

Prescripția dreptului de a stabili în anul 2020 creanțe fiscale născute în anul 2014. Tranziția de la Vechiul Cod de Procedura Fiscala la Noul Cod de Procedura Fiscala. Impactul COVID-19 în materia prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale și în materia formularii contestației administrativ fiscale de către contribuabili în termenele de decădere prevăzute de lege



Instituția prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale este binecunoscută atât în rândul autorităților fiscale, cât, mai ales, în rândul contribuabililor, drept o modalitate de stingere a unei creanțe fiscale.

Astfel, la nivel legislativ, în legătura cu această instituție, este relevantă prevederea art. 24 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (denumit în continuare „**C.proc.fisc. 2003**”) potrivit căreia:

“Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, **prescripție** și prin alte modalități prevăzute de lege.”

În același sens, art. 22 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (denumită în cele ce urmează „**C.proc.fisc. 2015**”) a preluat dispozițiile menționate mai sus în ceea ce privește posibilitatea stingerii creanțelor fiscale prin prescripție. Prin urmare, ambele texte legislative au reglementat stingerea creanțelor fiscale prin prescripție.

Cu privire la vechea reglementare, în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, art. 91 C.proc.fisc. 2003 prevedea ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În legătura cu nașterea creanței fiscale, art. 23 C.proc.fisc.2003 prevede ca: dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Referitor la noul text legislativ, la Cap. VI din C.proc.fisc. 2015 intitulat “*Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale*” este întâlnită reglementarea potrivit căreia dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

Unele organe fiscale au demarat, în mod nelegal, proceduri de inspecții fiscale în prima parte a anului 2020 analizând inclusiv creanțe fiscale datorate pentru anul 2014.

Considerentul pentru care autoritățile fiscale au inclus în obiectul inspecției fiscale demarate în prima parte a anului 2020, inclusiv verificarea bazei de impozitare aferente anului 2014, este acela că, potrivit C.proc.fisc. 2015 în vigoare la data demarării procedurii de inspecție fiscală, termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ar fi început să curgă la data de 1 iulie 2015 și s-ar împlini la data de 1 iulie 2020, ceea ce este complet

eronat.

Tranziția de la C.proc.fisc. 2013 la C.proc.fisc. 2015 trebuie analizată cu atenție pentru a determina o corectă aplicare a dispozițiilor legale anterior menționate. Astfel, în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale născute anterior intrării în vigoare a C.proc.fisc. 2015, adică anterior datei de 01.01.2016, trebuie stabilit care dispoziții legale urmează a fi aplicabile în ceea ce privește cursul prescripției, respectiv prevederile C.proc.fisc. 2015 sau reglementările din C.proc.fisc. 2003?

Potrivit art. 3 alin. (2) C.proc.fisc. 2015 „*Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/platitori.*”

În materia cursului prescripției, art. 6 alin. (4) din Codul civil (denumit în continuare „C.civ.”) prevede ca: „*Prescripțiile, decaderile și uzucapiunile începute și neîmplinite la data intrării în vigoare a legii noi sunt în întregime supuse dispozițiilor legale care le-au instituit.*”

Astfel, din coroborarea dispozițiilor art. 3 alin. (2) C.proc.fisc și art. 6 alin. (4) C.civ. rezultă că prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale începută și neîmplinită la data de 01.01.2016, data intrării în vigoare a C.proc.fisc. 2015 și, implicit, data abrogării C.proc.fisc. 2003, este supusă în întregime dispozițiilor legale care a instituit-o, adică reglementărilor prevăzute în C.proc.fisc. 2003.

În concluzie, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale aferente anului 2014 se prescrie, în conformitate cu dispozițiile aplicabile, respectiv C.proc.fic. 2003 la data de 1 ianuarie 2020, iar nu la data de 1 iulie 2020 potrivit dispozițiilor C.proc.fisc. 2015 care nu sunt aplicabile în acest caz.

Impactul COVID-19 în materia prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale este o temă larg dezbătută în această perioadă, mulți dintre contribuabili întrebându-se care sunt efectele în materia prescripției dreptului de stabilire a creanțelor fiscale produse de prevederile Decretului prezidențial nr. 195/16.03.2020 de instituire a stării de urgență pe întreg teritoriul României, pe o durată de 30 de zile începând cu data de 16.03.2020.

Astfel, potrivit art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020: „*Prescripțiile și termenele de decadere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret, dispozițiile art. 2.532 pct. 9 teza a II-a din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil sau alte dispoziții legale contrare nefiind aplicabile.*”

Așadar, ca urmare a intrării în vigoare a Decretului nr. 195 prin publicarea în Monitorul Oficial al României nr. 212/16.03.2020, termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale nu va începe să curgă până la expirarea stării de urgență instituită prin Decretul nr. 195/2020, iar dacă a început să curgă, atunci acesta este suspendat în baza art. 41 din Decretul nr. 195/2020.

Prin urmare, toți contribuabilii trebuie să fie informați cu privire la reglementarea suspendării termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale prin emiterea Decretului nr. 195/2020 care generează următoarele efecte: (i) termenul de prescripție își reia cursul de la data la care starea de urgență a încetat. (ii) la calculul termenului de prescripție se are în vedere și perioada scursă anterior decretării stării de urgență, deci intervalul până la 16.03.2020 și (iii) prescripția nu se va socoti împlinită însă mai înainte de expirarea unui termen de 6 luni de la data când starea de urgență – cauza de suspendare – a încetat. (Pentru mai multe informații privind *Soarta termenelor în perioada stării de urgență* -

<https://www.nndkp.ro/legal-tax-updates/courts-emergency-state-covid19/>).

În același timp, o atenție sporită trebuie acordată situației în care se afla o serie de contribuabili carora li s-a comunicat sau urmează să li se comunice acte administrative-fiscale împotriva carora, potrivit dispozițiilor legale, contribuabilii au posibilitatea formulării unei contestații prin parcurgerea unei etape prealabile sesizării instanței de judecată ce determină controlul administrativ intern sau controlul administrativ extern ierarhic.

Întrebarea care se naște în acest moment este dacă prevederile Decretului nr. 195/2020 din capitolul V intitulat *Domeniul justiției* sunt sau nu aplicabile și procedurii prealabile pe care contribuabilii sunt obligați să o parcurgă, într-un anumit termen prevăzut de lege, în vederea sesizării instanței de judecată.

Miza acestei dezbateri juridice constă în faptul că trebuie stabilit cu certitudine dacă termenului de formulare a contestației administrative fiscale îi sunt aplicabile dispozițiile art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 în conformitate cu care *termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite.*

În ipoteza în care concluzia ar fi că prevederile Decretului nr. 195/2020 din capitolul V intitulat *Domeniul justiției* nu ar fi aplicabile procedurii prealabile ar rezulta că termenul pentru formularea contestației administrative-fiscale curge fără a fi suspendat, iar nerespectarea termenului prevăzut de lege ar atrage respingerea contestației administrative-fiscale, ca tardiv formulată, iar, în final, acțiunea în contencios administrativ și fiscal ar fi respinsă ca inadmisibilă în considerarea neparcurgerii procedurii prealabile în termenul legal.

În sens contrar, în situația în care am aprecia că dispozițiile mai sus menționate prevăzute în Decretul nr. 195/2020 ar fi aplicabile și în ceea ce privește etapa procedurii prealabile, contribuabilul ar beneficia de suspendarea termenului de decădere pentru formularea contestației administrative-fiscale, o soluție ce ar fi de bun simț juridic în contextul în care pe teritoriul țării odată cu starea de urgență, au fost impuse restrângeri serioase ale drepturilor contribuabililor în vederea reducerii riscului de infectare cu coronavirus – COVID-19 sau alte infecții respiratorii.

Este important de menționat faptul că procedura prealabilă a contestației fiscale este o etapă prelitigioasă oferită de legiuitor contribuabilului în vederea soluționării problemei fiscale, în timp util, fără mijlocirea instanței de judecată.

Natura etapei procedurii prealabile este una administrativă, iar nu judiciară, scopul acesteia fiind crearea cadrului necesar unui dialog între contribuabil, pe de o parte, și organul emitent al actului administrativ fiscal contestat sau organul ierarhic superior acestuia, pe de altă parte. Finalitatea urmărită de contribuabil prin parcurgerea etapei procedurii prealabile este revocarea actului administrativ fiscal sau, după caz, anularea acestuia fără concursul organelor judiciare ale Statului.

Din această perspectivă, o interpretare restrictivă ar conduce la ideea că prevederile art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 ar fi aplicabile doar în ceea ce privește termenele de decădere prevăzute în legătura cu etapa judiciară.

Pe de altă parte, din interpretarea literală a dispozițiilor art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020, rezulta că *“orice fel”* de termen de prescripție sau decădere prevăzut de lege nu începe să curgă, iar dacă a început să curgă, se suspendă pe toată perioada de urgență. Prin urmare, prevederile art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 produc efecte în legătura cu toate termenele de prescripție sau decădere prevăzute de lege, indiferent de procedura în care se afla contribuabilul, fie că se afla într-o etapă administrativă, fie că se afla într-o etapă judiciară.

În plus, potrivit principiului de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, având în vedere că aplicabilitatea dispozițiilor art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 nu este limitată în mod expres doar la cazurile în care termenul de prescripție sau de decădere privesc obligații ale unui contribuabil într-o etapă

judiciara, atunci se poate concluziona ca prevederile art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 sunt aplicabile inclusiv în procedurile administrative în care se afla un contribuabil.

De asemenea, în considerarea faptului ca reglementarile art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 sunt aplicabile în materia prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, atunci, pentru identitate de rațiune, trebuie recunoscute aceste prevederi și contribuabililor carora li se aplica termene mult mai împovărătoare și carora le este mult mai dificil să efectueze demersuri administrative pe perioada instalării stării de urgență.

În concluzie, semnalăm faptul că ar trebui clarificat conținutul prevederilor art. 41 din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020 în sensul că, în vederea respectării drepturilor contribuabililor, această reglementare ar trebui să fie aplicabilă termenelor de decădere *de orice fel* care curg împotriva contribuabililor, indiferent de etapa administrativă sau judiciară în care se afla aceștia.