

O ANALIZĂ SUCCINTĂ A PRESCRIȚIEI DIN DREPTUL FISCAL. IMPORTANȚA DECIZIEI ICCJ NR. 21/2020 PRONUNȚATE ÎN RECURS ÎN INTERESUL LEGII



Gabriela Dănilă¹⁾

Rezumat: Prezenta lucrare urmărește să prezinte o analiză succintă a prescripției în materia dreptului fiscal, astfel încât cititorul să aibă un context juridic în vederea decelării importanței Deciziei ICCJ nr. 21/2020 pronunțate în recurs în interesul legii. Apoi, se vor analiza motivele care au condus la tranșarea prin recurs în interesul legii a situației privind momentul curgerii termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanța fiscală de către organul fiscal în materia impozitului pe profit și care sunt consecințele hotărârii judecătorești pronunțate în această materie.

Summary: This paper aims to present a brief analysis on the subject of statute of limitation in the field of tax law in order to provide a legal context for the reader regarding the importance of the Supreme Court's Decision no. 21/2020 rendered in referral in the interests of the law. Then, the reasons which led to the use of the procedure consisting in the referral in the interests of the law regarding the running of the statute of limitation on the matter of tax liabilities established by the tax authority regarding the corporate tax will be analyzed and also the consequences of the court decision in this matter.

1. INTRODUCERE

Instituția prescripției, această Nemesis²⁾ pentru creditorii care urmăresc recuperarea unei creanțe, reprezintă una dintre constantele dreptului, fie că vorbim despre cel public sau despre cel privat, fiind un element-cheie în aplicarea eficientă și coerentă a principiului securității juridice, din perspectiva efectului pe care îl produce

¹⁾ Gabriela Dănilă este avocat definitiv în cadrul Baroului Cluj, în prezent doctorand al Universității de Vest din Timișoara, Facultatea de Drept. Poate fi contactată la adresa de e-mail gabiidanila@gmail.com

²⁾ În mitologia greacă, zeița răzbunării, care supraveghează ordinea și echilibrul în univers.

– stingerea obligației de plată sau stingerea dreptului de a cere executarea silită a acesteia prin concursul autorității publice.

Securitatea juridică este un principiu de bază în dreptul fiscal, urmărind crearea unei relații bazate pe încredere și predictibilitate între contribuabil și administrația fiscală. Necesitatea aplicării acestui principiu într-un mod eficient și coerent vine să contracareze poziția de superioritate pe care administrația fiscală o are în raport cu contribuabilul, fiind deci necesar ca un contribuabil să aibă încredere în existența unor reguli și politici fiscale coerente și stabile³⁾. Astfel, un rol determinant în aplicarea acestui principiu îl are prescripția, atât din perspectiva dreptului material, cât și din perspectiva dreptului procedural, întrucât conduce la însăși stingerea creanței fiscale după împlinirea unui anumit termen în care administrația fiscală s-a aflat în pasivitate și nu a realizat demersuri de natură a suspenda sau întrerupe cursul prescripției⁴⁾.

2. PRESCRIPTIA ÎN MATERIE FISCALĂ

În dreptul fiscal, prescripția dreptului la acțiune are drept corespondent dreptul de a atrage răspunderea fiscală prin emiterea actului administrativ ce stabilește obligația contribuabilului. Data nașterii dreptului și a obligației fiscale corelative coincide cu „*momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează*” [a se vedea art. 21 alin. (1) noul C.proc.fisc.], prin urmare acest moment va fixa și legea aplicabilă dreptului de atragere a răspunderii fiscale. Pentru prescripția răspunderii fiscale, se iau în considerare doar normele aplicabile la data faptelor generatoare ale obligațiilor fiscale, ceea ce poate conduce inclusiv în prezent la aplicarea regimului juridic al prescripției extinctive prevăzut de legea veche – O.G. nr. 92/2003, abrogată.

Prescripția extintivă în materie fiscală este o cauză de stingere a creanței fiscale, care conduce la încetarea răspunderii fiscale a contribuabilului⁵⁾, ca efect la pasivitatea autorității fiscale în demersurile realizate pentru exercitarea dreptului de a stabili creanțe fiscale. Atunci când se discută despre prescripție, trebuie avute în vedere cele două componente ale sale, respectiv prescripția dreptului de a stabili creanța fiscală de către organul fiscal și prescripția dreptului de a cere executarea silită în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale conduce la stingerea dreptului subiectiv fiscal ca efect al nevalorificării lui de autoritatea fiscală în termenul de prescripție stabilit de lege (5 ani) și înglobează sintetic următoarele consecințe juridice: stingerea obligației de plată, stingerea dreptul organului fiscal de a verifica obligația fiscală stinsă prin prescripție, precum și stingerea dreptul organului fiscal de a solicita plata și de a constrânge contribuabilii de a executa obligațiile fiscale născute în sarcina lor sau care le revin potrivit legii.

Prescripția dreptului de a cere executarea silită conduce la stingerea dreptului de executare silită a creanțelor fiscale cuprinse în titluri executorii emise de organele fiscale competente, din cauza neexercitării lui în termenul de prescripție stabilit de lege. Împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită duce la stingerea dreptului organelor fiscale de a obține executarea silită prin mijloace procesuale și obligația corelativă a debitorului de a se supune executării silite; determină încetarea măsurilor de executare silită, dacă au fost inițiate, iar, în caz contrar, împiedică demararea executării silite; însă nu stinge și creanța

³⁾ R. Bufan, *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, pp. 416-417.

⁴⁾ M.Șt. Minea, în C.Fl. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, pp. 65-66.

⁵⁾ V. Terzea, în C.Fl. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Solomon, București, 2016, pp. 254-255.

fiscală însăși (astfel cum se întâmplă în cazul prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale), care poate fi achitată de bunăvoie de către debitorul contribuabil, menținându-se o obligație imperfectă.

În lumina reglementărilor din vechiul Cod de procedură fiscală, instituția prescripției dreptului de a stabili creanța fiscală era intrinsec conectată de momentul nașterii creanței fiscale, pentru că prescripția era reglementată să curgă de la 1 ianuarie a anului următor nașterii creanței fiscale, iar creanța fiscală se naște la momentul constituirii bazei de impunere, care stătea la baza generării acestei creanțe – chestiune care a ridicat numeroase probleme în practica judiciară, astfel cum urmează a se analiza în următoarea secțiune a prezentului material. Prin urmare, cursul prescripției are ca moment de referință nașterea creanței fiscale din care face parte, ca element constitutiv, baza de impunere⁶⁾.

Potrivit art. 91 alin. (1) vechiul C.proc.fisc., termenul de prescripție pentru dreptul de a stabili obligațiile fiscale este de 5 ani și începe să curgă de la data nașterii creanței fiscale. Art. 23 alin. (1) vechiul C.proc.fisc. stabilește că data nașterii creanței fiscale este data la care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală, adică se realizează actul sau faptul juridic de care legea fiscală leagă nașterea unei creanțe fiscale în favoarea statului sau a instituțiilor sale. Art. 131 alin. (1) vechiul C.proc.fisc. stabilește că termenul de prescripție pentru dreptul de a cere executarea silită începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept. Dreptul de a cere executarea silită se naște din momentul în care există un titlu executoriu care să constate creanța, deoarece nicio executare silită nu se poate face în lipsa unui titlu executoriu și, implicit, a unui titlu de creanță. Potrivit legii, titlul executoriu este orice titlu de creanță fiscală a cărei scadență a fost depășită. Intră în această categorie declarațiile fiscale, deciziile de impunere etc.

Sucesiunea în care se nasc drepturile organului fiscal determină succesiunea în care vor începe să curgă termenele de prescripție, întrucât cele două termene nu au cursuri paralele. Astfel, mai întâi va curge termenul de prescripție privind dreptul de a stabili răspunderea fiscală, iar după ce răspunderea fiscală este stabilită, va începe să curgă un termen pentru executarea creanței fiscale, conform termenelor mai sus arătate care se mențin într-un format relativ similar și în cuprinsul noii reglementări procedural fiscale. Dacă titlul executoriu nu s-a emis în termenul de prescripție al dreptului de a stabili creanțele fiscale, autoritatea fiscală nu mai poate proceda la emiterea lui, deoarece, la acest moment, deja lipsește însuși dreptul subiectiv în sensul stabilirii creanței fiscale care s-a stins ca efect al incidenței prescripției materiale, deci nici nu poate proceda la executarea silită a creanței fiscale. În ipoteza în care totuși este incidentă doar prescripția executării silită a creanței fiscale, este posibilă, cel puțin teoretic, executarea obligației de către contribuabil în mod voluntar, însă, din perspectivă practică, nu s-ar verifica niciun interes pentru ca contribuabilul să adopte un astfel de comportament care să anuleze practic efectele pasivității autorității fiscale.

În situația în care au intervenit cazuri de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție: (i) termenul de prescripție se prelungește cu perioada pentru care a durat cazul de suspendare, în cazul suspendării, respectiv (ii) în cazul întreruperii, curge un nou termen de prescripție de la data apariției cazului de întrerupere.

3. DECIZIA ICCJ NR. 21/2020 PRONUNȚATĂ ÎN RECURS ÎN INTERESUL LEGII

Anul 2020 aduce în materie fiscală o binevenită (deși relativ tardivă) clarificare în ceea ce privește interpretarea și aplicarea unitară a legii de către toate instanțele judecătorești, mai precis interpretarea și

⁶⁾ T. Anghel, Nașterea creanței fiscale – Partea I, în Revista Română de Drept al Afacerilor nr. 6/2017, disponibil online în programul *sintact.ro*

aplicarea dispozițiilor de la art. 91 alin. (1) și (2) coroborate cu cele ale art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală⁷⁾ (n.n., vechiul Cod de procedură fiscală). Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a pronunțat, în 14 septembrie 2020, Decizia nr. 21/2020 în procedura recursului în interesul legii, statuându-se cu titlu obligatoriu că: „În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil”⁸⁾.

Prin Decizia nr. 21/2020, ICCJ tranșează o problemă spinoasă din jurisprudența fiscală românească conexasă vechiului Cod de procedură fiscală, stabilind fără echivoc momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție în materia impozitului pe profit – 1 ianuarie a anului următor realizării profitului. Astfel, baza de calcul a impozitului pe profit se determină la momentul efectuării operațiunilor de către contribuabil, acesta fiind momentul de la care ar trebui să curgă termenul de prescripție pentru inspecția fiscală, și nu momentul în care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, acesta fiind ulterior celui în care sunt realizate tranzacțiile.

Impozitul pe profit, în calitatea sa de impozit direct, reprezintă una dintre cele mai importante contribuții bănești obligatorii pe care statul o percepe de la contribuabilul persoană juridică, fiind deci o sursă consistentă în realizarea bugetului de stat⁹⁾, dar și o sursă stabilă de generare a unor situații litigioase între autoritatea fiscală și contribuabil. În acest context s-a născut o practică generalizată și complet abuzivă a autorității fiscale (dublată mai apoi de o practică neunitară a instanțelor de judecată¹⁰⁾) care, în cadrul controalelor fiscale pe care le desfășura, aplica o interpretare a dispozițiilor procedural fiscale menită să extindă artificial termenul de referință care acoperea inspecția fiscală, ceea ce, în practică, ducea în esență la extinderea controlului de la termenul clar de prescripție de 5 ani stabilit de legiuitor la un termen de 6 ani.

Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov¹¹⁾ (instanța care a sesizat ICCJ în vederea pronunțării unui recurs în interesul legii) a arătat că problema de drept constând în „momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentare” este soluționată în mod neunitar și diametral opus de către instanțele de contencios fiscal. Astfel, într-o primă opinie reliefată de jurisprudență, se reține că dispozițiile legale fiscale trimit expres la momentul constituirii bazei de impunere (deci nu la momentul declarării sau al calculării acesteia), iar profitul unui contribuabil se constituie chiar în cursul anului fiscal în care se realizează, fiind doar declarat cu titlu final prin intermediul Declarației 101 în anul următor celui în care s-a realizat profitul. De altfel, creanța fiscală

⁷⁾ Art. 91 vechiul C.proc.fisc. Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel (...).

„Art. 23 vechiul C.proc.fisc. Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

⁸⁾ A se vedea <https://www.scj.ro/1528/5453/Comunicate-privind-deciziile-pronunate-in-recurs-in-interesul-legii-in-cadrul-Completurilor-pentru-/Comunicat-privind-deciziile-pronunate-in-recurs-in-interesul-legii-in-sedinta-din-14-septembrie-2020>

⁹⁾ C.Fl. Costas, Drept fiscal. Conform noilor reglementări fiscale 2016, Ed. Universul Juridic, București, 2016, pp. 92-93.

¹⁰⁾ Practică menținută și la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție. A se vedea, cu titlu de exemplu, decizia nr. 2326 din 7 mai 2019 a secției de contencios administrativ și fiscal.

¹¹⁾ C. Ap. Brașov, hotărârea nr. 55 din 27 mai 2020, disponibilă online la adresa <http://www.scj.ro/CMS/0/PublicMedia/GetIncludedFile?id=22289>

și are fundamentul în lege, și nu în manifestarea de voință a autorității fiscale sau a contribuabilului¹²⁾, prin urmare atât timp cât legea nu prevede o reglementare expresă care să conecteze momentul constituirii bazei de impunere cu momentul îndeplinirii obligațiilor legale administrative ale autorității fiscale sau ale contribuabilului (emitere decizie de impunere, obligația declarării creanței fiscale etc.), este firească raportarea bazei de impunere la momentul întrunirii tuturor elementelor pentru validitatea creanței fiscale, moment interdependent de cel în care s-a produs faptul generator/s-a constituit baza de impozitare care a dat naștere creanței, iar prescripția începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor acestui eveniment¹³⁾.

Mai apoi, cea de-a doua opinie reliefată în jurisprudență corelează momentul constituirii bazei de impunere cu ziua în care contribuabilul depune declarația de impunere (deci în anul ulterior realizării profitului care este supus impozitării), astfel că relevant pentru stabilirea bazei de impunere este momentul în care contribuabilul o determină și o declară autorităților fiscale. Raționamentul din spatele acestei interpretări are la bază faptul că impozitul pe profit este stabilit în baza declarației contribuabilului, așadar, impozitul este determinat prin autoimpunere, iar autoritățile fiscale nu pot face niciun demers pentru perceperea creanței fiscale până la expirarea momentului în care se împlinește termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile cu sumele impozabile aferente și, deci, nici nu pot să fie sancționate pentru pasivitate prin aplicarea prescripției – această poziție sprijină interpretarea dată de către autoritățile fiscale și permite depășirea cu un an a termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanța fiscală prin intermediul deciziilor de impunere emise la finalul inspecțiilor fiscale.

În esență, din anul 2003¹⁴⁾ până la momentul pronunțării Deciziei ICCJ nr. 21/2020, autoritatea fiscală aplica o interpretare proprie a modalității de calcul a prescripției dreptului de a stabili creanța fiscală, raportându-se, în vederea calculării termenului, la momentul depunerii declarațiilor fiscale, ceea ce determina momentul curgerii prescripției ca fiind 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevedea obligativitatea depunerii Declarației 101 privind impozitul pe profit. De această manieră, autoritatea fiscală extindea prescripția dreptului de a stabili creanța fiscală de la 5 la 6 ani, întrucât modalitatea de interpretare pe care aceasta o aplica presupunea *de plano* un moment ulterior celui în care au fost realizate operațiunile fiscale supuse inspecției, respectiv cel al depunerii declarației privind impozitul pe profit, fiind realizate astfel inspecții fiscale care se extindeau asupra unor perioade de 6 ani anterioare controlului.

În practică s-a arătat¹⁵⁾ că începerea termenului de prescripție trebuie să aibă în vedere momentul realizării bazei de impunere, mai exact finalul anului în care s-a obținut profitul supus impozitării, acesta fiind momentul generator care contribuie la materializarea concretă a bazei de impunere. Interpretarea autorităților fiscale, în sensul că debutul termenului de prescripție trebuia corelat cu momentul în care legea prevedea obligativitatea depunerii Declarației 101 privind impozitul pe profit se îndepărtează de la însuși fundamentul prescripției dreptului material, fiind ales un moment care fundamentează o procedură administrativă, în detrimentul celui care reprezintă însuși factorul generator al impozitului pe profit.

Care este impactul Deciziei ICCJ nr. 21/2020? În primul rând, trebuie observat că recursul în interesul legii vine destul de tardiv, în condițiile în care noul Cod de procedură fiscală, care a intrat în vigoare în data de 1 ianuarie 2016, a modificat modul de calcul al termenului de prescripție al dreptului de a stabili creanțe

¹²⁾ T. Anghel, op. cit.

¹³⁾ A se vedea și decizia ICCJ nr. 951 din 26 februarie 2014, secția de contencios administrativ și fiscal.

¹⁴⁾ Înalta Curte repune inspecția fiscală în termenul legal. Avocații din cadrul „Radu și Asociații” au contribuit la obținerea deciziei, 21 septembrie 2020, comunicat de presă disponibil online la adresa https://www.ey.com/ro_ro/news/2020/9/inalta-curte-repune-inspectia-fiscala-in-termenul-legal--avocati

¹⁵⁾ B. Mărculeț, Șt. Mihărtescu, ICCJ tranșează definitiv modul de calcul al prescripției obligațiilor fiscale aferente impozitului pe profit, 15 septembrie 2020, disponibil online la adresa <https://www.ref-associates.ro/en/pages/news-and-resources/articles/articles/iccj-transeaza-definitiv-modul-de-calcul-al-prescriptiei-obligatiilor-fiscale-aferente-impozitului-pe-profit.html>

fiscale¹⁶⁾, modalitatea de reglementare legislativă fiind relativ apropiată din punct de vedere temporal cu ceea ce a stabilit ICCJ prin Decizia nr. 21/2020 pronunțată în recurs în interesul legii¹⁷⁾.

În al doilea rând, Decizia nr. 21/2020, odată cu publicarea în Monitorul Oficial¹⁸⁾, își produce efectele în conformitate cu prevederile din Codul de procedură civilă, fiind obligatorie pentru instanțele de judecată. Însă, chiar și înainte de publicarea acesteia în Monitorul Oficial, probabil jurisprudența în curs de realizare se va orienta în sensul celor stabilite în recursul în interesul legii pentru a menține o consecvență în judecată, dar și pentru a evita exercitarea ulterioară a unor căi de atac care vor genera costuri și volum pe rolul instanțelor de judecată în mod inutil.

De asemenea, decizia este obligatorie și pentru autoritățile fiscale care vor trebui să țină cont de aceasta atât în ceea ce privește inspecția fiscală începută, dar și în ceea ce privește inspecția fiscală finalizată cu decizie de impunere. Dacă la o inspecție fiscală pe rol, autoritățile fiscale vor trebui să excludă de la control cel de-al 6-lea an pe care, în mod tradițional, îl adăugau artificial în vederea stabilirii obligațiilor de plată, la inspecțiile fiscale finalizate cu decizie de impunere, contribuabilul are deschisă calea contestației în care va invoca intervenirea prescripției dreptului de a stabili creanța fiscală.

Nu în ultimul rând, Decizia nr. 21/2020 va produce consecințe economice însemnate pentru autoritatea fiscală și pentru bugetul de stat, întrucât, având în vedere cele dispuse de ICCJ în recurs în interesul legii, baza de impunere va suferi modificări semnificative, dat fiind faptul că este nelegal anul suplimentar care era avut în vedere de către autoritatea fiscală la momentul realizării inspecției fiscale raportat la incidența prescripției și fără a mai fi necesar un control de fond.

4. ÎN LOC DE CONCLUZIE

Dacă, din perspectivă juridică, lucrurile s-au tranșat fără echivoc prin Decizia ICCJ nr. 21/2020 pronunțată în recurs în interesul legii, o să fie interesat de urmărit efectele financiare pe care această decizie le va produce în dauna administrației fiscale, care, aplicând o interpretare extinsă a modalității de stabilire a momentului în care începe să curgă prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale în materia impozitului pe profit, a adăugat un an în plus controlului inspectorilor fiscali față de termenul de maximum 5 ani reglementat imperativ de lege.

Prescripția rămâne un subiect de actualitate indiferent de cât de bine (sau nu) este reglementată sau aplicată de instanță sau de organul fiscal, datorită efectelor care sancționează pasivitatea autorității fiscale și care conduc fie la însuși stingerea creanței fiscale și a răspunderii contribuabilului față de stat, fie la stingerea dreptului organului fiscal de a executa silit contribuabilul.

¹⁶⁾ Art. 110 alin. (2) C.proc.fisc. prevede că: „Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel”.

¹⁷⁾ B. Mărculeț, Șt. Mihărtescu, op. cit. – autorii ridică o discuție inclusiv cu privire la termenul stabilit de noul Cod de procedură fiscală, în sensul în care nu s-ar impune necesitatea corelării acestuia cu cele statuate de ICCJ în recursul în interesul legii.

¹⁸⁾ La momentul redactării prezentului material, Decizia nr. 21/2020 nu a fost publicată în Monitorul Oficial și nici nu apare ca fiind motivată pe site-ul scj.ro