

Codul de procedură fiscală întors pe toate fețele (VII)¹

*Horățiu Sasu*²
*Lucian Țâțu*³
*Dragoș Pătroi*⁴

Continuăm serialul despre Codul de procedură fiscală prin analiza prevederilor legislative referitoare la răspunderea solidară, dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii, drepturile și obligațiile succesorilor, dispoziții privind cesiunea creanțelor fiscale ale contribuabililor.

Art. 27. Răspunderea solidară

(1) Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

a) persoanele fizice sau juridice care, în cei 3 ani anteriori datei declarării insolabilității, cu rea-credință, dobândesc în orice mod active de la debitorii care își provoacă astfel insolabilitatea;

b) administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea cu rea-credință, sub orice formă, a bunurilor mobile și imobile proprietatea acesteia.

(2) Persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolubil în condițiile prezentului cod sau declarat insolvent dacă, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul, dacă desfășoară efectiv aceeași activitate sau aceleași activități ca și debitorul și dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active corporale de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă netă a tuturor activelor corporale ale debitorului;

b) are raporturi comerciale contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care, în proporție de cel puțin jumătate, au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul;

¹ Prezentul articol face parte din Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații, carte ce va apărea în luna iunie la Editura C.H. Beck.

² *Horățiu Sasu* este jurist și economist, consultant în afaceri și management în Sibiu.

³ *Lucian Țâțu* este lector universitar doctor la Catedra de Finanțe, ASE București, membru al IFA – România.

⁴ *Dragoș Pătroi* este specialist al Direcției Naționale Anticorupție, lector asociat al Universității Pitești și al Institutului Național de Administrație, membru al Camerei Consultanților Fiscali.

c) are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

(3) În înțelesul alin. (2), termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

a) *control* – majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociațiilor unei societăți comerciale ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți comerciale ori consiliul director al unei asociații sau fundații;

b) *control indirect* – activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane.

Comentariu

Codul de procedură fiscală reglementează o procedură nouă de recuperare a impozitelor și taxelor ce nu pot fi încasate de la debitorii declarați insolvari, instituind o răspundere denumită solidară, în sarcina altor persoane fizice și juridice decât contribuabilul debitor. Pentru ca această răspundere să opereze este necesar însă ca debitorul să fi fost declarat insolvar în condițiile Codului de procedură fiscală, or faptul că debitorul principal este declarat mai întâi solvar exclude ideea răspunderii solidare, termen folosit impropriu de legiuitor, în realitate aflându-ne în fața unei răspunderi subsidiare⁵.

Solidaritatea este acea obligație, cu subiecte multiple, în care fiecare creditor solidar poate cere debitorului întreaga datorie sau oricare dintre debitorii solidari poate fi ținut la executarea în întregime a prestației la care are dreptul creditorul. Obligațiile solidare, reglementate de art. 1034-1056 C.civ., fac parte din categoria obligațiilor indivizibile, fiind o modalitate care împiedică diviziunea creanțelor și datoriilor. Solidaritatea poate fi activă, când există mai mulți creditori, sau pasivă, când există mai mulți debitori.

Solidaritatea pasivă se caracterizează prin următoarele trăsături⁶:

a) Fiecare dintre codebitori, obligați la plata aceleiași datorii față de același creditor, este ținut pentru totalitatea datoriei, creditorul putând urmări la alegerea sa pe oricare dintre codebitorii solidari în parte, pe unii sau pe toți împreună, pentru întreaga creanță.

b) Între codebitorii solidari obligația este divizibilă, neputând fi ținută la mai mult decât partea lor proporțională din datorie sau mai mult decât ceea ce trebuie să plătească. Debitorul care a plătit dobândește un drept de regres sau de recurs împotriva celorlalți codebitori, solidar pentru tot ceea ce a plătit peste partea sa și în mod proporțional.

4. Textul acestui articol necesită următoarele precizări cu privire la:

- *sfera de aplicare* – având în vedere sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală (drepturile și obligațiile din raporturile juridice fiscale), acest text de lege se aplică doar în raporturile dintre contribuabil și bugetul statului. Acest text de lege este o derogare de la dreptul comun, stabilit de Codul civil și Codul comercial, fiind de strictă interpretare.

- *situația debitorului* – textul introdus de Legea nr. 210/2005 stabilește că debitorul trebuie să fie „declarat insolvar în condițiile prezentului cod sau declarat

⁵ V. Pașca, Răspunderea solidară pentru obligațiile fiscale ale debitorului declarat insolvar, în Revista de Drept Comercial nr. 6/2004, p. 61.

⁶ R.P. Vonica, Dreptul contractelor comerciale, Ed. Holding Reporter, București, 1999, p. 46.

insolvent”, situație în care devin aplicabile atât prevederile art. 176 C.proc.fisc. cu privire la insolabilitate, respectiv prevederile Legii nr. 85/2006 privind insolvența coroborate cu prevederile art. 176-177 C.proc.fisc.

- *raportul dintre debitor și persoana juridică* – pentru ca persoana juridică să poată fi obligată, pe cale administrativă, să răspundă solidar cu debitorul, trebuie îndeplinite în mod cumulativ, următoarele *condiții*:

- persoana juridică, direct sau indirect, să controleze pe debitor/să fie controlată de debitor/să se afle sub control comun cu debitorul;

- persoana juridică să se afle într-una din următoarele situații: a) desfășoară aceeași activitate sau aceleași activități ca și debitorul; b) utilizează cu orice titlu active corporale de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă netă a tuturor activelor corporale ale utilizatorului; c) are raporturi comerciale contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii care, în proporție de cel puțin jumătate, au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul; d) are raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate din angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului⁷.

Cu privire la ipoteza insolvenței, aceasta poate fi provocată pentru a scăpa de datoriile acumulate de un contribuabil persoană juridică prin transferul sub formă de vânzare a activelor către o altă firmă (care are eventual aceiași acționari ca prima firmă), vânzarea neurmată și de plata contravalorii activelor preluate sau de stabilirea unor prețuri derizorii. Dacă se dovedește că transferul activelor s-a făcut pentru a duce în stare de insolabilitate prima firmă, atunci a doua firmă va fi solidară la plata obligațiilor restante cu prima firmă⁸.

Se observă că legea nu instituie posibilitatea de anulare a actelor juridice frauduloase în vederea readucerii bunurilor în patrimoniul debitorului (așa cum face Legea nr. 85/2006 a insolvenței). Codul de procedură fiscală conține o reglementare mult mai avantajoasă: în loc să se aducă sub gajul general al statului un singur bun, se aduce un întreg patrimoniu (mai precis latura sa activă). Posibilitatea de anulare există în continuare, în baza regulilor generale (art. 966-968 C.civ.), însă o asemenea acțiune ar fi lipsită de interes, răspunderea solidară stabilindu-se pe o cale mult mai simplă și mai eficientă, și anume prin decizie a organului fiscal⁹.

Articolul 25 alin. (2) lit. d) C.proc.fisc. stabilește posibilitatea angajării răspunderii privind plata obligațiilor fiscale de către o altă persoană decât contribuabilul, în măsura în care o astfel de persoană și-a asumat obligația de plată a creanțelor fiscale ale contribuabilului debitor. O astfel de obligație poate fi asumată, potrivit legii, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, ocazie cu care fidejutorul urmează să constituie o garanție reală la nivelul obligațiilor de plată ale contribuabilului.

Cu privire la solidaritate, este de interes faptul că fidejusiunea comercială se deosebește de fidejusiunea civilă prin aceea că fidejutorul care garantează o obligație

⁷ M. Niculeasa, Comentarii cu privire la modificările aduse Codului de procedură fiscală prin Ordonanța de Guvern nr. 20/2005, astfel cum a fost aprobată prin Legea nr. 210/2005, în Revista de Drept Comercial nr. 10/2005, p. 77.

⁸ L. Țâțu, D. Cataramă, D. Șerbănescu ș.a., Ghid practic de fiscalitate, Ed. Raabe, București, 2005, p. 20, fascicol B.1.2.

⁹ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de Procedură Fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 54.

comercială sau pentru care fidejusiunea constituie un act de comerț se consideră, și fără stipulație expresă, fidejutor plătitor, adică solidar cu debitorul (în subsidiar), iar dacă sunt mai mulți fidejutori, toți răspund solidar, pe când în dreptul civil numai dacă s-a stipulat anume¹⁰.

Fidejusiunea comercială este, de regulă, un act de comerț accesoriu, deoarece fidejutorul garantează cu patrimoniul său o faptă de comerț obiectivă. Astfel, fidejutorul care garantează plata prețului unor mărfuri cumpărate spre revânzare pe credit își asumă o obligație comercială, deoarece îndatorirea la care s-a angajat fidejutorul este un accesoriu al obligației principale luate de cumpărător de a plăti prețul. Or obligația principală fiind comercială, și obligația accesorie va avea aceeași calificare¹¹.

Cauțiunea poate avea ca obiect datorii născute anterior, care trebuie să fie determinate, sau datorii viitoare, care trebuie să fie determinabile.

Observăm utilitatea prevederilor coroborate ale art. 25 alin. (2) lit. d) și ale art. 27 C.proc.fisc., în baza cărora acționarii sau alte persoane interesate pot să își asume, în anumite circumstanțe (de exemplu, în cazul privatizării unei societăți cu capital integral de stat sau în cel al existenței unor dificultăți în achitarea obligațiilor fiscale din partea unui contribuabil), obligația de a garanta fiscal în numele respectivului contribuabil.

Precizăm, de asemenea, că angajarea răspunderii fidejutorului nu poate avea loc – ca și în alte cazuri în care obligația de plată a creanțelor fiscale se transmite unei alte persoane potrivit Codului de procedură fiscală – decât în subsidiar față de angajarea răspunderii debitorului¹².

Referitor la situația administratorilor, acționarilor etc. care au provocat insolabilitatea [situație la care se referă art. 27 alin. (1) lit. b) din articolul pe care îl comentăm], scopul prevederii legale este limpede; astfel, dăm exemplu o societate comercială care are ca domeniu de activitate comerțul cu produse alimentare, ce poate scoate scriptic din gestiune aceste produse ca fiind alterate. Prin scoaterea din gestiune a produselor se poate ajunge în situația de insolabilitate (nu mai are ce vinde pentru a-și plăti furnizorii, angajații, datoriile către stat). În cazul de față, când scoaterea din gestiune s-a făcut cu rea-credință și s-a intrat în stare de insolabilitate, trebuie să apară răspunderea solidară a administratorului, asociaților, acționarilor etc. Pentru a considera aceste persoane solidare la plata obligațiilor este însă necesar să se dovedească că scoaterea din gestiune a produselor s-a realizat cu rea-credință¹³.

Într-o opinie, pornindu-se de la realitatea că Legea nr. 210/2005 modifică art. 27, în sensul că abrogă alin. (2), potrivit căruia „răspunderea asociaților și acționarilor la societățile comerciale debitoare se stabilește potrivit Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicata, cu modificările și completările ulterioare”, s-a ajuns la concluzia că Legea nr. 210/2005 modifică implicit și Legea nr. 31/1990, în sensul că asociații sau acționarii societăților comerciale debitoare vor răspunde, în cazul în care condițiile și criteriile mai sus prevăzute sunt îndeplinite, solidar cu acestea, și peste limita participării lor la capitalul social al societăților comerciale debitoare¹⁴. Nu este o interpretare cu care

¹⁰ R.P. Vonica, *Drept comercial – partea generală*, Ed. Lumina Lex, București, 2000, p. 492.

¹¹ Ibidem.

¹² D. Dascălu, C. Alexandru, op. cit., p. 56.

¹³ L. Țâțu, D. Cataramă, D. Șerbănescu ș.a., *Ghid practic de fiscalitate*, Ed. Raabe, București, 2005, p. 20, fascicul B.1.2.

¹⁴ M. Niculeasa, *Comentarii cu privire la modificările aduse Codului de procedură fiscală prin Ordonanța de Guvern nr. 20/2005*, astfel cum a fost aprobată prin Legea nr. 210/2005, în *Revista de Drept*

să fim de acord: Legea 31/1990 nu s-a modificat implicit, regula răspunderii până la concurența capitalului social vărsat rămâne aceeași, iar cazurile de atragere a unei eventuale răspunderi a asociaților/acționarilor peste limita participării la capitalul social sunt cuprinse în Legea nr. 85/2006 privind insolvența¹⁵, art. 138.

Art. 28. Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii

(1) Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 27 se va stabili potrivit dispozițiilor prezentului articol.

(2) În scopul prevăzut la alin. (1) organul fiscal va întocmi o decizie în care vor fi arătate motivele de fapt și de drept pentru care este angajată răspunderea persoanei în cauză. Decizia se va supune spre aprobare conducerii organului fiscal.

(3) Decizia aprobată potrivit alin. (2) constituie titlu de creanță privind obligația la plată a persoanei răspunzătoare potrivit art. 27 și va cuprinde, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și următoarele:

a) codul de identificare fiscală a persoanei răspunzătoare, obligată la plata obligației debitorului principal, precum și orice alte date de identificare;

b) numele și prenumele sau denumirea debitorului principal; codul de identificare fiscală; domiciliul sau sediul acestuia, precum și orice alte date de identificare;

c) cuantumul și natura sumelor datorate;

d) termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;

e) temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii.

(4) Răspunderea va fi stabilită atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia.

(5) Titlul de creanță prevăzut la alin. (3) va fi comunicat persoanei obligate la plată, menționându-se că aceasta urmează să facă plata în termenul stabilit.

(6) Titlul de creanță comunicat potrivit alin. (5) poate fi atacat în condițiile legii.

Comentariu

Decizia de obligare la plata impozitelor și taxelor restante poate fi contestată în condițiile prevăzute în Titlul IX din Codul de procedură fiscală¹⁶.

Referitor la prevederile art. 28 alin. (3), este de amintit că titlul de creanță fiscală constată și individualizează obligația pecuniară a fiecărui subiect impozabil, taxabil sau altui debitor al bugetului statului, întocmit conform normelor de procedură fiscală, de către organele fiscale, de control financiar și chiar de către debitorii abilitați să-și calculeze impozitele și taxele datorate de ei¹⁷.

Comercial nr. 10/2005, p. 78.

¹⁵ M. Of. nr. 359 din 21 aprilie 2006.

¹⁶ V. Pașca, Răspunderea solidară pentru obligațiile fiscale ale debitorului declarat insolubil, în R.D.C. nr. 6/2004, p. 65.

¹⁷ I. Gliga, Drept financiar, Ed. Argonaut, Cluj-Napoca, 1996, p. 121.

În concluzie, putem defini titlul de creanță fiscală astfel: un act juridic unilateral ce dă naștere unui drept de creanță al statului, având ca obiect sumele de bani pe care contribuabilul le datorează bugetului de stat și concomitent obligației ce revine contribuabilului, de a plăti aceste sume în cuantumul și la termenele stabilite¹⁸.

Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat că din interpretarea prevederilor art. 137 alin. (2) și art. 175 alin. (1) C.proc.fisc. rezultă că un act administrativ fiscal a cărui creanță fiscală a ajuns scadentă dobândește statutul unui titlu executoriu având un regim juridic distinct de cel al actului administrativ fiscal.

Astfel, dacă titlul de creanță și orice alt administrativ fiscal pot fi contestate la organul fiscal competent potrivit regulilor stabilite prin art. 175 și urm. din Capitolul I, al Titlului IX din Codul de procedură fiscală, contestația împotriva titlului executoriu va urma procedura stabilită prin art. 169 din același act normativ, instanța competentă material să judece contestația fiind judecătoria, ca instanță de executare¹⁹. Decizia concordă cu opinia doctrinară exprimată în primul paragraf din comentariile de la acest articol.

Art. 29. Drepturile și obligațiile succesorilor

(1) Drepturile și obligațiile din raportul juridic fiscal trec asupra succesorilor debitorului în condițiile dreptului comun.

(2) Dispozițiile alin. (1) nu sunt aplicabile în cazul obligației de plată a sumelor ce reprezintă amenzi aplicate, potrivit legii, debitorului persoană fizică.

Comentariu

Articolul pe care îl adnotăm reflectă tendința legiuitorului de completare a dreptului procedural fiscal cu dispoziții de drept comun, inclusiv din materia succesiunii persoanei fizice și juridice. Excepția de la regula enunțată de art. 29 sunt amenzile aplicate persoanei fizice, care au întotdeauna caracter personal²⁰.

A se vedea și prima parte a comentariului art. 25 C.proc.fisc., precum și comentariile de sub același articol referitor la fuziune și divizare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere a taxei. Astfel, operațiunea nu este supusă taxei pe valoarea adăugată, dar primitorul trebuie să ia în considerare faptul că pentru activele respective, dacă cedentul a beneficiat de deducerea taxei pe valoarea adăugată și el va folosi, de exemplu, activele pentru

¹⁸ I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Ocescu, *Drept financiar*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1981, p. 104.

¹⁹ I.C.C.J., secția de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 1945 din 26 mai 2006, pe www.scj.ro.

²⁰ C. Leaua, D. Petre, B. Onica-Jarka, M. Bădescu, *Prezentare generală a principalelor elemente de noutate aduse de Codul de procedură fiscală (I)*, în *Dreptul* nr. 6/2004, p. 10.

operațiuni ce nu intră sub incidența taxei sau dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de cea din cazul cedentului, acesta va trebui să ajusteze taxa pe valoarea adăugată ce a fost dedusă de cedent²¹. Se poate ajunge astfel la o ajustare în favoarea statului (în măsura în care operațiunile primitivului dau drept de deducere a taxei într-o măsură mai mică decât în cazul cedentului) sau la o ajustare în favoarea primitivului în caz contrar.

Art. 30. Dispoziții privind cesiunea creanțelor fiscale ale contribuabililor

(1) Creanțele principale sau accesorii privind drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor, precum și sumele afectate garantării executării unei obligații fiscale pot fi cesionate numai după stabilirea lor potrivit legii.

(2) Cesiunea produce efecte față de organul fiscal competent numai de la data la care aceasta i-a fost notificată.

(3) Desființarea cesiunii sau constatarea nulității acesteia ulterior stingerii obligației fiscale nu este opozabilă organului fiscal.

Norme metodologice:

30.1. Cesiunea de creanță trebuie să îndeplinească cerințele de validitate din dreptul comun. Plățile efectuate între organul fiscal și contribuabilul cedent până la notificarea cesiunii sunt valabile.

30.2. Din momentul notificării cesiunii, creanța fiscală se transferă către cesionar cu toate drepturile pe care i le conferea cedentului, inclusiv accesoriile acesteia, în condițiile legii. Cesionarul devine creditor pentru valoarea creanței înscrisă în actul de cesiune, indiferent de prețul pe care l-a plătit și chiar dacă cesiunea s-a făcut cu titlu gratuit.

30.3. În cazul în care organul fiscal constată că aceeași creanță fiscală a fost cesionată mai multor cesionari, cesionarul care a notificat primul organul fiscal va deveni creditor al creanței cesionate.

Comentariu

Remarcăm reglementarea expresă a cesiunii creanțelor fiscale pe care contribuabilii le au împotriva organelor fiscale. Creditorul care transmite creanța se numește cedent; persoana către care se transmite creanța, care o dobândește prin cesiune, se numește cesionar; debitorul creanței transmise (cedate) se numește debitor cedat. Așadar, părțile convenției care are ca obiect cesiunea unei creanțe sunt cedentul și cesionarul. Prin această convenție se transmite creanța pe care cedentul o are față de debitorul cedat. Prin efectul cesiunii, noul creditor al debitorului cedat va fi cesionarul²².

S-a arătat că sumele afectate garantării executării unei obligații fiscale se vor referi tot la eventualele creanțe fiscale ale contribuabililor împotriva organelor fiscale ca sume care ar putea servi la compensarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului și în această modalitate la stingerea acestor obligații. O altă interpretare a sumelor afectate garantării executării unei obligații fiscale este mai puțin probabilă, fiind incompatibilă cu natura

²¹ Ajustarea TVA se realizează conform art. 148 și 149 C.fisc.

²² C. Stătescu. C. Bârsan, Teoria generală a obligațiilor, Ed. All, București, 1994, p. 316.

operațiunii reglementate de art. 28 C.proc.fisc. – cesiunea²³.

În materie fiscală procedura cesiunii de creanță necesită îndeplinirea a două condiții²⁴:

- o condiție de validitate: creanțele să fi fost „stabilite în condițiile legii” (prin declarație sau decizie de impunere);

- o condiție de opozabilitate – cesiunea să fie notificată organului fiscal competent.

Între părți, ca efect al cesiunii de creanță, din momentul realizării acordului de voințe creanța se transferă către cesionar. Creanța trece în patrimoniul cesionarului cu toate drepturile pe care i le conferea cedentului.

Cesionarul devine creditor în locul cedentului, preluându-i toate drepturile. Creanța rămâne neschimbată, în sensul că-și păstrează natura (civilă sau comercială), garanțiile care o însoțeau și, dacă este o creanță ce constă într-o sumă de bani, va continua să producă aceeași dobândă.

Potrivit alin. (2) al art. 30 C.proc.fisc., cesiunea creanței fiscale produce efecte față de organul competent (în opinia noastră, cel de la domiciliul fiscal al contribuabilului cedent al creanței fiscale) doar de la data la care cesiunea i-a fost notificată, același punct 30.1. din Normele Metodologice precizând că „plățile efectuate între organul fiscal și contribuabilul cedent până la notificarea cesiunii sunt valabile”, regulă similară celei din art. 1395 C.civ. În acest context, precizăm că metodele alternative de asigurare a opozabilității cesiunii față de debitor prevăzute de către Codul civil (acceptarea prin act autentic) și de către Titlul VI al Legii nr. 99/1999 privind garanțiile reale mobiliare (înscrierea în Arhiva Electronică a Garanțiilor Reale Mobiliare) nu sunt aplicabile cesiunii creanțelor avute în vedere de către Codul de procedură fiscală, care constituie o normă specială și derogatorie sub acest aspect. Deci, față de organul fiscal, ca debitor cedat, cesiunea de creanță produce efecte doar de la momentul notificării sale față de acest organ, regulă similară celei consacrate de art. 1393 C.civ. Reglementarea este criticabilă, întrucât nu prevede și condițiile de opozabilitate a cesiunii față de alți terți interesați (de pildă, față de alți cesionari ori față de creditorii cedentului)²⁵.

În doctrină s-a adus două precizări speciale în materie fiscală²⁶:

- pe de o parte, prin efectul cesiunii de creanță nu se schimbă natura fiscală a acestei creanțe cesionate. În consecință, cesionarul va avea la îndemână pentru valorificarea acestei creanțe (doar) mijloacele procedurale pe care le avea cedentul (inclusiv în privința restituirii sau compensării acestor sume), iar nu pe cele din dreptul comun (acțiune directă în justiție);

- alin. (3) al art. 30 C.proc.fisc. dispune că desființarea pe orice cale a cesiunii nu produce niciun efect față de organul fiscal, compensarea, rambursarea sau restituirea efectuată de către acesta față de cesionar rămânând astfel valabilă (desigur că cedentul se va putea îndrepta împotriva cesionarului pentru sumele respective, în temeiul îmbogățirii fără justă cauză).

²³ C. Leaua, D. Petre, B. Onica-Jarka, M. Bădescu, *Prezentare generală a principalelor elemente de noutate aduse de Codul de procedură fiscală (I)*, în *Dreptul* nr. 6/2004, p. 9.

²⁴ D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*, p. 63.

²⁵ D. Dascălu, C. Alexandru, *op. cit.*, p. 63-64.

²⁶ *Ibidem*, p. 66.

Este de menționat că prin OUG 19/2008 s-a introdus în Codul de procedură fiscală art. 175¹ („Cesiunea creanțelor fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală”), ce are următorul cuprins:

(1) Agenția Națională de Administrare Fiscală poate cesiona creanțele fiscale pe care le administrează, astfel cum acestea sunt individualizate prin titlurile de creanță și confirmate prin certificate de atestare fiscală, emise pentru data stabilită prin contractul de cesiune.

(2) Agenția Națională de Administrare Fiscală nu poate cesiona creanțele fiscale principale și accesorii pe care le administrează pentru un preț mai mic decât valoarea nominală a acestora. În situația în care există mai mulți ofertanți pentru preluarea creanțelor fiscale, cesiunea de creanță se va realiza ca urmare a unei licitații organizate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală.

(3) Cesionarul creanței fiscale preia ca urmare a cesiunii de creanță toate drepturile cedentului, cu excepția celor conferite de calitatea de creditor bugetar.

(4) În situația în care Agenția Națională de Administrare Fiscală intenționează să cesioneze creanțele fiscale, notifică debitorul aspra intenției sale. Începând cu data de 1 a lunii următoare lunii în care s-a făcut notificarea, până la data realizării cesiunii de creanță, orice plată se consideră a fi efectuată în contul creanțelor fiscale curente sau viitoare. În situația în care nu se realizează cesiunea de creanță, debitorul va fi notificat asupra acestui fapt, prevederile art. 114 și 115 aplicându-se în mod corespunzător.

(5) Agenția Națională de Administrare Fiscală are obligația de a răspunde pentru existența creanței stabilite prin certificatul de atestare fiscală și cuprinsă în contractul de cesiune de creanță. După semnarea contractului de cesiune, Agenția Națională de Administrare Fiscală va fi descărcată de orice obligație de garanție.

(6) În situația în care creanța fiscală care face obiectul cesiunii este contestată, Agenția Națională de Administrare Fiscală nu are nicio obligație de garanție.

(7) Cesiunea creanțelor fiscale se poate realiza potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Comentariu

1. Creditorul care transmite creanța (ANAF) se numește *cedent*; persoana care preia obligația prin cesiune se numește *cesionar*, iar terțul a cărui creanță este în discuție – respectiv contribuabilul – se numește *debitor cedat*.

Instituția este o aparentă excepție de la principiul eficienței colectării creanțelor fiscale, deoarece statul primește mai puțin decât ar avea dreptul să încaseze (mai puțin decât valoarea creanței). Astfel, cesionarul devine creditor pentru valoarea integrală a creanței, indiferent de cât a plătit. Spre exemplu, cedentul (ANAF) transmite cesionarului o creanță de 5.000 lei pe care o are împotriva debitorului cedat, pentru suma de 4.000 lei. Cesionarul va pretinde debitorului cedat să-i plătească valoarea nominală a creanței, adică suma de 5.000 lei²⁷. Excepția în privința subrogării în drepturile cedentului se regăsește în alin. (3) de mai sus.

E mai greu de acceptat că organul fiscal va ceda creanța pentru o valoare mai mică

²⁷ C. Stătescu, C. Bârsan, op. cit., 1994, p. 317.

decât valoarea creanței înseși, dar ipoteza poate să prindă contur dacă creanța fiscală este greu de realizat pentru organul fiscal, dar mult mai ușor de executat de către un terț.

2. Pentru validitatea cesiunii de creanță nu este necesar consimțământul debitorului cedat, dar este necesară o notificare (pentru luare la cunoștință), după ce s-a realizat cesiunea. Aceasta în dreptul comun [civil, pentru că în procedura fiscală regula este trasată de alin. (4) de mai sus].