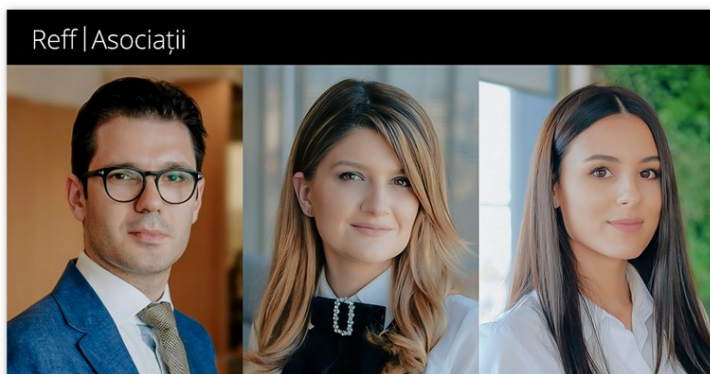


Bugetul de stat, împovărat cu sumele pierdute de primării în instanța. Care sunt implicațiile?



Contextul adoptării Legii nr. 93/2023

În data de 18 aprilie 2023 a fost publicată în Monitorul Oficial Legea nr. 93/2023 prin care s-a prevăzut, cu titlu de noutate absolută, posibilitatea compensării obligațiilor de plată către bugetul de stat cu sumele de rambursat contribuabililor din bugetele publice locale, cât timp sunt stabilite prin hotărâri judecătorești definitive.

Potrivit expunerii de motive, Legea pentru completarea Codului de procedura fiscală a fost adoptată pentru a veni în sprijinul contribuabilului care, aflat în poziție de recuperare de sume de la bugetul local, poate întâmpina dificultăți în accesarea efectivă a disponibilităților bănești ce i se cuvin.

Această modificare are un dublu rol. În primul rând, ea vrea să ajute contribuabilul care nu poate recupera cu ușurință sumele de la autoritățile publice locale. În al doilea rând, urmărește să degrezeze autoritatea locală de sarcina executării unor hotărâri judecătorești care le obligă la plata unor sume ce se pot dovedi excesiv de împovătoare și care pot afecta activitatea comunităților.

În concret, administrațiile locale nu dispun adesea de resursele bugetare necesare pentru executarea obligațiilor de plată, iar contribuabililor le-au fost refuzate sau chiar ignorate solicitările de restituire ori compensare a sumelor datorate de la și către bugetul local. Această abordare a fost, în cele mai multe cazuri, motivată de faptul că plata sau compensarea sumelor datorate reciproc ar conduce la afectarea gravă a comunității locale, prin blocarea activității unității administrativ-teritoriale ori chiar la deschiderea procedurii insolvenței acesteia.

Interesant de observat este că legiuitorul amintește că această inițiativă legislativă a venit în contextul desființării Deciziei nr. 5/2014 a Comisiei fiscale centrale, care a impus societăților ce activează în domeniul producției de energie electrică din surse regenerabile obligația de plată a impozitului pe clădiri aferent turnurilor de susținere a turbinelor eoliene.

În acest sens, amintim că, subsecvent anulării Deciziei Comisiei fiscale centrale, instanțele naționale au conturat o jurisprudență unitară de admitere a cererilor de chemare în judecată formulate în contradictoriu cu autoritățile locale – emitente ale actelor de impunere, în sarcina acestora din urma fiind stabilită inclusiv obligația de restituire a sumelor achitate anterior fără temei.

Remediile disponibile contribuabilului pentru recuperarea sumelor datorate de la bugetul local

Până la intrarea în vigoare a Legii nr 93/2023 privind completarea Codului de procedura fiscală, doar creanțele fiscale administrate de

aceeași autoritate publică puteau fi compensate. Astfel, în cazul în care contribuabilul avea dreptul la restituirea unor sume achitate bugetului local (spre exemplu, impozit pe clădiri și terenuri), aceasta creanță nu ar fi putut fi stinsă prin compensare cu obligațiile de plată către bugetul central (spre exemplu, impozit pe profit sau orice alt tip de impozit ce se face venit la bugetul de stat).

Astfel, pentru sumele rămase la plată în urma compensării, contribuabilul avea la dispoziție două remedii:

- 1. declanșarea procedurii de executare silită pentru recuperarea sumelor ce îi erau datorate,**
- 2. compensarea în anii următori a sumelor ce îi erau datorate cu obligațiile fiscale ce urmează a fi datorate bugetului local.**

Ambele remedii prezintă numeroase dezavantaje pentru contribuabil, de cele mai multe ori, acesta găsindu-se în imposibilitatea de a recupera sumele ce i se cuvin în termen optim și fără cauzarea de pagube suplimentare.

În ceea ce privește executarea silită, contribuabilul este de cele mai multe ori nevoit să recurgă la o nouă procedură judiciară, ce se poate derula într-o perioadă îndelungată și care, în mod evident, presupune costuri adiționale.

Așa cum recunoaște însuși legiuitorul în expunerea de motive a Legii nr 93/2023, lipsa de celeritate a acestei proceduri este determinată, în primul rând, de protecția oferită autorităților publice în legătură cu măsurile de executare pentru o perioadă de șase luni conform art. 2 din Ordonanța nr. 22/2002 privind executarea obligațiilor de plată ale instituțiilor publice, stabilite prin titluri executorii.

La aceasta se adaugă procedura specială a executării silite reglementată de Legea contenciosului administrativ, care, în lumina dezlegării de data recentă oferite de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 2/2023, poate fi opusă (întemeiat sau nu) de autoritățile locale pentru a temporiza executarea forțată a sumelor datorate contribuabilului. În concret, instanța supremă precizează că doar obligația de a face (de exemplu, de a emite un act administrativ) poate fi pusă în executare conform Legii contenciosului administrativ – prin amendarea instituției în caz de neconformare. În cazul obligației de a da (*i.e.* de a restitui sume către contribuabil), trebuie urmată procedura de executare silită de drept comun.

De altfel, Legea nr. 84/2023 pentru modificarea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, adoptată recent de Senat, consacră eliminarea posibilității de a sancționa conducătorul autorității pentru neexecutarea culpabilă a hotărârilor pronunțate împotriva acesteia (respectiv persoana responsabilă de punerea în executare a hotărârii). În acest caz, instanța de executare va putea aplica o amendă pentru neexecutarea hotărârii judecătorești numai persoanei juridice, autorității sau instituției publice, după caz.

Or, față de eliminarea pârghiilor referitoare la amendarea directă a conducătorului instituției, primării, din dispoziția cărora se restituie sumele datorate, devin chiar mai confortabili cu refuzul de a executa de bunăvoie dispozițiile instanței, problema de care contribuabilii s-au lovit deja în practică.

În ceea ce privește compensarea în anii următori a sumelor ce îi erau datorate cu obligațiile fiscale ce urmează a fi datorate bugetului local, și o asemenea procedură se poate dovedi a fi de lungă durată, timp în care contribuabilii s-ar afla în incertitudine cu privire la operarea efectivă a compensării sumelor până la concurența creanței totale, având în vedere că, în practică, autoritățile locale au refuzat constatarea compensării (deși aceasta operează de drept), iar sumele cuvenite la restituire către contribuabil depășesc creanțele lor la bugetul local.

Noua configurație a compensării reglementate de Codul de procedura fiscală

În prezent, prin completarea Codului de procedura fiscală, „creanțele fiscale ale contribuabilului, certe, lichide și exigibile, față de bugetele locale, stabilite prin hotărâri judecătorești definitive, se sting la cererea contribuabilului și prin compensarea acestora cu obligațiile sale restante, curente sau viitoare către bugetul de stat fără compensare între bugete, indiferent dacă obligațiile și respectiv creanțele supuse stingerii sunt administrate sau nu de aceeași autoritate publică”¹

Este important de precizat că în această situație compensarea nu mai operează de drept, contribuabilul fiind obligat să solicite în mod expres

aplicarea acestui mecanism daca o astfel de soluție este potrivita pentru interesele și folosul sau practic.

De asemenea, compensarea vizeaza doar acele creanțe fiscale ce sunt stabilite prin hotărâri judecatorești definitive (deci nu orice creanța deținută de contribuabil față de autoritatea locala) și care va putea fi stinsa numai la finalizarea unui litigiu ce privește titlul de creanța ce individualizeaza acea creanța fiscală.

Tot astfel, este important de reținut ca textul de lege analizat se refera la posibilitatea de stingere și prin compensare cu obligațiile restante la bugetul de stat, ceea ce nu face decât sa confirme, înca o data, faptul ca acest mecanism nu discolpa autoritatea locala și nici nu transfera obligația punerii în executare de la aceasta catre organul fiscal central.

Totuși, chiar daca aceasta completare nu este una tocmai ampla, simpla parcurgere a textului de lege nou introdus ridica mai multe întrebări, al caror raspuns se va regasi, cel mai probabil, în Procedura de punere în aplicare:

- contribuabilul se va adresa autorității locale sau celei centrale pentru a finaliza procedura compensarii?
- care dintre aceste doua autorități va avea competența de a analiza și de a decide asupra cererii de compensare?
- va fi contribuabilul la adăpost de executarea silita sau de curgerea obligațiilor fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere) aferente obligațiilor restante la bugetul central în toata perioada în care va avea loc schimbul de informații între autoritatea locala și cea centrala?
- care autoritate va suporta, atunci când va fi cazul, prejudiciile cauzate de întârzierea în soluționarea cererii de compensare ori de respingerea nelegala a acesteia?
- cum se va certifica ori implementa în concret compensarea creanțelor viitoare ale contribuabilului?

Astfel, deși aceasta reglementare a fost adoptata pentru a remedia situația contribuabililor afectați de neexecutarea hotărârilor judecatorești, consideram ca este cel puțin criticabila maniera în care legiuitorul încearca sa concilieze raporturile dintre contribuabili și administrația locala.

De altfel, înca de la înregistrarea la Senat a propunerii legislative, autoritățile locale au considerat ca nu se mai impune restituirea ori compensarea obligațiilor fiscale datorate bugetului local cu sumele de restituit în temeiul hotărârilor judecatorești, întemeindu-și refuzul de constatare a compensarii pe modificarea ce va fi adusa Codului de procedura fiscală. Astfel, în practica, contribuabilii îndreptați la restituirea unor sume considerabile sunt deja afectați de masuri pur discreționare ale autorităților locale, care s-au sustras de la constatarea compensarilor ce au intervenit de drept anterior modificarii legislative.

Nu este de ignorat nici faptul ca Guvernul a apreciat, prin punctul de vedere depus față de aceasta propunere legislativa, ca o astfel de masura poate conduce la abuzuri din partea organelor fiscale locale, având în vedere ca autoritățile locale pot emite decizii de impunere nelegale, în temeiul carora vor încasa de la contribuabili sume de bani, care, ulterior anularii actelor de impunere de catre instanța, vor fi compensate cu obligațiile fiscale datorate bugetului central. Practic, în final, bugetul local va fi majorat în mod nelegal.

Guvernul a propus astfel limitarea compensarii la cazurile în care decizia de impunere a fost emisa de autoritatea fiscală locala în temeiul deciziilor Comisiei fiscale centrale ori conform unor interpretari oferite de Ministerul Finanțelor, însa propunerea puterii executive a ramas fara ecou în adoptarea formei finale a legii în discuție.

Pentru aceste motive, aceasta completare adusa instituției compensarii reglementate de Codul de procedura fiscală nu reprezinta o masura ce se impunea în vederea sprijinirii contribuabililor. Autoritățile locale și-ar fi putut executa obligațiile de plata prin elaborarea și aprobarea unor proiecte ale bugetelor locale apte sa acopere creanțele contribuabililor față de primarii. Reglementarile în vigoare stabilesc obligația primarilor, în calitate de ordonatori principali de credite, sa dispuna toate masurile ce se impun, inclusiv virari de credite bugetare, pentru asigurarea în bugetele proprii a creditelor necesare pentru efectuarea plății sumelor datorate în temeiul unor titluri executorii².

Legea nr 93/2023 nu face altceva decât sa îngaduie pasivitatea autorității locale, care, deși dispunea de toate pârghiile necesare în temeiul Legii finanțelor publice locale³, cât și al Ordonanței privind executarea obligațiilor de plata ale instituțiilor publice, nu și-a adus la îndeplinire obligațiile stabilite în acest sens. Astfel, cu toate ca modificarea legislativa a fost adoptata pentru a venit în sprijinul contribuabilului, aceasta este în masura sa dea naștere unor abuzuri ale autorităților locale, ce îl vor prejudicia, în final, pe același

contribuabil.

În cele din urma, singurul câștigător al acestei modificari legislative este doar autoritatea publica locala, prin conducatorul sau, care s-ar putea prevala de acest mecanism pentru a nu pune în executare obligația de restituire a sumelor datorate contribuabilului. Contribuabilul nu are un beneficiu real daca are de recuperat sume importante de la bugetul local, dar nu are obligații substanțiale de plata catre bugetul de stat. Singurul pierzator real este bugetul de stat.

1. Art. 166¹ din Codul de procedura fiscala

2. Conform art. 4 din Ordonanța nr. 22/2002 privind executarea obligatiilor de plata ale institutiilor publice, stabilite prin titluri executorii

3. Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale