



Nr. 9078/31.03.2021

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

Direcția Generală de Legislație Fiscală și

Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Iulian Ardeleanu, Director General

Stimate Domnule Director General,

Camera Consultanților Fiscali vă supune atenției și vă solicită clarificări cu privire la

- I. legislația aplicabilă pentru calculul termenului de prescripție aferent creanțelor fiscale născute în anul 2015**
și cu privire la
- II. aplicabilitatea considerentelor Deciziei ICCJ nr. 21/2020 din 14/09/2020 și pentru calculul termenului de prescripție în cazul altor creanțe fiscale decât impozitul pe profit născute până în anul 2015 inclusiv;** creanțe pentru care, asemenea impozitului pe profit, baza de impunere a obligației de plată se constituie în chiar cursul anului pentru care se datorează, iar obligația de plată privind aceste creanțe se calculează și se declară printr-o declarație depusă în cursul anului următor celui în cauză.

I. Cu privire la prima solicitare vizând legislația aplicabilă calculului termenului de prescripție aferent creanțelor fiscale născute în anul 2015 în prezent există un diferend de opinie privind aplicabilitatea vechiului Cod de procedură fiscală versus aplicabilitatea noului Cod de procedură fiscală. Acest fapt se datorează suprapunerii peste momentul începerii termenului de prescripție pentru creanțele fiscale născute în anul 2015 a intrării în vigoare a *noului* Cod de procedură fiscală, care stabilește noi reguli privind calculul termenului de prescripție.

În vederea soluționării acestui diferend de opinie și pentru aplicarea unitară a legislației procedural fiscale, vă solicităm opinia cu privire la legislația fiscală incidentă în calcul termenului de prescripție aferent anului 2015¹ și prezentăm în continuare cadrul legal relevant privind termenul de prescripție din fiecare Cod de procedură fiscală în parte:

¹ **Notă.** Indiferent Codul de procedură fiscală aplicabil, termenul de prescripție de 5 ani se prelungeste cu numărul de zile cuprinse între 16.04.2020 (când a intrat în vigoare OUG 48/2020) și 25.12.2020. În acest sens fiind prevederile art. XII, alin. (5) din OUG nr. 48/2020 *privind unele măsuri financiar-fiscale* potrivit căruia ***termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1), iar potrivit art. XIII, alin. (1) din OUG nr. 48/2020, așa cum acesta a fost modificat de art. 24, alin. (1) OUG nr. 181/2020, [a]plicarea prevederilor art. XI și XII se face până pe 25 decembrie 2020 inclusiv.***

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (sau noul Cod de procedură fiscală) dispune la art. 110 termenul de prescripție și data de la acesta începe să curgă.

Art. 110

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

- (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**
- (2) **Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.**
- (3) **Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**
- (4) **Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.**

Art. 347 alin. (1) din noul Cod de procedură fiscală prevede că **termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

- OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (sau vechiul Cod de procedură fiscală) prevede la art. 91 termenul de prescripție fiscală și data de început a prescripției.

Art. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

- (1) **Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**
- (2) **Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**
- (3) **Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**
- (4) **Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.**

Potrivit art. 23, alin. (1) din vechiul Cod de procedură fiscală *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 impunere care le generează.*

II. Cu privire la ce de-a doua solicitare vizând extinderea aplicabilității considerentelor Deciziei ICCJ nr. 21/2020 din 14/09/2020 și pentru calcul termenul de prescripție în cazul altor creanțe decât impozitul pe profit dilema care intervine este dacă considerente prezentate de ICCJ pot fi luate în considerare și pentru calcul termenului de prescripție pentru alte creanțe decât impozitul pe profit, dar pentru care, asemenea impozitului pe profit, baza de impunere s-a constituit în anul n , iar obligația de declarare și plată privind aceste creanțe a intervenit în anul $n+1$.

Amintim că în data de 14 septembrie 2020, prin Decizia nr. 21/2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov și a decis că *în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,*

republicată, cu modificările și completările ulterioare, **termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.**

Prezentăm în continuare considerentele ICCJ din cadrul acestei Decizii, care din punctul nostru de vedere prezintă o **valență generală** privind calcul termenului de prescripție (și nu o valență specifică doar privind termenului de prescripție a impozitului pe profit):

51. *În ceea ce privește momentul de la care curge termenul de prescripție, art. 91 alin. (2) din Codul de procedură fiscală prevede că termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*
52. *Potrivit art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, 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 impunere care le generează, iar alin. (2) prevede că, potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.*
53. **Rezultă din aceste dispoziții legale că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc, dacă legea nu prevede altfel, în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**
54. **Având în vedere că actul normativ nu prevede dispoziții speciale cu privire la impozitul de profit (n.r. dar nici cu privire la alte creanțe fiscale: TVA, Accize etc), sunt aplicabile dispozițiile menționate, astfel că începutul termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este legat de momentul în care s-a născut creanța fiscală, iar acesta este momentul în care se constituie baza de impunere care o generează. Așadar, dreptul organului fiscal de a stabili 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.**

(...)

67. *În literatura juridică de specialitate*6) s-a arătat faptul că, prin cele două alineate ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, legiuitorul a reglementat nașterea a două drepturi distincte. Astfel, la alin. (1) legiuitorul a reglementat momentul nașterii dreptului de creanță fiscală și a obligației corelative, iar la alin. (2) este reglementat momentul nașterii unui alt drept, respectiv dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală.*

*6) A se vedea T. Anghel, "Nașterea creanței fiscale - Partea I", în Revista Română de Drept al Afacerilor, nr. 6/2017, p. 100 - 102, precum și doctrina la care se face referire (I. Cojocarii, "Dreptul fiscal și obligațiunea de impozit - Teza pentru doctorat în științe politico-economice", Universitatea București, Facultatea de drept, p. 160).

68. *Altfel spus, există o distincție între noțiunea de naștere a creanței fiscale și noțiunea de stabilire a creanței fiscale. S-a arătat că, 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, raportat la caracterul sistemului fiscal românesc de a fi un sistem declarativ, bazat pe declarația de impunere a contribuabilului, întrucât legiuitorul a prevăzut că stabilirea este o acțiune pe care o îndeplinește mai întâi contribuabilul până la un anumit termen.*

69. *Ca urmare, creanța fiscală nu ia naștere prin declarația de impunere; aceasta din urmă este doar un act care constată existența și întinderea bazei de impunere, precum și a dreptului de creanță fiscală generat de aceasta, potrivit dispozițiilor de drept fiscal material. Altfel spus, declarația de impunere este un act declarativ al unei creanțe care exista deja, în puterea legii.*
70. *Constituirea bazei de impunere nu are loc la data la care contribuabilul este obligat să depună declarațiile fiscale prevăzute de lege, în concret, potrivit celei de a doua orientări jurisprudențiale, momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit sau data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale.*
73. *Inspekția fiscală are ca obiect, potrivit art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, iar art. 98 alin. (1) din același cod prevede că "Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale".*
74. *Or, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, reglementat de dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, care are loc la momentul constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.*
75. *Cea de a doua interpretare jurisprudențială nu distinge între constituirea bazei de impunere și declararea acesteia și nu ține seama de modalitatea de realizare a profitului impozabil. Reglementarea unui termen pentru îndeplinirea de către contribuabil a obligației fiscale privind depunerea declarației anuale de impozit pe profit nu conduce la concluzia că s-a prevăzut o excepție de la momentul constituirii bazei de impunere reprezentate de profitul impozabil.*
76. *Declarația fiscală nu constituie baza de impunere, ci aceasta trebuie depusă tocmai ca urmare a faptului că a fost deja constituită o bază de impunere în anul fiscal anterior, care a dat naștere dreptului de creanță fiscală și obligației fiscale corelative.*
- (...)
78. *În plus, dacă legiuitorul ar fi vrut ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale să curgă de la data expirării termenului de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, ar fi prevăzut expres aceasta, astfel cum, de altfel, era reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/1999, cu modificările și completările ulterioare, abrogată prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.*
79. *Potrivit art. 21 lit. a) din acest normativ, "Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă; (...)", fiind prevăzut, astfel, în mod expres, că termenul de prescripție curge de la data la care contribuabilul avea obligația să depună declarația aferentă unei anumite perioade.*

Sumarizând, prevederile de mai sus, despre care opinia noastră este că au o valență generală privind calcul termenului de prescripție și nu una specifică doar pentru calculul termenului de prescripție aferent impozitului pe profit, deducem că:

- termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc, dacă legea nu prevede altfel, în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează;
- dat fiind faptul că actul normativ nu prevede dispoziții speciale cu privire la impozitul pe profit, termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este 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 opinia noastră această concluzie poate fi extrapolată și celorlalte creanțe, întrucât termenul de prescripție nu prevede dispoziții exprese în funcție de o anumită categorie de impozit, ca atare în opinia noastră și pentru restul creanțelor fiscale pentru care baza de impozitare a fost generată în anul n , iar obligația de declarare și plată a intervenit în anul $n+1$ se aplică aceleași prevederi legale privind prescripția și aceeași interpretare a ICCJ din considerentul 54.
- creanța fiscală nu se naște prin declarația de impunere; declarația de impunere este doar un act care constată existența și întinderea bazei de impunere, precum și a dreptului de creanță fiscală generat de aceasta, potrivit dispozițiilor de drept fiscal material. Declarația de impunere este un act declarativ al unei creanțe care exista deja, în puterea legii;
- constituirea bazei de impunere nu are loc la data la care contribuabilul este obligat să depună declarațiile fiscale prevăzute de lege sau la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale;
- declarația fiscală nu constituie baza de impunere, ci aceasta trebuie depusă tocmai ca urmare a faptului că o bază de impunere a fost deja constituită în anul fiscal anterior, care a dat naștere dreptului de creanță fiscală și obligației fiscale corelative;
- reglementarea unui termen pentru îndeplinirea de către contribuabil a obligației fiscale privind depunerea declarației anuale de impozit pe profit nu conduce la concluzia că s-a prevăzut o excepție de la momentul constituirii bazei de impunere reprezentate de profitul impozabil. În opinia noastră și această opinie poate fi extrapolată și pentru alte creanțe decât impozitul stabilit asupra profitului impozabil, pentru că nici pentru alte creanțe pentru care obligația fiscală de declarare intervine în anul următor celui în care aceasta s-a constituit nu trebuie să conducă la ideea că s-a făcut o excepție de la momentul constituirii bazei de impunere pentru acea creanță;
- dacă legiuitorul ar fi vrut ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale să curgă de la data expirării termenului de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, ar fi prevăzut expres aceasta, așa cum, spre pildă, reiese din dispozițiile art. 21, lit. a) din OG nr. 70/1997: *"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata (...)a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă; (...)"*, fiind prevăzut, astfel, în mod expres, că termenul de prescripție curge de la data la care contribuabilul avea obligația să depună declarația aferentă unei anumite perioade.

Or, și în cazul celorlalte creanțe fiscale se poate aplica aceeași interpretare data de ICCJ și conținută de considerentele 51-79 precizate, pentru că nici în cazul altor creanțe legiuitorul nu a prevăzut o dispoziție expresă, similar celei de art. 21, lit. a) din OG nr.70/1997 prin care să stipuleze că



termenul de prescripție ar curge de la data la care contribuabilul avea obligația să depună declarația aferentă unei anumite perioade.

În concluzie, în opinia noastră, se poate extinde aplicabilitatea considerentelor precizate, catalogate de noi ca fiind cu valență generală pentru calcul termenului de prescripție aferent tuturor creanțelor fiscale, inclusiv creanțelor fiscale pentru care obligația de declarare și plată a intervenit în anul următor celui în care s-a constituit baza de impunere, precum

- TVA constituită în ultima perioadă fiscală din an cu termen de declarare și plată până pe 25 ianuarie a anului următor;
- Accizele pentru produsele accizabile eliberate pentru consum în luna decembrie a anului fiscal, pentru care termenul de declarare și plată este până pe 25 ianuarie a anului următor;
- Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți reținut în ultima perioada din anul fiscal cu termen de declarare și plată până pe 25 ianuarie a anului următor;
- precum și în cazul oricăror altor creanțe fiscale a căror bază de impunere s-a constituit într-un an, iar termenul de declarare a intervenit în anul următor.

Întrebări:

- I. Vă rugăm să ne precizați care este legislația aplicabilă pentru calcul termenului de prescripție aferent creanțelor fiscale născute în anul 2015.
- II. Vă rugăm să ne precizați dacă considerentele Deciziei ICCJ nr. 21/2020 din 14/09/2020 pot fi luate în considerare și pentru calcul termenului de prescripție aferent altor creanțe fiscale decât impozitul pe profit, dar pentru care, asemenea impozitului pe profit, baza de impunere a obligației de plată s-a constituit până în 2015 inclusiv în chiar cursul anului pentru care se datorează, iar obligația de plată privind aceste creanțe se calculează și se declară printr-o declarație depusă în cursul anului următor celui în cauză.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte CCF