



Nr. 3574/28.08.2023

*Către,*

**MINISTERUL FINANTELOR**

**În atenția domnului Alin CHITU – Secretar de stat**

**Ref: Clarificări cu privire la posibilitatea contribuabilului/plătitorului de recuperare a sumelor plătite la bugetul de stat, fără a fi însă datorate**

**Stimate domnule Secretar de stat,**

**Camera Consultanților Fiscali** vă supune atenției și vă solicită clarificări cu privire la o situație ridicată de mai mulți consultanți fiscali și care are în vedere dreptul la restituirea/rambursarea sumelor ce rezultă din anularea unui act administrativ în baza căruia sumele au fost anterior achitate/compensate.

În practică, pot să apară situații în care demersurile administrative și/sau judiciare au o durată care depășește termenul general de prescripție a dreptului contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea sumelor plătite/compensate în baza unui act administrativ anulat, însă, cel puțin până la momentul la care anularea actului administrativ nu este definitivă, dreptul lui la rambursare/restituire este doar un drept potențial, lipsit de efectivitate și care nu poate fi exercitat întrucât depinde de modalitatea concretă de soluționare a diferendului referitor la valabilitatea actelor emise în privința sa.

Un caz particular îl reprezintă situațiile în care actul administrativ îl constituie o decizie de impunere emisă în urma unei inspecții fiscale privind TVA, prin care

- (i) pe de o parte, au fost impuse obligații fiscale suplimentare cu titlu de TVA în sarcina contribuabilului/plătitorului,
- (ii) pe de altă parte, aceste obligații au fost stinse atât prin compensare/regularizare cu TVA deductibilă înregistrată de contribuabil/plătitor în perioada supusă inspecției fiscale (sold negativ de TVA), dar nesolicitată la rambursare înainte de inspecția fiscală, cât și prin plata efectivă a diferenței de TVA.

Prin hotărârea judecătorească definitivă și irevocabilă actul administrativ fiscal care stabilea obligații fiscale suplimentare de plată este anulat, ceea ce atrage cu sine și desființarea operațiunii de regularizare/compensare cu TVA deductibilă înregistrată de contribuabil/plătitor în perioada supusă inspecției fiscale, dar nesolicitată la rambursare înainte de inspecția fiscală. Astfel, contribuabilul/plătitorul se află în situația de a fi îndreptățit la rambursarea efectivă a soldului sumei negative de TVA, doar după obținerea hotărârii judecătorești definitive și, mai mult, chiar în baza acestei hotărâri judecătorești.



În astfel de situații, în aprecierea noastră, dreptul contribuabilului de a cere restituirea/rambursarea sumei reprezentând TVA de rambursat compensat de organul fiscal cu o obligație de plată dovedită în final ca nedatorată, se naște în baza hotărârii judecătorești, iar termenul în care acest drept trebuie exercitat începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut dreptul.

În acest sens, considerăm că trebuie avute în vedere, înțelese și aplicate, în asemenea situații, prevederile legale incidente, respectiv:

- art. 168 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care stabilește că se restituie la cerere orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată, în vreme ce, potrivit art. 21 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dreptul de creanță fiscală se naște în momentul la care contribuabilul este îndreptățit să ceară restituirea,
- art. 219 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care prevede că contribuabilul are dreptul de a cere restituirea în termen de 5 ani de la 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire,
- art. 50 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care instituie regula potrivit căreia anularea actului administrativ-fiscal prin care s-au stabilit creanțe fiscale atrage și anularea actelor subsecvente celui dintâi.

Dacă în opinia dumneavoastră, momentul nașterii dreptului la restituire/rambursare al sumei negative de TVA care a fost supusă compensării ar trebui stabilit în raport cu perioada fiscală din care a rezultat această sumă negativă de TVA (adică o perioadă fiscală supusă inspecției fiscale), atunci trebuie să constatăm că acest drept s-a anulat chiar prin compensarea realizată de organul fiscal, compensare care la rândul ei a fost anulată însă conform art. 50 alin. (2) din Codul de procedură fiscală în baza hotărârii judecătorești, moment la care se naște un nou drept de a cere restituirea.

Dacă în ipoteza de mai sus se consideră că hotărârea judecătorească nu ar putea să stea la baza nașterii unui nou drept la restituire/rambursare, întrucât acesta s-ar fi născut deja la o dată anterioară în raport de perioada fiscală ce a generat economic suma negativă de TVA, atunci apreciem că ar fi aplicabile prevederile art. 2537 și 2541 din Codul civil, care stabilesc că termenul de prescripție se întrerupe prin introducerea cererii de chemare în judecată, tocmai pentru ca în toată această perioadă dreptul la restituire a fost lipsit de efectivitate.

Astfel constatăm că, în toate cele trei ipoteze de interpretare și aplicare a prevederilor legale incidente, identificate și analizate de noi, în esență concluzia este aceeași, respectiv ca dreptul contribuabilului la restituirea/rambursarea sumei compensate cu o obligație anulată ulterior prin hotărâre judecătorească, poate fi exercitat în baza acesteia.

Având în vedere că, în prezent, nu am identificat existența unui text de lege sau de legislație secundară care să stabilească, în concret, care este momentul de la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit să solicite **rambursarea/restituirea sumelor compensate/regularizate cu sumele stabilite suplimentar ce fac obiectul controlului de legalitate în fața instanțelor judecătorești**, considerăm că este nu numai oportună, ci chiar necesară precizarea de către dumneavoastră, în calitate de autoritate fiscală, a soluției legale de interpretare și aplicare a legii de către organele



fiscale, care să permită exercitarea efectivă a dreptului contribuabililor, respectiv fără riscul ca acestea să opună:

- (i) fie lipsa de temei a cererii în raport cu validitatea actelor administrative și a operațiunilor ce stau la baza acestora până la soluționarea definitivă a litigiului,
- (ii) fie prescripția dreptului său de a solicita restituirea/rambursarea, dacă această solicitare este făcută după soluționarea definitivă a litigiului.

Separat de problematica prezentată mai sus, vă aducem în atenție faptul că, urmare a unor modificări legislative de dată relativ recentă, în conformitate cu art. 182 alin. (5) lit. b) din Codul de procedură fiscală, termenul de la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la solicitarea de dobânzi, în cazul în care sumele sunt compensate/plătite fără a fi datorate, este de 5 ani calculați de la 1 ianuarie a anului următor celui în care anularea actului administrativ a devenit definitivă.

Pentru identitate de rațiune, considerăm că și situația prezentată de noi, cu privire la curgerea termenului de prescripție a dreptului de restituire a unor sume compensate cu obligații stabilite, dar aflate în litigiu, trebuie apreciată în funcție de momentul în care anularea actelor de impunere (ce constată obligațiile fiscale suplimentare regularizate/compensate cu cele recunoscute ca fiind de rambursat/de restituit) a devenit definitivă.



În contextul celor menționate mai sus, vă rugăm să ne confirmați dacă raționamentul nostru cu privire la interpretarea și aplicarea prevederilor legale existente este unul corect, iar în acest caz să emiteți fie o normă secundară de aplicare la nivel de ordin, fie o circulară de aplicare către organele fiscale, publicată însă pe site-ul MF/ANAF, întrucât privește exercitarea unui drept al contribuabililor.

În condițiile în care interpretarea noastră este una greșită, vă rugăm, de asemenea, să ne comunicați acest lucru, precum și interpretarea și aplicarea corectă a prevederilor legale în situația fiscală generală prezentată.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
**Președinte CCF**