

Ce se întâmplă cu sumele achitate în temeiul unui act administrativ fiscal anulat – poate instanța dispune direct restituirea lor?



Practica recentă arată ca organele fiscale nu au abandonat încercările de a tergiversa pe cât posibil restituirea sumelor pe care contribuabilul le-a achitat în temeiul unui act administrativ fiscal ce a fost anulat definitiv de instanțele judecătorești.

Ne referim la situația în care contribuabilul solicită instanței de contencios administrativ, pe lângă anularea actelor nelegale emise împotriva sa (i.e. decizia de soluționare a contestației fiscale, decizia de impunere) și restabilirea situației anterioare impunerii de sume suplimentare de plată prin restituirea sumelor achitate în temeiul acestora, cu privire la care autoritățile fiscale invocă excepția inadmisibilității.

În motivarea excepției, autoritățile fiscale susțin, pe de-o parte, ca sumele achitate în vederea stingerii creanțelor stabilite prin decizii de impunere ar putea fi restituite doar după (sau prin) parcurgerea unei procedurii specifice, separate și derogatorie de la normale de drept comun, respectiv procedura reglementată de *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1899/2004*¹ („**OMFP nr. 1899/2004**”).

Pe de alta parte, se susține ca în cazul în care instanța de judecată ar admite capatul de cerere privind restituirea sumelor achitate fără să fie datorate, organele fiscale ar fi lipsite de posibilitatea de a efectua compensarea sumelor respective cu eventuale debite restante ale contribuabilului, potrivit art. 168 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală („**Codul de procedura fiscală**”).

Considerăm ca instanțele judecătorești sunt pe deplin competente să dispună restituirea sumelor ca efect al anulării actelor administrativ fiscale fără a mai fi nevoie ca respectivul contribuabil să mai parcurgă vreo altă procedură, având în vedere următoarele:

♦ **Restituirea sumelor achitate este o formă de reparare a pagubei cauzate de actul vătămător, prevăzută în mod expres de Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ**

Obiectul acțiunii în contencios administrativ se circumscrie dispozițiilor exprese ale art. 52 alin. (1) din Constituția României și art. 8 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ („**Legea contenciosului administrativ**”), în conformitate cu care *persoana vătămată într-un drept al sau ori într-un interes legitim, de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim, anularea actului și **repararea***

pagubei.

Prin urmare, în contenciosul administrativ, cererile referitoare la recunoașterea unui drept/interes legitim și la repararea pagubei cauzate sunt subsecvente cererilor îndreptate împotriva unui act administrativ tipic sau asimilat².

Dispozițiile redactate mai sus reprezintă opțiunea legiuitorului de a reglementa un contencios de plină jurisdicție, în care instanța poate să dispună măsuri a căror finalitate constă în recunoașterea și restabilirea dreptului sau interesului legitim vătărat. Astfel, cum s-a reținut și în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție („ICCJ”):

*„Prevederile art. 1 alin. (1) și (2), art. 8 și art. 18 din Legea nr. 554/2004 instituie un contencios subiectiv de plină jurisdicție, în cadrul căruia controlul exercitat de instanța de contencios administrativ **nu se limitează la aspectele formale ale raportului juridic dedus judecatii.***

*În cazul în care conduita nelegală a autorității produce o vătămare reclamantului, instanța **poate ordona măsuri pentru restabilirea dreptului sau a interesului legitim vătărat** și în acest scop poate chiar să oblige autoritatea pârâtă să emită un act cu conținutul solicitat de reclamant, atunci când constată că sunt îndeplinite condițiile legii, iar nu doar să oblige autoritatea să reevalueze cererea care i-a fost adresată (s.n)”*^[3].

În cadrul acestui tip de contencios, atunci când instanța de judecată, urmare a celor rezultate în baza probatoriului administrativ, constată că fiind îndeplinite cerințele legii, poate dispune obligarea autorității publice la repararea pagubei produse, potrivit art. 18 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ - *„În cazul soluționării cererii, instanța va hotărî și asupra despăgubirilor pentru daunele materiale și morale cauzate, dacă reclamantul a solicitat acest lucru.”*

Rezultă astfel că cererea privind repararea pagubei cauzate, reglementată de Legea contenciosului administrativ, **„nu este niciodată o acțiune de sine statatoare, ci face parte dintr-un tot unitar reprezentat de acest contencios administrativ de plină jurisdicție fiind întotdeauna atasată indiferent de calea procedurală aleasă, unei acțiuni prin care se solicită anularea actului nelegal, sancționarea refuzului nejustificat sau a nesoluționării unei cereri în termenul legal”** (s.n.)^[4].

Astfel, obligarea autorității publice la repararea pagubei generate de impunerea la plată a unor sume printr-un act nelegal – cerere accesorie față de cea principală vizând anularea actului - este una dintre soluțiile ce pot fi dispuse de către instanța de judecată, potrivit art. 18 alin. (1) și (3) din Legea contenciosului administrativ.

Negarea unei asemenea competențe a instanței este incompatibilă cu mecanismul **contenciosului administrativ de plină jurisdicție.**

♦ **Restituirea sumelor achitate este o consecință incontestabilă a efectelor nulității actului**

Mai departe, art. 168 alin. (1) din Codul de procedură fiscală stabilește că în patrimoniul contribuabilului care efectuează o plată nedatorată se naște un drept de restituire, respectiv: *„Se restituie, la cerere, contribuabilului/platitorului orice sumă platită sau încasată fără a fi datorată.”*

Practic, de fiecare dată când contribuabilul efectuează o plată fără existența unui debit real, se naște dreptul sau la restituirea sumei astfel achitate.

În acest sens, prin formularea capatului de cerere având ca obiect restituirea sumelor achitate în temeiul actului

vatamator, în situația unei soluții favorabile cu privire la nelegalitatea actului administrativ fiscal, contribuabilul solicita instanței să dea efect principiului *quod nullum est nullum producit effectum*, **restituirea sumelor achitate în temeiul unui act administrativ fiscal anulat fiind o consecință, un efect al nulității.**

De altfel, Curtea Constituțională a României a statuat în cuprinsul Deciziei nr. 1239/18.11.2008[5] ca „Cât privește susținerile autorului excepției referitoare la lipsa soluției <<restabilire a situației anterioare>> pe care instanța de judecată să o poată pronunța, Curtea a constatat că aceasta nu reprezintă o soluție specifică dreptului administrativ, având în vedere specificul raporturilor de putere dintre autoritățile publice, pe de o parte, și persoanele vatamate în drepturile și sau interesele lor legitime, pe de alta parte. Totuși, în măsura în care aceasta este posibilă, **nimic nu împiedică instanța de judecată ca, în temeiul art. 28 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, referitoare la completarea cu dreptul comun, respectiv cu prevederile Codului de procedura civilă, să examineze și să dispună și restabilirea situației anterioare**”.

Prin urmare, în această situație particulară, nu este vorba despre un caz tipic de restituire, ci despre restabilirea legalității unei situații fiscale prin anularea unui act administrativ nelegal și, implicit, prin anularea operațiunilor efectuate în baza acestuia.

Or, este absurd ca în litigiul în care se solicită anularea actului administrativ, instanța de judecată să nu poată analiza și dispune și asupra repunerii părților în situația anterioară, cât timp aceasta a fost în mod expres solicitată de către reclamant.

Acest aspect este recunoscut și în jurisprudența ICCJ care a reținut prin Decizia nr. 680/06.02.2020^[6] (paragrafele 61 - 63) următoarele:

”60. Reglementarea acestei proceduri și dispozițiile legale invocate nu conduc la inadmisibilitatea cererii de restituire a obligațiilor fiscale achitate în baza unor acte administrativ-fiscale și a cererii de acordare a dobânzii, în condițiile în care acestea sunt formulate odata cu acțiunea în anularea actelor administrativ-fiscale prin care s-au stabilit obligațiile fiscale achitate anterior anularii. [...]

61. Restituirea sumelor achitate în temeiul unor acte administrative fiscale anulate, prin care s-au stabilit obligații fiscale, este un efect al nulității actelor în baza cărora au fost stabilite și platite [...].

62. În mod evident, restituirea sumelor care au fost platite în temeiul actului administrativ anulat, pentru stingerea creanțelor fiscale individualizate în actul administrativ anulat, se efectuează cu respectarea art. 168 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală [...]” (s.n.).

♦ Nici Legea contenciosului administrativ și nici Codul de procedura fiscală nu prevăd limitării cu privire la posibilitatea contribuabilului de a solicita restituirea sumelor achitate în temeiul unui act anulat

Astfel, cum rezulta din cuprinsul dispozițiilor legale citate, consideram că pentru restituirea sumelor achitate în temeiul unui act administrativ fiscal anulat, contribuabilul poate alege oricare din următoarele cai procedurale: (i) formularea unui capăt de cerere accesoriu în acțiunea în anularea actului vatamator sau (ii) parcurgerea unei proceduri administrative specifice de restituire, ulterior obținerii unei soluții de anulare a actului.

În niciun caz nu se poate considera că simpla reglementare a procedurii administrative de restituire a sumelor cuvenite contribuabililor ar genera inadmisibilitatea unui capăt de cerere în acest sens într-o procedură contencioasă, o astfel de interpretare excesiv de formalistă și lipsită de orice justificare în drept fiind în mod evident contrară scopului urmărit de legiuitor, **respectiv acela de a asigura recuperarea de către contribuabil a sumelor pentru care nu (mai) există un titlu de creanță.**

În acest sens, deși autoritățile fiscale invocă dispozițiile Codului de procedura fiscală și ale Ordinului nr.

1899/2004 ca instituind o procedura administrativa speciala, derogatorie de la normele de drept comun pentru restituirea sumelor de la bugetul de stat, nu sunt aduse argumente cu privire la incompatibilitatea acestei proceduri cu formularea unei cereri de restituire direct în fața instanței de judecată, atunci când restituirea îmbracă forma repunerii părților în situația anterioară emiterii unui act nelegal.

Astfel, suntem de opinie ca în situația anularii actului administrativ fiscal, instanța de judecată poate să dispună și restituirea sumelor deja achitate în baza acestuia. Desigur, în situația în care contribuabilul nu solicită acest lucru în fața instanței de contencios administrativ, acesta va trebui să urmeze procedura specială prevăzută în Ordinul 1899/2004.

Considerăm ca este perfect justificată coexistența celor două modalități de restituire a sumelor de la bugetul de stat, inclusiv raportat la faptul că obiectul procedurii administrative reglementate prin OMFP nr. 1899/2004 este unul general, mult mai larg față de sfera sumelor de restituit ca urmare a anularii actelor administrativ-fiscale în temeiul cărora au fost percepute, fiind vizate și alte situații în care s-ar putea afla contribuabilii.

Aceasta este și concluzia ICCJ cum ca „Procedura administrativa pe care o invoca autoritatea fiscala nu poate lipsi de conținut aceasta prevedere a legii organice, persoana vatamata printr-un act administrativ fiscal **având un drept de opțiune asupra cailor de urmat pentru a obține repararea pagubei – în speța, pentru restituirea sumelor în plus față de cele datorate**” (s.n.)^[7].

♦ Soluționarea cererii de restituire direct de către instanța de contencios este în acord cu principiul celerității reglementat de art. 21 din Constituție

Art. 21 alin. (3) din Constituție, preluând din dispozițiile art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, statuează ca: „Partile au dreptul la un proces echitabil și la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil”.

Principiul celerității reglementat de art. 21 din Constituție este aplicabil deopotrivă procedurilor judiciare și administrative, aspect reținut deseori și în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție. În acest sens, ICCJ reține ca „la formularea acestei concluzii, în mod judicios prima instanță a reținut și încălcarea principiului celerității reglementat de art. 21 alin. (3) din Constituție care impune ca practicile administrative și judiciare să implice o durată rezonabilă a procedurilor, rezultând astfel ca litigiile trebuie să fie soluționate într-un termen optim și previzibil pentru a se garanta efectivitatea dreptului analizat”^[8].

În acest sens, se arată că o atare măsură nu constituie o ingerință în activitatea administrației, ci o cale de reparare a vătămării produse reclamantului, precum și soluționarea cauzei sale într-un termen rezonabil. Astfel, cum a apreciat și Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza Gheorghe împotriva României, plângerea 19215/2004^[9], „Curtea amintește că **acest caracter rezonabil al duratei unei proceduri se apreciază în funcție de circumstanțele cauzei și ținând seama de criteriile consacrate de jurisprudența sa, în special, complexitatea cauzei, comportamentul reclamantului și cel al autorităților competente, precum și miza litigiului pentru persoana interesată [a se vedea, printre multe altele, Frydlander împotriva Franței (GC), nr. 30979, pct. 43, CEDO 2000-VII] (s.n.)**”.

Având în vedere cele de mai sus, o eventuală soluție de obligare a contribuabilului să parcurgă procedura administrativă reglementată de Ordinul 1899/2004, câtă vreme până la obținerea unei soluții definitive în fața instanțelor de contencios administrativ trece o perioadă foarte lungă de timp, **ar fi de un formalism excesiv**.

În această situație, o cerere separată de restituire ar reprezenta un proces împovărat și inutil, modul de stingere a sumelor de către contribuabil fiind ușor de cercetat și în cadrul litigiului privind anularea actului și repunerea

parților în situația anterioară, nefiind nevoie ca partea reclamantă să declanșeze o nouă serie de demersuri pentru obținerea restituirii sumelor la care este îndreptățită.

♦ **Soluționarea cererii de restituire de către instanța de contencios administrativ nu împiedică realizarea compensării cu eventuale debite ale contribuabilului și restituirea efectivă a diferenței**

Subliniem ca principală caracteristică a compensării fiscale este că aceasta se produce „de plin drept” în sensul art. 1.617 alin. (1) Cod civil - potrivit art. 167 alin. (4) Cod procedură fiscală: *„Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele exista deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile” (s.n.).*

Așadar, dacă dreptul la restituire este recunoscut de către instanța judecătorească odată cu anularea actului nelegal, atunci compensarea cu eventuale debite pe care contribuabilul le-ar înregistra față de bugetul de stat va interveni de drept, urmând ca diferența, dacă există, să fie restituită efectiv contribuabilului.

Concluzii

Rezumând aspectele expuse *supra*, rezulta că instanța de judecată are fără îndoială dreptul de a soluționa cererea accesorie formulată de contribuabil privind restituirea sumelor achitate în temeiul unui act administrativ fiscal nelegal, anulat de către aceeași instanță, întrucât:

- instanța se poate pronunța cu privire la toate aspectele reglementare de art. 8 din Legea contenciosului administrativ, inclusiv cu privire la repararea pagubei produse de conduită administrativă nelegală, fiind vorba de un contencios administrativ de plină jurisdicție;
- restituirea sumelor achitate în temeiul actului administrativ fiscal nelegal este o consecință firească a nulității acestuia (*quod nullum est nullum producit effectum*);
- cererea de restituire este o cerere accesorie care urmează soarta capatului principal de cerere vizând anularea actului nelegal (*accessorium sequitur principale*);
- soluționarea cererii de restituire în cadrul litigiului privind anularea actului nelegal este preferabilă, din rațiuni de celeritate;
- coexistența celor două modalități alternative de restituire a sumelor de la bugetul de stat, respectiv (i) formularea unui capat accesoriu de cerere în cadrul acțiunii în contencios, și (ii) parcurgerea procedurii administrative reglementată de Ordinul 1899/2004, este perfect justificată;
- în cazul în care contribuabilul are debite restante, compensarea se va face de drept, ulterior rămânerii definitive a unei soluții favorabile pe fondul cauzei.

Așa fiind, excepția inadmisibilității capatului de cerere privind restituirea sumelor invocată de către autoritățile fiscale este neîntemeiată, fiind făcută exclusiv cu scopul de a tergiversa restituirea acestora către contribuabil, în situația unei soluții de anulare a actului administrativ fiscal generator de obligații de plată.

Radu și Asociații SPRL este o societate de avocați ce oferă servicii juridice complete, care includ atât servicii de consultanță juridică cât și asistență și reprezentare în fața instanțelor de judecată, având o practică importantă de controverse și dispute fiscale.

Radu și Asociații SPRL este membră a societăților din grupul Ernst & Young Global Ltd și face parte din rețeaua globală EY Law, aflată în plină expansiune, în cadrul căreia lucrează peste 2400 de avocați în mai mult de 90 de jurisdicții.

Experiența noastră a fost recunoscută de piață și de publicații internaționale. Chambers Global 2019 a recunoscut

practica noastra de Corporate/M&A în timp ce Chambers Europe 2019 și 2020 au plasat practica noastra de Controverse și Dispute Fiscale pe banda 1. Totodata, The Legal 500 Europe, Middle East and Africa 2019 și 2020 au premiat practica noastra de Drept Comercial, Drept Societar și M&A, ediția 2020 plasând practica de Controverse și Dispute Fiscale pe poziția 1.

Pentru informații suplimentare cu privire la societatea noastra de avocați va rugam accesați www.ra-law.ro.

[1] pentru aprobarea Procedurii 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

[2] Gabriela Bogasiu, Legea contenciosului administrativ – Comentata și adnotata, Ediția a IV-a, Ed. Universul Juridic, București, 2018, p. 272;

[3] ÎCCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 2581 din 18 mai 2007, nepublicata, citata în lucrarea „Gabriela Bogasiu, Legea contenciosului administrativ, Universul Juridic, București, 2008, comentariul la art. 18” disponibilă pe <https://idrept.ro/>.

[4] Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 3758 din 30 aprilie 2015, publicată în revista Pandectele Române nr. 5 din data de 31 mai 2016;

[5] Decizia nr. 1239 din 18 noiembrie 2008 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 1 alin. (1), art. 18 alin. (1) și (2), art. 24 alin. (1) și ale art. 25 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 841 din 15 decembrie 2008;

[6] ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia 680 din 6 februarie 2020;

[7] ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia 2442 din 5 octombrie 2016, citată în lucrarea „Gabriela Bogasiu, Legea contenciosului administrativ – Comentata și adnotata, Ediția a IV-a, Ed. Universul Juridic, București, 2018”, p. 508;

[8] ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia 816 din 28 februarie 2018, citată în lucrarea Tanți Anghel, Codul de procedura fiscal – Comentariu pe articole, Ed. Hamangiu, 2020, p. 46;

[9] CEDO, hotărârea din 15 martie 2007 citată în lucrarea „Gabriela Bogasiu, Legea contenciosului administrativ, Universul Juridic, București, 2008, comentariul la art. 18” disponibilă pe <https://idrept.ro/>.