

Problematica acordarii dobânzilor fiscale în urma anularii actelor administrative fiscale



În contextul în care Înalta Curte de Casație și Justiție începe să soluționeze în mod definitiv litigii „*interminabile*” având ca obiect anularea deciziilor de impunere a creanțelor fiscale suplimentare, contribuabilii trebuie să ia în calcul să formuleze cereri pentru recuperarea dobânzilor asupra sumelor indisponibilizate în toți acești ani de organele fiscale.

Misterul regimului juridic al dobânzilor fiscale datorate în urma anularii actelor administrative fiscale - cel mai adesea fiind vorba de decizii de impunere – a fost elucidat prin adoptarea Legii nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală („**Legea nr. 295/2020**”).

În actuala reglementare, prevederile art. 182 alin. (5) din Codul de procedura fiscală clarifică în mod expres momentul la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul în care restituirea își are temeiul în anularea definitivă a unui act administrativ fiscal, anume de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului definitivării deciziei de anulare.

Totuși, în practică, s-a pus problema cursului prescripției pentru dobânzile asupra creanțelor fiscale stabilite și plătite de contribuabili înainte de intrarea în vigoare a Legii nr. 295/2020, dar anulate în urma intrării în vigoare a legii, astfel ca în continuare vom antama regimul juridic al acestor dobânzi, având în vedere aplicarea legii în timp.

În reglementarea anterioară, art. 182 alin. (2) din Codul de procedura fiscală stabilea totuși dreptul contribuabilului sau al platitorului de a solicita dobânzi pentru creanțele rezultate din anularea unui act administrativ fiscal, începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii. Din perspectiva întinderii dobânzilor, mai exact a dreptului subiectiv civil, lucrurile erau clare și în această configurație legislativă.

În ce privește momentul la care începe să curgă prescripția acestui drept, adică momentul nașterii dreptului material la acțiune, trebuie să avem în vedere prevederile art. 219 din Codul de procedura fiscală care stabilesc începerea termenului de prescripție pentru exercitarea dreptului la restituire ca data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

În doctrina¹, s-a considerat în mod justificat ca prevederile art. 219 reprezintă norme de drept material fiscal, iar nu norme de executare silită, astfel ca acestea se completează în mod corespunzător cu prevederile Codului Civil, în temeiul art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscală.

În continuare, analizând reglementarea prescripției din Codul Civil, observăm ca, **în cazul drepturilor afectate de o condiție suspensivă, prescripția începe să curgă de la momentul la care s-a îndeplinit condiția** (art. 2524 alin. (3) din Codul Civil).

Din reglementarea art. 182 alin. (2), înțelegem că dreptul subiectiv civil se naște din momentul stingerii creanței fiscale individualizate prin actul administrativ, practic momentul la care contribuabilul sau platitorul este lipsit de contravaloarea acestor sume, deci este prejudiciat prin impunerea fiscală nelegală. Cu toate acestea, dreptul este condiționat de anularea definitivă a actului administrativ, întrucât, în cazul în care actul este menținut de instanța de judecată, contribuabilul nu dobândește dreptul la restituire nici pentru debitul principal, iar cu atât mai mult nici pentru dobânzile asupra acestuia. Ca atare, ne aflăm în prezența unui **drept afectat de condiția suspensivă a anularii definitive a actului administrativ fiscal**.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea condiției suspensive a anularii definitive actului administrativ fiscal va conduce la stingerea dreptului subiectiv civil asupra dobânzilor, implicit născând naștere unui drept material la acțiune, de vreme ce acesta din urmă „se referă la posibilitatea titularului de a-și realiza un drept subiectiv”².

De altfel, cum s-ar justifica acordarea retroactivă a dobânzilor dacă nu ne aflăm în prezența unui drept condițional?

Distincția este importantă din perspectiva valorificării drepturilor, în special în condițiile în care, în expunerea de motive a Legii nr. 295/2020, legiuitorul leagă reglementarea de la alin. (5) al art. 182 din Codul de procedura fiscală de necesitatea statuirii exprese „a termenului de prescripție în ceea ce privește dreptul contribuabilului de a solicita dobânda și momentul la care ia naștere acest drept”. Aceasta justificare este încă o confirmare a faptului că dreptul la dobânzi în contextul de față are două laturi diferite – de drept subiectiv civil și de drept material la acțiune, iar doar prin prisma nașterii celui din urmă drept contribuabilul dobândește prerogativa de a-și realiza dreptul.

În aceste condiții, suntem de părere că nu este aplicabilă teza potrivit căreia prescripția fiscală stinge însuși dreptul subiectiv civil³, iar nici cea potrivit căreia, dintr-o perspectivă fiscală, nu există dedublarea în drept subiectiv civil și drept material la acțiune, de vreme ce dreptul la dobânzi și dreptul de a solicita restituirea acestora nu se circumscriu sferei de creanțe fiscale. Acestea din urmă sunt definite de Codul de procedura fiscală a fi dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, drept care ipoteza noastră rămâne în continuare valabilă.

În aceeași linie de idei, considerăm că nu ne aflăm nici într-o ipoteză de suspendare sau întrerupere a prescripției fiscale⁴, astfel cum se întâmplă în cazul dreptului de a stabili obligații fiscale (principale sau accesorii), în condițiile în care dreptul material la acțiune a cărui suspendare sau întrerupere s-ar invoca nu s-a născut odată cu dreptul subiectiv civil.

Totodată, un rol important îl joacă și interesul formulării cererii de restituire a dobânzilor, acesta devenind actual decât odată cu soluționarea definitivă a disputei privind debitul principal. De altfel, ar fi greșită o interpretare în sensul în care contribuabilii trebuie să formuleze o astfel de cerere de la momentul nașterii dreptului subiectiv asupra dobânzilor, pentru întreruperea prescripției și conservarea dreptului. În acest caz, pe lângă riscul ca cererea

sa fie respinsa ca prematura, am ajunge sa nesocotim condiția suspensiva care greveaza dreptul subiectiv civil. Oricum, interesul formularii unei astfel de cereri ar fi întreruperea prescripției, iar nu acordarea dobânzilor, distincția fiind esențială din perspectiva condițiilor de fond ale unei acțiuni judiciare.

Practica Înaltei Curți de Casație și Justiție⁵ a validat aceasta interpretare încă dinaintea intrării în vigoare a Legii nr. 295/2020, reținând următoarele: „*acordarea dobânzii legale care, în materie fiscală, pentru sumele de restituit, este prevăzută de art. 174 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, este condiționată, potrivit art. 182 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, de achitarea obligațiilor fiscale de plată, pentru stingerea creanțelor fiscale individualizate în actul administrativ fiscal, anterior anularii actului administrativ fiscal prin care au fost stabilite, și de anularea acestuia, și se calculează de la data plății și până la data restituirii, efective sau ca urmare a compensării creanței rezultate în urma anularii actului administrativ fiscal.*”

Într-o atare ipoteză, s-ar putea susține ca nașterea dreptului material la acțiune ulterior intrării în vigoare a Legii nr. 295/2020 ar supune dobânzile regimului juridic prevăzut de aceasta, iar nu ca dreptul s-a născut înainte de intrarea sa în vigoare și ar rămâne guvernat de legile anterioare.

Așadar, cu toate ca dreptul la restituirea dobânzilor se naște la momentul stingerii creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat, prescripția nu începe să curgă decât odată cu îndeplinirea condiției suspensive a anularii actului administrativ.

Astfel, contribuabilii care se afla în situația obținerii unor soluții definitive prin care se confirma dreptul la restituirea impozitelor și taxelor achitate în baza unor decizii de impunere nelegale, au dreptul de a solicita dobânzi pentru întreaga perioadă scursă de la momentul plății și până la formularea cererii, chiar dacă această perioadă depășește 5 ani.

[1] C.F. Costăș, *Codul de procedura fiscală. Comentariu pe articole, Comentariu la articolul 219*, Editura Solomon, 2016

[2] M. Nicolae, *Tratat de prescripție extinctivă*, Universul Juridic, 2010, pg. 199

[3] M. Nicolae, *Tratat de prescripție extinctivă*, Universul Juridic, 2010, pg. 1054 și urm.

[4] A. Trailescu, *Răspunderea patrimonială pentru obligațiile fiscale*, Universul Juridic, 2016

[5] Decizia nr. 680 din 6 februarie 2020 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal
