

Tanți Anghel

Codul de procedură fiscală

Comentariu pe articole



Editura
Tanangiu

obligațiile ce rezultă din raporturile juridice fiscale în care persoana juridică este parte.

3. Pe de altă parte, așa cum am arătat în comentariile de la art. 17, pot avea calitatea de subiect de drept fiscal și *asocierile fără personalitate juridică*. Spre exemplu:

– potrivit art. 125 alin. (3) C. fisc., asocierile fără personalitate juridică au obligația să depună o declarație anuală de venit care să cuprindă și distribuția între asociați a venitului net/pierderii;

– potrivit art. 269 alin. (10) C. fisc., asocierea fără personalitate juridică poate fi persoană impozabilă în scopuri de TVA, atunci când activitățile economice ale asociaților/partenerilor sunt desfășurate în numele asocierii.

4. Or, dat fiind că asocierile fără personalitate juridică, ca asocieri de persoane care nu dau naștere unei persoane juridice, pot avea drepturi și obligații în raporturi juridice fiscale, ele sunt reprezentate în raporturile cu organul fiscal prin intermediul reprezentantului desemnat. Acest reprezentant, similar reprezentantului legal, este cel obligat să îndeplinească obligațiile ce rezultă din raporturile juridice fiscale în care asocierea este parte. În cazul în care nu există un reprezentant desemnat, atunci asociații răspund solidar pentru obligațiile fiscale neachitate.

5. În cazul în care obligația în cauză este o obligație fiscală de plată, corelativă unui drept de creanță fiscală, reprezentanții legali și reprezentanții desemnați ai asocierilor fără personalitate, îndeplinesc obligația persoanei reprezentate din mijloacele pe care le administrează.

CAPITOLUL II.

DISPOZIȚII GENERALE PRIVIND RAPORTUL SARCINII FISCALE

Art. 21. 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 impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea. (2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.

Legislație conexă: O.P.A.N.A.F. nr. 187/2018 pentru aprobarea Procedurii de restituire a sumelor reprezentând taxe sau alte venituri ale bugetului de stat, plătite în plus sau necuvenit și pentru care nu există obligația de declarare (M. Of. nr. 80 din 26 ianuarie 2018).

COMENTARIU

1. În ciuda interesului său practic, nașterea creanței fiscale, mai precis a datei nașterii, este un subiect care nu a reținut atenția autorilor. Astfel, pentru ca o creanță fiscală să poată fi executată, indiferent că executarea are loc de bunăvoie sau prin constrângere, ea trebuie mai întâi să existe.

Mai mult, și poate chiar mai important decât chestiunea executării, este faptul că, așa cum rezultă din alin. (2) al art. 21 C. proc. fisc., nașterea creanței fiscale reprezintă cauză a nașterii dreptului organului fiscal de a stabili creanța fiscală^[1].

De asemenea, în procedura colectivă execuțională (*procedura insolvenței*), nașterea creanțelor în general, și nașterea creanței fiscale în special, este un concept fundamental atunci când se pune problema suspendării oricăror proceduri judiciare și extrajudiciare în legătură cu creanțele născute anterior deschiderii procedurii sau atunci când se pune problema adăugării de accesorii. Vorbim deci de o diferență de tratament juridic între creanțele născute anterior deschiderii procedurii și cele născute ulterior acestui moment.

Nu în ultimul rând, nașterea creanței fiscale a fost legată de noțiunile de timp și durată, atât timp cât trecerea timpului generează efecte juridice, cum ar fi stingerea prin prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

2. Abordarea problemei nașterii creanței/obligației fiscale necesită o prezentare a teoriei dreptului obiectiv ce a dominat literatura juridică de specialitate interbelică și care are la bază caracterul dihotomic al situației juridice: situație juridică subiectivă /situație juridică obiectivă.

Teoria dreptului obiectiv este teoria care susține că impozitul este obiectul unei obligații obiective, adică legale, care se naște direct din lege, la momentul când sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea individuală a regulilor de impunere. Teoria a fost formulată în literatura juridică interbelică, fiind susținută în România de către Ilie Cojocaru^[2] și în Franța de către Louis Trotabas^[3].

Potrivit teoriei în cauză, situația contribuabilului este una legală, creată și organizată exclusiv de lege. Ca urmare, contribuabilul se află „*într-o situație de drept obiectiv*”, întrucât este vorba de o situație dată, care există în afară de orice acord și în afară de orice manifestare de voință individuală. În general, atunci când vorbim de o situație legală sau obiectivă a unei persoane, în cazul de față a unui contribuabil, aceasta preia toate caracteristicile legii (generală, abstractă, permanentă, imperativă, se modifică și dispăre odată cu legea).

Spre deosebire de situația juridică obiectivă, situația juridică subiectivă este cea care naște din acte de voință individuale și preia caracteristicile corespunzătoare acestei voințe (individuală, concretă, temporară, întrucât, de regulă, dispăre odată ce prestația a fost executată, se poate renunța la ea sau se poate modifica prin manifestări de voință individuală).

Consecința situației juridice obiective este, în opinia susținătorilor teoriei obligației fiscale obiective, faptul că actele administrative prin care se stabilesc impozitele sunt doar „acte-condițiuni; ele condiționează (...) aplicarea Statutului fiscal față de persoane determinate. Aceste acte administrative nu fac decât să constate îndeplinirea condițiilor de impunere prevăzute de lege, deci existența calităților constitutive ale situației legale, în persoana unui individ determinat. Ele au deci efect declarativ, nu constitutiv. Existența lor condiționează apariția contribuabilului ca debitor determinat, deci apariția obligației de impozit care decurge din Statutul fiscal. Actul administrativ nu creează pe debitor. El nu face decât să constate existența unei baze impozabile, să individualizeze pe contribuabil și să

[1] Noțiunea de stabilire a creanței fiscale este definită la art. 93.

[2] I. COJOCARU, *op. cit.*, p. 183 și urm.

[3] L. TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, Paris, 1933, p. 231.

fixeze impozitul convenit. Actul administrativ nu este el cauza obligației de impozit, el este numai condiția apariției lui. Actul administrativ declară pe debitor. Din momentul existenței și comunicării actului administrativ deci din momentul împlinirii unei condițiuni, obligația de impozit naște în deficitul unei persoane determinate, care apare ca debitor. Din acel moment statutul juridic se realizează și o obligație de impozit grevează patrimoniul contribuabilului; această obligație este efectul aplicării Statutului fiscal față de o persoană determinată. *Cauza obligației de impozit este legea însăși*; ea derivă direct din lege, este un efect al Statutului legal, deci a născut din aplicarea legii, din norme legale preexistente. *Obligația însăși a preexistat, fiind cuprinsă sub formă generală și impersonală, în Statutul legal. Actul administrativ i-a dat naștere ca obligație concretă, cu un obiect și subiecte determinate.* Actul administrativ n-a adăugat nimic; obligația de impozit nu are altă fizionomie juridică decât cea determinată de lege. Administrația fiscală constată numai existența calităților constitutive, deci că o persoană anumită este subiectul unui anumit Statut fiscal și îl declară formal. Această declarație constituie aplicarea Statutului fiscal, deci apariția situațiilor pasive și active ce decurg din el, față de persoane determinate. *Efectul aplicării lui este apariția obligației obiective de impozit*”.

3. Reținem, așadar, următoarele consecințe ale teoriei dreptului obiectiv asupra nașterii creanței fiscale:

– creanța fiscală nu se naște din actele de impunere întocmite de organul fiscal sau contribuabil. Cu alte cuvinte, actele de impunere nu reprezintă cauza nașterii creanței fiscale;

– creanța fiscală se naște din lege, atunci când sunt îndeplinite condițiile legii. Cu alte cuvinte, cauza nașterii creanței fiscale este legea.

4. Pe de altă parte, legiuitorul a prevăzut expres momentul nașterii creanței fiscale ca fiind momentul constituirii bazei de impozitare care le generează. Cu alte cuvinte, constituirea bazei de impozitare reprezintă cauza/faptul generator care dă naștere creanței fiscale și a obligației corelative acesteia.

5. Deși legea fiscală nu definește noțiunea de *bază de impozitare*, noțiune specifică dreptului fiscal, totuși, din modul în care legiuitorul o utilizează atunci când reglementează regulile de stabilire a creanțelor fiscale, se poate deduce că baza de impunere este un element constitutiv al creanței fiscale, mai precis acel element care definește materia impozabilă, respectiv actul sau faptul pe care legea creatoare de impozit a dorit să-l supună impunerii, la care se adaugă tehnica de asietă/de stabilire a creanței fiscale.

Materia impozabilă, ca noțiune de *asietă*, are o natură prin excelență politică, întrucât vorbim de categorii economice pe care legiuitorul dorește a le supune impozitului/taxei. Astfel, analizând sistemul fiscal românesc, putem vedea că este vorba, în general, de două categorii:

– pe de o parte, obținerea sau utilizarea venitului. Obținerea venitului constituie asieta clasică în cazul impozitului pe venit, care vizează atât venitul obținut de persoanele juridice, cât și venitul obținut de persoanele fizice. În schimb, utilizarea venitului reprezintă, practic, consumul, identificându-se cu impozitul/taxa pe consum (taxa pe valoarea adăugată, acciza);

– pe de altă parte, deținerea sau transmiterea patrimoniului sau a unui element de patrimoniu.

Or, noțiunea de bază de impunere are o natură mai tehnică și răspunde la chestiunea cât din materia impozabilă este reținută în vedere impunerii/taxării. Ea reprezintă, de regulă, un element monetar (valoarea venitului/valoarea consumului/valoarea patrimoniului), dar, uneori, mai rar, poate reprezenta un element fizic (de exemplu, cazul *impozitului pe mijloacele de transport*, unde impozitul este așezat având ca element puterea unui vehicul).

Așadar, putem defini baza de impunere ca fiind acea parte de materie impozabilă pe care legiuitorul o reține în vederea impunerii și la care se aplică cota de impozit/taxă, rezultatul fiind impozitul/taxa datorat/datorată de contribuabil.

6. În schimb, definirea momentului formării/constituirii bazei de impunere necesită o analiză a aspectelor specifice creanței fiscale și care o diferențiază de alte categorii de creanțe, în special cele civile, aspecte care au o relevanță hotărâtoare pentru definirea acestui moment:

6.1. În primul rând, trebuie avut în vedere izvorul creanței fiscale și a obligației corelative acesteia. Astfel, din chiar art. 139 din Constituție rezultă că acesta este legea.

Art. 139 alin. (1) din Constituție. „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”.

Potrivit legii fundamentale, legea fiscală, reprezentată de Codul fiscal sau alte legi care creează drepturi de natura creanțelor fiscale, este cea care stabilește ce tipuri de creanțe trebuie plătite statului, cine datorează obligația corelativă creanței fiscale, precum și elementele esențiale care concură la determinarea cuantumului acestora, sens în care legiuitorul a stabilit și elementele constitutive ale respectivelor creanțe, numite în literatura de specialitate și elementele de asietă sau de așezare a impunerii. Aceste elemente constitutive sunt:

– baza de impunere, înțelegând prin aceasta, așa cum am arătat mai sus, materia impozabilă și modul ei de evaluare. Acesta este elementul material al creanței fiscale;

– momentul la care baza de impozitare se determină, care poate fi un moment fix sau, după caz, o perioadă, pe care legea fiscală o denumeste, de regulă, perioadă fiscală (lună, trimestru, an). Acest element reprezintă elementul temporal al creanței fiscale;

– în subsidiar, cota de impozit/taxă care se aplică la baza de impunere, aceasta fiind o prelungire a elementului material.

Așadar, în ceea ce privește obligația fiscală, izvorul acesteia este legea fiscală, cu consecința faptului că și nașterea ei se produce:

– în puterea legii, iar nu prin voința părților raportului juridic fiscal, în sensul de voință subiectivă, internă, așa cum se întâmplă, de regulă, în cazul raporturilor juridice civile în care obligația își are izvorul în convenția părților și care reprezintă manifestarea de voință a acestora cu scopul de a naște efecte juridice și

– în condițiile legii, adică atunci când, potrivit legii, se realizează elementele constitutive ale creanței fiscale: baza de impunere (elementul material) și momentul la care această bază poate fi determinată (elementul temporal).

6.2. În al doilea rând, conform teoriei obligației obiective prezentate mai sus, trebuie avut în vedere și caracterul creanței fiscale și care este o consecință a izvorului legal al creanței fiscale. Astfel, întrucât creanța fiscală își are izvorul în

lege, ea are caracter obiectiv. În schimb, în ceea ce privește creanțele civile, ele au caracter subiectiv, întrucât izvorul lor se regăsește în manifestarea de voință a subiecților raportului juridic civil.

În același timp, legea dispune, atât contribuabilului, cât și organului fiscal, efectuarea unor acte juridice și materiale legate de determinarea bazei de impunere și a creanței fiscale, acte materiale ce au natura juridică a unor obligații legale de a face sau, după caz, reprezintă exercitarea unor competențe legale și care nu sunt decât o conformare față de dispozițiile legii și nicidecum acte creatoare de impozite.



Exemple de *obligații de a face* în scopul stabilirii în concret a creanței fiscale pot fi: să *calculeze creanța fiscală*. Calculul creanței fiscale implică, așa cum am arătat mai sus, calculul prealabil al bazei de impunere. De regulă, această operațiune este efectuată de contribuabil; să *declare creanța fiscală*. Declararea implică întocmirea/completarea de către contribuabil a unui formular („Declarație”) pus la dispoziția sa de către organul fiscal, precum și depunerea acestuia la organul fiscal; să *plătească creanța fiscală* (obligație a contribuabilului); să *calculeze, să rețină, să declare și să plătească creanța fiscală reținută la sursă* (obligații ce revin unor plătitori de venituri către contribuabil, acesta din urmă fiind cel care suportă sarcina fiscală); să *calculeze și să declare venitul impozabil* (obligație a contribuabilului specifică impozitului pe venit); să *emită decizia de impunere* (acțiune a organului fiscal); să *comunică către contribuabil decizia de impunere* (acțiune a organului fiscal).

6.3. În al treilea rând, în ceea ce privește *cauza impozitului*, ca element al voinței, înțelegând prin aceasta premisele instituirii impozitului, respectiv motivul și scopul acestuia, și pe aceasta o regăsim în lege, mai precis în Constituție: susținerea cheltuielilor publice.

Art. 56 alin. (1) din Constituție. „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice”.

Fiind element al voinței care este obiectivă, cauza îi urmează această caracteristică, fiind deci și ea obiectivă.

6.4. Nu în ultimul rând, trebuie să avem în vedere și distincția între, pe de o parte, noțiunea de naștere a creanței fiscale și, de cealaltă parte, noțiunea de stabilire a creanței fiscale. Distincția rezultă din cele menționate mai sus cu privire la caracterul obiectiv al creanței fiscale. Astfel, am arătat anterior că atunci când, potrivit legii, sunt reunite elementele constitutive ale creanței fiscale, rezultatul este nașterea creanței fiscale, care, din punct de vedere juridic, își are sediul materiei la art. 21 C. proc. fisc.

Or, pentru ca respectiva creanță să-și îndeplinească scopul pentru care a fost instituită, legiuitorul a prevăzut în sarcina contribuabilului și a organului fiscal obligații având ca obiect îndeplinirea unor acte materiale și juridice cum ar fi: constatarea materiei impozabile, evaluarea acesteia, calcularea creanței fiscale, întocmirea titlului de creanță (declarația de impunere/decizia de impunere), depunerea declarației la organul fiscal/comunicarea deciziei de impunere către contribuabil.

Actele juridice și materiale pe care legea le impune a fi îndeplinite fie de contribuabil, fie de organul fiscal, au ca scop realizarea obligațiilor fiscale obiective. Aceste acte implică, mai întâi, intervenția contribuabilului însuși, acesta fiind obli-

gat să constate materia impozabilă și să o evalueze, stabilind astfel baza de impunere și, după caz, obligația fiscală datorată, pe care să o declare organului fiscal. De cealaltă parte, realizarea creanței fiscale și a obligației fiscale corelative implică și intervenția organului fiscal, care se întâmplă, în principal, după depunerea, de către contribuabil, a declarației de impunere. Intervenția organului fiscal constă în verificarea declarației și stabilirea eventualelor diferențe de bază de impunere și/sau creanță/obligație fiscală, precum și perceperea creanței/obligației. Aceste acte materiale îndeplinite de contribuabili sau organul fiscal se circumscriu activităților pe care Codul de procedură fiscală le atașează noțiunii de „stabilire a creanțelor fiscale”^[1].

7. În concluzie:

- nașterea creanței fiscale este primul moment/eveniment în viața creanței fiscale, care se produce în puterea legii, fără ca organul fiscal și contribuabilul să manifeste vreo intenție în acest scop;
- stabilirea creanței fiscale este următorul moment/eveniment în viața creanței fiscale, care are ca scop individualizarea creanței fiscale și întocmirea titlului de creanță și care implică acțiuni materiale și juridice pe care fie contribuabilul, fie organul fiscal sunt obligați a le îndeplini;
- de altfel, luând în considerare aceste evenimente din viața creanței fiscale, prin dispozițiile art. 21, legiuitorul a reglementat nașterea a două drepturi distincte:
 - ✓ la alin. (1): legiuitorul a stabilit momentul nașterii dreptului de creanță și a obligației corelative, ca drept patrimonial căruia îi corespunde obligația de a da;
 - ✓ la alin. (2) legiuitorul a stabilit momentul nașterii unui alt drept: dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală, care impune o conduită de a face, activități enumerate la art. 93 alin. (1). Așadar, odată născută creanța fiscală, organul fiscal este în drept să procedeze la stabilirea sa. Cu toate acestea, exercitarea, de către organul fiscal, a dreptului de a stabili creanța fiscală din chiar momentul nașterii dreptului de creanță fiscală, are o relevanță mai degrabă teoretică. În fapt, raportat la caracterul sistemului fiscal românesc de a fi un sistem declarativ, bazat pe declarația de impunere a contribuabilului, se poate spune că dreptul în cauză, deși s-a născut, el este ineficace, fiind afectat de un termen suspensiv. Astfel, legiuitorul a prevăzut că stabilirea este o acțiune pe care o îndeplinește mai întâi contribuabilul până la un anumit termen (perioada voluntară de declarare), termen la care încetează această suspendare a dreptului organului fiscal de a stabili și determina creanța fiscală și obligația corelativă. Cu alte cuvinte, organul fiscal, deși are drept să stabilească creanța fiscală, el „se abține” în exercitarea dreptului în cauză și așteaptă declarația de impunere, care este actul de stabilire întocmit de contribuabil. Ulterior el își exercită competența de a verifica îndeplinirea, de către contribuabil, a obligației de stabilire/declarare corectă și la termen a bazei de impunere/creanței, exercitându-și astfel în mod efectiv și dreptul de stabilire. De asemenea, ori de câte ori organul fiscal constată neîndeplinirea obligației de stabilire și declarare a creanței fiscale de către contribuabil, el este în

^[1] Potrivit art. 93 alin. (1): „Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale”.

drept, după împlinirea termenului legal de declarare, să stabilească creanța fiscală, fie în cadrul procedurii de impunere din oficiu prevăzută la art. 107 C. proc. fisc., fie în cadrul procedurii inspecției fiscale.

8. Așadar, prin sintagma „*momentul constituirii bazei de impunere*”, ca moment al nașterii creanței fiscale, se înțelege data la care, conform legii, această bază de impunere și elementele care o compun sunt susceptibile de a fi determinate și evaluate în scopul așezării și lichidării impozitului. Aceasta înseamnă că pentru ca o creanță să se nască trebuie îndeplinite două condiții cumulative și concomitente:

– existența elementului material, adică a bazei de impozitare, care, la rândul său, este formată din elementul sau elementele care, conform legii, intră în componența bazei de impunere. Acestea sunt acele acte, fapte pe care legiuitorul le-a supus legii fiscale și pe care le-a dorit a fi „atînse” de impozit sau, altfel spus, materia impozabilă evaluată, de asemenea, în condițiile legii (de exemplu, obținerea unui venit/profit, efectuarea unei operațiuni, deținerea unui bun, etc.);

– existența elementului temporal, adică a momentului la care, potrivit legii, elementele care intră în componența bazei de impunere trebuie surprinse și evaluate în vederea determinării bazei de impunere. În concret, acest moment coincide, cu sfârșitul perioadei fiscale^[1], atunci când legiuitorul a definit o astfel de perioadă (de exemplu, impozitul pe profit, impozitul pe venit) sau un moment fix (de exemplu, taxa pe valoarea adăugată).

9. În schimb, *actul de impunere* (declarația de impunere sau decizia de impunere) este un act declarativ al unei creanțe care există deja și care determină în mod formal și concret dreptul de creanță fiscală și obligația sa corelativă.

În fapt, actul de impunere (declarația contribuabilului sau decizia organului fiscal) se emite tocmai pentru că există o materie impozabilă pe care legiuitorul, prin dispozițiile edictate, a prevăzut supunerea ei unui anumit impozit și, în plus, tot conform dispozițiilor legale, respectiva materie îndeplinește condițiile de a fi impusă, constând, de regulă, în momentul la care trebuie surprinsă materia impozabilă.

10. Putem vorbi astfel de trei momente distincte în viața creanței fiscale, înainte ca ea să ajungă în etapa de percepere:

– nașterea creanței, respectiv momentul la care se constituie baza de impunere. Acest moment este stabilit de lege, fapt pentru care el a mai fost definit și ca momentul la care se obiectivizează obligația fiscală individuală;

– constatarea și formalizarea obligației fiscale și individualizarea ei într-un titlu de creanță. Aceasta poate consta fie într-o declarație a contribuabilului, cum este cazul impozitelor care se stabilesc prin procedeul autoimpunerii (impunerea este făcută de însuși titularul materiei impozabile), fie într-o decizie de impunere, cum este cazul impozitelor care se stabilesc prin procedeul impunerii administrative (impunerea este făcută de organul fiscal). De regulă, formalizarea se desfășoară într-o perioadă care începe de la momentul nașterii creanței fiscale și până la o

^[1] Impozitele periodice sunt cunoscute ca fiind stabilite asupra unor fapte durabile, fie pentru că acestea se prezintă ca fiind continue, fie pentru că ele sunt susceptibile de a se reînnoi în timp. Această caracteristică face dificil de sesizat concretizarea lor la momentul la care faptele se produc, ceea ce conduce la fixarea unei date, la asocierea unei temporalități artificiale faptului generator (bazei de impozitare) în scopul existenței sale.

dată considerată rezonabilă de legiuitor și prevăzută de lege pentru îndeplinirea obligațiilor de evaluare/calculare a bazei de impozitare și a impozitului și de depunere a declarației fiscale sau, după caz, până la data emiterii deciziei de impunere. Această perioadă este o perioadă în care se realizează activitățile necesare stabilirii creanței: inventarierea materiei impozabile, evaluarea ei, lichidarea impozitului, finalul fiind întocmirea titlului de creanță;

– data la care titlul de creanță produce efecte față de contribuabil, care este, după caz, fie data depunerii declarației de autoimpunere (data prevăzută de lege), fie data comunicării (legale) a deciziei de impunere. Este vorba de efectul înștiințării de plată, prin care debitorului i se aduce la cunoștință suma datorată.

La aceste momente se mai adaugă și momentul exigibilității creanței, respectiv momentul la care se împlinesc scadența obligației fiscale și de la care creditorul fiscal are aptitudinea de a pretinde plata acesteia (perceperea). În fapt, între momentul nașterii creanței și momentul exigibilității, creanța fiscală este afectată de un termen suspensiv, fiind aptă de a fi plătită, iar debitorul ei având aptitudinea de a o plăti. La împlinirea termenului suspensiv, adică a exigibilității, are loc trecerea de la aptitudinea debitorului fiscal de a plăti obligația la aptitudinea creditorului fiscal de a pretinde plata creanței sale.

11. În legătură cu nașterea creanței fiscale, înțelegând prin aceasta și momentul la care se produce nașterea, aducem în atenție câteva repere jurisprudențiale, astfel:



11.1. Decizia nr. 951/2014^[1] a Înaltei Curți de Casație și Justiție, conform căreia: „[i]n speța de față, termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art. 91 alin. (1) C. proc. fisc., termen ce a început să curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Astfel, pentru creanțele fiscale aferente anului 2003, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2004 și s-a împlinit în ianuarie 2009; pentru creanțele fiscale aferente anului 2004, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit în ianuarie 2010; pentru creanțele fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2006 și s-a împlinit în ianuarie 2011; iar pentru creanțele fiscale aferente anului 2006, termenul de prescripție a început să curgă la 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit în ianuarie 2012”.

Așadar, deși nu menționează expres care este momentul constituirii bazei de impunere pentru creanțele aferente unui an fiscal ce fac obiectul cauzei deduse atenției instanței supreme și nici momentul nașterii creanțelor fiscale în cauză, se poate însă deduce că, în accepțiunea acesteia, o creanță fiscală aferentă unui an fiscal s-a născut în respectivul an, căci atunci 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 eveniment. În fapt, dacă o creanță este aferentă unui an fiscal, atunci și elementele constitutive ale creanței (venitul, operațiunea economică, deținerea bunului) sunt aferente aceluiași an, iar aceasta în considerarea faptului că ele se realizează în respectivul an. Ca urmare, baza de impunere, rezultată din reuniunea elementelor sale constitutive (material și temporal) este, de asemenea, aferentă aceluiași an fiscal.

^[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 951 nr. 26 februarie 2014, www.scj.ro.

11.2. În mod asemănător, prin **Decizia nr. 3227/2015**^[1], instanța supremă a apreciat și în ceea ce privește termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanța reprezentând taxa pe valoarea adăugată, apreciind că, pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție de 5 ani a început să curgă la 1 ianuarie 2006. În fapt, niciuna din aceste instanțe nu a luat în considerare, în scopul definirii momentului constituirii bazei de impozitare și al nașterii creanței fiscale, aspectele formale legate de declararea creanței sau emiterea vreunui alt titlu de creanță (decizie de impunere emisă de organul fiscal).

11.3. De asemenea, instanța supremă, prin **Decizia nr. 213/2017**^[2], statuând inclusiv în ceea ce privește impozitul pe profit, a reținut că: „[d]in coroborarea dispozițiilor legale anterior invocate (art. 91 coroborat cu art. 23 vechiul C. proc. fisc. – n.n.) rezultă clar faptul că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală. În plus, după cum se poate observa, dispozițiile legale invocate nu se referă la momentul declarării, calculării, stabilirii, finalizării sau regularizării bazei de impunere a creanței fiscale și a obligației fiscale corelative, în speță a profitului, ci trimit expres la momentul constituirii, al generării bazei de impunere, deci a profitului.

Este evident că nu se poate declara un impozit în absența bazei sale de impunere, deci a profitului, de unde rezultă faptul că, la data declarării și plății impozitului pe profit, în cursul anului fiscal aferent, profitul a fost deja generat. Drept urmare, interpretarea sistematică a prevederilor legale conduce la concluzia că profitul, deci baza de impunere a obligației reprezentate de plata impozitului pe profit, se constituie constant în chiar cursul anului fiscal în cauză, fiind doar calculat cu titlu final și declarat cu titlu recapitulativ prin declarația 101 depusă în cursul anului următor celui în cauză.

Or, în vederea stabilirii momentului de la care începe să curgă prescripția fiscală, legea nu se referă la calcularea finală sau declararea recapitulativă a bazei de impunere (în speță, a profitului), ci la momentul constituirii acesteia, care este distinct și, în mod necesar și logic, anterior calculului final.

Mai mult, „baza de impunere” pentru veniturile care generează obligații fiscale (impozite, taxe, contribuții etc.) o constituie „veniturile impozabile”. „Momentul” în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat în contabilitate și constituie momentul constituirii bazei de impunere”. Este astfel evident că inspecția cu privire la o creanță fiscală trebuie să aibă loc în interiorul termenului de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații cu privire la respectiva creanță fiscală. Pentru o creanță născută în anul 2006, prescripția a început să curgă la data de 01.01.2007 și s-a împlinit la data de 01.01.2012, aceasta putând face obiectul unei inspecții fiscale doar în situația în care controlul fiscal s-ar fi derulat până la data de 01.01.2012, cu excepția cazului în care ar fi intervenit o cauză de suspendare sau întrerupere a prescripției, ceea ce nu s-a întâmplat în cazul de față”.

Decizia instanței, în mare, corespunde principiilor prezentate mai sus cu privire la nașterea creanței fiscale. Chiar dacă poate fi discutabil raționamentul reținut de instanță în ceea ce privește momentul constituirii bazei de impunere/nașterii creanței de impozit pe profit („Momentul în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat în contabilitate și constituie momentul constituirii bazei de impunere”), este totuși de notat considerentul conform căruia „nu se poate declara un impozit în absența

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 3227 din 20 octombrie 2015, www.scj.ro.

[2] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 213 din 31 ianuarie 2017, www.scj.ro.

bazei sale de impunere". Prin acest argument instanța are în vedere că existența/nașterea bazei de impunere pentru impozitul pe profit este cauza întocmirii declarației, consecința logică fiind aceea că trebuie făcută distincție între momentul constituirii bazei de impunere și momentul calculului final și al declarării.

În ceea ce privește momentul nașterii impozitului pe profit, în viziunea instanței, trebuie spus că este dificil de imaginat situarea momentului nașterii bazei de impunere la momentul perceperii venitului/înregistrării sale în contabilitate, datorită frecvenței cu care se produc, de regulă, astfel de acte juridice. Este motivul pentru care legiuitorul a optat să situeze momentul în discuție la sfârșitul unei perioade de timp, denumită perioadă impozabilă sau perioadă fiscală.

11.4. De precizat că, în data de **14 septembrie 2020**, **Înalta Curte de Casație și Justiție**, cu ocazia admiterii recursului în interesul legii având ca obiect interpretarea unitară a momentului de la care se calculează termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale reprezentând impozit pe profit în contextul vechiului Cod de procedură fiscală, a soluționat implicit și momentul nașterii impozitului pe profit, în sensul că acesta se situează în anul în care s-a realizat profitul generator al impozitului, care reprezintă baza impozabilă din care rezultă impozitul pe profit^[1].

12. În practica organelor fiscale, mai ales cu ocazia stabilirii creanțelor fiscale în cadrul procedurii de inspecție fiscală, organele fiscale au invocat o interpretare a art. 91 alin. (2)^[2] în cazul impozitului pe profit, interpretare ce a făcut obiectul **Deciziei nr. 7/2011 a Comisiei fiscale centrale**.

De precizat că această decizie nu a fost aprobată prin Ordin al ministrului finanțelor, deși acest lucru era imperativ, conform dispoziției prevăzute la alin. (4) al art. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și nici nu a fost publicată în Monitorul Oficial, potrivit art. 11 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă.



Prin decizia în discuție, **Comisia fiscală centrală** a statuat că „în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 Declarație privind impozitul pe profit”.

Astfel, în accepțiunea Comisiei fiscale centrale, nașterea creanței fiscale (impozitul pe profit), de care legiuitorul leagă momentul începerii termenului de prescripție de 5 ani al dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, se realizează la termenul la care legea prevede „obligativitatea depunerii formularului 101. Declarație privind impozitul pe profit”. Cu alte cuvinte, Comisia a stabilit că nașterea creanței fiscale are ca izvor declarația contribuabilului, că baza de impunere se constituie prin întocmirea titlului în care se individualizează creanța fiscală (impozitul pe profit), acesta fiind deci actul de naștere, iar momentul nașterii este data prevăzută de lege pentru depunerea declarației.

[1] A se vedea și comentariile de la art. 110, pct. 8.

[2] Este vorba de art. 91 din vechiul C. proc. fisc. (O.G. nr. 92/2003) care corespunde actualului art. 110 C. proc. fisc.

Or, raportat la considerentele arătate mai sus, precum și la modalitatea emiterii, legalitatea Deciziei nr. 7/2011 este pusă în cauză atât în ceea ce privește fondul, cât și forma. Cu toate acestea, decizia a reprezentat un act de îndrumare pentru organele fiscale, care au aplicat-o și au invocat-o în actele administrative fiscale emise în legătură cu exercitarea dreptului lor de a stabili creanțe fiscale în diverse proceduri fiscale (inspecție fiscală, verificarea situației fiscale personale verificarea documentară, impunerea din oficiu). În fapt, soluția Comisiei este criticabilă, întrucât:

- legarea momentului constituirii bazei de impunere/nașterii creanței fiscale de data prevăzută de lege pentru depunerea declarației de impunere conduce la situația în care acte/fapte impozabile realizate în același an de impunere să fie supuse unor regimuri diferite de curgere/împlinire a prescripției, ceea ce este un nonsens. Situația apare ca urmare a faptului că, așa cum rezultă în principal din modul în care Codul fiscal definește, pe de o parte, perioadele fiscale și, pe de altă parte, termenul pentru îndeplinirea obligației declarative, sunt cazuri în care pentru unele dintre actele/faptele impozabile obligațiile declarative se îndeplinesc chiar în anul de impunere, în timp ce pentru altele obligațiile declarative au termen de îndeplinire în anul următor celui de impunere, așa cum este cazul perioadelor fiscale care se încheie la 31 decembrie (luna decembrie, trimestrul IV, anul fiscal);

- soluția nu mai subzistă în cazul în care creanțele fiscale aferente unei perioade fiscale, de regulă anul fiscal, se stabilesc fără ca pentru ele să se depună o declarație. Este cazul impozitelor și taxelor locale pentru care legiuitorul a prevăzut depunerea unei declarații de impunere doar cu ocazia dobândirii bunului impozabil (clădire, teren, mijloc de transport), impozitul anual datorat pe toată perioada deținerii bunului fiind stabilit pe baza acestei declarații. Face excepție cazul în care intervin modificări de natură a influența baza de impunere, pentru care există, de asemenea, obligația declarării;

- legiuitorul, atunci când a reglementat momentul nașterii creanței fiscale, nu a avut și nici nu putea avea în vedere legarea momentului nașterii creanței fiscale de un termen stabilit pentru îndeplinirea obligației declarative al cărei obiect este depunerea declarației, ci legiuitorul a avut în vedere logica mecanismului formării și perceperii impozitelor care începe cu constituirea bazei de impozitare atunci când condițiile legii sunt îndeplinite: există materia impozabilă ce trebuie evaluată și continuă, în considerarea existenței bazei de impozitare, cu întocmirea actului care o constată, respectiv declarația de impunere, sens în care legiuitorul a prevăzut în sarcina contribuabilului/plătitorului de venit obligația de întocmire a acestui act, precum și un termen pentru îndeplinirea obligației;

- cu alte cuvinte, dacă admitem că materia aparține unei perioade de impunere, atunci trebuie să admitem și faptul că baza de impunere aparține aceleiași perioade, ea constituindu-se la sfârșitul perioadei de impunere;

- de altfel, așa cum am arătat mai sus, baza de impozitare nu se constituie prin îndeplinirea obligației declarative. Depunerea declarației de impunere, pe lângă faptul că este expresia unei obligații stabilite de legiuitor în sarcina contribuabilului/plătitorului de venit, reprezintă un procedeu prin care o materie impozabilă ce aparține unei perioade fiscale, prin reuniunea cărora s-a generat/constituit baza de impozitare ce face obiectul declarației, este adusă la cunoștința organului fiscal în scopul perceperii impozitului aferent acelei baze de impunere;

- în plus, acțiunile pe care le realizează contribuabilul sau, după caz, plătitorul de venit, în scopul întocmirii declarației de impunere, acestea reprezintă activități care se circumscriu instituției stabilirii creanței fiscale în sensul art. 93 alin. (1) C. proc. fisc., instituție diferită de cea a nașterii creanței fiscale. Aceste acțiuni au, așa cum am arătat mai sus, doar rolul

de a constata/individualiza impozitul, precum și realizarea condițiilor necesare perceperii creanței, respectiv individualizarea creanței și a debitorului său.

Art. 22. Stingerea creanțelor fiscale. Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.

COMENTARIU

1. Așa cum s-a semnalat deja în literatura de specialitate, din punct de vedere juridic, termenul „stingere” este asociat existenței unei obligații. În acest sens, menționăm că art. 1615 C. civ. are ca denumire marginală „*Moduri de stingere a obligațiilor*”.



2. Raportul juridic de drept material fiscal este prin excelență un raport obligațional în care o parte, denumită contribuabil/debitor fiscal, este obligată la o prestație sub formă de impozit sau taxă, iar cealaltă parte, statul/unitatea administrativ-teritorială, prin organul fiscal, este îndreptățită să pretindă debitorului realizarea prestației. Așadar, din punctul de vedere al debitorului, raportul juridic fiscal obligațional apare ca o datorie pe care debitorul trebuie să o plătească/stingă, iar din perspectiva creditorului el apare ca un drept de creanță care trebuie să fie încasat/realizat ca urmare a prestației debitorului.

În consecință, dat fiind că modalitățile de stingere reprezintă, în principal, prestații ale debitorului fiscal, se impune, *de lege ferenda*, modificarea în textul art. 22 C. proc. fisc. a sintagmei „stingere creanței fiscale” și utilizarea sintagmei „stingere obligației fiscale”.



3. Pe de altă parte, ar mai fi de semnalat și faptul că modalitățile de stingere a obligațiilor enumerate în cuprinsul art. 22 C. proc. fisc. au în spate concepția vechiului Cod civil în această materie^[1]. Or, întrucât unele dintre categoriile enumerate în cadrul art. 1091 din vechiul C. civ. nu reprezentau, în considerarea faptului că nu presupuneau forme de executare directă sau indirectă a obligațiilor, mijloace de stingere a obligațiilor propriu-zise^[2], legiuitorul noului Cod civil a revizuit sfera mijloacelor de stingere a obligațiilor și a prevăzut la art. 1615 că „*obligațiile se sting prin plată, compensație, confuziune, remitere de datorie, imposibilitate fortuită de executare, precum și prin alte moduri expres prevăzute de lege*”.

Ca urmare, *de lege ferenda*, propunem reanalizarea și de către legiuitorul Codului de procedură fiscală a menținerii prescripției ca modalitate de stingere a obligațiilor fiscale.

4. În ceea ce privește *scutirea și anularea* ca modalități de stingere a obligațiilor fiscale, opinăm că acestea au natura juridică a *remiterii de datorie*, întrucât reprezintă o renunțare a creditorului fiscal la încasarea/urmărirea creanței sale.

^[1] Conform art. 1091 vechiul C. civ.: „*Obligațiile se sting prin plată, prin novațiune, prin remitere voluntară, prin compensație, prin confuziune, prin pierderea lucrului, prin anulare sau resciziune, prin efectul condiției rezolutorii și prin prescripție*”.

^[2] De exemplu, novația este o modalitate de transformare a obligațiilor; prescripția este o modalitate de stingere a dreptului la acțiune.

În ceea ce privește *scutirea*, aceasta reprezintă o renunțare a legiuitorului la încasarea unei creanțe fiscale din considerente de politică fiscală, de regulă pentru stimularea unor activități economice sau a unor comportamente sociale^[1].

În schimb, în privința anulării, care reprezintă o renunțare a creditorului fiscal la încasarea/urmărirea creanței sale, în condițiile legii, precizăm că este vorba de anularea obligației/creanței fiscale în sensul art. 266 C. proc. fisc. sau de anulări de obligații/creanțe fiscale prin legile de amnistie fiscală, iar nu de anularea care privește actele administrative fiscale prin care se anulează în fapt raporturi juridice obligaționale cu efect pentru trecut.

Art. 23. Preluarea obligației fiscale. (1) În cazul în care obligația fiscală nu a fost îndeplinită de debitor, debitori devin, în condițiile legii, următoarele persoane:

- a) moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului, în condițiile dreptului comun;
- b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori transformării, după caz;
- c) alte persoane, în condițiile legii.

(2) Debitorii care preiau obligația fiscală potrivit alin. (1) lit. a) și b) se substituie vechiului debitor, în condițiile legilor care reglementează încetarea existenței persoanelor în cauză.

(3)^[2] Persoana fizică care desfășoară o profesie liberă^[3] răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei cu bunurile din patrimoniul de afecțiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru recuperarea creanțelor fiscale, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile.

COMENTARIU

1. Instituția *preluării obligației fiscale*, reglementată la art. 23 C. proc. fisc., este în fapt o modalitate specială în care obligația fiscală a unui contribuabil se transmite către o altă persoană care devine astfel debitor fiscal. Astfel, în sensul art. 23 C. proc. fisc., atunci când vorbim de preluarea unei obligații fiscale, avem în vedere situația în care debitorul fiscal (contribuabilul/plătitorul) nu mai există și alte persoane devin debitorii obligațiilor acestuia. Regula este că obligațiile fiscale ale contribuabililor care și-au încetat existența trec (sunt preluate) în sarcina succesorilor acestora.

2. În fapt, preluarea datoriei se realizează, *în principiu*^[4], în situația în care contribuabilul debitor își încetează existența, dar există persoane care, în baza legii, dobândesc calitatea de *succesori* ai contribuabilului în cauză, respectiv:

[1] A se vedea și comentariile de la art. 101, pct. 7.

[2] Alin. (3) al art. 23 a fost introdus prin art. I pct. 4 din O.G. nr. 30/2017, în vigoare de la 3 septembrie 2017.

[3] *N.r.* Credem că este vorba despre o „profesie *liberală*”.

[4] Sintagma „în principiu” are în vedere situații în care reorganizarea nu implică încetarea persoanei juridice deși există succesori. Este situația divizării parțiale care, conform art. 236 C. civ., constă în „desprinderea unei părți din patrimoniul unei persoane juridice, care continuă să existe, și în transmiterea acestei părți către una sau mai multe persoane juridice care există sau care se înființează în acest mod.”.