Contribuabil inactiv. Anulare Ordin preşedinte ANAF nr. 1167/2009

În practica fiscală recentă, s-a folosit adeseori noţiunea de "contribuabil inactiv". Ea n-a fost însă prea des asociată cu formula "anulare Ordin preşedinte ANAF nr. 1167/2009", întrucât practica judiciară s-a coagulat timid.

Prin **decizia civilă nr. 873 din 23 martie 2016**, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie – Secţia Contencios Administrativ şi Fiscal a confirmat o soluţie de anulare a Ordinului preşedintelui ANAF nr. 1167/2009 pronunţată de Curtea de Apel Alba Iulia, stabilind faptul că în perioada 2009 – 2016 un contribuabil declarat inactiv a fost în fapt activ.

Respectivul contribuabil inactiv a fost reprezentat în faţa instanţelor de av. dr. Cosmin Flavius Costaş (Baroul Arad – Costaş, Negru & Asociaţii) şi de av. Adina Laza (Baroul Hunedoara).

Până la motivarea hotărârii Înaltei Curţi, soluţia inedită poate fi privită prin prisma argumentelor esenţiale discutate în cauză.

Vom reaminti faptul că, la 3 martie 2008, prin Ordonanţa de Urgenţă nr. 19/2008, a fost modificat**art. 78 alin. (5) din Codul de procedură fiscală**, care a dobândit următoarea formă: *„Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entităţi fără personalitate juridică ce nu îşi îndeplinesc obligaţiile declarative la două termene de declarare consecutive şi cărora, la cerere, nici nu li s-a aprobat de către organul fiscal competent o măsură privind îndeplinirea obligaţiilor lor fiscale vor fi declaraţi inactivi, fiind aplicabile prevederile art. 11 alin. (11) şi (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările*

ulterioare”.

În aplicarea acestui text de lege, a fost aprobată **legislaţie secundară**, anume **Ordinul preşedintelui ANAF nr. 819/2008** pentru aprobarea *Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi*. Procedura concretă, descrisă în secţiunea (B) a ordinului, era următoarea:

1. Lunar, în termen de 15 zile de la expirarea termenului legal de depunere a declaraţiilor, organul fiscal competent întocmeşte lista contribuabililor care nu şi-au îndeplinit obligaţiile declarative, emite şi transmite notificări acestei categorii de contribuabili.

2. În termen de 15 zile de la data transmiterii notificărilor, organul fiscal competent întocmeşte lista contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, eliminând din lista contribuabililor care nu şi-au îndeplinit obligaţiile declarative acei contribuabili care au depus declaraţiile ca urmare a notificărilor primite.

3. Pentru întocmirea listei prevăzute la pct. 2 se au în vedere următoarele: a) se selectează numai acei contribuabili care, la două termene de declarare consecutive, nu şi-au îndeplinit niciuna dintre obligaţiile declarative înscrise în vectorul fiscal; b) nu se selectează sediile secundare ale contribuabililor care au numai obligaţii de declarare a impozitului pe venitul din salarii.

4. Lista prevăzută la pct. 2 conţine, în mod obligatoriu, următoarele informaţii: a) denumirea contribuabilului; b) codul de identificare fiscală; c) domiciliul fiscal; d) codul de identificare fiscală pentru fiecare sediu secundar înregistrat fiscal al respectivului contribuabil.

5. În maximum 5 zile de la expirarea termenului prevăzut la pct. 2, listele cuprinzând contribuabilii care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi se transmit Direcţiei generale de tehnologia informaţiei.

6. În termen de 5 zile de la primirea listelor cuprinzând contribuabilii care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, Direcţia generală de tehnologia informaţiei întocmeşte Lista contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, consolidată la nivelul întregii ţări, şi o transmite Direcţiei generale proceduri pentru administrarea veniturilor, în vederea elaborării proiectului de ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală pentru aprobarea acestei liste.

7. Proiectul de ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declaraţi inactivi se publică pe pagina de internet a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, în conformitate cu prevederile Legii nr. 52/2003 privind transparenţa decizională în administraţia publică.

8. La data publicării proiectului de ordin pe pagina de internet, Direcţia generală de tehnologia informaţiei transmite organelor fiscale competente lista contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, înscrişi în evidentele lor fiscale.

9. În termen de maximum 5 zile de la data publicării proiectului de ordin pe pagina de internet, organul fiscal competent transmite fiecărui contribuabil din listă, aflat în competenţa sa de administrare, câte o notificare privind includerea în lista contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, precum şi condiţiile care trebuie îndeplinite pentru evitarea acestui fapt.

10. În termen de 3 zile de la expirarea termenului de 30 de zile de la data publicării proiectului de ordin pe pagina de internet, potrivit pct. 7, organele fiscale competente transmit Direcţiei generale de tehnologia informaţiei lista finală a contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a

fi declaraţi inactivi.

11. Pentru întocmirea listei finale prevăzute la pct. 10, organul fiscal competent verifică în evidenţele fiscale proprii, pentru fiecare contribuabil înscris în listă, dacă sunt îndeplinite, în continuare, condiţiile pentru a fi declarat inactiv.

12. **După primirea listei finale a contribuabililor care îndeplinesc condiţiile pentru a fi declaraţi inactivi, Direcţia generală proceduri pentru administrarea veniturilor asigură parcurgerea etapelor de aprobare şi publicare în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declaraţi inactivi**.

După cum se poate observa, legiuitorul a propus o **procedură clară pentru declararea contribuabililor inactivi**, în aplicarea art. 78 alin. (5) Cod procedură fiscală, cu etape clare:

– selecţie iniţială

– notificare contribuabil nr. 1

– selecţie secundară

– elaborare proiect ordin preşedinte ANAF

– publicare proiect ordin preşedinte ANAF pe pagina web

– notificare contribuabil nr. 2

– verificare finală condiţii inactivitate

– aprobare şi emitere ordin preşedinte ANAF

– **publicare ordin preşedinte ANAF în Monitorul Oficial al României, Partea I**.

Efectele realizării unei proceduri complete erau menţionate la

pct. (A) 2 din Ordinul preşedintelui ANAF nr. 819/2008: **Declararea contribuabililor inactivi se face începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declaraţi inactivi**. *Per a contrario*, blocajul procedural în oricare dintre etape antrena ineficienţa procedurii întrucât:

– De principiu, un act nepublicat în Monitorul Oficial al României, atunci când publicarea este obligatoriu, conduce la inopozabilitatea actului.

– Oricum, potrivit art. 45 Cod procedură fiscală, declararea ca şi contribuabil inactiv nu era opozabilă contribuabililor, datorită lipsei comunicării actului administrativ prin care s-a aplicat această sancţiune în temeiul art. 78 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

Studiul efectuat de noi cu ocazia pregătirii cauzei relevă totuşi faptul că **în perioada 2008 – 2010, în Monitorul Oficial al României nu a fost publicat niciun ordin al preşedintelui ANAF prin care vreun contribuabil să fi fost declarat inactiv** (desigur, nu putem proba un fapt negativ, ci doar îl putem afirma). Având în vedere cele expuse mai sus, concluzia nu poate fi decât una: **în perioada 2008 – 2010 niciun contribuabil din România nu a fost declarat inactiv, întrucât nu a fost finalizată procedura prevăzută de Ordinul preşedintelui ANAF nr. 819/2008**.

La data de 25 mai 20009, prin Ordonanţa de Urgenţă nr. 46/2009, art. 78 alin. (5) Cod procedură fiscală a suferit o nouă modificare, dobândind următoarea formă: „(5) *Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entităţi fără personalitate juridică sunt declaraţi inactivi şi le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (11) şi (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiţii: a) nu îşi îndeplinesc, pe parcursul unui*

semestru calendaristic, nicio obligaţie declarativă prevăzută de lege; b) se sustrag de la efectuarea inspecţiei fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia; c) organele fiscale au constatat că nu funcţionează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.

Pe cale de consecinţă, în raport de noua formă a art. 78 alin. (5) Cod procedură fiscală, orice procedură de declarare a inactivităţii presupunea încadrarea prealabilă a contribuabilului într-una din ipotezele prevăzute de lit. a) – c) şi apoi urmarea procedurii riguroase prevăzute de Ordinul nr. 819/2008.

În acest moment a intervenit în ordinea juridică **Ordinul preşedintelui ANAF nr. 1167 din 29 mai 2009 privind aprobarea listei contribuabililor inactivi**. Despre acest ordin, la nivel de informaţii comunicate de organele fiscale, se cunosc următoarele:

- Ordinul nr. 1167 din 29 mai 2009 nu a fost niciodată publicat în Monitorul Oficial al României.
- Ordinul a intrat în vigoare, potrivit informaţiilor din Registrul contribuabililor inactivi, la data de 11 iunie 2009, dată stabilită de către preşedintele ANAF.
- În baza acestui ordin, mai mulţi contribuabili au fost înscrişi sau sunt înscrişi în continuare în Registrul contribuabililor inactivi.
- Consecinţele practice ale înscrierii sunt cele prevăzute de art. 11 alin. (11) şi alin. (12) Cod fiscal, dublate de anularea înregistrării în scopuri de TVA a contribuabilului declarat inactiv.

În această ambianţă, unii contribuabili – notificaţi în anumite situaţii după 2 sau 3 ani că sunt inactivi – au solicitat instanţelor de contencios administrativ şi fiscal anularea parţială a Ordinului preşedintelui ANAF nr. 1167/2009, în ceea ce-i priveşte, invocându-se neparcurgerea

procedurii de declarare a inactivităţii prevăzute de Ordinul preşedintelui ANAF nr. 819/2008, sub două aspecte: neparcurgerea procedurii de notificare directă a contribuabilului; nepublicarea Ordinului preşedintelui ANAF nr. 1167/2009 în Monitorul Oficial. În esenţă, fiscul a replicat oferind un singur argument: Ordinul preşedintelui ANAF nr. 1167/2009 este un act administrativ cu caracter individual, iar obligaţia publicării există doar pentru actele administrative cu caracter normativ.

În afacerea finalizată la Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie în 23 martie 2016, contribuabilul inactiv a probat faptul că nu s-au respectat etapele 1, 9 şi 12 din procedura reglementată prin Ordinul preşedintelui ANAF nr. 819/2008. În fapt, invocând obligaţia fiscului de a realiza "publicitatea fiscală" a actelor administrative care afectează situaţia fiscală a contribuabilului, contribuabilul a reuşit să demonstreze că procedura de declarare a unui contribuabil inactiv nu a fost respectată.

Din punct de vedere al consecinţelor fiscale, hotărârea Înaltei Curţi obligă fiscul să redimensioneze toate obligaţiile fiscale ale contribuabilului reactivat şi ale partenerilor comerciali ai acestuia, pentru perioada 2009 – 2016, în etapa executării hotărârii judecătoreşti.

Acest articol a fost publicat în Newsletter-ul Costaș, Negru & Asociații.