

ALIN TRĂILESCU

***Răspunderea patrimonială
pentru obligațiile fiscale***

„Această lucrare a fost finanțată din contractul POSDRU/159/1.5/S/133255, proiect strategic ID 133255 (2014), cofinanțat din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013”.

Notă. În vederea publicării acestei monografii, au fost avute în vedere atât dispozițiile Codului de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003¹, în vigoare până la data de 1 ianuarie 2016, cât și prevederile noului Cod de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015,² (denumit, în continuare, noul C. pr. fisc.), care va intra în vigoare la data de 1 ianuarie 2016, subliniind asemănările și deosebirile dintre aceste două acte normative.

¹ O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a fost republicată în M. Of. nr. 513 din 31 iulie 2007, fiind modificată și completată succesiv, ultima dată prin O.G. nr. 17/2015 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative (publicată în M. Of. nr. 540 din 20 iulie 2015) și abrogată expres direct prin art. 354 lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, infra menționată, începând cu data de 1 ianuarie 2016.

² Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală a fost publicată în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015 și va intra în vigoare la data de 1 ianuarie 2016.

ALIN TRĂILESCU

Răspunderea patrimonială pentru obligațiile fiscale

Universul Juridic
București
-2015-

Editat de S.C. Universul Juridic S.R.L.

Copyright © 2015, S.C. Universul Juridic S.R.L.

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE SEMNĂTURA ȘI
ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE INTERIORUL
ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

TRĂILESCU, ALIN

Răspunderea patrimonială pentru obligațiile fiscale /

Alin Trăilescu. - București : Universul Juridic, 2015

Bibliogr.

ISBN 978-606-673-725-8

336.22(498)

REDACTIE: tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.666**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL tel.: **021.314.93.15**

DISTRIBUȚIE: fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

Aspecte generale privind noțiunea și formele răspunderii juridice în materie fiscală

Secțiunea 1. Propuneri doctrinare cu caracter terminologic

În lucrările de specialitate – și ne referim la cursurile universitare din țara noastră –, răspunderea juridică pentru ilicitul comis în sfera finanțelor publice a fost tratată într-un capitol distinct (dar nu voluminos), denumit, după caz: „Răspunderea juridică și constrângerea de stat în domeniul veniturilor bugetare”¹, „Răspunderea juridică financiară”², „Răspunderea juridică pentru încălcarea normelor dreptului financiar”³, „Răspunderea în materie fiscală”⁴ ori „Răspunderea juridică în domeniul financiar”⁵.

În cadrul acestui capitol, autorii au analizat, cu precădere, răspunderea disciplinară, contravențională și penală care intervin în legătură cu obligațiile fiscale, fără a se cerceta, în mod amănunțit, răspunderea patrimonială a organelor fiscale și contribuabililor, despre care s-a susținut, pe scurt, că poate fi calificată fie răspundere administrativ-patrimonială (în situația pagubelor cauzate particularilor prin actele administrative fiscale ilegale), fie răspundere civilă delictuală⁶ (în situația pagubelor cauzate de contribuabili prin modul de exercitare a obligațiilor fiscale), precizându-se, de asemenea, că există și o

¹ A se vedea I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu, *Drept financiar*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1980, p. 150.

² A se vedea R. Postolache, *Drept financiar*, Ed. C.H. Beck, București, 2009, p. 337. În opinia noastră, este criticabilă folosirea sintagmei de „răspundere juridică financiară”, în cadrul căreia autoarea a analizat răspunderea penală, contravențională și disciplinară, întrucât aceste din urmă forme de răspundere juridică sunt specifice dreptului administrativ și, respectiv, dreptului penal, nu dreptului financiar.

³ A se vedea E. Bălan, *Drept financiar*, ed. a III-a, Ed. All Beck, București, 2004, p. 257.

⁴ A se vedea D. Șova, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 338.

⁵ A se vedea D. Drosu Șaguna, *Drept financiar public*, ed. 5, Ed. C.H. Beck, București, 2012, p. 310.

⁶ A se vedea D. Șova, *Drept fiscal*, *op. cit.*, p. 338. De asemenea, și din perspectiva dreptului bugetar, s-a arătat că „dacă prin faptele de încălcare a normelor legale din domeniul bugetar (indiferent dacă acestea sunt calificate drept contravenții, infracțiuni sau pur și simplu fapte prejudiciabile) s-au produs daune patrimoniale, la cererea celui păgubit poate fi antrenată răspunderea civilă, patrimonială, menită a asigura indemnizarea victimei până la concurența întregului prejudiciu produs” (V. Pățulea, *Formele răspunderii juridice în legătură cu execuția bugetară*, în *Dreptul nr. 3/1999*, p. 34-44).

răspundere a funcționarilor organelor fiscale pentru neurmărirea la timp a datoriilor fiscale prescise.

În doctrină se folosește deseori, în legătură cu obligațiile fiscale, și sintagma de „răspundere fiscală”, care nu se regăsește în principalele acte normative care reglementează sfera relațiilor fiscale, punându-se astfel problema clarificării sensului acestei noțiuni încetățenite atât în limbajul de specialitate, cât și în cel obișnuit.

Fără îndoială, sintagma de „răspundere fiscală” este specifică dreptului fiscal¹ și intervine în planul raporturilor juridice fiscale² dintre stat, prin organele sale, și contribuabili, izvorul acestei răspunderi juridice constituindu-l faptele ilicite în legătură cu relațiile patrimoniale privind declararea, stabilirea și colectarea impozitelor și taxelor.

Antamând conținutul lucrării de față, răspunderea fiscală, deși are anumite particularități, nu este, în opinia noastră, independentă de răspunderea civilă delictuală, existând o punte de legătură între dreptul civil și dreptul fiscal³. Folosirea noțiunii de „răspundere fiscală” este însă utilă pentru a indica faptul că această ipoteză de răspundere juridică intervine pentru încălcarea obligațiilor

¹ În doctrină s-a arătat că „dreptul fiscal este chemat să apere drepturile și libertățile patrimoniale ale contribuabililor împotriva excesului de putere ce poate veni din partea administrației fiscale, obiectiv realizat prin intermediul contenciosului fiscal ca parte integrantă a contenciosului general – formă de apărare a drepturilor omului (a se vedea C.-D. Popa, *Noțiunea, natura juridică și importanța contenciosului fiscal*, în *Revista de drept comercial* nr. 7-8/2001, p. 300).

² În legătură cu definiția raportului juridic fiscal, a se vedea M.-Ș. Minea, C.-F. Costas, *Drept financiar public. volumul II. Drept fiscal*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 489; D. Șova, *Drept fiscal, op. cit.*, p. 51; M.-I. Niculeasa, *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public*, ed. a 2-a, Ed. Universul Juridic, București, 2012, p. 519-520. Precizăm că față de Codul aprobat prin O.G. nr. 92/2003, art. 16 din noul Cod face o distincție mai clară între raportul de drept material fiscal (care cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu creanțele fiscale) și raportul de drept procedural fiscal (care cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale, prin care se înțelege, așa cum prevede art. 1 pct. 2 din noul Cod: înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale; declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale; soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale; asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu; aplicarea sancțiunilor în condițiile legii).

³ În doctrină s-a arătat că „dreptul finanțelor publice (din care face parte și dreptul fiscal – *n.n.*) „se apropie într-o oarecare măsură de dreptul civil prin aceea că și una și cealaltă dintre ramurile de drept vizează în principal – prin reglementările proprii – relațiile patrimoniale, adică drepturile și obligațiile exprimate în bani sau evaluabile în bani” (M.-Ș. Minea, C.-F. Costas, *Dreptul finanțelor publice, volumul I, Drept financiar*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 61).

fiscale și are o natură patrimonială specială, deosebindu-se clar de răspunderea disciplinară, contravențională sau penală, urmând să detaliem aceste aspecte pe parcursul studiului nostru.

Secțiunea a 2-a. Formele răspunderii juridice în dreptul fiscal

Încălcarea obligațiilor fiscale de către contribuabili și organele fiscale poate atrage, după caz, așa cum am arătat, răspunderea contravențională, penală, disciplinară, precum și răspunderea patrimonială care poate coexista¹ cu oricare dintre celelalte forme de răspundere juridică menționate.

Sediul legal al răspunderii juridice pentru nesocotirea obligațiilor fiscale se află, în primul rând, în Constituție care, vizându-i pe particulari, impune obligația acestora de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, recunoscându-le, totodată, dreptul de a fi despăgubiți de autoritățile publice, implicit de cele fiscale, pentru pagubele cauzate prin actele administrative fiscale².

În al doilea rând, detaliind dispozițiile constituționale, legiuitorul a reglementat o serie de fapte pe care le-a calificat contravenții, infracțiuni sau abateri disciplinare care sunt de natură să atragă răspunderea contravențională, penală sau disciplinară.

Fără a ne propune o analiză amănunțită a acestor forme de răspundere juridică, care ar excede subiectului lucrării de față – destinat răspunderii patrimoniale pentru obligațiile fiscale, vom prezenta doar anumite aspecte particulare ale acestora din perspectiva materiei fiscale.

¹ Astfel, de pildă, și Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că „Principiul *ne bis in idem* enunțat la articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene nu se opune ca un stat membru să impună, pentru aceleași fapte de nerespectare a obligațiilor declarative în domeniul taxei pe valoarea adăugată, în mod succesiv, o sancțiune fiscală și o sancțiune penală în măsura în care prima sancțiune nu îmbracă un caracter penal, aspect care trebuie verificat de instanța națională” (Hotărârea din 26 februarie 2013, pronunțată în cauza 617/10, Åklagaren împotriva Hans Åkerberg Fransson, punctul 50, disponibilă pe site-ul curia.europa.eu).

² Astfel, art. 56 din Constituție, denumit „Contribuții financiare” prevede „(1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. (2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. (3) Orice alte prestații sunt interzise, în afară de cele stabilite prin lege, în situații excepționale”. Corelativ, art. 52 alin. (1) din Constituție prevede că „Persoana vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim, anularea actului și repararea pagubei”.

2.1. Răspunderea contravențională

Codul fiscal¹ și Codul de procedură fiscală, principalele acte normative în materie fiscală, reglementează o serie de fapte care constituie contravenții.

Astfel, Codul fiscal prevede contravențiile la regimul accizelor și taxelor speciale, precum și la regimul impozitelor și taxelor locale, stabilind și sancțiunile contravenționale aplicabile acestora².

De asemenea, Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003, precum și noul Cod de procedură fiscală, au destinat un întreg titlu (Titlul X, respectiv Titlul XI) reglementării faptelor contravenționale, fiind vizate, de exemplu, faptele contribuabililor de a ascunde sau de a nu-și declara veniturile și bunurile impozabile, de a nu respecta măsurile stabilite în urma inspecției fiscale ori de a nu vărsa impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă.

Aceste acte normative (ne referim la Codul fiscal și Codul de procedură fiscală) prevăd că dispozițiile acestora în materie contravențională se completează³ cu dispozițiile generale ale O.G. nr. 2/2001⁴ privind regimul juridic al contravențiilor.

Așa fiind, ne vom referi în continuare doar la unele particularități ale răspunderii contravenționale ca urmare a săvârșirii de contravenții la normele fiscale, așa cum rezultă din cele două acte normative (Codul fiscal și Codul de procedură fiscală).

a) Astfel, prin derogare, în materie fiscală, constatarea contravențiilor săvârșite de contribuabili și aplicarea sancțiunilor contravenționale este, de

¹ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003, fiind modificată și completată succesiv, ultima dată prin Legea nr. 187/2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Precizăm că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost abrogată expres direct de art. 502 alin. (1) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015, care va intra în vigoare la data de 1 ianuarie 2016. Astfel că, în continuare, ne vom raporta atât la dispozițiile Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cât și la prevederile noului C. fisc.

² A se vedea Cap. VI din Titlul VII al Codului fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, denumit „Accize și alte taxe speciale”, precum și Cap. XIII din Titlul IX denumit „Impozite și taxe locale”.

³ A se vedea, în acest sens, dispozițiile art. 221⁵ și art. 294¹ C. fisc., aprobat prin Legea nr. 571/2003, precum și art. 451 și art. 493 alin. (8) din noul C. fisc. De asemenea, a se vedea art. 223 C. pr. fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003, și art. 339 din noul C. pr. fisc.

⁴ O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor a fost publicată în M. Of. nr. 410 din 25 iulie 2001, fiind modificată și completată succesiv, ultima dată prin O.G. nr. 5/2015 pentru modificarea unor termene prevăzute de O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

regulă, de competența organelle fiscale¹, sancțiunile aplicabile fiind, în principal, amenzile (al căror quantum este mai ridicat în cazul faptelor săvârșite la regimul accizelor).

b) De asemenea, Codul de procedură fiscală² aprobat prin O.G. nr. 92/2003, prevede că limitele amenzilor contravenționale pot fi actualizate anual, în funcție de evoluția ratei inflației, prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice. În schimb, susținem noi, modificarea și completarea Codului fiscal și Codului de procedură fiscală în ce privește faptele contravenționale și sancțiunile aplicabile acestora nu se poate face decât prin legi sau ordonanțe³, nu prin hotărâri ale Guvernului sau acte ale autorităților publice locale, întrucât acestea din urmă au o forță juridică inferioară celor două coduri. Precizăm, de asemenea, că actele modificatoare de reglementare a contravențiilor în materie fiscală intră în vigoare în condițiile stabilite de O.G. nr. 2/2001, adică în termen de 30 de zile de la data publicării lor în Monitorul Oficial al României sau, în cazuri urgente, într-un termen mai scurt, dar nu mai puțin de 10 zile⁴. Astfel, considerăm că în privința contravențiilor reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală nu se aplică dispozițiile acestor coduri potrivit cărora „Orice modificare sau completare intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”⁵,

¹ Astfel, art. 221⁴ alin. (1) C. fisc., aprobat prin Legea nr. 571/2003, prevede: „Constatarea și sancționarea faptelor ce constituie contravenție potrivit art. 221³ (în legătură cu accizele) se fac de organele competente din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, cu excepția sancțiunilor privind suspendarea sau revocarea autorizației de antrepozit fiscal, destinat înregistrat, expeditor înregistrat ori importator autorizat, care se dispune de autoritatea competentă, la propunerea organului de control”. În cazul contravențiilor privitoare la impozitele și taxele locale, art. 294 alin. (5) din acest act normativ prevede: „Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către primari și persoane împuternicite din cadrul compartimentelor de specialitate ale autorității administrației publice locale”. De asemenea, art. 221 alin. (1) C. pr. fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003 și art. 331 alin. (1) din noul C. pr. fisc. prevăd: „Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către organele fiscale competente (...)”.

² A se vedea, în acest sens, art. 222 din acest Cod de procedură fiscală, care are următorul conținut: „Limitele amenzilor contravenționale prevăzute în prezentul cod pot fi actualizate anual, în funcție de evoluția ratei inflației, prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice”. Precizăm că această prevedere nu se mai regăsește în noul Cod de procedură fiscală.

³ Astfel, art. 2 alin. (1) din O.G. nr. 2/2001 prevede că „prin legi, ordonanțe sau hotărâri ale Guvernului se pot stabili și sancționa contravenții în toate domeniile de activitate”

⁴ A se vedea, în acest sens, art. 4 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 2/2001.

⁵ Astfel, art. 4 C. fisc., aprobat prin Legea nr. 571/2003, și art. 3 C. pr. fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003, prevăd, în mod identic, că „(1) Prezentul cod se modifică și se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia. (2) Orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a

întrucât aceste dispoziții legale sunt destinate a reglementa specificul materiei fiscale, și nu faptele contravenționale care țin de domeniul dreptului contravențional, ci nu al celui fiscal.

c) O altă constatare în această materie contravențional-fiscală este aceea că art. 141 alin. (7)¹ C. pr. fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003, prevede că ne-transmiterea proceselor-verbale de sancționare contravențională, în termen de 90 de zile de la emiterea lor, organelor fiscale în vederea executării silite a amenzilor contravenționale atrage anularea acestor procese-verbale de către autoritățile publice emitente.

În opinia noastră, aceste dispoziții legale sunt criticabile pentru că, într-un asemenea caz, nu ar trebui să intervină sancțiunea anulării proceselor-verbale de sancționare contravențională, întrucât această sancțiune survine pentru vicii anterioare sau, cel mult, concomitente emiterii actelor administrative, ci nu pentru neîndeplinirea unor operațiuni materiale ulterioare acestui moment, cum este comunicarea proceselor-verbale organelor fiscale. În plus, aceste procese-verbale, fiind acte administrative de sancționare contravențională sunt, prin natura lor, acte administrative irevocabile. De asemenea, în opinia noastră,

anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”. Precizăm că această prevedere nu se mai regăsește în noul Cod de procedură fiscală. De asemenea, precizăm că art. 4 din noul C. fisc. conține prevederi mai detaliate în ce privește modificarea și completarea acestui act normativ. În concret, acest articol de lege are următorul conținut: „(1) Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I. (2) În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, acestea vor intra în vigoare cu data de 1 ianuarie a fiecărui an și vor rămâne nemodificate cel puțin pe parcursul aceluși an. (3) În situația în care modificările și/sau completările se adoptă prin ordonanțe, se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar nu mai puțin de 15 zile de la data publicării, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (2). (4) Fac excepție de la prevederile alin. (1) și (2) modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României”.

¹ Astfel, prima parte a acestui text legal are următorul conținut: „Netransmiterea proceselor-verbale de constatare și sancționare a contravențiilor în termen de 90 de zile de la emiterea de către organele competente atrage anularea acestora prin decizie de către conducătorul organului emitent”. În continuare, art. 141 alin. (7) C. pr. fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003, prevede că, în asemenea situații, „conducătorul organului emitent al titlului executoriu are obligația emiterii deciziei de imputare a contravalorii contravenției personalului care se face vinovat de întârziere. Decizia de imputare se comunică de către organul emitent persoanei vinovate, care trebuie să achite contravaloarea contravenției în termen de 15 zile de la data comunicării deciziei. La expirarea acestui termen, decizia devine titlu executoriu. Contravaloarea contravenției înscrise în decizia de imputare se face venit la bugetul de stat sau bugetul local căruia i se datora, potrivit legii, amenda contravențională. Termenul de 90 de zile se prelungește cu perioada scursă în procedura de contestare a proceselor-verbale de constatare a contravenției”. Precizăm că această prevedere nu se mai regăsește în noul Cod de procedură fiscală.