---

127) Vezi asupra acestui punct J. Appelton. Op. cit. pag. 272.

care administrațiunea fiscală statuează asupra existenții și cuantumului datoriei contribuabilului, atunci trebue să fie sesizată instanța administrativă.

5) Inexistența dualității de jurisdicție în România. Diversitatea de organizare a contenciosului fiscal român și aspectul original al acestui contencios.

Cu totul altfel să prezintă situația în țara noastră unde prin Constituție chiar este interzisă creiarea de autorități speciale cu atribuțiuni de contencios administrativ.

In sistemul român contenciosul administrativ este atribuit tot instanțelor judecătorești. In consecință, ar rezulta că la noi nu se poate pune problema împărțirii contenciosului între cele două ordine de jurisdicție administrativă și judecătorească ca în Franța.

Idată însă ce trecem la o analiză mai atentă, observăm că lucrurile se petrec cu totul altfel.

Dacă textul art. 107 din Constituție a demarcat bine, din punct de vedere al conținutului, sfera contenciosului fiscal, din punct de vedere al *competenței jurisdicționale*, ea este cu totul incompletă.

Nu toate procesele de contencios administrativ, merg înaintea instanțelor judecătorești, ci o mare parte din ele scapă, în total sau în parte, de cenzura acestor instanțe, fiind judecate de instanțe speciale administrative. Am vorbit despre această chestiune și am remarcat că mare parte din această excepțiune o formează contenciosul fiscal.

Astfel de instanțe speciale administrative în materie fiscală sunt:

a) pentru stabilirea impozitelor directe: *comisiunile de impunere* și *comisiunile de apel* prevăzute de legéa contribuțiunilor directe: *comisiunea centrală fiscală* prevăzută de aceiași lege;

b) pentru stabilirea impozitelor indirecte: comisiunea de experți și comisiunea centrală vamală prevăzută de legea vămilor;

c) pentru contenciosul fiscal represiv: direcțiunea vămilor pentru infracțiunile comise la legea vămilor; mini-

sterul de finanţe pentru contravenţiile la legea timbrului, la legea băuturilor spirtoase, asupra impozitelor pe lux şi cifra de afaceri, asupra impozitului pe automobile, etc.

Dacă adăugăm că pentru apel contra deciziilor date în materia contribuţiunilor indirecte sunt competente instanţele judecătoreşti, şi că tot instanţele judecătoreşti judecă apelurile şi contenciosul represiv şi întreg contenciosul de percepere — ne dăm seama de diversitatea de organizare a contenciosului fiscal român.

Pe când contenciosul fiscal francez este bine demarcat din punct de vedere al competenţei jurisdicţionale, atribuind tribunalelor administrative cunoaşterea a tot ce se raportă la contribuţiunile directe şi celor judecătoreşti impozitele indirecte, la noi situaţiunea este cu totul complicată.

Deşi la prima vedere pare oarecare similitudine, fiindcă contenciosul de fond al stabilirii impozitelor directe este dat în seama instanţelor speciale adminisitrative şi mare parte din impozitele indirecte sunt în apel de competenţa instanţelor judecătoreşti, nu există nici o asemănare. Este deajuns să arătăm că pentru stabilirea impozitelor vamale avem instanţe speciale administrative şi că întreg contenciosul de percepere este atribuit instanţelor judecătoreşti.

Cum se împacă existenţa acestor instanţe speciale administrative, fiecare cu o compunere, competenţă şi procedură anumită, cu principiul stabilit de art. 107 din Constituţie, care se pare că le exclude de sub sfera contenciosului administrativ, am arătat în capitolul dedicat tribunalelor administrative.

Fapt este că în sistemul nostru, pe lângă tribunalele judecătoreşti, avem şi instanţe administrative care judecă litigiile dintre administraţiune şi particulari.

Am arătat cari sunt raţiunile că aceste instanţe nu alcătuesc în sistemul nostru adevărate tribunale administrative cum sunt în Franţa.

Adăugăm că ceiace formează partea caracteristică a contenciosului nostru administrativ, este faptul că între aceste două feluri de instanţe nu există o separaţiune desăvârşită, din punct de vedere al competenţii.

Astfel, în materie de represiune fiscală, uneori liti-

giile sunt judecate în primă instanță înaintea jurisdicției administrative iar judecarea apelului este de competența tribunalelor judecătorești.

Alteori, litigiile sunt judecate și în primă, și în ultimă instanță, înaintea instanțelor administrative, și merg numai în recurs, înaintea instanțelor judecătorești.

Explicațiunea existenții celor două ordine de jurisdicție din Franța am văzut-o. Am văzut și care sunt aplicațiunile și limitele partajului de competență, în materia contenciosului fiscal francez.

Deși în Franța, chestiunea partajului de competență nu este de așa mare importanță pentru contenciosul fiscal, nu vom găsi niciodată acolo acest curios exemplu, ca un litigiu să fie de competența a două jurisdicțiuni.

Ceva mai mult, „organizarea instanțelor speciale administrative în sistemul nostru legislativ a fost făcută absolut fără nici o normă călăuzitoare" [128]). Art. 107 din Constituție nu pomenește nici un cuvânt asupra lor. Este greu de găsit o explicațiune rațională acestui sistem hibrid.

D-l I. V. Merlescu, în studiul D-sale ajunge la concluzia că legiutorul român a voit să accentueze în acest fel caracterul judiciar al contenciosului nostru administrativ; dar cu toate acestea legiutorul român nu ar fi avut prea mare încredere în acest fel de contencios, așa că a pus alături de el și instanțe administrative, în care avea mai multă încredere.

Aceasta s'ar datora și tendințelor moderne de a se creia pentru fiecare materie o jurisdicțiune specială.

Această tendință se oglindește cu deosebire în materie fiscală, unde Statul are nevoe de garanții speciale. Deaceia se și pune o deosebită grije în modul de recrutare și de organizare al acestor instanțe speciale.

Concluzia la care trebue să ajungem este că în sistemul român mai fiecare categorie de impozit și-a creiat norme deosebite cu privire la contenciosul de urmat.

In privința competenței, contenciosul fiscal român este împărțit între diferitele tribunale și instanțe speciale. Nu este vorba de împărțirea lui între două ordine de

---

128) Vezi I. V. Merlescu. Op. cit. pag. 57.

jurisdicţie distincte. Deasupra tuturor instanţelor noastre fiscale, avem ca instanţe superioare de casare — tribunalele ordinului judecătoresc.

Astfel cum este organizat, contenciosul fiscal român prezintă un aspect original în cadrul general al contenciosului administrativ.

Datorită materiei în care intervine, şi-a alcătuit principii proprii cari în ultima analiză au un caracter unitar.

Fie că este purtat înaintea instanţelor speciale, fie că este purtat înaintea instanţelor judecătoreşti obişnuite, contenciosul fiscal transformă instanţa sesizată în instanţă fiscală.

Aceasta nu mai aplică regulele obişnuite de procedură, ci regulele speciale prevăzute în legea de impozit care a făcut atribuirea de competenţă. Hotărîrile lor îmbracă caracterul de deciziuni fiscale.

6) Instanţele administrative statuând în materie fiscală.

Am arătat încă dela începutul acestui studiu nevoia pe care o simt toţi autorii de a marca o delimitare precisă între contenciosul de anulaţiune şi contenciosul de plină jurisdicţiune, când este vorba de contenciosul fiscal. Ei bine problema aceasta, pe care Hauriou o consideră una din dificultăţile clasice a dreptului administrativ, o „crux jurisconsultorum" [129]), se complică şi mai mult în materia dreptului fiscal. Am văzut că în dreptul nostru problema aceasta este la fel de complicată. Distincţiunea tradiţională este încă păstrată şi contenciosul fiscal este clasat de autori în contenciosul de plină jurisdicţiune. Această asimilare pură şi simplă nu ţine seama de o mulţime de greutăţi. Astfel, puterea pe care o are judecătorul administrativ competent în materie de impozite directe în Franţa, de a aprecia legalitatea unor acte administrative şi organizarea chiar a contenciosului în materie de recurs în casare în România, depăşesc cu mult caracterele contenciosului de plină jurisdicţiune care este un contencios de fond şi de egalitate.

---

129) M. Hauriou. Précis ed. 10, pag. 895 nota 2.

Să vedem mai întâi cum se prezintă contenciosul fiscal înaintea jurisdicției administrative. In Franța, în mod general, el relevă competența în primă instanță a Consiliului de Prefectură și cu apel la Consiliul de Stat. In mod excepțional, el este supus unui judecător special, care se pronunță în ultimă instanță, și cu recurs în casare la Consiliul de Stat. Asemenea instanțe speciale sunt: Comisiunea superioară de clasare a stabilimentelor supuse la taxa pe lux și cifra de afaceri, etc. [130]).

Se pune problema care este puterea acestor tribunale administrative, față de actele administrației fiscale, fiindcă se știe că în dreptul comun, Consiliul de Stat ca judecător administrativ al excesului de putere, are singur calitatea să aprecieze legalitatea actelor administrative. In materie de impozite, această competență aparține Consiliului de prefectură.

Astfel, jurisprudența franceză admite că, cu ocaziunea impozitului direct, consiliul de prefectură, poate perfect să aplice și să interpreteze actele administrative din care rezultă stabilirea și chiar să-i aprecieze legalitatea.

Consiliul de prefectură este în acest caz nu numai judecător al fondului dreptului, ci chiar judecător al legalității, având să aprecieze validitatea unora din actele administrative. Această jurisprudență s'a desvoltat într'un mod foarte interesant, recunoscând judecătorului de impozit puterea să aprecieze nu numai legalitatea oricărui act din care rezultă stabilirea impozitului, ci chiar, uneori, aceia a actului administrativ care a creiat cheltuiala care a necesitat impozitul [131]).

Se vede din aceasta că, contenciosul fiscal francez urmărește pe deasupra interesului individual al contribuabilului să asigure un control realmente obiectiv al legalității taxei și chiar al legalității cheltuelii, control jurisdicțional care vine să se adauge la toate celelalte controluri tehnice pe care le-ar fi putut prevede legea fiscală.

Trecând la sistemul român, constatăm că deși Constituția nu admite existența tribunalelor administrative,

---

130) Vezi asupra acestei organizațiuni jurisdicționale: Allix et Lecerclé. „La taxe sur le chiffre d'affaires". Paris, 1927, pag. 164.

131) Consil. de Stat. 9 Martie 1906 A. P. — 3 118. citat de Hauriou op. cit. 10 ed. p. 816 nota 1).

avem organizate în materie fiscală o serie de instanţe speciale administrative sau mixte, cum sunt: comisiunile anuale de impuneri, comisiunile de apel, Comisiunea Centrală Fiscală, Comisiunea Centrală Vamală. Dar asupra lor, ne vom ocupa în special, cu ocazia studierii contenciosului de stabilirea contribuţiunilor directe. Ceeace trebue să remarcăm în acest loc este marea deosebire ce există între sistemul român şi cel francez, din cauza naturii deosebite a jurisdicţiei administrative din Franţa.

7) Raporturile judecătorului administrativ cu administraţia activă în materie fiscală

Manifestaţiunile esenţiale ale acestor particularităţi se văd, pe de o parte, în raporturile judecătorului administrativ cu administraţia activă, în materie fiscală, şi în caracterele originale ale contenciosului fiscal încredinţat judecătorului administrativ.

In ipotezele în care contenciosul fiscal este încredinţat judecătorului administrativ, el nu este pur şi simplu integrat în contenciosul administrativ. El prezintă din contră numeroase particularităţi.

Contenciosul fiscal român de stabilirea impozitelor directe, atribuit comisiunilor speciale administrative, se îndepărtează deasemenea de contenciosul administrativ român al actelor de autoritate, astfel cum este organizat în cadrul puterii judecătoreşti. Contenciosul nostru de fond al contribuţiunilor directe se apropie mai mult de contenciosul fiscal francez încredinţat judecătorului administrativ. Intr'adevăr, instanţele noastre fiscale de impunere şi cele de apel au un caracter administrativ-mixt. Numai în privinţa recursului sistemul român se deosebeşte de cel francez. In sistemul francez recursul este încredinţat tot unei jurisdicţiuni administrative, Consiliul de Stat, pe când la noi recursul, chiar contra deciziilor instanţelor administrative este încredinţat tribunalelor judecătoreşti.

Deosebirea se evidenţiază mai mult dacă cercetăm raţiunea care stă la baza organizării celor două contencioase. Organizarea jurisdicţiei administrative este conce-

pută, în Franța, în așa fel ca să se respecte independența administrațiunii contra încălcărilor posibile ale judecătorului.

Contenciosul administrativ român, deși atribuit instanțelor judecătorești, a fost așa fel organizat ca să nu împieteze asupra administrației active.

Aceasta rezultă mai întâi din principiul legării contenciosului prin decizie prealabilă, care evită orice procedură din oficiu, sau în lipsă, contra administrațiunii. Intr'adevăr existența unei deciziuni prealabile este de esența contenciosului administrativ, afară bineînțeles de cazul când legea permite o acțiune în contencios chiar în tăcerea administrațiunii.

Independența administrațiunii mai este apoi asigurată și prin rezervarea unui domeniu interzis oricărei incursiuni a judecătorului, prin teoria actului de guvernământ.

Ambele formule se regăsesc fără particularități de seamă în materie de contencios fiscal.

Această grije de independență a făcut pe de altă parte să se interzică judecătorului administrativ să adreseze injoncțiuni administrațiunii active, și să se refuse hotărîrilor sale beneficiul căilor de executare forțată contra Administrațiunii.

Separațiunea administratorului și judecătorului administrativ se manifestă în materie administrativă, printr'o delimitare aproape netă a funcțiunilor administrative și funcțiunilor jurisdicționale: ori separațiunea administrațiunii fiscale și judecătorului fiscal este mai puțin netă ca separațiunea administrațiunii și a judecătorului administrativ.

Această deosebire se datorează faptului că dreptul fiscal nu permite, ca dreptul administrativ, să se opună net cele două căi distincte cari se deschid, în principiu, la orice reclamație: calea *contencioasă* și calea *grațioasă*.

In dreptul administrativ, noțiunea de jurisdicție și de contencios fac să se atribue judecătorului administrativ cunoașterea a tot ceeace este jurisdicțional, contencios, în schimb, administratorul este singur competent când se deschide calea grațioasă.

Am analizat la începutul acestei lucrări noțiunile de

recurs graţios şi recurs ierarhic. Aceste două recursuri, constitue controlul administrativ şi sunt caracterizate prin câteva trăsături esenţiale, cari le deosebeşte în mod absolut de recursurile contencioase.

Astfel din punct de vedere al autorităţii competente, recursul graţios se adresează unui funcţionar administrativ, pe când recursul contencios se adresează unui judecător. Din punct de vedere al obiectului, recursul graţios are un domeniu nelimitat, căci nu este nevoe să poarte asupra unui fapt juridic, pe când recursul contencios se bazează pe un fundament juridic, şi presupune un drept violat, sau cel puţin un interes lezat. Din punct de vedere al procedurii, recursul graţios este scutit de respectarea anumitelor reguli de formă, sau de termen, deoarece este un act liber, care poate fi chiar înlocuit printr'o deciziune din oficiu, în timp ce recursul contencios este organizat în mod rigid. Instârşit, din punct de vedere al efectelor, recursul graţios duce la o decizie administrativă asupra căreia se poate reveni, pe când recursul contencios la un act jurisdicţional, bucurându-se de stabilitatea lucrului judecat.

Distincţiunea aceasta a judecătorului şi a administratorului atât de categoric pusă în dreptul administrativ, nu se mai întâlneşte pe terenul fiscal. In ansamblu, desigur, puterea ierarhică în materie fiscală este de aceiaşi natură ca în materie administrativă. Dar imediat ce intrăm în detaliu şi examinăm procedurile, vedem organizându-se, în materie fiscală „o jurisdicţiune graţioasă", cu totul diferită de a recursurilor graţioase pe cari le cunoaştem în dreptul administrativ.

Ceiace se numeşte jurisdicţiune graţioasă în materie fiscală cuprinde, într'adevăr, două lucruri:

Pe deoparte, există degrevările de impozite pe cale graţioasă, cum avem în Franţa „les demandes en remise ou modération" în care caz caracterele clasice ale recursurilor graţioase din dreptul administrativ nu se mai regăsesc în întregime. Astfel, autoritarea competentă nu mai este cea fiscală, ci prefectul; prin fundamentul său, recursul nu este cantonat pe un teren juridic, căci se bazează pe umanitate, oportunitate, şi nu pe o ilegalitate. In consecinţă, numai prin procedurile sale, acest recurs

grațios fiscal, de un formalism atât de precis, se îndepărtează de formulele recursului ierarhic administrativ.

Pe de altă parte, alături de aceste degrevări grațioase mai întâlnim o serie de proceduri strict organizate, de unde orice putere discreționară dispare, proceduri cari se desfășoară în primă instanță și în apel, adică, în definitiv, niște proceduri cari au aerul să fie contencioase [132].

Chiar în sistemul contenciosului român întâlnim această procedură grațioasă de stabilire administrativă a impozitelor, prevăzută de art. 92 al legii contribuțiunilor directe. Este vorba de scăderile ce se cer a se efectua de către Ministerul de finanțe, atunci când în cursul anului încetează anumite activități impozabile, sau se declară câștigurile întâmplătoare. Aceste operațiuni nu se mai fac de instanțele de impunere, ci în regulă generală, aceste impuneri și scăderi se fac de controlorii fiscului. Aceste organe au un caracter administrativ ce nu se poate desminți. Este de ajuns să mai adăugăm că constatarea și impunerea succesiunilor, precum și așezarea impozitului pe automobile se face prin funcționari fiscali, deci un sistem de impunere fiscală necontencioasă [133].

Trebue dar să facem o deosebire între recursurile grațioase din dreptul fiscal și recursurile grațioase din dreptul administrativ, căci caracterele lor sunt cu totul diferite: recursul grațios fiscal se adresează unei autorități determinate de lege, abstracțiune făcându-se de orice ideie de ierarhie; se organizează un control al legalității impunerii și nu al oportunității sale, în măsura în care anumite fapte precise, cum ar fi pierderea veniturilor, sărăcie, șomaj, obligă autoritatea fiscală să acorde scăzămintele cerute.

La recursurile grațioase din dreptul fiscal, termenele și formele sunt strict prevăzute prin legea care le reglementează.

Dacă mergem mai departe cu comparația, constatăm că în ultimă analiză, autoritatea fiscală are asupra re-

---

132) L. Trotabas. Contentieux Fiscal et Juridiction Administrative. Mélanges Paul Negulesco. pag. 788.

133) Teodor Al. Balan. Contenciosul fiscal 1935, pag. 27.

cursurilor pentru care este sesizată nu atât o putere grațioasă, cât o adevărată jurisdicțiune.

Astfel, se poate demonstra că teoria ministrului judecător nu poate fi cu totul abandonată în materie fiscală.

8) Caracterele originale ale contenciosului fiscal încredințat instanțelor administrative.

Manifestările esențiale ale particularităților contenciosului fiscal se reflectă și în caracterele originale ale contenciosului fiscal încredințat judecătorului ad-tiv.

Contenciosul fiscal purtat înaintea judecătorului administrativ nu se bazează pe o separațiune netă a judecătorului și a administratorului. Această caracteristică, vom vedea că formează în special originalitatea contenciosulu de fond al stabilirii contribuțiunilor directe din țara noastră. Intr'adevăr, sistemul nostru se bazează pe prezența neapărată a agentului fiscal în compunerea instanțelor de impunere.

Condițiunile în cari acest contencios fiscal este încredințat jurisdicțiunii administrative sunt deasemenea particulare, din triplu punct de vedere, al competenței acestui judecător, al naturii chiar a litigiului care îi este supus, și al procedurii urmată înaintea lui.

Jurisdicțiunea administrativă franceză sezizată în materie fiscală, are o dublă competentă: 1) o competență generală, în calitate de jurisdicțiune administrativă, fie ca aplicare jurisdicțională a regulii separațiunii puterilor, fie chiar prin determinarea legii și 2) o competență specială și de atribuțiune specială asupra materiei fiscale. Prin urmare, competența fiscală poate ridica în sânul chiar al jurisdicțiunii administrative două feluri de conflicte: pe de o parte un conflict între competența judecătorului fiscal de atribuțiune și aceea a judecătorului administrativ ca atare, și de altă parte, un conflict între competența administrativă și competența judiciară.

In sistemul român, întrucât nu cunoaștem existența jurisdicțiunei administrative distinctă de cea judecătorească nu apare acest conflict. Chestiunea nu se poate pune nici

cu privire la instanțele obișnuite de contencios, deoarece acestea nu au competență asupra materiilor date în cădere unor instanțe speciale, cum este contenciosul fiscal. Pentru ca să înțelegem condițiunile în cari se prezintă aceste conflicte de competență în dreptul francez este deajuns să urmărim desfășurarea operațiunilor fiscale și dificultățile contencioase succesive pe care acestea le pot ridica.

Operațiunea fiscală se desfășoară într'adevăr în trei timpi: stabilirea impozitului, aplicarea impozitului și urmărirea impozitului dela contribuabil.

Stabilirea impozitului corespunde unei perioade prefiscale: o lege cu caracter general stabilește regimul impozitului și o serie de deciziuni administrative fixează regulile și modalitățile de impunere. Cu privire la aceste acte, o primă dificultate apare pentru contribuabilul francez, spre deosebire de ceeace se întâmplă în sistémul român. Intr'adevăr, în caz de contestațiune, acesta are alegerea, între două căi contencioase: el poate fie să atace direct actul de stabilire a impozitului, fie să aștepte impunerea și să discute legalitatea aplicării impozitului care îi va fi reclamat. In primul caz el trebue să se adreseze judecătorului administrativ, ca judecător fiscal.

Aplicarea impozitului constitue apoi, operațiunea fiscală propriu zisă care dă naștere la recursuri contencioase înaintea judecătorului fiscal care este totdeauna un judecător de atribuțiune. Cu toată această regulă, o numeroasă jurisprudență a trebuit să recunoască comptența judecătorilor fiscali, și în special a Consiliului de Prefectură, nu numai în virtutea determinării legii, dar și pe cale de extensiune sau de analogie[134]).

Insfârșit, urmărirea și perceperea impozitului ne pun în prezența efectelor incidenții impozitului asupra patrimoniului contribuabilului. Impozitul atrage după sine urmăriri, privilegii, sancțiuni represive, cari pun contribuabilul în luptă cu administrațiunea fiscală pe un teren patrimonial.

---

134) Trotabas. Contentieux Fiscal et Juridiction Administrative. Mélanges Paul Negulosco, pag. 790.

Rezolvirea acestor conflicte aparţin, în principiu, tribunalelor judecătoreşti ca şi în sistemul român.

In urma celor arătate, rezultă că în dreptul francez, contenciosul fiscal încredinţat instanţelor administrative, ridică nişte conflicte de competenţă care-i sunt particulare şi cari nu se găsesc rezolvate prin regulele clasice ale împărţirii competenţii între cele două jurisdicţiuni.

Dealtfel, orientarea contenciosului fiscal francez către jurisdicţia administrativă sau cea judiciară rezultă, după cum am arătat, din determinarea legii, nu a principiilor.

Contenciosul fiscal român nici nu cunoaşte principial împărţirea între două ordine de jurisdicţie distincte, ci este împărţit între diferitele tribunale şi instanţe speciale după determinaţiunea legei, ca şi contenciosului fiscal francez.

Modalităţile procedurii fiscale în faţa jurisdicţiei administrative.

Confuziunea procedurilor graţioase şi contencioase în materie fiscală

In mod general, procedura fiscală prezintă mari asemănări în raport cu procedura administrativă. Procedura administrativă este în acelaşi timp birocratică şi de tip judiciar. Este birocratică pentrucă este inchizitorială şi accelerată, şi de tip judiciar din cauza poliţiei desbaterilor, a audienţei şi mai ales din cauza publicităţii. Aceste caractere esenţiale se întâlnesc şi în procedura fiscală. Aceasta din urmă prezintă totuşi trei particularităţi importante, faţă de procedura administrativă, cari trebue să fie reţinute:

In primul rând, procedura fiscală este favorizată în raport cu procedura administrativă ordinară, fiindcă beneficiază de procedura cea mai privilegiată şi se asimilează prin aceasta cu procedurile recursurilor obiective. Ceiace este excepţional în procedura administrativă este de drept comun în procedura fiscală.

In al doilea rând, procedura administrativă suferă în materie fiscală, contra lovitura regulilor speciale de procedură: de exemplu una din regulile fundamentale ale procedurii administrative, regula publicităţii, se găseşte

deseori infirmată când procedura se referă la un impozit supus regulii secretului (impozitele pe venituri). Exemplu de acest fel avem în Franța când audiențele Consiliului de Prefectură și ședințele Consiliului de Stat nu mai sunt publice, hotărîrile dându-se cu ușile închise.

In sfârșit, o a treia întorsătură caracterizează procedura fiscală în raport cu procedura administrativă: confusiunea procedurilor grațioase și contencioase în materie fiscală [135]).

Această confuziune rezultă din distincțiunea particulară și dealtfel nesigură, a grațiosului și contenciosului în dreptul fiscal, semnalată deja.

La noi se critică cu vehemență această teorie, considerându-se drept „bizară" și că și-ar avea locul cel mult în Franța [136]). Ori noi am arătat isbitoarea asemănare dintre procedurile de stabilire a impozitelor din țara noastră și din Franța. Intr'adevăr nu se poate contesta că alcătuirea și modul de funcționare a instanțelor fiscale de impunere din țara noastră, nu le dă caracterul de comisiuni administrative. Vom vedea ce greu ne va fi să demonstrăm că, cel puțin, instanțele de apel au un caracter jurisdicțional. Trebue să considerăm instituțiile așa cum sunt, nu cum ar fi de dorit să fie.

Deaceea, pe noi nu ne surprinde deloc constatarea unor autori că legea contribuțiunilor directe din 1923 și chiar legea din 1929 în materie de contribuțiuni indirecte, „organizează comisiuni administrative având atribuțiuni contencioase" [137]). Chiar d-l Profesor Const. G. Rarincescu le consideră ca organe de taxare fiscală, ca simple comisiuni administrative, compuse din funcționari activi [138]). Actele acestor comisiuni sunt acte administrative, dar cărora li s'a conferit prin lege un caracter jurisdicțional.

Dealtfel acest amestec de procedură grațioasă și contencioasă în dreptul fiscal român se întâlnește nu numai

---

135) Louis Trotabas, op. cit. p. 330; René Delebert. Le contentieux des nouveaux impots directs sur le revenu, Paris, 1927, pag. 19 și urm.

136) Romulus Ionescu. Op. cit. pag. 60 și 61.

137) Emil Botis. Op. cit. p. 158 nota 208.

138) C. G. Rarincescu. La révocation des actes administratifs. Mélanges Paul Negulescu.

la contenciosul de stabilire al contribuţiunilor directe, ci şi în materia contenciosului represiv, când autoritatea care a aprobat procesul-verbal de contravenţie, poate soluţiona un recurs graţios. Unii autori consideră aprobarea procesului-verbal de contravenţie, drept hotărîre de primă instanţă[139]), ceeace nu se poate susţine desigur[140]) dar care relevă această confuziune de procedură, pe care am semnalat-o.

Trebue să recunoaştem că această deosebire a procedurii fiscale de procedură administrativă, prezintă multe impreciziuni. Dar ceeace nu se poate contesta este că procedura fiscală se întinde dincolo de procedura contencioasă prevăzută înaintea jurisdicţiunii administrative.

Procedura fiscală este îmbogăţită de căi anexe, de preliminări, de prelungiri graţioase cari sunt ignorate în materie administrativă.

Contenciosul fiscal în cadrul jurisdicţiei judiciare

1) Tribunalele jubecătoreşti statuând în materie fiscală

Contenciosul fiscal prezintă o deosebită importanţă şi pentru partea care este deferită instanţelor judecătoreşti. Dela judecătoria de ocol până la suprema instanţă de casare, toate sunt competente în materie fiscală, în sistemul nostru.

In Franţa, regulile generale de competenţă fiscală a tribunalelor judecătoreşti au fost puse încă dela legea anului VII, relativ la drepturile de înregistrare. Regimul acestei legi a fost întins apoi la toate taxele şi impozitele indirecte. Contenciosul de percepere al taxelor şi impozitelor indirecte este dat în competenţa tribunalului de arondisment. Acest contencios de percepere pare să fie singurul contencios fiscal încredinţat instanţei judecătoreşti obişnuite, pentrucă este singurul care se referă la fondul dreptului şi la exerciţiul puterii fiscale.

Totuşi, tribunalele judecătoreşti, şi anume instanţele corecţionale, nu cele civile, pot cunoaşte unele li-

---

139) I. V. Merlescu. Dreptul vamal sancţionator. Buc. 1924, p. 187 şi urm.

140) Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 158 şi urm.

tigii relative la aplicarea legilor fiscale. Ele sunt în acest caz sesizate pe calea unui contencios de represiune, care tinde să reprime penalicește contravențiunile fiscale. Acestea sunt dealtfel supuse unui regim judiciar special atât din punct de vedere al naturii lor juridice (caracter contravențional și delictual), cât și din punctul de vedere al procedurii lor (exercițiul acțiunei publice, proces-verbal special) și al sancțiunilor lor (confiscări, penalități, etc.).

Fiscul are adesea alegerea între cele două căi concontencioase, și alege mai adeseori procedura corecțională a represiunii în loc de procedura civilă a perceperii, ca să obțină mai repede deciziunile necesare.

In sistemul nostru nu avem o regulă generală de stabilire a competenței tribunalelor judecătorești în materie fiscală.

La noi nici nu există acea repartizare aproape netă, între contribuțiunile directe și indirecte cu privire la instanțele competente să statueze asupra fondului. Instanțele judecătorești obișnuite sunt competente la noi să statueze asupra ambelor categorii de impozite.

In privința perceperii, sistemul român a creiat un regim unitar nu numai pentru toate categoriile de impozite, ci chiar pentru perceperea și urmărirea veniturilor publice nefiscale.

Legea de percepere și urmărire care este sediul materiei în această privință, stabilește competența judecătoriilor de ocoale pentru litigiile până la 50.000 lei și a Tribunalelor peste această sumă. In privința recursului, aceiași lege stabilește competența Tribunalului pentru cărțile de judecată ale Judecătoriilor de Ocoale și a Curții de Apel pentru sentințele Tribunalului.

Intreg contenciosul represiv este în competența Tribunalului ca judecător de primă și ultimă instanță și cu recurs în fața Curții de Apel din circumscripția din care face parte Tribunalul.

Trebue să remarcăm că instanțele judecătorești ca și instanțele administrative judecă chestiunile fiscale cu totul deosebit: metodele, puterile și chiar dreptul pe care-l aplică sunt deosebite.

Toate aceste instanțe judecătorești aplică regulile speciale prevăzute în legile respective, iar în mod supletoriu

regulile obişnuite de procedură. In toate cazurile, instanţa judecătorească se transformă în instanţă fiscală, iar hotărârile sale capătă caracterul de deciziuni fiscale.

Nu putem analiza organizarea contenciosului de percepere şi urmărire şi a celui represiv, din cauza extensiunii care ar fi luat-o lucrarea de faţă. Ne mulţumim să relevăm mai departe unele caractere originale pe cari le prezintă recursul în materie fiscală.

Vom vedea că la noi comisiunile de impunere de primă instanţă sunt adevărate comisiuni administrative, cari nu dau hotărîri judecătoreşti. Ele au un caracter de justiţie preventivă, nu posterioară, fiindcă înaintea lor abia se făureşte actul administrativ de impunere.

Autorii[141]) recunosc acest caracter administrativ necontencios al comisiunilor de impunere.

Nu tot astfel stau lucrurile cu instanţele de apel cari au un caracter de jurisdicţiuni administrative mixte.

Deşi par a constitui un al doilea grad de jurisdicţie în fond, ele statuează în primă şi ultimă instanţă asupra contestaţiunilor contru actelor comisiunilor de impunere. Este foarte greu să facem o apropiere a lor de Consiliile de Prefectură.

Consiliile de Prefectură judecă în primă instanţă, având a statua nu numai asupra fondului dreptului, ci chiar asupra legalităţii, şi cu apel înaintea Consiliului de Stat. Recursul nu e posibil. Spre deosebire, la noi totdeauna este posibil recursul în casare în faţa instanţelor judecătoreşti, care dealtfel, nici nu poate fi suprimat, fiind de ordin constituţional.

Astfel cum este organizat în faţa instanţelor administrative de fond, de impunere şi de apel mai ales, contenciosul de stabilire a impozitelor este un contencios de plină jurisdicţiune, judecând şi în drept şi în fapt. Dar din complexul de acţiuni în această materie nu poate fi detaşat recursul care constitue adevăratul judecător fiscal, în faţa căruia se desbate în regulă generală chestiunea de

---

141) C. G. Rarincescu. Op. cit. pag. 50. M. Văraru: Contenciosul de anulare şi reformare. Buc. 1933 .pag. 21 şi urm.; Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 59 şi 60.

legalitate. Recursul, în materie fiscală, depăşeşte clasicele sale atribute, prezentând o originalitate remarcabilă, ceeace vom arăta mai departe.

2) Determinarea tribunalului competent.

Contenciosul fiscal încredinţat tribunalelor judecătoreşti îşi relevă originalitatea îndată ce se abordează cel mai mic detaliu de organizare. Fireşte că legile de impozite îi determină şi competenţa. Aceasta este însă foarte variată şi nesocoteşte regulile tradiţionale de competenţă. Astfel, dacă se voeşte să se precizeze tribunalul competent, — *ratione persone* şi *ratione loci*, se întâlneşte imediat o regulă particulară: prin efectul unui fel de privilegiu de competenţă, administraţiunea impozitelor, chiar când este reclamantă, este considerată ca pârât, în vederea determinării tribunalului competent. Această particularitate, în aparenţă fără mare interes, relevă foarte mult unele caractere ale contenciosului fiscal. In timp ce, în mod general, regulele de competenţă sunt dominate de consideraţiuni de persoane sau de teritoriu, ne găsim aici în prezenţa unor reguli fundate pe un principiu de ordin superior, asigurarea încasării impozitelor care depăşeşte interesul părţii.

Fiscul face puţin caz de calitatea de pârât pe care ar putea s'o invoace contribuabilul şi-l poate chema în judecată direct înaintea propriului său tribunal. Aceasta se întâmplă mai cu seamă în materie de impozite directe, când instanţele de impunere funcţionează pe lângă administraţia fiscală. Dacă contribuabilul este reclamant trebue să uzeze de instanţa de apel organizată de fisc.

Inaintea tribunalelor judecătoreşti, contribuabilul se poate adresa direct numai în cazul unui recurs în casare, contra unui impozit direct. Dacă contribuabilul contestă impunerea sa la un impozit indirect, nu o poate face singur, ci este obligat să se pună în contravenţie cu fiscul sau să refuze plata impozitului. Adică, contenciosul impozitului indirect se organizează pe calea unei rezistenţe la constrângere, contribuabilul opunând excepţiunea de ilegalitate. Numai cu această ocazie, contribuabilul poate

să pună în discuţie legalitatea impozitului şi a actului de executare.

O adevărată acţiune directă în contencios în faţa Tribunalului, şi cu recurs la Curtea de Apel, are contribuabilul contra proceselor verbale de contravenţie.

In general, chiar când contestă actele de urmărire, contribuabilul ia înfăţişare de reclamant, fiindcă trebue să-şi manifeste formal cererea şi să facă dovezile necesare. Aceasta înseamnă că se contestă totdeauna o decizie prealabilă, fiindcă altfel nici nu s'ar lega contenciosul. Această decizie poate fi: procesul verbal de impunere, procesul verbal de contravenţie, actul de executare (somaţie de plată, sechestru, etc.).

3) Căile de recurs şi competenţa tribunalelor judiciare.

Trebue remarcat că în faţa instanţelor noastre judecătoreşti, atât contenciosul de percepere, cât şi cel represiv relevă un singur grad de jurisdicţiune în fond[142]). Dealtfel, spre deosebire de sistemul francez, la noi chiar contenciosul de stabilirea impozitelor directe relevă acelaşi caracter. Intr'adevăr, comisiunile de apel nu formează un al doilea grad de jurisdicţie, deşi par a fi organizate ca atare. Ele judecă în primă şi ultimă instanţă cu recurs în casare în faţa instanţelor judecătoreşti.

Organizaţiunea specială a contenciosului fiscal în sânul jurisdicţiei juridiciare exclude dar apelul. Contra actelor ilegale ale administraţiei fiscale sunt competente să judece contestaţiuni, în primă şi ultimă instanţă, numai Tribunalele şi Judecătoriile de pace, după cum este făcută atribuirea de competenţă de legea de impozit, şi cu recurs în faţa Tribunalelor sau Curţilor de Apel.

In Franţa, Curţile de apel sunt totdeauna incompetente să judece în materie fiscală. In loc de apel, sentinţele date de tribunalele civile asupra contenciosului impozitelor indirecte pot fi supuse numai căilor de recurs cum sunt: opoziţia, terţa-opoziţie, reclamaţia civilă şi casarea.

---

142) Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 298.

Acest ultim recurs, casarea, se prezintă într'un mod cu totul interesant, căci oferă în materie fiscală o originalitate remarcabilă. La noi, cu atât mai mult cu cât, recursul nu este dat în competenţa unei singure instanţe.

In Franţa, cu toate că nu există nici o particularitate în texte, spre deosebire de situaţia dela noi „la jurisprudence de la Cour suprême s'est sur divers points, écartée dans les questions fiscales du droit commun, pour accorder à la Cour de Cassation des pouvoirs particulièrement larges dans la solution de ces questions[143]).

Intr'adevăr, Curtea de Casaţie franceză, când se pronunţă în materie fiscală, admite depunerea dovezilor noi şi mai ales, ea se ridică în aceste materii, până la aprecierea faptelor, lucruri cari din punct de vedere tradiţional, sunt în afară competenţei sale[144]). Autorii cari s'au ocupat de aceste anomalii le-au găsit diferite explicaţii. Mai întâi, este explicaţia dată de Curte însăşi în justificările deciziilor sale, considerând chestiunile de impozit de ordine publică, de unde ar rezulta că eroarea de fapt se confundă cu eroarea de drept. Se mai justifică această cunoaştere a faptelor, prin nevoia de unificare a jurisprudenţei, alteori pe consideraţiunea că instanţa de casare ar fi o a doua instanţă de jurisdicţie. „Tout, dans cette question compliquée du rôle de la Cour de Cassation tion en matière fiscale, reste discutable", arată un vechiu autor[145]).

Trotabas[146]) este de părere că imposibilitatea de a se explica această jurisprudenţă vine de acolo că se atribue Curţii de Casaţie, în materie fiscală, acelaşi rol ca în materie civilă sau criminală. El crede că se pot justifica aceste anomalii prin originalitatea, autonomia chiar a contenciosului fiscal. „Este în natura lucrurilor ca regulele comune ale contenciosului judiciar, în care contenciosul fiscal este, pentru o parte, legalmente încor-

---

143) A. Wahl, Etude sur le rôle de la Cour de Cassation dans les instances fiscales. Paris, 1897, citat de Trotabas „La nature juridique", pag. 728.

144) Trotabas. Op. cit. pag. 728.

145) A. Wahl. Op. cit. pag. 32.

146) Trotabas. La nat. ju. pag. 729.

porat, să fie deformate, ajustate, în măsura autonomiei sale". —

De aci, acest autor trage concluzia că deosebirea nu poate fi decât reflexul unei diferenţe mai adânci în natura chiar a contenciosului fiscal.

Au fost jurişti cari au arătat că tribunalele judecătoreşti ,şi în special Curtea de Casaţie, nu se pronunţă cu acelaşi titlu, când statuează în materie civilă sau în materie fiscală.

Un procuror general celebru [147]), care a avut o influenţă considerabilă asupra jurisprudenţii Curţii, a dedus cu adevărat, că dispoziţiunile Codului civil ar trebui să rămână străine de perceperea taxelor de înregistrare.

O explicaţiune plauzabilă găseşte Trotabas în doctrina modernă şi anume în analiza funcţiunii jurisdicţionale prezentată de decanul Duguit în Tratatul său de Drept constituţional, care se rezumă în distincţiunea ce o face între jurisdicţiunea obiectivă şi jurisdicţiunea subiectivă.

Cele două jurisdicţiuni se întâlnesc într'adevăr în competenţa Curţii de Casaţie. In mod general, hotărîrile date de Curte sunt acte de jurisdicţie subiectivă, dar printre actele date de această jurisdicţie de casare se întâlnesc şi „des exemples trés net de décision contentieuse objective [147]).

Dacă deci contenciosul fiscal, în loc să tindă la soluţionarea unei chestiuni de drept subiectiv, cum o afirmă de altminteri Duguit, ridică înainte de toate şi în mod principal o chestiune de drept obiectiv cum crede Trotabas, Curtea de Casaţie se găseşte aci sesizată pe calea unui *contencios obiectiv de anulaţiune*.

Trotabas consideră că „este mai natural să se urmeze exemplul judecătorului pentru exces de putere, de care contenciosul fiscal se apropie mai mult decât se crede şi Curtea de Casaţie să fie determinată în mod logic să statueze asupra violării legii mai întâi, în sensul violării textului, apoi în sensul falşei interpretări a textului, adică a erorii de drept, şi însfârşit, în sensul falşei apli-

---

147) Henrion du Pansey citat în Rép. de Merlin.
148) Duguit. Op. cit. t. II, p. 350.

cațiuni a textului prin greșita aplicațiune a faptelor, adică a erorii de fapt[149])".

Această analiză care explică oarecum procedurile excepționale, observate în materie fiscală înaintea judecătorului judiciar în Franța, își găsește multe aplicațiuni în situațiunea dela noi. Spre deosebire însă, doctrina și jurisprudența noastră privesc chestiunea cu mai multă indiferență. Mai întâi, în sistemul nostru tot judecătorul judiciar este competent, prin Constituție, pentru întreaga materie a contenciosului administrativ. Din această cauză, instanțele noastre superioare, Curțile de Apel și Curtea de Casație, ca instanțe de contencios administrativ, aplică în mod curent principiile de drept public, așa cum rezultă din legile respective, admițând multe derogări dela doctrinele tradiționale.

Cel mai interesant aspect îl prezintă la noi recursul în materie de contribuțiuni directe, fiindcă cu ocazia judecării lui se statuează asupra deciziilor unor instanțe jurisdicționale cu caracter administrativ mixt. Apoi recursul nu este dat în competența unei singure instanțe.

Ceeace trebue să relevăm, în primul rând, este că fie Tribunalul, fie Curtea de Apel, când judecă în materie fiscală, judecă ca instanță de contencios administrativ și deciziile lor se pronunță cu acest titlu. In recurs ele nu mai statuează ca instanțe de plină jurisdicțiune, în soluționarea unor chestiuni de drept subiectiv, ci soluționează în mod principal o chestiune de drept obiectiv. In fața lor nu se mai deduce chestiunea de fond, ci chestiunea de legalitate. Motivele pentru care se poate intenta acest recurs, casarea, prevăzute în legea contribuțiunilor directe, sunt tocmai motivele pentru cari se poate intenta acțiunea în contencios administrativ, pentru anularea actului, adică excesul de putere și care se poate reduce totdeauna la violarea legii. Recursul în casare în materie fiscală este, în ultimă analiză, verificarea legalității unui act administrativ. Efectul hotărîrii, în caz de casare, este anularea actului de impunere, fiindcă

---

149) R. Alibert. Le controle juridictionnel de l'administration par la voie du recours pour exces de pouvoir, Paris, 1926, p. 260 și urm. p. 284 și urm.

în recurs nu se cere modificarea actului. Nu trebue să ne înşelăm asupra sensului juridic al posibilităţii pe care o are instanţa de casare de a evoca fondul, în caz de neconformare a deciziei de casare, deşi este o situaţiune excepţională. Aceasta însemnează, că judecătorul fiscal nu se mărgineşte să cerceteze numai legalitatea abstractă ci poate să controleze limitele puterii discreţionare a fiscului, când acesta persistă în ilegalitate. Cu alte cuvinte, cercetează faptele şi prin decizia sa se substitue administraţiunii, pentru restabilirea stării de legalitate. In acest mod, judecătorul controlează exerciţiul puterii fiscale, nu se poate spune că apără numai drepturile subiective ale contribuabilului.

Este adevărat că judecătorul se interesează de vătămarea pe care o aduce actul ilegal contribuabilului, dar aceasta constitue numai o cale prin care se poate verifica aplicarea dreptului obiectiv. Drept consecinţă imediată hotărîrea judecătorului produce efecte numai în persoana reclamantului, dar în realitate el a acţionat în profitul tuturor. Aşa se şi explică grija de predominare a legalităţii.

Iată de ce putem afirma, în concluzie, că din toate punctele de vedere, contenciosul fiscal, pentru partea care este încredinţată tribunalelor judecătoreşti, relevă o independenţă de formă şi de fond, care-i explică natura sa particulară. Organizarea sa este cu totul originală şi se orientează către formulele unui contencios obiectiv.

Elementele contenciosului fiscal.

1) Statutul contribuabilului

1. *Impozitul — statut general şi impersonal.* Legile fiscale pun o serie de reguli cărora sunt supuşi toţi contribuabilii şi pe care însăşi administraţia fiscală trebue să le respecte. Judecătorul fiscal sesizat cercetează înainte de toate legalitatea actelor săvârşite de autoritatea fiscală în aplicarea legilor.

Două elemente importante prezintă deci contenciosul fiscal: statutul contribuabilului şi controlul jurisdicţional al puterii fiscale.

Statutul contribuabilului este format din totalitatea regulilor legale, generale şi impersonale cari rezultă din legea organică a unui impozit. Toate regulile asupra aşezării, asupra perceperii, represiunii fraudei, asupra recursurilor, constituesc această situaţiune juridică, generală şi impersonală, permanentă şi modificabilă în orice moment de lege.

Statutul contribuabilului este dominat de noţiunea de impozit, adică din punct de vedere juridic, de existenţa unei creanţe publice, sau mai concret, de o sumă datorită fiscului. Analiza situaţiunii juridice a contribuabilului este uşurată de principiul egalităţii înaintea impozitului. Această egalitate am văzut că rezultă din aceia că impozitul este stabilit totdeauna prin lege.

Contribuabilul este supus unui statut juridic original, aparţinând dreptului public, şi orice dificultate contencioasă survenită între fisc şi contribuabil poartă în primul rând asupra elementelor acestui statut.

Din punct de vedere fiscal analiza acestui statut este foarte importantă, fiindcă metodele care voesc să rezolve aceste dificultăţi numai după regulele dreptului privat, sunt defectuoase.

Deopotrivă de necesar este să se precizeze elementele acestui statut, atât din punctul de vedere al drepturilor respective ale contribuabilului şi fiscului, ca şi din punct de vedere a puterilor judecătorului impozitului.

2 *Elementele juridice pentru analiza statutului contribuabilului în materie de impozite directe.*

Legea de impozit, legea bugetară şi anumite acte administrative.

a) *Legea de impozit* organizează regimul de impunere.

Ea decide că anumite bunuri sau anumite persoane vor fi supuse la impozit în condiţiunile determinate de lege. Exemplu: legea contribuţiunilor directe din 1921 care înfiinţase la noi impozitul pe capital.

Această lege, în sine, a rămas neaplicată; ea nu făcuse decât să pună *in abstracto* o regulă de drept obiectiv, fără efect imediat, prevăzând că acei cari erau în situaţiunile indicate trebuia să plătească impozitul.

b) *Legea bugetară* [150]) pe care trebue s'o deosebim de *legea de finanţe*, este o lege care autoriză pe de o parte anumite cheltueli, şi, pe de altă parte, perceperea drepturilor prevăzute prin legea de impozit.

Sunt încă discuţiuni asupra naturii juridice a autorizaţiunii bugetare. Unii autori consideră bugetul lege, alţii act administrativ.

Din punct de vedere formal bugetul este o lege, care exprimă o competenţă proprie financiară, distinctă de competenţa legislativă a Parlamentului. „La loi de budget n'est pas une loi comme les autres, et les autorisations de dépenses qu'elles comporte, pour être des dispositions légales, ne sont pas dispositions législatives proprement dites" [151]).

Bugetul conţine dispoziţiuni de naturi diferite: dispoziţiuni strict financiare şi dispoziţiuni legislative. Dispoziţiunile legislative cum ar fi numeroasele „dispoziţiuni anuale" sau „dispoziţiuni speciale" stabilind reguli generale şi impersonale, sunt din punct de vedere juridic, adevărate legi. Aceste dispoziţiuni sunt conţinute în mod special în *legea de finanţe*, pe care am spus că trebue s'o deosebim de *legea bugetară* propriu zisă. Legea bugetară este o dispoziţiune inclusă în legea de finanţe.

Legea de finanţe mai poate conţine şi unele „acte condiţiune" de natură financiară: este cazul autorizaţiunilor de împrumut, cari constituesc, în legea de finanţe, o adevărată dispoziţie bugetară.

Legea bugetară, se împarte în cheltueli şi venituri.

Bugetul de cheltueli nu este o lege, fiindcă nu stabileşte o regulă generală şi impersonală. Legea creiază totdeauna situaţiuni juridice noi pe când în cazul de faţă avem aplicaţiunea unor situaţiuni juridice preexistente [152]).

Bugetul nu poate fi considerat drept cauza juridică a cheltuelilor publice: acestea iau naştere în afară lui, fie că sunt anterioare bugetului, fie că apar după el.

---

150) Asupra distincţiunii legii bugetare şi a legii de finanţe, a se vedea G. Jèze. Les principes généraux du droit administratif — ed. 3. Paris, 1925, p. 60.

151) Gaston Jèze. Cours de Science de Finances. Théorie générale du buget. 1922, p. 22 şi urm.

152) Vezi Paul Negulescu. Op. cit.

Astfel, datoria publică, înscrisă în buget, rezultă dintr'o datorie a Statului anterioară bugetului; salariile vor rezulta din creanţele funcţionarilor pentru serviciul făcut, posterior stabilirii bugetului.

Bugetul de cheltueli nu este deci creator de datorii Statului; el numai permite plata acestor datorii, prevăzând în mod valabil cheltuelile publice.

Din aceasta rezultă că juridiceşte, bugetul este un *act condiţiune*. Fără să creieze vreo situaţiune juridică, de drept obiectiv sau de drept subiectiv, bugetul va permite numai realizarea situaţiunilor juridice creiate în afara lui.

Bugetul nu este decât actul de autorizare a cheltuelilor şi de plata acestor cheltueli.

La fel este cu *bugetul veniturilor*. Nici acesta nu creiază nici o regulă generală sau impersonală.

Contribuabilii nu sunt debitori ai impozitului decât din momentul în care bugetul a fost echilibrat prin autorizaţiunea de percepere a anumitor impozite sau emiterea anumitor împrumuturi.

Bugetul nu este decât condiţia necesară — pentruca să se poată efectua încasările Statului.

Din punct de vedere juridic, este un act condiţiune care va permite agenţilor publici să facă să se nască creanţele cari vor constitui încasările Statului. Bugetul veniturilor este deci actul de prevedere a încasărilor de efectuat şi autorizarea de încasare a acestor sume.

In principiu, această autorizare este o obligaţiune pentru agenţii publici, spre deosebire de autorizarea de cheltueli care nu este obligatorie, existând posibilitatea de anulare şi de reportare a creditelor.

In legea bugetară rezidă ideia constituţională a votării anuale a impozitelor. Din punct de vedere juridic această lege bugetară nu creiază o situaţiune juridică nouă, neavând nici o regulă de pus: ea este numai condiţia necesară care permite fiscului să acţioneze.

Dealtminteri, după cum am arătat, nu este pentru fisc o simplă autorizaţie de a acţiona: este o obligaţiune care trebue respectată căci ea are forţă imperativă, şi administraţiunea fiscală nu se poate sustrage dela aplicarea legii de impozit, care acum este întărită prin legea bugetară

şi pe care lege de impozit nu ar fi putut s'o aplice, dacă legea bugetară nu s'ar fi votat.

c) *Mai multe acte administrative,* vin însfârşit să aplice statutul general şi impersonal creiat prin legea de impozit.

Aceste acte rezultă din exerciţiul puterilor fiscului, care va face aplicarea individuală a regulelor generale de impunere. In materie de impunere fiscul acţionează uneori numai prin agenţii săi, alteori prin intermediul unor comisiuni administrative cari au competenţa dela lege să stabilească impuneri.

In sistemul nostru, actul administrativ de căpetenie îl constitue procesul verbal de impunere, care singur poate fi atacat. Rolul nu constitue decât titlul executoriu, actul care permite perceperea sumei stabilite prin procesul verbal rămas definitiv.

Asupra caracterului juridic al actului administrativ de impunere, doctrina este împărţită. Astfel, Trotabas remarcă că actul administrativ de impunere ca şi legea bugetară nu sunt creatoare de situaţiuni juridice căci ele fac numai să se aplice unei persoane statutul pus prin lege de impozit şi făcut executoriu pe timp de un an de legea bugetară. Din aceasta ar rezulta că „contribuabilul cu toate că e individualizat pe rol, este într'o situaţiune generală şi impersonală, adică într'o situaţiune de drept obiectiv, pentrucă actul-condiţiune nu e niciodată creator de situaţiuni juridice individuale sau subiective" [153]). Pentru întărirea acestei afirmaţiuni, acest autor arată în notă că „atunci când se opun situaţiunile obiective, cari sunt impersonale, situaţiunilor subiective, cari sunt personale, nu trebue să se înţeleagă prin aceasta că orice persoană individualizată este în mod necesar într'o situaţiune de drept subiectiv, şi că orice persoană care-şi păstrează anonimatul este într'o situaţiune obiectivă: personal nu înseamnă individual, şi impersonal nu înseamnă anonim [154]).

Combătând susţinerea lui Trotabas, d-l Teodor Bălan ajunge la concluzia că actul de impunere nu este un act-condiţiune, ci este „un act creator de situaţiuni juridice

---

153) Louis Trotabas. La nature juridique du contentieux fiscal — în Mélanges Hauriou, 1929, pag. 744.

154) Ibidem. pag. 744.

subiective, individuale, în urma căruia apare în sarcina unui individ o obligaţiune specială, concretă, individuală, care nu fusese creată de dreptul obiectiv şi care n'ar fi existat în sarcina acelui individ prin aplicaţiunea unei reguli oarecare de drept obiectiv" [155]).

Părerea noastră am arătat-o mai departe. Deocamdată ne mulţumim să nu aderăm la concluzia acestui autor, cum că obligaţiunea de impozit nu este creată de dreptul obiectiv, ci de actul de impunere. Din contră, impozitul constitue o obligaţie ex lege — de drept obiectiv. Actul individual nu face de cele mai multe ori, decât să determine nominal pe contribuabil, să stabilească cuantumul creanţei. Aceasta, fiindcă nu s'a descoperit încă un sistem după care să se perceapă în mod automat, şi sincer impozitele stabilite de lege. Că lucrurile stau aşa, avem ca exemplu impozitele indirecte şi în special cele cari se percep prin stopaj la sursă, unde nici nu apare un act individual de stabilire, ci se percep în baza legii care constitue titlul Statului. Nici nu mai vorbim de impozitele cari se încasează prin lipirea de timbre şi cărora cetăţeanul le constată singur exigibilitatea şi le achită. Impozitele directe prin natura lor sunt mai greu de stabilit. Administraţia are nevoe de un aparat vast şi destul de complicat ca să descopere materia impozabilă şi să-i aplice tariful.

Incă odată, accentuăm: legile de impozit creiază un regim de legalitate obiectivă. Actul de impunere face aplicarea acestei legalităţi la un caz individual. Actul de impunere ca orice act aministrativ este un act săvârşit în exerciţiul funcţiunii administrative, a căreî misiune principală este de a asigura executarea legilor şi funcţionarea continuă şi regulată a serviciilor publice" [156]). Aceasta din punct de vedere formal. Este adevărat că din punct de vedere material, actul administrativ de autoritate este „o manifestare de voinţă făcută de un organ competent, prin care se creiază o situaţie juridică generală sau individuală" [157]). Dar noi am arătat că individual nu înseamnă subiectiv. Creanţa de impozit ia naştere în virtutea unei

155) Teodor Al. Balan. Contenciosul fiscal 1936, pag. 65.

156) Cont. G. Rarincescu. Contenciosul administrativ român. pag. 9.

157) P. Negulescu. Tratat de drept administrativ, ed. IV 1934, vol. I, pag. 304 şi 307.

manifestaţiuni unilaterale de voinţă a autorităţii publice. Contribuabilul nu are nici un drept subiectiv să fie impus într'un anumit fel, afară de acela să pretindă dreapta aplicare a legii.

Această concluzie se verifică dacă observăm că contribuabilul poate să atace o impunere stabilită conform propriei sale declaraţii şi chiar şi fiscul poate la fel să reformeze, prin aceleaşi mijloace de atac, sau prin puterile sale de control, o impunere pe care mai înainte o admisese şi care era dealminteri regulat stabilită.

3. *Existenţa aceloraşi elemente juridice la impozitele indirecte.*

In ceiace priveşte impozitele indirecte, statutul contribuabilului este determinat de aceleaşi elemente obiective, legea de impozit şi legea bugetară. O deosebire pare că ar fi cu noţiunea de act administrativ.

Se ştie într'adevăr, că impozitele indirecte se caracterizează prin lipsa procesului-verbal de impunere şi a rolului. Ori, în realitate, nu există între cele două categorii de contribuţiuni decât o deosebire superficială, de pură formă, şi fără nici o valoare juridică. Procesul verbal, ca act de impunere, am arătat că nu contribue la creiarea statutului contribuabilului: el face numai aplicarea acestui statut unei persoane determinate.

Ori pentru impozitul indirect ca şi pentru cel direct, puterea fiscală trebue să intervină deopotrivă ca să facă aplicarea la o persoană a tarifului impozitului indirect făcut executoriu prin legea bugetară.

Nu are importanţă că operaţiunea administraţiunii fiscale se prezintă când sub aparenţele unui act juridic detaşabil cum este procesul verbal de impunere, când sub aparenţele unui act complex: când agentul contribuţiunilor indirecte cumulează competenţele cari se raportă la aşezarea, lichidarea şi perceperea impozitului.

Când agentul fiscal urmăreşte materia impozabilă, lichidează dreptul şi percepe suma, el intervine juridiceşte, exercitând puterea fiscală, ca să aplice unei persoane statutul legal şi obiectiv al contribuabilului. Este la fel şi cu intervenţiunea agentului vamal care, în acelaşi moment, descoperă materia impozabilă, îi aplică tariful şi încasează impozitul.

Prin simplul fapt al exercitării competenței agentului fiscal, contribuabilul se găsește supus legilor de impozit. El este în aceiași situațiune legală, de drept obiectiv, ca și contribuabilul supus la impozitul direct, fie că este individualizat față cu fiscul, sau că-și păstrează anonimatul.

S'a susținut totuși, că principiile nu ar fi aceleași pentru impozitele indirecte și taxe. Creanța de impozit ar naște, în acest caz, în sarcina contribuabilului, prin singurul fapt că condițiunile legale sunt întrunite: manifestațiunea de voință a agenților administrativi competenți ar fi inutilă [158]). De exemplu, în materie de impozit succesoral, ar fi decesul care ar face să se nască creanța de impozit în sarcina moștenitorilor. Aceasta ar fi una din principalele deosebiri între impozitele directe și impozitele indirecte în sensul dreptului fiscal.

Profesorul Gaston Jèze remarcă că se face astfel o eroare. „Faptul generator al impozitului este condițiunea pentru care administrațiunea poate să exercite competența sa de a face să se nască creanța de impozit; actul juridic creator al creanței de impozit, a ceeace se cheamă câteodată exigibilitatea impozitului, este în opoziție cu faptul generator al impozitului [159]). Mai departe acest autor ne oferă o comparație foarte sugestivă, între dreptul fiscal și dreptul penal, ca să ilustreze această opoziție, apropiind faptul generator al impozitului de faptul delictuos: faptul delictuos este condițiunea ca judecătorul de represiune să poată să-și exercite competența de a aplica pedeapsa delicventului; situațiunea juridică a delicventului nu va fi modificată decât dacă se va manifesta voința judecătorului (hotărîrea). Concluzia la care ajunge acest autor este următoarea: „după cum nu există obligațiune penală individuală de plin drept, nu există datorii individuale de impozit de plin drept [160]).

Părerea noastră este că această distincțiune nu are mare importanță pentru contenciosul fiscal, mai ales că actul de impunere nu contribue la creiarea statutului con-

---

158) Otto Mayer. Le Droit administratif allemand, ed. fr. t. II, p. 204, 238.

159) Gaston Jèze. Nature et régime juridique de la creance d'impôt. p. 196. Revue de Sc. et de Legisl. fin. Aprilie 1936.

160) Ibidem. peg. 197.

tribuabilului. Nu ajungem până acolo încât să afirmăm că manifestațiunea de voință a agenților administrației fiscale ar fi inutilă. Exercițiul puterilor fiscului se face simțit în orice situație.

Ceeace am susținat mai înainte este că această manifestațiune nu creiază ea situațiunile juridice individuale. Singura importanță este aceea că în cazul impozitului direct, contribuabilul se poate adresa judecătorului de impozit, chiar contra actului de stabilire, pe când în cazul impozitului indirect, numai contra actelor de urmărire, cu ocazia perceperii.

Dar concluzia lui Gaston Jèze nu poate fi absolută și din considerațiunea, pe care el însăși o relevă, și anume, în cazul impozitelor, de orice natură ar fi, percepute pe cale de timbru. Am arătat că în acest caz, de obiceiu, contribuabilul are obligațiunea legală ca să constate că impozitul este datorat, să facă lichidarea și plata, prin lipirea timbrelor și anularea lor[161]. Iată o singură excepție, care deși prevăzută de legea fiscală, demonstrează cu prisosință că obligația de impozit este creiată de dreptul obiectiv.

„L'ordre donné par la loi d'employer, pour un certain acte, un timbre d'une valeur renferme une imposition de payer la somme correspondante. Le débiteur de l'impôt, c'est la personne qui passe l'acte, l'emploi du timbre est l'acquittement de l'impôt. Le timbre sert de monnaie légale à cette effet[162].

In cazul acesta, care constitue o sursă de venituri importantă pentru fisc, administrațiunea percepe impozitul fără să cunoască pe debitorul impozitului.

Contenciosul acestui fel de impozit se analizează numai în cadrul unui contencios de represiune, după ce administrațiunea a descoperit violarea obligațiunei.

4. *Importanța analizei situațiunei juridice a contribuabilului.*

Din analiza făcută, rezultă că contribuabilul impozitului direct ca și al impozitului indirect sunt în aceiași

---

161) Asupra naturii juridice a timbrului fiscal ca mod de percepere a anumitor impozite a se vedea Otto Mayer. Op. cit. p. 212.

162) E. Pilon — notă în Sirey, 1935 — 1—81.

situaţiune juridică. Această situaţiune juridică este de drept obiectiv.

Această dublă constatare este de cea mai mare importanţă. Ea face să se recunoască *unitatea dreptului fiscal*. Punând mare preţ pe distincţiunea care juridicește nu este fundată, a impozitelor directe şi indirecte am putea crede că aceste impozite nu sunt supuse aceloraşi principii. Trebue considerat, din contră, că tot dreptul fiscal constitue un ansamblu coerent, supus principiilor de drept public după cum am arătat mai sus.

Analiza făcută a pus pe de altă parte în lumină, prin caracterul obiectiv al statutului contribuabilului, natura reală, din punct de vedere juridic, a legăturii reglementată de dreptul fiscal, dintre fisc şi contribuabil. Acesta din urmă este totdeauna, prin definiţie, într'o situaţiune legală şi, faţă de fisc, el nu are drepturi subiective de valorificat.

Acest principiu şi-a găsit în jurisprudenţa noastră expresia care rezumă în modul cel mai complet ideia de bază a dreptului fiscal. Anume la noi s'a stabilit că „impozitul fiind o preluare asupra resurselor contribuabilului în scopul de a subveni la cheltuelile Statului, judeţului şi comunei, contribuabilul nu poate avea un *drept* în această materie, ci numai obligaţiuni, în sensul că legiuitorul regulează contribuţiile directe după cum crede că, reclamă interesul general[163])".

Se va vedea că această constatare domină şi explică mai ales tot contenciosul fiscal.

Tot din analiza făcută, am putut constata, că nu actul de impunere fixează statutul fiscal al contribuabilului. Acest statut este organizat în prealabil de legea organică de impozit şi făcută executoriu pe timp de un an de legea bugetară. Fără această autorizaţiune generală anuală, dată de Parlament în legea de finanţe, legea organică de impozit nu se poate aplica.

Orice deciziune administrativă care nu îndeplineşte această dublă condiţiune nu poate face să se nască o

---

163) Cas. S. U. Dec. 11/1925; Cas. S. U. Dec. 15/1935 în Curierul Judiciar r. 26/1935; Cas. S. U. Dec. 37/935. Curierul Judiciar Nr. 27/1935.

creanță de impozit în sarcina unui contribuabil. Aceasta este semnificarea juridică a articolului final al legilor de finanțe. Actul de impunere nu face decât să *aplice* statutul general și impersonal care formează legalitatea fiscală și singurul drept pe care-l are contribuabilul este să ceară respectarea acestei legalități [164]. Validitatea creanței individuale este în funcție de respectarea statutului juridic obiectiv.

Să nu se creadă însă că există un singur statut fiscal pentru toate impozitele. Am arătat că statutul contribuabilului este dominat de noțiunea de impozit, care poate fi de mai multe feluri. In realitate există atâtea statute fiscale obiective, câte categorii de impozite avem. Astfel *avem statutul general al contribuabilului* proprietar de imobile, al contribuabilului comerciant, profesionist, salariat, etc. In materie fiscală, există numai statute generale formate din regulile obiective aplicabile tuturor contribuabililor deopotrivă. Ceeace diferă sunt situațiunile individuale, situațiunile de fapt, speciale anumitor contribuabili cărora administrația fiscală le aplică statutele juridice generale. Aceste situațiuni speciale individuale nu sunt creiate prin actul administrativ de impunere, fiindcă ele preexistă.

Rolul judecătorului este dar să cerceteze modul cum s'a aplicat statutul juridic general la situațiunea individuală respectivă, iar nu să apere drepturile subiective ale contribuabilului.

In consecință, este greșit să se spună că rolul instanțelor de impunere este acela de descoperitor de stare juridică complectă [165], sub raportul fiscal.

Deasemenea, nu se poate susține nici că este numai „un contencios subiectiv, în care contestațiunea poartă asupra existenții, întinderii sau asupra modalităților unei situațiuni individuale [166].

---

164) D-l Ilie Cojocaru. Op. cit. pag. 161, ajunge la concluzia că „Statutul contribuabilului este un statut exclusiv negativ".

165) Romulus Ionescu. Op. cit. p. 140.

166) Teodor Al. Balan. Op. cit. p. 120 citând pe Roger Bonnard. Précis élémentaire de droit public. Bordeaux, 1924, p. 145.

II. Controlul jurisdicţional al puterii fiscale.

1. Puterea discreţionară a administraţiunii şi puterile de control ale judecătorului.

Am arătat că activitatea administraţiunei în general, deci şi cea fiscală este supusă la două feluri de controluri: un control administrativ şi altul jurisdicţional. Deasemenea am considerat că obiectul esenţial al contenciosului fiscal este controlul activităţii puterii fiscale. Posibilitatea pe care o are judecătorul de a controla puterea fiscală a fost indicată de M. Hauriou. „L'évaluation du revenu, à propos de la taxation administrative en matière d'impôts directs, doit être confiée a une juridiction administrative et non pas à un fonctionnaire qui s'en remet à un auxliaire passager" [167]. Astfel că contenciosul fiscal francez s'a orientat către un sistem de administraţiune prin judecător, izbutind într'adevăr să organizeze „controlul jurisdicţional al puterii fiscale".

Această realizare a dorinţii exprimată de decanul Hauriou rezultă din caracterul obiectiv al contenciosului fiscal, după cum remarcă Trotabas [168], decât din definiţiunea chiar a dreptului fiscal.

Intr'adevăr dacă acest contencios este un contencios de legalitate şi de bună administraţiune, trebue să se permită judecătorului să determine drepturile fiscului şi să-i reglementeze prerogativele de exerciţiu. Adică trebue să se permită judecătorului să aprecieze regularitatea manifestaţiunilor puterii care reglementează toate situaţiunile dreptului fiscal.

Acest control al activităţii fiscului prin judecătorul impozitului, înainte de a fi expus, trebue să fie explicat şi demonstrat juridiceşte. Am văzut că activitatea fiscului se exercită cu ajutorul puterii fiscale care este de natură discreţionară.

Deaceea trebue să se precizeze dacă manifestaţiunile puterii discreţionare pot fi controlate de judecător şi în ce condiţiuni. Apoi care este concepţiunea exactă a puterii discreţionare?

---

167) M. Hauriou. Précis 10 ed. p. 812—813.

168) Trotabas. La nature juridique du contentiaux fiscal en droit français — în vol. Mélanges Maurice Hauriou Recueil Sirey, 1929, p. 752.

2. Puterea discreţionară în dreptul fiscal.

Nu vom expune în ansamblul său chestiunea puterii discreţionare, care aparţine dreptului administrativ. Dreptul public a degajat două concepţiuni diferite, două doctrine, în privinţa puterii discreţionare:

a) *O concepţiune rigidă* care tinde să definească puterea discreţionară prin absenţa oricărui control jurisdicţional.

Oridecâteori un agent exercită o putere discreţionară judecătorul nu ar putea să se ridice, cu privire la actele prin care această putere se manifestă, decât la un control al legalităţii externe[169]).

b) *O concepţiune mai suplă,* care permite să se supună, cel puţin parţial, exerciţiul acestei puteri controlului judecătoresc. Libera apreciere a oportunităţii actului din partea agentului administrativ, adică puterea discreţionară, nu exclud posibilitatea controlului jurisdicţional al acelui act. Judecătorul poate examina actul nu numai din punct de vedere al legalităţii externe, ci şi din punct de vedere al legalităţii intrinsece şi chiar al moralităţii[170]).

In cele ce urmează vom examina sumar cele două concepţii în raport cu dreptul fiscal, pentru a se elucida problema controlului puterii fiscale de către judecătorul fiscal.

Concepţiunea rigidă a lui L. Michoud. Prima concepţiune a fost aceia a lui Léon Michoud[171]), primul autor francez care a aprofundat chestiunea puterii discreţio-

---

169) Vezi L. Michoud, „Etude sur le pouvoir discrétionnaire de l'Administration" extr. Annales de l'Université, de Grenoble, 1913.

Roger Bonnard „Le pouvoir discrétionnaire des autoritées administratives". Rev. Droit Public. 1923.

170) Vezi M. Hauriou. Pr. Droit administratif, 11, ed. 1927, p. 384—385.

R. Alibert. Le controle jurisdictionnel de l'Administration 1926. p. 74 şi 258.

171) Michoud. Etude sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration, Annales de l'Université de Grenoble, t. XXX. Nr. 3. 1913 şi t. XXVI. 1914.

nare. Când definește puterea discreționară, el reține faptul că o autoritate „agit librement sans que la conduite a tenir lui soit dictée a l'avance par une régle de droit[172]).

Această definițiune distinge *două manifestațiuni* posibile a *puterii discreționare*.

Intr'o primă ipoteză administrațiunea „prend des décisions qui lui sont a l'avance dictées par la loi ellemême en sorte qu-elle n'a d'autre tâche que d'appliquer la loi au cas particulier qui motive sa décision. Il en est ainsi par exemple, quand l'Administration établit un role d'impôt[173]).

Puterea discreționară în acest caz este limitată „au choix de l'heure", dar, cum „il s'agit seulement de dégager la véritable règle de droit et de l'appliquer à un fait,... en théorie, il n'existe qu'une seule solution exacte[174]).

De aci rezultă posibilitatea unui oarecare control a acestor deciziuni, în care puterea discreționară este foarte limitată.

In a doua ipoteză, această putere este mai întinsă: legea nu arată mai dinainte administrațiuni, „la conduite a tenir et lui laisse le choix de la décision à prendre en fixant seulement à se choix certaines conditions préalables... et certaines limites".

In acest caz administrațiunea poate recurge la mai multe soluțiuni, „toutes aussi légales les unes que les autres, et elle fera ce choix non par de motifs de droit mais par des motifs d'opportunité et de bonne administration[175])".

Fie că există nestrânsă fie că este deplin desvoltată, puterea discreționară se traduce totdeauna prin faptul „d'échapper au contrôle jurisdictionnel des tribunaux de tous ordres[176]).

Dar, cum puterea discreționară este altceva decât *puterea arbitrară*, ea trebue să fie strict cantonată în

---

172) Ibid. p. 10.
173) Ibid. p. 10—11.
174) Ibid. p. 12.
175) Ibid. p. 16.
176) Ibid. p. 28 și 105.

sfera în care legea îi permite să se desvolte și în ultimă analiză, *rolul judecătorului se mărginește*, la *„examiner si les limites du pouvoir discrétionnaire n'ont pas été dépassées*[177]).

Înlăturarea concepției rigide a lui L. Michoud din materia fiscală.

Această analiză nu poate fi admisă în dreptul fiscal. In clasificarea puterii discreționare propusă de L. Michoud, este insuficient să se prezinte stabilirea rolului ca o ipoteză în care fiscul nu face decât să *„choisir son heure"*.

In realitate, *„puterea discreționară, în materie fiscală, relevă totdeauna ipotezele cele mai largi în care legea se mărginește să dea agentului competințe, fără să-i indice dinainte conduita de urmat*[178]).

Intreg exercițiul puterii de control, stabilirea sancțiunilor, se va vedea, pun în *mișcare o adevărată putere discreționară;* căci fiscul, fie când taxează din oficiu, fie când confiscă, fie când stabilește drepturile, „agit librement sans que la conduite à tenir lui soit dictée à l'avance par une régle de droit", după formula lui Michoud[179]).

Aceasta înseamnă că fiscul are putere de *a aprecia în mod subiectiv* dacă să aibă loc sau nu o taxare din oficiu, dacă să confisce, să aplice unele penalități sau să transigeze.

Ori este imposibil să se concilieze această *putere de apreciere subiectivă cu doctrinele lui L. Michoud*, în care judecătorul, chiar în *deturnarea de putere, nu poate niciodată să ajungă la un control al moralității administrative, și mărginește rolul său controlului legalității.*

In realitate, judecătorul fiscal nu se mărginește să controleze legalitatea abstractă, ci cercetează limitele puterii discreționare a fiscului: dacă instanța nu este judecător al oportunității măsurii, poate cel puțin să aprecieze dacă puterea fiscală a fost bine sau rău întrebuințată, și să substitue în cazul acesta părerea subiectivă a fiscului cu propria sa opinie.

---

177) Op. cit. p. 31.
178) L. Trotabas, op. cit. p. 753.
179) Op. cit. p. 10.

Această concepţie rigidă a puterii discreţionare a lui *) L. Michoud, a fost reluată de aşa zisa şcoală a *Dreptului obiectiv.*

Nu vom mai expune această doctrină, fiindcă după cum remarcă Trotabas, reproduce concepţiunea lui Michoud.

Pentru Roger Bonnard ca şi pentru L. Michoud, sensul puterii discreţionare este să scape de sub controlul judecătorului, al cărui rol, restrâns la *controlul legalităţii,* nu *cunoaşte moralitatea administrativă.*

Adoptarea teoriei lui M. Hariou. Această concepţiune rigidă a puterii discreţionare nu ţine seamă de jurisprudenţă care, după *ce a eliminat din dreptul administrativ vechea noţiune a actelor discreţionare, lasă numai să subsiste o oarecare putere discreţionară.*

Puterea discreţionară nu poate să se definească prin lipsa oricărui recurs contencios.

Astăzi, într'adevăr, *„tous les actes administratifs sont soumis à un contrôle de légalité qui ressemble à un contrôl de moralité administrative et judiciaire"* şi *„la théorie du détournement de pouvoir autorise le Conseil d'Etat à annuler pour incorrection juridique du but et des intentions, certains actes administratifs dont le caractère discrétionnaire n'est pas douteux, et qui ont toutes les apparences de la régularité*[180]).

Deaceea formula puterii discreţionare care este mai aproape de situaţia dreptului administrativ este aceia dată de M. Hauriou, după care *„pouvoir discrétionnaire et initiative sont sensiblement même chose, et les deux concordent avec ce que l'on appelle en administration les apparences de la régularité*[180]).

Această *putere discreţionară este limitată faţă de administraţie, faţă de lege şi faţă de judecător, şi judecătorul nu se mărgineşte să* cerceteze limitele legale ale

---

*) (A se vedea L. Duguit Tr. de droit constitutionel 2 e. ed. p. 329—350). şi în special lucrarea lui *Roger Bonnard* (Le pouvoir discrétionnaire des autorités administratives et le recours pour excès de pouvoir, in Revue de droit public, 1923 p. 363—392).

180) R. Alibert. Op. cit. p. 84 şi 258.

181) M. Hauriou. Précis 11 ed. p. 340

puterii discreţionare, pentrucă cel puţin ca judecător al excesului de putere „il allie aux pouvoirs proprement contentieux du juge les pouvoirs de police juridique d'un administrateur supérieur" şi pentrucă „le pouvoir discrétionnaire de ce juge administrateur s'est dressé pour brider le pouvoir discrétionnaire de l' administrateur ordinaire. On arrête le pouvoir par le pouvoir" [182]).

Contrariu formulei lui L. Michoud, prea rigidă, prea legalistă, formula lui Hauriou se apropie perfect de natura puterii fiscale şi a contenciosului fiscal.

Se poate spune că este de esenţa puterii fiscale să fie discreţionară, pentrucă în fiecare clipă, fiscul este judecător al oportunităţii măsurii pe care o ia.

Pentru impozitele directe, caracterul discreţionar al acestei puteri este evident: agentul care controlează declaraţiunea contribuabilului, care poate s'o rectifice, care poate să aplice sancţiunile prevăzute de lege, se bucură de sigur, în toată acceptiunea cuvântului, de o *putere discreţionară*.

La fel este şi pentru contribuţiunile indirecte, faţă de perceperea impozitului cum şi faţă de control sau sancţiuni: agentul, care la trecerea frontierei, examinează geamantanul pe care l-a ales să-l inspecteze, agentul care vizitează pe unii datornici, acela care decide o executare prin constrângere, exercită deasemenea o *putere discreţionară*.

3. Puterea discreţionară a judecătorului fiscal.

Am văzut că puterea fiscală, care se prezintă faţă de contribuabili ca inchizitorială, vexatorie, arbitrară, este o putere discreţionară. Afară de foarte rari excepţiuni, aceasta nu înseamnă că manifestaţiunile acestei puteri scapă dela controlul judecătorului. Din contră, este în natura contenciosului fiscal să facă puterea fiscală tributară judecătorului. Intr'adevăr, judecătorul fiscal poate substitui aprecierii subiective a faptelor de către fisc, adică

---

182) M. Hauriou. Op. cit. pag. 384—385.

puterii discreţionare, propria sa apreciaţiune asupra aceloraşi fapte.

In acest mod, judecătorul impozitului poate controla cu eficacitate toate actele puterii fiscale, pentrucă judecând totodată în drept şi în fapt, merge până la ultima analiză a lucrurilor. Când este vorba de exerciţiul drepturilor de putere publică, de putere discreţionară, el poate, prin intermediul unui contencios de plină jurisdicţiune, care produce cel puţin efectele unui contencios de anulare, să substitue propria sa apreciere aceleia a fiscului[183]).

In ultimă analiză este judecătorul impozitului, şi nu fiscul, care posedă în materie fiscală adevărata putere discreţonară.

Trotabas este de părere că în această conduită a judecătorului se poate învedera semnul unui recurs în care, după expresiunea lui Hauriou, judecătorul „allie au pouvoir proprement contentieux du juge les pouvoirs de police juridique d'un administrateur supérieur, mélange de juridiction et de pouvoir discrétionnaire[184]).

Faţă de toate manifestaţiunile puterii fiscale, puteri de aşezare şi de lichidare, de control şi de sancţiune — judecătorul exercită un veritabil control jurisdicţional. In Franţa, acest control jurisdicţional este absolut comparabil cu acela pe care Consiliul de Stat îl impune puterii administrative, pe calea contenciosului obiectiv al excesului de putere. Deciziunile judecătorului fiscal, în drept cât şi în fapt, tind să supună toată activitatea fiscului unui control riguros. Acesta este sensul contenciosului fiscal. Sub aparenţele unui diferend care nu prezintă nici un interes pentru controlul jurisdicţional al puterilor şi serviciilor publice, acest contencios, prin forţa lucrurilor, s'a construit ca şi cum ar avea un caracter specific administrativ.

In măsura în care poate fi privit ca un contencios obiectiv, dacă n'are de scop apărarea drepturilor contribuabilului, el este înainte de toate un mijloc de legalitate şi bună administraţiune.

---

183) Trotabas. Op. cit. p. 757.

184) M. Hauriou 11 ed. p. 384—385.

4. Puterea de control a judecătorului fiscal.

In primul rând trebue să vedem cum se manifestă puterile de control ale judecătorului fiscal faţă de administraţiunea fiscală. Aceste puteri de control se exercită în două feluri. Uneori, judecătorul se va mulţumi să controleze manifestaţiunile puterii fiscale: dacă fiscul se dedă la operaţiuni de aşezare a impozitului, de lichidare, de percepere, aceste operaţiuni însăşi vor fi apreciate de judecător.

Dar de multe ori judecătorul poate merge mai departe cu controlul: în loc să se limiteze la examinarea manifestaţiunilor puterii fiscale, judecătorul poate controla administraţiunea fiscală însăşi, de felul cum a lucrat.

In primul caz, avem contenciosul impozitului deschis tuturor contribuabililor; în al doilea caz, avem, ceeace se numeşte în dreptul fiscal francez, contenciosul intern al perceptorilor şi contenciosul conturilor.

In contenciosul impozitului, avem un control extern al puterii fiscale de către judecătorul de impozit.

Judecătorul impozitului, fie că aparţine jurisdicţiei administrative sau ordinului judecătoresc, prin faptul că nu are esenţialmente ca misiune apărarea drepturilor subiective ale contribuabilului, exercită un control foarte grăbit al puterii fiscale.

Acest control este dealtminteri prevăzut în mod expres prin unele formule legale: astfel, în legătură cu puterea pe care o are controlorul de a rectifica, în Franţa art. 91 parag. 3 cod. din 15 Oct. 1926 prevede că „si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base de l'imposition[185]).

La noi, art. 85 din legea contribuţiunilor directe, în materie de recurs în casare, dă posibilitate tribunalului, în cazul când se poate reface impunerea după actele din dosar, să evoace fondul şi să stabilească impunerea.

Se vede din acestea cum puterea discreţionară a fiscului şi a instanţelor fiscale de impunere sunt supuse unui „super control" al judecătorului.

---

185) L. Trotabas. Op. cit. p. 758.

Dar puterea de control a judecătorului fiscal asupra elementului discreţionar în care se scaldă, dacă se poate spune, tot dreptul fiscal, influenţând natura contenciosului fiscal, se constată mai cu seamă în materie de control şi de sancţiune. Să luăm spre exemplu impozitul pe lux şi cifra de afaceri, a cărui lege prevede că orice persoană vizată de dispoziţiunile sale, trebue să furnizeze agenţilor fiscului, — toate justificările necesare la fixarea impozitului. Când contribuabilul nu prezintă registrele, fiscul poate să-i aplice unele sancţiuni şi mai ales să evalueze singur, cu cifra de afaceri, bazele taxării.

Ori legea nu precizează pe ce bază trebue să se facă această evaluare: este o apreciere subiectivă din partea agentului — putere discreţionară. In exerciţiul acestor competenţe, agentul poate să facă unele aprecieri, pentrucă aprecierea este lăsată liberă de legiutor.

Dealtfel această putere discreţionară se exercită în doi timpi, mai întâi când Administraţiunea se decide să întrebuinţeze puterile de sancţiune, adică să evalueze ea însăşi cifra de afaceri, apoi când ea fixează această cifră la o sumă determinată.

Conform teoriilor rigide, dacă existenţa puterii discreţionare ar trebui să atragă incompetenţa judecătorului, n'ar mai fi contencios posibil. Din contră, în starea actuală, puterea discreţionară nu mai este considerată ca o cauză de neprimire. Dacă se naşte un litigiu între contribuabil şi fisc ca urmare a acestor manifestaţiuni a puterii fiscale, judecătorul cercetează, din punct de vedere al legalităţii, limitele puterii discreţionare. In realitate, el îşi continuă investigaţiunile mult mai departe şi examinează, absolut cum a făcut însăşi Administraţia, împrejurările de fapt în cauză, şi le apreciază: pătrunzând în cunoaşterea acestor „opérations de l'intelligence qui préparent et conditionnent l'exercice de la volonté" de care vorbeşte R. Bonnard[186]), judecătorul verifică raţiunile cari au putut convinge fiscul, verifică argumentele, controlează nu numai în drept, ci chiar în fapt, calculele cari au determinat deciziunea fiscului. Şi dacă judecătorul, în cele din urmă, recunoaşte regularitatea actului

---

186) Citat de Trotabas. La nature juridique... p. 757.

administrațiunii fiscale, aceasta o face fiindcă socotește că s'a făcut o echitabilă apreciere a împrejurărilor în care contribuabilul și-a exercitat comerțul său. Aceasta înseamnă că judecătorul apreciază el însuși, pe deasupra fiscului, aceste împrejurări.

In concluzie, judecătorul fiscal nu face numai o pură apreciere a legalității sau o simplă cercetare de competență, ci apreciază chiar motivele cari justifică exercițiul puterii fiscale.

Organizarea Contenciosului Fiscal de stabilirea contribuțiunilor directe.

I. Comisiuni fiscale de prima instanță.

1. Constatări preliminare.

Am văzut că orice impozit direct prezintă probleme technice de trei ordine diferite: *căutarea contribuabilului, determinarea venitului impozabil* și *lichidarea impozitului*. In cursul efectuării lor, aceste probleme technice dau naștere la conflicte contencioase. Deaceeia este necesar ca în prealabil să arătăm cum acționează administrația fiscală pentru realizarea scopurilor sale. Știința financiară cunoaște două sisteme pentru descoperirea contribuabilului și determinarea veniturilor sale impozabile: sistemul indiciar, al prezumțiunilor sau taxațiunea după semnele exterioare și sistemul constatării directe, subdivizat în procedeul constatării administrative și a declarațiunii contribuabilului. Nu vom analiza avantagiile sau desavantagiile[187]) acestor sisteme cu toate că prezintă o importanță destul de însemnată pentru justa așezare a impozitelor. In general sunt puse în practică amândouă sistemele. Dar în majoritatea cazurilor punctul de plecare al impunerilor îl formează declarațiunile contribuabililor. Facerea declarațiilor variază după țări, dar pretu-

187) A se vedea în această privință. Cursul de Contribuțiuni directe al d-lui Profesor Constant Georgescu, 1930, pag. 56 și urm.

tindeni s'au instituit mijloace de control şi mai cu seamă posibilitatea pentru fisc de a le modifica.

Legislaţiunea noastră a adoptat acest sistem. Legea contribuţiunilor directe a prevăzut în mod formal, în art. 9, 19, 38, 52 şi 86, obligaţiunea contribuabililor de a da declaraţiuni. Legea le dă caracterul de acte publice, în sensul că pot fi cercetate de interesaţi.

Legea, în art. 86, distinge mai multe feluri de declaraţiuni: declaraţiuni la recensământ, pentru veniturile imobiliare, cari se dau la începutul periodului de recensământ, declaraţiuni anuale, declaraţiuni în cursul anului şi declaraţiuni cari se dau la punerea în aplicare a legii. Nu putem admite părerea[188]), că din punct de vedere juridic contribuabilul n'ar trebui să fie obligat să-şi declare venitul şi că această sarcină ar incumba Statului *în calitate de creditor al impozitului.*

Această concepţie este greşită.

Intr'adevăr, nu sunt numai avatagiile de ordin practic şi desavantagiile celorlalte sisteme, care pledează pentru obligativitatea depunerii declaraţiei de venituri. Am arătat şi în altă parte care este concepţiunea exactă a impozitului. Raporturile dintre Stat şi contribuabil nu pot fi considerate ca raporturile dela creditor la debitor. La baza juridică a impozitului este numai raportul de supunere al cetăţeanului faţă de Stat, în limita legilor. Impozitul are deci un caracter unilateral şi derivă din suveranitatea Statului. In aceste condiţiuni legea este în drept să ia orice măsuri ca să asigure realizarea veniturilor necesare funcţionării serviciilor publice. Deaceia contribuabilul este constrâns la darea declaraţiei, art. 105 prevăzând sancţiunea amenzii în caz de neexecutare. Pe de altă parte, în lipsa declaraţiei operează procedura impunerii din oficiu prevăzută de art. 95. In virtutea puterii discreţionare cu care sunt investiţi, agenţii fiscului pot cere acte doveditoare sau explicative în sprijinul afirmaţiunilor din declaraţii. Aceştia pot cerceta şi controla declaraţiile[189]) potrivit art. 92, în vederea consta-

---

188) Romulus G. T. Ionescu. Contenciosul contribuţiunilor directe. Teză, 1936, pag. 121.

189) Constant Georgescu. Op. cit. pag. 47 şi urm.

tărilor pregătitoare ale impunerii, „după matricole, după declarațiunile contribuabililor și actele prezentate și după orice alte acte, supunându-le judecății instanțelor.

„Ei vor avea dreptul să facă cercetări la fața locului în tot ce privește constatarea veniturilor, să ceară oricui orice informațiuni în această privință, să pretindă prezentarea registrelor spre verificare și să ceară contribuabililor lămuriri în scris sau verbal sau să-i cheme în acest scop la locul unde se face impunerea".

Toată această procedură grațioasă constă, după cum vedem, dintr'o serie de cercetări preliminare în scopul de a se culege toate datele necesare celei de a doua fază — care este comisiunea de impunere de prinmă instanță. Cercetările preliminare corespund primei probleme technice pe care am enunțat-o: căutarea contribuabilului și descoperirea materiei impozabile. Procedura urmată de comisia de primă instanță are de scop evaluarea venitului impozabil și lichidarea impozitului adică să concretizeze într'o deciziune actul juridic al impunerii, după elementele stabilite în prealabil de funcționarii fiscali sau alte elemente ce se vor deduce în fața instanței.

Deci în vederea luării unei deciziuni constatările pregătitoare pot fi făcute și de comisiunile de primă instanță ca organ jurisdicțional.

Trebue să adăogăm că de constatările preliminare făcute de funcționarii administrației fiscale, pot să se slujească și aceștia direct, când au a face impuneri din oficiu, impuneri în cursul anului sau modificări de impuneri, conform art. 93, 94 și 95. Impunerile și scăderile efectuate de funcționarii fiscului sunt comunicate conform art. 97. Ele sunt supuse apelului, în condițiunile art. 77.

2. Compunerea și competența comisiunilor de impunere.

In ceiace privește alcătuirea lor, se pot distinge două feluri de comisiuni, după cum au de scop impunerile periodice sau cele anuale. Sub titlul III intitulat „Constatarea veniturilor, așezarea și perceperea impozitelor", legea contribuțiunilor directe arată modalitatea pentru constatarea veniturilor impozabile și stabilirea impozitelor.

Pentru impunerile periodice, avem comisiunile de evaluarea veniturilor imobiliare, prevăzute de art. 4 pentru impozitul pe veniturile proprietăţilor agricole şi de art. 18 pentru impozitul pe veniturile proprietăţilor clădite. Iar pentru veniturile ce se impun anual, cum sunt cele comerciale şi industriale, din profesiuni şi ocupaţiuni neimpuse la celelalte impozite, avem comisiunile prevăzute de art. 76 din lege.

Fiecare fel de comisiune are competenţa să stabilească şi impozitul personal supra cotă odată cu stabilirea impozitelor elementare. Remarcăm că legea contribuţiunilor directe stabileşte 6 feluri de impozite elementare cari se mai numesc şi impozite obiective în vedere că acestea isbesc veniturile în sine, indiferent de situaţiunea personală a contribuabilului. Spre deosebire de impozitele elementare — impozitul supra-cotă are un caracter subiectiv. Două din impozitele directe elementare, cel pe salarii şi cel pe veniturile mobiliare, întrucât nu ridică greutăţi de stabilire, au o procedură aparte. Acestea se percep pe calea aşa numitului stopaj la sursă.

a) Conform art. 79, „Comisiunile de evaluare şi impunere ale recensământului" se compun din: *a)* un delegat al consiliului judeţean sau în comunele urbane un delegat al consiliului comunal, ori instituţiunilor ce le ţin locul; un delegat al fiscului desemnat din corpul de constatare şi control al funcţionarilor Ministerului de Finanţe; *c)* un delegat al contribuabilor, desemnat prin tragere la sorţi efectuată de către judecătorul ocolului respectiv, iar pentru oraşele unde sunt tribunale, de către preşedintele sau primul preşedinte al tribunalului, dintr'o listă de 20 contribuabili ştiutori de carte dintre cei mai competenţi şi cunoscători ai condiţiunilor locale, cari nu sunt funcţionari publici. Lista va fi întocmită: pentru comisiunile cari vor funcţiona în comunele urbane, de administraţia de constatare a impozitelor împreună cu primarul şi preşedintele tribunalului sau cu judecătorul ocolului, iar în comunele rurale, fără primar.

Comisiunea îşi alege un preşedinte din sânul ei şi se constitue prin proces verbal. Pe cale de instrucţiuni, sunt luate o serie de măsuri în vederea alcătuirei şi modului de funcţionare. Comisiunile de recensământ se in-

stituesc din 5 în 5 ani. Competența comisiunilor de recensământ este stabilită de art. 4 și art. 18.

Astfel în vederea stabilirii impozitului pe veniturile proprietăților agricole, comisiunile de recensământ sunt competente să facă evaluări și impuneri în fiecare comună. Au deci, în primul rând, o competență teritorială, ratione loci. Apoi, au o competență ratione materie, de a impune numai veniturile proprietăților agricole.

In cursul funcționării lor, comisiunile de recensământ au să stabilească:

1. Intinderea proprietăților în parte pe probrietari și distribuirea lor pe categorii și clase. Legea stabilește categoriile de proprietăți agricole. Clasificarea se face după calități și numai pentru proprietățile din categoriile 1—6 inclusiv.

2. Valoarea locativă medie pe hectar;

3. Venitul impozabil pe proprietăți;

4. Condițiunile în care se exploatează fiecare proprietate;

5. Să stabilească impozitul cuvenit a se plăti pentru fiecare proprietate, după cota aplicabilă.

La stabilirea impozitului pe veniturile proprietăților clădite comisiunile de recensământ au deasemenea o competență teritorială și una materială. Din 5 în 5 ani ele stabilesc valoarea locativă și veniturile nete impozabile ale proprietăților clădite sau celor asimilate lor.

b) Constatarea veniturilor impozabile și stabilirea impunerilor anuale, în prima instanță se face, conform art. 76 din lege, de un delegat al fiscului desemnat din corpul funcționarilor de constatare, control și inspecțiune al Ministerului de Finanțe, sub supravegherea inspectorilor regionali sau un delegat special al Ministerului de Finanțe.

Delegatul fiscului este asistat de un delegat numit de Camera de Comerț și industrie, pentru impunerea veniturilor comerciale și industriale; iar pentru cele profesionale, de un delegat numit de organizațiile lor recunoscute prin lege.

Delegatul Camerii de comerț sau al organizațiilor profesionale au vot deliberativ. Legea prevede pe lângă

fiecare delegat şi un supleant desemnat în acelaşi mod, spre a-l înlocui în caz de împiedicare.

Delegatul fiscului va fi ajutat de un secretar, care va fi propus de administratorul de constatare al impozitelor.

Competenţa comisiunilor, însărcinate în primă instanţă este să constate veniturile impozabile şi să stabilească impunerile anuale. Aplicând toate discriminaţiunile prevăzute de lege — comisiunea trebue mai întâi să determine venitul net impozabil şi apoi să aplice tariful impozitului.

Afară de cele două feluri de comisiuni de impunere cu caracter de primă instanţă legea contribuţiunilor directe mai reglementează comisiunile judeţene de clasificare[190]. Acestea au un caracter administrativ şi auxiliar fiindcă rolul lor este să procedeze la clasificarea micilor comercianţi, industriaşi şi meseriaşi după situaţiunile de fapt şi dispoziţiile legii. Tablourile de clasificare servesc instanţelor anuale la aşezarea impozitelor, acestea neputând schimba clasificările făcute. Cu alte cuvinte, nu se poate apela direct tabloul comisiei de clasificare, ci numai ataca odată cu deciziunea de impunere a instanţei anuale. Conform tablourilor de clasificare impunerile se fac pe o perioadă de 3 ani.

Fiecare comisiune judeţeană este formată din: un judecător desemnat de preşedintele tribunalului ca preşedinte, administratorul de constatare a impozitelor şi un delegat numit de Camera de Comerţ şi Industrie respectivă.

Observăm însă să nu toate impunerile se fac de către comisiunile a căror compunere şi competenţă au analizat-o mai sus. Legea prevede o mulţime de derogări când impunerile se stabilesc *din oficiu* de către agenţii fiscului însărcinaţi cu cercetările preliminare impunerilor, prevăzuţi de art. 92. Astfel avem: 1) cele trei cazuri de impuneri sau scăderi efectuate în cursul anului, prevăzute de art. 94; 2) când contribuabilul nu a dat în termen declaraţia, sau a dat-o incomplectă sau a refuzat să dea

---

190) Prin ultima modificare a legii contribuţiunilor directe, Comisiunile judeţene de clasificare au fost desfiinţate.

informațiile complimentare cerute conform art. 92; 3) cu ocazia deschiderii unei succesiuni, conform art. 96; 4) când se va face o impunere suplimentară pe motiv că anumite venituri nu a fost avute în vedere la stabilirea venitului impozabil, din cauza unei erori sau omisiuni a instanțelor de impunere. Acest din urmă caz este de-altfel o procedură excepțională, impunerile suplimentare neputându-se face, conform art. 122 aliniatul ultim, decât de funcționarii fiscului special delegați pentru fiecare caz în parte. Impunerea se face tot prin procesverbal care este supus acelorași căi de atac ca și la impunerile obișnuite.

3. Constituirea și funcționarea comisiunilor de impunere.

Am remarcat în altă parte una din caracteristicele instanțelor fiscale și anume că nu sunt permanente ci din contră funcționează cu intermitență numai la o anumită epocă când au a stabili impunerile. Am văzut că unele funcționează periodic din 5 în 5 ani, altele anual. Deaceia o problemă interesantă este cum se constituesc și cum funcționează aceste instanțe. Legea pune în sarcina administrației fiscale toată inițiativa și procedura în vederea constituirii comisiunilor.

Odată constituite, comisiunile procedează la lucrările de evaluarea veniturilor și stabilirea impozitelor pe baza declarațiilor și actelor prezentate de contribuabili și a elementelor adunate de agenții fiscali. Dela început trebue să remarcăm că toate comisiunile de primă instanță lucrează din oficiu, ele nu sunt sesizate pentru fiecare caz în parte, nici de către contribuabil, nici de către fisc.

Ele acționează în mod automat, în virtutea legii care le-a înființat și dat competința și după indicațiunile administrației. Am avut ocazia să arătăm că fiscul își exercită competențele utilizând procedeele deciziunii executorii și a acțiunei din oficiu.

Natura juridică a comisiunilor fiscale de primă instanță este cu totul specifică.

Dacă analizăm mai amănunțit funcționarea acestor comisiuni, observăm că în primul rând, ele au compe-

tenta să determine în fapt, cu forță de adevăr până la proba contrarie, veniturile realizate de contribuabil pentru a i se putea aplica apoi tariful legii de impozit, adică stabili suma de plată. Actul de impunere conține deci două operațiuni distincte. Pentru prima operațiune, evaluarea venitului impozabil, legea cu drept cuvânt, a instituit comisiuni speciale, luând toate măsurile ca interesele fiscului să fie pe deplin asigurate, dar dând în același timp garanții și contribuabilului. Orice impozit își are fundamentul în lege și în principiul constituțional al participării fiecăruia la sarcinele publice. Aplicarea legii de impozit la cazurile individuale trebue să fie dominată de aceiași grije a realizării justiției în impoziațiune. Cea de a doua operațiune a lichidării impozitului nu constă numai într'o socoteală aritmetică a aplicării cotei la venitul determinat pentru a se fixa impozitul de plată.

Dupăce bazele impunerii, adică venitul impozabil, au fost degajate, tot comisiunea de impunere face și aplicațiunea legei de impozit la speța concretă după discriminațiunile prevăzute în lege. Aceste operațiuni, legea le-a dat în general în sarcina unor comisiuni și numai excepțional în competența agenților fiscali. In ambele cazuri avem însă manifestațiunile administrației fiscale. Cele patru impozite elementare pentru stabilirea cărora legea a creiat organe speciale de impunere, ridică chestiuni de technică fiscală și financiară. Pentru celelalte două impozite directe, agenții fiscului sunt competenți să statueze. Activitatea lor se reduce în această privință mai mult la o serie de investigațiuni și controluri pentru descoperirea materiei impozabile. Stabilirea impozitului de plată se face cu ocaziunea perceperii când agentul fiscului aplică cota prevăzută de lege.

Există o identitate de procedură cu aceia a contribuțiunilor indirecte.

Considerăm de esența administrației fiscale această activitate din oficiu chiar atunci când este exercitată de comisiunile fiscale. Toată inițiativa, directivele, pornesc dela administrația fiscală. Din acest punct de vedere, comisiunile îndeplinesc mai mult rolul unor organe technice, pentru stabilirea situațiunilor de fapt, cărora legea

le-a dat competenţa să procedeze şi la taxare, întrucât delegatul fiscului are directiva lucrărilor comisiunii. Imediat după constituire fiecare comisiune de evaluare şi impunere a recesământului, procedează la lucrări după itinerarul stabilit şi publicat mai înainte de Ministerul de Finanţe. Este un fel de sesizare generală făcută de fisc în conformitate cu legea, conform căreia comisiunea primeşte directive în ceiace priveşte operaţiunile de efectuat şi teritoriul pe care urmează să recenzeze materia impozabilă.

Comisiunea de recensământ se transportă în fiecare comună la faţa locului, face constatările necesare şi stabileşte apoi impunerea, fără citarea contribuabilului. Desigur comisiunea poate lua toate informaţiunile dela contribuabil la faţa locului.

Trecând la instanţele anuale de impunere, observăm că în conformitate cu art. 81, acestea procedează la impunerile anuale în zilele ce se stabilesc prin instrucţiunile Ministerului de Finanţe, cari sunt publicate oficial. La fiecare circumscripţie şi primărie rurală se fixează cu o zi înainte numele contribuabililor, cărora li se va face impunerea în ziua următoare.

Nici instanţele anuale de impunere nu sunt deci sesizate individual. Obligaţiunea funcţionarilor ce fac constatările pregătitoare, de a supune constatările lor, instanţelor de impunere, nu poate fi considerată ca o cerere introductivă de instanţă. Este o simplă obligaţiune de serviciu de a face constatări asupra materiei impozabile şi a le pune la dispoziţia comisiunilor de impunere ca constatări pregătitoare cari urmează a fi coroborate cu însăşi declaraţiile contribuabililor.

Nici declaraţia contribuabilului nu poate fi considerată ca un act de legare a instanţei. Aceasta formează punctul iniţial de informare a fiscului asupra facultăţilor contributive ale fiecărui cetăţean.

Dealtfel, noi considerăm că nu prezintă nici o importanţă actul sesizării pentru comisiunile de primă instanţă, fiindcă în lipsa declaraţiei, impunerea se efectuează din oficiu conform art. 95. In acest caz nu se mai trimite citaţie contribuabilului, dar acesta se poate prezenta în instanţă dacă a putut lua cunoştinţă de ziua fixată

prin afişări. Aşadar, menţinem cele afirmate, că şi comisiunile de primă instanţă acţionează din oficiu, ceiace este de esenţa administraţiunii.

In general, aceste comisiuni exercită o activitate mai mult graţioasă, actul fiind generator de drepturi pentru fisc şi de obligaţiuni pentru contribuabil. Vom vedea că este nevoe de sesizare la procedura apelului, când într'adevăr se contestă un act juridic ce-şi produce toate efectele dacă rămâne difinitiv.

Legea prevede măsura ca orice comisie să se constitue la începutul lucrărilor prin proces-verbal, întrucât aceste comisiuni nu sunt organe permanente. Ele sunt constituite ad-hoc pe durata impunerilor şi se dizolvă dela sine după efectuarea lucrărilor. Membrii comisiunilor cari nu sunt funcţionari publici depun jurământ şi sunt plătiţi de către organizaţiile ce i-au numit. Sediul comisiunilor este în localul circumscripţiilor, iar al comisiunilor judeţene de clasificare în localul administraţiei de constatare.

Insfârşit sunt o serie de reguli pentru completarea comisiunilor în caz de demisiune a unuia din membri, de sancţionare acelor ce vor lipsi nemotivat, etc.

4) Procedura, efectul şi valoarea deciziunilor comisiunilor de impunere.

Legea contribuţiunilor directe în măsura în care a înţeles să institue reguli de procedură specială, a prevăzut o singură procedură pentru toate instanţele de judecată. Astfel capitolul IV este intitulat „Procedura înaintea instanţelor". Procedura pentru citarea contribuabililor este aceiaşi înaintea instanţelor de impunere şi de apel. Art. 97 prevede că toţi contribuabilii cari au dat declaraţiuni anuale trebuesc citaţi înaintea comisiunilor de impunere. O excepţiune prezintă comisiunile de recesământ în faţa cărora contribuabilii nu se citează. Dealtfel ar fi fost inutilă citarea, întrucât comisiunile de recesământ se transportă la faţa locului.

Până la modificarea din 1 Aprilie 1935 contribuabi-

lul nu se cita nici în fața comisiunii județene de clasificare.

Cu tot caracterul administrativ al acestor comisiuni, acum contribuabilul se citează. Și în privința comunicărilor proceselor verbale de impunere, legea prevede o comunicare specială pentru impunerile comisiunilor de recensământ, spre deosebire de procedura celorlalte instanțe de impunere sau de apel, care se face în forma prevăzută de art. 97. Comunicarea impunerilor proprietăților agricole se face prin afișare colectivă, iar a proprietăților clădite prin niște reguli speciale. In general, în fața instanțelor fiscale se aplică regulele procedurii administrative cu care procedura fiscală se înrudește. Procedura administrativă se deosebește de procedura urmată înaintea tribunalelor judecătorești prin unele caractere primitive cari deși parțial s'au atenuat, continuă să supună această procedură unui regim foarte original: ea este scrisă, inchizitorială, secretă, gratuită, și în mare parte cutumiară [191]).

Caracterul scris al procedurii este tradițional înaintea jurisdicțiilor administrative, asigurând un examen deosebit de serios și minuțios al afacerilor ce se desbat înaintea lor. Mai ales cu practica comunicărilor organizate în mod îngrijit, ea garantează drepturile contribuabililor. Acest caracter l-am văzut că se găsește și în procedura noastră fiscală. Procedura administrativă este inchizitorială, pentrucă judecătorul administrativ nu îndeplinește numai rolul pasiv al judecătorului, ci joacă deopotrivă rolul activ de instructor. El primește cererile reclamanților, el dirijează unele faze și proceduri preparatorii ale instanței, el dirijează administrarea probelor. Toate acestea se întâlnesc și în procedura fiscală.

Secretul procedurii administrative, tradițional și general la origină, s'a șters puțin câte puțin înaintea regulii publicității desbaterilor, consecință a admiterii desbaterilor orale. Uneori acest caracter tradițional a fost conservat și câteodată chiar întărit cu secretul impozitului, în favoarea contenciosului fiscal.

---

191) H. Berthélemy. Traité élémentaire de drot administratif, ed. 12, 1930, p. 1135.

Cred că este interesant să adăogăm că aceste trei caractere distinctive ale procedurii administrative le întâlnim şi la procedura fiscală urmată înaintea tribunalelor judecătoreşti. Este o indicaţiune că procedura fiscală prezintă oarecare unitate, abstracţiune făcându-se de jurisdicţiunea sesizată. Pentru instanţele noastre administrative, dreptul fiscal a stabilit reguli de procedură speciale, în mare parte cristalizate în texte, iar în lipsă, jurisprudenţa română susţine că trebue aplicate regulele de procedură ale dreptului comun.

Spre deosebire, în Franţa, procedura administrativă prezintă particularitatea că nu este în întregime legalizată: ea este, pentru o parte cel puţin, cutumiară. Legile de procedură administrativă deşi sunt destul de numeroase, nu constituesc totuşi, un adevărat cod.

Jurisprudenţa Consiliului de Stat a stabilit că în tăcerea lor, nu regula de procedură civilă trebue să se aplice, ci o regulă care aparţine judecătorului administrativ însuşi s'o elaboreze. Acest caracter particularist, care relevă puterea creatoare a jurisprudenţei administrative se manifestă nu numai la procedura administrativă în general ci şi faţă de procedura fiscală.

Ca să aibă valoare juridică, deciziunile comisiunilor de primă instanţă trebue să îndeplinească şi anumite condiţiuni de formă. Astfel, deciziunile comisiunilor de recensământ vor fi semnate de toţi membrii. Dar pot da decizii valabile şi numai cu doi membri, dacă sunt de acord, însă nu fără delegatul fiscului. In caz de divergenţă se va repune chestiunea în completul comisiunei.

In privinţa instanţelor anuale, legea din 1 Aprilie 1935 a introdus unele modificări. Până la acea dată, procesul verbal de impunere era semnat numai de delegatul fiscului, singur răspunzător. Ceilalţi delegaţi aveau numai vot consultativ, fiind un fel de asistenţi la impunere, de experţi. Aveau însă dreptul să-şi formuleze aparte observaţiile în privinţa venitului impozabil, menţionându-se aceasta pe procesul verbal de impunere. Credem că şi după modificarea survenită, tot delegatul fiscului este acela care dă deciziunea de impunere întrucât votul deliberativ acordat celorlalţi delegaţi este inoperant.

Intr'adevăr, dacă aceştia nu sunt de părerea delegatului fiscului nu vor putea decât să-şi formuleze observaţiile aparte, făcându-se menţiune în procesul-verbal. In practică, delegaţii asistenţi nu pot decât să influenţeze deciziunea, ei nu o pot modifica.

Procesul-verbal de impunere ca act juridic ia naştere numai din manifestarea de voinţă a agentului fiscal.

Concluzia ar fi că ne găsim în faţa unui act administrativ al funcţionarului fiscal, nu în faţa unei adevărate instanţă de impunere.

Dacă ne gândim însă că deciziunea de impunere nu poate fi confirmată sau infirmată de autoritatea fiscală superioară şi nici modificată decât pe calea contencioasă prevăzută de lege, ne dăm perfect de bine seama de natura cu totul originală a impunerii de primă instanţă. Legea însăşi a schimbat textul articolelor cari prevedeau că impunerile anuale se fac prin „comisiuni", punând în loc „de către delegaţi ai fiscului".

Toate textele speciale numesc deciziile instanţelor „procese-verbale". Găsim că această expresiune consacrată de dreptul nostru fiscal este cu totul nimerită din cauza caracteristicilor pe cari le prezintă actul de impunere fiscală. Dacă impunerea în primă instanţă s'ar fi făcut de către o adevărată instanţă jurisdicţională, actul însăşi ar fi avut caracter de hotărâre judecătorească. Pe de altă parte, nu s'ar fi putut numi nici act de autoritate din cauza principiului irevocabilităţii.

Susţinerea noastră se bazează pe faptul că nici un text nu prevede că aceste deciziuni trebue să fie motivate, ceiace ştim că este de esenţa unui act jurisdicţional. Putem afirma că mai de grabă ne găsim în faţa unei manifestaţiuni a puterii discreţionare specifică materiei fiscale, ceiace am discutat în altă parte.

Deciziunea de impunere, emanând dela comisiunile de primă instanţă sau dela agenţii fiscali delegaţi cu stabilirea impunerii, produce efecte atât faţă de fisc cât şi faţă de contribuabil. In condiţiunile stabilite de lege, dacă impunerea rămâne definitivă, fiscul îşi constitue în baza ei rolul, deci titlul executoriu în baza căruia are dreptul să pretindă plata sumei datorate. Contribuabilul

devine debitor din momentul exigibilității, putând fi constrâns la executare.

Care este valoarea deciziunilor de primă instanță? Ele se bucură de autoritatea lucrului judecat?

5) Natura juridică a comisiunilor de impunere.

Pentru a răspunde la întrebările formulate mai sus este necesar să facem în prealabil o analiză asupra naturii juridice a comisiunilor de impunere. Această analiză a naturii lor juridice se poate face din mai multe puncte de vedere:

1. după modul de compunere și mai ales după procedura întrebuințată;

2. după caracterul deciziunilor cari emană dela aceste comisiuni.

1. Examinând modul de compunere și de funcționare, după organizarea efectivă ce le-o dă legea, am putut desprinde o parte din caracteristicile comisiunilor de impunere. După expunerea de motive a legii din 1923 scopul înființării lor a fost realizarea „pe cât posibil și fără a provoca o prea mare cheltuială, a desideratului ca pentru toate impunerile, atât contribuabilii cât și Statul să aibă siguranța că drepturile lor vor fi stabilite cu cât mai multă chibzuială. In acest scop am căutat a face pe cât posibil ca dela primele așezări ale impozitelor să se introducă comisiuni compuse astfel ca aceste drepturi să fie cât mai bine judecate și a înlătura stabilirea impunerilor prin agenți ai fiscului, fie chiar la începutul lor" [192]). Legiuitorul nostru a avut dar intenția să creieze niște instanțe care să stabilească drepturile în mod imparțial, dela început. Deaceea se pare că s'a organizat pentru contribuțiunile directe un contencios a priori care să prevină pe cât cu putință conflictele posterioare și să dea posibilitate atât contribuabilului cât și fiscului să-și susțină concomitent interesele. Problema care se pune este de a ști dacă aceste comisiuni de impunere

---

192) Codul Contrib. directe, 1931, pag. 204. Erbiceanu, Mihăescu, Alexianu.

sunt instanţe jurisdicţionale, fiindcă înaintea lor nu se desbate nici un act administrativ. Dacă le considerăm ca atare, atunci ele sunt sau tribunale administrative sau tribunale judecătoreşti. Dar ce fel de instanţă de judecată imparţială poate fi aceia în care una din părţi este propriul său judecător?

In special în modul de recrutare şi organizare al acestor instanţe, se vădeşte tendinţa administraţiunii de a organiza un sistem jurisdicţional, care să-i îngădue să-şi exercite influenţa. Membrii comisiunilor sunt recrutaţi din personalul administraţiunei active şi desemnaţi chiar de autoritatea administrativă.

Apoi mandatul lor jurisdicţional este esenţialmente revocabil.

Nici din punct de vedere al procedurii, comisiunile n'au caracter contencios întrucât desbaterile nu se fac în mod contradictoriu[143]) nici orale cât şi scrise, legea neprevăzând nici chiar depunerea de memorii.

In ultima vreme se remarcă tendinţa de a nu se mai socoti asemenea comisiuni şi mai ales simpli funcţionari activi drept instanţe jurisdicţionale. Ultimele modificări dau competenţa impunerilor anuale delegaţilor fiscului, comisiunile rămânând să funcţioneze numai pentru impunerile funciare.

Concluzia care se impune este că aceste comisiuni nu pot fi considerate instanţe jurisdicţionale, fiindcă membrii ei sunt funcţionari activi. „Les tribunaux administratifs sont distincts de l'administration active ou déliberante[144]). Ori în comisiunea de recesământ, din trei membri, unul face parte din administraţia activă iar altul din cea deliberantă.

Tendinţa administraţiunei de a-şi exercita influenţa se observă mai cu seamă în compunerea instanţelor anuale, unde controlorul fiscal singur stabileşte impunerea.

Această instituţie a funcţionarului activ cu rol de judecător este o reminiscenţă a istoriei. A existat în Franţa, în secolul trecut sub forma ministrului judecător, dar a fost repudiată de doctrină şi de Consiliul de Stat.

---

193) P. Negulescu. Op. cit. pag. 379 nota 1.

194) Jean Appelton. Tr. élém. du cont. ad-tif. pag. 30.

La noi jurisprudenţa continuă să considere deciziile unor funcţionari activi, decizii de primă instanţă susceptibile de atac în faţa instanţelor speciale sau judecătoreşti ordinare. Dar ceeace constitue încă o aberaţie juridică este că se consideră aceşti funcţionari nu numai ca jurisdicţie administrativă, ci chiar drept instanţă făcând parte din putere judecătorească. Funcţionarul fiscal ar fi judecător în baza puterilor conferite de lege. Noi credem că este mai logic să considerăm actele comisiunilor fiscale şi ale funcţionarului fiscal, nu hotărâri judecătoreşti, ci un fel de acte administrative speciale prin natura lor din cauza caracterului lor irevocabil şi supuse unor căi speciale de atac. Cu alte cuvinte, acte administrative cu caracter jurisdicţional[145]).

Cu această formulă, am integra fără dificultate contenciosul contribuţiunilor directe în cadrul general al contenciosului administrativ. Actul de impunere formează actul de autoritate irevocabil susceptibil de atac, atât de contribuabil cât şi de fisc, în faţa instanţei speciale de apel şi cu recurs la instanţele judecătoreşti.

Contenciosul contribuţiunilor directe apare deci ca o organizaţiune cu totul originală, atribuit în parte unor jurisdicţiuni mixte, iar pentru recurs instanţelor judecătoreşti obişnuite.

2. Valoarea juridică a deciziunilor comisiunilor de primă instanţă şi chestiunea dacă ele se bucură de autoritatea lucrului judecat, vor accentua şi mai mult caracterul original şi specific al contenciosului fiscal.

Am arătat deja că atât legea cât şi instrucţiunile numesc deciziile comisiilor de impunere când procese-verbale când hotărîri, fără nici o normă. Pe când procesele verbale sunt acte admiistrative, hotărîrile sunt acte jurisdicţionale, deosebire fundamentală, atât din punct de vedere formal, cât şi din punct de vedere al conţinutului.

Dar mai sunt şi deosebiri de scop. Prin actele sale administraţiunea urmăreşte satisfacerea intereselor generale, pe când actul jurisdicţional caută să stabilească o

---

195) C. Gr. Rarincescu. La révocation des actes administratifs. n Mélanges Paul Negulesco, pag. 625; Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 48.

stare de legalitate[146]. Un act administrativ creiază, suprimă sau modifică situaţiuni juridice, iar actul jurisdicţional are de obiect de a constata o situaţiune juridică sau fapte cu putere de adevăr legal[147]. Insfârşit, deosebirea care ne interesează mai mult este aceea că actul jurisdicţional se bucură de autoritatea lucrului judecat, în timp ce actul administrativ este esenţialmente revocabil în mod unilateral. Intr'adevăr, actul administrativ are totdeauna în vedere interesul general care poate varia după împrejurări şi asupra căruia nu se poate transacţiona. Dacă o deciziune a administraţiunei este executorie pentru particulari, ea nu poate fi pentru autoritatea administrativă care este liberă să revină dacă interesul public ar suferi prin menţinerea ei[148]. In schimb actul jurisdicţional se bucură de autoritatea lucrului judecat fiind considerat ca expresiunea justiţiei absolute.

Această distincţiune atât de netă nu se poate aplica însă deciziunilor comisiunilor de impunere în materie fiscală. După organizarea şi modul de compunere al comisiunilor, alcătuite aproape exclusiv din funcţionari ai administraţiei active, desigur că deciziunile lor au caracter de acte administrative de autoritate. Un funcţionar fiscal care este parte în proces nu poate să pronunţe dreptatea absolută[199], chiar dacă legea îl gratifică cu o competenţă jurisdicţională.

Legea contribuţiunilor directe le dă însă caracterul de acte jurisdicţionale în măsura în care asupra lor autoritatea superioară nu poate reveni în mod unilateral şi nici contribuabilii nu se pot adresa cu recursul ierarhic. Atât administraţiunea fiscală cât şi contribuabilii sunt obligaţi să uzeze de căile de atac, prescrise de lege, special pentru acest fel de acte. Deci nu sunt acte administrative propriu zise, fiind sustrase dela controlul contenciosului administrativ general.

Rămâne acum să vedem dacă deciziunile comisiunilor de impunere rămase definitive se bucură de autoritatea

---

196) P. Negulescu. Op. cit. pag. 314.

197) P. Negulescu. Op. cit. pag. 301 şi 294.

198) N. Daşcovici. Revocabilitatea şi nulitatea actelor judiciare, administrative şi politice, Buc. 1919 ,pag. 79 şi urm.

199) Romulus G. T. Ionescu. Op. cit. pag. 139.

lucrului judecat, caracter ce le-ar apropia de actele jurisdicționale. Prin autoritatea lucrului judecat se înțelege interzicerea pentru o instanță jurisdicțională de a mai lua în cercetare o cauză în care a intervenit o hotărîre definitivă. Nu numai atât, dar administrațiunea este datoare să respecte ea însăși o hotărâre dotată cu autoritatea lucrului judecat. Dacă nu o face, administrațiunea comite o ilegalitate, un exces de putere, cenzurabile de justiție[200]).

In privința autorității lucrului judecat a deciziunilor de impunere rămase definitive, trebue să spunem dintr'un început că este o deosebire între concepția jurisprudenții pe de oparte și a legiuitorului, respectiv a puterii executive, pe de altă parte. Am văzut că în concepția legii impunerile se stabilesc de anumite comisiuni, de recensământ sau anuale. Deși simple comisiuni administrative, deciziile lor au caracter irevocabil conferit prin lege, fiindcă rămân definitive, fie prin neapelare, fie prin epuizarea tuturor căilor de atac posibile.

Hotărîrea rămasă definitivă, dobândește autoritatea lucrului judecat în sensul că aceste comisiuni nu pot să mai constate și să impue pentru același period de timp, pe același contribuabil, cu excepțiile ce le vom vedea. Administrația fiscală însăși trebue să respecte impunerea, neputând-o rectifica pe cale unilaterală.

Să vedem cum se prezintă chestiunea după analiza textelor și a jurisprudenței.

Art. 93 al. 2 din l. contribuțiunilor directe că: „Impunerile veniturilor imobiliare, care sunt stabilite pe un period de 5 ani, se vor modifica dela 1 Aprilie al fiecărui, an, numai în cazurile când o proprietate a dispărut sau a luat naștere, când termenul de scutire a expirat ori s'au schimbat condițiunile de impunere stabilite prin lege sau când pentru oricare motiv, un venit impozabil n'a fost impus până atunci". Aliniatul 4 adaogă: „Impunerile în aceste cazuri se vor stabili prin comisiunile anuale la fel cu celelalte impuneri".

Analizând acest articol d-l Romulus G. T. Ionescu crede că el pune alternativa: „ori comisiunea anuală este

---

200) C. G. Rarincescu. Executarea hotărîrilor judecătorești obținute în contra Statului. Craiova, 1930.

instanță jurisdicțională și atunci deciziunile comisiunei de recesământ, ale celei de apel și ale instanțelor de recurs în această materie, nu se bucură de autoritatea lucrului judecat, ori se bucură și atunci comisiunea anuală nu este instanță jurisdicțională"[201]).

Continuând cu analiza articolelor 94, 95, 96 și 97 cari prevăt cazurile când se vor putea efectua impuneri sau scăderi, după ce s'au făcut impunerile de către instanțele competente, D-sa consideră că se răpește astfel hotărîrilor tuturor instanțelor, ce stabiliseră anterior impozitul, autoritatea lucrului judecat. Concluzia D-sale este inexistența lucrului judecat în această materie, atât pentru comisiunile de impunere cât și pentru celelalte instanțe. Noi credem că altfel stau lucrurile în această materie dominantă de principii deosebite din toate punctele de vedere. Nu trebue să se considere excepțiunile drept reguli generale. Majoritatea impunerilor rămân definitive, își produc efectele ca atare. Desigur că nici noi nu vom considera autoritatea lucrului judecat drept o regulă absolută în această materie. Am arătat că actele de impunere nu sunt veritabile acte jurisdicționale, neemanând dela adevărate instanțe de judecată, ci sunt acte cu caracter declarativ și irevocabile[202]). Administrațiunea nu le poate reforma sau anula pe cale unilaterală, ci numai uzând de mijloacele speciale de atac de natură contencioasă cari sunt stabilite de lege. Dacă aceste căi de atac au fost epuizate sau nu s'a uzat de ele la timp, impunerea rămâne definitivă. Concluzia noastră este că în privința actelor comisiunilor de impunere nu se poate pune problema autorității lucrului judecat, — ci numai problema durabilității lor câtă vreme nu s'au ivit condițiuni noui. Impunerile suplimentare, modificările sau scăderile din cursul anului sunt dealtfel acte cu totul noui, chiar dacă intervin pentru același contribuabil și pentru aceaiși materie impozabilă. Acestea își produc efectele din momentul schimbării situațiunii veniturilor. Credem că nici nu ar putea fi altfel în materie de impozit; legea tre-

---

201) Romulus G. T. Ionescu. Op. cit. pag. 141.

202) Ilie Cojocaru. Dreptul fiscal și obligațiunea de impozit. Buc. 1936, pag. 257.

buind să se aplice în mod obiectiv, pentru asigurarea drepturilor fiscului pe de o parte şi-a justiţiei în impoziţiune în ce priveşte pe contribuabil.

Spre deosebire însă, întreaga jurisprudenţă este unanimă în a decide că atât hotărîrile comisiunilor anuale cât şi cele ale comisiunilor de recensământ se bucură de autoritatea lucrului judecat[203]. Desigur jurisprudenţa a trebuit să fie consecventă cu sine din moment ce a considerat comisiunile de impuneri, instanţe de judecată. Dar tot jurisprudenţa, sesizând foarte bine adevăratele principii în această materie, a recunoscut în mod unanim că acest efect există numai atunci când este vorba de impozitul cuvenit pentru acelaş venit, care a făcut obiectul impunerii anterioare, şi pentru acelaşi fel de impozit, bineînţeles pentru aceiaşi perioadă[204]. Cu alte cuvinte, ceiace am afirmat mai sus, câtă vreme nu s'au schimbat condiţiunile impunerii. O jurisprudenţă a stabilit că dacă o comisiune specială fără să fi descoperit vreun venit nou, neavut în vedere de comisiunea de recensământ, a modificat impunerea asupra aceluiaş venit şi asupra aceluiaşi an, a violat principiul autorităţii lucrului judecat[205]. O altă jurisprudenţă a stabilit că atunci când se face o completare a primei impuneri, nu se violează autoritatea lucrului judecat[206].

In privinţa efectelor vedem deci că este identitate între concepţia jurisprudenţii şi concepţia noastră. Impunerile sunt definitive, adică nu pot face obiectul unei noui impuneri, în ce priveşte suma din categoria de venit şi pentru felul de impozit avut în vedere pentru aceiaşi perioadă de timp. Intrebarea este pe ce consideraţiuni se sprijină jurisprudenţa atribuind actelor de impunere caracterul autorităţii lucrului judecat, chiar în limitele a-

---

203) Deciziunile sunt nenumărate în această privinţă. Cu titlul de exemplu cităm: Cas. III dec. 2267/924. Jurispr. Gen. 1925, pag. 556; C. Ap. Buc. 5.IV. dec. fisc. 193/930. Rev. adm. fin. Nr. 37/930, pag. 12.

204) C. Ap. Buc. S. V. dec. 82/930. Rev. adm. fin. Nr. 39/931; C. Ap. Buc. S. III. dec. 2229/929. Rev. adm. fin. Nr. 27/930, p. 308.

205) Cas. II. dec. 488/925. Colecţia de Jur. a M. de F.

206) Cas. III. dec 1112/1924. Colecţia de Jur. a M. de F. pag. 219.

rătate? Deşi unele invoacă aplicaţiunea art. 1201 cod. civ. majoritatea se sprijină pe art. 77 din legea contribuţiunilor directe care prevede dreptul de apel contra proceselor verbale ale comisiunilor de impunere.

Jurisprudenţa continuă să considere comisiunile de impunere drept prime instanţe de judecată. O deciziune a Curţii de Casaţie spune: „Hotărîrile comisiunilor anuale de impuneri nefiind atacate cu apel conf. art. 77, dobândesc autoritatea lucrului judecat" [207]. După cum am arătat este mai corect să considerăm aceste impuneri prin neapelare, definitive şi executorii. Dacă impunerile sunt atacate în faţa instanţelor de apel şi sunt confirmate sau modificate de aceste instanţe, impunerile de a doua instanţă capătă într'adevăr caracterul autorităţii lucrului judecat.

Există într'adevăr o mare deosebire între comisiunile de impunere şi instanţele de apel sau de recurs. O jurisprudenţă recentă chiar face această distincţie, arătând că impunerile se stabilesc pe bază de constatare şi prin căi de atac la instanţele de judecată prevăzute de lege [208]". Dar până la urmă şi această jurisprudenţă consideră comisiunile de impunere tot instanţe jurisdicţionale fiindcă deciziile lor prin neapelare capătă puterea autorităţii lucrului judecat. In lipsa unor dispoziţii derogatorii în legea contribuţiunilor se aplică principiile art. 1201 c. civil.

După ce am arătat atât concepţia legii cât şi jurisprudenţii, este interesant de arătat cum a privit administraţia fiscală această chestiune.

Dela început trebue să afirmăm că nu a ţinut în seamă pretinsa autoritate a lucrului judecat şi a revocat în mod indirect deciziile comisiunilor de impuneri cari în aplicarea textelor de lege nu i-a admis punctul de vedere. In fapt desigur este un abuz fiindcă impunerile rămase definitive sunt irevocabile.

In realitate însă, administraţia a uzat de dreptul de revizuire a impunerilor pe temeiul schimbării condiţiunilor, cerând comisiunilor să facă impuneri noui. Acesta

---

207) Cas. III, dec. 2267/924. Pand. Săpt. an. I, pag. 84.

208) C. Ap. Buc. S. I. dec. fisc. 13/932. Rev. adm. fin. Nr. 62/932, pag. 20.

este încă un argument că aşa zisele comisiuni de impunere de primă instanţă sunt simple comisiuni administrative, organe de taxare şi că autoritatea lucrului judecat nu are ce căuta în privinţa deciziilor lor. Insă consecvenţă principiului că contribuţiunile directe să se stabilească prin instanţe jurisdicţionale, puterea executivă a arătat în expunerea de motive a legii modificatoare din 18 Martie 1933 că „în materie de impuneri la contribuţiuni directe nu există autoritatea lucrului judecat".

Art. 122 introdus prin această modificare stabileşte cazurile când se pot face impuneri suplimentare la impunerile anuale. Este o extindere a dispoziţiunii art. 93.

Părerea noastră este că legiuitorul a voit să se pună de acord cu jurisprudenţa care deseori stabilise că deciziunile comisiunilor de impuneri se bucură de autoritatea lucrului judecat în lipsa unor dispoziţiuni derogatorii în legea contribuţiilor. Aceasta este explicaţiunea afirmaţiunii din expunerea de motive, fiindcă art. 122 ca şi 93 nu privesc autoritatea lucrului judecat, chiar dacă ar exista în fapt şi în drept. Nu mai repetăm consideraţiunile noastre conform cărora impunerile suplimentare, modificările sau scăderile din cursul anului sunt acte de impunere cu totul noi şi că primele impuneri rămân distincte şi îşi produc efectele depline.

In concluzie comisiunile de impunere nu sunt instanţe jurisdicţionale, ci comisiuni administrative[209]), ale căror deciziuni sunt acte administrative de autoritate cu caracter jurisdicţional.

Rolul lor este să facă constatări de fapt pentru a descoperi ş stabili veniturile contribuabililor. Paralel cu această activitate, ele aplică legea de impozit la constatările făcute.

Dacă legea le-a dat competenţa să aplice legea nu

---

208) La aceiaşi concluzie au ajuns: Romulus G. T. Ionescu, op. cit.; G. N. Georgescu, jurisdicţiile fiscale şi contenciosul fiscal „Democraţia" Nr. 2/1935, pag. 33 şi urm.; I. Tedescul, Procedura în legea contribuţiilor directe, Rev. adm. fin. Nr. 49/931, pag. 111; S. B. Pajişte, Controlorul financiar în actualul regim fiscal. Rev. adm. fin. Nr. 73/933, pag. 7; Teodor Al. Balan, op. cit. pag. 59. D-l Ilie Cojocaru, op. cit. pag. 250, le consideră „simple organe administrative colective".

se poate susţine că sunt instanţe de judecată chiar dacă sunt calificate ca atare fiindcă „neno auctor in rem suam". In acest fel, s'ar putea susţine că toţi funcţionarii administraţiei active cari fac aplicaţiunea legii la cazurile individuale fac acte de jurisdicţie.

Ori de esenţa Jurisdicţiei este imparţialitatea şi desbaterile contradictorii.

Actul de impunere care emană dela aceste comisiuni nu este deci un act jurisdicţional, nici din punct de vedere al organului dela care emană, nici din punct de vedere al naturii sale intrinsece. Actul de impunere nu rezolvă un litigiu, nu constată un fapt contrariu legii şi nu constată o situaţie de drept preexistentă faţă de o persoană determinată. El este actul prin care se aplică un statut legal general şi obiectiv unei situaţiuni individuale. Prin actul de impunere nu se cercetează aplicarea legi, ci se aplică legea. Ne aflăm, cu alte cuvinte, în faza de realizarea a dreptului, care constitue o manifestare precontencioasă. Fenomenul de contestare care este — a posteriori — intervine separat, cu care ocazie se cercetează şi apreciază legalitatea actului de impunere.

Dacă în organizarea acestui contencios sunt unele elemente speciale, acestea nu se poi explica decât prin caracterul cu totul original al întregului contencios fiscal.

II. Comisiunile de apel.

In vederea stabilirii contribuţiunilor directe, legiuitorul român a fost călăuzit de concepţiunea a două grade de jurisdicţie.

Este interesant de accentuat că instanţele fiscale de fond exercită un contencios de determinare a veniturilor impozabile şi de fixare a impozitelor de plată. Nu este un contencios de anulare a unor acte administrative abuzive şi ilegale. Atât fiscul cât şi contribuabilul au deschis în mod paralel calea acestui contencios, în mod exclusiv. Având în vedere caracterele impozitelor şi imperioasa lor necesitate, s'a urmărit ca dintr'odată să fie stabilite în mod just, orice dificultate înlăturându-se chiar în cursul stabiliriii lor. Odată stabilite definitiv, impo-

zitele nu mai pot fi anulate, fie ele chiar ilegale. Ori se ştie că în materie administrativă un act ilegal poate fi anulat oricând. Deaceea nici chiar recursul în materia contribuţiunilor directe nu alcătueşte un contencios de anulaţiune propriu zis, ci face parte dintr'un complex de operaţiuni jurisdicţionale în vederea aceluiaşi scop: stabilirea legală şi definitivă a impozitelor.

Astfel, este în zadar să căutăm o apropiere a acestui contencios de contenciosul administrativ al actelor de autoritate. Scopul însăşi este diferit.

Dealtfel în faţa lor nu se deduc acte administrative care să-şi fi produs deja efectul lor juridic. In faţa lor se discută acte încă nedefinitive, acte în desfăşurare pe care însăşi administraţia fiscală le contestă.

Actele comisiunilor de impunere încep să-şi producă efectele lor de acte administrative numai din moment ce au rămas definitive prin neapelare. Din acest moment ele capătă şi caracterul de irevocabilitate, ceeace le deosebeşte de actele administrative propriu zise şi le apropie de actele jurisdicţionale.

Legiuitorul a stabilit un contencios special pentru stabilirea impozitelor, în desfăşurarea căruia fiscul este mereu prezent în vederea apărării intereselor sale.

Legea numeşte toate comisiunile de a doua instanţă, comisiuni de apel. Actele de sesizare le numeşte „apel", atât cele contra proceselor-verbale ale comisiunilor de impunere, cât şi cele contra proceselor-verbale ale funcţionarilor cari fac impuneri. In general, ele au caracterul unor acte de contestare cari trebuesc introduse într'un anumit termen, atât de fisc cât şi de contribuabil, altfel comisiunea de apel nu mai poate fi sesizată. Dacă le-am numi „acţiuni în contencios administrativ" nu se schimbă cu nimic situaţia ci din contră se complică. Cum s'ar explica în acest caz posibilitatea pentru fisc de a ataca în contencios propriile sale acte, mai ales acelea cari emană dela simpli funcţionari fiscali? Aşa că nu importă calificarea ce se dă acestor contestaţiuni. Interesant este numai că pe această cale pot fi sesizate comisiunile de apel. Deaceea cu drept cuvânt se critică eroarea pe care o face jurisprudenţa, susţinând că comisiunile de impunere sunt

jurisdicţiuni fiindcă legea prevede apel contra actelor lor[210]. Legiuitorul fiscal împrumutând instituţiunile dreptului comun, le-a deformat prin adaptarea la instituţiunile fiscale.

1. Actul atacat în apel este procesul-verbal de impunere.

Am văzut că actele de impunere ale comisiunilor ca şi ale funcţionarilor fiscali sunt numite procese-verbale. Legea prevede că apelul se poate face contra acestor procese-verbale de impunere.

Am arătat iarăşi că procesele-verbale nu alcătuesc nici acte administrative propriu zise, nici acte jurisdicţionale. Procesele-verbale de impunere sunt nişte acte sui-generis. Intr'adevăr, procesul verbal nu este un act administrativ de autoritate, neputând fi revocat pe cale unilaterală. Nu este nici un simplu aviz al unei comisiuni însărcinată să facă anumite constatări de fapt. Doctrina le numeşte acte administrative cu caracter jurisdicţional.

Administraţia fiscală nu are a infirma sau confirma acest fel de act. Procesul-verbal dobândeşte caracter definitiv din partea administraţiei fiscale, în mod tacit prin expirarea termenului de apel, — şi din partea contribuabilului prin neexercitatea la termen a dreptului de apel. In concepţia sistemului nostru a fost organizarea unei proceduri speciale de stabilire a impunerilor prin acordul fiscului şi al contribuabilului. In caz de nemulţumire a uneia din părţi nu se poate recurge decât la procedura specială prevăzută în legea contribuţiilor directe. Dar procesul-verbal nu este nici hotărîre jurisdicţională, emanând dela o instanţă administrativă, pentru consideraţiunile ce le-am arătat. Urmează să vedem mai întâi care este după organizarea legii, legătura între procesul-verbal de impunere, matricolă şi rol. Din punct de vedere al contenciosului de stabilire a impozitului, putem afirma că nu există nici o legătură.

Impunerea, este un act cu totul distinct; este actul

---

210) Romulus G. T. Ionescu. Op. cit. pag. 150.

care stabileşte situaţiunea juridică individuală în raport cu legea generală de impozit. Desigur că avem de a face tot cu o manifestare a puterii de comandă a fiscului, dar care apare ca mai puţin discreţionară din cauza autolimitării sale. Matricolele şi rolurile sunt operaţiuni pur administrative, efectuate de administraţia fiscală, fără nici un efect asupra bazelor impunerii şi sumei de plată fixată.

Deaceea, însăşi legea contribuţiunilor directe se ocupă de „formarea matricolelor şi a rolurilor", într'un capitol distinct, după ce termină cu „constatarea veniturilor şi aşezarea lor".

Am putea spune că matricolele şi rolurile constituesc acte în vederea perceperii impozitelor, nu a stabilirii lor.

Art. 102 arată că matricolele sunt acte în cari se înscriu veniturile şi contribuţiunile întocmite pe comune şi suburbii în comunele urbane şi pe comune, sate şi cătune în cele rurale.

Deci nu sunt acte în înţelesul de operaţiuni juridice, ci în înţelesul de instrumente necesare bunei funcţionări a administraţiei fiscale. Cu alte cuvinte sunt registre în cari sunt recapitulate veniturile şi impozitele în scopul evidenţierii lor. Nu vedem de unde se deduce că matricolele ar fi „acte administrative intermediare între procesele-verbale de impunere şi roluri[211]". Pentru înlăturarea oricărei confuzii este mai bine să le numim operaţiuni ale administraţiei fiscale. Conform par. 317 din instrucţiuni, matricolele se formează de către personalul circumscripţiilor de constatare".

Legea, în art. 102 a avut grijă să adaoge că „înscrierea în matricole a veniturilor şi impozitelor stabilite, cum şi a prefacerilor urmate conform legii, se face sub controlul organelor chemate a stabili impunerea". Nu numai atât, dar par. 319 din instrucţiuni adaogă: „Incheerea matricolelor se face sub controlul şi semnătura comisiunii, care va stabili prin recapitulaţii făcute pe pagini, în filele rezervate la finele matricolelor, totalul debitului"...

Se poate explica foarte uşor raţiunea acestor măsuri,

---

211) Ibidem, pag. 152.

dacă ne amintim că legea a voit să dea la organe distincte așezarea și perceperea impozitelor. Ori matricolele trebuesc întocmite cu o deosebită grijă, să nu scape nici un contribuabil dintre cei impuși, impozitele stabilite în matricole dându-se în debit administrației de percepere pentru a proceda la încasarea lor. Sunt măsuri preventive pentru bunul mers al serviciilor fiscale. Nu ni se pare deloc excesivă această măsură, chiar dacă comisiunile de impunere ar fi adevărate instanțe jurisdicționale, fiindcă repetăm, matricolele nu sunt acte administrative distincte la confecționarea cărora jurisdicțiunea ar lua parte efectivă [212]. Comisiunea de impunere în posesia căreia se găsesc toate piesele impunerii, verifică și semnează pentru exactitatea lucrărilor sale, transcrise și grupate de funcționari în registrele matricole. Toate acestea sunt chestiuni de pură technică administrativă care nu au nici un efect asupra impunerilor astfel cum au fost stabilite de comisiuni în mod individual. Această concluzie se evidențiază și mai mult dacă adăogăm că matricolele nu sunt acte publice, ci registre pentru uzul administrației interioare de pe care nu poate lua copie decât direct contribuabilul interesat.

Rolurile generale de contribuțiuni se formează, conform art. 103 din lege și par. 320 instrucțiuni de către agenții fiscului și anume de cei ai circumscripțiilor de constatare, după matricole, pe suburbii și sate. In ele se trec toți contribuabilii, pe strade, cu toate impozitele ce au de plată. Pe când matricolele sunt alcătuite pe categorii de impozite, rolurile sunt întocmite în mod general pentru toate impozitele. O altă deosebire constă în aceea că rolurile nu cuprind decât sumele de plătit pe impozite, cum și încasările și majorările, fără specificarea veniturilor sau scăderilor trecute în matricolă. Formarea rolurilor va avea loc imediat după întocmirea matricolelor; după care sunt încredințate circumscripțiilor de percepere. Rolurile sunt întocmite pentru „împlinirea contribuțiilor" cum se exprimă legea. După cum vedem, rolurile sunt tot niște registre pentru uzul administrației ca și matricolele cu deosebirea că conțin numai un extras, a-

---

212) A se vedea părerea d-lui G. T. Ionescu, op. cit. pag. 152.

dică sumele de plătit pe impozite, în vederea încasării lor. Art. 125 arată că „sumele constatate și înscrise în roluri ca impozite sau amenzi și rămase definitive, constituesc creanțe executorii în folosul Statului, cari nu pot fi reduse sau desființate prin nici o hotărîre judecătorească, în alt mod decât cel prevăzut în această lege". Deci nici rolul nu constitue un act juridic care să aibă vreun efect asupra impozitului stabilit. Rolul este numai condițiunea care permite fiscului să procedeze la executare, — întrucât sumele trecute în el au caracter executoriu în mod absolut când sunt definitive și executorii cu titlul provizoriu, chiar și mai înainte de a rămâne definitive, dacă sunt constatate în modul prevăzut prin lege.

Apelurile și recursurile nu sunt suspensive de executare ci urmează a se face compensațiune sau restituire dacă debitul e micșorat sau a se percepe diferența dacă este mărit.

Incasarea impozitului în conformitate cu rolul este o operațiune dată în sarcina organelor de percepere, distincte de organele de constatare.

In concluzie, atât matricolele cât și rolurile nu au existență de sine stătătoare, ci sunt numai instrumente de cari se servesc autoritățile fiscale în vederea realizării impunerilor.

Actul generator al impunerii rămâne procesul-verbal de impunere, singurul care se poate ataca în fața comisiunii de apel. Contra matricolelor și rolurilor nu este posibilă nici o acțiune contencioasă, ci numai recursul grațios, pentru corectarea unor erori cari s'ar strecura în aceste registre, în contradicție cu impunerile stabilite prin procesele-verbale.

2. Termenul de Apel.

In conformitate cu art. 77 din legea contribuțiunilor directe pot face apel împotriva procesului-verbal de impunere contribuabilul sau fiscul, prin funcționarii prevăzuți la art. 92. Din aceasta ar rezulta că în apel se atacă o hotărîre de primă instanță în fața căreia s'au judecat fiscul și contribuabilul. Ori noi am constatat că,

comisiunile de impunere nu sunt instanțe, ci simple comisiuni administrative ale căror acte au caracteristica că nu pot fi revocate în mod unilateral. Fiscul nu are la îndemână decât această procedură a apelului, ca să modifice o impunere. In ultimă analiză, comisiunile de apel au de stabilit tot impuneri, nu sunt instanțe absolut imparțiale. Legiuitorul a voit ca întreaga procedură a stabilirii impozitelor să se facă în prezența fiscului, dând și contribuabilului unele garanții minime de apărare.

Neatacându-se o hotărîre de primă instanță, dreptul de apel al fiscului nu este juridic. Dacă admitem că se atacă un act administrativ de autoritate, nici această acțiune nu-și găsește o explicațiune. Ar urma ca însăși autoritatea administrativă care a făcut actul poate să-l atace în fața unei instanțe jurisdicționale.

Legea a căutat desigur să realizeze comisiuni de impunere organizate pe principiul celor două grade de jurisdicție — împrumutat din ordinea judecătorească. A ieșit în acest fel un sistem hibrid: nici instanțe jurisdicționale de fond propriu zise, nici pure comisiuni administrative de constatare.

Termenul de apel, este de 20 zile, însă scurgerea se socotește în mod deosebit: pentru contribuabil dela comunicarea procesului-verbal de impunere, făcută în forma prevăzută de lege, iar pentru fisc dela data procesului-verbal de impunere. Distincția își găsește explicațiunea în faptul că fiscul face parte totdeauna din compunerea comisiunilor de impunere.

Termenul de apel curge pentru amândouă părțile dela comunicarea deciziunei, în cazul când s'a făcut reclamațiune pe cale generală la comisiunea centrală fiscală.

Conform art. 77 al. 3 „apelurile se fac și se înregistrează la administrația de constatare a impozitelor sau la circumscripția de constatare a impozitelor sau la circumscripția de constatare a orașului nereședință, în care funcționează comisiunea de apel".

Ca și în dreptul comun, apelurile se pot face atât pentru motive privind chestiuni de fapt, cât și pentru motive de drept. Cererea de apel a contribuabilului trebue să cuprindă indicarea precisă a hotărîrii contra căreia se face apel.

Motivele de apel şi actele pe cari se bazează trebue depuse, fie prin cererea de apel, fie prin memoriu aparte, până în ziua fixată pentru judecată, inclusiv această zi, şi chiar înaintea comisiunii de apel[213]. Aceasta, în conformitate cu art. 80 din lege. Dacă se depun în ziua fixată fiscul poate cere un termen să ia cunoştinţă de ele. In interpretarea acestui text, jurisprudenţa a stabilit că motivele trebuesc depuse numai în scris în modul prevăzut de lege, neputând fi invocate oral în cursul desbaterilor[214].

3. Compunerea, funcţionarea şi competenţa comisiunilor de apel.

Comisiunile de apel funcţionează pe lângă administraţiile de constatare din fiecare judeţ, în oraşul de reşedinţă. Legea prevede posibilitatea funcţionării mai multor comisiuni de apel în acelaşi judeţ, în care caz pot funcţiona şi într'un oraş nereşedinţă. Competenţa lor fiind teritorială, trebue să funcţioneze câte cel puţin una de fiecare judeţ.

Conform art. 78 comisiunile de apel se compun din: „*a)* Primul preşedinte sau preşedintele tribunalului, dacă acesta are o singură secţie, sau un magistrat delegat de el, ca preşedinte; *b)* un delegat al fiscului; *c)* un delegat al contribuabililor, desemnat prin tragere la sorţi de preşedintele tribunalului dintr'o listă de 20 contribuabili cari nu sunt funcţionari publici. Această listă va fi alcătuită şi prezentată de administraţia de constatare a impozitelor; *d)* pentru apelurile referitoare la impunerea veniturilor din comerţ, industrie şi profesiuni, delegatul va fi desemnat tot prin tragere la sorţi de către preşedintele Comisiunei de apel în şedinţă publică dintr'o listă de 10—20 comercianţi, industriaşi sau profesionişti exercitând efectiv întreprinderea.

Lista va fi întocmită de camerele de comerţ şi ororganizaţiunile respective recunoscute". Dar prin modi-

---

213) C. Apel Buc. S. III. dec. fisc. 120/926. Bulet. C. Apel 1926, pag. 434.

214) Cas. III. dec. 2072/924. Jur. Gen. 1925, pag. 368.

ficarea dela 1 Aprilie 1935, s'a revenit la sistemul anterior modificării din 18 Martie 1933, în ceeace privește delegații comercianților și industriașilor. Astfel, aliniatul nou introdus la sfârșitul art. 76 prevede: „Prin derogare dela art. 78, delegații comercianților și industriașilor în comisiunile de apel vor fi numiți de Camerele de Comerț și Industrie". Prin tragerea la sorți rămâne să fie desemnat numai delegatul organizațiunilor profesionale.

Tot legea precizează că pe lângă fiecare delegat va fi și un supleant, desemnat în același mod, spre a-l înlocui în caz de împiedicare.

Comisiunea va fi ajutată de secretari, dintre funcționarii propuși de administrația de constatare a impozitelor.

Este interesant să arătăm cum a interpretat jurisprudența dispozițiunile legii în privința compunerii comisiunilor de apel.

După cum remarcă d-l Romulus G. T. Ionescu în studiul citat[215]) se pot distinge două soluțiuni diferite, dintre care una, mai veche, a fost definitiv părăsită de jurisprudență. Astfel, administratorul financiar care a semnat motivele de apel ale fiscului în privința unei impuneri, nu poate intra în compunerea comisiunii de apel, ca delegat al fiscului la judecarea procesului, întrucât s'a pronunțat anticipat[216]).

Jurisprudența, a făcut în această privință aplicarea art. 276 din codul de procedură civilă, adică a aplicat dreptul comun în lipsa unei prevederi în legea fiscală. La fel, jurisprudența a aplicat dreptul comun, când a stabilit că nu poate lua parte la judecată ca delegat al fiscului funcționarul care a fost președinte al instanței de impunere al cărei preces-verbal este apelat[217]). După cum vedem, jurisprudența a făcut aplicarea concepției civiliste, conform căreia atunci când legea fiscală tace, judecătorul fiscal nu poate căuta soluția decât în textul dreptului comun, obligatoriu pentru el oridecâteori nici în

---

205) Romulus G. T. Ionescu. op. cit. pag. 158.

216) C. Apel Buc. S. I. dec. fisc. 110/932. Rev. adm. fin. Nr. 61/932.

217) C. Apel Buc. S. III, dec. fisc. 306/930. Rev. adm. fin. 40/1931.

textul, nici în spiritul legii fiscale nu e prevăzută o deformare sau o deviere dela norma civilă. Noi considerăm că jurisprudența mai veche, azi părăsită definitiv, constituia totuși un progres, căutând oarecum să înlăture soluțiunile dreptului privat și să consacre noțiuni autonome ale dreptului fiscal. Motivele pentru cari jurisprudența căuta să înlăture aplicarea art. 276 pr. civ. erau diferite și discutabile, dar realizau un progres măcar într'atât cât refuzau această aplicare. Astfel o deciziune a Curții de Casație invoca motivul că „nici un text din legea contribuțiunilor directe nu interzice administrațiunii de a delega pe un funcționar care ar fi dat îndrumări sau lămuriri comisiunilor de impunere[218]).

O altă decizie invoca principiul că „organele fiscului sunt indivzibile[219]).

Dar în această materie jurisprudența a făcut iarăși aplicarea regulelor dreptului comun prin instituția recuzării[220]). A fost ușor să se facă această aplicare dată fiind lipsa oricărui fel de reglementare asupra acestei chestiuni în legea contribuțiunilor directe.

Pe acest argument s'a și sprijinit jurisprudența, fără să se preocupe dacă în materie fiscală există sau nu recuzare, dacă această instituție se poate aplica jurisdicțiunilor administrative și mai ales comisiunilor de apel, astfel cum sunt alcătuite. Putem spune, că în general, jurisprudența s'a pus în materie fiscală, tot din punctul de vedere al securității contribuabilului. Deaceea face pur și simplu aplicarea dreptului comun, în speță a procedurii civile[221]), nearătând pe ce motive se sprijină.

Lipsa de orientare, datorită tăcerii legei și doctrinei se manifestă și la jurisprudență, când e vorba de procedura de urmat în caz de recuzare. Pe deoparte se susține că recuzarea președintelui comisiunii trebue judecată de tribunalul din care acesta face parte, ca fiind îndreptată împotriva unui magistrat al tribunalului în timpul și cu

---

218) Cas. III. dec. 2068/924. Jur. Rom. 1925, pag. 123.

219) C. Apel Oradea, dec. 1527/925.

220) V. Dragu. „Instituțiunea recuzării la comisiunile de apel fiscale". Curierul Judiciar Nr. 21/934. pag. 321.

221) C. Apel Buc. S. I. dec. fisc. 110/932. Rev. adm. fin. Nr. 61/932.

ocazia îndeplinirii unei delegaţiuni, iar în caz că se recuză ceilalţi membri, cererea se va judeca de comisiunea de apel fără membrul recuzat[222]).

Majoritatea jurisprudenţii socotesc că recuzarea oricărui membru, inclusiv preşedintele, trebue să se judece de comisiune, fără membrul recuzat, conform art. 283 pr. civ. Este de remarcat însă că normele dreptului comun nu-şi găsesc o exactă aplicaţiune în dreptul public. Legea contribuţiunilor directe stabileşte în art. 78 că comisiunea nu poate lucra fără preşedinte sau delegatul fiscului. Ca atare, în caz că se recuză unul din aceşti doi membri, ceilalţi doi nerecuzaţi nu pot judeca această cerere. Comisiunea poate judeca în doi membri numai când se recuză delegatul contribuabilului. Ar fi de dorit ca legea să rezolve această dificultate, fiindcă nu vedem cum supleantul ar putea completa comisiunea numai în vederea judecăţii recuzărei.

După cum am arătat în altă parte nici comisiunile de apel nu au o funcţionare permanentă. Ele sunt convocate de Ministerul de Finanţe, zilele de convocare trebuind a fi publicate oficial, conform art. 99.

Comisiunile de apel nu au fiinţă legală decât după constituire[223]), care se face la începutul lucrărilor, pentru toţi delegaţii şi supleanţii, prin proces-verbal. Pentru orice schimbare a delegaţilor trebue dresat un nou proces-verbal. In şedinţa de constituire, se va depune în faţa comisiunii un jurământ al membrilor ei cari nu sunt funcţionari publici, conform art. 82.

După cum se arată în art. 78, comisiunile de apel vor judeca în trei, completându-se cu delegatul camerei de comerţ, al organizaţiunilor profesionale sau al contribuabililor, după cum au de judecat impuneri la venituri le comerciale, industriale, profesionale şi imobilare.

Dar imediat principiul completului de 3 este infirmat, fiindcă legea prevede posibilitatea judecării în mod valabil chiar numai cu preşedintele şi delegatul fiscului. Desigur

---

222) C. Apel Cluj. S. III, dec. 1413/933.

223) C. Apel Buc. S. I, dec. fisc. 70/930. Rev. adm. fin. Nr. 31/930.

judecarea numai cu acești doi membri este o excepțiune, regula fiind complectul de 3 membri.

In interpretarea acestui text, jurisprudența a stabilit, cum este de altfel normal, că comisiunea nu poate lucra valabil fără magistratul președinte[224], sau fără delegatul fiscului[225]. Prezența acestor doi delegați fiind absolut cerută de lege, comisiunea nu poate lucra valabil cu un singur delegat[226]. Prezența delegatului contribuabililor nu este necesară pentru valabilitatea deciziilor comisiunei de apel. Trebue să remarcăm că posibilitatea lipsei delegatului, la unele din lucrările comisiei, este o excepțiune care-și găsește rațiunea în natura acestor comisiuni fiscale, cari nu pot fi întrerupte, din cauza absenței delegatului contribuabilului.

Nu se poate susține însă constituirea legală a comisiunilor de apel, fără acest delegat[227].

Ar însemna să se eludeze cu desăvârșire dispozițiile art. 78 privitoare la compunerea comisiunei și a complectului de judecată în trei. Ori se știe că orice excepțiune este de strictă interpretare, în materia dreptului fiscal.

Deși legea nu spune, jurisprudența, în aplicarea principiilor generale, a stabilit că o comisiune de apel nu poate lucra valabil cu un președinte sau vreun membru din altă comisiune de apel, competența fiind expresă, pentru o anumită comisiune de apel, în raza unui județ sau circumscripție[228].

Ceeace evidențiază mai mult rolul secundar al delegatului contribuabilului în comisiunile de apel este prevederea legii că nu poate lucra mai mult de o lună, fiind înlocuit cu un altul desemnat în același mod. Pe când delegatul judecătoresc și cel al fiscului funcționează pe toată durata lucrărilor, delegatul contribuabilului în ge-

---

224) C. Apel Buc. S. II. dec. fesc. 94/930. Rev. adm. fin. Nr. 43/931.

225) C. Apel Buc. S. II. dec. fesc. 34/934. Jur. Gen. Nr. 31/934, pag.

226) Cas. III. dec. 829 bis./925 și 671/925.

227) C. Apel Buc. S. I. dec. fisc. 70/930. Rev. adm. fin. Nr. 31/930.

228) C. Apel. Sec. III. fisc. 25/929 și C. Apel Buc. S. IV. dec. fisc. 67/929. Rev. Adm. fin. Nr. 19/929.

nere se reîmprospătează la expirarea fiecărui termen de o lună. După expirarea termenului de o lună, comisiunea este viciată în compunerea ei, dacă nu s'a completat cu un nou delegat al contribuabilului și deci deciziunile sunt nule[229]. Nulitatea se poate invoca în orice stare a procesului, chiar și direct la instanța de recurs, constituirea comisiunei fiind de ordine publică.

Ultimele aliniate ale art. 78 prevăd că „hotărîrile se vor pronunța cu majoritate de voturi" și că „în caz de divergență, apelul se va judeca în complectul comisiunii".

Prin majoritate de voturi se înțelege 2 voturi din 3, în care caz membrul rămas în minoritate trebue să facă opinie separată, conform jurisprudenței[230]. In cazul când comisiunea lucrează numai cu președintele și delegatul fiscului, hotărîrea trebue să fie iscălită de amândoi, dacă sunt de acord. In caz de divergență, procesul se va judeca din nou, în complectul comisiunei, adică și cu delegatul contribuabilului.

4. Procedura înaintea comisiunilor de apel.

Am văzut, când am discutat despre comisiunile de impunere, că legea contribuțiunilor directe a stabilit reguli comune de procedură atât pentru comisiunile de impunere cât și pentru cele de apel.

Capitolul IV este întitulat „Procedura înaintea instanțelor". Trebue să remarcăm însă că regulele de procedură stabilite de legea contribuțiunilor directe apar ca niște reguli speciale, întrucât atunci când nu sunt prevăzute anumite dispoziţiuni, jurisprudenţa aplică procedura civilă. Deaceea este interesant să arătăm regulele speciale de procedură prevăzute de lege cum și cele admise în materie de apel de către jurisprudență.

Art. 97 stabilește obligațiunea citărei contribuabilului

---

229) C. Apel Cernăuți, dec. fisc. din 29.III.1934. Rev. adm. fin. Nr. 81/934.

230) C. Apel Buc. S. II, dec. fisc. 80/933. Rep. jur. adm. Nr. 22/933 col. 1935.

care a făcut apel înaintea comisiunei de apel precum şi regulele de observat.

Astfel, „citaţia li se va preda prin agenţii circumscripţiei de constatare sau de percepere respective, prin notarul comunei sau prin funcţionarii poliţiei judiciare ori adminsitrative, cu cel puţin 5 zile înainte de data înfăţişării la locul de impunere, iar dacă s'a indicat domiciliul, citaţia se va preda la acest domiciliu". In aplicarea acestui text, jurisprudenţa a precizat că „numai pentru primul termen de înfăţişare înaintea comisiunei citaţiunea trebue predată cu cinci zile înainte de termen[231]. Deasemenea, apelantul trebue citat neapărat la domiciliu, dacă a fost indicat prin petiţia de apel, altfel citarea este ilegală[232]. Mai departe, al. 2 stabileşte: „dacă persoana citată e găsită i se înmânează citaţia, luându-se dovadă de primire, semnată de ea; iar dacă nu ştie carte, predarea se va constata prin punere de deget în asistenţa unui martor ştiutor de carte, care să nu fie în serviciul autorităţii care îndeplineşte procedura".

Al. 3. „In caz de refuz, citaţia se va lipi pe uşa casei, dresându-se un proces verbal, în asistenţa unui martor.

Al. 4. „In caz de lipsă a contribuabilului, citaţia se va preda unei rude sau servitor, care locueşte cu dânsul, sub luare de dovadă; în lipsă şi a acestor persoane sau în caz de refuz ori imposibilitate de semnare a lor, citaţia se va lipi pe uşa casei, dresându-se un proces-verbal în acest sens, în asistenţa unui martor, ştiutor de carte, care să nu fie în serviciul autorităţii care îndeplineşte procedura".

Jurisprudenţa a stabilit că dacă citaţia se afişează fără observarea acestei gradaţii prevăzute de art. 97, procedura nu este valabilă[233]. La fel condiţiunile art. 97 nu sunt îndeplinite, dacă dovada de înmânarea citaţiei nu este semnată de apelant în caz că a fost găsit sau nu s'a făcut menţiune că partea nu ştie carte[234].

---

231) C. Apel Buc. S. I, dec. fisc. 67/933. R. J. A. Nr. 17/933, col. 1080.

232) Cas. II, dec. fisc. 210/925.

233) C. Apel Buc. S. I, dec. fisc. 128/930. Rev. adm. fin. Nr. 37/930.

234) C. Apel Buc. S. I, dec. fisc. 37/935. Bul. C. Apel, 1925, pag. 356.

În vederea simplificării acestei proceduri minuţioase a citării, legea admite ca contribuabilul să poată lua cunoştinţă de termen, sub semnătura proprie, chiar pe cererea sa de apel, dacă predă personal apelul, ştie carte şi i se poate fixa îndată termenul de judecată.

O altă excepţiune dela procedura citării stabilită de art. 97, o constitue citarea colectivă a tuturor contribuabililor dintr'o comună, când se face apel chiar de un singur contribuabil din comună, în ce priveşte gruparea terenurilor pe categorii şi clase cum şi valoarea locativă medie pe hectar. Conform art. 11 citarea se face prin publicaţii cu cel puţin 8 zile înainte de ziua fixată pentru judecată, la primărie, şcoală, biserică şi casele delegaţilor săteşti.

Pentru curmarea oricărei controverse, art. 97 al. 7 stabileşte că toate termenele prevăzute în lege, pentru apel, comunicări, afişări şi citaţii, se înţeleg pe zile libere.

Intreaga procedură de citare înaintea comisiunei de apel, trebue în mod riguros respectată, altfel deciziunea comisiunei de apel poate fi casată, jurisprudenţa făcând aplicaţiunea art. 74 procedura civilă [235]). Orice obiecţiune asupra procedurii citării trebue ridicată înaintea instanţei de fond, ea nu poate fi dedusă pentru prima oară în faţa instanţei de casare [236]).

Dacă pentru procedura citării, legea s'a străduit să concentreze toate regulele în art. 97 de sub capitolul „Procedura înaintea instanţelor", celelalte reguli le găsim disparte în cuprinsul textelor, fără nici o corelaţiune logică.

Astfel la art. 89 care se ocupă de termenele de depunere a declaraţiilor, al. 6 arătă că stabilirea impunerilor şi *judecarea apelurilor* se face în şedinţă publică. Inaintea comisiunilor de apel, ca şi în faţa instanţelor de recurs, după cum vom vedea, contribuabilii vor putea fi asistaţi de avocaţi. Fiscul va fi apărat printr'un delegat special, în baza unei adrese a administraţiei de constatare a impozitelor sau a Ministerului de Finanţe,

---

235) C. AApel Buc. S. III. dec. fisc. din 19 Ianuarie 1934. R. J. A. Nr. 15/1934 ,col. 954.

236) Cas. II. dec. 42 din 1925.

(art. 100 al. 2). Deşi din toată procedura citării care pare a fi reglementată în interesul contribuabilului apelant, ar rezulta că acesta trebue să fie de faţă şi să-şi susţină motivele de apel invocate, totuşi comisiunea este obligată să judece chiar în lipsa părţii, după memoriile şi actele prezentate în cazul când fiscul nu cere un termen spre a lua cunoştinţă de ele (art. 80 al. 2). Deaceea jurisprudenţa a stabilit că s'a violat legea atunci când s'a respins un apel ca nesusţinut pe motivul lipsei din instanţă a contribuabilului[237]. Sarcina probei — conform principiilor generale — actori incumbit onus probandi — incumbă părţii care face apelul, fie fiscului, fie contribuabilului[238]. In susţinerea apelului nu pot desvolta decât motivele de apel cari au fost formulate prin cererea de apel sau prin memoriul aparte depus până în ziua fixată pentru judecată (art. 80 al. 1). Comisiunile de apel nu pot deci discuta şi decide asupra unor chestiuni ce n'au fost apelate, respectând principiul de drept *tantum devolutum quantum apelatum*. Jurisprudenţa a statuat că se violează acest principiu şi se comite un exces de putere, dacă fără a exista apel din partea fiscului, comisiunile de apel îngreunează situaţia contribuabilului[239]. La fel, jurisprudenţa a stabilit că se violează art. 288 proc. civilă şi se comite un exces de putere dacă comisiunile de apel acordă *plus petita*[240].

Ceeace caracterizează cu adevărat comisiunile fiscale de apel şi le apropie de instanţele jurisdicţionale — este admiterea desbaterilor contradictorii. Din această cauză am şi afirmat mai înainte că numai în această fază, procesul pentru stabilirea contribuţiunilor directe, capătă cu adevărat o desfăşurare contencioasă.

Instanţele de casare au casat deciziunile comisiunilor de apel ori decâteori acestea nu au respectat, în cele mai neînsemnate amănunte acest principiu al desbaterilor contradictorii. Faptul că nu s'a dat deloc cuvântul apelan-

---

237) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 156/929, în Bul. C. Ap. 1929, pag. 230.

238) Cas. II, dec. 529/925 şi Cas. III, dec. 363/925.

239) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 192/929, în Bul. C. Ap. 1929, pag. 207.

240) C. Apel Buc. dec. fisc. 3/928, în Bul. C. Ap. 1928, pag. 92.

tului în susținerea apelului, a fost socotit de Curtea de Casație ca un vădit exces de putere și o omisiune esențială [241]. La fel s'au pronunțat instanțele de casare atunci când într'un litigiu nu a fost adus în discuția părților rezultatul unei cercetări la fața locului [242], sau când nu s'a dat cuvântul apelantului spre a se apăra față de incidentul de respingere ca nemotivat, motivele nefiind depuse [243].

In privința condițiunilor de formă pe care trebue să le îndeplinească actele comisiunilor de apel ca să aibă valoare juridică, legea nu spune nimic. Nenumărate jurisprudențe au aplicat principiile generale de drept stabilind că procesele verbale de ședință trebuesc semnate de toți membrii ce au făcut parte din complectul ce a luat parte la judecată, nesemnarea chiar de un singur membru constituind un viciu substanțial și atrăgând casarea hotărîrii [244].

O altă regulă consacrată de jurisprudența instanțelor fiscale de recurs este ca atât *minuta* cât și *hotărârea* instanței de apel să poarte semnătura tuturor membrilor cari au format complectul de judecată, dacă vreunul nu face opinie separată. Aceiași judecători cari au semnat dispozitivul trebue să semneze și deciziunea [245]. Deciziunea care nu a fost semnată de un membru care a luat parte la desbateri și n'a făcut opinie separată, este nulă [246] deși sunt și jurisprudențe contrarii [247].

Nenumărate jurisprudențe stabilesc iarăși că sunt nule deciziunile semnate de o persoană care n'a făcut

---

241) Cas. II, dec. 86/925; Cas. II, dec. 455/925.

242) C. Apel Buc. S. V. dec. fisc. 5/934. R. J. A. Nr. 33/934 col. 2108.

243) C. Ap. Buc. S. II, dec. fisc. 57/929. Rev. adm. fin. Nr. 28/930.

244) C. Ap. Buc. S. II, dec. fisc. 94/930. Rev. adm. fin. Nr. 43/931. C. Ap. Buc. S. II, dec. fisc. 34/934. Jur. Gen. Nr. 31/934, pag. 972.

245) C. Apel Buc. S. II, dec. fisc. 80/933. R. J. A. Nr. 222/933, col. 1395.

246) C. Ap. Buc. S. IV, dec. fisc. 32/934. Bul. C. Ap. 1934, pag. 207.

247) Cas. III, dec. 2108/934. Rev. Contrib. Nr. 6.

parte din cmplect la judecarea procesului şi n'a luat parte la desbateri[248]).

Multe decizii recente casează hotărîrile comisiunilor de apel semnate de membrii delegaţi ai contribuabililor pentru nelegală compunere cu aceşti delegaţi — după expirarea termenului de o lună cât are dreptul un delegat să facă parte din comisiune. Dacă legea totuşi ţine la această reînprospătare lunară a delegatului contribuabilului, se impune o precizare în art. 78 a caracterului juridic a acestei schimbări pentru a nu se mai da ocazia la atâtea anulări de impuneri, dăunătoare fiscului şi contribuabilului.

Comisiunile de apel sunt obligate să-şi motiveze deciziunile, altfel sunt casabile. Fiind adevărate instanţe de impunere, motivarea venitului stabilit trebue să fie precisă şi obiectivă, iar nu o simplă apreciere[249]) întrucât trebuesc precizate în decizie care din metodele de impunere prevăzute de art. 39 au fost adoptate.

Prin aplicarea art. 118 şi 119 proc. civ., este nulă deciziunea comisiunei de apel care nu menţionează că a fost pronunţată în public[250]) sau al cărei dispozitiv nu concordă cu cel din momentul pronunţărei[251]).

O măsură luată în vederea celerităţii operaţiunilor de impunere se găseşte în dispoziţiunea art. 100 după care hotărîrile instanţelor de apel precum şi a celor de impunere şi recurs, se dau fără drept de opoziţie.

O chestiune neprecizată de legea contribuţiunilor directe este aceea dacă contra deciziunilor comisiunilor de epel este deschisă calea contestaţiei prevăzută de art. 400 şi urm. proc. civ. pentru cazurile când nu s'au respectat cu ocazia judecăţii regulele de procedură. In lipsa unei interdicţiuni în legea contribuţiilor, jurisprudenţa

---

248) C. Ap. Buc. S. III, dec. fisc. 101/930. Rev. adm. fin. Nr. 31/930; C. Ap. Buc. S. IV, dec. fisc. 107/930. Rev. adm. fin. Nr. 34/935/930—; C. Apel Buc. S. III. dec. fisc. 210/934, Jur. Gen. Nr. 5/935. pag. 135.

249) Cas. III. dec. 92/925. Pand. Săpt. an. I, pag. 489.

250) C. Apel. Buc. S. I. dec. fisc. 41/933. Rep. J. A. 1933, col. 1008.

251) C. Ap. Buc. S. V. dec. fisc. 97/933. Jur. Gen. Nr. 6/934, pag. 167.

a admis calea contestației și contra deciziunilor comisiei de apel, motivând că dacă legea c. d. prevede anumite căi legale de atac de care poate uza împricinatul, nu înseamnă că prohibă celelalte căi extraordinare de atac, arătate prin art. 400 și urm. proc. civ. [252]).

Din punct de vedere al celerității care trebue să domine întreaga procedură a instanțelor fiscale, este bine că s'a admis calea contestației pentru vicii de procedură, putând fi soluționate mult mai repede decât prin recurs. Dealtfel unele instanțe de casare au și refuzat să examineze viciile de procedură pe motiv că e vorba de constatări de fapt ce scapă cenzurei instanței de casare.

Intreaga procedură a apelului în materie fiscală este scutită de timbru.

5. Natura juridică a comisiunilor de apel.

Din cuprinsul legii contribuțiunilor directe ar reeși că legiuitorul consideră comisiunile de apel drept instanțe jurisdicționale. Intr'adevăr comisiunile de apel prezintă o mare deosebire față de comisiunile de impunere. Sunt o serie de elemente cari le apropie de instanțele jurisdicționale, cum de exemplu: prezența magistratului, desbaterile contradictorii, caracterul de lucru judecat al hotărîrilor, posibilitatea recursului, etc.

Jurisprudența la rândul său este constantă în a trata comisiunile de apel ca instanțe jurisdicționale, nefăcând nicio deosebire de tratament între ele și instanțele judecătorești obișnuite.

Jurisprudența Casației le legitimează chiar constituționalitatea, considerându-le nu numai jurisdicțiuni administrative sau mixte, ci chiar instanțe făcând parte din puterea judecătorească [253]).

Nu putem trece cu vederea însă, strânsa legătură ce există între comisiunile de apel și comisiunile de primă

---

252) C. Apel Buc. S. III, dec. fisc. 47/928. Rev. adm. fin. Nr. 9/929.

253) Cas. S. U. Dec. 16/1933 și Dec. 4/1934. Pandectele săpt. 1934, pag. 518.

instanță. Comisiunile de apel au rolul să statueze tot asupra fondului, ca a doua instanță, în vederea determinării veniturilor impozabile. Ele au o compunere mixtă, cu funcționari ai administrației active, reprezentanți ai contribuabililor și ca arbitru imparțial, magistratul.

Iată o serie de alte elemente care le reduce din caracterul de jurisdicție.

Cu drept cuvânt autorii [254]) critică acest amestec al administrației active în compunerea comisiilor de apel și mai ales concepția că trebue protejate în egală măsură interesele fiscului și ale contribuabilului.

Desigur, este inadmisibil acest caracter arbitral al unei instanțe în domeniul dreptului public.

Adevăratele jurisdicțiuni presupun judecători imparțiali, cari să verifice legalitatea actelor săvârșite de organele fiscului.

Dar aceste scăderi nu sunt proprii comisiunilor de apel și le întâlnim aproape în toată organizarea contenciosului fiscal, ceeace constitue originalitatea acestei instituții în dreptul român.

Nu mai încape nici o discuție că față de caracterele dominante astfel cum sunt precizate în diferitele texte de lege și recunoscute de jurisprudență, comisiunile de apel pot fi considerate instanțe jurisdicționale.

6. Comisiunea centrală fiscală.

Partea cea mai caracteristică a contenciosului nostru fiscal în materie de stabilire a impozitelor directe o constitue Comisiunea centrală fiscală. Conform art. 83 al legii contribuțiilor directe această comisiune este instituită pe lângă Ministerul de Finanțe în scopul stabilirii unor norme generale privitoare la constatări, evaluări și aprecieri, cu ocaziunea determinării veniturilor impozabile. Legea deși organizează în întregime această instituție, totuși sunt o serie de chestiuni cari comportă încă discuțiuni, după cum vom vedea.

---

254) I. Tedescul. Rolul Comisiunilor de Apel, Rev. Ad-ția Fin. Nr. 24/1929, p. 2. Romulus Ionescu, op. cit. pag. 171.

Care a fost raţiunea înfiinţării acestei comisiuni rezultă în mod clar din explicaţiile pe care le-a dat în cursul desbaterilor Senatului ministrul de finanţe de atunci, Vintilă Brătianu: „Am făcut-o pentrucă în chestiunile de ordin general să putem avea o comisiune care să nu fie supusă vederilor ministrului, în care să fie reprezentate toate ramurile de activitate, care să dea interpretare legii. Am înfiinţat această comisiune întâi pentru a face o uniformitate în aplicarea legii, în al doilea rând pentrucă putem avea înăuntrul comisiunei şi specialişti şi interesaţi în cauză cari pot să cunoască nevoile reale care sunt în joc; aceasta pentruca să putem evita greşeli pe care le-ar face comisiunile locale şi care ar da loc la o mulţime de apeluri şi recursuri inutile. Dacă găsiţi că această instituţie este contra contribuabilului suprimaţi-o, dar să ştiţi că atunci lăsaţi pe contribuabil la arbitrariul comisiunilor locale sau ale ministerului aceasta fiind una din garanţiile cele mai mari date contribuabilului" [255]).

Procedura.

Compunerea comisiunii centrală fiscală conform art. 83 este următoarea: *a)* un consilier al Inaltei Curţi de Casaţie, ca preşedinte, desemnat de primul preşedinte al acestei Curţi; *b)* un delegat al Ministerului de Finanţe; *c)* un delegat al contribuabililor care va fi desemnat pentru veniturile proprietăţilor agricole sau din exploatări agricole de către Uniunea Camerelor Agricole; pentru veniturile proprietăţilor clădite dintre proprietarii urbani ce nu sunt funcţionari sau consilieri comunali, desemnaţi de către consiliul comunal din Bucureşti; pentru veniturile comerciale, industriale, miniere şi anume în parte pentru fiecare din aceste categorii de venituri, de către Uniunea Camerelor de Comerţ; pentru veniturile profesionale de către organizaţiunile recunoscute prin legi.

După cum vedem, compunerea comisiunii centrale este arătată precis prin lege. Ea se compune din 3 membri, dintre cari primii doi sunt permanenţi fiindcă iau parte

---

255) Monitorul Oficial. Desbateri Parlamentare— Senat. Februarie 1923.

la toate desbaterile pentru orice fel de impozit direct pe când delegatul contribuabilului va fi schimbat după felul chestiunilor ce se prezintă.

Paragraful 263 din instrucțiuni prevede că delegații contribuabililor cât și președintele comisiunii și delegatul fiscului pot avea supleanți spre a nu se împiedica lucrările dacă vreunul nu poate lua parte. Dispoziția aceluiași paragraf că „pentru cazurile de *directive generale* comisiunea va lucra în complectul ei cu toți delegații" o găsim absolut contrară atât textului legii care nicăeri nu prevede un asemenea complect, cât și spiritului legii. Legea stabilește numai comisia compusă din 3 membri — cu rolul de a stabili „*norme generale* privitoare la constatări, evaluări și aprecieri în determinarea veniturilor impozabile". Nu vedem ce alte „directive generale" ar avea comisiunea să stabilească în complectul ei cu toți delegații.

Se face o distincțiune nejuridică între „normele generale" și „directivele generale" ce au a stabili această comisiune. Dispoziţiunea este contrară spiritului legii fiindcă schimbă sistemul de compunere și echilibrul comisiunei prin participarea deodată a tuturor delegaților contribuabililor.

Legea nu stabilește în detaliu procedura pentru desbateri și darea deciziunilor care va putea fi stabilită de însăși comisiunea, conform paragrafului 264 din instrucțiuni.

Președintele comisiunei convoacă pe fiecare dintre delegații contribuabililor după natura afacerilor.

Legea prevede însă câteva dispoziţiuni de procedură și anume precizează că „deciziunile se dau fără chemări". Părțile nu se citează întrucât nu este vorba de a judecată între părți. Cu toate acestea „părți" există; este în primul rând Ministerul Finanțelor care poate sesiza direct comisiunea, iar apoi contribuabilii reprezentați prin instituțiunile și organizațiunile prevăzute de lege. Legea însăși prin art. 83 recunoaște „părți interesate" cari pot prezenta memorii scrise" și de cari comisiunea este obligată a lua cunoștință la darea deciziunii. Cu alte cuvinte, părțile nu pot susține în fața acestei comisiuni în mod contradictoriu cu administrația fiscală anumite drepturi nesocotite, deși comisiunea are un rol cu totul im-

parţial de a dispune pe cale generală în privinţa unor chestiuni de fapt ce s'ar ivi în aplicarea legii.

Prin derogare dela principiile generale în privinţa competenţii administraţiunii fiscale de a decide singură asupra chestiunilor de fapt ce cad sub aplicaţiunea legii, s'a creiat această comisiune cu caracter technic, căreia i s'a atribuit această competenţă specială.

Mai mult, comisiunea poate lua informaţiuni dela orice specialist în materie. Legea modificatoare din 1 Aprilie 1935 prevede că deciziunile comisiei centrale trebuesc aprobate de ministrul de finanţe.

Vom arăta mai departe ce importanţă prezintă această inovaţiune.

După aprobarea ministrului, deciziunile se comunică părţilor reclamante, adică instituţiunilor sau organizaţiunilor reclamante, prin administraţia de constatare a impozitelor şi se publică prin Monitorul Oficial şi prin Instrucţiuni spre a se putea avea în vedere de toate instanţele.

Sesizarea comisiunei centrale fiscale se face numai de Ministrul de Finanţe. Acesta o poate sesiza direct din oficiu, sau în urma reclamaţiunilor de natură generală făcută prin instituţiuni constituite în interesul contribuabililor şi anume de consiliile comunale pentru veniturile imobiliare, de Camera de Comerţ pentru cele din comerţ şi industrie şi de organizaţiunile profesionale recunoscute prin legi pentru veniturile profesionale sau alte venituri. Par. 262 din instrucţiuni în parafrazarea art. 83 adaogă că prin „alte venituri" trebue să se înţeleagă cele ce se constată pe cale de impunere prin comisiuni. De unde deducem că legea nu a enumerat limitativ instituţiunile şi organizaţiunile cari se pot adresa Ministerului de Finanţe ca să sesizeze Comisiunea centrală.

Astfel pot face reclamaţiuni de natură generală pentru veniturile agricole, nu numai consiliile comunale ci şi camerile de agricultură sau consiliile judeţene fiindcă şi acestea sunt constituite în interesul contribuabililor agricoli.

Dacă enumerarea ar fi fost limitativă, nu ar mai fi avut nici un rost adăogirea „sau alte venituri" constatate prin comisiuni.

Reclamaţiunile instituţiilor se depun la administraţia de constatare a impozitelor care le înaintează urgent Ministerului de Finanţe, împreună cu lucrările. Legea prevede un termen de 5 zile pentru depunerea reclamaţiunilor care curge, în ce priveşte stabilirea categoriilor, a clasificării şi a evaluării lor pe hectar, dela afişarea procesului verbal de impunere la primărie, iar în ce priveşte celelalte chestiuni relative la stabilirea veniturilor şi impunerilor, dela terminarea lucrărilor comisiei de impunere în fiecare comună sau în suburbia respectivă dintr'o comună.

Credem că par. 262 şi 264 din instrucţiuni nu fac o greşită interpretare a legii când precizează că această comisiune poate fi sesizată chiar în cursul lucrărilor instanţelor de fond şi că reclamaţiunile să se dea la administraţia financiară în timpul lucrărilor comisiunei de impuneri în localitate. Legea a stabilit numai un termen maximum de 5 zile pentru reclamaţiunile generale. Deşi legea nu spune, credem că Ministerul poate sesiza Comisiunea oricând. Altfel, ar însemna să atribuim acestei comisiuni caracterul de instanţă de judecată şi nu rolul unui organ care poate dispune pe cale generală în privinţa atâtor chestiuni de fapt, ce se pot ivi în aplicarea legii. Insăşi raţiunea înfiinţării acestei comisii a fost să se evite unele greşeli de interpretare pe cari le-ar face comisiunile locale şi care ar da loc la o mulţime de apeluri şi recursuri inutile. Pentru justa stabilire a impozitelor s'a urmărit ca în prealabil să se facă, dacă este posibil o uniformitate în aplicarea legii, de care să ţină seamă toate instanţele. Efectele pe cari le produc deciziunile comisiunei centrale învedreează şi mai mult caracterul acesteia.

Judecarea apelurilor în contra impunerilor pentru cari s'au introdus reclamaţiuni la comisiunea centrală va fi suspendată, conf. art. 83 penultimul aliniat, până la comunicarea deciziunii acelei comisiuni. Când s'au făcut reclamaţiuni termenul de apel prevăzut la art. 77 curge dela comunicarea deciziunii.

Natura juridică a comisiunei centrale fiscale.

După ce am examinat compunerea şi funcţionarea comisiunei centrale să vedem care este natura juridică a acestei instituţiuni, foarte mult criticată. In primul rând este învinuită că normele pe care le stabileşte nu sunt privitoare la detaliile de fapt, ci sunt privitoare chiar la interpretarea dispoziţiilor legii. Aceasta rezultă din textul art. 83 care prevede că: „Normele stabilite prin aceste deciziuni sunt obligatorii pentru instanţele de fond în judecarea cazurilor asemănătoare, atât la impunerile ce mai sunt de stabilit cât şi la judecarea apelurilor de către comisiile de apel". Chiar ministrul de finanţe de atunci, Vintilă Brătianu, a declarat la Senat că a creiat această comisiune care să nu fie supusă vederilor ministrului, „care să dea interpretare legii".

Deaceea, d-l I. V. Merlescu consideră că „legiuitorul a pierdut din vedere că în aceste „norme generale privitoare la constatări, evaluări şi aprecieri", rezidă contenciosul fiscal de interpretare, privitor la contribuţiunile directe, rezervându-se în acest fel întregul contencios de interpretare al legii, competenţei exclusive a acestei comisiuni centrale; care judecă cu uşile închise, fără să se dea posibilitatea unor desbateri contradictorii, sau unui minimum de garanţie pentru justiţiabili[256])".

D-sa consideră comisiunea centrală fiscală o jurisdicţiune specială administrativă cu competenţa să judece litigiile în materie de contribuţiuni drecte, pentru stabilirea normelor generale privitoare la constatări, evaluări şi aprecieri, adică chestiunile de drept. Chestiunile de fapt rămân în competenţa instanţelor de fond, adică a comisiunilor de impunere şi de apel. Caracteristic este că ambele competinţe se exercită concomitent. Vom arăta pe scurt mecanismul lor de funcţionare ca să le putem învedera mai bine caracterul juridic. In cursul funcţionării lor, comisiunile de primă instanţă au de făcut constatări de fapt asupra veniturilor ca să le poată aplica legea de impozit.

---

256) I. V. Merlescu: Principiile de bază ale contenciosului fiscal R. de D. Pub. 1930. Nr. 1—2, pag. 59.

Legea de impozit stabileşte normele generale cu caracter obiectiv dar nu poate prevede toate dificultăţile cari se ivesc numai cu ocaziunea aplicărei legei pe teren, la speţele concrete şi individualizate.

Desigur, este în sarcina administraţiunei fiscale să asigure o cât mai justă aplicare a legei, în toate cazurile. Ori de aici porneşte toată greutatea. Legiuitorul a găsit de cuviinţă că nu este bine să se lase aplicaţiunea legei, în mod arbitrar la discreţia agenţilor fiscali sau a comisiunilor fiscale. Scopul creării comisiunei centrale, a fost uniformizarea aprecierilor de fapt, de către un organ independent, care să dea interpretare legii, cu caracter obligatoriu, pentru toate instanţele de fond. Ea se pronunţă asupra chestiunilor, în privinţa cărora nu s'au putut stabili reguli nici prin lege, nici prin instrucţiuni. In existenţa acestei comisiuni centrale am putea spune că rezidă un fel de procedură mai mult obiectivă şi cu caracter preventiv. In faţa ei nu se desbat litigii individuale, ci chestiuni cu caracter colectiv ridicate de anume instituţiuni sau organizaţiuni.

Deciziunile ei au caracter general şi produc efect erga omnes faţă de toate instanţele de impunere sau de apel şi pentru toate litigiile pendinte sau viitoare, exceptându-se numai impunerile cari au rămas definitive. Deciziunile ei depăşesc tăria unor jurisprudenţe şi capătă caracterul de norme generale, obiective şi impersonale.

Fiind aprobate de Minister ele capătă caracterul de instrucţiuni şi se publică prin Monitorul Oficial. Ele au însă puterea regulamentară ca şi instrucţiunile, atât cât nu contrazic dispoziţiile legii [257]. Dar legea şi instrucţiunile cum privesc comisiunea centrală? Par. 262 arată expres: „Comisiunea centrală... nu este o instanţă de judecată între părţi". Aceasta mai rezultă şi din textul par. 265 al. I, „hotărîrile comisiunilor de fond nu sunt modificate prin aceste deciziuni, căci aceasta ar schimba caracterul comisiunii schimbând-o în instanţă de judecată". Dacă mai adăogăm că în faţa comisiunei centrale

---

257) Ele nu pot complecta sau desvolta legea, altfel sunt neconstituţionale.

nu există desbateri contradictorii, putem conchide că nu avem deaface cu o instanță jurisdicțională.

Concluzia la care ajungem este că noi o socotim o comisie administrativă, cum sunt atâtea în viața Statului modern, dar cu unele particularități specifice din cauza naturii materiei în care intervine. Caracterul ei juridic se evidențiază și mai mult în urma modificărei dela 1 Aprilie 1935, decând deciziile trebuesc aprobate de Ministru.

Până la această dată comisiunea avea competența dela lege să elaboreze instrucțiuni similare celor date de Ministru, în mod independent. In prezent, deciziile ei trebuind să fie aprobate de Ministru capătă caracterul unor avize conforme, emanând dela un simplu organ administrativ deliberativ.

Funcționarea comisiunei centrale nu este permanentă ci se pronunță asupra cazurilor ce i se prezintă de Ministru și cari se ivesc cu ocazia aplicărei legei contribuțiunilor directe. Art. 143 din această lege impune întocmirea și decretarea, prin îngrijirea Ministerului de Finanțe, a regulamentului cuprinzând toate dispozițiile esențiale pentru executarea ei.

Pânăla întocmirea regulamentului, Ministerul a fost autorizat să dea instrucțiuni pentru aplicarea legei, publicate în Monitorul Oficial și cu putere regulamentară dacă nu contrazic legea[258]).

Ori până în prezent regulamentul impus de lege nu a fost întocmit.

Comisia centrală a fost creiată tocmai să ușureze aplicațiunea legei, pronunțându-se asupra chestiunilor de ordin general privitoare la constatări, evaluări și aprecieri în determinarea veniturilor impozabile. Deci pe lângă Instrucțiuni, cari sunt prestabilite de Ministerul de Finanțe, în cursul funcționării comisiunilor de impuneri. Comisia centrală este chemată să se pronunțe ca organ imparțial.

S'a considerat de legiuitor că nu este bine să fie

---

258) Cu drept cuvânt se critică această dispoziţiune ca fiind neconstituţională, instrucţiunile de aplicare a legii, neputând avea putere regulamentară. V. Ilie Cojocaru, op. cit. pag. 77.

supusă ministrului această interpretare care survine în timp ce atâtea chestiuni de fapt îşi aşteaptă soluţionarea. Aceasta ca o puternică garanţie pentru contribuabil. Ceiace formează partea caracteristică, după cum am arătat, este că Ministrul de Finanţe aprobând aceste avize şi le însuşeşte şi caracterul lor juridic derivă din această aprobare.

Publicate prin Monitorul Oficial, ele sunt înglobate şi fac parte integrantă din instrucţiuni.

Comisia centrală este astfel o comisie administrativă [259]), ajutătoare a ministrului, ale cărei concluzii au caracterul de avize conforme.

Aprobarea ministrului este deci actul principal care-şi produce efectele juridice, transformând avizele în deciziuni administrative.

III. Recursul în materie fiscală.

Am arătat că, contenciosul fixării contribuţiunilor directe este astfel organizat că administraţiunea activă are pe lângă o garanţie serioasă, chiar o influenţă directă şi decisivă în judecarea litigiilor. Comisiunile de apel ce judecă ca instanţe de fond sunt jurisdicţii administrative, cu o compunere mixtă, cari nu fac parte din puterea judecătorească. Singură, judecarea recursurilor în casare în materie de contribuţiuni directe, este deferită puterii judecătoreşti. După art. 84 al legii, recursurile în casare contra hotărîrilor instanţelor de apel, sunt judecate de tribunalele locale când venitul impozabil este inferior lui 100.000 lei şi de Curţile de Apel respective dacă trece de această sumă. Asupra aceluiaşi litigiu fiscal, legislaţia română a recunoscut competenţa a două ordine jurisdicţionale distincte. Imbinarea acestor două feluri de jurisdicţiuni este pe dealtă parte o caracteristică a dreptului nostru administrativ. D-l I. V. Merlescu în studiul D-sale asupra

---

259) La aceiaşi concluzie a ajuns d-l G. Eliescu. Condiţiile legale ale schimbării jurisprudenţei Inaltei Curţi de Casaţie curierul Jud. Nr. 1/935, pag. 5. Vezi şi d-l Romulus G. T. Ionescu. Contenciosul Contribuţiunilor Directe. Teză 1936, pag. 180.

principiilor de bază ale contenciosului fiscal român găseşte o explicaţie acestui sistem hibrid în voinţa legiuitorului de a accentua caracterul judiciar al acestui contencios. Dar tot D-sa adaogă: „cu toate acestea el nu a avut o încredere prea mare în acest fel de contencios punând alături de el instanţe administrative cu un mod de recrutare şi organizare care să-i îngădue să-şi exercite influenţa[260]. Dacă ne referim la origina existenţei instanţelor noastre de fond pentru stabilirea impozitelor, putem afirma că legiuitorul nostru nu a avut conştiinţa că înfiinţează astfel jurisdicţii administrative. In organizarea noastră juridică nici nu ar fi fost posibile. Concepţia a fost că acestea sunt un fel de jurisdicţii speciale uşor de enumerat printre cele ale ordinului judecătoresc.

Deaceia, însăşi legea pentru Curtea de Casaţie, le-a prevăzut formal în art. 2, enumerându-le printre instanţele ale căror sentinţe sunt susceptibile de recurs la Curtea de Casaţie. Adaogăm că ar fi fost o imposibilitate juridică creiarea unei instanţe administrative superioare în felul Consiliului de Stat din Franţa. Pe de altă parte, nici nu s'ar fi putut suprima dreptul de recurs pentru hotărîrile instanţelor fiscale, în sistemul nostru recursul fiind de ordin constituţional.

O altă caracteristică prezintă sustragerea din competenţa Curţii de Casaţie a recursurilor fiscale şi atribuirea lor unor instanţe inferioare cari în mod obisnuit judecă în fond nu în drept.

Jurisprudenţa a hotărît că această competenţă nu este neconstituţională, interpretând că expresia de „recurs în casare" nu implică neapărat" recurs în faţa Curţii de Casaţie. Dispoziţia ultimului aliniat art. 103 din Constituţie s'ar referi numai la dreptul de recurs în sine, care, nu poate fi suprimat de o lege ordinară, nu şi la instanţa competentă să judece acest recurs. In acest caz, dispoziţia art. 102 din Constituţie: „Pentru întregul Stat român este o singură Curte de Casaţie şi justiţie" nu poate fi interpretată decât în sensul că legiuitorul constituant a voit să stabilească prin intermediul Curţii de

---

260) D-l I. V. Merlescu. Principiile de bază ale contenciosului fiscal român în Rev. de drept public. 1930, pag. 57.

Casaţie unitatea de jurisprudenţă în interpretarea dreptului obiectiv[261]. Ori această unitate de interpretare este aproape distrusă, fiindcă ne putem uşor închipui varietatea jurisprudenţii în această materie în care sunt tot atâtea instanţe de casare câte tribunale şi curţi de apel avem.

De această critică legiuitorul şi-a dat seama şi a stabilit o măsură tinzând a realiza o unitate de jurisprudenţă în această materie, prin art. 2 din legea de organizare judecătorească, după cum vom vedea mai departe.

Dispoziţiile legii contribuţiunilor directe privitoare la recurs formează o excepţie faţă de legea pentru Curtea de Casaţie. Dar excepţia priveşte numai competenţa instanţei, celelalte reguli cari urmează a se aplica fiind acelea arătate de această lege. Oridecâte ori legea contribuţiilor directe nu prevede dispoziţii speciale se aplică principiile generale în materie de recurs.

In principiu, legea Curţii de Casaţie este dreptul comun în materie de recurs, indiferent de instanţa de judecată, şi de materia în care se judecă părţile, deci şi asupra recursurilor fiscale.

Evident că legea contribuţiunilor directe, printr'o dispoziţie posterioară, poate aduce derogări dispoziţiilor generale ale legii Curţii de Casaţie.

1. Cine poate face recursul.

Recurs în contra deciziunii Comisiunii de apel pot face conf. art. 84, contribuabilii sau fiscul. Prin contribuabil se înţelege persoana fizică sau juridică pentru care s'a făcut impunerea şi care a figurat ca parte în proces în faţa instanţei de apel. Nu la fel stau lucrurile în privinţa fiscului. Fiscul nu este altceva decât Statul văzut sub unghiul drepturilor de a percepe impozite, reprezentat prin Ministerul de Finanţe.

Conform principiului pus de legea de organizare a Ministerelor din 1930 în art. 10, numai Miniştrii respectivi pot să încheie acte juridice şi să stea în judecată

---

261) Vezi Romulus. G. T. Ionescu, op. cit. pag. 182.

pentru Stat, fiecare pentru afacerile departamentului al cărui titular este. Deci în numele fiscului acționează Ministerul de Finanțe. Din această cauză, dreptul pe care-l avea administratorul de constatare de a intenta recursuri, până la modificarea din 1934, era cu totul excepțional și ca atare de strictă interpretare. In practică se întâmpină o mulțime de greutăți, fiindcă fiscul voia să dea dreptul de recurs și altor funcționari fiscali, ca reprezentanți ai administrației. Sub acest raport, legea din 1 Aprilie 1934 a fost binevenită, fiindcă a dat dreptul de recurs fiscului în general, spre deosebire de apel care poate fi exercitat numai de funcționarii prevăzuți de art. 92.

2. Termenul de recurs.

Termenul de recurs este de 30 zile atât pentru contribuabili cât și pentru fisc. Deosebirea este numai în privința datei de când începe să curgă termenul. Pentru contribuabili termenul de recurs curge dela pronunțarea hotărîrii, iar în lipsă dela comunicarea hotărîrii.

Pentru fisc termenul va curge dela pronunțarea deciziunii.

Se înțelege foarte ușor rațiunea acestei deosebiri. Prin modul cum sunt alcătuite instanțele de apel, și mai ales că acestea funcționează în localul administrațiilor de constatare, fiscul este totdeauna în măsură să cunoască deciziunea pronunțată. Cum se socotește termenul în materie de recurs? Legea Contribuțiunilor directe prevede că termenele „pentru apel, comunicări, afișări și citații, se înțeleg pe zile libere".

Pentru recurs art. 84 nu spune nimic. Credem că nu se poate deduce per a contrario că termenul de recurs se socotește pe zile nelibere. Am arătat că în lipsă de prevedere expresă în legea contribuțiunilor, se aplică normele generale în materie de recurs.

Mai mult, legea Curții de Casație, posterioară, prin art. 33 prevede că termenul de recurs în orice materie, trebue socotit pe zile libere.

Apoi din întreaga economie a legii contribuțiunilor directe rezultă că termenele se socotesc pe zile libere.

O jurisprudenţă fiscală[262]) a stabilit că recursul va fi considerat în termen, dacă la dosar nu există dovada comunicării hotărîrei comisiunei de apel.

In această privinţă, Curtea a făcut aplicaţiunea art. 46 al. 4 şi 5 din legea Curţii de Casaţie.

3. Unde se depun şi se declară recursurile.

Până la 1 Aprilie 1935 — recursurile se declarau numai la Administraţia financiară respectivă. După modificarea intervenită, recursurile se mai pot declara şi direct la instanţele respective competente a judeca recursul.

Dacă această modificare a adus o mare îmbunătăţire, perzistă încă chestiunea de a şti cui trebue adresat recursul. Deşi jurisprudenţa este divizată, susţinându-se pe de o parte că recursul este bine introdus chiar prin petiţia adresată administratorului financiar[263]), credem că singura interpretare juridică este aceia după care petiţia de recurs trebue adresată instanţei competente[264]). Cu alte cuvinte este o distncţie între depunerea materială a petiţiei de recurs şi acţiunea de recurs prin care se sesizează instanţa competentă. Singura explicaţie a posibilităţii admisă de lege de a se depune petiţia de recurs şi la administraţia financiară este de a se înştiinţa pe această cale şi fiscul pentru a trimite mai curând dosarele şi a lua măsuri de apărarea interesului fiscului.

In interesul celerităţi judecării recursului, instanţa trebue să ceară în termen de 10 zile dela declararea recursului dosarul dela administraţia financiară respectivă.

Aceasta este obligată ca tot în tirmen de 10 zile să trimită dosarul cerut împreună cu toate actele necesare la judecarea recursului.

Dacă recursul s'a depus chiar la Administraţia financiară, aceasta trebue să trimită din oficiu dosarul tot

---

262) C. Apel Buc. S. III. dec. fisc. 290 din 5 Noemv. 1930. Rev. A. F. Nr. 39/931, pag. 13.

263) C. Apel Buc. S. I. Jurnal 8073/933. Rep. Jur. Adm. Nr. 8/934, col. 504.

264) C. Apel Buc. Sec. V. dec. fisc. 15/933. Rep. Jurn. adm. Nr. 15/933, col. 952.

în termen de 10 zile, fiindcă altfel instanța de recurs nu ar putea să se sesizeze. Legea pedepsește pe funcționarii fiscali cari nu au trimis dosarele cerute și au împiedicat astfel judecarea recursurilor.

4. Instanțele competente a judeca recursul.

Instanțele competente a judeca recursul sunt tribunalele locale sau curțile de apel — după cum venitul anual impozabil, care face obiectul litigiului, nu trece sau depășește suma de 100.000 lei.

Determinarea instanței competente se face fără nici o dificultate, jurisprudența fiind unanimă în această privință. Se poate întâmpla ca instanța de apel să anuleze în întregime procesul-verbal de impunere. In acest caz, jurisprudența a stabilit că competența ratione materiae a instanței de recurs va fi determinată de valoarea venitului impozabil prevăzut în procesul-verbal de impunere, „deoarece obiectul litigiului în raport cu care se statornicise căile de atac rămân astfel cum au fost stabilite prin impunerea ce s'a făcut[265]).

Competența ratione loci este determinată de împărțirea jurisdicțională pentru Curțile de Apel. Insăși legea contribuțiilor directe precizează aceasta: „ele se judecă de tribunalele locale"... sau... „Curtea de apel respectivă"...

5. Motivele de recurs.

Motivele pentru care se poate intenta recursul sunt enumerate limitativ de art. 84: exces de putere, omisiune esențială, incompetență sau violare de lege.

După felul cum este redactat textul, se pare că noțiunea de exces de putere este distinctă de celelalte motive de recurs enumerate. Analizând motivele pe care se pot întemeia acțiunile de contencios administrativ, când se urmărește anularea actului, d-l profesor C. G. Rarincescu arată excesul de putere.

---

265) Cas. III. Dec. 2093/933. Rep. Jur. Adm. Nr. 8/934. col. I. 502.

Ori, după D-sa, excesul de putere poate consista în patru feluri de acte: *a)* în acte de incompetenţă; *b)* în viţii de formă; *c)* în violarea legii; *d)* în deturnarea de putere[266].

Noţiunea de exces de putere este oarecum controversată. O parte din doctrină susţine că excesul de putere consistă numai în incompetenţă şi violare a legii, iar alţi autori[267] şi jurisprudenţa franceză mai înglobează viţiul de formă şi deturnarea de putere. In doctrina română sunt autori cari consideră excesul de putere ca o formă de incompetenţă.

Legea Curţii de Casaţie deosebeşte însă noţiunea excesului de putere de aceia a incompetenţei.

Dar art. 30 al legii Curţii de Casaţie recunoaşte două feluri de exces de putere: excesul de putere caracterizat şi excesul de putere simplu sau obişnuit. Legea contribuţiunilor directe nefăcând nicio precizare asupra acestei din urmă distincţii, urmează că se poate face recurs pentru amândouă felurile de exces de putere[268].

Cât despre omisiunea esenţială, ca motiv de recurs recunoscut de legea contribuţiunilor directe, doctrina română o înglobează în noţiunea excesului de putere[269].

In general noi credem că ori care ar fi definiţiunea adoptată, totdeauna e cu putinţă să se reducă excesul de putere la violarea legei. Deaceia, ca să evidenţiem mecanismul de control al instanţelor de casare, redăm câteva consideraţiuni doctrinale, după remarcabila lucrare a d-lui Gabriel Marty[270]. După acest autor, există două chipuri de a viola legea, după distincţiunea dintre eroarea *in procedendo,* şi eroarea *in judicando.*

In ipoteza în care judecătorii de fond dispreţuesc existenţa sau forţa obligatorie a legii, o aplică greşit la faptele cauzei, ori nu deduc din aplicarea exactă a legii

---

266) C. G. Rarincescu. Op. cit. p. 141.

267) H. Berthélemy. Tr. élem. de droit adm. ed. X. pag. 999.

268) Romulus G. T. Ionescu. Op. cit. pag. 187.

269) G. Hamangiu, Hutschneker, Iuliu. Recursul în Casaţie şi Contenciosul ad-tiv. Buc. 1930.

270) Gabriel Marty. La distinction du fait et du droit, ed. Sirey, 1929.

la fapte consecințele care se impun, săvârșesc o eroare *in judicando*. Când însă judecătorul omite o formalitate prevăzută de lege pentru ținerea ședințelor, compunerea instanței sau redactarea hotărîrei, comite o eroare *in procedendo*.

6. Condițiile de formă ale recursului și procedura.

In privința introducerii recursului se aplică principiile generale, cari dealtfel rezultă și din dispozițiile speciale ale legii contribuțiunilor directe. Se cer două condițiuni: 1. Ca recurentul să fi fost parte litigantă la instanța de fond; 2. Să aibă un interes.

Cât despre cea de a doua condiție, nici nu se cere dovada interesului, fiindcă atât fiscul cât și contribuabilul sunt prin natura lucrurilor interesați la stabilirea impozitului. La principiul că recurentul trebue să fi figurat la desbaterile ce au precedat deciziunea atacată cu recurs fac excepțiune numai recursurile în interesul legii introduse de procurorul general.

Motivele pe care se întemeiază recursul trebue să fie formulate sub formă enunciativă în prima parte a petiției, iar în partea doua să fie desvoltat fiecare motiv.

Aceasta în conformitate cu art. 36 din legea Curții de Casație.

Neîndeplinirea acestei dispoziții atrage nulitatea recursului prevăzut de art. 37. Legea Curții de Casație a prescris norme particulare pentru introducerea recursului, nu numai cu privire la termen ci și cu privire la depunerea motivelor. Cu toate acestea a respectat în materiile reglementate de legiuirile speciale dispozițiile acolo prevăzute, atât în ce privește termenul de exercițiu a dreptului de recurs, cât și acela al depunerii mijloacelor de casare. Astfel, art. 84 din legea contribuțiunilor prevede că: motivele de recurs vor putea fi depuse în scris până în prima zi fixată pentru judecată, după care nu vor mai putea fi schimbate în fondul lor, ori adăugate.

Pe baza acestui text jurisprudența a stabilit că mo-

tivele trebue depuse în scris[271]), şi numai până, în preziua judecării, adică exclusiv ziua de judecată[272]).

Conf. art. 100 al. 3 „contribuabilul recurent sau intimat va fi citat înaintea instanţei de recurs cu cel puţin 8 zile înainte de termenul fixat pentru judecată". Deasemenea va fi citat şi fiscul deşi legea nu o prevede expres întrucât după ultima modificare termenele nu se mai comunică administraţiei de constatare spre a fi afişate[273]). Termenul de 8 zile pentru citare se înţelege, potrivit art. 97 al. 7 pe zile libere.

Citaţiunile în faţa instanţei de recurs pentru contribuabili, se fac pe timbru. Deşi toată procedura pentru constatarea impozitelor este gratuită, art. 101 exceptând recursurile fiscale cari sunt supuse la taxa de timbru de lei 50 la Tribunal şi lei 100 la Curţi, conf. art. 10 par. 8 din legea timbrului. In faţa instanţei de recurs contribuabilii pot fi asistaţi de avocaţi iar fiscul apărat de un delegat special. Una din criticele întemeiate ce se aduceau recursurilor fiscale era marea întârziere cu care se judecau. Uneori treceau ani de zile, interval în care contribuabilul era complet executat.

Deaceea o modificare binevenită a fost introducerea unui aliniat în art. 84 prin legea din 1 Aprilie 1935, care obligă instanţele să judece cu precădere recursurile fiscale, iar după judecare să înapoieze dosarele administraţiei financiare împreună cu deciziile date.

7. Rolul instanţelor fiscale de recurs.

Am văzut în partea întâia a acestui studiu importanţa pe care o prezintă controlul legalităţii tuturor actelor, fie administraţie, fie jurisdicţionale. Legiuitorul constituant călăuzit de ideia Statului legal a considerat că este o imperioasă necesitate verificarea tuturor actelor din punct de vedere al dreptului obiectiv.

---

271) C. Apel Buc. 5, IV, dec. fisc. 165/926. Bulet. C. Apel. 1927, pag. 457; C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 58/931. Rev. Adţia Financ. Nr. 43/931, pag. 15.

272) Cas. S. U. dec. 33/927. Pand. Rom. 1927, III—145.

273) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 70/929. Rev. Adm. Fin. Nr. 18/929.

Recursul în casare în materie fiscală, nu este numai verificarea din punct de vedere al dreptului, a unei deciziuni jurisdicţionale.

El este, în ultima analiză, verificarea legalităţii unui act administrativ. Deaceia am şi afirmat mai înainte că recursul fiscal constitue un adevărat contencios obiectiv, în faţa căruia se desbate statutul juridic al contribuabilului şi se controlează manifestaţiunile puterii fiscale.

Intr'adevăr, care este competenţa instanţei de casare, sesizată să soluţioneze un litigiu fiscal, din punct de vedere al dreptului obiectiv?

Fie că este sesizată de fisc, fie că este sesizată de contribuabil, instanţa de casare poate să confirme decizia instanţei de fond, dacă găseşte că a fost dată conform cu dreptul. Dacă găseşte contrariu, decizia instanţei de apel, este casată.

Art. 85 prevede că în caz de casare, afacerea se trimite înaintea aceleiaşi comisiuni de apel care este obligată să refacă impunerea în conformitate cu decizia de casare. Dacă în recursurile judecate de tribunal, se poate reface impunerea după actele dela dosar, însuşi tribunalul evocă fondul şi stabileşte impunerea. Este ceiace am spus în alt loc că judecătorul fiscal substitue în acest caz propria sa deciziune aceleia a fiscului.

In caz de casare, Curtea de Apel care judecă ca instanţă de recurs, nu evoacă fondul, ci trimite afacerea înaintea aceleiaşi comisiuni de apel care se va conforma.

Dacă comisiunea de apel nu se conformează deciziunii de casare, această a doua decizie poate fi atacată cu recurs în acelaşi termen şi sub aceleaşi forme ca cea dintâi. In acest caz, instanţa de recurs, evocând fondul, va judeca în ultima instanţă. Credem că raţiunea acestei deosebiri este mai mult practică nu juridică.

Dacă tribunalele Judeţene pot cu oarecare uşurinţă să procedeze la stabilirea impozitelor, când au a evoca fondul apoi Curţile de Apel s'ar vedea complet aglomerate dacă ar constitui din aceasta o regulă.

Recursuri contra deciziilor de neconformare se vor prezenta desigur puţine. Legiuitorul a voit să ia însă o măsură care să asigure totdeauna conformarea deciziei de casare.

Cu alte cuvinte, evocarea fondului este o situaţie excepţională întrucât instanţele de recurs nu judecă în fapt, ci numai în drept.

Jurisprudenţa a stabilit că atunci când instanţele de recurs evocă fondul, trebue să respecte interpretarea dată textelor de lege de către prima instanţă de casare, chiar dacă această interpretare nu ar fi împărtăşită şi de ea[274]).

In mod normal instanţele de casare dau soluţiuni asupra chestiunilor de drept. Instanţele de apel sunt obligate să refacă impunerea cu paza regulelor de drept astfel cum au fost interpretate de instanţele de casare[275]). Judecând a doua oară chestiunea, instanţele de fond, pot foarte bine, să respingă iarăşi apelul pentru alte motive de fapt, însă cu paza tuturor regulelor de drept.

Intocmai ca şi hotărîrile instanţelor de impunere şi de apel, hotărîrile instanţelor de recurs se dau fără drept de opoziţie, conf. art. 100. Legea nu interzice însă calea contestaţiei care oferă singurul mijloc de retractarea hotărîrilor date de instanţele de recurs cu călcarea formelor legii şi cu vătămarea părţilor.

Jurisprudenţa a admis dreptul de contestaţie[276]).

8. Recursul în interesul legii.

Faţă de numeroasele instanţe de recurs în materie fiscală, ca să se evite varietatea jurisprudenţii, legiuitorul a stabilit o măsură care să realizeze tocmai unitatea de jurisprudenţă. Măsura aceasta care constă în instituirea unui recurs special în faţa Curţii de Casaţie secţiuni unite, prezintă o deosebită importanţă pentru contenciosul fiscal. Am putea face o comparaţiune cu Comisiunea centrală fiscală. Dacă aceasta din urmă are rolul să dea interpretare legii asupra chestiunilor de fapt în scopul uniformizării

---

274) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 137/931. Rev. Adm. Fin. Nr. 49/931, pag. 24.

275) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 252/929. Rev. Adm. Fin. Nr. 32/930, pag. 18.

276) C. Apel Buc. S. IV, dec. fisc. 70/929. Rev. Adm. Fin. Nr. 18/929.

normelor generale privitoare la constatări, evaluări și aprecieri în determinarea veniturilor impozabile, recursul în interesul legii are același scop pentru chestiunile de drept în vederea stabilirii unității de jurisprudență.

Amândouă aceste căi speciale de atac sunt interzise contribuabililor. Dar normele stabilite pe această cale profită contribuabililor în viitor. Și în cazul Comisiunii Centrale și al recursului în interesul legii, nu ne găsim în fața unor instanțe de natură contencioasă care să judece în contradictoriu litigiile fiscale. Hotărîrile lor au caracter general și devin obligatorii, primele pentru instanțele de fond iar cele de al doilea pentru instanțele de recurs.

Recursul în interesul legii pentru întreaga materie fiscală este prevăzut în mod general de textul art. 2 al. 6 și 7 din legea de organizare judecătorească: „In caz de contrarietate între deciziunile secțiunilor aceleiași Curți sau ale mai multor Curți, în materie fiscală, procurorul general de pe lângă Inalta Curte de Casație va avea singur dreptul de a deduce chestiunea de principiu înaintea Curții de Casație, secțiuni unite, spre a stabili unitatea de interpretare a legii. Această interpretare devine obligatorie pentru toate instanțele și ea nu poate avea nici o influență asupra deciziunilor care au provocat-o".

Ultimele două aliniate ale art. 84 din legea contribuțiunilor directe, cu diferențele ce le vom arăta, reproduc textul de mai sus: „In caz de contrarietate între deciziunile aceleași Curți, ale tribunalelor sau secțiunilor aceluiași tribunal, ale mai multor Curți sau mai multe tribunale, în materie fiscală, procurorul general de pe lângă Inalta Curte de Casație va deduce din oficiu sau la cererea Ministerului de Finanțe, chestiunea de principiu înaintea Curții de Casație, secții unite spre a stabili unitatea de interpretare care devine obligatorie timp de 5 ani pentru toate instanțele, și ea nu poate avea nici o influență asupra deciziunilor cari au provocat-o".

Creiând inovațiune în materie de casare, legiuitorul român a respectat, în interesul legii, prerogativele Curții de Casație, în ceiace privește recursul, ne spune d-l I.

V. Merlescu[277]). Intr'adevăr ne găsim în fața unui recurs în interesul legii, instituit în scopul de a stabili unitatea de interpretare a legii, ale cărui principii sunt prevăzute în art. 21 al legii Curții de Casație.

De această părere este însăși Curtea de Casație secții unite, care printr'o jurisprudență[278]) a hotărît că art. 21 al legii sale speciale a abrogat art. 2 al. 6 și 7 din legea de organizare judecătorească.

Pe lângă importanța unei unități de interpretare în materie fiscală, este de remarcat că chestiunea trebue să fie judecată în secții unite; și pentru a înlătura orice discuțiune în ceiace privește natura juridică a acestui recurs, articolul menționat mai sus adaogă că această interpretare devine obligatorie pentru toate instanțele viitoare, dar că nu are nici o influență asupra speței judecate.

Concepțiunea legislatorului, adaogă d-l I. V. Merlescu, apare destul de clară: încredințând judecarea recursurilor fiscale în casare tribunalelor și Curților de Apel, el a voit să descongestioneze Curtea de Casație, prin creiarea unor instanțe de casare mai apropiate de contribuabil. Ca să marcheze bine rolul director al Curții de Casație, i-a rezervat în mod expres dreptul de a unifica interpretarea legii, în caz de divergență între hotărîrile instanțelor de casare. Recursul Procurorului General al Curții, în materie fiscală, urmărește dar să stabilească unitatea de interpretare a legii. In acest recurs părțile rămân străine, nu-l pot discuta în contradictoriu în fața Curții.

Recursul acesta nu-i deci de natură contencioasă. El n'are însă nici caracter grațios. Din acest punct de vedere e o afacere sui-generis.

Deși, după cum am văzut, d-l I. V. Merlescu consideră că acest recurs, a fost instituit în interesul legii[279]), ca să se respecte prerogativele Curții de Casație, găsește că s'a săvârșit totuși o gravă eroare de principii când s'a

---

277) I. V. Merlesco. L'organisation du contentieux fiscal roumain în colecția „Roumanie", Paris. 1933.

278) Cas. S. U. dec. 44 din 15 Noemvrie 1934.

279) Nu vedem de unde deduce d-l Romulus G. T. Ionescu, în teza D-sale la pag. 192 că d-l I. V. Merlescu, ar fi de altă părere.

stabilit că hotărîrea să nu aibă nici un efect față de părțile litigante.

D-sa critică asimilarea pe care a făcut-o legiuitorul între acest recurs și recursul în interesul legii în materie de Casație.

„In ipoteza recursului făcut de ministerul public al Curții de Casație de care vorbește art. 2 din legea de organizare judecătorească, nu trebue însă aplicate principiile din dreptul privat, ci principiile dreptului public astfel că eventuala casare a hotărîrei judecătorești trebue să aibă efect și față de părțile litigante[280].

După părerea noastră, D-sa nu are dreptate, tocmai fiindcă ne găsim în dreptul public.

Recursul acesta este instituit în interesul legii, nu al contribuabililor. Cu ocazia, judecării lui nu se statuează asupra unor spețe, ci în mod abstract asupra unor interpretări de drept făcute diferit de instanțele de casare.

Interpretarea unitară are efect numai pentru viitor, nu interesează părțile. Altfel, nu ar mai fi nici o deosebire între acest recurs special și recursurile adresate instanțelor obișnuite de casare, ale căror decizii au efect exclusiv numai între părțile litigante. Considerăm însă cu totul anormală, dispoziția care prevede obligativitatea acestor hotărîri pentru toate instanțele pe termen de 5 ani. Intr'adevăr, din două una: sau aceste hotărîri au caracterul unor jurisprudențe valabile atât timp cât Curtea de Casație în secțiuni unite, nu a stabilit altfel; sau în caz contrariu Curtea de Casație împietează în acest mod asupra puterii legiuitoare. Există un principiu consacrat că puterea judecătorească nu poate lucra pe cale de dispoziții generale. Dreptul nostru pozitiv afirmă categoric această interdicțiune. Astfel art. 36 din Constituție stabilește că interpretarea legilor cu drept de autoritate se face numai de puterea legiuitoare. Pe de altă parte, în aplicarea acestui principiu constituțional, art. 4 din codul civil oprește pe judecător de a statua pe cale de dispoziţiuni generale.

---

280) I. V. Merlescu. Principiile de bază ale contenciosului fiscal român. Rev. de Drept Public, 1930, pag. 58.

Nu mai încape îndoială că această fixare de termen, în privința obligativității hotărîrei Curții de Casație în secții unite, este neconstituțională, căci dă puterii judecătorești drept de interpretare pe cale de autoritate, atribuție care aparține dela Constituție legiuitorului[281]).

In această privință doctrina română și-a spus cuvântul.

D-l prof. Paul Negulescu, arată în tratatul D-sale[282]) că puterea judecătorească nu este o putere politică, ci ea se preocupă dacă într'o anumită speță starea de legalitate a fost violată. Ea nu se preocupă de viitor, ci numai de trecut. Numai puterea legiuitoare are atribuția să facă interpretarea legilor cu drept de autoritate. „Eius est interpretare legem cuius este condere".

Acesta este principiul dominant, chiar dacă unele motive de ordin practic ar pledă ca hotărîrea dată în urma recursului în interesul legii să fie obligatorie pentru instanțele fiscale, un anumit termen.

Natura juridică a contenciosului fiscal.

Nu se poate sesiza fizionomia exactă a contenciosului fiscal dacă nu este precizată natura chiar a acestui contencios, adică locul pe care-l ocupă în ansamblul contencioaselor administrative pe lângă care este plasat.

Formula generalmente primită de aproape toți autorii este aceea după care contenciosul fiscal este o cale de plină jurisdicțiune, care să dea posibilitatea contribuabilului să-și apere drepturile[283]), din considerațiunea că se

---

281) Vezi aceiași critică în lucrarea citată a d-lui Romulus G. T. Ionescu, pag. 192.

282) P. Negulescu. Tratat de drept administrativ, ed. IV, 1930, vol. I, pag. 66 și 67.

283) R. Alibert. Le controle juridictionnel de l'adm... p. 33; H. Berthélemy. Tr. élém. de droit adm. 1930, p. 1109; M. Hauriou. Précis de droit adm. et de droit public, 12 ed. 1922, p. 345; René Delbert. Le contentieux des nouveaux impôts directs sur le revenu, 1927, p. 19; André Bertin. Les pouvoirs de controle du fisc en matière d'impôts sur le revenu, 1928 p. 134; Teodor Al. Balan: Contenciosul fiscal. Teză, 1936, p. 124; Romulus Ionescu. Contenciosul contrib. directe. Teză, 1936, p. 55.

pune în discuţie, susţin unii[284]), o chestiune de creanţă, pură chestiunea de drept subiectiv.

Cu toată această unanimitate, în care se enumeră publiciştii cei mai reputaţi, vom îmbrăţişa părerea cu totul izolată, susţinută de cunoscutul autor de drept fiscal, Louis Trotabas[285]). Pe cât ne-a fost posibil, am căutat să demonstrăm în cuprinsul acestei lucrări că nu este exact să se prezinte contenciosul fiscal ca un contencios subiectiv. In cele ce urmează, vom încerca să analizăm mai amănunţit această problemă, deşi, ţinem să adăugăm, ceeace constată însăşi Trotabas, că nu mai este mare interes să se discute asupra naturii obiective sau subiective a contenciosului fiscal.

Intr'adevăr, cele două tipuri de recursuri sunt astăzi mult apropiate, dacă nu confundate: „contenciosul de plină jurisdicţiune poate să aducă la anularea anumitor acte, şi contenciosul de anulaţiune ne se mai împotriveşte situaţiunilor de fapt[286]).

Din această consideraţiune, anunţăm încă de pe acum, că în concluzia noastră, contenciosul fiscal este un amestec de jurisdicţie subiectivă şi obiectivă, cu o organizare cu totul originală şi care se orientează mai mult către formulele unui contencios obiectiv, de control al puterii fiscale. Numai cu această formulă putem explica numeroasele particularităţi ale contenciosului fiscal.

Formulele care atribue contenciosului fiscal, caracterul obiectiv sau mai bine zis îi contestă catacterul subiectiv, prezintă importanţă în primul rând din punct de vedere a mentalităţii, a întorsăturii de spirit[287]). Ea arată drumul către care se orientează această instituţiune.

Dar pe ce argumente ne întemeiem când nu admitem

---

284) Vezi Laferrière, op. cit. I, p. 16; Duguit „Droit Constitutionnel", t. II, 3-e éd., p. 501; Appleton. Traité du Contentieux adtif. Nr. 269 et suiv. (Sub titlul: Cont. de pleine jurisdiction); Boncard, Jèze, Cours élém. de sciences des finances 1904, p. 453 Nr. 2; Jèze, Cours de fin. publique 1933, p. 205 (pour l'impôt indirect).

285) Vezi L. Trotabas: La nature juridique du contentieux fiscal en droit francais, in Mélanges Hauriou.

286) L. Trotabas. Contentieux fiscal et juridiction administrative in Mélanges Paul Negulescu, pag. 785.

287) L. Trotabas. Op. cit. pag. 705.

că judecătorul fiscal apreciază un drept subiectiv al contribuabilului?

In primul rând formula aceasta nu explică numeroasele particularități ale contenciosului fiscal și mai ales nu ține seama că dreptul fiscal face parte din disciplinele de drept public, că tinde esențialmente să garanteze privilegiile fiscului și să reglementeze condițiunile în care acestea se pot exercita.

In al doilea rând, chestiunea supusă judecătorului fiscal este o pură chestiune de legalitate, dacă actul de impunere este regulat, dacă rolul care lovește pe contribuabil este legal. Interesul pe care îl are contribuabilul de a fi impus într'un anumit fel este de ordin secundar, am putea spune, mai mult o condițiune de intentare a recursului. Ceiace predomină este starea de legalitate. Dacă un contencios este obiectiv sau de plină jurisdicțiune, nu trebue să-l clasificăm ca atare numai după interesul sau dreptul subiectiv al contribuabilului, de a cere anularea sau reformarea actului.

Un autor român afirmă din contră, „că luarea în considerare a legalității actului se face în mod secundar, pe planul al doilea, obiectul principal al procesului constituind repararea drepturilor subiective de către cel ce le-a vătămat[288]). De unde trage concluzia că este „tocmai un fel de recurs de plină jurisdicție recursul în modificarea sau reformarea unui act[289])".

Nu poate însă trece cu vederea, acest autor „că acest recurs în modificarea unui act are unele caractere ale recursului în anulare, mai ales în dreptul administrativ român[290]), dar până la urmă, tot D-sa îl clasează drept un recurs de plină jurisdicțiune.

Pentru ilustrarea susținerii noastre, trebue să mai adăugăm că în dreptul fiscal nu se poate face distincția, după cum procesul se face însăși actului sau administrației fiscale. Aceasta, pentrucă în fiscal, recursul se îndreaptă totdeauna contra actului[291]). In consecință, nu-și mai are nicio rațiune juridică, nici afirmațiunea că pro-

288) Romulus Io escu. Op. cit. pag. 55.
289) Ibidem p. 56.
290) Ibidem pag. 56.
291) Contra. Teodor Al. Balan, op. cit. pag. 123.

cesul nu se întemeiază pe ilegalitatea actului, ci pe drepturile subiective ale reclamantului, drepturi ce au fost lezate de administrație. Contrariu acestor opiniuni, susținem că recursul fiscal se întemeiază în primul, rând, pe ilegalitatea actului, fiindcă „în realitate numai un act ilegal poate leza un drept sau interes, căci contra legii nu se pot câștiga drepturi[292]). Vom arăta mai departe că tocmai această posibilitate pe care o are judecătorul fiscal de a se desinteresa de unele situațiuni subiective, constitue una din originalitățile contenciosului fiscal.

Profesorul Trotabas susține, pe bună dreptate că verificarea situațiunii juridice legale, ce se aplică contribuabilului de administrația fiscală, formează obiectul esențial al contenciosului fiscal. Cu alte cuvinte, misiunea judecătorului fiscal este să aprecieze statutul contribuabilului, care este un stat de drept obiectiv, iar nu apărarea drepturilor subiective ale contribuabilului[293]).

Se impune totuși o precizare, fiindcă toți autorii cari au respins concepțiunea lui Trotabas, s'au bazat pe o eroare care o comite acest autor, considerând actul de impunere drept un „act-condițiune[294]), și că situațiunea lui juridică rămâne „o situațiune generală și impersonală[295]), chiar după ce intervine actul individual de impunere. Ori, noi am arătat că nu este necesar să considerăm actul de impunere drept un act-condițiune, întrucât și actul de autoritate are aceiași menire de a aplica unei situațiuni individuale, statutul legal pus de legea de impozit și făcut executoriu prin legea bugetară. Am contestat însă, că această aplicațiune creiază o situațiune subiectivă, în afară de limitele puse de lege. Pentru chestiunea a doua, cităm pe Gaston Jèze, a cărui opiniune are o valoare necontestată.

„Legea organică a unui impozit determinat stabilește statutul general și impersonal al contribuabililor vizați prin această lege: este o situațiune juridcă nu numai generală și impersonală, dar încă modificabilă în orice moment și permanentă. Toate regulile asupra așezării,

---

292) Ibidem, pag. 42.
293) Louis Trotabas. Précis .pag. 327.
294) Ibidem. Op. cit. pag. 741.
295) Ibidem. Précis, pag. 244 și urm.

asupra lichidării, garanţiilor de percepere, represiunii fraudei, asupra recursurilor, asupra perceperii, etc. constituesc această situaţiune juridică, generală şi impersonală, permanentă şi modificabilă în orice moment; acesta este statutul contribuabilului de o anumită categorie. Dar, alături, este o situaţie juridică individuală, specială anumitui contribuabil, creiată prin actul administrativ care face să se nască creanţa unei anumite sume de bani: 1. această situaţiune nu este generală şi impersonală; de exemplu, dacă toţi proprietarii de case au acelaşi statut fiscal, ei nu datorează aceiaşi sumă de bani; 2. Creanţa, odată născută, nu poate fi modificată în orice moment, din cauza fixităţii impunerii; 3. Această situaţiune nu este permanentă: creanţa dispare după îndeplinirea prestaţiunei fixată. Ceeace este general, impersonal, permanent şi modificabil, acestea sunt regulile asupra aşezării asupra perceperii, asupra garanţiilor, etc.[296]).

Preciziunea aceasta a lui Gaston Jèze ne este foarte preţioasă fiindcă ne defineşte în primul rând statutul obiectiv al contribuabilului, aşa cum rezultă din regulile generale. In al doilea rând, rezultă că situaţiunea individuală apare în urma actului administrativ care determină suma de plată. Nu se contestă însă că această situaţiune individuală n'ar rezulta din aplicaţiunea regulelor generale şi nici nu se arată cari ar fi drepturile individuale creiate.

Intr'adevăr, statutul legal aplicat prin actul administrativ unei situaţiuni individuale, nu se transformă ipso-facto, nu este paralizat, ci din contră perzistă. Judecătorul fiscal trebue să cerceteze dacă cu ocaziunea aplicării lui nu a fost cumva nesocotit. Acesta este sensul contenciosului fiscal. Nu vedem în nici un chip cari ar fi drepturile subiective ale contribuabilului cari trebuesc protejate, afară de acelea de a pretinde dreapta aplicare a legii[297]).

---

296) Gaston Jèze. Nature et régime juridique de la creance d'impot. Revue de science et de législ. fin XXXIV année 1936, p. 200, citat Font Réaulx — notă in Sirey 1932 — 3—195.

297) „Contribuabilul are un adevărat drept subiectiv public de a fi impus aşa cum prevede legea" Teodor Al. Balan, op. cit. pag. 120 — citând pe Roger Bonnard: Les droits publics subjectifs des administrés — in Revue de dr. public 1932, pag. 695 şi urm.

Cel mult am putea ajunge la concluzia că reclamaţiunile contencioase în materie fiscală, au un dublu obiect: atât verificarea legalităţii statutului general şi impersonal, cât şi verificarea validităţii creanţei individuale, care în ultimă analiză se reduce tot la o chestiune de legalitate.

1. Caracterul juridic al contenciosului de stabilirea impozitelor.

Noi am privit astfel natura juridică a contenciosului fiscal în ansamblu, cuprinzând şi recursul, atât pentru impozitele directe cât şi indirecte. Desigur, numai cu ocazia judecării recursului se pune cu adevărat în discuţiune, statutul obiectiv al contribuabilului.

Astfel cum este organizat în faţa instanţelor fiscale de impunere şi de apel, este un contencios de fond, un contencios de plină jurisdicţiune, judecând atât în drept cât şi în fapt. Nu mai încape îndoială că d-l Profesor C. G. Rarincescu s'a referit numai la acest caracter al lor când recunoaşte „că în ţara noastră, contenciosul de plină jurisdicţiune este exercitat de o serie de comisiuni administrative speciale, cum sunt cele *fiscale* sau de pensiuni, instituite prin legi speciale [298]).

Referindu-ne dar, numai la contenciosul de stabilire, putem spune că contenciosul fiscal român este compus din două părţi, un contencios de plină jurisdicţiune în faţa instanţelor de fond, care se transformă cu adevărat într'un contencios obiectiv, în faţa instanţelor de casare. Aceasta rezultă şi din faptul că legiuitorul român a recunoscut competenţa a două ordine de jurisdicţiuni distincte asupra aceluiaşi litigiu. Recursul, adică verificarea legalităţii, a fost dat în competenţa instanţelor judecătoreşti. Legiuitorul nu a putut să răpească acestui contencios caracterul său obiectiv. Dovadă, grija cu care a fost organizat în această materie recursul în interesul legii, pentru organizarea unităţii de jurisprudenţă în interpretarea dreptului obiectiv.

---

298) C. G. Rarincescu. Op. cit. pag. 50.

Iată cum acest sistem hibrid[299]), îşi găseşte o explicaţie raţională, în grija pe de o parte, a Statului de a-şi asigura realizarea veniturilor publice, dar cu respectarea legalităţii, limita puterilor sale.

2. Caracterul juridic al contenciosului de percepere şi urmărire.

După ce am determinat natura juridică a contenciosului de stabilirea impozitelor directe în dreptul fiscal român, credem că este necesar să analizăm cum se pune problema şi pentru celelalte contencioase fiscale în raport cu concepţiunea pe care am adaptat-o. Aceasta, cu atât mai mult cu cât, într'o lucrare recentă se constată acelaşi caracter subiectiv.

Preocupat de caracterul de plină jurisdicţiune al contenciosului fiscal român, în sensul protegiuirii drepturilor contribuabilului, d-l Teodor Al. Balan, care a studiat cu mult brio, Contenciosul fiscal român, este nevoit să facă o distincţie care nu ni se pare justificată. Astfel, D-sa consideră contenciosul de urmărire, drept un contencios de anulaţiune când se contestă un titlu de urmărire definitiv, şi drept un contencios de plină jurisdicţiune când se contestă cu ocazia urmăririi, însăşi decizia administrativă executorie, dar nu definitivă.

In realitate, în primul caz, avem un recurs îndreptat contra actelor de executare a unui impozit direct, rămas definitiv, fie prin neapelare, fie prin epuizarea tuturor căilor de atac prescrise de lege. Regularitatea impunerii nu se mai poate pune în discuţie, ci numai regularitatea actelor de executare. In al doilea caz, avem contenciosul impozitului indirect, care se leagă numai cu ocazia actelor de executare. Judecătorul fiscal are competenţa să statueze, atât asupra legalităţii actelor de executare cât şi asupra legalităţii actului de stabilirea impozitului indirect, adică dacă administraţiunea a stabilit în mod judicios impozitul

---

299) Vezi explicaţiile date de d-l I. V. Merlescu. Principiile de bază ale contenciosului fiscal român, in Rev. de drept public 1930, pag. 57.

urmărit, în caz contrariu, judecătorul putând reforma decizia de impunere.

Asupra primului caz nu avem nimic de adăogat. In cazul al doilea însă, se trage concluzia greşită că dacă se statuează şi asupra legalităţii actului de stabilire, ne găsim neapărat în prezenţa unui contencios de plină jurisdicţiune. In loc să se constate coexistenţa celor două feluri de contencios care se întâlneşte în întreg contenciosul fiscal, se face o afirmaţiune care nu este valabilă în dreptul fiscal: „In contenciosul de plină jurisdicţiune judecătorul poate anula anumite acte, pe când judecătorul contenciosului de anulaţiune nu poate statua niciodată ca judecător de plină jurisdicţiune[300]".

In contenciosul fiscal român de stabilire, această imposibilitate îşi are explicaţiunea de altă natură. Legiuitorul fiscal a voit să înlăture discuţiunea de două ori asupra aceluiaşi act, în materie de contribuţiuni directe, care a creiat o cale specială de atac.

Noi am arătat că la recursul în materie de contribuţiuni directe, care se comportă exact ca un recurs în anulare, judecătorul poate, dupăce a anulat decizia de impunere, să evoace fondul, în cazul că instanţa de trimitere nu a refăcut impunerea în conformitate cu decizia de anulare, substituind propria sa apreciaţiune celei a fiscului. Aceasta nu înseamnă că se depăşesc „clasicele atribuite ale judecătorului din contenciosul de anulaţiune[301]", ci din contră adevereşte că judecătorul de anulaţiune în fiscal se poate comporta şi ca judecător de plină jurisdicţiune.

Tot acest autor afirmă că „judecătorul statuând nu numai asupra legalităţii formelor de executare ci stabilind chiar *întinderea drepturilor părţilor*, sublinierea e a noastră — ne aflăm în faţa unui contencios de plină jurisdicţiune".

Credem că ne aflăm tot în faţa unui amestec de jurisdicţie obiectivă şi subiectivă, cu predominarea celei dintâi, fiindcă obiectul contenciosului fiscal este în primul rând să controleze puterea fiscală de felul cum a făcut

---

300) Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 299.
301) Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 122.

aplicaţiunea regulelor dreptului obiectiv şi numai prin consecinţă să apere drepturile contribuabilului.

3. Caracterul juridic al contenciosului represiv fiscal.

Natura juridică a contenciosului fiscal în general, aşa cum am analizat-o, se precizează şi mai mult, prin rolul pe care-l are judecătorul fiscal de a controla manifestaţiunile puterii fiscale, în materie de sancţiuni. Dintr'un început trebue să spunem că în contenciosul represiv, judecătorul fiscal judecă regularitatea actului administrativ prin care s'a aplicat sancţiunea. Este un judecător obiectiv.

Intr'adevăr, în majoritatea cazurilor, puterea judecătorului represiv fiscal se manifestă prin anularea procesului-verbal de contraventie pentru vicii de formă, incompetenţă, exces de putere, într'un cuvânt, pentru ilegalitate.

Dar judecătorul represiv fiscal poate face chiar mai mult decât să anuleze, pur şi simplu, procesul-verbal. El nu se mărgineşte să controleze numai legalitatea abstractă, ci cercetează limitele puterii discreţionare a fiscului. Astfel, judecătorul controlează calculele agenţilor constatatori şi dacă le găseşte ilegale, anulează amenda stabilită arbitrar, poate chiar să proporţioneze pedeapsa faţă de impunerile ce au determinat aplicarea sancţiunii. Poate să cerceteze fapte şi să tragă concluziuni din administrarea probatoriilor.

Toate acestea însemnează că judecătorul putând judeca şi în drept şi în fapt, are posibilitatea să controleze toate actele puterii fiscale. Faţă de toate manifestaţiunile puterii fiscale, judecătorul exercită un veritabil control jurisdicţional.

D-l Teodor Al. Bălan, consideră din contră că nu este un contencios administrativ, deoarece nu urmăreşte „restabilirea stării de legalitate obiectivă", ci numai „proteguirea drepturilor la o bună impunere[302]".

Dar ce însemnează „o bună impunere", dacă nu o impunere legală? Valoarea unei bune impuneri se judecă

---

302) Teodor Al. Balan. Op. cit. pag. 215.

după modul cum au fost aplicate regulile dreptului obiectiv la cazul individual, nu după interesul personal al contribuabilului.

Toată eroarea acestei concepţii, credem noi, constă în faptul că nu se apreciază la justa valoare, posibilitatea pe care o are judecătorul fiscal de a putea substitui aprecierii subiective a faptelor de către fisc, adică puterii discreţionare, propria sa apreciaţiune asupra aceleaşi fapte. Aceasta însemnează, că în ultimă analiză, este judecătorul impozitului, şi nu fiscul, care posedă în materie fiscală, adevărata putere discreţionare. Toată actele fiscului sunt supuse unui „super-control", al judecătorului. Judecând şi fapt şi în drept, judecătorul fiscal controlează, în ultimă analiză, exerciţiul puterii fiscale, prin intermediul, am putea spune, a unui contencios de plină jurisdicţiune, dar care produce efectele unui contencios de anulare [303]), recurs obiectiv.

Protegiuirea drepturilor individuale ale contribuabililor, desigur prezintă o deosebită importanţă, dar pe al doilea plan. Dovedirea vătămării lor este mai mult o condiţie de intentare a recursului. Prin intermediul recursului, pe care-l are la îndemână, contribuabilul sesizează pe judecător de violarea legii, fiindcă controlul nu se poate face automat, şi prin probele pe cari le aduce, asupra ilegalităţii actului, participă în mod activ la controlul jurisdicţional al puterii fiscale.

Când susţinem că contenciosul fiscal este un contencios obiectiv, de verificare a puterii fiscale de felul cum a făcut aplicaţiunea legilor, nu pretindem că trebue să fie considerat absolut un contencios de anulaţiune, în accepţiunea sa obişnuită.

Rareori, judecătorul fiscal se mulţumeşte numai să anuleze. In cazul anulării, actul este distrus în însăşi existenţa sa obiectivă. In dreptul fiscal român, chiar în materie de contraventţiuni, legea a prevăzut dispoziţiuni în favoarea fiscului, dând posibilitatea judecătorului să corecteze anumite vicii de formă ale procesului-verbal. Ori, acest lucru nu se întâlneşte în materie administrativă, când judecătorul ar anula actul pur şi simplu.

---

303) Louis Trotabas. Op. cit. pag. 757.

Nu numai pentru contenciosul represiv fiscal, dar pentru întreg contenciosul fiscal, este necesar să părăsim distincțiunea de contencios de anulare și contencios de plină jurisdicțiune și să adoptăm pe cea de contencios obiectiv și contencios subiectiv.

Contenciosul fiscal este un contencios obiectiv, fiindcă nu apără situațiunea patrimonială a contribuabilului ci din contră este un contencios de legalitate și de bună administrațiune.

Aceasta înseamnă recunoașterea unității contenciosului fiscal, fiindcă în fața judecătorului se desbate în primul rând statutul obiectiv al contribuabilului. Mai înseamnă, în al doilea rând, natura independentă, proprie fiscală, a acestui fel de contencios.

Bibliografie.

Alexianu Gh. — Curs de Drept Constituţional, vol. II. La suprématie de la constitution assurée par les juges en Roumanie — Mélanges Paul Negulescu. 1935.

Alexandrescu-Roman P. — Jurisdicţiile speciale administrative — Ziarul Curentul, Decemvrie, 1935.

Comitetele de revizuire în proectul de reformă administrativă — Ziarul Curentul, Martie, 1936.

Alibert R. — Le controle juridictionnel de l'administration par la voie du recurs pour excès de pouvoir. Paris. 1926.

Allix E. — Traité élémentaire de science de finances et de législation financière francais — Paris, ed. 6, 1931.

Allix E et *Lecercle.* — La taxe sur le chiffre d'affaires. Paris, 1927.

Andréadés S. — Le contentieux administratif des Etats modernes.

Appleton J. — Traité élémentaire du contentieux administratif. Paris, 1927.

Aslan C. Th. — Tratat de Finanţe. Buc. 1925.

Balan Al. Teodor. — Contenciosul fiscal, Teză, 1936.

Basilescu Aristide. — Istoria Doctrinelor Economice. Buc. 1933.

Bastine L. — Théorie du droit fiscal 3-e ed. — Bruxelles, 1883.

Berthélemy H. — Traité de Droit Administratif 10 ed. 1923.

Traité élémentaire du droit administratif, Paris, 1930.

Bertin André. — Les pouvoirs de controle du fisc en matière d'impôts sur le revenu. Paris, 1928.

Bonnard R. — Précis élémentaire de droit public — 1926.

Le pouvoir discrétionnaire des autoritées administratives. Revue de Droit Public. 1923.

Les droits publics subjectifs des administrés — Revue de Droit Public, 1932.

Les recurs juridictionnles des administrés. Paris, 1932.

Botiş E. — Le contentiuex administratif des travaux publics d'apres la législation et la jurisprudence roumaines. Paris, 1934.

Cojocaru Ilie. — Dreptul fiscal şi obligaţiunea de impozit. Buc. 1936.

Dăscovici N. — Revocabilitatea şi nulitatea actelor judiciare, administrative şi politice. Buc. 1919.

Delbert R. — Le contentieux des nouveaux impôts directs sur le revenu. Paris, 1927.

Dragu V. — Instituţiunea recuzării la comisiunile de apel fiscale. Curierul Judiciar Nr. 21/934.

Ducrocq Th. — Cours de Droit Administratif et de législation francais de finances 7-e ed.

Duez P. — Les caractères généraux du texte fiscal. Mèlanges Paul Negulescu, 1935.

Duguit L. — Traité de droit constitutionnel ed. 2. — 5 vol. Paris, 1921.

Gény Fr. — Le particularisme du droit fiscal. Mélanges Carré de Malberg.

Georgescu Constant. — Curs de Contribuţiuni Directe, 1930.

Grizzotti B. — Primi lineamenti delle dottrine finazierie in Italia nell ultimato cinquantennio — Cedam Padova, 1930.

Hauriou M. — Traité élémentaire de droit administratif, ed. 11. Précis de droit administratif, ed. 12 — 1933.

Les éléments du contentieux, éxtrait du Recueil de législation de Toulouse, 1905.

Ionescu T. G. Romulus. — Contenciosul contribuţiunilor directe. Teză, 1936.

Iorgulescu M. — Contenciosul actelor administrative de autoritate. Buc. 1928.

Jèze G. — Principes généraux du droit administratif. III, 1926. cours de Science de Finances — Théorie générale du budget 1922.

Cours de Droit Administratif — Les contractts administratif, 1925.

Nature et règime juridique de la creance d'impôt — Revue de Sc. et de Légis. financière, Avril, 1936.

Laferrière E. — Traité de la juridiction administrative 2-e ed. 1896.

Laferrière F. — Cours théorique et pratique de droit public et administratif 4-e, ed. 2 vol. Paris, 1854.

Laubadère de André. — Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition. Revue de Sc. et de Légis. financière. 1936.

Marty Gabriel. — La distinction du fait et du droit ed. Sirey, 1929.

Mayer O. — Le Droit administratif allemand éd. francais.

Merlescu V. I. — Principiile de bază ale contenciosului fiscal. Revista de Drept Public. 1930.

L'organisation du contentieux fiscal roumain. Volumul „Roumanie", Paris, 1933.

Dreptul vamal sancţionator, Buc. 1924.

Amenzile fiscale şi natura lor, Buc. 1927.

Legea vămilor adnotată. Buc. 1934.

Michoud L. — Etude sur le pouvoir descrétionnaire de l'Administration éxtrait. Annales de l'Université de Grenoble. 1913 et. 1914.

Negulescu Paul. — Tratat de Drept administrativ ed. III şi ed. IV, 1934, vol. I.
Piller J. — Le contentieux en Suisse. Revue Internationale des Science Administrative. Nr. 2, 1936.
Rarincescu G. Const. — Contenciosul administrativ român ed. I, 1926 şi ed. II, 1937.
Natura contenciosului administrativ înfiinţatt prin legea contenciosului din 1925. Revista de drept public, 1931.
Executarea hotărârilor judecătoreşti obţinute în contra Statului, Craiova, 1930.
La révocation des actes administratifs. — Mélanges Paul Negulescu.
Renard G. — Le Droit, la Justice et la Volonté, Paris, 1924.
Le Droit, la Logique et le Bon Sens, Paris, 1925.
Rosier Camille. — Traité théorique et pratique de législation fiscale. Paris, 1926.
Stan N. Ion. — Fraude şi sancţiuni fiscale. Buc. 1935.
Teodorescu Anibal. — Tratat de Drept Administrativ, ed. III, vol. I, 1929.
Trotabas L. — Essai sur le droit fiscal. Extrait de la Revue de Sc. et de Législ. fin. Avril-Juin, 1928.
La nature juridique du contentieux fiscal en droi francais. Mélanges Hauriou — Sirey, 1929.
Précis de science et de législation financières ed. 3, 1933.
Contentieux Fiscal et Juridiction Administrative. Melanges Paul Negulescu.
Văraru M. — Contenciosul de anulare şi reformare, Buc. 1933.
Vermeulen H. J. — Reorganizarea contenciosului administrativ român-

Legi, reviste, periodice

Codul general al finanţelor publice, 1933.
Codul contribuţiunilor directe de Erbiceanu, Mihăescu şi Alexianu. Buc. 1931.
Legea contribuţiunilor directe — C. Procopiu şi Ştefan Tănăsescu, 1935.
Buletinul Curţilor de Apel, 1925—1936.
Colecţia de Legi a Consiliului Legislativ.
Colecţia de Jurisprudenţă a Ministerului de Finanţe.
Curierul Judiciar.
Pandectele Române.
Pandectele săptămânale.
Repertoriul de jurisprudenţă administrativă.
Revista Administraţia Financiară.
Tribuna Financiară.

Tabla de materii

Contenciosul fiscal în cadrul jurisdicţiei judiciare.

Elementele contenciosului fiscal

I. Statutul contribuabilului.

II. Controlul jurisdicţional al puteri fiscale:

pag.

Organizarea contenciosului fiscal de stabilirea contribuţiunilor directe.