

## INCIDENȚA PRINCIPIULUI TERMENULUI REZONABIL ÎN MATERIA COLECTĂRII CREANȚELOR FISCALE

„Mai târziu” devenea „prea târziu”<sup>1</sup>

Prin două hotărâri din data de **29 martie 2012**<sup>2</sup>, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a soluționat conflictul dintre principiul termenului rezonabil și cel al efectivității colectării impozitelor directe și a TVA. Câștigătorul, *la puncte*, a fost principiul termenului rezonabil ce se impune în fața incapacității autorităților administrative și al instanțelor de a gestiona colectarea impozitelor și taxelor într-o manieră eficientă.

Aceste hotărâri sunt în măsură să atragă atenția autorităților fiscale, dar și instanțelor, asupra unei practici neaoșe prin care contestațiile sunt soluționate prin dispunerea reverificării (deși nu se motivează existența vreunor informații suplimentare), sau prin care acțiunile sunt soluționate prin dispunerea rezoluționării contestației administrative, deși instanța de contencios administrativ și fiscal are deplină jurisdicție în a se pronunța asupra legalității actelor atacate și în a adopta o soluție asupra fondului cauzei.

### 1. Situația de fapt care a generat conflictul

Cu greu se poate imagina o altă jurisdicție europeană în care problema legăturii dintre termenul rezonabil și efectivitatea controlului autorităților fiscale ar fi putut să apară, în afara Italiei, țara sistemului de drept care a dat naștere *torpilei italiene* (o interpretare a normelor de competență teritorială care conduce la suspendarea unor proceduri pe toată durata unei proceduri deschise în Italia și care, conform practicii italiene, durează foarte mult).

Sistemul de drept italian se confruntă de mult cu problema termenelor extrem de îndelungate în care se soluționează irevocabil cauzele aflate pe rolul instanțelor. Această situație de fapt a necesitat, în domeniu fiscal, intervenția legiuitorului care a adoptat un decret prin care:

*Litigiile în materie fiscală aflate în curs, născute din acțiuni înscrise pe rolul primei instanțe de peste 10 ani la data intrării în vigoare a legii de aprobare a prezentului decret, în cadrul cărora autoritatea fiscală a statului a căzut în pretenții în primele două grade de jurisdicție, se soluționează după cum urmează:*

---

<sup>1</sup> Octavian Paler *Autoportret într-o oglindă spartă*, Ed. Polirom, 2010.

<sup>2</sup> Dosarele **C-417/10**, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate/3M Italia SpA și **C-500/10** Ufficio IVA di Piacenza/Belvedere Costruzioni Srl

a) litigiile în materie fiscală aflate pe rolul Commissione tributaria centrale, cu excepția celor având ca obiect cereri de rambursare, se închid în mod automat prin decizie a președintelui instanței sau a unui alt membru delegat. [...]

În cauzele care au condus instanțele italiene la formularea unor întrebări preliminare, s-a pus problema aplicării acestor prevederi în două litigii fiscale ce aveau ca obiect impozitul pe profit și recunoașterea caracterului deductibil al unor sume achitate ca TVA. Dacă litigiul privind impozitele directe trenea de *doar* ceva mai mult de 11 ani (decizia curții de apel fiind dată la 14 iulie 2000), deși faptele erau un pic mai vechi de 20 de ani, cel referitor la TVA privea o creanță din 1981. După aproape 30 de ani, contribuabilul se regăsește în fața instanței de recurs, gata a primi confirmarea unui drept de mult uitat.

În fața instanțelor de recurs, înainte ca acestea să se pronunțe pe fondul problemelor, legiuitorul intervine prin a da castig de cauză automat contribuabililor care câștigaseră în fața instanțelor anterioare.

Bineînțeles, încă nu ne putem imagina o situație asemănătoare în România, deși există unele dosare de rambursare TVA care sunt uitate de autoritățile fiscale din planurile cincinale anterioare. Cu toate acestea, motivarea CJUE este de natură a atrage atenția autorităților fiscale asupra modului în care înțeleg să finanțeze bugetul statului cu sumele pe care le colectează de la contribuabili și pe care refuză apoi să le ramburseze.

## 2. Ineficacitatea statului este sancționată de CJUE

Nu este vorba de stat, în sens de persoană juridică de drept public, ci de participiul verbului *a sta*, cel întâlnit adeseori în compania comodității și care se lasă purtat de lipsa de interes și, adeseori, chiar de un exces de interes – în a obține fonduri de la contribuabili și de a credita bugetul pe termen nelimitat, fără dobândă<sup>3</sup>.

Statul are obligația de a veghea la colectarea creanțelor fiscale. Această veghe trebuie să fie una activă, în momentul în care se identifică situații ce nu permit o colectare corespunzătoare cerințelor legale. Același veghe trebuie să fie activă și în momentul în care se colectează creanțe fiscale nedatorate de către contribuabili sau când se verifică corectitudinea modalităților de colectare.

O abordare unilaterală a statului, manifestată printr-un exces de activitate atunci când este vorba de control și inspecție, și de un exces de pasivitate atunci când este vorba de soluționarea contestațiilor sau a cererilor de acordare a dobânzilor, este cea care a fost sancționată de CJUE în cadrul celor două hotărâri.

Plecând de la situația de fapt specifică schimbărilor procedurale intervenite de-a lungul a 20 de ani în Italia, și omologând concluziile Avocatului General ELEANOR SHARPSTON, Curtea statuează de principiu asupra **modului în care obligația eficacității colectării creanțelor fiscale se armonizează cu obligația respectării unui termen rezonabil:**

---

<sup>3</sup> Cu siguranță există mecanisme legale pentru a obține dobânzi aferente întârzierilor cauzate de autoritățile statului, însă aceste mecanisme nu sunt de natură a acoperi prejudiciile economice și comerciale pe care le are un contribuabil când este lipsit pentru o perioadă îndelungată de un factor de producție important: *capitalul*.

**„23. Cu toate acestea, în primul rând, obligația de a garanta o colectare eficientă a resurselor Uniunii nu poate să contravină respectării principiului termenului rezonabil al procesului, care, în temeiul articolului 47 al doilea paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, trebuie respectat de statele membre atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii și a cărei protecție se impune de asemenea în temeiul articolului 6 paragraful 1 din CEDO.”**

Acest argument de principiu ce conține poziția Curții, cel ce se va regăsi probabil citat în cauzele ulterioare ce vor urmări aceleași obiective, reflectă modul în care se interesele private trebuie considerate în momentul executării celor publice: un contribuabil nu trebuie să se afle la dispoziția organelor de control fără ca acestea să aibă obligația de a-și desfășura activitatea fără a perturba activitatea economică a contribuabilului.

Obligația de a colecta creanțe fiscale nu implică blocarea activității economice, fie prin cerințe nejustificate în timpul controlului, fie prin lipsa răspunsului la contestații, ulterior controlului. Avocatul General Sharpston sublinia la punctul 48 din Concluziile cauzei C-500/10:

*„În plus, obligația privind colectarea acestei taxe trebuie comparată cu **obligația de a acorda persoanei impozabile posibilitatea de a-și încheia situația contabilă în limitele unui interval de timp rezonabil după sfârșitul fiecărei perioade de declarare a TVA-ului.** În cazul în care litigiul este pendinte de un timp considerabil, se va ajunge inevitabil la momentul în care astfel de considerații vor trebui să fie mai importante decât obligația de a colecta toate creanțele privind TVA-ul.”*

Această abordare este cea care **conduce la o distanțare a CJUE față de sora mai mare, Curtea Europeană a Drepturilor Omului („CEDO”).**

În prezent, jurisprudența CEDO este constantă în a menține în afara sferei garanțiilor unui proces echitabil acele probleme fiscale care nu implică plata unor penalități sau dobânzi punitive și disuasive (acestea din urmă fiind incluse în sfera art. 6 alin. 1 din perspectiva conotațiilor penale)<sup>4</sup>. De exemplu, din perspectiva CEDO, o acțiune prin care se încearcă obținerea unor rambursări de TVA sau a plății unor dobânzi de către stat pentru o rambursare întârziată, nu fac parte din sfera garanțiilor articolului 6 alin. 1.

Nu aceeași este abordarea reținută de **CJUE** care consideră, de o manieră generală, că organele statului, în materia generală a colectării creanțelor fiscale, trebuie să **țină seama de art. 47 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene.** Ceea ce este surprinzător este faptul că în justificarea acestei abordări se pornește, în viziunea Avocatului General din cauza C-500/10 chiar de la viziunea CEDO:

*Justificare în baza CEDO*

**57. În schimb, necesitatea de a respecta cerința privind „termenul rezonabil”, prevăzută la articolul 6 paragraful 1 din CEDO(27) (și la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a UE, care se aplică statelor membre atunci când transpun legislația**

---

<sup>4</sup> Pentru latura civilă, a se vedea cauza *Ferrazzini c. Italia*, 12 iulie 2001, iar pentru integrarea în latura penală a litigiilor ce privesc penalități sau dobânzi, a se vedea *Viezies c. Franța*, 15 octombrie 2002 sau *Storck c. Franța*, 14 septembrie 2004.

**Uniunii), pare a constitui o justificare clară și mai ales puternică a unei norme precum cea cuprinsă în dispoziția în litigiu. În ceea ce privește cerințele privind securitatea juridică, o durată de 10 ani pare a fi extrem de lungă pentru o procedură judiciară pendinte, cu excepția cazurilor în care această durată este justificată de împrejurările specifice ale cauzei (...) Deși simpla existență a unei astfel de durate reprezintă în mod evident o problemă gravă care trebuie rezolvată de statul membru(29), nu credem că obligația de a asigura colectarea eficientă a TVA-ului, prevăzută de dreptul Uniunii, poate impune menținerea timp de 10 ani sau mai mult a unei situații de insecuritate juridică privind valoarea unei taxe în litigiu în legătură cu care s-au pronunțat deja două hotărâri în favoarea persoanei impozabile.**

Această abordare nu este prima în care CJUE subliniază importanța respectării unui termen rezonabil în materia rambursării de TVA<sup>5</sup>, însă, până la acest moment ea era fundamentată pe principiul neutralității TVA. Prin cele două hotărâri ale CJUE, termenul rezonabil în materie fiscală depășește sfera TVA aplicându-se în toată materia colectării creanțelor fiscale.

În cauza Ferrazzini din fata CEDO, 6 judecători au formulat opinie separată, considerând că nu se justifică excluderea sferei fiscale din art. 6 alin. 1, latura civilă, dintre care și Dl. Prof. C. BÂRSAN. Se pare că această opinie a fost împărtășită și de judecătorii CJUE în cauza C-500/10, inclusiv de Dna. Prof. C. TOADER, astfel încât putem spera ca în curând și CEDO să să-și modifice abordarea și să analizeze efectivitatea aplicării drepturilor fundamentale în unul din domeniile prin care statul poate afecta în mod direct activitatea unui actor economic.

Argumentele utilizate de CJUE pentru a justifica prevalența securității juridice și a procesului echitabil în fața nucleului dreptului public, efectivitatea colectării creanțelor fiscale, este de natură a conduce la eliminarea interpretărilor în favoarea statului (substantiv format din verbul la participiu) utilizate atât la nivelul administrațiilor fiscale, cât și la nivelul instanțelor, interpretări ce generează pierderea timpului, a capitalului, a securității juridice și, într-un final, a oricărei intenții de investiție în România.

Av. George TRANTEA

**NICULEASA Law Office**

---

<sup>5</sup> Cauza C-588/10, Kraft Foods Polska SA, par. 31 și cauzele citate acolo.