

CONSIDERAȚII PRIVIND MODIFICAREA OBLIGAȚIEI FISCALE

Dr. Selișteanu Stelian

1. După individualizarea obligației fiscale, în sarcina unui subiect plătitor, prin titlu de creanță, această obligație trebuie îndeplinită în limitele stabilite prin actul de individualizare și la termenele prevăzute de lege. Subiectul plătitor va trebui să-și îndeplinească obligația către bugetul de stat, astfel cum aceasta a fost stabilită prin titlul de creanță care o constată. Cu toate acestea, până în momentul stingerii obligației, pot interveni o serie de situații, expres reglementate de lege, care să determine modificarea obligației fiscale stabilite inițial. În asemenea situații, titlul de creanță fiscală va fi modificat, obligația astfel constatată urmând a fi adusă la îndeplinire în conformitate cu noul său conținut. Modificarea obligației fiscale intervine în una din următoarele situații: modificarea elementelor în raport de care s-a făcut individualizarea sa; modificarea situației juridice a subiectului plătitor; acordarea înlesnirilor prevăzute de lege; modificarea actelor normative prin care se instituie și reglementează venituri ale bugetului de stat.

2. **Modificarea elementelor în raport de care s-a făcut individualizarea obligației fiscale.** Până în momentul în care creanța fiscală devine exigibilă, este posibilă apariția unor modificări în ceea ce privește premisele în raport de care a avut loc individualizarea obligației fiscale în sarcina unui subiect plătitor. Elementele arătate de aceasta prin declarația de impunere sau constatate direct de organele fiscale și care au stat la baza emiterii titlului de creanță ce individualizează obligația fiscală se pot modifica până în momentul executării obligației și, în consecință, obligația fiscală se va modifica.

Actele normative ce instituie impozite și taxe stabilesc obligația ce revine subiectului plătitor de a comunica organelor fiscale modificările intervenite în legătură cu declarațiile inițiale. Aceste situații în care are loc o modificare a obligației stabilite inițial în sarcina unui contribuabil trebuie distinse de acele situații în care întinderea obligației fiscale variază de la un termen de plată la altul, în funcție de variațiile materiei impozabile. Este mai ales cazul obligațiilor fiscale ce revin comercianților – impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, etc. Materia impozabilă ce stă la baza stabilirii acestor obligații (profitul, prețul bunurilor sau serviciilor, etc.) variază în cursul desfășurării activității economice, de aceea și termenele de plată sunt mai dese.

În cazul acestor obligații fiscale¹ nu intervine o modificare, ci o variație continuă a materiei impozabile ce determină o individualizare a lor la intervale de timp mai scurte. În majoritatea cazurilor ce determină modificarea obligației fiscale intervin schimbări în ceea ce privește materia impozabilă, în sensul majorării sau reducerii acesteia, schimbări care au loc, însă, în intervalul de timp cuprins între individualizarea obligației și momentul stingerii acesteia. Modificarea elementelor în raport cu care a fost determinată obligația fiscală mai poate interveni și în urma admiterii contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor de stabilire a obligațiilor fiscale sau în urma controlului exercitat de organele financiare competente.

¹D.D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, Ed. Oscar Print, București, 1994, p. 378

3. Modificarea obligației fiscale în urma admiterii contestațiilor formulate de contribuabili. În măsura în care un contribuabil consideră că organele fiscale competente au stabilit în mod greșit, cu încălcarea prevederilor legale, întinderea obligației fiscale ce îi incumbă sau au aplicat în mod eronat o sancțiune fiscală, el are posibilitatea de a contesta actele de impunere sau de sancționare astfel întocmite. Dacă în urma parcurgerii întregii proceduri de soluționare a acestor contestații în materie fiscală se constată că motivele invocate de contribuabil sunt legale și temeinice, contestația va fi admisă. În consecință, obligația fiscală stabilită inițial va fi modificată conform hotărârii de admitere a contestației, în sensul reducerii întinderii obligației, acordării unor înlesniri, neaplicării sancțiunii sau reducerii acesteia etc. În acest caz, suma datorată va fi cea stabilită prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, iar în cazul formulării unei contestații sau cereri de revizuire, suma datorată va fi cea prevăzută în decizia organului competent, investit cu soluționarea cererii. Pentru obligația de plată a sumei astfel constatată, hotărârea judecătorească sau decizia organului competent va reprezenta titlul executoriu.

4. Modificarea obligației fiscale în urma controlului exercitat de organele financiare competente. În cazul în care, ulterior întocmirii de către contribuabil a declarației de impunere, organele financiare competente constată că aceasta nu a stabilit conform prevederilor legale obligațiile sale către bugetul de stat, acestea vor proceda la determinarea corectă a acestor obligații. Actul de constatare întocmit de organele de control financiar va reprezenta titlul de creanță, contribuabilul urmând a fi ținut de obligația astfel stabilită de organele competente potrivit prevederilor legale.

5. Modificarea situației juridice a subiectului plătitor. Și în acest caz, modificarea obligației fiscale va interveni în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute de actele normative. Astfel, în situația lichidării/dizolvării unui contribuabil, pentru determinarea profitului impozabil se ia în calcul și profitul rezultat din lichidarea patrimoniului acestuia. În cazul fuziunii sau al divizării unui contribuabil care își încetează existența, sumele rezultate din evaluările generate de aceste operațiuni se vor reflecta în conturile de rezerve ale entităților rezultate, fără a fi utilizate la majorarea capitalului social. Cazurile în care modificarea situației juridice a contribuabilului atrage schimbarea elementelor avute în vedere la determinarea obligației fiscale ducând astfel la modificarea acesteia, fac obiectul reglementărilor referitoare la fiecare categorie de venituri bugetare în parte.

6. Modificarea obligației fiscale prin acordarea înlesnirilor legale. Acest caz de modificare a obligației fiscale intervine în situațiile în care, ulterior individualizării obligației în sarcina unui contribuabil, aceasta solicită și obține acordarea de înlesniri prevăzute de lege – amânări, eșalonări, reduceri, scutiri. În măsura stabilirii acestor înlesniri, obligația fiscală inițială va fi modificată fie în privința termenelor la care va fi scadentă, fie în privința cuantumului sumei ce face obiectul obligației. Reglementarea de principiu a înlesnirilor legale ce pot fi acordate de organele financiare ale statului se regăsește în OG nr.92/2003 Codul de procedură fiscală. Actele normative ce instituie venituri ale bugetului de stat datorate de persoane fizice sau juridice reglementează, însă, pentru fiecare asemenea categorie de venituri înlesnirile ce pot fi acordate, precum și competențele în această materie. Potrivit reglementării cuprinse în actul normativ sus menționat, la cererea temeinic justificată a debitorilor, persoane juridice sau fizice, creditorii bugetari vor acorda, pentru obligațiile fiscale restante pe care le administrează,

următoarele înlesniri de plată: a) eşalonări la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații fiscale; b) amânări la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații fiscale; c) eşalonări la plata dobânzilor și/sau a penalităților de orice fel; d) amânări și/sau scutiri ori amânări și/sau reduceri de dobânzi și/sau penalități de întârziere; e) scutiri sau reduceri de impozite sau taxe, în condițiile legii.

Înlesnirile la plata obligațiilor fiscale pot fi acordate înaintea începerii executării silite. Procedura de acordare a înlesnirilor legale se stabilește prin legi speciale. Nerespectarea de către contribuabili a condițiilor și termenelor în care le-au fost acordate înlesnirile la plata obligațiilor fiscale determină exigibilitate creanței fiscale și, prin urmare, posibilitatea declanșării procedurii de executare silită cu privire la întreaga sumă neplătită. Pe perioada pentru care s-au acordat amânări sau eşalonări la plata obligațiilor fiscale, cursul prescripției va fi suspendat, dar vor curge majorări stabilite și calculate potrivit dispozițiilor legale. Nerespectarea de către contribuabili a condițiilor în care le-au fost acordate înlesnirile are drept consecință revocarea acestora, precum și obligația de plată a dobânzilor și penalităților pentru întreaga perioadă în care au beneficiat de înlesniri. De asemenea, organele fiscale competente vor putea trece de îndată la executarea silită a obligațiilor fiscale devenite exigibile în acest mod. Dintre reglementările speciale care stabilesc înlesniri, o situație aparte reprezentată de reducerile și scutirile de la plata impozitului pe venitul agricol și a impozitelor pe clădiri și terenuri (impozite locale).

7. Modificarea actelor normative prin care se instituie și reglementează veniturile bugetare. Aceste acte normative se aplică tuturor raporturilor juridice existente, fapt ce duce la modificarea în mod corespunzător a tuturor obligațiilor fiscale stabilite anterior, în sensul reducerii majorării sau stingerii acestora. Organele fiscale competente au obligația de a aplica aceste modificări titlurilor de creanță fiscală înscrise în evidențele lor, comunicând contribuabililor modificările intervenite. Actele normative în materie fiscală sunt întotdeauna de imediată aplicație, modificând obligațiile fiscale născute înainte de intrarea lor în vigoare și neajunse la scadență. Nu va interveni o modificare a obligației fiscale în situația în care, ca urmare a nerespectării de către contribuabili a prevederilor legale în materia realizării veniturilor bugetului de stat, acestora li se vor aplica sancțiuni cu caracter fiscal, sub forma dobânzilor, penalităților, a amenzilor fiscale etc. Deși în acest caz contribuabilul va trebui să plătească o sumă mai mare bugetului de stat decât cea stabilită inițial, în realitate este vorba de cumularea unor sume având un regim juridic distinct. Astfel, obligației fiscale stabilită prin titlu de creanță fiscală i se adaugă dobânzile și penalitățile stabilite prin titlu de creanță distinct, constatare a faptului astfel sancționat. Obligația de plată a impozitului sau a taxei stabilită inițial în sarcina contribuabilului nu va fi modificată prin aplicarea sancțiunilor fiscale, acestea urmând un regim juridic distinct de cel al obligației fiscale inițiale.