

ICCJ – Procedura de restituire către contribuabili a sumelor de la buget

Legislație relevantă:

Codul de procedură fiscală, art. 117 alin. (2)-(8), art. 124 alin. (1)

Legea nr. 554/2004, art. 4

Compensarea este o operațiune pe care organele fiscale sunt obligate legal să o execute înainte de operațiunea de restituire, operațiune la executarea căreia organul fiscal va trece numai în cazul în care rezultă o diferență de restituit.

Astfel fiind, dispozițiile pct.3 din Cap. 2 din Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal aprobată prin Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1899/2004, potrivit căroră dobânda se calculează de organul fiscal competent numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operațiunii de compensare, sunt legale, acestea fiind emise în temeiul art.117 alin.(9) din Codul de procedură fiscală, cu stricta respectare a dispozițiilor art.117 alin.(2), (6) și (8) și a art. 124 alin. (1) din același cod.

Decizia nr. 476 din 2 februarie 2012

Prin cererea de recurs formulată de reclamanta S.C. KT S.R.L. împotriva Sentinței civile nr.1031/CA din 17 noiembrie 2009 a Tribunalului Brașov – Secția comercială și de contencios

administrativ, s-a invocat excepția de nelegalitate a punctului 3 din capitolul II din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1899/ 22.12.2004, iar Curtea de Apel Brașov – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr. 92/F/2010, a declinat competența de soluționare a excepției în favoarea Curții de Apel București– Secția de contencios administrativ și fiscal.

Prin Sentința civilă nr.4358 din 08 noiembrie 2010, Curtea de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis excepția de nelegalitate invocată de către reclamanta S.C. KT S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală și emitentul actului Ministerul Finanțelor Publice, în dosarul nr.7468/62/2009 aflat pe rolul Curții de Apel Brașov și a constatat nelegalitatea punctului 3 din capitolul II din Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1899/22.12.2004, publicat în Monitorul Oficial al României nr.13 din 5 ianuarie 2005.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a constatat că, la momentul adoptării ordinului, dobânzile în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget erau reglementate de dispozițiile art.119 din Codul de procedură fiscală, însă la data sesizării instanței de contencios administrativ cu soluționarea excepției de nelegalitate, dispozițiile ce constituie sediul materiei pentru dobânzile datorate în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget se regăsesc în art.124 din Codul de procedură fiscală.

Curtea a reținut, în esență, că normele legale incidente cauzei nu au prevăzut, nici la momentul emiterii Ordinului nr.1899/2004 și nici ulterior, nicio limitare a dreptului contribuabilului la acoperirea prejudiciului cauzat pentru depășirea termenului legal de restituire sau rambursare, în

funcție de modalitatea în care organul fiscal efectuează plata debitului principal (plată sau compensare), iar momentul nașterii dreptului la dobânzi este reglementat în timp întotdeauna înaintea plății, fiind determinat tocmai de întârzierea în efectuarea acesteia, astfel încât procedura instituită la punctul 3 din capitolul 2 din ordinul contestat, care prevede calcularea dobânzii numai asupra sumei aprobată a fi restituită după efectuarea operațiunii de compensare, operațiune care este situată și ea în timp întotdeauna după nașterea dreptului contribuabilului la dobândă, apare ca fiind nelegală, fiind de natură să creeze prejudicii contribuabililor, în măsura în care se interpretează că dobânda nu se datorează asupra întregii sume de restituit anterior efectuării operațiunii de compensare.

Împotriva acestei hotărâri, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, au declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și Ministerul Finanțelor Publice, în ambele recursuri au fost invocate prevederile art.304 pct.9 – art.304¹ din Codul de procedură civilă, susținându-se, în esență, că hotărârea pronunțată este lipsită de temei legal, fiind dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente.

Astfel, susțin autoritățile recurente, instanța de fond a ignorat dispozițiile art.117 alin.(6) și (8) din Codul de procedură fiscală, aplicând dispozițiile art.117 alin.(2) fără o interpretare sistematică a acestora, care ar fi permis judecătorului să ajungă la concluzia corectă, a legalității dispozițiilor pct.3 din Cap.II al procedurii aprobate prin Ordinul nr.1899/2004.

De altfel, mai argumentează autoritățile recurente, din interpretarea prevederilor art.124 Cod procedura fiscală rezultă în mod clar că dreptul la dobândă al contribuabililor trebuie stabilit din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.117 alin.(2) sau la art.70, după caz, în

măsura în care contribuabilul are de primit un debit, ceea ce nu se poate întâmpla atunci când contribuabilul are datorii mai mari sau egale cu suma solicitată la restituire.

În concluzie, autoritățile fiscale recurente au solicitat admiterea recursurilor, cu consecința respingerii excepției de nelegalitate a pct.3 din Cap.2 al Procedurii aprobate prin Ordinul nr.1899/2004.

2.2. Societatea comercială intimată a depus întâmpinare prin care a invocat excepția tardivității celor două recursuri, la care, însă, a renunțat înaintea dezbaterilor orale.

În ceea ce privește fondul cauzei, intimata-reclamantă a combătut criticile celor două recursuri, susținând, în esență, că hotărârea atacată este legală și temeinică, solicitând respingerea ca nefondate a celor două recursuri.

Recursurile formulate sunt întemeiate.

Așa cum a reținut și Curtea de apel, excepția de nelegalitate invocată de societatea comercială vizează dispozițiile pct.3 din Cap.2 al Procedurii aprobate prin Ordinul nr.1899/2004, potrivit cărora:

„Cap.2 Procedura de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal.

1. Pentru sumele nerestituite sau nerambursate în termenul prevăzut de art. 199 alin. (1) și (2) sau de art. 112 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, după caz, contribuabilul are dreptul la dobândă conform dispozițiilor art.119 din aceeași ordonanță.

2 Dobânda se calculează începând cu ziua imediat următoare expirării termenului prevăzut la pct. 1 sau a celui prevăzut la cap. I pct. 4 alin.(3), după caz, până în ziua înregistrării, inclusiv, a operațiunii de compensare și/ sau a

operațiunii de restituire ori rambursare a eventualelor diferențe rămase după efectuarea compensării, în conturile bugetare corespunzătoare, cu excepția impozitului pe venit.

3. Dobânda se calculează de organul fiscal competent numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operațiunii de compensare, care se înmulțește cu numărul de zile determinate conform pct. 2 și cu nivelul dobânzii prevăzute la art. 115 alin. (5) din O.G. nr.92/ 2003, republicată”.

În esență, instanța de fond a reținut că dispozițiile pct.3 din Cap.2 referitor la Procedura de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, sunt nelegale, în raport cu prevederile art.124 alin.(1) Cod procedura fiscală, potrivit cărora: „Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.117 alin.(2) sau la art.70, după caz”.

Potrivit art.117 Cod procedura fiscală: „(1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

- cele plătite fără existența unui titlu de creanță;
- cele plătite în plus fata de obligația fiscală;
- cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;
- cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;
- cele de rambursat de la bugetul de stat;
- cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;
- cele ramase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 170;

h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), sumele de restituit reprezentând diferențe de impozite rezultate din regularizarea anuală a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice se restituie din oficiu de organele fiscale competente, în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

(3) Diferențele de impozit pe venit de restituit mai mici de 5 lei vor rămâne în evidența fiscală spre a fi compensate cu datorii viitoare, urmând a se restitui atunci când suma cumulată a acestora depășește limita menționată.

(4) Prin excepție de la alin.(3), diferențele mai mici de 5 lei se vor putea restitui în numerar numai la solicitarea contribuabilului.

(5) În cazul restituirii sumelor în valută confiscate, aceasta se realizează conform legii, în lei la cursul de referință al pieței valutare pentru euro, comunicat de Banca Națională a României, de la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești prin care se dispune restituirea.

(6) Dacă debitorul înregistrează obligații fiscale restante, sumele prevăzute la alin.(1) și (2) se vor restitui numai după efectuarea compensării potrivit prezentului cod.

(7) În cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mică decât obligațiile fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurența sumei de rambursat sau de restituit.

(8) În cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mare decât suma reprezentând obligații fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurența

obligațiilor fiscale restante, diferența rezultată restituindu-se debitorului.

(9) Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art.124, se aproba prin ordin al ministrului economiei și finanțelor”.

Analizând soluția instanței de fond, rezultă că într-adevăr, dispozițiile art. 117 alin.(2) au fost aplicate fără ca acestea să fie coroborate cu dispozițiile alin. (6) și (8), din interpretarea cărora rezultă că orice contribuabil are dreptul la restituire doar în ceea ce privește diferența care rezultă, și în măsura în care rezultă, în urma efectuării operațiunii de compensare.

Deci, cu alte cuvinte, operațiunea de compensare este o operațiune pe care organele fiscale sunt obligate legal să o execute înainte de operațiunea de restituire, operațiune la executarea căreia organul fiscal va trece numai în cazul în care rezultă o diferență de restituit.

Or, potrivit art. 124 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul la dobândă doar „pentru sumele de restituit sau de rambursat” care vor rezulta deci, în urma efectuării operațiunii de compensare.

Astfel fiind, rezultă că dispozițiile pct. 3 din Cap. 2 din Procedura aprobată prin Ordinul nr. 1899/2004 sunt conforme prevederilor legale citate, fiind emise în temeiul art. 117 alin. (9) din Codul de procedură fiscală și în limitele art.117 alin. (2), (6) și (8) din același cod, soluția instanței de fond fiind nelegală și netemeinică.