

ROMÂNIA



CURTEA DE APPEL BRAȘOV

Cabinetul Președintelui

Către

ÎNALTA CURTE DE CAS

În temeiul dispozițiilor art. 514 Cod procedură civilă, art. 21 alin. 2 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii nr. 1375/2015 și pct. II.7 din Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii nr. 725/2015, vă solicităm să vă pronunțați asupra unei probleme de drept soluționate diferit de instanțele judecătorești din circumscripția Curții de Apel Brașov, respectiv *„Care este momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar”*.

Vă înaintăm copia hotărârii colegiului de conducere al Curții de Apel Brașov nr. 55/27 mai 2020 și materialul constituit în legătură cu chestiunea de drept ce face obiectul sesizării.

Cu deosebită considerație,

Președintele Curții de Apel Brașov

CURTEA DE APEL BRAȘOV
Colegiul de conducere

HOTĂRÂREA nr. 55
emisă astăzi, 27 mai 2020

Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, convocat și întrunit în ședința din 27 mai 2020 în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 1 lit. q și art. 23 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Magistraturii nr. 1375/2015, a luat în dezbateră punctul 7 al ordinii de zi, respectiv, **referatul președintelui secției contencios administrativ și fiscal privind sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu un recurs în interesul legii.**

Prin referatul formulat se solicită colegiului de conducere ca, în temeiul prevederilor art. 514 Cod procedură civilă, art. 21 alin. 2 din Hotărârea C.S.M. nr. 1375/2015 și pct. II.7 din Hotărârea C.S.M. nr. 725/2015, să sesizeze Înalta Curte de Casație și Justiție cu privire la problema de drept soluționată diferit de instanțele judecătorești din circumscripția Curții de Apel Brașov, respectiv „**Care este momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar**”.

Problema de drept ce a generat practică neunitară a fost constatată în dosare având ca obiect *anularea deciziilor de impunere emise de organele fiscale*, motivul de nelegalitate invocat fiind greșita interpretare a normelor de drept material privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale prin raportare la momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual.

Această solicitare are în vedere faptul că, în practica judiciară, urmare a corespondenței administrative cu celelalte curți de apel din țară, s-a constatat că nu există un punct de vedere unitar cu privire la această chestiune de drept.

1. Într-o primă opinie s-a considerat că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată se împlinește 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.

Dispozițiile legale nu fac referire la momentul declarării, calculării, stabilirii sau finalizării bazei de impunere a creanței fiscale și a obligației fiscale corelative, ci trimit expres la momentul constituirii, al generării bazei de impunere.

Astfel, nu se poate declara un impozit în absența bazei sale de impunere, deci a profitului. Din interpretarea sistematică a prevederilor legale reiese 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.

Însă, 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, ci la momentul constituirii acesteia, care este distinct și anterior calculului final (opinie împărtășită în decizia pronunțată în dosarul nr. 3020/62/2017 al Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ fiscal).

2. Într-o a doua opinie se consideră că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală 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 născut creanța fiscală, adică din momentul constituirii bazei de impunere (conform art. 23 Cod procedură fiscală).

Momentul constituirii bazei de impunere este reprezentat de ziua în care contribuabilul depune declarațiile de impunere cu privire la sumele ce reprezintă baza de impozitare.

În concret, în cazul impozitului pe profit, baza impozabilă se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, având în vedere prevederile coroborate ale art.86 și 87 Cod procedură fiscală.

Interpretarea contrară determină o confuzie între momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) și momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. 2 a art. 23 Cod procedură fiscală în raport de alin.1 al aceluiași articol, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a determina și stabili obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.

Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Numai din momentul expirării acestei date, organele fiscale pot pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectă obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv, sau pot iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției, reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. (Opinie împărtășită în soluția pronunțată în dosarul nr. 1062/119/2018 al Curții de Apel Brașov, secția contencios administrativ fiscal).

Trebuie precizat că la nivelul secției contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Brașov au fost identificate soluții diferite.

Cea dintâi opinie a fost împărtășită cu majoritate la nivelul secției contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Brașov, potrivit minutei întâlnirii trimestriale din 17 decembrie 2019.

Ulterior însă, în ședința secției contencios administrativ fiscal din data de 28.01.2020, s-a votat în favoarea adoptării celei de a doua soluții, fiind identificată în sprijinul acestei opinii și decizia nr. 2326/7.05.2019 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ fiscal.

În urma corespondenței purtate cu celelalte curți de apel, a rezultat că, în practică, există orientări jurisprudențiale divergente în sensul celor două opinii expuse mai sus, astfel:

În sensul opiniei nr.1:

1. Curtea de Apel Alba Iulia a comunicat că la nivelul respectivei instanțe, a Tribunalului Alba și a Tribunalului Sibiu opinia magistraților este în sensul soluției expuse la punctul 1.

2. Curtea de Apel Cluj a comunicat că opinia Tribunalului Sălaj este în sensul opiniei de la punctul 1.

3. Curtea de Apel Pitești,

4. Curtea de Apel Oradea a comunicat că opinia unitară a magistraților este în sensul opiniei exprimate la punctul 1.

5. Curtea de Apel Bacău,

6. Curtea de Apel Timișoara,

7. Curtea de Apel Constanța,

8. Curtea de Apel Suceava, Tribunalul Suceava (opinie teoretică),

9. Curtea de Apel Târgu Mureș,

10. Curtea de Apel Iași (opinie teoretică), Tribunalul Iași (opinie teoretică), Tribunalul Vaslui (opinie teoretică),

11. Curtea de Apel Craiova.

În sensul opiniei nr.2:

1. Curtea de Apel Brașov,

2. Curtea de Apel Galați (opinie teoretică),

4. Curtea de Apel București (opinie majoritară),

5. Tribunalul Botoșani (opinie teoretică).

Opinia mixtă:

Curtea de Apel București a comunicat că punctul de vedere al magistraților de la tribunalele arondate este, în majoritate, în sprijinul primei opinii.

La nivelul Tribunalului București, opinia exprimată a fost în sensul celei de a doua opinii, însă opinia exprimată de magistrații de la Tribunalele Ilfov, Teleorman, Călărași, Ialomița și Giurgiu a fost în sensul opiniei de la punctul 1.

Curtea de Apel Ploiești a comunicat că nu există practică neunitară cu privire la problema ridicată, ci cu privire la interpretarea prevederilor art. 91 și art. 23 din vechiul Cod de procedură fiscală, respectiv, care este momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația corelativă. În opinia noastră răspunsul acestei curți de apel se circumscrie opiniei nr. 1 din material.

La nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a identificat practică judiciară în sensul opiniei exprimate la punctul 2.

Astfel se rețin argumentele din decizia nr. 2326/07.05.2019, unde Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ fiscal arată că „până la data definitivării impozitului pe profit pe anul anterior și declarării lui prin declarația anuală de impozit pe profit, organul fiscal nu poate acționa, deci nu poate fi sancționată pasivitatea acestuia prin invocarea excepției prescripției dreptului său de a stabili obligații fiscale”.

Relevantă este însă și decizia recentă nr. 680/06.02.2020, nemotivată la data redactării prezentului material.

Punctul de vedere al colegiului de conducere al Curții de Apel Brașov este în sensul celei de a doua opinii expuse, respectiv, că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală 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 născut creanța fiscală, adică din momentul constituirii bazei de impunere (conform art. 23 Cod procedură fiscală).

Având în vedere cele expuse, constatând că această problemă de drept a primit o soluționare diferită din partea Curții de Apel Brașov și a instanțelor judecătorești din țară și considerând că este necesar ca printr-o decizie obligatorie să se stabilească modul unitar de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale menționate,

În temeiul dispozițiilor art. 514 Cod procedură civilă și ale art. 19 alin. 1 lit. o din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea C.S.M. nr. 1375/2015,

Colegiul de conducere, cu unanimitate de voturi,

HOTĂRĂȘTE :

Art. 1. Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, pentru a se pronunța asupra problemei de drept soluționate diferit de instanțele judecătorești, respectiv, „**Care este momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar**”.

Data astăzi, 27 mai 2020.

Colegiul de conducere :

Judecător Nicoleta Hădărean – Președintele Curții de Apel Brașov

Judecător Mihaela Darabană

Judecător Răzvan Cosmin Dicu

Judecător Ramona Grajiela Milu

Judecător Anca Pîrvulescu

Judecător Otilia Diana Pop

Judecător Demis Marius Spărios

CONFORM CU
ORIGINALUL