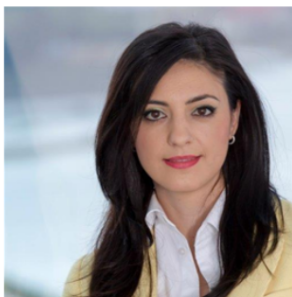
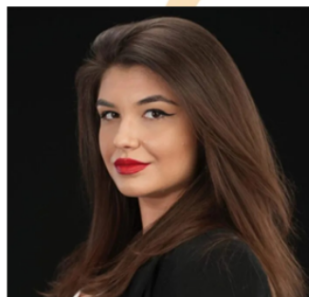


Statul își onorează tot mai greu obligațiile financiare. Ce instrumente juridice concrete pot folosi contribuabilii și ce despăgubiri pot pretinde?

**Ana-Maria Iordache**

Partener

**Camelia Manuela Niță**

Avocat senior

În contextul presiunilor bugetare accentuate din ultimii ani, se poate observa o tendință tot mai frecventă a autorităților fiscale de a amâna executarea obligațiilor banesti față de contribuabili. De la rambursări de TVA și pâna la sumele rezultate din anularea unor decizii de impunere, statul își onorează tot mai greu obligațiile financiare.

Aceeași reticență se manifestă și atunci când contribuabilii solicită dobânzile convenite pentru întârzierile deja produse. Practic, autoritățile întârzie nu doar restituirea principalului, ci și plata compensației aferente propriei întârzieri, un cerc vicios în care contribuabilul este nevoit să aștepte indefinit ca statul să repare o întârziere printr-o nouă întârziere.

Întrebarea care se naște firesc este: ce instrumente juridice concrete stau la dispoziția contribuabilului și care este natura juridică a despăgubirilor pe care le poate pretinde?

Punctul de plecare al oricărei analize îl constituie art. 182 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/platitorul are dreptul la dobânda din ziua următoare expirării termenului legal și pâna la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege.

Textul este astfel foarte clar în sensul că dreptul la dobânda se naște, ope legis, din momentul expirării termenului legal de soluționare. Astfel, contribuabilul nu trebuie să dovedească un prejudiciu distinct, simpla depășire a termenului fiind suficientă.

Din această perspectivă, cadrul legal oferă un mecanism clar și coerent de compensare a contribuabilului pentru întârzierea în plata sumelor principale, fără a ridica dificultăți majore de interpretare. Dificultatea reală apare însă într-un plan secundar, atunci când autoritatea fiscală nu soluționează, în termenul legal, cererea de acordare a dobânzilor prevăzute de art. 182 Cod procedura fiscală.

Legislația fiscală, prin urmare, nu prevede remedii clare atunci când însăși cererea de acordare a dobânzii este tergiversată. Nu există, cu alte cuvinte, un mecanism clar de tipul „dobânzi la dobânzi”, iar acest lucru nu este surprinzător, art. 1.489 alin. (1) din Codul civil consacrand regula generală a interdicției anatocismului, admitând capitalizarea dobânzilor doar în condiții restrictive.

În absența unei reglementări exprese în Codul de procedura fiscală, soluția nu poate fi identificată în interiorul

dreptului fiscal, ci trebuie cautata în cadrul contenciosului administrativ de drept comun.

Refuzul autorității fiscale de a soluționa o cerere de acordare a dobânzilor sau tergiversarea excesiva a acestei soluționari constituie, din perspectiva dreptului administrativ, un refuz nejustificat de soluționare a unei cereri sau, după caz, nesoluționarea în termenul legal, în sensul art. 2 alin. (1) lit. h) și i) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ.

În aceasta ipoteza, contribuabilul este îndreptățit să promoveze o acțiune în contencios administrativ, în temeiul art. 8 din lege, solicitând atât obligarea autorității la soluționarea cererii sau anularea actului vătămător (prin care cererea este respinsă), cât și, în condițiile art. 18 alin. (3) și art. 19 din aceeași lege, acordarea de despagubiri pentru prejudiciul cauzat prin întârziere sau prin refuzul de soluționare.

Din perspectiva strict juridică, despagubirile care pot fi acordate în cadrul unei acțiuni în contencios administrativ nu se confundă cu dobânzile fiscale prevăzute de art. 182 din Codul de procedura fiscală. Conform art. 1531 alin. (1) și (2) din Codul civil, ce completează Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ cum prevede art. 28 alin. 1, ”(1) *Creditorul are dreptul la repararea integrală a prejudiciului pe care l-a suferit din faptul neexecutării.* (2) *Prejudiciul cuprinde pierderea efectivă suferită de creditor și beneficiul de care acesta este lipsit.*” Mai mult, aceste despagubiri au natura juridică a daunelor-interese moratorii de drept comun, fundamentate pe art. 1.535 din Codul civil.

Această calificare se fundamentează pe mai multe argumente, cum ar fi:

a) **Despagubirile solicitate nu reprezintă dobânzi fiscale** întrucât dobânzile prevăzute de art. 182 din Codul de procedura fiscală compensează întârzierea în restituirea obligației fiscale principale. Mai mult, aceste dobânzi fiscale au o natură specială, reglementată de dreptul procedural fiscal, și au un cuantum de 0,02%/zi de întârziere. Despagubirile care pot fi acordate în contencios administrativ clasic nu se confundă cu aceste dobânzi întrucât ele compensează un prejudiciu distinct cauzat prin refuzul sau tergiversarea soluționării cererii de dobânzi.

b) **Despagubirile solicitate reprezintă daune moratorii, nu compensatorii.** Prejudiciul nu constă în pierderea unei valori patrimoniale distincte, ci în privarea de folosința unei sume de bani pe o perioadă determinată, aceasta fiind însăși ipoteza reglementată de art. 1.535 Cod civil. Contribuabilul nu trebuie să dovedească un prejudiciu special din această perspectivă, simpla întârziere la plata fiind suficientă.

c) **Cuantumul despagubirilor se determină potrivit dreptului comun.** În lipsa unei convenții (inexistente în raporturile de drept public), nivelul daunelor moratorii se stabilește conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare. Dobânda legală penalizatoare este egală cu rata dobânzii de referință a BNR plus 4 puncte procentuale.

De asemenea, pentru acoperirea pierderii efective resimțite ca urmare a neachitării în termen legal a dobânzii fiscale datorate, contribuabilul ar trebui să aibă dreptul și la actualizarea cu rata inflației a sumelor solicitate, în virtutea principiului reparării integrale a prejudiciului suferit ca urmare a neexecutării de către debitor a obligației, conform căruia prejudiciul cuprinde atât pierderea efectivă suferită de creditor (damnum emergens), cât și beneficiul de care acesta este lipsit (lucrum cessans).

Această distincție între dobânzile fiscale și despagubirile ce pot fi acordate pentru plata cu întârziere a dobânzilor fiscale este importantă pentru că ea arată că sistemul juridic, privit în ansamblul său, nu lasă nesancționată conduita autorității care tergiversează plata unor sume pe care le datorează. Mecanismul poate să nu fie la fel de direct precum cel fiscal, dar el există și este funcțional.

Recent instanțele conturează o practică unitară prin confirmarea faptului că refuzul nejustificat sau întârzierea excesivă în soluționarea cererilor de dobânzi poate atrage răspunderea patrimonială a autorităților fiscale. În aceste

cazuri, contribuabilii pot obține despăgubiri sub forma dobânzilor legale aplicabile în dreptul comun, o soluție care, deși poate genera sume mai mici decât cele prevăzute de legislația fiscală, reprezintă o recunoaștere esențială a principiilor garantate de art. 52 alin. (1) din Constituția României privitor la dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică de a obține recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei, art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului care protejează dreptul de proprietate, inclusiv creanțele fiscale suficient de certe și exigibile, dar și de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, care în cauza C-565/11, Mariana Irimie, a statuat că dreptul la dobânzi pentru sumele încasate cu încălcarea dreptului Uniunii se naște direct din dreptul european, iar statele membre nu îl pot limita în mod disproporționat.

În concret, instanțele rețin ca *”În urma constatării dreptului contribuabilului de a primi dobânda fiscală, aceasta creanță și-a pierdut caracterul de creanță accesorie împotriva statului, devenind o obligație principală, o sumă de bani ca oricare alta, care trebuie achitată contribuabilului în temeiul legii. Astfel, nu se pune în discuție existența faptei licite a organului fiscal în sensul de a emite decizii de impunere ce au fost ulterior desființate în instanța, ci existența unui refuz nejustificat de acordare a dobânzilor fiscale la care contribuabilul era îndreptățit. Conchizând, autoritatea fiscală a exprimat un refuz nejustificat, iar cererea de acordare a despăgubirilor este fundamentată pe refuzul nejustificat de acordare a dobânzilor.” Totodată se reține și că ”construcția juridică a contribuabilului este judicioasă, din acest punct de vedere, nefiind vorba despre anatocism (calculul dobânzii la dobânda)”.*

Această evoluție judiciară este semnificativă nu doar pentru impactul financiar punctual, ci și pentru semnalul de echilibru pe care îl transmite mediului de afaceri, în sensul în care autoritățile publice trebuie să răspundă pentru propria inacțiune, iar contribuabilii nu sunt lipsiți de apărare în fața întârzierilor nejustificate sau a tergiversărilor.

Administrația fiscală are, fără îndoială, constrângeri bugetare legitime, însă aceste constrângeri nu pot justifica transferarea sistematică a costului întârzierilor asupra contribuabililor, predictibilitatea și buna credință în relația dintre stat și contribuabil nereprezentând simple deziderate teoretice, ci principii cu un conținut juridic concret, a cărui aplicare este garantată atât de dreptul intern, cât și de dreptul european.