Saga tichetelor cadou s-a încheiat cu bine pentru contribuabil în privința impunerii. Ce ne facem însă cu consecințele negative produse de actele de impunere?

Autori:

- ***Dan Dascălu, Avocat partener, Coordonator al Departamentului de litigii și dreptul muncii, D&B David și Baias***
- ***Mihaela Ragea, Avocat, Senior Associate, D&B David și Baias***

Așa cum prea bine se știe, problema tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor contractuali a fost încă de la momentul reglementării juridice și fiscale a unei astfel de posibilități una extrem de controversată din perspectiva tratamentului fiscal aplicabil acestora, respectiv acela de venituri de natură salarială ori venituri din alte surse. Saga tichetelor cadou a luat sfârșit prin promulgarea Legii nr. 43/2023 pentru anularea unor obligații fiscale („**Legea nr. 43/2023**”), care a fost apoi publicată în Monitorul Oficial cu numărul 163 din data de 24 februarie 2023 și a intrat în vigoare în data de 27 februarie 2023.

Reamintim că, potrivit Legii nr. 43/2023, se anulează diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora izvorâte din reîncadrarea din categoria veniturilor din alte surse în

categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor, a veniturilor din tichete cadou obținute de către persoanele fizice de la alte persoane decât angajatorii, pentru perioadele fiscale de la intrarea în vigoare a Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă și, respectiv, a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare, și până la 31 decembrie 2020 inclusiv.

Esențial este că se anulează din oficiu, de către organul fiscal competent sau la cererea contribuabilului, atât diferențele de obligații fiscale stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 43/2023, cât și diferențele de obligații fiscale stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, achitate de contribuabil anterior adoptării acestei măsuri fiscale. În egală măsură, în ceea ce privește restituirea sumelor achitate de contribuabil în urma reîncadrării veniturilor obținute din acordare tichetelor cadou, în Legea nr. 43/2023 s-a prevăzut că restituirea se va face la cererea contribuabilului, care trebuie să fie formulată în termenul de prescripție de 5 ani, care începe să curgă de la data intrării în vigoare a acestei legi.

Una dintre problemele care se nasc în urma adoptării Legii nr. 43/2023 este legată de dreptul contribuabililor care au achitat diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora până la data intrării în vigoare a acestei Legi de a solicita organului de administrare dobânzi aferente acestor sume. Desigur, dispozițiile legale în vigoare recunosc dreptul contribuabililor de a solicita și de a obține dobânzi pentru sumele de restituit sau de rambursat de la bugetul de stat, însă acest drept este condiționat de anularea actului administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligațiile fiscale de plată.

În acest context, se naște întrebarea dacă dreptul la dobânzi subzistă și în ipoteza în care nelegalitatea actului este evidentă, însă fie nu s-a demarat procedura contestării acestuia pe cale administrativă, fie s-a început procedura administrativă de contestare, însă actul nu a fost anulat în mod definitiv, între timp în cauză intervenind amnistia fiscală anterior anulării actului, dar ulterior achitării obligațiilor fiscale.

Din punctul nostru de vedere, rațiunea recunoașterii dreptului la dobânzi și acordării acestora subzistă și în aceste două situații particulare. Astfel, deși, de principiu, amnistia fiscală este, de regulă, văzută ca un act de clemență, acordat prin lege, în temeiul unor considerente social-politice și de politică fiscală, ipoteza analizată este diferită. Reținem în acest sens că din Nota de fundamentare a Legii nr. 43/2023 se conturează concluzia că decizia legiuitorului de anulare a diferențelor obligațiilor fiscale izvorâte din reîncadrarea veniturilor din tichete cadou a apărut urmare a constatării aplicării eronate a dispozițiilor legale de către autoritățile fiscale, în condițiile în care acestea erau neclare și discutabile. Se precizează, de asemenea, explicit că legislația fiscală prevedea că tichetele cadou acordate angajaților altor companii nu sunt venituri de natură salarială, ci se încadrează în categoria altor venituri supuse doar impozitului pe venit, dar nu și contribuțiilor sociale, acest tratament fiscal fiind confirmat de-a lungul timpului și de Ministerul de Finanțe. În continuare se specifică că, atât timp cât nu se poate pune problema unei dependențe a persoanei fizice față de plătitorul tichetelor cadou, nu poate fi pusă în discuție o remunerație de natură salarială sau asimilată, sens în care reconsiderarea veniturilor încadrate ca fiind din alte surse în categoria veniturilor de natură salarială/asimilate salariilor nu ar fi corectă.

De altfel, se impune să nu minimizăm nici principiul *in dubio contra fiscum*, cunoscut uneori și sub forma *in dubio pro*

libertate civium conform căruia orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple, profită contribuabilului.

Deși nu a fost reglementat de sine stătător în legislația națională, legiuitorul român limitându-se la a preciza că, dacă după aplicarea regulilor de interpretare, prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului, totuși acesta își găsește aplicabilitate din ce în ce mai des la nivelul jurisprudenței europene. Relevantă din acest punct de vedere este și hotărârea din 07.10.2011 pronunțată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în Cauza nr. 39766/05 *Serkov vs. Ucraina*, în care Curtea a reținut *că „absența predictibilității necesare și a clarității legislației naționale cu privire la o asemenea problemă fiscală importantă, generând interpretări juridice contrare, determină nerespectarea cerinței privind «calitatea dreptului» prevăzută de Convenție”.*

Astfel, în condiții de evidentă nelegalitate a actelor administrativ fiscale prin care s-a recurs la reîncadrarea veniturilor din tichete cadou, considerăm că subzistă rațiunea recunoașterii dreptului la dobânzi pentru sumele achitate în baza actelor administrativ fiscale de reîncadrare, însă acest drept este condiționat fie de invocarea nulității actului administrativ fiscal pe motiv de evidentă eroare și constatarea acesteia de către organul fiscal emitent ori de către organul de soluționare a contestației, fie de continuarea procedurii administrative ori judecătorești, având drept scop anularea actului administrativ fiscal. Desigur, în această ultimă ipoteză se poate ridica problema menținerii elementelor acțiunii civile, respectiv a obiectului acesteia. Opinăm că în situația particulară a adoptării legii de amnistie care are ca efect doar anularea obligațiilor fiscale și înlăturarea răspunderii, nu și anularea actului prin care

acestea au fost reținute, nu poate fi incidentă rămânerea fără obiect a acțiunii în anularea actului administrativ fiscal.

Dreptul contribuabililor la dobândă pentru sumele de restituit sau de rambursat de la bugetul de stat a fost invocat în mod constant în jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene[1], care a stabilit că statele membre sunt obligate să restituie, cu dobândă, cuantumul taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, Curtea insistând asupra ideii disponibilității unui remediu specific în cadrul sistemelor juridice naționale, ca remediu de drept european. În vasta sa jurisprudență, Curtea a precizat că atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor ca urmare a exigibilității premature a impozitului. De altfel, adoptarea prevederilor legale privind dreptul contribuabililor la dobânzi pentru sumele de restituit sau de rambursat de la bugetul de stat, de la data la care a operat stingerea creanței fiscale până la data restituirii sau compensării creanței, a urmărit tocmai punerea de acord a dispozițiilor legale naționale cu jurisprudența CJUE[2] referitoare la acordarea de dobânzi, astfel cum rezultă atât din preambulul O.U.G. nr. 8/2014, cât și din Nota de fundamentare a acesteia.

Fundamentul juridic ce stă la baza dispozițiilor legale care dau dreptul contribuabililor la dobânzi rezidă în faptul că dreptul la dobândă nu ia naștere niciodată în baza culpei organului fiscal, ci se fundamentează întotdeauna pe lipsa de folosință a banilor. Principiul răspunderii patrimoniale presupune reparația în natură și integrală a prejudiciului, iar o justă reparație a prejudiciului suferit de contribuabil ca urmare a încasării și folosirii de către stat a unei sume, fără temei legal, presupune restituirea nu numai a acestei

sume, ci și a dobânzii calculate pentru perioada cuprinsă între data creditării bugetului de stat și data restituirii integrale către contribuabil.

Astfel, în condițiile în care sumele achitate de contribuabil în urma reîncadrării fără temei legal a veniturilor din tichete cadou nu au fost datorate, se impune ca dobânzile fiscale să fie acordate începând cu data plății acestor taxe având în vedere ca indisponibilizarea sumelor plătite fără temei începe din ziua perceperii sumelor și se finalizează în ziua restituirii efective către contribuabil a sumei achitate. Există, deci, fără nicio îndoială, interesul procedural al contribuabililor pentru continuarea litigiilor fiscale inițiate împotriva actelor de impunere aferente tichetelor de cadou, indiferent dacă acestea se află în faza administrativă sau judecătorească. Acesta poate fi justificat de acordarea dobânzilor sau a daunelor, conform dispozițiilor legale relevante, dar și a obținerii de cheltuieli de judecată, dacă amnistia a survenit în timpul derulării litigiului în fața instanței de judecată, așa cum s-a reținut în jurisprudența constantă din acest domeniu, fiind de neconceput ca asemenea costuri să fie suportate de către contribuabil, în măsura în care culpa procesuală aparține organelor fiscale care au făcut să apară respectivele litigii.

Amintim în acest sens că la scurt timp după apariția Legii nr. 72/2022 pentru anularea obligațiilor fiscale aferente sumelor acordate ca indemnizaţii sau orice alte sume de aceeaşi natură angajaţilor angajatorilor români care şi-au desfăşurat activitate pe teritoriul altei ţări pe perioada delegării, detaşării sau desfăşurării activităţii pe teritoriul altei ţări[3], pronunțându-se asupra unui recurs într-o cauză vizând acțiunea în anularea unor acte de impunere emise de ANAF într-o asemenea ipoteză, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat pe fondul cauzei, obligând în același timp organele fiscale la plata cheltuielilor de judecată. Și, în egală măsură, menționăm că într-o altă cauză, Curtea de Apel

București a admis cererea de acordare a cheltuielilor de judecată solicitate într-o acțiune vizând anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost reținute obligații fiscale ulterior anulate prin adoptarea unei legi de amnistie, reținând culpa organului fiscal constând în aceea că, fără a întreprinde eventuale demersuri legale de clarificare a normelor legale, fără a solicita puncte de vedere cu privire la modalitatea corectă de interpretare a acestora, dar și fără a da eficiență dispozițiilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală referitoare la interpretarea legii fiscale neclare în favoarea contribuabilului/plătitorului, a emis decizii prin care a impus obligații fiscale suplimentare în sarcina contribuabilului, ce au făcut apoi obiectul legii de amnistie fiscală.

În fine, este recomandabil ca cei care au declarat și achitat mai mult sau mai puțin de bună voie (*e.g.,* în urma unor controale inopinate/verificări documentare) obligațiile fiscale de tipul celor vizate de amnistia fiscală să analizeze în ce măsură nu ar putea să deruleze demersurile procedurale care (cel puțin) să facă posibilă restituirea sumelor achitate cu acest titlu. Aceasta, desigur, pe baza unei analize complete în care să determine consecințele unor asemenea demersuri din perspectiva tuturor obligațiilor fiscale pe care le datorează în legătură cu tichetele cadou, prin raportare la regimul fiscal conferit acestora anterior apariției Legii nr. 43/2023.

[1] Facem referință la Cauza *Test Claimants in the FII Group Litigation împotriva Commissioners of Inland Revenue, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (C-35/11); Cauza *Hoechst AG şi Hoechst (UK) Ltd împotriva Commissioners of Inland Revenue şi HM Attorney General* (C-397/98); Cauza *Littlewoods Retail Ltd și alții împotriva Her Majesty's Commissioners for Revenue and Custom* (C-591/10); Cauza *Mariana Irimie împotriva Administrației Finanțelor Publice Sibiu, Administrației Fondului pentru Mediu* (C-565/11); Cauza *Ilie*

Nicolae Nicula împotriva Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu, Administrației Fondului pentru Mediu (C-331/13).

[2] Avem în vedere Cauza *Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Rafinăria Steaua Română* (C-431/12).

[3] A se vedea, pentru detalii, *D. Dascălu, I. Cercel, B. Cârpa-veche*, O noua amnistie fiscală a indemnizațiilor acordate în activitățile din transporturi și constructii derulate în străinătate, dar si noi reguli de impozitare și inspecție fiscală. Punct și de la capăt (II), disponibil la adresa de internet

https://blog.pwc.ro/2022/04/04/o-noua-amnistie-fiscala-a-indemnizatiilor-acordate-in-activitatile-din-transporturi-si-constructii-derulate-in-strainatate-dar-si-noi-reguli-de-impozitare-si-inspectie-fiscala-punct-si-de-la-capat-2/.