

RAPORTAREA SARCINILOR FISCALE. RĂSPUNDEREA SOLIDARĂ ÎN DREPTUL FISCAL



Conf. univ. dr. Cristina Oneș
Universitatea Lucian Blaga din Sibiu
Facultatea de Drept

Abstract

Reporting tax burden to other categories of subjects is not a new problem for the Romanian legislator, but it suffered some changes that seem to respond to some criticisms formulated in the literature on the subject.

So, this paper includes references to how to transfer the tax burden from their initial holders to other categories of persons envisaged expressly by legislator. It's about the legal representative of the initial debtor", but also the heir who accepted the succession, and the one who takes over the rights and obligations of the debtor subject to division, merger or transformation, or about the one who's guaranteeing the tax obligations of the original debtor.

Alongside those persons who can be obliged to take over the tax burden of the initial debtor, this legal consequence with patrimonial effects may be supported by the persons against whom the solidary obligations is trained. They will be obliged to take the tax burden, but not determined by a certain quality to the initial tax debtor, but determined by committing actions or inactions of breach of obligations of a tax nature which may endanger the possibility of collecting tax debts from the initial debtor. In such circumstances, the Romanian legislator created the institution of solidary obligation of persons expressly indicated who act in bad faith in order to thwart the efforts of the tax authorities of collecting money for public funds.

This liability can be trained through administrative decision of the tax authority and the applicable sanction it is that it can claim the guilty to pay in full and single the debt owed by the initial tax debtor, together with its accessories.

Keywords: *initial tax debtor, transferring tax burden, solidary obligation, bad faith, direct intent.*

1. Răspunderea solidară în dreptul fiscal are rădăcini adânci, întinzându-se spre sfârșitul Evului Mediu. A existat, mai ales în Țările Române, sistemul răspunderii fiscale solidare, în cadrul unor unități fiscale numite „liude”. Acestea cuprindeau un număr de familii de țărani fruntași, mijlocași și săraci care urmau să

plătească solidar dările impuse de slujbașii vistieriei¹. Și în zilele noastre răspunderea solidară funcționează după același mecanism, dar temeiul răspunderii juridice este legea, iar această formă de răspundere juridică se întemeiază pe culpa proprie a celui obligat să răspundă solidar cu titularul creanței fiscale.

2. Titular al obligației fiscale este persoana care deține bunurile sau veniturile urmăribile, ori persoana care desfășoară anumite activități impozabile, ori chiar aceea care solicită un anumit serviciu ori prestație din partea unei autorități publice centrale sau locale. Deși, în principiu, fiecare contribuabil răspunde personal pentru creanțele pe care le datorează, există situații expres și limitativ prevăzute de lege, când alături de titularul creanței mai pot sta în fața organelor fiscale și alte categorii de persoane, în baza a ceea ce numim răspundere solidară.

Analizând formele de manifestare a răspunderii solidare constatăm faptul că această formă de răspundere juridică de natură patrimonială a fost concepută pentru a se crea cadrul juridic necesar transferării sarcinilor fiscale către alte categorii de persoane mai ales atunci când, din anumite motive (cel mai adesea imputabile acestor persoane) există motive serioase pentru a se presupune că nu se va produce stingerea creanțelor fiscale ale debitorului fiscal inițial.

Am folosit expresia de „debitor fiscal inițial” pentru a-l distinge pe titularul obligației, de cel ce devine debitor fiscal pentru creanțele celui dintâi, ca urmare a antrenării răspunderii solidare. Acesta nu va prelua sarcina fiscală singur, ci alături de debitorul fiscal inițial, dar în condițiile în care acesta nu înțelege să stingă creanța, ca urmare a antrenării răspunderii solidare, obligația de a face acest lucru se extinde și asupra altor persoane. Acestea din urmă pot fi obligate la a stinge creanța fiscală integral sau parțial alături de debitorul fiscal inițial.

Considerăm necesar a preciza faptul că poate exista un singur debitor fiscal inițial sau mai mulți, așa cum poate exista o singură persoană împotriva căreia se antrenează răspunderea solidară, sau mai multe. Fiecare dintre aceste din urmă persoane poate fi obligată singură să stingă creanța integral, ori împreună cu celelalte persoane împotriva cărora se antrenează răspunderea solidară, ori împreună (și) cu debitorul sau debitorii fiscali inițiali. Indiferent de numărul persoanelor ce răspund pentru creanța fiscală, aceasta se va stinge o singură dată de către oricare dintre debitorii fiscali, urmând ca apoi ei să se desocotească între ei, dacă va fi cazul.

Mai dorim, de asemenea, să precizăm că în toate cazurile de antrenare a răspunderii solidare persoanele fizice sau juridice împotriva cărora este ea antrenată vor răspunde pentru fapta proprie și considerându-se că au acționat cu vinovăție, în forma intenției directe, căci în toate cazurile legiuitorul reglementează reaua-credință a acelei persoane. Această rea-credință este condiție a antrenării răspunderii juridice și, ca atare, ea trebuie constatată, deci dovedită de către

¹ Manuel Guțan, *Istoria dreptului românesc*, ed. a 2-a, Ed. Hamangiu, București, 2008, p. 156.

organul fiscal care decide antrenarea răspunderii solidare și emite un act administrativ-fiscal în acest sens.

De asemenea, mai dorim să subliniem faptul că unele cazuri de antrenare a răspunderii solidare descriu împrejurări în care pare că se extind sarcinile fiscale asupra unor persoane ce se află în legătură directă cu debitorul fiscal inițial, ori care au contribuit direct la gestionarea creanțelor fiscale ale debitorului fiscal inițial, dar în alte împrejurări pare că ne aflăm, mai degrabă în fața unor situații de sancționare a unei fapte ilicite, împrejurare în care apreciem că ar fi fost mai corect ca cel vinovat să fie sancționat mai degrabă contravențional pentru fapta sa, căci nu există prea multe legături directe între această persoană și debitorul fiscal inițial, care să justifice preluarea sarcinilor fiscale ale acestuia (cu titlu de sancțiune pentru fapta săvârșită).

Nu în ultimul rând, dintr-o analiză generală, mai observăm faptul că prin instituirea acestei forme de răspundere juridică, legiuitorul încearcă să contracareze eventualele încercări ale contribuabilului de a evita plata unor creanțe ce au fost deja stabilite în sarcina sa. Menționăm că nu poate fi vorba despre evitarea impunerii, căci aceea se plasează în zona evaziunii fiscale, așa cum am arătat deja cu alte ocazii².

3. Deși C. pr. fisc. nu mai evocă regula potrivit căreia plătitorul obligației fiscale este debitorul acesteia, totuși, apreciem că această concluzie poate fi desprinsă atât din modul în care este desemnat debitorul fiscal ca fiind „contribuabil/plătitor”, cât și din dispozițiile art. 17 C. pr. fisc. care îl menționează pe contribuabilul/plătitor în calitate de subiect al raportului juridic fiscal. Totuși, ea trebuie privită ca o regulă, dar care este prevăzută cu o serie de excepții expres reglementate prin C. pr. fisc.

Așadar, în analiza noastră vom porni de la faptul că alături de stat și unitatea administrativ-teritorială pe de o parte și contribuabilul/plătitor pe de altă parte, legea statuează faptul că pot sta într-un raport juridic fiscal și alte categorii de persoane care pot dobândi drepturi și obligații³.

Această reglementare comportă câteva precizări. Astfel, așa cum rezultă din dispozițiile legale la care ne referim, ambii subiecți ai raportului juridic fiscal pot dobândi drepturi și obligații de natură patrimonială, doar că este de discutat (iar legiuitorul pare să fie ezitant în a tranșa ferm acest aspect) dacă natura raportului obligațional continuă să fie una fiscală și atunci când contribuabilul/plătitor devine el titularul unui drept de creanță asupra statului sau asupra unității administrativ-teritoriale.

Suntem de părere că acest raport juridic obligațional este unul fiscal indiferent care dintre subiecții săi este titularul dreptului de creanță, întrucât natura fiscală a

² Cristina Oneț, *Drept financiar public*, Ed. Universul Juridic, București, 2015, p. 395-396.

³ Fie în numele și pe seama contribuabilului/plătitor, în cazul reprezentării, fie în nume propriu, în cazul antrenării răspunderii solidare.

raportului juridic nu derivă din calitatea subiecților, ci din natura obligației ce determină conținutul acelui raport juridic⁴.

A doua precizare se referă la faptul că **oricare dintre cei doi subiecți poate fi înlocuit în cadrul raportului juridic fiscal**, dacă legea reglementează expres astfel de ipoteze. În cele ce urmează vom analiza situațiile pentru care C. pr. fisc. prevede posibilitatea înlocuirii contribuabilului/plătitor de către altă persoană, reglementând în acest scop, expres și limitativ cazurile care pot genera o astfel de consecință.

4. Așadar, o primă ipoteză este aceea a apariției **împuternicitului** în cadrul raportului juridic, în numele titularului inițial al obligației fiscale. În principiu, împuternicitul își îndeplinește obligațiile cei îi revin, fie în baza și în limitele unei împuterniciri exprese, fie în baza legii, atunci când legea cuprinde astfel de dispoziții.

Codul de procedură fiscală reglementează expres situații când este obligatorie desemnarea unui împuternicit, iar această împrejurare se referă la cazul în care contribuabilul/plătitorul nu are un domiciliu fiscal în România, dar are obligația de a depune declarații de venit la organul fiscal. Aceste obligații de declarare sunt reglementate în Codul fiscal pentru anumite categorii de impozite, taxe și contribuții, iar în cazul în care contribuabilul/plătitor nu își poate îndeplini aceste sarcini este obligat de către Codul de procedură fiscală să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din patrimoniul contribuabilului/plătitorului, obligațiile acestuia din urmă față de organul fiscal.

Sunt exceptați de la obligația de a desemna un împuternicit contribuabilii/plătitorii care au rezidența într-un stat membru al Uniunii Europene, respectiv al Spațiului Economic European, precum și contribuabilii/plătitorii care au rezidența într-un stat care este parte a unui instrument juridic internațional semnat de România și care cuprinde prevederi privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și recuperarea creanțelor fiscale.

Pe de altă parte, faptul de a fi desemnat un împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil/plătitor să își îndeplinească personal obligațiile prevăzute de legislația fiscală, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii. În aceste împrejurări, creanța se stinge atât față de contribuabilul/plătitor cât și față de împuternicitul acestuia.

Din punct de vedere procedural, legea formulează câteva precizări care să facă utilă desemnarea unui împuternicit, indiferent dacă acesta este voluntară sau în baza unei obligații legale. Astfel, împuternicitul este obligat să depună la organul

⁴ În acest sens, mai trebuie să arătăm că nu toate raporturile juridice reglementate de Codul de procedură fiscală sunt raporturi fiscale, întrucât nu toate creanțele conținute în aceste raporturi juridice sunt strict fiscale. Unele dintre ele deși sunt creanțe cu destinație bugetară publică, fiind de natura amenzilor, despăgubirilor de tot felul, ori de natura altor categorii de prelevări bugetare decât cele fiscale.

fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare, în original sau în copie legalizată. În cazul reprezentării contribuabilului/plătitorului în relația cu organul fiscal prin avocat, forma și conținutul împuternicirii vor fi cele prevăzute de lege privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Dacă nu există un împuternicit, în condițiile în care exista obligația desemnării unuia, ori dacă contribuabilul/plătitor nu își poate îndeplini sarcinile fiscale complementare din motive obiective, organul fiscal poate să se adreseze unei instanțe judecătorești instanței judecătorești competente în vederea numirii unui **curator fiscal** pentru:

➤ contribuabilul/plătitorul fără domiciliu fiscal în România, care nu și-a îndeplinit obligația de desemnare a unui împuternicit;

➤ contribuabilul/plătitorul absent, al cărui domiciliu fiscal este necunoscut ori care, din cauza bolii, unei infirmități, bătrâneții sau unui handicap de orice fel, și din cauza arestului preventiv sau a încarcerării în penitenciar, nu poate să își exercite și să își îndeplinească personal drepturile și obligațiile ce îi revin potrivit legii.

Pentru activitatea sa în această calitate curatorul fiscal este remunerat potrivit hotărârii judecătorești, toate cheltuielile legate de această reprezentare fiind suportate de către cel reprezentat.

5. Codul de procedură fiscal reglementează și alte cazuri de preluare a sarcinilor fiscale ale debitorului inițial care nu și-a stins singur creanța. Este vorba despre anumite categorii de persoane care au o anumită calitate în raport cu debitorul fiscal inițial care nu își stinge creanțele fiscale. Pentru ca aceste ipoteze de preluare a creanței fiscale să opereze, este esențială relația specială a celui ce preia creanța în temeiul legii. Aceste relații ce conțin o anumită încărcătură juridică cu relevanță sub aspectul preluării unor active patrimoniale ale debitorului fiscal inițial, fapt ce generează vocația acestor persoane în a prelua și pasivul fiscal al debitorului inițial.

Așadar, legiuitorul se referă, în principal, la moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului fiscal în condițiile dreptului comun, precum și la cel ce preia, în tot sau în parte drepturile și obligațiile debitorului fiscal supus divizării, fuziunii ori transformării, potrivit reglementărilor dreptului comun în materie.

După cum se poate observa, în ambele cazuri este vorba despre persoane ce preiau active patrimoniale ale debitorului fiscal, indiferent că este persoana fizică (pentru cauză de moarte), ori persoana juridică (ce își încetează existența ori își modifică forma de organizare, forma juridică și mai ales activele patrimoniale prin divizare, fuziune ori transformare).

Cu toate acestea persoanele care au acceptat succesiunea nu pot fi obligate la plata tuturor categoriilor de creanțe bugetare ale debitorului fiscal inițial. Astfel, în

cazul obligației de plată a sumelor ce reprezintă amenzi aplicate debitorului fiscal inițial, persoană fizică, nu operează transferul acestor creanțe către moștenitorii ce au acceptat succesiunea, întrucât răspunderea juridică este, în principiu, personală, or amenziile sunt sancțiuni aplicate ca urmare a antrenării vreunei forme de răspundere juridică. Celelalte drepturi și obligații de natură fiscală trec asupra succesorilor debitorului fiscal inițial, în condițiile menționate anterior, așa cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

6. O altă situație în care poate avea loc transferul sarcinii fiscale dinspre debitorul fiscal inițial către o altă persoană se referă la cazul când acea persoană **garantează creanța fiscală** respectivă. Astfel, potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, este posibilă urmărirea garantului obligațiilor fiscale, cu renunțarea la beneficiul discuțiunii și al diviziunii⁵, atunci când debitorul fiscal inițial nu își stinge singur creanța, dar există o persoană care a garantat pentru ea. Mai exact, acest lucru este posibil atunci când o persoană își asumă obligația de plată printr-un angajament de plată sau printr-un act încheiat în formă autentică, oferind, totodată, și o garanție reală la nivelul obligației de plată, în limita sumei garantate și a sumei realizate din valorificarea garanției.

Cu privire la această reglementare dorim să facem unele precizări care se referă la valoarea garanției. Din textul legal rezultă faptul că nu ne aflăm în fața unei fideiusiuni veritabile, căci legiuitorul nu se mulțumește doar cu garanția oferită de persoana care se obligă, ci pretinde ca ea să fie dublată și de oferirea unui bun drept garanție. În aceste împrejurări, actul care generează obligația de plată a fideiursorului este angajamentul de plată, dar criteriul ce primează este cel al valorii bunului depus drept garanție de către garant. Dacă suma la care se realizează valorificarea garanției este mai mică decât valoarea creanței, credem că garantul obligației fiscale nu poate fi obligat să achite și diferența până la concurența cu valoarea creanței fiscale inițiale, plus accesoriile aferente acesteia. Dacă, însă, suma rezultată din valorificarea bunului depus drept garanție este mai mare decât valoarea creanței inițiale, plus accesoriile ei, atunci sumele rezultate în plus se vor restitui garantului creanței fiscale. De asemenea, mai dorim să precizăm faptul că cel ce a garantat o creanță fiscală va fi ținut și de accesoriile acesteia, dacă valoarea bunului depus drept garanție permite și acoperirea acestora, căci natura juridică a accesoriilor creanțelor fiscale este aceea de despăgubire convenită bugetului public pentru prejudiciile ce i-au fost cauzate prin faptul neplății la termen a creanțelor fiscale.

⁵ Beneficiul de discuțiune și beneficiul de diviziune sunt excepții puse la îndemâna fideiursorului de către legislația civilă pentru a se apăra în fața creditorului în anumite situații și împrejurări expres delimitate de lege. Astfel, potrivit Codului de procedură fiscală, cel ce garantează o creanță fiscală va răspunde alături de ceilalți fideiursori, dar și alături de debitorul fiscal inițial pentru întreaga creanță, organul fiscal putând, pentru recuperarea creanței să se îndrepte direct împotriva oricăruia dintre cei ce au garantat creanța până la stingerea ei integrală.

A doua situație de garantare a creanțelor unui debitor fiscal se referă la persoana juridică ce este ținută să stingă creanțele fiscale ale sediilor secundare ale acesteia. Această ipoteză este asimilată de legiuitor unei situații de garantare a creanțelor fiscale, deși credem că nu ne aflăm în fața unei garanții, în sensul clasic al termenului. Spunem acest lucru, pentru că sediile secundare ale unei persoane juridice nu beneficiază de personalitate juridică, deci nici de un patrimoniu afectat special lor, dar nici de independența decizională și de management față de persoana juridică. În această împrejurare, credem că de fapt, legiuitorul obligă, în felul acesta, persoana juridică să își asume obligațiile fiscale ale sediilor sale secundare, căci acestea nu sunt entități distincte și nu poate fi acceptată o apărare potrivit căreia creanțele lor nu sunt ale persoanei juridice, în ansamblul său.

7. În fine, o ultimă ipoteză în care creanța fiscal a contribuabilului/plătitor este preluată de alte persoane se referă la cazul în care este antrenată **răspunderea solidară** a acestora din urmă. În aceste cazuri se produce aceeași consecință a preluării creanței fiscale de către alte persoane decât debitorul fiscal inițial, dar de data aceasta ca urmare a antrenării răspunderii juridice civile. Așadar, persoanele care răspund solidar, atât între ele, cât și alături de debitorul fiscal, fac acest lucru pentru că săvârșesc anumite fapte cu caracter ilicit, acționând cu vinovăție și producând prejudicii bugetelor publice ale statului. În astfel de situații expres și limitative prevăzute de lege, sancțiunea aplicabilă este tocmai prejudicial cauzat.

Potrivit C. pr. fisc., sunt avute în vedere mai multe ipoteze care determină antrenarea acestei forme de răspundere juridică cu consecința stingerii creanței fiscale de către cel, respectiv cei ce răspund solidar cu debitorul inițial al acestei creanțe fiscale.

7.1. Asociații din asocierile fără personalitate juridică, inclusiv membrii întreprinderilor familiale, răspund solidar și cu patrimonial personal pentru obligațiile fiscale datorate de acestea, alături de reprezentanții legali care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale la scadență.

Ne aflăm în fața a două ipoteze, prima îi vizează pe asociații din asocierile fără personalitate juridică care răspund solidar pentru creanțele acelei asocieri, iar a doua ipoteză îi vizează pe reprezentanții legali ai persoanelor fizice și juridice care, în această calitate, au o serie de responsabilități de natură fiscală, inclusiv pe aceea de plată a obligațiilor fiscale ale celor pe care îi reprezintă.

Considerăm că reaua-credință a ambelor categorii de subiecți reprezintă o condiție esențială și ea trebuie să poată fi dovedită de către organele fiscale pentru a putea proceda la antrenarea răspunderii solidare a acestora pentru creanțele fiscale ale asocierilor fără personalitate juridică, respectiv pentru creanțele fiscale ale celor pe care îi reprezintă, după caz.

Dorim să precizăm faptul că dispozițiile legale privitoare la reaua-credință a persoanelor care săvârșesc acțiuni sau inacțiuni ce conduc la neplata obligațiilor

fiscale, ne conduc la concluzia că aceste persoane nu pot să acționeze decât cu intenție directă, în caz contrar reaua lor credință, nu este dovedită.

7.2. Terții popriți cărora legiuitorul le prescrie o anumită conduită în cadrul procedurii executării silite prin poprire și care, nerespectând dispozițiile legale procedurale care îi vizează, contribuie la sustragerea de la indisponibilizare a sumelor de bani ale debitorului fiscal. Ei vor răspunde în solidar cu debitorul fiscal, în limita sumelor sustrate de la indisponibilizare.

Data fiind natura obligațiilor ce revin terților popriți în desfășurarea procedurii executării silite prin poprire, considerăm că și în cazul acestora operează vinovăția, în forma intenției directe, căci doar așa se poate discuta despre faptele ilicite la care face referire legiuitorul.

Cu privire la acest caz de antrenare a răspunderii solidară trebuie făcute unele mențiuni:

➤ răspunderea juridică a terțului poprit este o răspundere patrimonială, ținând seama de natura sancțiunii aplicabile;

➤ terțul poprit răspunde în solidar cu debitorul fiscal pentru sumele ce nu au putut fi supuse executării silite din cauza sa;

➤ organul de executare are posibilitatea de a se îndrepta împotriva terțului poprit antrenând răspunderea solidară a acestuia, dar poate și să continue executarea silită a debitorului fiscal și deci să își recupereze de la acesta creanțele ce i se cuvin. În această situație devine evident faptul că organul de executare nu îi poate urmări pe amândoi;

➤ întinderea răspunderii, respectiv a sancțiunii aplicabile terțului poprit, nu poate depăși limitele sumei de bani datorate și neplătite de către debitorul fiscal. Pentru fapta terțului poprit nu există altă sancțiune;

➤ organul de executare poate emite o singură decizie de antrenare a răspunderii solidară împotriva terțului poprit pe care îl consideră vinovat de imposibilitatea de a-l executa silit pe debitorul fiscal;

➤ actul prin care se stabilește răspunderea juridică a terțului poprit, respectiv actul prin care se stabilește sancțiunea aplicabilă într-o astfel de situație va fi decizia de antrenare a răspunderii solidară.

7.3. Reprezentantul legal al contribuabilului care, cu rea-credință declară băncii că nu deține alte disponibilități bănești, va răspunde solidar pentru creanțele fiscale ale celui pe care îl reprezintă, dacă prin faptele sale zădărnicește efortul organelor fiscale pentru colectarea creanțelor persoanei ce revin debitorului fiscal inițial. În acest caz ne aflăm în fața ipotezei în care nu terțul poprit (banca sau instituția de credit) se face vinovat de imposibilitatea executării silite a creanțelor fiscale, ci reprezentantul legal al debitorului fiscal care acționează cu intenție directă pentru a zădărnici desfășurarea procedurii executării silite prin poprire.

Răspunderea juridică de natură patrimonială a reprezentantului legal are ca izvor faptul ilicit, respective acțiunea de a declara terțului poprit că nu deține alte disponibilități bănești care să permit stingerea creanțelor fiscale ale celui pe care îl reprezintă.

În această ipoteză reaua-credință a reprezentantului legal al debitorului fiscal inițial este expres reglementată de lege, iar prin natura sa, fapta acestuia nu poate fi săvârșită decât cu intenția directă de a evita plata creanțelor fiscale ale celui pe care îl reprezintă.

7.4. Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolvabil în condițiile C. pr. fisc., răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

a. persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolvabilității, cu reaua-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolvabilitatea;

b. administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu reaua-credință, sub orice formă, a activelor debitorului;

c. administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu reaua-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvabilitate;

d. administratorii sau orice alte persoane care, cu reaua-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale;

e. administratorii sau orice alte persoane care, cu reaua-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie convenite debitorului.

Persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolvabil în condițiile Codului de procedură fiscală sau insolvent în condițiile Codului insolvenței dacă, direct ori indirect, controlează⁶, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

➤ dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor dobânditorului;

➤ are sau a avut raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor;

⁶ Codul de procedură fiscală definește în art. 25 alin. 4, anumite noțiuni astfel:

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

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

➤ are sau a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

➤ În toate aceste cazuri este menționată expres reaua-credință a persoanelor ce vor răspunde patrimonial pentru acțiunile lor ilicite menite să zădărnicească activitatea organelor fiscale de colectare a creanțelor fiscale ale contribuabililor/plătitori.

De asemenea, toate situațiile menționate anterior prezintă un pericol social sporit prin faptul că acțiunile de zădărniciere a activității organelor fiscale de colectare a fondurilor publice se realizează prin sporirea patrimoniului personal al celor ce vor fi sancționați..

Sancțiunea aplicabilă are în vedere cuantumul întregului prejudiciu cauzat bugetelor publice, motiv pentru care răspunderea solidară privește atât obligațiile fiscale principale ale debitorului inițial, cât și creanțele fiscale accesorii, aferente perioadei pentru care au avut acea calitate ce a stat la baza antrenării răspunderii solidare.

7.5. În materia stabilirii și încasării **taxelor vamale**, există posibilitatea de a se antrena răspunderea solidară a reprezentantului importatorului cu importatorul însuși, atunci când apar inadvertențe cu privire la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor ce urmează a fi importate.

În principiu, obligația declarării valorii în vamă revine importatorului, care este obligat să depună la biroul vamal o declarație pentru valoarea în vamă, însoțită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii și a cheltuielilor pe parcurs extern, aferente acesteia.

Codul vamal stipulează faptul că declarația pentru valoarea în vamă poate fi depusă și prin reprezentant, dar în acest caz acesta va răspunde solidar cu importatorul pentru informațiile cuprinse în declarația vamală care se dovedește a fi inexactă.

În această materie discutăm despre răspunderea solidară care este o răspundere de natură patrimonială, pentru că depunerea unei declarații vamale cu un conținut inexact poate avea și conotații penale.

Dacă realizăm o analiză mai atentă a circumstanțelor în care operează răspunderea solidară a reprezentantului importatorului cu importatorul mărfurilor, putem constata că sunt întrunite toate condițiile ce stau la baza antrenării răspunderii juridice:

- fapta ilicită, constă în completarea unei declarații vamale cu un conținut inexact și utilizarea acestui document cu conținut inexact în fața autorităților vamale, în scopul reducerii sarcinilor fiscale de natura taxelor vamale;

- prejudiciul, constă în diferența negativă de taxe vamale pe care făptuitorul o plătește către bugetul de stat;

- raportul de cauzalitate între faptă și prejudiciu provine din faptul că, urmare a faptei de mai sus se produce și prejudiciul suportat de către bugetul public;

- făptuitorul este reprezentantul importatorului;
- vinovăția poate îmbrăca atât forma intenției, dar și pe aceea a culpei.

Din această analiză succintă rezultă că ne aflăm în fața unei forme de răspundere juridică de natură patrimonială a reprezentantului importatorului în vamă, dar care răspunde, în felul acesta pentru fapta proprie, chiar dacă ea îmbracă forma neglijenței și chiar dacă fapta s-a săvârșit în limitele mandatului de reprezentare intervenit între reprezentant și importator.

Considerăm că reprezentantul are obligația de a verifica veridicitatea informațiilor primite de la importator. Dacă, însă, reprezentantul nu putea, în mod obiectiv, să ia cunoștință despre faptul că datele ce i-au fost puse la dispoziție de către importator erau eronate, reprezentantul importatorului nu trebuie să răspundă juridic, nici pe latură penală și nici chiar în baza răspunderii solidare reglementate de Codul vamal în art. 58 alin. 2.

8. Aspecte procedurale privitoare la răspunderea solidară. Pentru antrenarea acestei forme de răspundere juridică legea reglementează o anumită **procedură**. Astfel, faptul antrenării răspunderii solidare este consfințit și atestat prin decizia emisă în acest scop de către organul fiscal competent. Această decizie are natura juridică de act administrativ fiscal, așa cum precizează în mod expres chiar Codul de procedură fiscală și se emite câte una pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte.

Înainte de emiterea deciziei, organul fiscal este obligat prin lege să efectueze audierea persoanelor vizate de răspunderea solidară ce urmează a fi antrenată, respectiv de sancțiunea ce urmează a fi aplicată. În baza dreptului de a fi ascultat, persoana are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii. În aceste condiții, decizia de atragere a răspunderii solidare, emisă fără audierea persoanei care i s-a antrenat răspunderea solidară, este lovită de nulitate. Totuși, acest efect al nulității deciziei de sancționare nu se va produce dacă persoana vizată refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de către organul fiscal pentru efectuarea audierii, ori dacă, din orice motiv, nu se prezintă la două termene consecutive stabilite de către organul fiscal pentru efectuarea audierii.

Decizia de antrenare a răspunderii solidare va cuprinde⁷ următoarele elemente:

- datele de identificare a persoanei răspunzătoare;
- datele de identificare a debitorului principal;

⁷ Elementele prevăzute la [art. 46 C. pr. fisc. se referă la conținutul și motivarea actului administrativ fiscal. Elementele indicate de C. pr. fisc. prin acest articol sunt obligatorii pentru orice act administrative fiscal, așadar și pentru decizia de antrenare a răspunderii solidare. Alături de aceste elemente comune oricărui act administrative fiscal, legiuitorul reglementează în conținutul art. 26 alin. 4 C. pr. fisc. o serie de elemente specific care privesc exclusiv decizia de antrenare a răspunderii solidare.](#)

- cuantumul și natura sumelor datorate;
- termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;
- temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii, inclusiv opinia organului fiscal motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere al persoanei.

Sanctiunea aplicată ca urmare a antrenării răspunderii solidare are ca scop, repararea prejudiciului cauzat bugetului public, astfel că e a va cuprinde atât obligația fiscală principală, cât și acesteia. În realizarea acestui scop și în cazul în care nu intervine stingerea creanțelor fiscale stabilite prin decizia de antrenare a răspunderii juridice, acesta devine titlu executoriu la data împlinirii termenului de plată⁸.

Stingerea creanțelor fiscale prin oricare modalitate prevăzută de Codul de procedură fiscală liberează pe debitorul fiscal sau, după caz, pe celelalte persoane răspunzătoare solidar, față de creditorul fiscal emitent al deciziei de antrenare a răspunderii juridice.

O precizare importantă de natură procedurală se referă la faptul că, ori de câte ori Codul fiscal sau alte acte normative care reglementează creanțe fiscale prevăd răspunderea solidară a două sau mai multor persoane pentru aceeași creanță fiscală, decizia de antrenare a răspunderii juridice (adică titlul de creanță fiscal) se emite pe numele fiecărei persoane cu menționarea și a celorlalte persoane care răspund solidar pentru creanța respectivă.

9. În concluzie, încercând să trecem această formă de răspundere juridică prin filtrul celor 5 condiții pozitive consacrate în *Teoria dreptului*, ce trebuie îndeplinite pentru a ști dacă ne aflăm în fața unei forme de răspundere juridică, constatăm următoarele:

- Fapta ilicită se referă la conduita prejudiciantă a persoanelor care au anumite obligații legale menite să conducă la colectarea creanțelor fiscale de către organele fiscale, activitate zădărnicită de către aceste persoane, cu rea-credință;
- Prejudiciul cauzat prin această faptă este format din totalitatea obligațiilor fiscale ce rămân, în felul acesta neachitate, precum și beneficiul nerealizat al bugetelor publice prejudiciate. Așadar, este vorba despre creanța fiscală propriu-zisă împreună cu accesoriile acesteia;
- Organelor fiscale le revine obligația de a constata și dovedi raportul de cauzalitate între prejudiciul înregistrat de către unul din bugetele publice prin

⁸ Potrivit art. 156 alin. 1 C. pr. fisc. termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei de impunere, astfel:

- dacă data comunicării deciziei este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, plata trebuie efectuată până în data de 5 a lunii următoare;
- dacă data comunicării deciziei este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, plata trebuie efectuată până în data de 20 a lunii următoare.

neplata creanțelor fiscale și conduita păgubitoare a celui sancționat pentru neîndeplinirea, ori îndeplinirea defectuoasă a sarcinilor lor legale;

➤ Făptuitorul este persoana expres indicată de legea fiscală ca având o serie de atribuții menite să conducă la stingerea creanțelor fiscale și pe care nu și le îndeplinește, ori le îndeplinește în mod defectuos;

➤ În ceea ce privește vinovăția făptuitorului, menționăm că nu există decât calea intenției directe, întrucât răspunderea solidară cu caracter patrimonial nu poate fi antrenată decât în măsura în care organul fiscal poate dovedi reaua-credință a celui sancționat.

În ceea ce privește sancțiunea aplicabilă în cazul antrenării răspunderii solidare, trebuie menționat că este o sancțiune de natură patrimonială care îl obligă pe făptuitor la plata prejudiciului cauzat fondurilor publice și constând din creanța fiscală principală, la care se adaugă întotdeauna și accesoriile acesteia, dată fiind natura lor juridică de despăgubire⁹.

10. Nu în ultimul rând, trebuie să precizăm faptul că, pentru motive de reciprocitate, legiuitorul reglementează și ipoteza în care **bugetul public este el debitor al unei creanțe fiscale**. Dacă s-a reglementat posibilitatea ca o creanță fiscal-bugetară să fie transferată din sarcina unui debitor fiscal inițial către o altă persoană, corect era să se reglementeze această posibilitate și atunci când o persoană devine creditor al unui buget public.

Astfel, potrivit C. pr. fisc., creanțele (fiscale) privind drepturi de rambursare sau de restituire cuvenite contribuabilului/plătitorului pot fi cesionate numai după stabilirea lor prin decizie de restituire. De asemenea, cesiunea produce efecte față de organul fiscal competent numai de la data la care aceasta i-a fost notificată. Desființarea cesiunii sau constatarea nulității acesteia ulterior stingerii obligației fiscale nu este opozabilă organului fiscal.

Aceste reglementări nu reflectă un prea mare interes al legiuitorului pentru a acorda reciprocitate contribuabililor/plătitori în cazul în care ei devin creditori ai fondurilor publice, căci și în această ipoteză tot organul fiscal este cel care decide dacă acest lucru este posibil, având posibilitatea de a emite, sau nu, decizia de cesionare a unui drept de rambursare sau restituire din partea unui buget public. O astfel de reglementare o considerăm o încălcare a drepturilor civile ale contribuabililor/plătitori.

⁹ Cristina Onet, *The extinction of the fiscal obligations by payment and its supplementary operations in the light of the new regulations of the Fiscal Procedure Code*, Revista Fiat Justitia nr. 1/2016, Ed. Pro Universitaria, București, p. 138-153.