

CONSIDERAȚII PRIVIND COMPENSAREA CA MODALITATE DE
STINGERE A CREAȚELOR FISCALE

CONSIDERATIONS ON COMPENSATION AS A WAY OF
EXTINCTION OF TAX CLAIMS

IOANA MARIA COSTEA¹

Rezumat: Prezentul studiu analizează dispozițiile legale în materie de compensare, așa cum sunt reglementate în Codul de procedură fiscală. Compensarea este un instrument util în procedura de administrare a creanțelor fiscale, unde prezintă o serie de particularități raportat de instituția din dreptul comun compensarea în materie civilă. În egal măsură, studiul subliniază o serie de nuanțe specifice dreptului fiscal privind exigibilitatea și scadența, precum și sensuri punctuale atribuite de legiuitor în materia compensării.

Cuvinte-cheie: compensare, creanțe fiscale, exigibilitate, scadență

Abstract: This study analyzes the legal provisions on compensation, such as are provided in the Fiscal Procedure Code. Compensation is a useful tool in the management procedure of tax claims, which has a number of features in comparison with the generic institution compensation in civil law. Equally, the study highlights a number of specific nuances of tax law concerning chargeability and due date and punctual meanings assigned by the legislature in the matter of compensation.

Keywords: compensation, tax rights, chargeability, due date

1. Considerente generale

Creanțele fiscale sunt o specie a obligațiilor patrimoniale, cu un anumit comportament juridic; implică un subiect de drept public, au ca sursă dispozițiile din legislația fiscală privind impozitele, taxele și contribuțiile

¹ Conferențiar univ. dr., Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, Facultatea de Drept, email: ioana.costea@uaic.ro

sociale și se execută în condițiile Codului fiscal² și al Codului de procedură fiscală³.

Din definiția legală a creanței fiscale, în genere și a creanței fiscale principale, în special conform art. 2 pct. 10-11 din C.proc.fisc., rezultă dincolo de nesuprapunerea totală a celor două definiții⁴ și dând prevalență definiției speciale, o creanță fiscală principală comportă două dimensiuni: (1) *dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale* și (2) *dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite și rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege.*

Astfel, în mod tradițional, un contribuabil poate fi creditor pentru o creanță fiscală principală, pe două drepturi distincte, cu regim juridic relativ similar. Dreptul la restituire privește dreptul contribuabilului/plătitorului, prevăzut de dispozițiile art. 168 C.proc.fisc. (1) *se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată și datorată, sume plătite sau încasate ca parte din componenta bugetului general consolidat: bugetul de stat, un buget local, un buget special.* Dreptul la rambursare, fiind consacrat normativ expres, se generează în materia taxei pe valoare adăugată, decurgând din caracterul neutru al taxei, rambursându-se suma negativă de TVA, ca diferență dintre taxa în aval, încasată de la clienți și taxa în amonte, datorată/plătitoare către furnizori ori din regulile de aplicare teritorială a taxei, atunci când locul taxării este diferit de locul unde s-a făcut inițial plata taxei.

2. Definiția legală și domeniul de incidență

Compensarea este definită în art. 167 alin. 1 din C.proc.fisc., astfel: *prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu*

² Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015.

³ Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015.

⁴ Pentru detalii, a se vedea: I.M. Costea, *Delimitări conceptuale în Codul de procedură fiscală*, în TaxNews, nr. 4/2016, pp. 236 și urm.

condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia.

Observăm că domeniul de incidență rezultă din definiție, compensarea privind pe de o parte creanțele din impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat, față de care entitatea publică este creditor, iar contribuabilul/plătitorul este debitor. Pe de altă parte, compensarea privește creanțele rezultând din sume de restituit, sume de rambursat și sume de plată, pentru care contribuabilul/plătitorul are calitatea de creditor.

Referitor la sumele de plată, C.proc.fisc. oferă o definiție legală: *prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.* În această categorie, sunt astfel incluse nu numai creanțele fiscale, în sensul definiției de la art. 2 pct. 10 și 11, pentru care ar trebui să fie incident dreptul la restituire, ci și orice alte sume pentru care contribuabilul/plătitorul/un alt debitor sunt creditori, rezultând din raporturi contractuale sau extra-contractuale. Amintiți-vă, sume de plată în urma anulării unor proceduri de adjudecare, sume de plată în urma unor constatări ale unor prejudicii, sume de plată în temeiul unor contracte, indiferent că sunt prețul acelor contracte ori penalități, daune etc.

Domeniul de incidență se delimitează în subsidiară și raportat la sintagma *bugetul general consolidat*, întrucât compensarea se aplică în privința oricărei componente bugetare, parte a bugetului general consolidat.

În aplicarea acestei instituții, în mod firesc, pentru a se respecta principiile procedurii bugetare, se aplică regula identității de buget, așa cum este instituită prin art. 167 alin. 2 C. proc. fisc.: *creanțele debitorului se compensează cu obligațiile datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional.* Regula specializării bugetare se aplică inclusiv în privința creanțelor vamale, detaliat conform dispozițiilor de la art. 167 alin. 3 C. proc. fisc.: *creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natură. Eventualele diferențe rămase se compensează cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută la alin. (2).*

Apreciem c acest mecanism, specific procedurii fiscale, reprezint o atenuare a dispozițiilor din dreptul comun, unde compensarea este definit ca *modul de stingere a obligațiilor care const în stingerea a dou datorii reciproce, pân la concurența celei mai mici dintre ele. Compensația presupune dou raporturi juridice obligaționale distincte în care acelea i persoane sunt creditor i debitor, una față de cealalt*⁵. Atenuarea intervine în sensul în care, compensarea transcende regula delimitării de patrimonii, implicit i regula delimitării de bugete i permite stingerea unor creanțe între bugete diferite, care au titular i implicit creditor/debitor diferit; spre exemplu, compensarea unor creanțe de la bugetul de stat cu creanțe c tre bugetele fondurilor speciale, în condițiile art. 167 alin. 2 i alin. 3 din C. proc. fisc.

3. Procedura aplicabil

Conform art. 167 alin. 4 C. proc. fisc., compensarea operează *de drept*. Textul este o transpunere a dispozițiilor art. 1617 alin. 1 din C.civ. Condiția comun ambelor Coduri este c ambele creanțe *exist deodată, fiind deopotriv certe, lichide i exigibile*.

Astfel, creanțele îndeplinesc o serie de condiții: (1) creanțele sunt reciproce, în materie fiscal , regula fiind atenuată a a cum am ar tat mai sus; (2) creanțele sunt certe, în sensul definiției de la art. 379 alin. 3 C.proc.civ., inclusiv art. 653 alin.2 C.proc.civ.⁶; (3) creanțele sunt lichide, în sensul c sunt determinate printr-un titlu de creanță , care dup caz poate fi declarație fiscal , decizie de impunere, hot râr judec toareasc , proces-verbal de constatare i sancționare a unei contravenții⁷, alte titluri de creanță ; (4) creanțele sunt exigibile, adic sunt ajunse la scadență⁸.

⁵ Fl. A. Baias, E. Chelaru, R. Constantinovici, I. Macovei, *Noul Cod civil. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, Bucure ti, Edi ia 2 revizuit , 2014, p. 1313.

⁶ Crean a *cert* este aceea a c rei existen rezult din însu i actul de crean sau i din alte acte, chiar neautentice, emenate de la debitor sau recunoscute de acesta [a se vedea i art. 653 alin. (2) NCPC care prevede c o crean a este cert când existen a ei neîndoielnic rezult din însu i titlul executoriu].

⁷ Crean a este *lichid* , potrivit dispozi iilor art. 379 alin. (4) C.proc.civ., atunci când câtimea ei este determinat prin însu i actul de crean sau când este determinabil cu ajutorul actului de crean sau i a altor acte neautentice, fie emanând de la debitor, fie recunoscute de acesta, fie opozabile lui în baza unei dispozi ii legale sau a stipula iilor con inute în actul de crean . C.proc.civ. prevede la art. 653 alin. (3) c o crean este lichid atunci când obiectul ei este determinat sau când titlul executoriu con ine elementele care permit stabilirea lui.

Referitor la scadență, apreciem că se impun o serie de discuții; astfel, în mod tradițional creanțele fiscale sunt determinate prin titlu de creanță, cu termen de plată, prevăzut fie de C.fisc. pentru fiecare tip de impunere ori eventual, o lege specială, fie stabilit conform art. 156 C. proc. fisc. – cu nota marginală *Termene de plată*.

Acest termen de plată este evident un termen suspensiv, în favoarea debitorului. Apreciem că dispozițiile privind decderea din beneficiul termenului din art. 665 C.proc.civ. nu sunt incidente în materie fiscală, termenul fiind un termen legal.

Mecanismul juridic al exigibilității este mai amplu. Spre exemplu, în materie de TVA, art. 280 C. fisc. definește două noțiuni, care pun în discuție problema scadenței; astfel alin. (1) *faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei* și alin. (2) *exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată*. Astfel, exigibilitatea taxei este data la care se produce faptul generator, și anume operațiunea taxabilă, pe care se va greva și calcula TVA colectată, deși TVA de plată se va determina ulterior, iar plata se va face în termenul legal. Pentru o vânzare, faptul generator este data transmiterii dreptului de proprietate, dată la care se produce și exigibilitatea taxei, deși factura poate fi emisă în termenul de la art. 319 C. fisc., și anume a 15-a zi a lunii

⁸ O creanță este exigibilă [a se vedea art. 653 alin. (4) C.proc.civ.], dacă obligația debitorului este ajunsă la scadență sau acesta este decăzut din beneficiul termenului de plată (a se vedea și dispozițiile art. 665 C. Proc. Civ., potrivit cărora debitorul care beneficiază de un termen de plată va fi decăzut, la cererea creditorului, din beneficiul acestui termen, în următoarele situații: debitorul se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor care îi revin potrivit legii în scopul realizării executării silite; debitorul risipește averea sa; debitorul este în stare de insolvență în deosebită măsură sau, dacă prin fapta sa, s-a vădit că intenționează să dăuneze sau dintr-o culpă gravă, a micșorat garanțiile date creditorului și ori nu le-a dat pe cele promise sau, după caz, încuviințate; alți creditori fac executări asupra averii lui. Se impune menținerea acestor dispoziții nu se aplică atunci când debitorul este statul sau o unitate administrativ-teritorială). Absența exigibilității poate fi invocată numai dacă ea rezultă dintr-un termen legal sau convențional suspensiv de executare, stabilit în favoarea debitorului; astfel debitorul nu poate fi obligat să plătească înainte de termen, compensația fiind tot o plată, deoarece ar echivala cu decderea din beneficiul termenului [Fl. A. Baias, E. Chelaru, R. Constantinovici, I. Macovei, *op. cit.*, p. 1314].

urm toare faptului generator. Conform art. 280 alin. 3 C.fisc. - *exigibilitatea pl ții taxei reprezintă data la care o persoan are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1) C. fisc.*

Astfel, în materie fiscal distingem între faptul generator, exigibilitatea impunerii și exigibilitatea plății impunerii (scadența), momente cu efecte juridice diferite.

În privința exigibilității, ca moment la care intervine compensarea, art. 167 alin. 5 C. proc. fisc. aduce o serie de precizări pe ipoteze de lucru. Astfel, exigibilitatea este identică cu scadența, în sensul art. 154 și 155 C. proc. fisc. privind creanțele fiscale ale contribuabilului/plătitorului sub regula generică: *creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.*

Exigibilitatea intervine conform art. 167 alin. 5 lit. b) C. proc. fisc. la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal central, fiind vorba despre exigibilitatea creanței principale de rambursat. Procedura este dată de Ordinul Președintelui ANAF nr. 3699/2015⁹ 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 formulare.

În ipoteza restituirii, exigibilitatea intervine, conform art. 167 alin. 5 lit. c) C. proc. fisc. la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal central, potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, depuse potrivit Codului fiscal. Important este în acest context, faptul că exigibilitatea intervine nu la data deciziei de restituire, când creanța este certă și lichidă, ci la o dată anterioară, data depunerii cererii de restituire, sub condiția, ca această cerere să fie admisă în limita admiterii acesteia.

Exigibilitatea intervine în al patrulea rând, conform art. 167 alin. 5 lit. d) C. proc. fisc. la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie. Este evident că dispoziția se aplică în ipoteza în care organul fiscal stabilește, în procedură ordinară creanțe fiscale principale ori accesorii, prin decizie de impunere, în baza informațiilor

⁹ Publicat în Monitorul Oficial nr. 969 din 28 decembrie 2015.

comunicate de contribuabil prin declarația de impunere. Este cazul impozitului pe venitul persoanelor fizice, stabilit prin decizie de impunere ori a impozitelor locale stabilite prin decizie de impunere, precum și a tuturor obligațiilor fiscale accesorii, care au vocația de a fi stabilite doar prin decizie de impunere.

Exigibilitatea intervine conform art. 167 alin. 5 lit. e) C. proc. fisc. la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor de impunere rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/pl titor în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale. Apreciem că în acest caz exigibilitatea intervine la data declarației rectificative doar dacă declarația de impunere, titlu de creanță este depus în termenul prevăzut de Codul fiscal. În cazul în care declarația de impunere este depusă după termenul indicat de Codul fiscal, exigibilitatea intervine la data depunerii declarației, doar în limita efectelor necesare pentru a se face compensarea și anume determinarea momentului scadenței; creanța fiscal fiind exigibilă sub aspectul scadenței la termenul indicat de art. 154 C. proc. fisc., contribuabilul/pl titorul datorând accesorii pentru perioada dintre expirarea termenului de depunere a declarației și momentul efectiv al compensării.

Exigibilitatea intervine conform art. 167 alin. 5 lit. f) C. proc. fisc. la data comunicării actului de individualizare a sumei, pentru obligațiile de plată de la buget. Reamintim că obligația de plată de sume de la buget privește alte tipuri de creanțe decât cele din restituire ori rambursare, cum ar fi sume din raporturi contractuale, subvenții, beneficii etc.

Exigibilitatea intervine conform art. 167 alin. 5 lit. g) C. proc. fisc. la data primirii, în condițiile legii, de către organul fiscal a titlurilor executorii emise de alte instituții, în vederea executării silită. Este cazul titlurilor de creanță emise în proceduri judiciare ori extrajudiciare, de alte instituții publice, prin care statul ori o autoritate publică are calitatea de debitor față de un contribuabil/pl titor, titluri care se pun în executare silită de către organul fiscal.

Exigibilitatea intervine conform art. 167 alin. 5 lit. h) C. proc. fisc. în mai multe momente atunci când este vorba despre restituiri de sume, momente pe care le vom trata în contextul art. 168 C. proc. fisc..

Procedural compensarea intervine de drept, însă se impune a fi constatată de organul fiscal. Codul de procedură fiscală face mențiune *la*

cererea debitorului sau din oficiu, în sensul că doar constatarea compensării intervenite de drept, se face la cerere ori din oficiu.

În aplicarea dispozițiilor privitoare la compensare, se impune a ține cont de ordinea stingerii obligațiilor, așa cum este reglementat de art. 165 C. proc. fisc. În acest sens, sunt aplicabile, dispozițiile Ordinului Președintelui ANAF nr. 3637/2015 privind metodologia de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale¹⁰.

Constatarea compensării, întrucât reprezintă în sensul art. 2 din Legea nr. 554/2004 o modificare (stingere totală ori parțială) a unui raport juridic de drept public, se face printr-un înscris, o decizie cu privire la efectuarea compensării. Aceasta reprezintă act administrativ-fiscal, în sensul art. 46 din C. proc. fisc. și este supus condiției comunicării, în una din formele indicate de art. 48 C. proc. fisc. Termenul de comunicare este 7 zile de la data efectuării operațiunii.

4. Dispoziții speciale privind compensarea în caz de sumă negativă a taxei

Dispozițiile prezentului articol sunt aplicabile și în cazul compensării sumelor provenind din regularizarea TVA.

Se compensează suma negativă a taxei pe valoarea adăugată din decontul de taxă cu opțiune de rambursare depus de reprezentantul unui grup fiscal constituit potrivit Codului fiscal cu obligațiile fiscale ale membrilor grupului fiscal, în următoarea ordine: a) obligațiile fiscale ale reprezentantului grupului fiscal; b) obligațiile fiscale ale celorlalți membri ai grupului fiscal, la alegerea organului fiscal central.

În cazul în care taxa pe valoarea adăugată de plată se stinge prin regularizare cu suma negativă de taxă, potrivit Codului fiscal, data stingerii taxei de plată este data prevăzută de lege pentru depunerea decontului în care s-a efectuat regularizarea.

Pentru debitorii care se află sub incidența legislației privind insolvența și care depun un decont cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare după data deschiderii procedurii insolvenței, suma aprobată la rambursare se compensează cu obligațiile fiscale nescute după data deschiderii procedurii insolvenței. Pentru perioada

¹⁰ Publicat în Monitorul Oficial nr. 978 din 30 decembrie 2015.

anterioară deschiderii procedurii de insolvență, suma negativă de tax pe valoarea adăugată înscrisă în decontul de tax pe valoarea adăugată aferent se compensează cu obligațiile fiscale ale debitorului nescute anterior deschiderii procedurii.

5. Concluzii

Compensarea este un instrument de gestiune a creanțelor fiscale, extrem de versatil întrucât fiind aplicat direct și imediat de organul fiscal, permite stingerea creanțelor rapid și fără costuri suplimentare.

O serie de corelări rămân a fi făcute privind exigibilitatea impunerii, termenele de plată, scadența, elemente ce permit aplicarea în timp a compensării.

Mecanismele procedurale ale compensării sunt relativ simple, cheia de boltă a instituției fiind momentul scadenței, mai ales pentru creanțele de restituire, rambursat ori de plată.

