Efectele suspendarii în materie fiscala asupra accesoriilor



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

În etapa non-judiciara, contribuabilii au la îndemâna o serie de instrumente juridice, care daca sunt exercitate cu buna-credința, 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 plații, o îndepartare a datei scadenței obligațiilor fiscale.

În etapa judiciara însa, doua instituții au o importanța deosebita: suspendarea executarii silite și suspendarea executarii actului administrativ fiscal (în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004).

Cele doua instituții prezinta deosebiri fundamentale, atât cu privire la situația premisa în care pot și aplicate, dar și cu privire la condițiile legale (de fond și de forma) ce trebuie îndeplinite pentru ca instanța sa dispuna aceste masuri. Daca din perspectiva condițiilor de aplicare, Codul de procedura fiscala și Legea contenciosului administrativ clarifica majoritatea întrebarilor pe care le ridica aceste instituții, am observat ca efectele suspendarii nu sunt înca înțelese pe deplin de unii contribuabili și chiar de unele autorități.

Principala problema ridicata în practica suspendarilor este cea a regimului accesoriilor pe durata suspendarii executarii silite.

În ceea ce privește **suspendarea executarii** actului administrativ (obținuta în temeiul art. 278 din Codul de procedura fiscala și în temeiul dispozițiilor Legii contenciosului administrativ), toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate pâna la încetarea acesteia, iar obligatiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscala. Aceste efecte privesc:

•€€€€€€€€ obligatiile fiscale principale individualizate în actul administrativ suspendat la executare; și

•€€€€€€€€ obligatiile fiscale accesorii aferente acestora, chiar daca aceste obligatii fiscale accesorii sunt individualizate în acte administrative fiscale care nu sunt suspendate la executare.

Prin urmare, **nu** este necesara solicitarea suspendarii executarii silite a actelor care vizeaza accesorii, atât timp cât s-a obținut suspendarea executarii silite a obligației principale.

Ce se întâmpla însa cu dobânzile şi penalitaţile aferente perioadei în care este suspendata executarea silita?

Daca suspendarea executarii silite s-a obţinut în instanţa în temeiul Legii contenciosului administrativ, nu se vor datora **penalitati de întârziere** sau penalitati de nedeclarare chiar daca acţiunea împotriva actului administrativ fiscal eşueaza. Codul de procedura fiscala nu clarifica însa soarta dobânzilor pentru aceeaşi perioada. În masura în care acţiunea de anulare a obligaţiei fiscale eşueaza, va avea autoritatea dreptul de a solicita dobânzi pentru perioada în care executarea a fost suspendata? Exista argumente care susţin curgerea dobânzilor: i) ele reprezinta un echivalent al prejudiciului şi ii) art. 278 alin. (4) din Codul ce procedura fiscala vorbeşte doar de încetare a curgerii penalitaţilor (iar nu şi a dobânzilor) pe durata suspendarii.

Dar suspendarea ar trebui sa lipseasca 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, rezulta ca pe întreaga perioada de suspendare este stopata acumularea obligatiilor fiscale accesorii.

Doctrina care a analizat soarta dobânzilor şi penalitaţilor este unanima: accesoriile (dobânzi şi penalitaţi) nu se acumuleaza pe durata valabilitaţii suspendarii obţinute în temeiul Legii contenciosului administrativ deoarece toate efectele sunt suspendate. Calculul se reia doar daca se desfiinţeaza masura suspendarii sau daca înceteaza suspendarea (de exemplu, dupa ce ramâne definitiva hotarârea de respingere a cererii de anulare a actului administrativ). În aceasta ultima situaţie, accesoriile îşi vor relua cursul, de la momentul ramânerii definitive a hotarârii, şi nu ar trebui sa acopere perioada în care efectele actului au fost suspendate.

Spre deosebire de suspendarea actului administrativ obţinuta în temeiul Legii contenciosului administrativ, cea obţinuta într-o **contestaţie la executare** nu produce niciun efect din perspectiva acumularii accesoriilor. Daca se obţine suspendarea executarii silite prin contestaţia la executare, accesoriile **nu** vor putea fi executate, dar ele se vor acumula. În masura în care se pierde contestaţia la executare, autoritaţile vor putea solicita şi accesoriile acumulate de-a lungul procedurii. Jurisprudenţa a aplicat aceste prevederi şi a stabilit ca, şi în situaţia suspendarii obţinute în urma unei contestaţii la executare şi a depunerii unei garanţii (scrisoare garanţie bancara, ipoteca etc.), accesoriile se pot acumula, dar ele nu se vor executa silit.

Prin urmare, dintre cele doua variante de obţinere a suspendarii plaţilor obligaţiilor fiscale, contestaţia la executare şi suspendarea actului administrativ în temeiul Legii contenciosului administrativ, cea care produce efectele cele mai energice faţa de accesorii (dobânzi şi penalitaţi) este cea obţinuta prin instanţa în temeiul Legii contenciosului administrativ, restul procedurilor neînlaturând acumularea penalitaţilor şi a dobânzilor ci împiedicând executarea lor.

De altfel, soluţia este justificata având în vedere condiţiile restrictive ce trebuie îndeplinite pentru ca acţiunea în suspendarea actului administrativ fiscal (întemeiata pe Legea contenciosului administrativ) sa fie admisa.

Codul de procedura fiscala din 2016 aduce un plus de claritate din aceasta perspectiva, dar este departe de a pune la dispoziţia contribuabililor mecanisme clare de gestionare a obligaţiilor fiscale în perioada suspendarii.