

## Angajarea răspunderii fiscale vs. acțiunea prevăzută de art. 169 din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență. Incompatibilitate sau subsidiaritate?

**Av. Mirel Morcov  
Baroul Dolj**

Prin Decizia nr. 28/2018 privind dezlegarea unei chestiuni de drept Înalta Curte de Casație și Justiție a admis sesizarea formulată de Curtea de Apel Cluj – Secția a III-a contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 1620/84/2015.

Înalta Curte a constatat că prevederile art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [art. 303 („Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316”) noul Cod fiscal] se interpretează în sensul că *dacă s-a constatat, prin hotărâre definitivă, că o creanță fiscală nu poate fi valorificată în procedura insolvenței reglementată de Legea nr. 85/2006, ca urmare a depunerii tardive a acesteia, aceeași creanță nu mai poate fi valorificată de organul fiscal în procedura soluționării cererii de rambursare a T.V.A., formulată de debitorul aflat în procedura insolvenței.*

Ceea ce a prezentat interes la acel moment a fost faptul că soluția de admiterea sesizării a avut la baza analiza raportului dintre Legea nr. 85/2006 (actuala Lege nr. 85/2014) și Legea nr. 571/2003.

Conform pct. 39 din hotărâre s-a stabilit că *”Atât legea insolvenței, cât și codul fiscal conțin dispoziții speciale, fiecare având propriul domeniu de reglementare, însă, în condițiile în care la procedura colectivă și concursuală participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței”*. Acest considerent a consolidat regula de interpretare *specialia generalibus derogant*.

Deși această hotărâre a vizat problema concretă a unor demersuri paralele făcute de către organul fiscal în vederea recuperării creanței față de debitorul supus procedurii de insolvență, raționamentul instanței supreme a fost unul care în aparență ar fi avut o aplicabilitate generală.

Cu alte cuvinte, indiferent de pârghiile puse la dispoziția organului fiscal de către C.fisc. sau C.pr.fisc., acesta nu se putea prevala de ele în contextul în care nu s-ar fi circumscris normelor din legea specială.

Astfel, în urma pronunțării Deciziei nr. 28/2018 s-a considerat că motivele reținute de către Înalta Curte pot lămuri și problema antrenărilor de răspundere solidară emise de către organul fiscal, în temeiul art.25 C.pr.fisc. (fostul art. 27 O.G. nr. 92/2003).

Nu a existat niciun impediment pentru a considera că regula *specialia generalibus derogant* ar trebui restrânsă doar la raportul dintre legea insolvenței și C.fisc., nu la C.pr.fisc.

Ca urmare a pronunțării Deciziei nr. 28/2018 s-ar fi putut aprecia că organul fiscal se află în imposibilitate de a emite astfel de decizii de antrenare, în vederea recuperării unei creanței, câtă

vreme aceasta vizează o debitoare supusă procedurii de insolvență, fiind în schimb aplicabile doar dispozițiile art. 169 din Legea nr. 85/2014.

În favoarea acestui argument pleda raportul de solidaritate stabilit de o astfel de decizie de antrenare, persoana fizică sau juridică față de care este emisă decizia urmând să fie executată pentru aceeași creanță pentru care organul fiscal a formulat cerere de înscriere la masa credală a debitorului principal.

Indirect un astfel de demers tinde la valorificarea creanței debitorului supus legii insolvenței.

Mai mult decât atât, anterior pronunțării Deciziei nr. 28/2018, dispozițiile art. 25 C.pr.fisc., au fost completate, fiind introdus prin O.G. nr. 30/2017, publicată în M.Of în data de 31 august 2017, dispozițiile art. 25 alin. 2<sup>1</sup> conform căroră *”Pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat cu rea-credință acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.”*

Această completare a introdus pentru prima dată în istoria reglementării antrenării de răspundere fiscală trimiterea expresă la situația debitorului supus procedurii de insolvență.

Conform notei de fundamentare a O.G. nr. 30/2017 necesitatea unei astfel de completări a rezultat întrucât *”în prezent în practica organelor fiscale, s-a constatat că există situații în care debitorul utilizează cu rea credință resursele sale bănești, în alte scopuri decât cele de a achita obligațiile fiscale și ulterior se solicită deschiderea procedurii insolvenței.”*

Anterior completării, în practica organelor fiscale cel mai frecvent ca și temei de drept pentru a se emite decizia de antrenare s-au considerat ca fiind întrunite dispozițiile art.25 alin. 2 lit. d C.pr.fisc., - *”Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane: administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale”*.

Acest temei a fost considerat ca fiind aplicabil independent de împrejurarea că debitorul declarat insolubil este sau nu supus procedurii colective la momentul emiterii deciziei iar această optică a fost confirmată de către instanțele de judecată.

S-a considerat, în interpretarea convergentă a instanțelor naționale, că deschiderea procedurii de insolvență nu constituie un impediment pentru ca organul fiscal să apeleze la un astfel de demers paralel procedurii colective din moment ce persoana față de care este emisă decizia de antrenare nu este la rândul ei supusă legii insolvenței.

Observăm că accentul a fost pus nu pe natura creanței ci pe situația juridică a persoanei față de care s-a emis decizia de antrenare.

Prin urmare, apare întrebarea mai mult decât firească, de ce anume legiuitorul a simțit nevoia să completeze dispozițiile art. 25 alin. 2 C.pr.fisc., în contextul în care voința sa inițială ar fi fost aceea ca norma să fie aplicabilă chiar și în situațiile în care debitorul principal este supus procedurii de insolvență?

De asemenea, observăm că norma introdusă prin OG 30/2017 reglementează un element material mult mai restrictiv față de cele deja considerate ca fiind aplicabile, în sensul că antrenarea răspunderii se realizează atunci când persoana se face vinovată de *”acumularea și sustragerea”* de la plata obligațiilor fiscale restante ale debitorului supus procedurii de insolvență față de *”nedeclararea și/sau neachitarea”* la scadență a obligațiilor fiscale așa cum prevăd dispozițiile art. 25 alin. 2 lit. d C.pr.fisc.

Așadar, o a doua întrebare firească vizează aspecte de natură practică și anume de ce organul fiscal ar apela la dispozițiile art. 25 alin. 2<sup>1</sup> unde sarcina probei este mult mai dificilă având în vedere complexitatea elementului material, câtă vreme dispozițiile art. 25 alin. 2 lit. d C.pr.fisc., ar fi oricum aplicabile și situațiilor în care debitorul principal este supus procedurii de insolvență?

În literatura de specialitate<sup>1</sup> s-a exprimat opinia potrivit căreia dispozițiile art. 25 alin. 2<sup>1</sup>

<sup>2</sup> Emilian Duca, Codul de procedură fiscală comentat și adnotat, ed. Universul Juridic, București, 2018, pag.37

urmează să fie corelate cu prevederile referitoare la răspunderea debitorului și reprezentanților acestuia din legislația privind insolvența.

Prin urmare, odată cu pronunțarea Deciziei 28/2018 a părut că se lămurește această problematică iar singurele dispoziții incidente în materie de antrenare a răspunderii solidare pentru datoriile unui debitor supus insolvenței ar fi cele prevăzute de art. 25 alin.2<sup>1</sup> C.pr.fisc.

O astfel de soluție, în aparență, ar fi fost de natură să împace pe deplin concursul dintre cele două legi și practic să stabilească o excepție de la excepție.

Cu toate acestea, în perioada 17-18 octombrie 2019 a avut loc la Curtea de Apel Craiova întâlnirea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și curților de apel, dedicată discutării aspectelor de practică neunitară în materia dreptului administrativ și financiar-fiscal.

În cadrul dezbaterilor, la punctul 11, a fost supusă dezbaterilor ”posibilitatea ca procedura antrenării individuale a răspunderii administratorului unei societăți pentru debitele fiscale restante ale societății, ce are ca temei dispozițiile art. 25-28 din Legea nr. 207/2015 să fie aplicabilă în paralel cu derularea procedurii insolvenței debitorului principal conform Legii nr. 85/2006”<sup>2</sup>.

În unanimitate a fost agreată opinia exprimată de formatorul INM potrivit căreia

”Procedura antrenării răspunderii solidare reglementată de dispozițiile art. 25 și 26 din noul Cod de procedură fiscală se aplică și în cazul în care debitorul se află în procedura insolvenței reglementată de Legea nr. 85/2006 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”

În cadrul opiniei au fost reținute ca relevante următoarele puncte din aceeași Decizie 28/2018:

”65. Atât legea insolvenței, cât și codul fiscal conțin dispoziții cu caracter special, fiecare având însă propriul domeniu de reglementare, dar, în condițiile în care la procedura colectivă, egalitară și concursuală a insolvenței participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței în procesul de realizare a creanței.

66. În aceste condiții se poate aprecia că în cursul acestei proceduri speciale de insolvență nu mai pot fi aplicate, în ceea ce privește realizarea creanțelor, dispozițiile contrare dintr-o altă lege, chiar dacă aceasta reglementează o procedură de stabilire a creanțelor fiscale, așa cum este Codul fiscal. Concursul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea primei, conform principiului specialia generalibus derogant. Codul fiscal reglementează procedura generală de stabilire a creanțelor fiscale și de recuperare a creanțelor fiscale împotriva debitorilor care nu se află în situații speciale, cum este procedura de insolvență, iar Legea nr. 85/2006 reglementează procedura specială de realizare a tuturor creanțelor, inclusiv a creanțelor fiscale față de un debitor în insolvență.

67. Prin urmare, raportat la modalitatea de realizare a creanțelor față de un debitor aflat în procedura de insolvență, se aplică cu prioritate dispozițiile legii insolvenței, organul fiscal neputând să își mai valorifice propria creanță, neînscrisă la masa pasivă în procedura colectivă, prin respingerea cererii de rambursare T.V.A. în procedura reglementată de art. 1473 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal”

S-a concluzionat că deși ne aflăm în prezența unui concurs între legea generală (cea fiscală) și legea specială (legea insolvenței), procedurile de antrenare nu sunt de natură a se exclude reciproc.

Este criticabil în opinia noastră faptul că în cadrul dezbaterilor nu au fost analizate dispozițiile art. 25 alin. 2<sup>1</sup> din punct de vedere al utilității practice pentru care a completat ansamblul normei ce reglementează procedura de antrenare din C.pr.fisc.

O atare analiză ar fi fost de bun augur și ar fi întregit pe deplin cadrul normativ dezbătut.

<sup>2</sup><http://inm-lex.ro/wp-content/uploads/2020/02/Minuta-intalnire-SCAF-punctaj-principal-17-18-octombrie-2019-Craiova-1.pdf>

Opinia agreată în unanimitate, prin prisma faptului că ignoră această reglementare, conduce la golirea sa de scop și conținut.

Ea nu este de natură să explice considerentele de natură practică, în special de natură probatorie, anume de ce ar apela organul fiscal la un temei de drept în mod evident mult mai restrictiv (în care probațiunea ar trebui axată pe un element material mult mai limitat – ”*acumulare și sustragere*”) decât cadrul legal deja existent și folosit cel mai des în practică (”*nedeclarare și sau/neachitare*”)?

Acumularea și sustragerea presupun un element material complex, apelul la manopere dolosive în exercitarea mandatului de reprezentant legal al debitoarei pe când elementul material al neachitării, spre exemplu, presupune prin esența sa o omisiune.

Cu alte cuvinte, este suficient ca organul fiscal să probeze prejudiciul (creanța fiscală datorată) și implicit ar fi probată și omisiunea (neachitarea ei).

Pe de altă parte, remarcăm că în opinia exprimată s-a reținut totuși că ”*dispozițiile legale care nu sunt concurente se vor aplica distinct, fiecare în domeniul vizat de ipoteza normei legale. Aceasta înseamnă că instanțele sunt ținute să verifice, de la caz la caz, dacă faptele administratorului vizate de autoritatea fiscală pentru atragerea răspunderii solidare cad exclusiv sub incidența legii fiscale sau sunt concurente cu dispozițiile legii speciale, în acest din urmă caz urmând să dea efect legii speciale*”

Deși scopul unei astfel de dezbateri a fost să lămurească o problemă de practică neunitară și deși prin opinia acceptată în unanimitate se reține că dispozițiile celor două legi se pot aplica în paralel, pentru a nu anihila în totalitate principiul *specialia generalibus derogant*, a fost expus și argumentul arătat mai sus.

Apreciem că acest argument trebuia detaliat întrucât în aparență el ”debarasează” în sarcina fiecărei instanțe obligația de a lămuri dacă organul fiscal avea sau nu posibilitatea să emită o decizie de antrenare.

Observăm că această obligație nu are nicidecum în vedere o eventuală putere de lucru judecat de care instanța să fie ținută, altfel spus ca analiza să fie limitată în a verifica dacă anterior emiterii deciziei de angajare a răspunderii fiscale fusese promovată sau nu o acțiune în răspundere patrimonială în fața judecătorului sindic.

Dimpotrivă, argumentul exprimat în opinie pare să se refere la verificarea unei eventuale suprapunerii între elementul material al răspunderii fiscale și cel din Legea 85/2014, independent de promovarea unei acțiuni în baza dispozițiilor din legea insolvenței. Această soluție este susținută și de faptul că în cadrul opiniei a fost prezentat un tabel comparativ cu cele două temeuri.

Așadar, deși soluția adoptată conform minutei ar putea fi privită ca fiind una tranșantă, în realitate ea reflectă mai degrabă o aplicare foarte amănunțită a principiului *specialia generalibus derogant*, antrenarea fiscală nefiind considerată *de plano* exclusă în condițiile în care față de debitorul principal s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență, ci mai degrabă fiind considerată ca fiind un demers eminentemente subsecvent.

În concluzie, prin prisma cadrului normativ actual, a Deciziei nr. 28/2018, precum și a opiniei exprimate de reprezentanții instanțelor, apreciem că ori de câte ori organul fiscal are posibilitatea să circumscrie faptele imputate unui temei din Legea nr. 85/2014 acesta este obligat să se adrese administratorului judiciar/lichidatorului (sau chiar direct în măsura în care organul fiscal deține mai mult de 30% din valoarea creanțelor înscrise la masa credală).