

Ioana Maria Costea

Facultatea de Drept a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași

Drept financiar. Note de curs

Ediția a 8-a revizuită și adăugită

Editura
Stamangiu
2023

CAPITOLUL AL V-LEA. PROCEDURI DE STINGERE A OBLIGAȚIILOR FISCALE

Secțiunea 1. Executarea voluntară a obligațiilor fiscale

Principala modalitate de stingere a unei obligații fiscale o reprezintă executarea voluntară^[1].

§1. Plata

În materie fiscală, distingem două categorii de obligații: obligații nepatrimoniale (de a declara, de a conduce evidențe contabile) și obligații patrimoniale (de a da sume de bani).

Regula generală în materia executării este dată de instituția plății. În sensul art. 1469 C. civ., *obligația se stinge prin plată atunci când prestația datorată este executată de bunăvoie*. Astfel, plata constă în remiterea unei sume de bani sau în executarea oricărei alte prestații care constituie obiectul însuși al obligației. Noțiunea de plată acoperă doar executarea obligațiilor patrimoniale (creanțe), în materie fiscală fiind preponderent limitată ca și formă la remiterea unei sume de bani. Pentru obligațiile patrimoniale, plata corespunde executării voluntare a unei obligații de a da, în dreptul fiscal de a emite o sumă de bani.

Pentru obligațiile nepatrimoniale, executarea corespunde executării voluntare a unei obligații de a face ori de a nu face: a conduce evidențe contabile, a depune declarații etc. Forțarea executării constă în obligarea contribuabilului la executare prin decizie de măsuri sub sancțiune contravențională ori aplicarea directă a sancțiunii contravenționale, urmată sau nu de executarea obligației de către creditor. Anumite obligații nepatrimoniale neexecutate (obligația de înregistrare fiscală, de emitere a titlului de creanță) pot fi executate de organul fiscal, prin emiterea unei decizii din oficiu.

Raportat la dispozițiile Codului de procedură fiscală, se observă faptul că legiuitorul a reglementat materia executării voluntare raportându-se

^[1] F.GH. BENE, *op. cit.*, p. 16.

exclusiv la obligațiile patrimoniale, într-un capitol distinct privind stingerea creanțelor fiscale. Cu toate acestea, raportat la dispozițiile întregului Cod de procedură fiscală și a legislației conexe, se va determina și regimul de executare a obligațiilor nepatrimoniale.

1.1. Cine poate face plata?

În cazul obligațiilor nepatrimoniale, de regulă, cu caracter *intuitu personae*, executarea voluntară se face doar de către contribuabil: personal ori prin reprezentant^[1].

În cazul obligațiilor patrimoniale, distingem următoarele situații, în aplicarea regulii de la art. 1472 C. civ., că *oricine poate face plata*. Debitorul face plata adică execută obligația. Debitorul poate acționa personal sau prin reprezentant, legal sau convențional. În cazul persoanelor juridice plata este făcută în numele persoanei juridice prin reprezentantul legal ori un mandatar. Persoana juridică, care lucrează prin mai multe sedii, va face plata impozitelor datorate de oricare dintre aceste sedii secundare. În mod excepțional, plata impozitului pe salarii se face de către sediile secundare, conform cu locul de muncă al salariaților.

Persoana *ținută pentru debitor* face plata. Este cazul unui fideiutor (garanție personală dată, ca măsură asigurătorie). Acesta, în baza angajamentului asumat, va executa obligația în locul debitorului, care nu poate sau nu vrea să execute.

Persoana *ținută alături de debitor*. În situația codebitorilor solidari (asociații unei entități fără personalitate juridică, coproprietarii, administratorul etc.) este posibil codebitorul să execute el obligația în beneficiul debitorului principal.

Un terț. Terțul poate face plata cu valori juridice diferite: în interes propriu, spre exemplu, un locatar plătește creanța fiscală pentru care s-a dispus măsura asigurătorie ori executorie a ipotecii pentru a salva soarta bunului, sau în *interesul debitorului* – o liberalitate ori gestiune de afaceri (fiul plătește creanțele fiscale ale mamei, administratorul plătește creanțele fiscale ale societății etc.).

[1] M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *op. cit.*, vol. II, p. 273.

1.2. Termenul de plată

Regula. Toate obligațiile fiscale sunt stabilite, *ex lege*, cu termen de plată. Codul fiscal (ori alte acte normative conexe) stabilește expres termenul de exigibilitate (de regulă, încheierea perioadei fiscale) și de scadență (de regulă, 25 a lunii următoare încheierii perioadei fiscale) pentru fiecare tip de impunere. Termenul prevăzut de Codul fiscal este cu dublă finalitate, acesta acoperă atât obligația nepatrimonială de a depune declarația, cât și obligația patrimonială de a face plata. De regulă, legea acordă un termen comun pentru individualizarea creanței (creanța se naște prin efectul legii, dar are nevoie să fie individualizată prin depunerea declarației de impunere) și pentru efectuarea plății. Spre exemplu: conform art. 80 C. fisc., termenul de plată a impozitului, „(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri”.

Termenele de executare a obligațiilor sunt lunare, trimestriale, semestriale ori anuale.

Cu privire la termenul de plată, se impune a fi delimitate următoarele momente.

Primul moment este cel al constituirii obligației fiscale, și anume data producerii faptului juridic generator al impozitului, taxei ori contribuției, data exigibilității. Data exigibilității este data la care organul fiscal poate solicita plata^[1], chiar dacă pentru executare se prevede un termen legal. Distingem între impunerile ocazionale, care se datorează pe un fapt juridic unic și impuneri profesionale, care se datorează pe o sumă de fapte juridice, conglomerate la nivelul unei perioade fiscale.

Al doilea moment este cel al consemnării obligației în baza unui act fiscal, declarativ de drepturi și obligații – individualizarea creanței (prin declarație de impunere ori decizie de impunere consemnând o creanță certă, lichidă și exigibilă). Codul fiscal și Codul de procedură fiscală prevăd expres termene pentru fiecare obligație fiscală în care să se facă executarea. Întrucât obligația fiscală (provenind din majoritatea impozitelor, contribuțiilor sociale și unele taxe) are adesea caracter repetitiv,

[1] F.GH. BENE, *op. cit.*, p. 93.

termenul este o dată la începutul unei noi perioade fiscale. Termenele sunt indicate de principiu pentru declarațiile de impunere; deciziile de impunere pot fi emise în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale. Deciziile de impunere privind restituiri de sume sau rambursări de TVA se emit în termenele indicate de Codul fiscal.

Al treilea moment este cel al expirării termenului de plată reprezentând data scadenței. După acest moment, titlul de creanță devine titlu executoriu și se trece la executarea silită a creanței. De cele mai multe ori, de la data exigibilității, legea acordă un termen comun pentru individualizarea creanței prin depunerea declarației și efectuarea plății. Ca regulă, Codul fiscal stabilește expres termenul de exigibilitate și de scadență pentru fiecare tip de impunere.

Spre exemplu, impozitul pe salarii se stabilește la data plății salariului, 14.06.2015, angajatorul este obligat să facă plata începând cu data de 15.06.2015 (data exigibilității) și până la 25.07.2015 (data scadenței). Sunt două momente întrucât creanțele fiscale sunt stabilite cu termene legale de plată; termene prevăzute în favoarea debitorului.

1.3. Modul de plată

Plățile către organele fiscale se gestionează prin unitățile trezoreriei și al altor instituții autorizate (băncile, casieriile proprii). Debitorii vor efectua plata sumelor datorate bugetului general consolidat, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului. Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate. Plata se face în baza unei foi de vărsământ.

„Remiterea” sumei se realizează efectiv: (a) în numerar, (b) prin mandat poștal; (c) prin decontare bancară; (d) prin card.

În toate cazurile, plata se dovedește prin documente de plată, și anume chitanța, extrasul de cont, chitanța de bancomat.

1.4. Data plății

În funcție de forma de efectuare a plății, se determină și momentul stingerii obligației^[1], conform art. 163 alin. (11) C. proc. fisc.:

- (i) în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organul fiscal, unitățile Trezoreriei Statului ori de reprezentanți ai acestora (instituțiile publice beneficiare care colectează sume în condițiile legii sau instituții de credit care au încheiate convenții cu instituțiile publice sau cu Trezoreria Statului);
- (ii) în cazul plăților în numerar efectuate la terminale și echipamente de plată puse la dispoziția debitorilor de către instituțiile de credit, în cadrul serviciilor bancare oferite pentru achitarea obligațiilor fiscale, bugetare sau a altor sume colectate de instituții publice, în contul tranzitoriu deschis conform convențiilor încheiate cu Ministerul Finanțelor, data înscrisă în documentul de plată eliberat de terminalele sau echipamentele respective;
- (iii) în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal. În cazul mandatelor poștale transmise de unitățile poștale în sistem electronic, momentul plății este data poștei astfel cum este aceasta transmisă prin sistemul electronic către Trezoreria Statului;
- (iv) în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, inclusiv internet banking, home banking, mobile banking sau alte mijloace de plată la distanță puse la dispoziția debitorilor de instituțiile de credit, inclusiv tranzacțiile efectuate prin intermediul contului tranzitoriu, data la care băncile debitează contul persoanei care efectuează plata pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare;
- (v) în cazul plăților efectuate prin intermediul cardurilor bancare, data la care a fost efectuată tranzacția, astfel cum este confirmată prin procedura de autorizare a acesteia.

[1] Pentru detalii, a se vedea D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *op. cit.*, p. 353.



În acest sens, a se vedea C.A. Craiova, s. com., cont. adm. și fisc., dec. nr. 1331/2008^[1]: „În primul rând, chiar dacă (...) B. (...) nu este cea care a descoperit prima eroarea în ceea ce privește contul în care trebuia plătit impozitul, în momentul când i-au fost restituiți banii și astfel a constatat eroarea, a remediat-o, virând sumele corespunzătoare către bugetul de stat. Nu era necesară înștiințarea B.S. cu privire la această eroare, pe de o parte, deoarece legea nu cere îndeplinirea unei astfel de formalități, iar, pe de altă parte, deoarece conform deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală se consideră că plata a fost făcută în termen la data debitării contului contribuabilului, cu condiția creditării unui cont bugetar. Se observă că textul nu face distincție între debitarea unui cont bugetar local sau central, astfel că instanța de fond a apreciat corect că majorările nu sunt datorate, deoarece (...) B. (...) a debitat contul său în favoarea unui cont bugetar, respectiv cel al bugetului local”.

§2. Compensarea și dreptul de restituire/rambursare

Sediul materiei: art. 167 C. proc. fisc.

O altă modalitate de stingere a obligațiilor fiscale este compensarea.

Ipoteză. Compensarea intervine atunci când în două raporturi juridice patrimoniale distincte, părțile au concomitent calitatea de debitor și creditor, unul față de celălalt, urmând ca prin manifestarea lor de voință obligațiile să se stingă până la concurența celei mai mici.

Pentru a ne afla în prezența acestui mod de stingere a unei obligații, o condiție *sine qua non* este existența unor sume de restituit de la bugetul de stat sau bugetul local. Contribuabilul va cumula și calitatea de creditor față de bugetul general consolidat. În acest sens, poate fi creanță fiscală principală dreptul la rambursarea TVA și dreptul la restituirea impozitelor, taxelor și a altor contribuții plătite fără temei legal.

Procedura. Compensarea operează *de drept* la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile^[2]. Este necesar ca obligațiile compensate să rezulte din debite față de același buget, conform principiului specializării creanțelor compensate^[3]. Nu intervine compensarea între o creanță de la bugetul național și una de la bugetul

[1] sintact.ro.

[2] M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *op. cit.*, vol. II, p. 277.

[3] D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *op. cit.*, p. 356.

local. Compensarea se constată de către organul fiscal din oficiu sau la cererea debitorului anterior restituirii de sume. Rezultatul compensării va fi consemnat într-o *notă de compensare*, care se comunică contribuabilului. În absența acesteia, contribuabilul are posibilitatea de a introduce o cerere de chemare în judecată, având ca obiect constatarea intervenirii compensării și obligarea organului fiscal la modificarea evidenței creanțelor fiscale.

Pentru situația în care contribuabilul nu are obligații fiscale restante, organul fiscal va proceda la remiterea sumelor prin restituiri.

§3. Restituirea de sume

Sediul materiei: art. 168 C. proc. fisc.

Ipoteze. Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată. În situația în care s-a făcut o plată fără a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective.

Instituția publică are obligația de a restitui sumele plătite fără existența unui titlu de creanță (contribuabilul face o plată fără a exista un titlu); plătite în plus față de obligația fiscală (impozitul pe venit final este mai mic decât cel plătit anticipat); plătite ca urmare a unei erori de calcul (eroare matematică); plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale (eroare de calificare juridică, spre exemplu, confuzie între premii și jocuri de noroc); stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii (restituiri obținute în instanță); rămase după efectuarea distribuirii sume rest la executarea silită; rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite (rezultate din anularea executării silite în instanță).

Procedura de restituire. Restituirea se face la cererea contribuabilului^[1], pe baza unei documentații dovedind creanța invocată.

Rambursarea de TVA. Sediul materiei – art. 169 C. proc. fisc. și O.P.A.N.A.F. nr. 3699/2015 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și pentru aprobarea modelului și conținutului unor

[1] D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *op. cit.*, p. 341.

formulare^[1]. În ipoteza în care decontul de TVA cuprinde o sumă negativă, ne aflăm în prezența unui drept de rambursare, persoana impozabilă urmând să primească înapoi sumele de TVA diferență. Organul fiscal decide, în condițiile prevăzute în ordin, dacă efectuează inspecția fiscală anterior sau ulterior aprobării rambursării, în baza unei analize de risc. Prin excepție, în cazul decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pentru care suma solicitată la rambursare este de până la 45.000 lei, organul fiscal central rambursează taxa cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale. Procedura pentru rambursarea TVA este o procedură mai complexă reglementată distinct.

§4. Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

Ipoteza. Un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile.

Regula în materie este dreptul de opțiune al contribuabilului. Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative acelui tip de creanță fiscală principală, pe care o stabilește contribuabilul sau pe care o indică ordinea de preferință legală (reținere la sursă, creanțe principale, creanțe accesorii).

Ordinea legală. Ordinea de stingere este detaliată de dispozițiile legale și anume art. 165 C. proc. fisc.: *toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii; obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.* Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel: a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale; b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii; c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale; d) în funcție de data primirii titlurilor executorii transmise de alte instituții.

[1] M. Of. nr. 969 din 28 decembrie 2015.



În acest sens, a se vedea C.A. Bacău, s. com., cont. adm. și fisc., dec. nr. 964/2009^[1]: „Se observă, așadar, că organul fiscal a procedat în mod corect, ținând seama de faptul că vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil”.

Pentru debitorii care se află sub incidența legislației privind insolvența, ordinea de stingere este stabilită distinct prin art. 165 alin. (6) C. proc. fisc.

Secțiunea a 2-a. Incidente în procedura de executare a obligațiilor fiscale

Regula executării la termen și integral a obligațiilor fiscale găsește în practică o serie de impedimente. În aceste cazuri, conform dispozițiilor legale, sunt incidente o serie de norme specifice pentru a asigura integritatea resurselor financiare bugetare.

§1. Obligațiile fiscale accesorii

Sediul materiei: art. 173-183 C. proc. fisc.

Pentru neachitarea la timp a creanțelor fiscale, debitorul va suporta o serie de sancțiuni^[2], datorând după termenul de scadență dobânzi și penalități de întârziere. Literatura de specialitate admite existența unei forme de răspundere fiscală^[3], care nu se confundă cu răspunderea contravențională ori penală. Apreciem că această formă de răspundere este cumva obiectivă, în sensul că este independentă de proba culpei contribuabilului în întârzierea executării.



În acest sens, a se vedea C.A. Brașov, s. com., cont. adm. și fisc., dec. nr. 5060/2007: „Or, verificând actele de la dosar, raportat la prevederile legale invocate de ambele recurente, rezultă că, în fapt, reclamantul a achitat impozitul pe venitul din salarii, chiar dacă nu la Trezoreria B., ci la Trezoreria de la sediul principal și în termen legal. Ca atare, nu

^[1] sintact.ro.

^[2] Pentru detalii, a se vedea M.ȘT. MINEA, C.F. COSTAȘ, *op. cit.*, vol. II, pp. 273 și urm.

^[3] D. DASCĂLU, C. ALEXANDRU, *op. cit.*, p. 322.