

DECIZIE Nr. 38/2018 din 4 iunie 2018
EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR
CHESTIUNI DE DREPT

PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 790 din 14 septembrie 2018

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 38
din 4 iunie 2018

Dosar nr. 437/1/2018

- Gabriela Elena Bogasiu - vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție - președintele completului
- Rodica Dorin - pentru președintele Secției a II-a civile
- Ionel Barbă - președintele Secției de contencios administrativ și fiscal
- Ianina Blandiana Grădinaru - judecător la Secția a II-a civilă
- Mirela Polițeanu - judecător la Secția a II-a civilă
- Marian Budă - judecător la Secția a II-a civilă
- Paulina Lucia Brehar - judecător la Secția a II-a civilă
- Minodora Condoiu - judecător la Secția a II-a civilă
- Mădălina Elena Grecu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
- Daniel Gheorghe Severin - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
- Adriana Florina Secrețeanu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
- Florentina Dinu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
- Eugenia Marin - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a fost constituit conform dispozițiilor art. 520 alin. (8) din Codul de procedură civilă și ale art. 27⁵ alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul Î.C.C.J.).

Ședința este prezidată de doamna judecător Gabriela Elena Bogasiu, vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție.

La ședința de judecată participă domnul Aurel Segărceanu, magistrat-asistent desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 27⁶ din Regulamentul Î.C.C.J.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 202/84/2017, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile referitoare la următoarea chestiune de drept:

"Prevederile art. 76 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și

completările ulterioare, se pot interpreta în sensul că, în măsura în care o creanță fiscală nu a fost valorificată în procedura insolvenței din cauza omisiunii organului fiscal în a depune o declarație de creanță, printre efectele decăderii acestui creditor din dreptul de a-și realiza creanța se regăsesc și acelea că nu va mai putea uza de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, respectiv nu va mai putea emite o decizie de impunere care să cuprindă creanța împotriva debitorului său, anterioară deschiderii procedurii?".

Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la dosar a fost depus raportul întocmit de judecătorii-raportori, care a fost comunicat, potrivit dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă, părților, dintre care numai Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Cluj-Napoca și-a exprimat punctul de vedere; se arată, de asemenea, că la dosar au fost atașate jurisprudența în materie și opiniile judecătorilor din cadrul instanțelor de judecată naționale, precum și răspunsul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, în sensul că nu s-a verificat și nu se verifică, în prezent, practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii în problema de drept care formează obiectul sesizării.

În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept cu care a fost sesizată, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

1. Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 7 decembrie 2017, pronunțată în Dosarul nr. 202/84/2017, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu următoarei chestiuni de drept:

"Prevederile art. 76 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, se pot interpreta în sensul că, în măsura în care o creanță fiscală nu a fost valorificată în procedura insolvenței din cauza omisiunii organului fiscal în a depune o declarație de creanță, printre efectele decăderii acestui creditor din dreptul de a-și realiza creanța se regăsesc și acelea că nu va mai putea uza de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, respectiv nu va mai putea emite o decizie de impunere care să cuprindă creanța împotriva debitorului său, anterioară deschiderii procedurii?".

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investirii instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

A. Hotărârea instanței de fond

2. Conform Încheierii civile nr. 281/C din 16.05.2012 pronunțate de Tribunalul Sălaj - Secția civilă în Dosarul nr. 2.321/84/2012, judecătorul-sindic a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență împotriva debitoarei societate comercială, termenul-limită fixat de către judecătorul-sindic pentru declararea creanțelor în procedura insolvenței fiind data de 30.07.2012, în acest interval de timp autoritatea fiscală nedeclarând nicio creanță suplimentară care să fie înscrisă în tabelul de creanțe.

3. La data de 19.12.2016, procedura de insolvență s-a închis, având în vedere că societatea reclamantă și-a îndeplinit toate obligațiile stabilite prin planul de reorganizare.

4. În urma controlului efectuat de inspectorii fiscali din cadrul Direcției generale a finanțelor

publice - administrația județeană a finanțelor publice asupra documentelor financiar-contabile puse la dispoziție de reclamantă, s-a stabilit suplimentar o bază impozabilă de 732.474 lei, aferentă perioadei 1.04.2012 - 30.09.2015.

5. Prin Decizia de impunere F-SJ nr. 62 din 22.03.2016 s-au stabilit în sarcina reclamantei mai multe obligații fiscale de plată, reprezentând impozit pe profit suplimentar, aferent perioadei fiscale supuse controlului, această decizie fiind comunicată societății reclamante la data de 28.03.2016.

6. Împotriva deciziei sus-menționate reclamanta a formulat contestație administrativ-fiscală, înregistrată la data de 18.04.2016 cu nr. 10.230, prin care a solicitat anularea în parte a deciziei de impunere, în sensul înlăturării impozitului pe profit aferent sumei de 628.549,35 lei.

7. În motivarea contestației s-a arătat că suma de 628.549,35 lei este aferentă perioadei anterioare deschiderii procedurii insolvenței și, prin urmare, era necesar ca pârâta să se înscrie la masa credală, întrucât baza impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală privește luna aprilie 2012, iar creanța arătată este născută anterior deschiderii procedurii insolvenței, nefiind vorba despre creanțe curente.

8. Prin Decizia nr. 832 din 23.12.2016 emisă de Direcția generală regională a finanțelor publice a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea reclamantă, împotriva acesteia și a Deciziei de impunere F-SJ nr. 62 din 22.03.2016 societatea formulând acțiunea ce face obiectul dosarului pendinte.

9. Prin Sentința nr. 845 din 5.05.2017, Tribunalul Sălaj a respins ca nefondată cererea de chemare în judecată formulată de societatea reclamantă.

B. Calea de atac exercitată împotriva hotărârii instanței de fond

10. Împotriva acestei sentințe a formulat recurs societatea reclamantă, din cuprinsul sesizării nerezultând motivele invocate de acesta.

III. Dispozițiile legale supuse interpretării

11. Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 85/2006):

"Art. 76. - (1) Cu excepția cazului în care notificarea deschiderii procedurii s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art. 7, titularul de creanțe anterioare deschiderii procedurii, care nu depune cererea de admitere a creanțelor până la expirarea termenului prevăzut la art. 62 alin. (1) lit. b), va fi decăzut, cât privește creanțele respective, din dreptul de a fi înscris în tabelul creditorilor și nu va dobândi calitatea de creditor îndreptățit să participe la procedură. El nu va avea dreptul de a-și realiza creanțele împotriva debitorului sau a membrilor ori asociaților cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare ulterior închiderii procedurii, sub rezerva ca debitorul să nu fi fost condamnat pentru bancrută simplă sau frauduloasă ori să nu i se fi stabilit răspunderea pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase.

(2) Decăderea va putea fi invocată oricând, de orice parte interesată, pe cale de acțiune sau excepție."

IV. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

12. Recurenta-reclamantă a apreciat că obiectul litigiului este în strânsă legătură cu întinderea și efectele art. 76 din Legea nr. 85/2006, întrucât creanța fiscală este aferentă unei perioade anterioare celei de deschidere a procedurii de insolvență și, în perioada de insolvență a societății (anii 2012 - 2016), autoritatea fiscală a manifestat o stare de pasivitate, deși avea cunoștința de procedura insolvenței, astfel că aceasta este decăzută din dreptul de a mai întreprinde măsuri de revendicare a creanței în perioada de după închiderea procedurii de insolvență.

13. Intimata-pârâtă a arătat că, dimpotrivă, în ceea ce privește creanța respectivă, nu prezintă relevanță cele statuate în procedura insolvenței, întrucât litigiul se soluționează cu luarea în considerare a procedurii stabilite prin Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 554/2004), neprezentând relevanță în speță dispozițiile Legii nr. 85/2006, ambele fiind legi speciale. Indiferent de perioada supusă inspecției fiscale, sumele care au fost stabilite prin acte administrativ-fiscale trebuie supuse controlului legii speciale.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

14. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite toate condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, arătând că:

- este legal investită cu soluționarea unei cereri de recurs, într-un litigiu având natura juridică a contenciosului administrativ-fiscal, ceea ce conferă competență exclusivă, în primă instanță, tribunalului, conform art. 10 din Legea nr. 554/2004, iar hotărârile pronunțate de tribunal sunt supuse numai recursului conform art. 20 din aceeași lege;

- sesizarea este făcută de un complet investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, potrivit dispozițiilor art. 20 din Legea nr. 554/2004 și art. 96 pct. 3 din Codul de procedură civilă;

- chestiunea de drept are caracter esențial, de lămurirea acesteia depinzând soluționarea pe fond a cauzei pendinte, deoarece, față de obiectul cauzei, de interpretare a raportului dintre dispozițiile art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), în vigoare la data emiterii actelor fiscale contestate, și cele ale Legii nr. 85/2006, depinde soluționarea pe fond a cauzei, respectiv să se stabilească dacă, în măsura în care s-a constatat că o creanță fiscală nu poate fi valorificată în procedura insolvenței, printre efectele decăderii creditorului din dreptul de a-și realiza creanța se regăsesc și acelea că nu va mai putea uza de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv nu va mai putea emite o decizie de impunere care să cuprindă creanța împotriva debitorului său, anterioară deschiderii procedurii;

- problema de drept invocată este nouă, întrucât nu a fost identificată practică judiciară în materie care să conducă la concluzia că această chestiune a fost dezlegată jurisprudențial;

- problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

B. Cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării

15. Instanța de trimitere menționează că punctul său de vedere referitor la problema de drept supusă dezlegării nu este unul unitar, fiind împărțit între cele două opinii exprimate de către părțile litigante, după cum urmează:

a) într-o opinie se susține că din interpretarea dispozițiilor art. 1 alin. (3) din Codul fiscal rezultă că, din punctul de vedere al raportului de drept fiscal, acestea au prioritate față de orice alte dispoziții din alte acte normative, astfel că organul fiscal, întemeindu-se pe aceste prevederi legale, ar fi îndreptățit ca, în urma inspecției fiscale efectuate în acest scop, să ia în considerare propria creanță împotriva debitorului, creanță care rezultă din acte administrative care nu au fost anulate, chiar dacă această creanță nu a fost valorificată în procedura insolvenței, nefiind înscrisă în tabelul de creanțe ca urmare a formulării tardive a declarației de creanță;

b) într-o altă opinie se apreciază că deschiderea procedurii insolvenței/intrarea în faliment marchează începutul unei perioade fiscale speciale, o societate comercială, odată intrată în insolvență, având dreptul să achite datoriile sale anterioare doar în anumite condiții, cu respectarea ordinii și a procedurilor prevăzute de lege. Recuperarea creanțelor față de o societate

în insolvență este guvernată de dispozițiile legii speciale, care reglementează o procedură colectivă, concursuală, ce are în vedere recuperarea creanțelor tuturor creditorilor, inclusiv recuperarea creanțelor fiscale.

16. În acest scop, legiuitorul instituie în sarcina titularului unei creanțe anterioare deschiderii procedurii obligația depunerii în termenul legal a declarației de creanță, neîndeplinirea acestei obligații producând efecte asupra însăși realizării acestei creanțe, în sensul că acest creditor nu va mai avea dreptul de a-și realiza creanța împotriva debitorului sau a membrilor ori asociaților cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare, ulterior închiderii procedurii.

17. Atât Legea nr. 85/2006, cât și Codul fiscal conțin dispoziții speciale, fiecare având propriul domeniu de reglementare, însă, în condițiile în care la procedura colectivă și concursuală prevăzută de aceasta participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței.

18. Ca atare, se poate aprecia că în cursul acestei proceduri speciale nu mai pot fi aplicate, în ceea ce privește activitatea societății debitoare, dispoziții 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 celei dintâi, conform principiului specialia generalibus derogant. În acest caz, Codul fiscal reglementează procedura generală de stabilire a creanțelor fiscale, iar legea procedurii insolvenței reglementează procedura specială de recuperare a creanțelor față de o societate în insolvență.

19. Prin urmare, raportat la modalitatea de stingere a creanțelor față de o societate aflată în insolvență, se poate aprecia că se aplică cu prioritate dispozițiile Legii nr. 85/2006, organul fiscal neputând să își mai valorifice propria creanță neînscrisă în procedura colectivă, prin emiterea ulterioară a unei decizii de impunere în acest sens.

20. Instanța de trimitere a precizat că nu a identificat soluții pronunțate în această materie în jurisprudența sa ori a altor instanțe.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

21. Prin Decizia nr. 28 din 16 aprilie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 506 din 20 iunie 2018, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a admis sesizarea formulată de Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a de contencios administrativ și fiscal și a stabilit că "Prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul 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 debitoarea aflată în procedura insolvenței".

22. De asemenea, în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție au fost identificate deciziile, nepublicate, nr. 1.466 din 6 aprilie 2011 și nr. 1.690 din 18 iunie 2015, pronunțate de Secția comercială, respectiv Secția a II-a civilă, care se referă la aplicarea dispozițiilor legale supuse interpretării.

23. În considerentele Deciziei nr. 1.690 din 18 iunie 2015, instanța supremă a reținut că:

"(...) potrivit dispozițiilor art. 64 din Legea nr. 85/2006, creditorii ale căror creanțe sunt anterioare datei de deschidere a procedurii insolvenței sunt obligați să depună cererea de admitere a creanțelor în termenul fixat în sentința de deschidere a procedurii, acest drept putând fi exercitat și de către creditorii ale căror creanțe nu sunt stabilite printr-un titlu. Mai mult, chiar și creditorii ale căror creanțe nu sunt scadente sau sunt afectate de condiție (existența lor nefiind, așadar, sigură) la data deschiderii procedurii au această posibilitate.

Sanctiunea neexercitării acestui drept este cea prevăzută de art. 76 alin. (1) din Legea nr. 85/2006, titularul creanței preexistente deschiderii procedurii dar care nu este înscrisă în tabelul creanțelor fiind decăzut din dreptul de a-și realiza creanța în timpul procedurii insolvenței și

ulterior închiderii acesteia.

Rezultă, aşadar, că pentru înscrierea unei creanţe în tabel nu este necesar ca aceasta să fie certă, lichidă şi exigibilă, astfel cum susţine recurenta, care îşi întemeiază afirmaţia pe dispoziţiile art. 3 pct. 6 din Legea nr. 85/2006. Cererea de deschidere a procedurii insolvenţei şi declaraţia de creanţă sunt două acte procesuale distincte, cu efecte diferite şi pentru exercitarea cărora legiuitorul a prevăzut condiţii distincte: pentru deschiderea procedurii insolvenţei este necesară, într-adevăr, existenţa unei creanţe certe, lichide şi exigibile de mai mult de 90 de zile şi care să depăşească valoarea-prag prevăzută de art. 3 pct. 12, în timp ce pentru depunerea declaraţiei de creanţă singura condiţie pe care trebuie să o îndeplinească creanţa solicitată este de a fi anterioară deschiderii procedurii insolvenţei. Aşadar, nu este necesar ca aceasta să fie constatată printr-un înscris şi nici să fie exigibilă. (...)

În ceea ce o priveşte pe recurentă, dreptul care a făcut obiectul declaraţiei de creanţă respinsă de administratorul judiciar (şi neînscrisă în tabelul creditorilor) şi al cererii de chemare în judecată s-a născut anterior deschiderii procedurii insolvenţei faţă de societatea intimată.

Aşa cum s-a reţinut pe baza probatoriului administrat în cauză, care nu mai poate fi cenzurat în recurs, la data de 22 aprilie 2009 viciile erau deja cunoscute de către recurentă (la această dată fiind depusă cererea de asigurare dovezi), la data de 20 mai 2011 viciile reclamate au fost reţinute de către expertul desemnat de către instanţă, iar cererea de chemare în judecată prin care se cere antrenarea garanţiei pentru vicii ascunse a fost depusă la data de 3 februarie 2011 la Judecătoria Sectorului 1 Bucureşti.

Or, procedura insolvenţei intimăţii-pârâte a fost dispusă la data de 6 iunie 2011, acesta fiind şi motivul pentru care soluţionarea cererii de chemare în judecată a fost suspendată, de aici rezultând cu claritate cele arătate, în sensul că dreptul de creanţă al recurente s-a născut anterior deschiderii procedurii.

Aşadar, recurenta avea dreptul de a-şi realiza pretenţiile în cadrul procedurii insolvenţei, prin depunerea unei declaraţii de creanţă, la care să ataşeze înscrisuri prin care să îşi dovedească pretenţiile şi, în cazul respingerii de către administratorul judiciar a declaraţiei de creanţă, recurenta a avut posibilitatea de a contesta această măsură în faţa judecătorului-sindic, urmând ca, în procesul care ar fi putut avea loc, să fie administrate toate dovezile pentru constatarea existenţei creanţei şi a cuantumului acesteia (inclusiv expertiza care să stabilească existenţa viciilor), cu consecinţa înscrierii la masa credală.

Prin urmare, neînscrisura creanţei în tabel a avut ca efect decăderea recurente din dreptul de a-şi realiza creanţa ulterior închiderii procedurii."

24. La solicitarea Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, instanţele de judecată, în majoritate, au comunicat că nu au identificat jurisprudenţă cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

25. Numai câteva instanţe au transmis hotărâri şi/sau puncte de vedere, din analiza cărora se desprinde **o orientare cvasiunitară**, conform căreia, în măsura în care o creanţă fiscală nu a fost valorificată în procedura insolvenţei din cauza omisiunii organului fiscal de a depune o declaraţie de creanţă, printre efectele decăderii acestui creditor din dreptul de a-şi realiza creanţa se regăseşte şi acela că nu va mai putea uza de mijloacele specifice de recuperare împotriva debitorului prevăzute de Codul fiscal şi Codul de procedură fiscală, respectiv nu va putea efectua acte de executare silită în procedura reglementată de Codul de procedură fiscală, atât timp cât procedura concursuală de executare silită reglementată de Legea nr. 85/2006 nu s-a încheiat definitiv/irrevocabil.

26. S-au pronunţat, respectiv au opinat în acest sens următoarele instanţe:

- tribunalele Hunedoara (Secţia a II-a civilă şi de contencios administrativ), Sibiu (Secţia a II-a civilă şi de contencios administrativ), Bacău (Secţia a II-a civilă şi de contencios administrativ şi fiscal), Neamţ (Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal), Bucureşti, Giurgiu, Ialomiţa, Ilfov, Teleorman, Constanţa (Secţia a II-a civilă), Mehedinţi (Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal), Galaţi (Secţia de contencios administrativ şi fiscal), Vrancea (Secţia a II-a civilă de contencios administrativ şi fiscal), Bihor (Secţia a III-a contencios administrativ şi fiscal),

Dâmbovița, Suceava, Brașov, Covasna, Călărași (Secția civilă - Sentința nr. 1.719 din 28 noiembrie 2013, rămasă definitivă prin Decizia nr. 5.372 din 25 iunie 2014 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal) și Mureș (Tribunal specializat în falimente - Sentința nr. 956 din 28 noiembrie 2016, rămasă definitivă prin neapelare);

- curțile de apel Galați (Secția de contencios administrativ și fiscal), Târgu Mureș și București (secțiile a V-a și a VI-a civilă și Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal - Decizia nr. 5.372 din 25 iunie 2014).

27. S-a arătat în susținerea acestei orientări că, întrucât procedura insolvenței prevalează oricărei proceduri de executare silită, fie civilă, fie fiscală, organul fiscal poate stabili creanțe fiscale, însă nu poate participa la procedura insolvenței, în lipsa unei declarații de creanță depuse în termen, nici nu poate efectua o executare silită fiscală în paralel cu aceasta.

28. Omisiunea depunerii declarației de creanță de către organul fiscal atrage toate consecințele prevăzute de art. 76 alin. (1) teza finală din Legea nr. 85/2006 [art. 114 alin. (1) teza finală din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 85/2014)], decăderea din dreptul de a-și realiza creanțele anterioare deschiderii procedurii împotriva debitorului sau a membrilor ori asociaților cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice, ulterior închiderii procedurii (cu excepția expres reglementată a condamnării debitorului pentru bancrută simplă sau frauduloasă ori a stabilirii răspunderii pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase), având semnificația că nu mai pot fi stabilite, impuse și recuperate potrivit Codului fiscal și Codului de procedură fiscală aceste creanțe anterioare deschiderii procedurii.

29. Se consideră că nu există nicio diferență de tratament aplicată de legiuitor diferitelor categorii de creanțe sau creditori înscrise/înscrisi în procedură, decăderea afectând toate categoriile de creanțe și toate categoriile de creditori, neexistând vreo rațiune pentru a fi operată o diferență de tratament de către instanțe în aplicarea art. 76 alin. (1) din Legea nr. 85/2006 [art. 114 alin. (1) din Legea nr. 85/2014].

30. Ca lege specială, Legea nr. 85/2006 (Legea nr. 85/2014) include drepturi specifice în procedura insolvenței pentru toate categoriile de creditori și sancțiuni specifice (precum cea avută în vedere de art. 76, respectiv art. 114) aplicabile în egală măsură tuturor creditorilor pentru omisiunea depunerii declarației de creanță. Acolo unde legiuitorul a dorit să opereze o diferență de tratament pentru creditorii fiscali, a făcut expres acest lucru, precum în ipoteza avută în vedere de art. 102 teza finală din Legea nr. 85/2014, care a dat posibilitatea organelor fiscale (creditorilor bugetari) să depună un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale în ipoteza în care, ca urmare a desfășurării inspecției fiscale, se înregistrează creanțe suplimentare anterioare deschiderii procedurii împotriva debitorului.

31. Textul art. 102 teza finală din Legea nr. 85/2014 nu ar mai avea nicio finalitate sau rațiune, dacă s-ar admite că pentru categoria particulară a creditorilor fiscali nu ar opera decăderea instituită de art. 76 alin. (1) din Legea nr. 85/2006, respectiv art. 114 alin. (1) din Legea nr. 85/2014; tocmai pentru că operează această decădere, inclusiv în privința creditorilor fiscali, și consecințele acestei decăderi împiedică stabilirea ulterioară închiderii procedurii a unor creanțe fiscale privind perioada anterioară deschiderii procedurii, legiuitorul a dat posibilitatea creditorului fiscal să depună o declarație suplimentară de creanță prin art. 102 teza finală din Legea nr. 85/2014.

32. Pentru materializarea acestei posibilități, legiuitorul a impus și o obligație legală creditorilor fiscali - de a efectua inspecția fiscală și de a întocmi raportul de inspecție fiscală în termenul legal arătat de textul art. 102, rezultând cu claritate intenția de a da posibilitatea creditorului fiscal să verifice, în scurt timp după publicarea notificării deschiderii procedurii (maximum 60 de zile), existența vreunor obligații suplimentare de plată în sarcina debitorului, impunând efectuarea inspecției fiscale în termenul arătat, tocmai pentru clarificarea exactă a întinderii creanțelor bugetare privind perioada anterioară deschiderii procedurii.

33. Este adevărat că Legea nr. 85/2006 nu conține un text similar celui al art. 102 din Legea nr. 85/2014, însă clarificarea făcută de legiuitor prin aceste din urmă prevederi legale vine să prevină o

interpretare în sensul că organele fiscale ar putea uza, ulterior închiderii procedurii, de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul fiscal și Codul de procedura fiscală.

34. Prevederile art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, la care s-a făcut referire în cuprinsul încheierii de sesizare, conform cărora, în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile respectivului cod, nu sunt de natură a justifica o concluzie în sensul că prevederile Codului fiscal ar avea caracter special față de cele ale legii insolvenței, întrucât, astfel cum reiese din conținutul lor, ele se referă la celelalte prevederi legale în materie fiscală; or, Legea nr. 85/2006 nu este un act normativ în materie fiscală, ci reglementează procedura insolvenței, astfel că nu poate fi înlăturată de la aplicare de dispozițiile Codului fiscal.

35. Chiar și în ipoteza în care creditorul bugetar ar uza de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, prin emiterea unei noi decizii de impunere care să cuprindă creanța anterioară deschiderii procedurii insolvenței, aceasta nu ar putea fi valorificată, întrucât, din momentul declanșării procedurii insolvenței, potrivit art. 36 din Legea nr. 85/2006, se suspendă de drept toate acțiunile judiciare, extrajudiciare sau măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale.

36. 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 prevăzută de aceasta participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței.

37. Așa fiind, din momentul deschiderii procedurii insolvenței, creanțele diferiților creditori, inclusiv cele aparținând creditorilor bugetari, creanțe născute anterior deschiderii procedurii, nu pot fi realizate/valorificate decât în cadrul procedurii desfășurate în condițiile Legii nr. 85/2006, cu condiția respectării termenelor imperative stabilite în legea insolvenței, deci nu pot fi realizate/valorificate potrivit Codul fiscal și Codului de procedură fiscală.

38. O singură instanță, Curtea de Apel Constanța, s-a exprimat în sens contrar orientării majoritare, apreciind că efectele decăderii creditorului fiscal din dreptul de a-și realiza creanța, conform art. 76 din Legea nr. 85/2006, vizează doar procedura de recuperare, nu și procedura de stabilire a creanței fiscale (Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal - Decizia nr. 214/CA din 26 februarie 2018).

39. S-a arătat că analiza problemei de drept enunțate trebuie să aibă ca punct de plecare împrejurarea că atât legea fiscală, cât și legea insolvenței sunt legi speciale, iar aplicarea lor se face diferențiat, în funcție de compatibilitatea celor două tipuri de norme, raportată la situația de fapt concretă.

40. De asemenea s-a susținut că trebuie avut în vedere că scopul enunțat al legii insolvenței este instituirea unei proceduri colective pentru acoperirea pasivului debitorului aflat în insolvență, procedura colectivă fiind procedura în care creditorii recunoscuți participă împreună la urmărirea și recuperarea creanțelor lor, în modalitățile prevăzute de lege (art. 2 și art. 3 pct. 3 din Legea nr. 85/2006).

41. Dacă pentru creditorii de drept comun această procedură presupune, în anumite situații, atât stabilirea, cât și realizarea creanțelor, pentru creditorul fiscal procedura insolvenței reprezintă doar o procedură execuțională, care, odată deschisă, devine obligatorie pentru realizarea creanțelor stabilite prin titlurile de creanță fiscale.

42. Cu alte cuvinte, procedura insolvenței exclude procedura de executare silită reglementată de Codul de procedură fiscală.

43. Nu se poate spune același lucru în ceea ce privește procedura de stabilire și impunere a creanțelor fiscale, procedură aflată în competența exclusivă a organului fiscal.

44. Deschiderea procedurii de insolvență nu poate să împiedice stabilirea creanțelor fiscale (emiterea deciziilor de impunere) pentru sume datorate de debitorul în insolvență anterior

deschiderii procedurii, având în vedere că sancțiunea decăderii, prevăzută de art. 76 din Legea nr. 85/2006 pentru situația în care declarația de creanță nu a fost depusă în termen, privește doar dreptul de a fi înscris în tabelul creditorilor și de a dobândi calitatea de creditor îndreptățit să participe la procedură, deci dreptul de a-și valorifica respectiva creanță în cadrul procedurii de insolvență și, implicit, și după închiderea procedurii.

45. Prin urmare, decăderea nu se referă la dreptul de a emite titlul de creanță, drept ce intră sub incidența legii de procedură fiscală sub aspectul termenelor de prescripție, cu atât mai mult cu cât chiar în art. 76 se prevede că imposibilitatea creditorului, care a depus tardiv declarația de creanță, de a-și realiza creanța împotriva debitorului sau a membrilor ori asociațiilor cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare ulterior închiderii procedurii comportă și o excepție, respectiv situația în care debitorul a fost condamnat pentru bancrută simplă sau frauduloasă ori i s-a stabilit răspunderea pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase.

46. Or, tocmai această excepție întărește ideea că deschiderea procedurii de insolvență nu afectează dreptul creditorului fiscal de a stabili creanțe pentru perioada anterioară deschiderii procedurii, ci doar dreptul de a valorifica acele creanțe în cadrul procedurii de insolvență.

47. Legalitatea unei decizii de impunere se verifică de instanța de contencios administrativ fiscal în raport cu legea fiscală, iar singura situație în care judecătorul de contencios fiscal trebuie să aplice legea insolvenței, deoarece chiar legea fiscală face trimitere expresă la această lege, este cea reglementată de art. 122¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 179 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "În cazul debitorilor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere, potrivit legii care reglementează această procedură".

VII. Jurisprudența Curții Constituționale

48. Instanța de contencios constituțional s-a pronunțat în legătură cu dispozițiile legale supuse interpretării prin deciziile nr. 1.458 din 8 noiembrie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 11 din 6 ianuarie 2012, nr. 149 din 21 februarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 286 din 2 mai 2012, și nr. 551 din 12 iulie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 905 din 10 noiembrie 2016, respingând excepțiile de neconstituționalitate invocate cu privire la acestea.

VIII. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

49. Prin Adresa nr. 448/C/557/III-5/2018 din 18 aprilie 2018, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu se verifică, în prezent, practica judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării.

IX. Raportul asupra chestiunii de drept

50. Prin raportul întocmit în cauză, conform art. 520 alin. (8) din Codul de procedură civilă, s-a apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 519 din același cod pentru declanșarea mecanismului privind pronunțarea unei hotărâri prealabile.

X. Înalta Curte de Casație și Justiție

51. Examinând sesizarea în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, raportul întocmit de judecătorii-raportori și chestiunea de drept a cărei dezlegare se solicită, constată că sesizarea este inadmisibilă, după cum se va arăta în cele ce urmează.

52. Prealabil analizei în fond a problemei de drept supuse dezbaterii, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept trebuie să analizeze dacă, în raport cu întrebarea formulată de titularul sesizării, sunt întrunite cerințele de admisibilitate în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, față de dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă, ce constituie temeiul sesizării.

53. Astfel, potrivit acestor dispoziții legale, "Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată".

54. Din cuprinsul prevederilor legale citate, care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, rezultă următoarele condiții de admisibilitate a sesizării, care trebuie îndeplinite cumulativ:

- existența unei chestiuni de drept; problema pusă în discuție trebuie să fie una veritabilă, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite;

- chestiunea de drept să fie ridicată în cursul judecății în fața unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;

- chestiunea de drept să fie esențială, în sensul că de lămurirea ei depinde soluționarea pe fond a cauzei;

- chestiunea de drept să fie nouă;

- chestiunea de drept să nu facă obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat deja asupra problemei de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele (intră în această categorie hotărârile pronunțate într-un recurs în interesul legii și hotărârile preliminare).

55. În cauză, se constată că sesizarea analizată nu întrunește toate cerințele legale menționate, întrucât nu ne aflăm în fața unei probleme de drept noi, asupra căreia Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat deja.

56. Astfel, așa cum s-a arătat mai sus, la cap. VI pct. 21 și 22, asupra modului de aplicare a dispozițiilor legale supuse interpretării Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin deciziile nr. 1.466 din 6 aprilie 2011 și nr. 1.690 din 18 iunie 2015, pronunțate de Secția comercială, respectiv de Secția a II-a civilă, ale căror considerente relevante au fost redate la capitolul sus-menționat.

57. Mai mult, așa cum s-a arătat mai sus, la cap. VI, prin Decizia nr. 28 din 16 aprilie 2018, publicată anterior redactării prezentei decizii, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a admis sesizarea formulată de Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal și a stabilit că "Prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul 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".

58. Constatând că problema supusă dezlegării în cauza respectivă vizează prioritatea aplicării - în cadrul procedurii de recuperare a unei creanțe fiscale împotriva unui debitor aflat în procedura de insolvență - între două norme cu caracter special, respectiv dispozițiile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe de o parte, și dispozițiile art. 64 alin. (1) și art. 76 din Legea nr. 85/2006, pe de altă parte, instanța supremă reține, prin Decizia nr. 28 din 16 aprilie 2018, că dintre cele două legi speciale aflate în concurs este aplicabilă cu prioritate Legea nr. 85/2006, care reglementează procedura insolvenței.

59. S-a reținut, în considerentele deciziei sus-menționate, că deschiderea procedurii insolvenței marchează începutul unei perioade fiscale speciale, în care recuperarea creanțelor împotriva unui debitor în insolvență este guvernată de dispozițiile legii speciale, care instituie în sarcina titularului unei creanțe născute anterior deschiderii procedurii obligația depunerii în termenul legal a declarației de creanță. Neîndeplinirea acestei obligații produce asupra realizării creanței efectul prevăzut de art. 76 din Legea nr. 85/2006, în sensul că respectivul creditor nu va mai avea dreptul de a-și realiza creanța împotriva debitorului, în timpul procedurii sau după închiderea acesteia, și nici împotriva membrilor ori asociaților cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare, în timpul procedurii și nici ulterior închiderii procedurii, cu excepția cazului în care debitorul a fost găsit vinovat de bancrută simplă sau bancrută frauduloasă sau s-a angajat răspunderea membrilor organelor de conducere pentru efectuarea de plăți sau transferuri frauduloase.

60. S-a reținut, de asemenea, că, deși legea insolvenței și Codul fiscal conțin, ambele, dispoziții cu caracter special, fiecare are propriul domeniu de reglementare și, 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. Pe cale de consecință, 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; între legea specială și legea generală, prioritară este aplicarea celei dintâi, conform principiului specialia generalibus derogant.

61. Aceasta, întrucât 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.

62. Se constată așadar că Decizia nr. 28 din 16 aprilie 2018 a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept lămurește problema de drept ce face obiectul sesizării formulate de Curtea de Apel Cluj.

63. Nu în ultimul rând, se constată că jurisprudența instanțelor naționale și punctele de vedere exprimate de acestea cu privire la problema de drept supusă dezlegării, astfel cum au fost sintetizate la cap. VI pct. 26 și următoarele, deși anterioare Deciziei nr. 28 din 16 aprilie 2018 a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, sunt cvasiunitare, în sensul soluției pronunțate prin această decizie (o singură instanță exprimându-se în sens contrar), neexistând așadar, nici măcar la data formulării sesizării, premisele apariției unei controverse asupra interpretării textului de lege în discuție și deci necesitatea preîntâmpinării unei practici neunitare cu privire la modul de aplicare a acestuia.

64. Având în vedere că problema de drept ce face obiectul sesizării a fost deja dezlegată de instanța supremă printr-o hotărâre prealabilă anterioară, se constată că nu sunt întrunite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă pentru declanșarea procedurii privind pronunțarea unei hotărâri prelabile.

65. Pentru aceste considerente, în temeiul art. 521 alin. (1) din același cod,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Respinge, ca inadmisibilă, sesizarea formulată de Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 202/84/2017, în vederea pronunțării unei hotărâri prelabile pentru dezlegarea următoarei chestiuni de drept:

"Prevederile art. 76 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, se pot interpreta în sensul că, în măsura în care o creanță fiscală nu a fost valorificată în procedura insolvenței din cauza omisiunii organului fiscal în a depune o declarație de creanță, printre efectele decăderii acestui creditor din dreptul de a-și realiza creanța se regăsesc și

acelea că nu va mai putea uza de mijloacele specifice de stabilire, impunere și recuperare reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, respectiv nu va mai putea emite o decizie de impunere care să cuprindă creanța împotriva debitorului său, anterioară deschiderii procedurii?"

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședința publică din data de 4 iunie 2018.

VICEPREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

GABRIELA ELENA BOGASIU

Magistrat-asistent,

Aurel Segărceanu