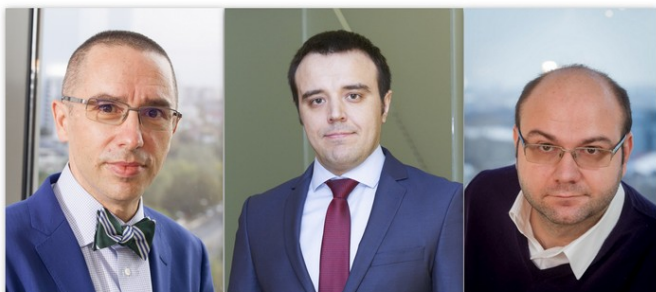


Unele considerații referitoare la posibila neconstituționalitate și nelegalitate a unora dintre precizarile din Comunicatul ANAF referitor la bonificațiile la impozitul pe profit în perioada crizei COVID-19



D&B
DAVID SI BAIAS

1. Comunicatul ANAF referitor la interpretarea dispozițiilor legale bonificațiilor la impozitul pe profit, un pod prea îndepărtat fața de așteptările mediului de afaceri?

Printre măsurile legislative dispuse de România în contextul crizei COVID-19 se afla și Ordonanța de urgență nr. 33/2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative („**OUG nr. 33/2020**” sau „Ordonanța”), un act normativ care a suscitat în mod deosebit interesul și atenția mediului de afaceri în aceasta perioadă extrem de dificilă, odată intrarea sa în vigoare la data de 30 martie 2020. Aceasta nu doar pentru că ea a apărut ca urmare a diferitelor preocupări provenind de la organizațiile sale reprezentative¹, preluate sau inspirate din alte state², ci și pentru că scopurile și mecanismele pe care le pune în aplicare Ordonanța îi vizau în mod activ pe contribuabili. Astfel, spre deosebire de caracterul exclusiv pasiv al măsurilor fiscale conținute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.29/2020³, bonificațiile din OUG nr.33/2020 presupun o implicare a contribuabililor în sprijinul Statului în această perioadă dificilă chemați să se lasească de o parte dintre resursele lor financiare, contribuind la acoperirea cheltuielilor excepționale necesare susținerii sistemului sanitar și administrativ, dar și pentru a asigura realizarea funcției sociale a Statului prin măsurile de sprijinire a salariaților afectați de criza generată de COVID-19. Chiar dacă în discuție era plata unor obligații fiscale scadente, contribuabilii puteau alege să nu le plătească, totuși, pe perioada stării de urgență și să dea prioritate alocării sumelor respective pentru acoperirea propriilor lor nevoi curente.

Textele legale incluse în Ordonanța au stârnit deja nenumărate discuții și dezbateri intense în perioada de aproape o lună în privința aplicării bonificațiilor și pentru cei îndreptați la compensarea obligațiilor scadente la impozitul pe profit pentru care se bune în discuție acordarea bonificației cu sumele pe care statul le datorează. O asemenea așteptare exista, în special, pentru cei care s-au aflat pe poziție de restituire impozit pe profit aferent anului 2019, ca efect al declarației anuale înregistrate până la 25 martie 2020. Totodată, și aplicarea bonificației pentru contribuabilii care au un alt an fiscal decât cel calendaristic a suscitat unele discuții în practică.

Pentru ambele cazuri au fost avansate o serie de argumente juridice, economice și chiar morale în susținerea uneia sau alteia dintre soluțiile posibile, existând așteptări din partea contribuabililor ca vor fi folosite instrumente de legiferare sau interpretare a legii într-o manieră care să țină cont de provocările cu care aceștia se confruntă în această perioadă extrem de dificilă și complicată. Desigur că asemenea așteptări ar fi trebuit să fie temperate de o luare de poziție prudentă⁴, cel puțin prin raportare la notoria abordare a organelor fiscale, mai degrabă restrictivă

și formalista atunci când în discuție este identificarea de soluții de natura a produce efecte pozitive pentru contribuabili⁵.

Cum din precizarile incluse în comunicatul emis recent de ANAF ("Comunicatul ANAF")⁶ rezulta ca interpretarea data normelor legale aplicabile celor doua ipoteze conduce la o soluție exact contrara celei pe care contribuabilii o așteptau, vom analiza în continuare într-o maniera critica argumentele invocate în cuprinsul acestuia și vom prezenta soluțiile ce ar putea fi avute în vedere în privința fiecărei dintre cele doua ipoteze.

2. *Cu privire la neaplicarea bonificației la impozitul pe profit în cazul compensării*

Cu titlu preliminar, precizam ca din Comunicatul ANAF⁷ rezulta ca bonificația la impozitul pe profit prevazuta de art.1 din OUG nr.33/2020⁸ se aplica exclusiv pentru plata efectiva a impozitului pe profit datorat, iar nu și pentru compensare⁹, iar la o prima vedere o asemenea concluzie ar parea una fara de cusur.

Astfel, raportându-ne pentru moment exclusiv¹⁰ la art. 1 alin.1 din Ordonanța, observam întâi ca prevederile acesteia nu ar trebui se pare sa provoace niciun fel de dezbatere, acestea fiind clare în ceea ce privește sfera de aplicare din perspectiva persoanelor ce pot beneficia de bonificație și a impozitului pentru care bonificația se aplica. Este vorba despre contribuabilii platitori de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plata având obligația sa plateasca impozitul datorat pentru trimestrul I al anului 2020, respectiv plata pâna la termenul scadent de 27 aprilie 2020, inclusiv (pentru ca 25 aprilie a cazut într-o zi de sâmbata).

,Reținem apoi ca aceleași dispoziții legale din OUG 33/2020 vorbesc **exclusiv** despre *plata* ca mod de stingere a obligației, iar nu și despre compensare sau despre alt mod de stingere a obligațiilor fiscale, precizarile din Comunicatul ANAF fiind în același sens. Cum enunțul art. 22 din Codul de Procedura Fiscala (la care implicit și Comunicatul ANAF face trimitere) este unul de asemenea foarte clar¹¹, ar trebui sa rezulte, dincolo de orice îndoiala, ca plata reprezinta singurul mod de stingere a creanțelor fiscale ales de legiuitor pentru ca bonificația sa fie incidenta.

În fine, nu putem sa nu menționam și ca aceasta nuanțare în favoarea neta a *plații* se face chiar din preambulul actului normativ unde se menționeaza de *stimularea plății*, care pare a presupune o acțiune a debitorului de stingere a obligației de bunavoie, la care și Comunicatul ANAF face trimitere.

Și, totuși, la o analiza juridica mai atenta observam ca, prin limitarea modurilor de stingere a obligațiilor fiscale pentru care se acorda bonificația **doar la plata**, prevederile Ordonanței ridica mari probleme de o discriminare pe care o genereaza o asemenea abordare formala și pozitivistă a acestor dispoziții legale.

În primul rând, pornind de la precizarile legale din preambul din care rezulta scopul adoptarii acestui act normativ de a acumula bani la buget, rezulta ca bonificația instituita - într-o exprimare destul de colocviala - ar avea natura unui „premiu” oferit contribuabililor care, în contextul pandemiei de Covid-19, se lipsesc de sume din patrimoniu pentru a le transmite bugetului public. Astfel, acest „premiu” s-ar aplica doar pentru **efectuarea plăților, nu și pentru compensare**, deși, în termeni economici, patrimoniul celor doua categorii de persoane este în egala masura afectat.

Condiționarea bonificației de stingerea obligațiilor fiscale exclusiv prin plata creeaza, însa, premisele unei **vadite discriminari între contribuabili** aflați în aceeași poziție (i.e. datoreaza o suma de bani statului, care face obiectul stingerii, conducând la satisfacerea prestației datorate). Ne punem astfel întrebarea: este mai puțin „meritoriu” un contribuabil care are de primit bani înapoi de la buget și care, eventual, are și o cerere de restituire deja formulata,

al carei termen de soluționare ar fi deja eventual și expirat, față de un contribuabil care efectuează stingerea obligației prin plată?!

Mai mult, dacă în privința stingerii prin executare silită pot fi ridicate în mod justificat obiecțiuni cu privire la acordarea bonificației, inclusiv prin raportare la costurile și mai ales incertitudinea pe care aceasta le generează, lucrurile stau în mod evident incomparabil diferit în privința compensării.

În al doilea rând, privind lucrurile și din perspectiva pur economică - care trebuie să rămână absolut relevantă în analiza reglementării, față de scopurile pe care Ordonanța și le propune - este absolut imposibil de înțeles cum s-ar afla Statul în poziție mai favorabilă în cazul în care în discuție ar fi plata sumei față de cea în care s-ar aplica drept compensarea la scadența obligației datorate în contul impozitului pe profit. În alte cuvinte, de ce ar fi mai avantajos pentru Stat a primi o sumă de bani de la un contribuabil față de ipoteza în care nu i-ar mai restitui respectivului contribuabil o sumă pe care i-o datorează în mod indubitabil, fie aceasta în cuantum mai mare, egal sau chiar mai mic, intervenind astfel compensarea, în limita celei mai mici dintre cele două datoriile reciproce.

De altfel, chiar și cazul în care o parte din impozit este stins prin compensare, iar restul prin plată, bonificația ar trebui oricum să se aplice pro-rata, chiar dacă în spațiul public a fost lansată deja ideea ca nu. Aceasta întrucât textul legii nu rezultă în vreun fel ca aplicarea bonificației este condiționată de plata întregii sume datorate ca impozit pe profit, cum la fel nu rezultă ca bonificația se va păstra doar dacă ulterior nu se va dovedi că aceasta era suma datorată de contribuabil, iar nu cumva una mai mare. Or, dacă ceea ce legea dorește este să genereze sume de bani la buget, chiar și în interpretarea restrictivă, formalistă și neconstituțională din Comunicatul ANAF, un asemenea deziderat ar fi atins cel puțin pentru sumele efectiv achitate, astfel încât neacordarea bonificației ar compromite scopul urmărit de legiuitor. În alte cuvinte, dacă cineva se poate lipsi și de o mică parte din propriile resurse pentru a sprijini bugetul de stat în această perioadă, efortul său trebuie recompensat prin acordarea bonificației pentru suma respectivă. Aceeași concluzie ar trebui, de altfel, să fie incidentă chiar și dacă un contribuabil ar achita doar o parte din suma scadentă datorată cu titlu de impozit pe profit, acceptând să contribuie la acest efort al Statului, atât cât își permite din sumele aflate la dispoziția sa, ar trebui să beneficieze pro-rata de bonificație.

În al treilea rând, nu putem să ignorăm mesajului de ordin moral pe care această reglementare ar putea să îl transmită. Astfel, este absolut imposibil de imaginat de ce ar trebui un contribuabil să plătească o sumă de bani pe care o datorează ca impozit pe profit la scadența prevăzută de lege pentru a beneficia de bonificația legală, pentru a primi în aceeași zi sau după sumele pe care statul la rândul său i le datorează. Practic, aceasta înseamnă că pentru a putea beneficia de bonificație, contribuabilii care au plătit Statului la un anumit timp o sumă mai mare decât cea pe care o datorau cu titlu de impozit, punând deci acestuia la dispoziție niște sume de bani pe care nu le datorau, trebuie să se mai lipsească în această perioadă de criza de niște sume cel puțin egale cu acestea, pentru a plăti efectiv sumele datorate ca plăți în contul impozitului pe profit scadente.

O asemenea abordare în interpretarea reglementărilor aplicabile bonificației din Ordonanța ar pune măsura legislativă într-o lumină de-a dreptul bizară, dacă ținem în plus cont și de faptul că în practică oricum sumele de restituit nu se acordă de multe ori decât după ce contribuabilul urmând calea contenciosului fiscal, intra în posesia hotărârii judecătorești legalizate, adică, la ani și ani de zile.

3. *Cu privire la neaplicarea bonificației la impozitul pe profit în cazul contribuabililor care, având anul fiscal diferit față de anul calendaristic, datorează în cursul perioadei aprilie 2020-iunie 2020 rata aferentă altui trimestru decât trimestrului I*

Tot din Comunicatul ANAF se desprinde și o altă precizare discutabilă¹², anume că pentru contribuabilii care au anul fiscal diferit de anul calendaristic, bonificația se acordă doar dacă rata la impozitul pe profit a carei scadențe se afla în perioada vizată de lege (i.e. 25 aprilie – 25 iunie 2020) ar fi cea aferentă primului trimestru.

Cu titlu prealabil, trebuie, însa, sa aratam ca în opinia noastra nu se ridica nicio problema de interpretare asupra primei părți a precizării citate din Comunicatul ANAF, expus în nota de subsol anterior-menționata, anume, ca pentru sumele achitate în contul impozitului pe profit anterior intrării în vigoare a actului normativ nu se aplica bonificația. Astfel, chiar dacă poziția a doi contribuabili ar fi similară din punct de vedere economic (i.e. unul care achita anterior intrării în vigoare a Ordonanței obligația fiscală datorată în contul impozitului pe profit, iar altul care o achita după, se afla în poziții absolut similare), exigențele deduse din art.15 alin.1 din Constituție (i.e. aplicarea pentru viitor a legii civile) nu ar putea conduce la o altă soluție¹³.

În schimb, nu aceeași concluzie o putem trage cu privire la precizarea din Comunicatul ANAF referitoare la neaplicarea facilității pentru cei care, având de achitat ca obligație scadentă la impozitul pe profit în perioada 25 aprilie 2020-25 iunie 2020 *alt trimestru* decât trimestrul I, nu beneficiază, în timp ce cei care au de achitat trimestrul I beneficiază. Din păcate, de data aceasta din Comunicatul ANAF nu rezulta motivele pe care se fundamentează o astfel de interpretare, iar fără să încercăm să speculăm, pare evident că situația nu este nici de departe atât de clară în sensul susținut nici măcar aparent prin raportare la textul legii, ca în cazul primei ipoteze mai sus analizate. Dimpotrivă, textul alin.2 al art.1 din Ordonanța este mult mai obscur decât cel al alin.1 al reglementării, sintagma ”în mod corespunzător” pe care trebuie să se fi fundamentat autoritatea fiscală pentru a extrage această concluzie, neputând fi nici pe departe aptă de a o susține în mod adecvat (ca să nu zicem, corespunzător, ca ne-am repeta ...).

În realitate, trebuie să observăm **în primul rând** că, atunci când introduce bonificația aferentă obligațiilor de tipul impozitul pe profit scadente în perioada vizată de alin. 2 al reglementării (i.e. 25 aprilie-25 iunie 2020), cu privire la care se pune în discuție ce ar trebui să însemne o aplicare ”corespunzătoare”, alin.1 din art.1 din Ordonanța nu consacră o excepție de la regimul plăților datorate în contul impozitului pe profit aferente trimestrului I, văzută ca atare. Nu se întâmplă absolut nimic excepțional în trimestrul I față de trimestrul II, III sau IV care să justifice acordarea bonificațiilor doar pentru prima categorie, iar nu și pentru a doua. De exemplu, contribuabilii nu ar fi, de exemplu, în poziția de a intra în depresie platind sumele aferente trimestrului I, dar le-ar plăti fără nicio problemă pe cele din trimestrele următoare sau chiar ar fi mai fericiți să o facă decât în trimestrul I.

În alte cuvinte, dincolo de gluma (inevitabil inspirată de dorința de identificarea elementului de diferențiere între diferitele plăți trimestriale aferente impozitului pe profit), singurul aspect care poate și trebuie să fie relevant în discuție este acela că legea fiscală acordă bonificația pentru sumele datorate în contul impozitului pe profit în perioada de maximă dificultate pe care criza COVID-19 este prezumată de lege a o genera, indiferent dacă acestea sunt aferente trimestrului I sau trimestrelor II-IV. Dacă legiuitorul ar fi dorit să limiteze bonificația doar la trimestrul I, ar fi spus că doar cei care achită sumele aferente care ar fi scadente în perioada 25 aprilie 2020-25 iunie 2020, cum a făcut-o, de altfel, în cazul alin.1 al reglementării.

În acest fel, cei care se lipsesc de proprii bani, platind sau chiar compensând (conform explicațiilor de mai sus) și, deci, acceptând apelul Statului să îl sprijine platind niște sume de bani pentru care nu ar putea fi în niciun fel constrânși să le achite, trebuie recompensați cu bonificație. Altfel, scopul pe care reglementarea îl urmărește a fi atins - adică, de a stimula plata unor obligații fiscale scadente, dar pentru care nu există niciun fel de mijloace coercitive pentru a fi stinse - s-ar putea să fie total compromis, iar contribuabilii în discuție să aleagă să își folosească banii pentru propriile nevoi, atât timp cât achitând, nu vor beneficia de bonificație.

În al doilea rând, nici în acest caz nu putem să ignorăm discriminarea care s-ar produce între două categorii de contribuabili din nou aflați în poziție identică: anume, datorează în perioada prevăzută de lege o sumă scadentă cu titlu de impozit pe profit, doar că unul o datorează pentru primul trimestru (fie el cu anul calendaristic, fie nu, cu an diferit), iar altul pentru al doilea trimestru, chiar dacă între respectivele trimestre nu există din perspectiva juridică, economică și morală niciun motiv să fie tratate în mod diferențiat.

4. *Comunicatul ANAF a aparut. Mai putem face totuși ceva?*

La acest moment se pare, însa, ca zarurile au fost deja aruncate, iar precizari desprinse din Comunicatul ANAF nu mai lasa loc la niciun fel de aşteptari sau speranţe inutile ale contribuabililor în privinţa interpretării pe care aceasta instituţie o va da ipotezelor ce fac obiectul comentariului nostru referitor la reglementarea art.1 din OUG nr.33/2020.

Cum, însa, Comunicatul ANAF nu produce efecte juridice obligatorii pentru contribuabili, în masura în care nu sunt la rândul lor de acord cu interpretarea pe care o conţine, le ramâne la dispoziţie posibilitatea de a aplica bonificaţia, în speranţa ca soluţia criticata va fi corectata la aprobarea prin lege. Iar daca nici asta nu se va întâmpla, ramâne, desigur, deschisa calea contenciosului fiscal, în care instanţelor de judecata¹⁴ şi/sau chiar Curţii Constituţionale - într-o procedura de declarare a neconstituţionalităţii dispoziţiilor OUG 33/2020 care încalca de art. 16 alin. 1 din Legea fundamentală – le revine misiunea asigurării aplicării corespunzătoare şi echitabile a Ordonanţei.

5. *În loc de concluzii: Echitatea fiscală nu poate sa rămână un simplu deziderat, iar solidaritatea socială trebuie recompensată, în special, când legea o ridică la nivel de valoare socială*

În contextul creat de Covid-19, OUG 33/2020 pare că îşi propune să devină un „prieten” al contribuabililor platitori de impozit de profit sau pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, oferindu-le o mână a celor care fac un efort alături de Stat, achitând sume pe care deşi le datorează, ar putea să nu o facă, recompensându-i astfel pentru un asemenea comportament responsabil.

Nimeni nu pune, desigur, la îndoială că aceste sume vor trebui achitate de toţi, dar una este să fie achitate la acest moment, când este mai greu pentru toţi şi alta peste câteva luni. Cum, în mod similar, nu ar trebui să fie indiferent nici pentru Stat dacă, acceptând să acorde bonificaţia, se poate bucura acum de respectivele sume, pe care le poate aloca nevoilor stringente de azi; în schimb, într-o abordare formalistă sau chiar discriminatorie, se expune riscului să nu primească nimic, exact în această perioadă, când este mai greu pentru toţi, iar măsura legislativă adoptată să rămână fără nicio finalitate.

În alte cuvinte, echitatea fiscală presupune că în aplicarea bonificaţiilor autoritatea fiscală să recunoască atingerea de către contribuabili a scopurilor de solidaritate socială pe care legea o ridică la nivel de valoare socială şi o recompensează, evitând în acelaşi timp şi compromiterea posibilităţii de atingere a finalităţii urmărite de legiuitor în asemenea vremuri excepţionale de criză.

1. A se vedea, de exemplu, comunicate precum cel al American Chamber of Commerce (disponibil la adresa de internet <https://www.amcham.ro/download?file=committeePaper/uiyehao.pdf&filename=AmCha%20-Instrumente%20de%20Finantare%20Externe%20in%20contextul%20COVID-19.pdf>) sau cel al CDR referitor la îmbunătăţirea cadrului legislativ în perioada COVID-19 (disponibil la adresa de internet <https://coalitia.org/ro/2020/03/25/cdr-semnaleaza-nevoia-unor-clarificari-privind-masurile-adoptate-de-guvern-in-contextul-covid-19/>).

2. Pentru măsuri fiscale aplicate în alte state, a se vedea, de exemplu, D. Anghel, Măsuri fiscale luate de alte ţări europene. Şapte recomandări ale OECD disponibil la adresa de internet https://economie.hotnews.ro/stiri-finante_banci-23766516-masuri-fiscale-europene-recomandari-oecd.htm.

3. A se vedea, de exemplu, art.VII din OUG nr.29/2020 referitoare la posibilitatea contribuabililor de a nu achita obligaţiile fiscale scadente după data intrării în vigoare a actului normativ, desemnata, uneori în practică, într-o abordare eronată sub denumirea de amânare a scadenţei obligaţiilor fiscale.

4. A se vedea, de exemplu, A.Popa, D. Bivolaru, Bonificaţiile pentru impozitul pe profit: Cine poate beneficia şi în ce condiţii. Aspecte care necesită clarificare, disponibil la adresa de internet <https://blog.pwc.ro/2020/04/23/bonificatiile-pentru-impozitul-pe-profit-cine-poate-beneficia-si-in-ce-conditii-aspecte-care-necesita-clarificare/#more-4098>

5. Reamintim, de exemplu, comunicatul ANAF de la începutul stării de urgenţă care anticipa şi că nu se vor declara obligaţiile fiscale scadente după data de început

6. A se vedea <https://www.mfinante.gov.ro/acasa.html?method=detalii&id=999648551>.

7. Potrivit Comunicatului ANAF: termenul «platesc» prevăzut de art. 1 al Ordonanței de urgență a Guvernului nr.33/2020 are în vedere numai plata efectivă a impozitului datorat diminuat cu suma aferentă bonificației, așa cum rezulta și din instrumentul de motivare și promovare a actului normativ, în vederea stimulării plății obligațiilor fiscale scadente, ținând cont de necesitățile de finanțare a cheltuielilor bugetare se impune acordarea unor bonificații de plată pentru contribuabilii care au capacitate financiară de a plăti impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. În acest sens, nu sunt avute în vedere celelalte modalități de stingere a creanțelor fiscale prevăzute de Codul de procedură fiscală, respectiv nu se calculează bonificație pentru: compensare, scutire, anulare, prescripție, dare în plată sau prin alte modalități prevăzute de lege.

8. Potrivit acestui text legal: „(1) Contribuabilii platitori de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată prevăzut de art. 41 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care platesc impozitul datorat pentru trimestrul I al anului 2020, respectiv pentru plată anticipată aferentă aceluiași trimestru, până la termenul scadent de 25 aprilie 2020 inclusiv, beneficiază de o bonificație calculată asupra impozitului pe profit datorat, astfel: a) 5% pentru contribuabilii mari stabiliți potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.609/2016 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili; b) 10% pentru contribuabilii mijlocii stabiliți potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.610/2016 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii, cu modificările ulterioare; c) 10% pentru ceilalți contribuabili care nu se încadrează la lit. a) și b). (2) Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și pentru contribuabilii care intra sub incidența prevederilor art. 16 alin. (5) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare. Acești contribuabili beneficiază de bonificația prevăzută de alin. (1) dacă platesc impozitul datorat pentru trimestrul/plată anticipată trimestrială până la termenul scadent cuprins în perioada 25 aprilie-25 iunie 2020. (3) Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și de către contribuabilii care intra sub incidența Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, pentru impozitul pe profit aferent trimestrului I al anului 2020, determinat pentru activitățile desfășurate, altele decât cele corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de lege.”

9. Cum nu credem că cineva ar fi putut avea în mod realist așteptarea ca bonificațiile se vor aplica la alte forme de stingere a obligațiilor fiscale în afara de compensare, nu ne vom raporta în cele din urmă decât la aceasta. De altfel, în afara executării silită (inclusiv, darea în plată la care face referire Comunicatul ANAF, pentru că plată în natură a obligațiilor fiscale nu este oricum altfel susceptibilă a avea loc în sistemul nostru fiscal), celelalte moduri de stingere a obligațiilor fiscale listate de Comunicat neconducând practic la realizarea creanței fiscale a Statului, este și imposibil să ne imaginăm care ar fi semnificația acordării unei bonificații asupra sa în asemenea situații.

10. Din perspectiva stingerii exclusiv prin plată a creanțelor fiscale care pot face obiectul unei bonificații aceleași concluzii cu cele expuse în această secțiune 2 a materialului nostru se aplică și ipotezelor vizate de alin.2 și 3 ale art.1 din Ordonanță. Ne vom opri însă în mod distinct în secțiunea 3 la problema sferei de aplicare a persoanelor ce pot beneficia de bonificație în ipoteza alin.2 al art. 1 al actului normativ (i.e. persoane juridice care au anul fiscal diferit față de cel calendaristic).

11. Conform acestui text legal: „Creanțele fiscale se sting prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, dare în plată și prin alte modalități prevăzute expres de lege.”

12. Conform Comunicatului ANAF: bonificația se acordă numai pentru plățile efectuate după data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 33/2020 până la data de 27 aprilie 2020, plăți reprezentând impozit datorat aferent trim. I 2020 diminuat cu suma aferentă bonificației; în cazul contribuabililor care intra sub incidența prevederilor art. 16 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bonificația se acordă numai pentru plățile efectuate după data intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 33/2020 până la termenul scadent cuprins în perioada 25 aprilie - 25 iunie 2020, după caz, plăți reprezentând impozit datorat diminuat cu suma aferentă bonificației.

13. În alți termeni ar trebui să se discute despre situația în care legea nouă ar fi introdus o anumită facilitate de ordin fiscal, raportându-se la o situație juridică din trecut, pentru care cauza determinanta a adoptării legii se afla în trecut, așa cum s-a întâmplat în cazul reglementat de art. 1 din Legea nr.209/2015. Reamintim că în temeiul acestei reglementări au fost anulate diferențele de obligații fiscale suplimentare rezultate din reîncadrarea/reconsiderarea activităților dependente, dar doar în măsura în care ele nu au fost achitate de către contribuabili. Deci, o măsură aplicată de stat nu ca să sprijine economic debitorii în dificultate, ci pentru a corecta inechitatea rezultată din aplicarea unei legi neclare, este condiționată de neplata sumei datorate, ceea ce nu constituie altceva decât o discriminare a doi contribuabili aflați în aceeași poziție: au avut de aplicat o lege neclară. În plus, din nou semnalul moral pe care îl poate da o asemenea abordare ridică semne de întrebare întrucât sunt sancționați prin neacordarea facilității cei care au acționat ca buni contribuabili, în condițiile date.

14. La nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție există, de altfel, jurisprudența în care noțiunea de compensare a fost acceptată ca fiind echivalentă plății pentru a asigura efecte juridice nediscriminatorii în materie fiscală în privința scutirii de la plată impozitului de dividende pentru contribuabil ce îndeplinește cerințele minime de participare într-o societate română (din perspectiva proporției și a perioadei de timp minime), dacă dividendele s-au stins nu prin plată efectuată de platitor, ci prin compensare cu sumele pe care acesta le datora acționarului său.