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

Legislaţie relevantă:

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

Legea nr. 554/2004, art. 4

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

Astfel fiind, dispoziţiile 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 Finanţelor Publice nr.1899/2004, potrivit cărora dobânda se calculează de organul fiscal competent numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operaţiunii de compensare, sunt legale, acestea fiind emise în temeiul art.117 alin.(9) din Codul de procedură fiscală, cu stricta respectare a dispoziţiilor 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 Sentinţei civile nr.1031/CA din 17 noiembrie 2009 a Tribunalului Brașov – Secţia comercială și de contencios

administrativ, s-a invocat excepţia de nelegalitate a punctului 3 din capitolul II din Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr.1899/ 22.12.2004, iar Curtea de Apel Brașov – Secţia de contencios administrativ și fiscal, prin Sentinţa nr. 92/F/2010, a declinat competenţa de soluţionare a excepţiei în favoarea Curţii de Apel București– Secţia de contencios administrativ și fiscal.

Prin Sentinţa civilă nr.4358 din 08 noiembrie 2010, Curtea de Apel București – Secţia a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis excepţia de nelegalitate invocată de către reclamanta S.C. KT S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală și emitentul actului Ministerul Finanţelor Publice, în dosarul nr.7468/62/2009 aflat pe rolul Curţii 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 Finanţelor Publice nr.1899/22.12.2004, publicat în Monitorul Oficial al României nr.13 din 5 ianuarie 2005.

Pentru a pronunţa această soluţie, instanţa de fond a constatat că, la momentul adoptării ordinului, dobânzile în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget erau reglementate de dispoziţiile art.119 din Codul de procedură fiscală, însă la data sesizării instanţei de contencios administrativ cu soluţionarea excepţiei de nelegalitate, dispoziţiile 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 reţinut, în esenţă, 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

funcţie de modalitatea în care organul fiscal efectuează plata debitului principal (plată sau compensare), iar momentul naşterii dreptului la dobânzi este reglementat în timp întotdeauna înaintea plăţii, 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 operaţiunii de compensare, operaţiune care este situată și ea în timp întotdeauna după naşterea 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 operaţiunii de compensare.

Împotriva acestei hotărâri, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, au declarat recurs Agenţia Naţională de Administrare Fiscală și Ministerul Finanţelor Publice, în ambele recursuri au fost invocate prevederile art.304 pct.9 – art.304[1] din Codul de procedură civilă, susţinându-se, în esenţă, că hotărârea pronunţată este lipsită de temei legal, fiind dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a dispoziţiilor legale incidente.

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

De altfel, mai argumentează autorităţile 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, autorităţile fiscale recurente au solicitat admiterea recursurilor, cu consecinţa respingerii excepţiei 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 excepţia tardivităţii celor două recursuri, la care, însă, a renunţat înaintea dezbaterilor orale.

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

Recursurile formulate sunt întemeiate.

Așa cum a reţinut și Curtea de apel, excepţia de nelegalitate invocată de societatea comercială vizează dispoziţiile 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 dispoziţiilor art.119 din aceeași ordonanţă.

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 operaţiunii de compensare și/ sau a

operaţiunii de restituire ori rambursare a eventualelor diferenţe rămase după efectuarea compensării, în conturile bugetare corespunzătoare, cu excepţia impozitului pe venit.

3. Dobânda se calculează de organul fiscal competent numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operaţiunii de compensare, care se înmulţește 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 esenţă, instanţa de fond a reţinut că dispoziţiile 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 existenta unui titlu de creanţă;

– cele plătite în plus fata de obligaţia 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 reţinerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desfiinţarea executării silite.

(2) Prin excepţie de la prevederile alin.(1), sumele de restituit reprezentând diferenţe de impozite rezultate din regularizarea anuala 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) Diferenţele de impozit pe venit de restituit mai mici de 5 lei vor rămâne în evidenta fiscala spre a fi compensate cu datorii viitoare, urmând a se restitui atunci când suma cumulata a acestora depășește limita menţionata.

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

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

(6) Dacă debitorul înregistrează obligaţii 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 mica decât obligaţiile fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurenta sumei de rambursat sau de restituit.

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

obligaţiilor fiscale restante, diferenţa rezultata restituindu-se debitorului.

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

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

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

Astfel fiind, rezultă că dispoziţiile 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, soluţia instanţei de fond fiind nelegală și netemeinică.