

**DECIZIA Nr.694**  
**din 20 octombrie 2015**

**referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor prevederilor art.124 alin.(1) raportate la cele ale art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**

**Publicată în Monitorul Oficial nr.948 din 22.12.2015**

|                        |                      |
|------------------------|----------------------|
| Augustin Zegrean       | — președinte         |
| Valer Dorneanu         | — judecător          |
| Petre Lăzăroiu         | — judecător          |
| Mircea Ștefan Minea    | — judecător          |
| Daniel Marius Morar    | — judecător          |
| Mona-Maria Pivniceru   | — judecător          |
| Puskás Valentin Zoltán | — judecător          |
| Fabian Niculae         | — magistrat-asistent |

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art.124 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, excepție ridicată de Societatea „Rolast” — S.A. din Pitești în Dosarul nr.1.952/2/2013 al Înaltei Curți de Casație și Justiție — Secția de contencios administrativ și fiscal și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr.344D/2015.

2. Dezbaterile au avut loc în ședința publică din 1 octombrie 2015, cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Carmen-Cătălina Gliga și a reprezentantului autoarei excepției de neconstituționalitate, domnul avocat Mădălin-Irinel Niculeasa din Baroul București și au fost consemnate în încheierea din acea dată, când, având nevoie de timp pentru a delibera, Curtea, în conformitate cu dispozițiile art.57 și art.58 alin.(3) din Legea nr.47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, a amânat pronunțarea pentru data de 20 octombrie 2015, dată la care a pronunțat prezenta decizie.

**CURTEA,**

având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

3. Prin Încheierea din 10 februarie 2015, pronunțată în Dosarul nr.1.952/2/2013, **Înalta Curte de Casație și Justiție — Secția de contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.124 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.**

4. Excepția a fost ridicată de Societatea „Rolast” — S.A. din Pitești într-o cauză având ca obiect anularea actului administrativ asimilat reprezentat de lipsa răspunsului Agenției Naționale de Administrare Fiscală la o contestație fiscală, anularea unei adrese a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili de respingere a cererii privind acordarea dobânzilor, precum și obligarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor la emiterea actelor administrative fiscale prin care să se dispună plata dobânzii pentru unele sume de bani plătite în baza unei decizii de impunere. De asemenea, prin aceeași acțiune se solicită despăgubiri pentru pierderile financiare suferite în urma accesării unui credit care nu a mai putut fi valorificat în urma înregistrării unei lipse de lichidități financiare, consecință a executării deciziei de impunere a organelor fiscale.

5. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autoarea acesteia arată, în esență, că prevederile legale criticate încalcă dreptul fundamental la repararea pagubei pentru persoanele vătămate de un act administrativ-fiscal anulat printr-o hotărâre judecătorească irevocabilă, textul de lege limitând dreptul constituțional al persoanei vătămate la dobânzi doar pentru perioada următoare expirării termenului de 45 de zile de soluționare a cererii de restituire a sumelor percepute nelegal. Astfel, un contribuabil care atacă un act administrativ-fiscal printr-o acțiune în anulare și care a plătit obligațiile fiscale impuse prin respectivul act administrativ-fiscal (sau a fost executat silit) nu poate cere restituirea sumei sau despăgubiri legate de privarea de această sumă o dată cu cererea de anulare, întrucât există o procedură specifică de restituire a sumei percepute în mod nelegal.

6. Potrivit acestei proceduri, contribuabilul are dreptul la dobânzi doar din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de soluționare a cererii de restituire a sumelor prelevate în mod nelegal. Prin urmare, în cazul în care autoritățile publice restituie sumele percepute în mod nelegal în termenul de 45 de zile de la data cererii contribuabilului, acestea nu datorează dobânda pentru perioada care are ca moment de început prelevarea nelegală și, ca final, restituirea sumei. Se invocă și jurisprudența Curții Constituționale, respectiv Decizia nr.168 din 8 februarie 2011.

7. Autoarea excepției mai susține că dreptul persoanei vătămate printr-un act administrativ fiscal nu poate fi restrâns decât prin lege organică, iar art.124 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu întrunește această cerință, Codul de procedură fiscală fiind, în fapt, o ordonanță a Guvernului ce nu poate interveni în domeniul legilor organice. Se mai arată că neconstituționalitatea textului invocat este circumstanțiată de antinomiile legislative existente între Constituție, Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și Legea contenciosului administrativ nr.554/2004. În prezentul caz, există o antinomie reală între prevederile Constituției [art.52 alin.(1) care consacră dreptul la repararea pagubei], Legii contenciosului administrativ nr.554/2004 (art.1 coroborat cu art.8 care conferă dreptul persoanei vătămate de a sesiza instanța de contencios administrativ pentru repararea pagubei), chiar Codului civil (art.1385 care consacră principiul reparării integrale a prejudiciului), pe de-o parte, și prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală [art.124 alin.(1) care limitează dreptul la dobânzi doar pentru perioada subsecventă expirării termenului de 45 de zile de soluționare a cererii de restituire], pe de altă parte, sub aspectul întinderii reparării prejudiciului cauzat de actele administrative.

8. Prin urmare, problema de drept constituțional ridicată în speță este accentuată de existența antinomiei reale existente la nivelul unora din principalele acte normative ale statului român, fiind încălcate principiile și normele elementare de coerență legislativă.

9. În ceea ce privește motivele de neconstituționalitate a art.124 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală raportat la art.44 alin.(1) și (3) din Constituție și art.1 din primul Protocol la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, autoarea excepției a arătat faptul că jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului a recunoscut faptul că dreptul contribuabililor la dobânzi pentru sumele plătite organelor fiscale fără temei legal, reprezintă un bun în înțelesul art.1 din Protocolul adițional la Convenție.

10. Astfel, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a considerat că dreptul la dobânzi este garantat conform art.1 din Primul Protocol la Convenție, în condițiile în care între momentul la care contribuabilul a solicitat restituirea sumei, arătând caracterul nelegal al prelevării, și restituirea efectivă s-a scurs o Perioadă nerezonabilă de timp. Astfel, conform paragrafului 29 al Deciziei din 9 martie 2006 pronunțată în Cauza *Eko-Elda AVEE împotriva Greciei*, potrivit art.1 al Protocolului adițional la Convenție, acordarea de daune-interese este intrinsec legată de obligația statului de a compensa decalajul dintre suma plătită și cea restituită contribuabilului. Esența încălcării art.1 din Primul Protocol la Convenție constă în sarcina excesivă sau în atingerea adusă situației financiare a contribuabilului prin condițiile de restituire impuse de stat.

11. Prin urmare, data la care se solicită efectiv restituirea sumei nu poate fi considerată ca decisivă în lumina jurisprudenței Curții de la Strasbourg, cel puțin nu din punct de vedere formal. În lumina acestei jurisprudențe, contribuabilul român este în imposibilitatea de a solicita restituirea sumei percepută nelegal mai înainte de obținerea unei hotărâri judecătorești irevocabile de anulare a actelor administrativ-fiscale, datorită specificității normelor speciale ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Prin urmare, condițiile de restituire a sumei, astfel cum sunt acestea reglementate de legislația fiscală, creează, din oficiu, pentru contribuabil, un decalaj important, având natura unei sarcini excesive impuse de stat.

12. **Înalta Curte de Casație și Justiție — Secția de contencios administrativ** opinează în sensul admiterii excepției de neconstituționalitate. Instanța arată că textul de lege criticat a suferit o modificare legislativă, în urma adoptării Ordonanței de urgență a Guvernului nr.8/2014, precum și faptul că această modificare a intervenit în vederea punerii de acord cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la acordarea de dobânzi contribuabililor în cazul creanțelor rezultate din anularea unui act administrativ fiscal, putându-se constata existența unei discriminări sau inechități între categoriile de contribuabili aflați în situații juridice identice.

13. Potrivit prevederilor art.30 alin.(1) din Legea nr.47/1992, încheierea de sesizare a fost comunicată președinților celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Avocatului Poporului, pentru a-și exprima punctele de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

14. **Președinții celor două Camere ale Parlamentului, Guvernul și Avocatul Poporului** nu au comunicat punctele lor de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

#### CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, raportul întocmit de judecătorul-raportor, concluziile părții prezente în ședința publică din 1 octombrie 2015, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la

prevederile Constituției, precum și Legea nr.47/1992, reține următoarele:

15. Curtea Constituțională a fost legal sesizată și este competentă, potrivit dispozițiilor art.146 lit.d) din Constituție, precum și ale art.1 alin.(2), ale art.2, 3, 10 și 29 din Legea nr.47/1992, să soluționeze excepția de neconstituționalitate.

16. Obiectul excepției de neconstituționalitate, astfel cum reiese din încheierea de sesizare, îl constituie dispozițiile art.124 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare. Curtea constată că, în realitate, obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie dispozițiile art.124 alin.(1) raportate la cele ale art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală în privința sumelor de restituit de la buget. Dispozițiile legale criticate au următorul cuprins: „(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.117 alin.(2) și (2<sup>1</sup>) sau la art.70, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor.”

17. Art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede că: „(1) Cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare.

(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.”

18. În opinia autoarei excepției de neconstituționalitate, dispozițiile legale criticate încalcă prevederile constituționale cuprinse în art.44 alin.(1) și (3) privind dreptul de proprietate și în art.52 alin.(1) și (2) privind dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică.

19. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că autoarea acesteia formulează atât critici de neconstituționalitate extrinsecă, cât și intrinsecă.

20. Criticile extrinseci se raportează la art.52 din Constituție, autoarea excepției de neconstituționalitate apreciind că această materie care vizează problema dreptului la repararea unei pagube, prin acordarea unei dobânzi, trebuie făcută prin intermediul unei legi organice, și nu printr-un act normativ ce nu poate avea decât forța juridică a unei legi ordinare, respectiv o ordonanță a Guvernului. Curtea constată că acele condiții și limite la care face referire art.52 alin.(2) sunt reglementate prin Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 care constituie sediul general al materiei. Prevederile art.52 alin.(1) din Constituție sunt reluate în art.1 alin.(1) din legea menționată. De asemenea, art.5 alin.(1) și (2) din Legea nr.554/2004, cu privire la actele care nu pot fi atacate în contenciosul administrativ, prezintă exemple ale limitării dreptului complex prevăzut de art.52 alin.(1) din Constituție. Prevederile art.10 privind instanța competentă, art.11 privind termenul de introducere a acțiunii și ale art.19 privind termenul de prescripție pentru despăgubiri reprezintă exemple de reglementare a condițiilor exercitării acestui drept.

21. În plus, art.18 alin.(3) din Legea nr.554/2004 prevede că, în cazul soluționării cererii de la art.8 alin.(1), instanța va hotărî și asupra despăgubirilor pentru daunele materiale și morale cauzate, dacă reclamantul a solicitat acest lucru. De asemenea, art.28 alin.(1) din Legea nr.554/2004 prevede că dispozițiile acestei legi se completează cu prevederile Codului civil și cu cele ale Codului de procedură civilă, în măsura în care nu sunt incompatibile cu specificul raporturilor de putere dintre autoritățile publice, pe de o parte, și persoanele vătămate în drepturile sau interesele lor legitime, pe de altă parte. Așadar, partea interesată poate solicita în fața instanței de contencios administrativ inclusiv acordarea de dobânzi.

22. În aceste condiții, Curtea constată că dispozițiile legale criticate, așa cum au fost concepute de legiuitor, sunt norme care au drept scop principal obligarea organelor fiscale la îndeplinirea cu celeritate a obligațiilor care le revin, dar și recuperarea beneficiului nerealizat, în subsidiar. Astfel, Curtea reține că aceste aspecte nu vizează condițiile și limitele exercitării dreptului la repararea pagubei la care face referire art.52 din Constituție, astfel că nu era necesară reglementarea acestora prin lege organică. Prin urmare, critica extrinsecă formulată de autoarea excepției de neconstituționalitate nu poate fi reținută.

23. Curtea urmează să analizeze, în continuare, criticile de neconstituționalitate intrinsecă care se raportează la dispozițiile art.44 alin.(1) și (3) privind dreptul de proprietate privată. Curtea constată că aceste critici sunt întemeiate pentru motivele ce vor fi arătate în continuare.

24. Curtea observă că situația premisă de la care trebuie să înceapă analiza sa este aceea în care organele fiscale emit o decizie de impunere cu nerespectarea dispozițiilor legale. Contribuabilul are dreptul de a formula contestație în fața organelor fiscale, care pot recunoaște netemeinicia deciziei de impunere și dispune restituirea sumei de bani plătite. De asemenea, contribuabilul are dreptul de a se adresa instanței judecătorești, cu parcurgerea procedurii legale aplicabile, iar aceasta poate constata temeinicia cererii de restituire a sumei de bani plătite în baza deciziei de impunere nelegale. În aceste ipoteze, contribuabilul trebuie să formuleze o cerere privind restituirea sumelor de bani plătite [conform dispozițiilor art.117 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală], cerere care este analizată, de regulă, într-un termen de 45 de zile de la data depunerii cererii la organul fiscal.

25. Curtea reține că dispozițiile legale criticate reglementează dreptul contribuabilului de a primi o dobândă fiscală pentru sumele de restituit de către organele fiscale. Acesta are dreptul la primirea dobânzii în urma constatării dreptului său la restituirea unei sume de bani printr-o hotărâre judecătorească sau a recunoașterii de către organele fiscale a unei erori săvârșite de către ele cu ocazia prelevării unei sume de bani în baza unei decizii de impunere nelegale. Contribuabilul poate să formuleze cererea de restituire, potrivit dispozițiilor legale criticate, numai după recunoașterea dreptului la restituirea sumei de bani plătite de contribuabil ca urmare a emiterii unei decizii de impunere de către organele fiscale, decizie emisă cu încălcarea dispozițiilor legale.

26. Acordarea dobânzii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu se face, însă, începând cu data plății efective de către contribuabil a sumelor prevăzute în decizia de impunere, ci de la o dată ulterioară acestui moment, respectiv după un termen de cel puțin 45 de zile de la data depunerii cererii de acordare a dobânzii de către contribuabil.

27. Curtea reține că legiuitorul trebuie să dispună, la punerea în aplicare a politicilor sale, mai ales cele sociale și economice, de o marjă de apreciere pentru a se pronunța atât asupra existenței unei probleme de interes public care necesită adoptarea unui act normativ, cât și asupra alegerii modalităților de aplicare a acestuia (a se vedea, în acest sens, Decizia Curții Europene a Drepturilor Omului din 4 septembrie 2012, pronunțată în Cauza *Dumitru Daniel Dumitru și alții împotriva României*, paragraful 49). De asemenea, Curtea observă că în jurisprudența Curții de la Strasbourg s-a statuat că statul, mai ales atunci când elaborează și pune în practică o politică în materie fiscală, se bucură de o marjă largă de apreciere, cu condiția existenței unui „just echilibru” între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului (a se vedea Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 23 februarie 2006, pronunțată în Cauza *Stere și alții împotriva României*, paragraful 50).

28. Mai mult, Curtea Constituțională, prin Decizia nr.1.533 din 28 noiembrie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.905 din 20 decembrie 2011, a reliefat necesitatea creării unui echilibru între interesele generale ale societății și interesele particulare ale persoanelor. În aceste condiții, revine instanței de contencios constituțional sarcina de a analiza dacă marja de apreciere a legiuitorului în materie fiscală, prin prisma drepturilor contribuabililor, respectă prevederile constituționale referitoare la dreptul de proprietate privată.

29. Cu alte cuvinte, statul are la dispoziție o marjă de apreciere în ceea ce privește elaborarea și aplicarea politicilor sale fiscale, inclusiv în ceea ce privește modalitatea de acordare a dobânzilor sau a momentului la care intervine plata lor efectivă, dar dispozițiile legale adoptate în acest sens nu trebuie să contravină drepturilor și libertăților fundamentale, astfel cum sunt prevăzute de Constituție.

30. Astfel, Curtea reține că, potrivit art.44 alin.(1) din Constituție, legiuitorul este în drept să stabilească conținutul și limitele dreptului de proprietate. De principiu, aceste limite au în vedere obiectul dreptului de proprietate și atribuțiile acestuia și se instituie în vederea apărării intereselor sociale și economice generale sau pentru apărarea drepturilor și libertăților fundamentale ale altor persoane, esențial fiind ca prin aceasta să nu fie anihilat complet dreptul de proprietate (în acest sens, a se vedea și Decizia nr.19 din 8 aprilie 1993, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.105 din 24 mai 1993). De asemenea, Curtea a statuat prin Decizia nr.59 din 17 februarie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.203 din 9 martie 2004, că, în temeiul art.44 din Constituție, legiuitorul ordinar este competent să stabilească cadrul juridic pentru exercitarea atribuțiilor dreptului de proprietate, în accepțiunea principială conferită de Constituție, în așa fel încât să nu vină în coliziune cu interesele generale sau cu interesele particulare legitime ale altor subiecte de drept, instituind astfel niște limitări rezonabile în valorificarea acestuia, ca drept subiectiv garantat. Așadar, textul art.44 din Constituție cuprinde expres în cadrul alin.(1) o dispoziție specială în temeiul căreia legiuitorul are competența de a stabili conținutul și limitele dreptului de proprietate, inclusiv prin introducerea unor limite vizând atribuțiile dreptului de proprietate.

31. În aceste condiții, Curtea reține că dreptul de proprietate nu este un drept absolut, ci poate fi supus anumitor limitări, potrivit art.44 alin.(1) din Constituție; însă limitele dreptului de proprietate, indiferent de natura lor, nu se confundă cu însăși suprimarea dreptului de proprietate.

32. De asemenea, Curtea mai observă faptul că prin Hotărârea din 18 aprilie 2013, pronunțată în Cauza C-565/11 *Mariana Irimie împotriva Administrației Finanțelor Publice Sibiu și a Administrației Fondului pentru Mediu*, paragrafele 26—28, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că principiul efectivității impune, într-o situație de restituire a unei taxe percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii, ca normele naționale care privesc în special calculul dobânzilor eventual datorate să nu aibă ca efect privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin plata nedatorată a taxei (a se vedea și Hotărârea din 19 iulie 2012, pronunțată în cauza C-591/10 *Littlewoods Retail și alții*, punctul 29). Curtea a constatat că un regim precum cel în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile la cele care curg începând din ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a taxei percepute fără temei, nu îndeplinește această cerință. Astfel, această pierdere depinde în special de durata indisponibilizării sumei plătite fără temei cu încălcarea dreptului Uniunii Europene și survine astfel, în principiu, în perioada cuprinsă între data plății fără temei a taxei în cauză și data restituirii acesteia.

33. Curtea Constituțională mai reține faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.14 din 22 iunie 2015, pronunțată într-un recurs în interesul legii, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.728 din 29 septembrie 2015, a statuat, analizând dispozițiile art.124 alin.(1) și ale art.70 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, că momentul de la care curge dobânda fiscală pentru sumele încasate cu titlu de taxă de primă înmatriculare, taxă pe poluare și taxă pentru emisii poluante, restituite în temeiul hotărârilor judecătorești, este reprezentat de data plății acestor taxe. Curtea Constituțională constată că Înalta Curte de Casație și Justiție a făcut aplicarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie (Cauza C-565/11 *Mariana Irimie*).

34. Analizând dispozițiile legale și criticile formulate, Curtea constată că acoperirea prejudiciului ar trebui să se facă prin acordarea dobânzii fiscale care, potrivit legii, reprezintă echivalentul bănesc al prejudiciului cauzat creditorului, asigurând punerea acestuia în situația patrimonială în care s-ar fi aflat dacă obligația debitorului ar fi fost executată întocmai. Pentru a satisface această cerință, dobânda acordată va trebui să acopere atât valoarea pierderii efectiv suferite de către creditor (*damnum emergens*), cât și valoarea câștigului nerealizat (*lucrum cessans*). În regulă generală, acestea nu trebuie să acopere decât daunele directe și previzibile, nu și pe cele indirecte și imprevizibile. Curtea reține că dobânda cuvenită contribuabilului îndreptățit la restituirea unor sume ce se dovedesc a fi achitate fără a fi datorate este cea prevăzută de art.124 și de art.120 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

35. În cazul în care dobânda restituită nu acoperă daunele menționate decât pentru o perioadă limitată de timp, se pune problema îmbogățirii fără justă cauză a statului, prin diminuarea patrimoniului contribuabilului ca urmare a imposibilității folosirii sumei de bani percepute nelegal și lipsirea de dreptul de a se bucura de acoperirea beneficiului nerealizat. Măsura prevăzută de dispozițiile legale criticate nu este suficientă pentru repararea integrală a prejudiciului suferit de contribuabil, întrucât dobânda nu se acordă de la momentul plății, ci de la o dată ulterioară. Cu alte cuvinte, dispozițiile legale criticate nu reglementează repararea integrală a pagubei suferite.

36. Prin aplicarea acestor dispoziții legale se ajunge la situația în care contribuabilul suferă o pierdere patrimonială, o pagubă, în favoarea statului care ajunge să se îmbogățească fără justă cauză prin folosirea sumelor de bani percepute fără îndeplinirea condițiilor legale. Cu alte cuvinte, contribuabilul suferă o micșorare a activului său patrimonial și este lipsit de posibilitatea de a folosi aceste sume de bani, în timp ce statul se îmbogățește fără temei juridic prin folosirea cu titlu gratuit a aceluiași sume.

37. Așadar, Curtea Constituțională constată că dispozițiile art.124 alin.(1) raportate la cele ale art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, deși garantează acordarea unei dobânzi pentru neîndeplinirea obligației de restituire, nu acoperă complet paguba pe care o poate suferi contribuabilul pentru faptul că a înțeles să execute de bunăvoie o obligație fiscală pe care a socotit-o nelegală, lucru constatat ulterior prin hotărâre a unei instanțe judecătorești sau de către organul fiscal însuși. În acest mod are loc o diminuare a patrimoniului contribuabilului, printr-o acțiune a statului, fiind afectat, astfel, dreptul de proprietate privată.

38. Or, apare cu evidență că dobânda trebuie calculată de la data indisponibilizării sumei a cărei restituire se cere. În acest fel se asigură un tratament rezonabil și echitabil între părți: dacă, potrivit art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitorul contribuabil a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, tot astfel dobânzile aferente sumelor de restituit de la buget trebuie acordate de la data plății lor, și nu de la o dată ulterioară — după 45 de zile de la data solicitării sau chiar după mai mult timp (art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală). Aceeași idee transpare și din analiza art.131 coroborat cu art.135 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia termenul de prescripție pentru încasarea creanțelor fiscale, respectiv a sumelor de restituit de la buget este același — 5 ani de la 1 ianuarie a anului următor nașterii dreptului. De fapt, din analiza coroborată a tuturor dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală incidente în materie nu rezultă existența vreunei justificări obiective pe care să se întemeieze diferența substanțială de tratament juridic între stat și contribuabili.

39. De altfel, legiuitorul a sesizat aceste deficiențe ale actului normativ criticat, astfel că, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.8/2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.151 din 28 februarie 2014, a introdus alin.(1<sup>1</sup>) la art.124 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (ale cărui dispoziții nu sunt aplicabile în cauza de față), acesta având următoarea formulare: „(1<sup>1</sup>) În cazul creanțelor contribuabilului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal. Această prevedere nu se aplică în situația în care contribuabilul a solicitat acordarea

de despăgubiri, în condițiile art.18 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în situația prevăzută la art.83 alin.(4<sup>1</sup>).”

40. Însă, Curtea observă că o soluție legislativă similară cu cea analizată în prezenta cauză a fost preluată de legiuitor în art.182 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cod ce urmează să intre în vigoare, potrivit dispozițiilor art.353, la data de 1 ianuarie 2016.

41. Prin urmare, autoritățile publice implicate, inclusiv instanțele judecătorești, sunt chemate să realizeze o interpretare și aplicare conformă a acestei legi cu efectele pe care le produce prezenta decizie în privința momentului de la care sunt acordate dobânzile fiscale. Astfel, organele fiscale vor avea, în continuare, posibilitatea de a proceda la soluționarea cererii în termen de 45 de zile de la înregistrare, cu posibilitatea prelungirii perioadei menționate, însă, dobânda va trebui acordată începând cu data stingerii obligației fiscale constatate, în condițiile legii, ca fiind nedatorată.

42. Curtea mai reține că neconstituționalitatea dispozițiilor legale criticate nu privește, însă, situația în care contribuabilul a solicitat și a obținut despăgubiri în condițiile art.18 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Altfel, s-ar ajunge la o îmbogățire fără justă cauză a contribuabilului.

43. De asemenea, constatarea neconstituționalității dispozițiilor legale ale art.124 alin.(1) raportate la cele ale art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală nu privește nici sumele de rambursat de la bugetul de stat, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată care are un alt regim juridic ce ține de specificitatea sa.

44. În fine, Curtea reține că forța obligatorie a actelor jurisdicționale, deci și a deciziilor Curții Constituționale, se atașează nu numai dispozitivului, ci și considerentelor pe care se sprijină acesta. Așadar, atât considerentele, cât și dispozitivul deciziilor Curții Constituționale sunt general obligatorii, potrivit dispozițiilor art.147 alin.(4) din Constituție, și se impun cu aceeași forță tuturor subiectelor de drept.

45. Pentru considerentele expuse mai sus, în temeiul art.146 lit.d) și al art.147 alin.(4) din Constituție, precum și al art.1—3, al art.11 alin.(1) lit.A.d) și al art.29 din Legea nr.47/1992, cu unanimitate de voturi,

#### CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii

DECIDE:

Admite excepția de neconstituționalitate ridicată de Societatea „Rolast” — S.A. din Pitești în Dosarul nr.1.952/2/2013 al Înaltei Curți de Casație și Justiție — Secția de contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art.124 alin.(1) raportate la cele ale art.70 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală sunt neconstituționale.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Înaltei Curți de Casație și Justiție — Secția de contencios administrativ și fiscal și publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 20 octombrie 2015.