

Câteva comentarii la cald cu privire la Decizia nr.21/ 2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție (pronunțată în Complet RIL): disputele fiscale privind impozitul pe profit în care aceasta se aplica în practica și incidența sa în privința altor impozite și taxe



În data de 18 decembrie 2020 a fost publicată Decizia nr. 21/2020 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție ("ICCJ") a soluționat recursul în interesul legii („Decizia RIL”) în vederea unificării practicii judiciare cu privire la calculul termenului de prescripție potrivit Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală ("Cpf" sau "Codul").

Publicarea acesteia este extrem de importantă, în special din perspectiva practică, astfel încât încercăm în continuare să reliefăm sumar unele aspecte preliminare referitoare la importanța motivării sale, iar apoi să detaliem care sunt controversile care ea i se aplica din perspectiva stadiului în care se afla acestea, respectiv, despre relevanța sa în privința altor impozite și taxe.

1. Înainte și după motivarea Deciziei RIL a ICCJ – De ce este aceasta importantă pentru practica și doctrina dreptului fiscal

Deși a fost pronunțată destul de târziu atât față de momentul apariției practicii neunitare la nivelul instanțelor de judecată, cât mai ales față de perioada în care prevederile legale care reglementează prescripția fiscală s-ar mai produce efecte juridice (acestea fiind, reamintim, în vigoare până la 1 ianuarie 2016), Decizia ICCJ prezintă, totuși, o relevanță deosebită din perspectiva stabilirii întinderii dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica obligațiile fiscale datorate înainte de 2016. Aceasta întrucât, pe de o parte, a fost astfel în sfârșit censurată practica echipelor de inspecție fiscală de a calcula în mod constant termenul de prescripție în funcție de anul în care era depusă declarația fiscală pentru impozitul pe profit, extinzând de facto termenul de prescripție de la 5 (prevăzut de lege) la 6 ani iar pe de altă parte, motivarea sa este relevantă și în privința altor impozite și taxe, cărora li se va aplica mutatis mutandis, după cum vom vedea.

Fără a intra la acest moment în detaliile de ordin conceptual teoretic asupra Deciziei ICCJ, întrucât vom reveni asupra lor într-un alt studiu, anticipând puțin, totuși trebuie să spunem că asupra prescripției dreptului de stabilire a creanțelor fiscale s-au exprimat în doctrina fiscală unele opinii și anterior apariției Deciziei ICCJ. Abordările conceptuale propuse pentru clarificarea instituțiilor și noțiunilor juridice elementare ale Codului (precum cea de "raport juridic fiscal" și cele două sub-componente ale sale) au fost, din păcate, ignorate. Astăzi, la mai bine de 15 ani de la apariția Codului de procedură fiscală, sunt la fel de neclare și confuziv reglementate de lege, modificările aduse de Nou Cod (Legea nr.207/2015) – nici măcar unele de tip cosmetic- nu doar că nu au adus mari clarificări din această perspectivă, ci, dimpotrivă, au adâncit dilemele teoretice și controversile practice, iar în aceste condiții, Decizia ICCJ este de, desigur, una care trebuie salutată.

Pornind de la comunicatul Înaltei Curți, au fost în aceasta perioadă exprimate în media juridică, conferințe, webinarii etc. diferite poziții în privința soluției pronunțate. În aceeași perioadă poziționarea organelor fiscale în cursul inspecțiilor fiscale pe rol având ca obiect și impozitul pe profit pentru perioade fiscale aferente Vechiului Cod a fost una care a variat în ceea ce privește interpretarea legii conținută în comunicatul ICCJ. Cel puțin la început, au existat voci care nu doar ca au continuat să susțină interpretarea legii în sensul soluției practice utilizate constant de organele fiscale (o abordare poate oarecum firească pe un aliniament legal pur formal), ci chiar pretindeau, în ciuda evidenței ce se desprindea din comunicat, ca aceasta va fi interpretarea pe care o vom regăsi în motivarea instanței supreme. Alte voci, urmând glasul rațiunii (echipele de control sau chiar organe de soluționare a contestației fiscale), au recunoscut că ar trebui considerat că a intervenit prescripția ca urmare a pronunțării Deciziei ICCJ, dar mare majoritate au spus că nu vor aplica această interpretare decât după data în care va deveni obligatorie, conform legii.

Publicarea Deciziei RIL nu doar că marchează începerea producerii efectelor sale juridice, dezlegările ÎCCJ devenind, astfel, opozabile și obligatorii față de autoritățile fiscale și instanțele de judecată (a se vedea art.517 alin.4 Cod procedura civilă). Suntem convinși că va urma o întreaga avalanșă de opinii asupra acestui subiect - sperăm noi că cel puțin unele vor fi exprimate și după analiză și lectură aspectelor de ordin doctrinar relevante, iar nu doar prin copierea sau eventual parafrazarea considerentelor Deciziei ICCJ și a textelor de lege.

În ceea ce le privește, considerăm că motivarea Deciziei RIL contribuie la clarificarea unor noțiuni elementare din materia fiscală de tipul celor mai sus menționate, iar din această perspectivă, soluția pronunțată este nu doar corectă din punct de vedere juridic pe fondul său, ci și redactată într-o manieră clară și structurată, într-un cuvânt, deci: remarcabilă. Ne propunem ca în continuare să reliefăm relevanța sa din perspectiva procedurală pentru controversele fiscale (pct.2); și impactul pe care aceasta decizie îl are asupra altor materii fiscale decât cea a impozitului pe profit (pct.3), în timp ce aspectele de legătură de fundamentarea Deciziei ICCJ din perspectiva conceptuală merita credem o analiză distinctă, care urmează să fie prezentată ulterior, după cum anticipăm deja mai sus.

2. Stadiile procedurale în care s-ar putea afla o controversă fiscală cu privire la interpretarea regulilor prescripției desprinse din Decizia ICCJ și impactul sau asupra soluționării acesteia

Pornind de la premisa că împlinirea termenului de prescripție constituie una dintre modalitățile de stingere a obligațiilor fiscale (a se vedea art. 24 VCpf posibil a fi incident și în cazul inspecțiilor fiscale derulate sub imperiul Noului Cod de procedură fiscală, după cum vom vedea), trebuie distins între două mari cazuri, anume, cele în care contribuabilii vor putea solicita încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță și, respectiv, cele în care aceștia vor putea solicita anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar.

(i) Cazurile în care contribuabilii ar fi îndreptați să solicite încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță vizează situațiile în care organele de inspecție fiscală nu au emis un act administrativ fiscal. Astfel, contribuabilii vor putea opune echipelor de inspecție fiscală efectele obligatorii ale Deciziei RIL și le vor putea solicita să înceteze verificările pentru perioadele prescrise, calculate potrivit direcțiilor trasate de Înalta Curte. Practic, o asemenea poziție ar putea fi adoptată în privința oricăror perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2016 care se afla în curs de verificare în cadrul inspecțiilor fiscale în derulare la data publicării Deciziei RIL, inclusiv, dacă acestea se derulează cu ocazia reluării inspecțiilor fiscale suspendate la această dată, în cadrul procedurilor de refacere a unor inspecții fiscale ce privesc respectivele perioade fiscale (inclusiv cele care sunt derulate sub Noul Cod, din perspectiva procedurală) sau ale celor aflate în curs de reverificare sau dispuse la o dată ulterioară.

(ii) Cazurile în care contribuabilii se afla într-o procedura de contestare (administrativa sau judecatoreasca) a impozitului pe profit suplimentar sau a masurilor dispuse de autoritațile fiscale pentru reducerii pierderii fiscale, ca urmare a finalizarii unei inspecții fiscale aferente aceluiași perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2016, inclusiv, daca nu a fost încă formulata o asemenea contestație, termenul de contestare fiind încă neîmplinit. Aceste ipoteze sunt, în esență, cele în care echipele de inspecție fiscală au emis sau chiar vor emite acte administrative fiscale cu încălcarea interpretării dispozițiilor legale referitoare la termenul de prescripție, calculat potrivit coordonatelor Deciziei RIL. În acest sens, calea procedurală de urmat de contribuabili urmează a fi stabilită în funcție de faza în care se afla disputa fiscală, după cum urmează:

- în măsura în care disputa fiscală se afla în faza administrativă, contribuabilii ar fi îndreptați să invoce prescripția pe calea contestației din materie fiscală. Totodată, în privința demersurilor procedurale deja formulate și în cadrul cărora a fost invocată problematica prescripției, contribuabilii pot aduce precizări cu privire la efectele Deciziei ICCJ în cursul procedurii de soluționare sau după reluarea acesteia ca urmare a unei suspendări a soluționării anterior dispuse în privința contestației.

- în măsura în care disputa fiscală se afla în faza de judecată, de principiu, dacă prescripția a fost invocată în faza administrativă și a fost respinsă de organul de soluționare sau de către instanța de fond, după caz, efectele Deciziei RIL ar putea fi invocate în orice stare a pricinii, atât în fond (inclusiv rejudecare), cât și în recurs. În schimb, apreciem că în lipsa invocării problematicii prescripției în faza administrativă, aceasta nu ar mai putea fi invocată direct în fața instanțelor de judecată. Totuși, trebuie spus că, într-o interpretare literală a legii contenciosului administrativ, în forma modificată a acesteia prin Legea 212/2018, în privința invocării directe a prescripției ar putea fi distins după faza în care se afla litigiul, respectiv, dacă aceasta se afla în fața primei instanțe sau în fața instanței de recurs. Astfel, în situația în care cererea de chemare în judecată nu a fost depusă, problematica prescripției ar putea fi invocată direct în fața instanței de fond, pe calea acțiunii introductive exercitate în termen legal (art. 8 alin.1 teza finală din Legea nr. 554/2004). În toate cazurile, neinvocarea acestei problematici, în termen legal, în fața primei instanțe ar putea atrage decaderea contribuabililor din dreptul de a-și fundamenta demersurile de anulare pe dezlegările Deciziei RIL, atât în fața instanței de fond, cât și ulterior, în fața instanței de recurs. Aceasta întrucât, o atare critică sau apărare nu ar putea fi în mod valabil invocată, omisso medio, direct în fața instanței de recurs, dacă problematica prescripției nu a făcut obiectul judecății în fața primei instanțe.

În schimb, considerăm că Decizia RIL nu ar putea produce efecte asupra cauzelor deja soluționate printr-o hotărâre definitivă la momentul publicării acesteia, întrucât soluționarea unui RIL nu ar putea constitui, ea însăși, un motiv pentru promovarea cailor extraordinare de atac de retractare. Din această perspectivă, apreciem că trebuie distins după cum prescripția a făcut sau nu obiectul judecății în litigiul soluționat. Astfel, pe de o parte, în situația în care aceasta problematică a fost supusă analizei instanței de judecată de către părți, apreciem că dezlegarea dată de Decizia ICCJ ar putea fi invocată în susținerea unui asemenea demers extraordinar, dacă motivul de casare întemeiat pe prescripție nu a fost analizat de instanța de recurs la momentul soluționării cauzei. Într-o astfel de ipoteză, considerăm că ar putea deveni incidentă instituția contestației în anulare speciale, cu condiția ca și celelalte condiții legale de exercitare a acestei cauze să fie îndeplinite. În caz contrar, pronunțarea unei soluții de respingere în fond a acestui argument înainte de publicarea Deciziei RIL ar constitui o eroare de judecată care ar intra în sfera autorității de lucru judecat și nu ar putea fi supusă unei rejudecări ca urmare a apariției RIL-ului (art. 517 alin. 2 Cod procedura civilă).

Pe de altă parte, dacă prescripția nu a făcut obiectul judecății în fața instanțelor de fond și de recurs, contestația în anulare sau revizuirea întemeiată direct pe acest temei nu ar fi admisibilă prin raportare la exigențele art. 503, art. 504 Cod procedura civilă, precum și la motivele expres delimitate de art. 509 alin. 1 Cod procedura civilă.

Aspectele de ordin procedural mai sus reliefate nu reprezintă decât o analiză sumară, la cald, a potențialelor efecte pe care Decizia RIL le poate genera, în practică, în privința conduitei procesuale a contribuabililor, urmând ca, desigur, strategia și demersurile procedurale concrete de punere în valoare a dezlegărilor Înaltei Curți - fie în fața echipelor de inspecție fiscală, a organului de soluționare sau a instanțelor de judecată - să fie analizate, identificate și aplicate de la caz la caz.

3. Impactul Deciziei RIL asupra prescripției dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale aferente altor materii fiscale în afara de impozitul pe profit

Pornind de la motivarea Deciziei RIL care determină pentru scopul identificării termenului de prescripție momentul la care se constituie baza de impozitare conform normelor de drept substanțial aplicabile, în lipsa desigur a unor alte reglementări speciale incidente, putem deduce că dezlegarea datei acestei probleme de drept de către instanța supremă este mutatis mutandis pe deplin aplicabilă tuturor celorlalte categorii de taxe și impozite.

În acest sens, pornind de la premisa că prevederile VCpf reglementează regimul juridic al tuturor tipurilor de obligații fiscale, începând cu nașterea (art. 23) și până la stingerea (art. 24), inclusiv prin prescripție, a acestora, menționăm că dezlegările Înaltei Curți referitoare la definirea conceptului de "constituire" a bazei impozabile ar trebui să fie aplicabile atât în cazul impozitului pe profit, cât și în cazul celorlalte taxe și impozite reglementate de Codul fiscal. Aceasta întrucât, la fel cum art. 19 Vechiul Cod fiscal (Vcf) definește coordonatele stabilirii momentului constituirii bazei impozabile (la sfârșitul anului fiscal) și, deci, a momentului nașterii impozitului pe profit datorat de contribuabili și luat la calculul termenului de prescripție. Tot astfel, se impune a fi determinată și baza impozabilă a celorlalte taxe și impozite definite de Codul fiscal, potrivit regulilor instituite de legea fiscală și care permit, astfel, determinarea cu exactitate a momentului nașterii respectivei obligații fiscale.

Fără a ne propune să realizăm o analiză exhaustivă a acestei problematice la nivelul fiecărui tip de obligație fiscală definită de Codul fiscal, un inventar sumar al acestor prevederi relevă existența a două mari categorii de obligații fiscale din această perspectivă, anume, unele ale căror bază impozabilă se constituie lunar (e.g. TVA, contribuțiile sociale), iar altele pentru care aceasta se constituie anual (e.g. impozitul pe profit, impozitul pe venit, etc.). În toate cazurile, însă, efectele Deciziei ICCJ ar trebui analizate de la caz la caz, prin raportare nemijlocită la fiecare dintre obligațiile fiscale definite de cod, atât taxele și impozitele directe și indirecte, cât și cele locale, administrate de autoritățile administrative locale care au făcut sau fac obiectul unor inspecții fiscale desfășurate de către organele fiscale.

În egală măsură, dezlegările obligatorii ale Înaltei Curți ar putea fi, de asemenea, extrem de relevante și din perspectiva determinării intervenirii termenului de prescripție în aria taxei clawback (art. 5 alin. 2 din OUG 77/2011) sau a contribuțiilor datorate la Fondul pentru Mediu (art. 12 din OUG nr. 196/2005).

Și, la fel, în interpretarea Deciziei RIL, considerăm că pentru calculul termenului de prescripție în privința dreptului organelor fiscale sau a Administrației Fondului pentru Mediu de a stabili asemenea categorii de taxe, impozite sau contribuții este necesară determinarea momentului constituirii bazei impozabile, iar momentul declarării și plății acestora nu ar trebui să mai prezinte vreo relevanță în acest scop.

Concluzionând, nu putem decât să salutăm această intervenție interpretativă salvatoare a Înaltei Curți (chiar dacă a venit probabil cam târziu, totuși). În opinia noastră, dacă aceasta ar fi fost pronunțată înainte de anul 2016, cel mai probabil ca ar fi pus capăt disputelor de interpretare dintre contribuabili și autoritățile fiscale, dar și instanțele de judecată care au generat propunerea de schimbare a legii și ar fi determinat menținerea regulilor originare de calcul a termenului de prescripție în funcție de 1 ianuarie, iar nu 1 iulie pe tarâmul Noului Cod de procedură fiscală. De

altfel, chiar și în contextul acestei modificari legislative, cum regimul juridic al obligațiilor fiscale a ramas, practic, neschimbat în noua legislație procedurala fiscala, consideram ca, în esența, concluziile și dezlegarile din Decizia ICCJ ramân pe deplin aplicabile și pentru determinarea regulilor de împlinire a termenului de prescripție în privința impozitelor și taxelor și potrivit noului Cod de procedura fiscala, cu luarea în calcul a noii date prevazute de lege, chiar daca acum miza practica a disparut, dupa cum aratam anterior.