

Efectele suspendării în materie fiscală asupra accesoriilor



Filip & Company Business Law

Un factor esențial pentru contribuabili este timpul. În materie fiscală, când te gândești la timp, primul moment care te bântuie este scadența. Data scadenței obligațiilor fiscale este urmarita, calculata, eșalonata, schimbata și...inevitabila.

În etapa non-judiciară, contribuabilii au la îndemână o serie de instrumente juridice, care dacă sunt exercitate cu bună-credință, pot conduce la amânarea ori suspendarea potențialelor obligații fiscale. Printre aceste instrumente se regasesc suspendarea inspecției fiscale, eșalonarea, medierea. Toate pot conduce la o amânare a plății, o îndepărtare a datei scadenței obligațiilor fiscale.

În etapa judiciară însă, două instituții au o importanță deosebită: suspendarea executării silite și suspendarea executării actului administrativ fiscal (în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004).

Cele două instituții prezintă deosebiri fundamentale, atât cu privire la situația premisa în care pot și aplicate, dar și cu privire la condițiile legale (de fond și de formă) ce trebuie îndeplinite pentru ca instanța să dispună aceste măsuri. Dacă din perspectiva condițiilor de aplicare, Codul de procedură fiscală și Legea contenciosului administrativ clarifică majoritatea întrebărilor pe care le ridică aceste instituții, am observat că efectele suspendării nu sunt încă înțelese pe deplin de unii contribuabili și chiar de unele autorități.

Principala problemă ridicată în practica suspendărilor este cea a regimului accesoriilor pe durata suspendării executării silite.

În ceea ce privește **suspendarea executării** actului administrativ (obținută în temeiul art. 278 din Codul de procedură fiscală și în temeiul dispozițiilor Legii contenciosului administrativ), toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia, iar obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală. Aceste efecte privesc:

- obligatiile fiscale principale individualizate în actul administrativ suspendat la executare; și
- obligatiile fiscale accesorii aferente acestora, chiar dacă aceste obligații fiscale accesorii sunt individualizate în acte administrative fiscale care nu sunt suspendate la executare.

Prin urmare, **nu** este necesară solicitarea suspendării executării silite a actelor care vizează accesorii, atât timp cât s-a obținut suspendarea executării silite a obligației principale.

Ce se întâmplă însă cu dobânzile și penalitățile aferente perioadei în care este suspendată executarea silită?

Dacă suspendarea executării silite s-a obținut în instanța în temeiul Legii contenciosului administrativ, nu se vor datora **penalități de întârziere** sau penalități de nedeclarare chiar dacă acțiunea împotriva actului administrativ fiscal eșuează. Codul de procedura fiscală nu clarifică însă soarta dobânzilor pentru aceeași perioadă. În măsura în care acțiunea de anulare a obligației fiscale eșuează, va avea autoritatea dreptul de a solicita dobânzi pentru perioada în care executarea a fost suspendată? Există argumente care susțin curgerea dobânzilor: i) ele reprezintă un echivalent al prejudiciului și ii) art. 278 alin. (4) din Codul de procedura fiscală vorbește doar de încetare a curgerii penalităților (iar nu și a dobânzilor) pe durata suspendării.

Dar suspendarea ar trebui să lipsească actul administrativ de orice efect, iar curgerea dobânzilor e unul dintre ele. Din moment ce admiterea cererii de suspendare se întinde asupra tuturor efectelor actului administrativ fiscal, rezultă că pe întreaga perioadă de suspendare este stopată acumularea obligațiilor fiscale accesorii.

Doctrina care a analizat soarta dobânzilor și penalităților este unanimă: accesoriile (dobânzi și penalități) nu se acumulează pe durata valabilității suspendării obținute în temeiul Legii contenciosului administrativ deoarece toate efectele sunt suspendate. Calculul se reia doar dacă se desființează măsura suspendării sau dacă încetează suspendarea (de exemplu, după ce rămâne definitivă hotărârea de respingere a cererii de anulare a actului administrativ). În această ultimă situație, accesoriile își vor relua cursul, de la momentul rămânării definitive a hotărârii, și nu ar trebui să acopere perioada în care efectele actului au fost suspendate.

Spre deosebire de suspendarea actului administrativ obținută în temeiul Legii contenciosului administrativ, cea obținută într-o **contestație la executare** nu produce niciun efect din perspectiva acumulării accesoriilor. Dacă se obține suspendarea executării silite prin contestația la executare, accesoriile **nu** vor putea fi executate, dar ele se vor acumula. În măsura în care se pierde contestația la executare, autoritățile vor putea solicita și accesoriile acumulate de-a lungul procedurii. Jurisprudența a aplicat aceste prevederi și a stabilit că, și în situația suspendării obținute în urma unei contestații la executare și a depunerii unei garanții (scrisoare garanție bancară, ipoteca etc.), accesoriile se pot acumula, dar ele nu se vor executa silit.

Prin urmare, dintre cele două variante de obținere a suspendării plăților obligațiilor fiscale, contestația la executare și suspendarea actului administrativ în temeiul Legii contenciosului administrativ, cea care produce efectele cele mai energice față de accesorii (dobânzi și penalități) este cea obținută prin instanța în temeiul Legii contenciosului administrativ, restul procedurilor neînăturând acumularea penalităților și a dobânzilor ci împiedicând executarea lor.

De altfel, soluția este justificată având în vedere condițiile restrictive ce trebuie îndeplinite pentru ca acțiunea în suspendarea actului administrativ fiscal (întemeiată pe Legea contenciosului administrativ) să fie admisă.

Codul de procedura fiscală din 2016 aduce un plus de claritate din această perspectivă, dar este departe de a pune la dispoziția contribuabililor mecanisme clare de gestionare a obligațiilor fiscale în perioada suspendării.