

DECIZIA nr. 57 din 21 octombrie 2024

referitoare la interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală

EMITENT

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

Dosar nr. 68/1/2024

Mariana Constantinescu	vicepreședintele Înaltei Curți de Casație și Justiție - președintele completului
Elena Diana Tămagă	președintele Secției de contencios administrativ și fiscal
Marian Budă	președintele delegat al Secției a II-a civile
Mădălina-Elena Vladu-Crevon	judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Luiza Maria Păun	judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Carmen Mihaela Voinescu	judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ștefania Dragoie	judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Alina Pohrib	judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
George Bogdan Florescu	judecător la Secția a II-a civilă
Diana Manole	judecător la Secția a II-a civilă
Adina Oana Surdu	judecător la Secția a II-a civilă
Ștefan Ioan Lucaciuc	judecător la Secția a II-a civilă
Marcela Marta Iacob	judecător la Secția a II-a civilă

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (8) din Codul de procedură civilă și ale art. 35 alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, aprobat prin Hotărârea Colegiului de conducere al Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 20 din 14 martie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 274 din 3 aprilie 2023, cu modificările ulterioare (Regulamentul ÎCCJ).

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Mariana Constantinescu, vicepreședintele delegat al Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna magistrat-asistent Elena-Mădălina Ivănescu, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 36 din Regulament.

4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Oradea - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 2.705/111/2022.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând următoarele: (i) la dosar au fost depuse raportul întocmit de doamna judecător Carmen Mihaela Voinescu și punctul de vedere cu privire la raport întocmit de domnul judecător George Bogdan Florescu, ce au fost comunicate părților, conform dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă; (ii) părțile nu au depus puncte de vedere asupra chestiunii de drept.

6. De asemenea, referă asupra faptului că au fost transmise de către instanțele naționale hotărâri judecătorești și opinii teoretice exprimate de judecători în materia ce face obiectul sesizării, iar

Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că nu se verifică în prezent practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la această problemă de drept.

7. Constatând că nu sunt chestiuni prealabile, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

8. Prin Încheierea din 27 noiembrie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 2.705/111/2022, Curtea de Apel Oradea - Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarele chestiuni de drept: *interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în sensul lămuririi dacă în cazul anulării obligațiilor fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică sau nu preluarea obligațiilor de către persoana fizică.*

II. Dispozițiile legale supuse interpretării

9. Prevederile normative supuse interpretării sunt cele ale art. 266 alin. (4¹), art. 23 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 207/2015 sau Codul de procedură fiscală) și ale art. 181 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 85/2014), anterior modificărilor aduse prin Legea nr. 216/2022 (Legea nr. 216/2022), și anume:

– art. 266 alin. (4¹) și art. 23 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015:

Articolul 266

Anularea creanțelor fiscale

(...)

(4¹)Obligațiile fiscale datorate de debitori, persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau profesii libere, precum și asocieri și alte entități fără personalitate juridică, radiați din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii, se anulează după radiere, inclusiv în situația în care obligațiile au fost preluate de alți debitori în conformitate cu prevederile art. 23. (...)

Articolul 23

Preluarea obligației fiscale

(...)

(3)Persoana fizică care desfășoară o profesie liberală sau exercită o activitate economică în mod independent într-una din formele prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și

întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016, cu modificările și completările ulterioare, răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei sau activității cu bunurile din patrimoniul de afectățune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru recuperarea creanțelor fiscale, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 - Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, sunt aplicabile.

(4)Preluarea obligației fiscale potrivit prezentului articol se realizează prin comunicarea unei decizii către persoanele care devin debitori.

– art. 181 alin. (1) din Legea 85/2014:

Articolul 181

(1) Prin închiderea procedurii de faliment, debitorul persoană fizică va fi descărcat de obligațiile pe care le avea înainte de intrarea în faliment, însă sub rezerva de a nu fi găsit vinovat de bancrută frauduloasă sau de plăți ori transferuri frauduloase; în astfel de situații, el va fi descărcat de obligații numai în măsura în care acestea au fost plătite în cadrul procedurii. (...)

10. Ca norme legale care își găsesc aplicabilitatea în problema de drept supusă dezlegării, prezintă relevanță și următoarele dispoziții: Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016, cu modificările și completările ulterioare (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008)

Articolul 1

(1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitățile economice din economia națională astfel cum sunt prevăzute în Codul CAEN, procedura de înregistrare în registrul comerțului, de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale. (...)

Articolul 20

(1)Titularul PFA răspunde pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice cu bunurile din patrimoniul de afectățune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile.

(2)În caz de insolvență, PFA va fi supusă procedurii simplificate prevăzute de Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Orice persoană interesată poate face dovada calității de profesionist în cadrul procedurii insolvenței sau separat, prin acțiune în constatare, dacă justifică un interes legitim.

Articolul 21

(1) PFA își încetează activitatea și este radiată din registrul comerțului în următoarele cazuri:

a)prin decesul titularului PFA;

b)prin voința titularului PFA;

c)în condițiile art. 25 din Legea nr. 26/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Cererea de radiere, însoțită de copia certificată pentru conformitate cu originalul a actelor doveditoare, după caz, se depune la oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunalul unde își are

sediul profesional, de către orice persoană interesată.

(3) Dispozițiile art. 11-13 se aplică în mod corespunzător.

Articolul 26

Persoana fizică titulară a întreprinderii individuale răspunde pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice cu bunurile din patrimoniul de afecțiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile.

Articolul 27

(1) Întreprinzătorul persoană fizică titular al unei întreprinderi individuale își încetează activitatea și este radiat din registrul comerțului în următoarele cazuri:

a) prin deces;

b) prin voința acestuia;

c) în condițiile art. 25 din Legea nr. 26/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Cererea de radiere, însoțită de copia certificată pentru conformitate cu originalul a actelor doveditoare, după caz, se depune la oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunalul unde își are sediul profesional, de către orice persoană interesată.

(3) În cazul prevăzut la alin. (1) lit. a) moștenitorii pot continua întreprinderea, dacă își manifestă voința, printr-o declarație autentică, în termen de 6 luni de la data dezbaterii succesiunii. Când sunt mai mulți moștenitori, aceștia își vor desemna un reprezentant, în vederea continuării activității economice ca întreprindere familială.

(4) Dispozițiile art. 11-13 se aplică în mod corespunzător. Activitatea va putea fi continuată sub aceeași firmă, cu obligația de menționare în cuprinsul acelei firme a calității de succesor.

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

11. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Tribunalului Bihor, reclamantul A.B., în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (D.G.R.F.P. Cluj-Napoca) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor - Serviciul Fiscal Orășenesc Beiuș (A.J.F.P. Bihor - S.F.O. Beiuș), a solicitat anularea deciziilor de impunere nr. aaaa/15.11.2021, nr. bbbb/16.12.2021, precum și a Deciziei nr. ccc/31.05.2022 de soluționare a contestației administrativ-fiscale.

12. În motivarea acțiunii reclamantul a arătat că a fost titularul entității „A.B.” Întreprindere Individuală, care a fost radiată în urma parcurgerii procedurii insolvenței, ce a fost închisă prin Sentința nr. 454/F/2018 a Tribunalului Bihor, iar, ulterior, în anul 2021, prin cele două decizii de impunere contestate în speță, în temeiul art. 23 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-a dispus preluarea de către reclamantul A.B. a obligațiilor fiscale ale entității „A.B.” Întreprindere Individuală. În esență, în motivarea acțiunii, printre altele, reclamantul A.B. a arătat că, în contextul parcurgerii de către entitatea „A.B.” Întreprindere Individuală a procedurii insolvenței care a fost închisă conform Sentinței nr. 454/F/2018 a Tribunalului Bihor, cu consecința radierii întreprinderii individuale din registrul comerțului, incidența prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, reprezintă un impediment pentru preluarea de către reclamantul A.B. a obligațiilor fiscale ale „A.B.” Întreprindere Individuală în anul 2021, prin cele două

decizii de impunere care sunt contestate în speță.

13. Prin întâmpinarea formulată în cauză, pârâtele au solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată, arătând că radierea unei persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale sau a unui liber profesionist din registrul comerțului sau din registrele în care a fost înregistrat(ă) reprezintă doar eliminarea acestora din registrul profesioniștilor, aspect care nu modifică obligațiile subiectului de drept. Astfel, invocarea Sentinței nr. 454/F/2018 pronunțate de Tribunalul Bihor, prin care s-a dispus închiderea procedurii insolvenței cu privire la entitatea „A.B.” Întreprindere Individuală, cu consecința radierii întreprinderii individuale din registrul comerțului, nu pune în discuție oportunitatea preluării obligațiilor fiscale de către reclamantul A.B., conform art. 23 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

14. Prin Sentința civilă nr. 798/CA/2022 din 13 decembrie 2022, Tribunalul Bihor - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată de reclamantul A.B. în contradictoriu cu pârâtele D.G.R.F.P. Cluj-Napoca și A.J.F.P. Bihor - S.F.O. Beiuș; a anulat în parte Decizia nr. ccc/31.05.2022 în ceea ce privește modul de soluționare a excepției tardivității formulării contestației fiscal-administrative împotriva Deciziei de impunere nr. aaaa/15.11.2021; a respins, ca nefondată, acțiunea formulată împotriva deciziilor de impunere nr. aaaa/15.11.2021 și nr. bbbb/16.12.2021, pe care le-a menținut în totalitate.

15. Instanța de fond a reținut printre altele că, în contextul parcurgerii de către entitatea „A.B.” Întreprindere Individuală a procedurii insolvenței care a fost închisă, conform Sentinței nr. 454/F/2018 a Tribunalului Bihor, cu consecința radierii întreprinderii individuale din registrul comerțului, incidența prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, nu reprezintă un impediment pentru preluarea de către reclamantul A.B. a obligațiilor fiscale ale „A.B.” Întreprindere Individuală în anul 2021, prin cele două decizii de impunere care sunt contestate în speță, în temeiul art. 23 din Codul de procedură fiscală.

16. Împotriva Sentinței civile nr. 798/CA/2022 din 13 decembrie 2022, pronunțată de Tribunalul Bihor - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, a declarat recurs recurentul A.B., solicitând admiterea recursului, casarea în parte a sentinței atacate și, în rejudicare, admiterea cererii introductive și anularea actelor fiscale contestate.

17. În motivare, subsumat motivului de casare prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, printre altele, recurentul a criticat, cu precădere, statuarea anterior menționată a instanței de fond, arătând că, în contextul menționat, incidența prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, constituie un impediment pentru preluarea, în temeiul art. 23 din Codul de procedură fiscală, de către reclamantul A.B. a obligațiilor fiscale ale „A.B.” Întreprindere Individuală în anul 2021, prin cele două decizii de impunere care sunt contestate în speță.

18. Prin întâmpinarea la recursul formulat în cauză, intimata D.G.R.F.P. Cluj-Napoca, prin A.J.F.P. Bihor - S.F.O. Beiuș, a solicitat respingerea recursului și menținerea soluției instanței de fond privind respingerea cererii de chemare în judecată formulate de reclamant, reiterând argumentele prezentate înaintea instanței de fond.

19. În drept, au fost invocate dispozițiile art. 20 alin. (1), art. 23 alin. (1) lit. c), alin (3) și (4), art. 90 alin. (1), art. 93 și ale art. 266 alin (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

20. La termenul de judecată din 27 noiembrie 2023, Curtea de Apel Oradea - Secția de contencios administrativ și fiscal a pus în discuția părților oportunitatea sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în

vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept expuse la paragraful 8 din prezenta decizie.

21. Prin Încheierea din 27 noiembrie 2023, cu majoritate, sesizarea a fost considerată admisibilă și, în temeiul art. 520 alin. (2) din Codul de procedură civilă, s-a dispus suspendarea judecății.

22. Prin opinia separată formulată în cauză s-a apreciat că, în speță, nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă, chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării nefiind într-un tot nouă, având în vedere pronunțarea de către Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a Deciziei nr. 20 din 20 martie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 27 iunie 2023 (Decizia nr. 20/2023).

IV. Motivele reținute de titularul sesizării cu privire la admisibilitatea procedurii

23. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, potrivit celor redată în continuare.

24. Sesizarea, în condițiile art. 519 din Codul de procedură civilă, are loc în cadrul unui litigiu aflat pe rolul Curții de Apel Oradea - Secția de contencios administrativ și fiscal, instanță competentă să soluționeze cauza în recurs; instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție judecă prezenta cauză în ultimă instanță, în materia contenciosului administrativ.

25. Soluționarea cauzei depinde de lămurirea problemei de drept în discuție privind interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015, coroborate cu cele ale art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în sensul lămuririi dacă în cazul anulării obligațiilor fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică sau nu preluarea obligațiilor de către persoana fizică.

26. Astfel, prima instanță a statuat, printre altele, că în contextul parcurgerii de către entitatea „A.B.” Întreprindere Individuală a procedurii insolvenței, care a fost închisă, conform Sentinței nr. 454/F/2018 a Tribunalului Bihor, cu consecința radierii întreprinderii individuale din registrul comerțului, incidența prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, nu reprezintă un impediment pentru preluarea de către reclamantul A.B. a obligațiilor fiscale ale „A.B.” Întreprindere Individuală în anul 2021, prin cele două decizii de impunere care sunt contestate în speță, în temeiul art. 23 din Codul de procedură fiscală.

27. În recursul formulat este criticată cu precădere această statuare a primei instanțe. Așadar, de maniera de dezlegare a chestiunii de drept în discuție depinde soluționarea recursului, fiind îndeplinită condiția privind relația de dependență între chestiunea de drept și modalitatea de soluționare a fondului cauzei.

28. În ceea ce privește condiția privind noutatea chestiunii de drept, instanța de trimitere a constatat că și aceasta este îndeplinită, în contextul publicării recente în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 27 iunie 2023, a Deciziei nr. 20 din 20 martie 2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție -, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin care s-a statuat că „în interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anularea obligației fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat potrivit legii, nu împiedică preluarea obligației fiscale de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3)

și (4) din Codul de procedură fiscală”.

29. Chestiunea de drept în discuție este nouă, întrucât prin Decizia nr. 20/2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție nu s-a analizat modul de interpretare a textelor de lege anterior menționate și în contextul particular al incidenței art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, care reglementa o descărcare de obligații a debitorului persoană fizică în situația închiderii procedurii insolvenței.

30. Conform evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție, problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

V. Punctele de vedere ale părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

31. Potrivit punctului de vedere aparținând recurentului A.B., în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă pentru sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu chestiunea de drept în discuție. În ceea ce privește problema de drept ce formează obiectul sesizării, apreciază că Legea nr. 85/2014 este lege specială față de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008.

32. Intimata D.G.R.F.P. Cluj-Napoca, prin A.J.F.P. Bihor - S.F.O. Beiuș, apreciază că, în speță, nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă.

33. Intimata arată că dezlegarea, de către Înalta Curte de Casație și Justiție, a chestiunilor ce fac obiectul prezentei cereri nu este necesară pentru pronunțarea unei hotărâri de către instanța de trimitere, raportat la faptul că, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 20 alin. (1), art. 23 alin. (1) lit. c), alin. (3) și (4), art. 90 alin. (1), art. 93 și ale art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile art. 22 și 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008.

34. Radierea unei persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale sau a unui liber profesionist din registrul comerțului sau din registrele în care a fost înregistrat/ă reprezintă doar înlăturarea acestora din registrul profesioniștilor, aspect care nu modifică obligațiile subiectului de drept conform celor de mai sus.

35. Invocarea Sentinței nr. 400/F/2018 din 7 noiembrie 2017, prin care s-a dispus închiderea procedurii de insolvență, nu pune în discuție oportunitatea preluării obligațiilor conform art. 23 din Codul de procedură fiscală, în cazul în care obligația nu a fost îndeplinită de către debitorul persoană fizică autorizată. Dimpotrivă, organul fiscal trebuie să uzeze de prevederile art. 23 din Codul de procedură fiscală, pentru recuperarea creanțelor fiscale. Codul de procedură fiscală nu exclude preluarea obligațiilor în cazurile în care persoana fizică autorizată a fost radiată în urma falimentului, cum nici Legea nr. 85/2014 nu exclude/nu interzice preluarea obligațiilor, legea specială, în speță Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, instituind răspunderea pentru obligațiile asumate și cu alte bunuri, dacă nu a fost constituit patrimoniul de afectațiune.

36. Intimata apreciază că legislația în această materie este clară, nefiind necesară lămurirea altor aspecte legale.

VI. Punctul de vedere al completului care a formulat sesizarea cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

37. În opinie majoritară, instanța de trimitere a apreciat că statuările din Decizia nr. 20/2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție nu vizează și contextul particular al incidenței art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, situație în care incidența

acestui text de lege poate împiedica preluarea obligațiilor de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, din moment ce textul de lege în discuție reglementa o descărcare de obligații a debitorului persoană fizică în cazul închiderii procedurii insolvenței. Astfel, prevederile art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, au caracter de normă specială, care primează în aplicare față de normele cu caracter general reprezentate de prevederile coroborate ale art. 266 alin. (4¹) și art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.

VII. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

38. Într-o primă orientare jurisprudențială s-a apreciat că, în interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 23 alin. (3) și (4) din același cod, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în cazul anulării obligațiilor datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică.

39. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul: Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal (Decizia nr. 348 din 23 martie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 208/116/CAF/2019, definitivă), Curții de Apel Oradea (Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal: Decizia nr. 256/CA/2020 - R din 3 iunie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 1.558/111/CA/2019 - R; Secția de contencios administrativ și fiscal: Decizia nr. 34/CA/2023 - R din 27 ianuarie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 1.634/111/CA/2022 - R și Decizia nr. 459/CA/2023 - R din 5 octombrie 2023, pronunțată în Dosarul nr. 2.285/111/CA/2022 - R, definitive), Curții de Apel Suceava - Secția de contencios administrativ și fiscal (Decizia nr. 505 din 8 septembrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 1.060/40/2019*, definitivă - tratează problema de drept cu referire la textul corespunzător din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, abrogată prin Legea nr. 85/2014, respectiv art. 137).

40. În același sens au fost exprimate și punctele de vedere teoretice, nesusținute de practică judiciară, ale următoarelor instanțe: tribunalele București, Teleorman, Constanța - Secția a II-a civilă, Covasna, Iași - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

41. În susținerea orientării jurisprudențiale și a punctelor de vedere teoretice au fost expuse următoarele argumente.

42. În condițiile în care întreprinderea individuală a fost supusă procedurii insolvenței și a intervenit închiderea procedurii respective și radierea debitoarei din registrul comerțului, persoana fizică va beneficia de efectul art. 181 din Legea nr. 85/2014, distincția făcută de organul fiscal între persoana fizică și întreprinderea individuală fiind speculativă, întrucât, în sensul art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, persoana fizică titulară a întreprinderii individuale este, în caz de insolvență, supusă procedurii simplificate, respectiv persoana fizică este descărcată de obligațiile pe care le avea înainte de intrarea în faliment.

43. Dat fiind faptul că organul fiscal a încercat valorificarea creanțelor fiscale litigioase în cadrul procedurii de insolvență, prin înscrierea acestora la masa credală, odată cu închiderea acelei proceduri, debitorul persoană fizică a beneficiat de efectul descărcării sale de respectivele obligații fiscale, potrivit art. 181 din Legea nr. 85/2014. Debitele respective nu pot fi reluate în scop de recuperare prin impunerea lor în sarcina persoanei fizice motivat de faptul că efectele insolvenței ar fi vizat doar situația întreprinderii individuale.

44. Chiar dacă debitorul poate fi urmărit pentru creanțele sale într-o anumită ordine raportat la patrimoniul deținut, art. 181 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 instituie o cauză de stingere a creanțelor avute în vedere de acel text de lege, ceea ce lasă fără efect urmărirea activului patrimonial.
45. De asemenea, s-a arătat că statuările din Decizia nr. 20/2023, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, nu vizează și contextul particular al incidenței art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, situație în care incidența acestui text de lege poate împiedica preluarea obligațiilor de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, din moment ce textul de lege în discuție reglementa o descărcare de obligații a debitorului persoană fizică în cazul închiderii procedurii insolvenței.
46. Astfel, prevederile art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma anterioară modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, au caracter de normă specială, care primează în aplicarea față de normele cu caracter general reprezentate de prevederile coroborate ale art. 266 alin. (4¹) și ale art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.
47. Astfel cum reține și Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în considerentele Deciziei nr. 28 din 16 aprilie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 506 din 20 iunie 2018 (Decizia nr. 28/2018), Legea nr. 85/2014 are caracter special față de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, prin urmare, prevederile art. 26 din ordonanța menționată, care permit extinderea răspunderii pentru datoriile întreprinderii individuale și asupra patrimoniului personal al titularului, nu au aplicabilitate în situația în care s-a solicitat deschiderea procedurii falimentului și aceasta a fost închisă, fără ca titularul să fi fost găsit vinovat de bancrută frauduloasă sau de plăți ori transferuri frauduloase.
48. Având în vedere aceste aspecte, în afara procedurii insolvenței nu vor putea fi calculate și urmărite obligații accesorii, deoarece, prin închiderea procedurii, debitorul persoană fizică a fost descărcat de obligațiile pe care le avea înainte, care, în speță, sunt obligații principale.
49. În procedura insolvenței, lichidatorul poate urmări și lichida bunurile ce alcătuiesc patrimoniul comerciantului persoană fizică. Persoana fizică titulară a întreprinderii individuale răspunde pentru obligațiile sale cu patrimoniul de afectare, dacă acesta a fost constituit, și, în completare, cu întreg patrimoniul.
50. Prin urmare, lichidatorul se putea îndrepta, în procedura falimentului, direct împotriva titularului întreprinderii individuale pentru satisfacerea creanțelor creditorilor, ulterior închiderii procedurii insolvenței intervenind radierea debitorului și descărcarea de datorii.
51. Art. 23 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală nu poate fi aplicabil din moment ce persoana fizică titulară a întreprinderii individuale nu este altă persoană raportat la întreprinderea individuală radiată, prin ipoteză fiind vorba despre una și aceeași persoană fizică, care răspunde cu patrimoniul propriu pentru datoriile rezultând din activitatea autorizată, fiind fără relevanță afectarea în cadrul acestuia a unei mase speciale de bunuri care se urmărește cu întâietate (patrimoniu de afectare) (Decizia nr. 505 din 8 septembrie 2020 a Curții de Apel Suceava - Secția de contencios administrativ și fiscal).
52. Într-o altă orientare jurisprudențială s-a apreciat că, în interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4¹) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 23 alin. (3) și (4) din același cod, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în cazul anulării obligațiilor datorate de debitorul persoană fizică care

desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 nu împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică.

53. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul: Curții de Apel Craiova - Secția contencios administrativ și fiscal (Decizia civilă nr. 790 din 9 iunie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 6.387/63/2019, definitivă) și Curții de Apel Ploiești - Secția de contencios administrativ și fiscal (Decizia nr. 228 din 15 februarie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 3.702/120/2019, definitivă - tratează problema de drept cu referire la textul corespunzător din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, abrogată prin Legea nr. 85/2014, respectiv art. 137).

54. În acest sens au fost exprimate puncte de vedere teoretice, nesusținute de practică judiciară, de către următoarele instanțe: Curtea de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal, Curtea de Apel Galați - Secția pentru cauze de contencios administrativ și fiscal; tribunalele Giurgiu, Ilfov, Vaslui, Galați; Judecătoria Piatra-Neamț.

55. În susținerea orientării jurisprudențiale și a punctelor de vedere teoretice au fost expuse considerentele de mai jos.

56. Din prevederile art. 22 și 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și ale art. 23 alin. (3), art. 266 alin. (4¹), alin. (8) lit. a) și alin. (9) din Legea nr. 207/2015 rezultă că obligațiile fiscale restante ale entităților fără personalitate juridică radiate, înregistrate în evidența fiscală pe cod de înregistrare fiscală, se scad din evidența fiscală de pe acest cod și se înregistrează pe codul numeric personal al titularului întreprinderii individuale, iar organul fiscal emite decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma preluării acestora de la contribuabilii radiati.

57. În aceste condiții, organul fiscal competent în administrarea întreprinderii individuale radiate ca urmare a închiderii procedurii insolvenței a anulat și a scăzut din evidența fiscală obligațiile fiscale rămase nestinse pe codul de înregistrare fiscală, în temeiul art. 266 alin. (4¹) și (8) din Codul de procedură fiscală, iar, în condițiile art. 23 alin. (1) și (3) și art. 93 din același cod, a emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma preluării acestora de la contribuabilii radiati, în sarcina persoanei fizice, pe cod numeric personal.

58. Dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma anterioară modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, fac referire la descărcarea de obligații a persoanei fizice, dar privită în calitatea sa de persoană care desfășoară activități economice în mod independent sau profesii libere, și nu ar putea fi interpretate în sensul că, odată cu închiderea procedurii falimentului, creanțele fiscale rămase neachitate nu vor mai putea fi recuperate de la persoana fizică, în mod personal, prin urmărirea altor bunuri decât cele din patrimoniul de afectățune.

59. O interpretare contrară ar contraveni obligației fundamentale instituite prin dispozițiile art. 56 din Constituția României, republicată, deoarece ar conduce la o scutire nejustificată a persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau profesii libere de la îndeplinirea obligației de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuieli publice.

60. Considerentele Deciziei nr. 20/2023 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept au aplicabilitate generală, fiind incidente și în situația radierii unui debitor titular al unei întreprinderi individuale supus procedurii insolvenței.

61. Art. 181 din Legea nr. 85/2014, în forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, nu aduce niciun element de noutate problemei de drept, întrucât, așa cum a arătat și Curtea Constituțională a României în jurisprudența sa (Decizia nr. 184 din 31 martie 2022, publicată în

Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 873 din 5 septembrie 2022), dreptul fiscal și procedura fiscală fac parte din dreptul public, ceea ce înseamnă că subiecții unor astfel de raporturi nu pot fi egali în drepturi și obligații. Astfel, unul dintre subiecții raportului de drept fiscal, și anume organul fiscal, are o poziție dominantă, fiind înzestrat cu exercitiul puterii de stat, în virtutea căreia are competența legală atât de a stabili impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, cât și de a urmări încasarea acestora, astfel încât, în situația în care sumele de bani datorate bugetului nu mai pot fi încasate de la debitorul inițial, printre altele și din motivele prevăzute de textul criticat, să poată urmări și alte persoane decât debitorul, care au contribuit efectiv la intrarea acestuia în stare de insolvență. Prevederea din legea insolvenței nu poate anihila exercitarea de către organul fiscal a prerogativelor sale.

62. De altfel, reglementarea distinctă a drepturilor și obligațiilor părților în raporturile juridice fiscale, în comparație cu reglementarea procedurii generale prevăzute de Legea nr. 85/2014, este o aplicare a dispozițiilor constituționale consfințite la art. 137 alin. (1).

63. Dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014 nu pot fi extinse debitorilor urmăriți prin procedura fiscală, textul din legea insolvenței aplicându-se strict în cadrul procedurii insolvenței, în caz contrar, s-ar crea un tratament diferențiat între debitorii profesioniști persoane fizice ce nu au fost supuși procedurii insolvenței și subiecții acestei proceduri.

64. Potrivit opiniei exprimate de Curtea de Apel Ploiești, sesizarea ce formează obiectul prezentei cauze nu îndeplinește condițiile de admisibilitate reglementate de dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă, întrucât chestiunea de drept ce se solicită a fi dezlegată nu îndeplinește cerința de a fi o veritabilă problemă de drept, născută dintr-un text incomplet sau neclar, susceptibil de interpretări contradictorii.

65. Se apreciază că titularul sesizării solicită interpretarea unor dispoziții legale care nu comportă o reală și serioasă dificultate de natură a fi dedusă dezlegării în cadrul procedurii hotărârii prealabile, fiind necesară realizarea unui simplu raționament judiciar, prin analiza sistematică a textelor legale apreciate ca fiind relevante în cauză, a căror interpretare formează obiectul sesizării, analiză care, de altfel, a fost realizată de către instanța de trimitere, astfel cum rezultă din punctul de vedere exprimat pe larg în cuprinsul sesizării.

66. Mai mult, dispozițiile legale a căror interpretare se solicită, cu excepția celor ale art. 181 din Legea nr. 85/2014, au fost recent supuse interpretării Înaltei Curți de Casație și Justiție, fiind indicată în acest sens Decizia nr. 20 din 20 martie 2023.

67. Curțile de apel Alba Iulia, Bacău, Brașov, București - Secția a IX-a contencios administrativ și fiscal și Secția a X-a contencios administrativ și fiscal și pentru achiziții publice, Constanța, Cluj, Iași - Secția de contencios administrativ și fiscal, Pitești, Târgu Mureș și Timișoara și tribunalele București, Călărași, Giurgiu, Ilfov, Iași - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, Vaslui, Galați au comunicat faptul că, în raza lor teritorială de competență, nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

68. 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 eventual recurs în interesul legii în problemele de drept ce formează obiectul sesizării.

VIII. Jurisprudența Curții Constituționale

69. În jurisprudența Curții Constituționale a României nu au fost identificate repere relevante pentru soluționarea prezentei sesizări.

IX. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție

70. În mecanismele de unificare a practicii judiciare a fost identificată Decizia nr. 20 din 20 martie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 27 iunie 2023, prin care a fost admisă sesizarea formulată de Curtea de Apel Iași - Secția contencios administrativ și fiscal, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, și s-a stabilit, printre altele, că „În interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anularea obligației fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat potrivit legii, nu împiedică preluarea obligației fiscale de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală”, prezentând relevanță considerentele de la paragrafele 148-154.

X. Raportul asupra chestiunii de drept

71. Prin raportul asupra chestiunii de drept și prin punctul de vedere la raport, menționate în cadrul paragrafului 5 pct. (i) din prezenta decizie, întocmite conform art. 520 alin. (8) coroborat cu art. 516 alin. (7) din Codul de procedură civilă, s-a apreciat că sesizarea este admisibilă, propunându-se următoarea soluție: „În interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în cazul anulării obligațiilor fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică”.

XI. Înalta Curte de Casație și Justiție

XI.1. Asupra admisibilității sesizării

72. Prealabil analizei în fond a problemei de drept supuse dezbaterii, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept va analiza dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile de admisibilitate în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, în raport cu prevederile art. 519 din Codul de procedură civilă, potrivit cărora „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”.

73. Din cuprinsul acestor dispoziții și al jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rezultă următoarele condiții cumulative de admisibilitate:

- existența unei cauze aflate în curs de judecată;
- cauza care face obiectul judecății să se afle în competența legală a unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit să soluționeze cauza;
- instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță;
- existența unei chestiuni de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei aflate în curs de judecată;

- chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită să fie nouă;
- asupra chestiunii de drept Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

74. Procedând la analiza admisibilității sesizării, se constată că, în cauză, sunt îndeplinite condițiile cerute cumulativ de lege în acest sens.

75. Primele trei și cea de-a șasea dintre condițiile de admisibilitate menționate sunt îndeplinite, întrucât sesizarea a fost formulată în cadrul unui litigiu aflat pe rolul Secției de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Oradea, care este învestită în ultimă instanță cu soluționarea recursului, hotărârea ce urmează a fi pronunțată fiind definitivă potrivit art. 634 alin. (1) pct. 5 din Codul de procedură civilă, iar asupra chestiunii de drept Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

76. Se constată că este îndeplinită și cea de-a patra condiție de admisibilitate, în componenta sa referitoare la existența unei chestiuni de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite.

77. Din analiza încheierii de sesizare rezultă că instanța de trimitere a demonstrat, în mod indirect, dificultatea chestiunii de drept atunci când a analizat condiția noutății acesteia și când și-a exprimat punctul de vedere.

78. Astfel, s-a evidențiat că statuările din Decizia nr. 20/2023, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, nu vizează și situația radierii întreprinderii individuale ca urmare a închiderii procedurii de faliment, context particular în care devin incidente prevederile speciale ale art. 181 din Legea nr. 85/2014.

79. Pentru a clarifica existența a două posibile interpretări, încheierea de sesizare cuprinde și opinia minoritară a unui judecător, care arată, contrar punctului de vedere majoritar, că „dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014 (...) nu pot fi extinse debitorilor urmăriți prin procedura fiscală, fiind vorba de două legislații diferite, ambele speciale (...)”, iar considerentele Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023 „au aplicabilitate generală (...), deci sunt incidente și în situația radierii unui debitor - titular al unei întreprinderi individuale, cum este cazul în speță, supus procedurii insolvenței, fiindcă argumentele de drept sunt aceleași”.

80. Examinarea jurisprudenței comunicate de curțile de apel relevă existența atât la nivelul practicii judiciare (în stadiu incipient), cât și la nivel teoretic a două orientări jurisprudențiale contrare:

- o primă orientare jurisprudențială, conform căreia incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică preluarea obligațiilor fiscale de către persoana fizică în condițiile din litigiul aflat pe rolul instanței de trimitere (paragrafele 38-51 din prezenta decizie);
- o altă orientare jurisprudențială, conform căreia incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 nu împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică (paragrafele 52-63 din prezenta decizie).

81. Ambele opinii/interpretări sunt susținute de argumente ample, care aduc în discuție:

- sfera de aplicare a dezlegării obligatorii date prin Decizia nr. 20/2023, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept; și
- stabilirea caracterului de normă specială a dispozițiilor art. 181 din Legea nr. 85/2014 în raport cu prevederile art. 266 alin. (4¹) și ale art. 23 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dar și cu prevederile art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008

(analizate în mod expres de prima instanță în litigiul aflat pe rolul instanței de trimitere).

82. Se poate constata, astfel, că în cauză nu este incidentă situația în care interpretarea normelor aplicabile nu comportă discuții și este necesară realizarea unui simplu raționament judiciar, operațiune de aplicare în concret a legii ce rămâne în atribuția instanțelor care judecă litigiul.

83. Faptul că parte din normele legale a căror interpretare se solicită în cauză au fost recent supuse interpretării Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept prin Decizia nr. 20/2023 nu prezintă relevanță sub aspectul existenței unei chestiuni de drept veritabile în prezenta sesizare, dat fiind faptul că dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014 nu au fost avute în vedere la pronunțarea deciziei sus-amintite.

84. În același sens, din paragrafele 143-155 ale Deciziei nr. 20/2023 rezultă clar că Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a interpretat doar normele din Codul de procedură fiscală cu care a fost sesizată.

85. Astfel, dificultatea chestiunii de drept sesizate în prezenta cauză este conturată atât de raportul dintre normele incidente, cât și de modul diferit de apreciere de către instanțele de judecată a domeniului de aplicare al dezlegării (cu caracter general) date prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023, în situația specială prevăzută de art. 181 din Legea nr. 85/2014.

86. În ceea ce privește examinarea condiției noutății chestiunii de drept supuse interpretării, se reține că aceasta necesită, prin verificarea jurisprudenței recente, a se vedea dacă, în procesul curent de aplicare a legii, instanțele au dat o rezolvare chestiunii de drept sesizate de instanța de trimitere. Cu alte cuvinte, ceea ce prezintă importanță sub acest aspect este existența și dezvoltarea unei practici judiciare constante în materie.

87. În primul rând, trebuie subliniat, așa cum s-a arătat anterior, că Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023 nu a explicat aspecte relevante pentru situația specială a prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, dovadă fiind opiniile divergente existente în prezent nu numai la nivelul instanței de trimitere (Curtea de Apel Oradea), dar și la nivelul altor curți de apel.

88. În al doilea rând, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023, interpretată în sensul unei aplicabilități generale, este invocată drept argument în sprijinul celei de-a doua opinii (a se vedea paragraful 60 din prezenta decizie).

89. Prin urmare, decizia de unificare anterior menționată nu poate avea semnificația dezlegării problemei de drept sesizate în prezenta cauză, cât timp constituie una dintre problemele asupra cărora instanțele de judecată au opinii diferite.

90. Așadar, pentru verificarea condiției noutății în prezenta cauză, prezintă relevanță, în mod deosebit, jurisprudența ivită după pronunțarea și publicarea Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023. Or, din examinarea jurisprudenței comunicate la solicitarea instanței supreme, rezultă că singura decizie definitivă pronunțată după momentul indicat este Decizia nr. 459/CA/2023 - R din 5 octombrie 2023 a Curții de Apel Oradea - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal (paragraful 39 din prezenta decizie).

XI.2. Asupra fondului chestiunii de drept supuse dezlegării

91. Așa cum rezultă din încheierea de sesizare, chestiunea de drept supusă interpretării comportă coordonatele redată în cele de mai jos.

92. Starea de fapt este reprezentată de închiderea procedurii de faliment și radierea întreprinderii individuale, urmate de emiterea, de către organul fiscal, a unor decizii de impunere prin care s-a dispus preluarea de către persoana fizică titulară a întreprinderii individuale a obligațiilor fiscale ale acesteia din urmă.

93. Ca norme de drept aplicabile, se solicită lămurirea incidenței și efectelor prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014 (forma anterioară modificării survenite prin Legea nr. 216/2022), în sensul descărcării de obligații a debitorului persoană fizică falit și a imposibilității preluării obligațiilor fiscale de către persoana fizică titulară a întreprinderii individuale, prin excepție de la prevederile art. 266 alin. (4¹) și ale art. 23 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile pronunțării de către Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a Deciziei nr. 20 din 20 martie 2023, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 27 iunie 2023.

94. În ceea ce privește semnificația art. 181 din Legea nr. 85/2014, așa cum se arată în doctrină, acesta reglementează descărcarea de obligații a debitorului persoană fizică și se referă la obligațiile debitorului persoană fizică, născute anterior deschiderii procedurii.

95. În principiu, prin efectul închiderii procedurii, debitorul persoană fizică va fi descărcat de obligațiile pe care le avea înainte de intrarea în faliment. Prin urmare, închiderea procedurii falimentului are ca efect liberarea debitorului de obligațiile pe care le avea înainte de intrarea în faliment, obligații care au fost cuprinse în masa credală, dar care nu au fost achitate, inclusiv în situația în care aceste obligații nu au fost achitate integral.

96. Art. 181 din Legea nr. 85/2015 reia prevederile art. 137 din Legea nr. 85/2006. Soluția constantă a legii, în sensul liberării debitorului persoană fizică de obligațiile anterioare intrării în procedura falimentului, a fost apreciată ca fiind menită să îi acorde debitorului persoană fizică șansa unui nou început în activitatea comercială.

97. În cadrul atribuțiilor de unificare a jurisprudenței, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin Decizia nr. 20 din 20 martie 2023, a admis sesizarea formulată de Curtea de Apel Iași în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile.

98. În ceea ce privește sfera de aplicare a dezlegării obligatorii date prin Decizia nr. 20/2023, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, aceasta se aplică în situația radierii persoanei fizice în cazurile prevăzute de art. 21 și 27 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008.

99. Potrivit celor dezlegate de Înalta Curte, operațiunea de radiere a persoanei fizice ce și-a desfășurat activitatea într-una din formele reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și anularea creanței pentru contribuabilul radiat nu pot înlătura răspunderea debitorului persoană fizică, potrivit art. 23 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

100. A statuat Înalta Curte că, în interpretarea și aplicarea art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anularea obligației fiscale datorate de debitorul persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat potrivit legii, nu împiedică preluarea obligației fiscale de către persoana fizică în condițiile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală.

101. Se observă așadar, din cele mai sus evocate, faptul că dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014 nu au fost avute în vedere la pronunțarea Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr. 20/2023.

102. În ceea ce privește raportul dintre dispozițiile vizate de Decizia nr. 20/2023 și dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014, Înalta Curte constată caracterul de normă specială a acestora din urmă.

103. Așadar, ori de câte ori legea conține dispoziții speciale, derogatorii, în ceea ce privește răspunderea, se aplică dispozițiile legii speciale (norma specială), în cazul în care întreprinzătorul persoană fizică, indiferent de forma în care își desfășoară activitatea, se va afla în ipoteza prevăzută de norma specială.

104. Potrivit art. 15 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(1) O reglementare din aceeași materie și de același nivel poate fi cuprinsă într-un alt act normativ dacă are caracter special față de actul ce cuprinde reglementarea generală în materie. (2) Caracterul special al unei reglementări se determină în funcție de obiectul acesteia, circumstanțiat la anumite categorii de situații, și de specificul soluțiilor legislative pe care le instituie. (3) Reglementarea este derogatorie dacă soluțiile legislative referitoare la o situație anume determinată cuprind norme diferite în raport cu reglementarea-cadru în materie, aceasta din urmă păstrându-și caracterul său general obligatoriu pentru toate celelalte cazuri”.

105. În măsura în care soluțiile legislative referitoare la o situație anume determinată cuprind norme diferite (norma specială) în raport cu reglementarea generală (norma generală), se aplică cu prioritate norma specială, în virtutea regulii specialia generalibus derogant, norma generală păstrându-și caracterul său general obligatoriu pentru toate celelalte cazuri nereglementate diferit de legea specială.

106. Pentru ipoteza în care întreprinzătorul persoană fizică este supus procedurii insolvenței, legea care reglementează această procedură conține norme speciale care se aplică prioritar.

107. Concursul dintre normele speciale din legea insolvenței și Codul fiscal, în procedura de recuperare a unei creanțe fiscale împotriva unui debitor aflat insolvență, a fost analizat prin Decizia nr. 28/2018, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 506 din 20 iunie 2018.

108. Potrivit paragrafelor 62, 63 și 65 din această decizie, dintre cele două legi speciale aflate în concurs, este aplicabilă cu prioritate legea care reglementează procedura insolvenței. Deschiderea procedurii insolvenței marchează începutul unei perioade fiscale speciale, debitorul în procedură având obligația să achite datoriile născute anterior deschiderii procedurii, cu respectarea ordinii de prioritate și a procedurilor prevăzute de lege. Recuperarea creanțelor împotriva unui debitor în insolvență este guvernată de dispozițiile legii speciale, care reglementează o procedură colectivă, concursuală și egalitară care are în vedere recuperarea tuturor creanțelor, inclusiv recuperarea creanțelor fiscale. Atât legea insolvenței, cât și Codul fiscal conțin dispoziții cu caracter special, fiecare având însă propriul domeniu de reglementare, dar, în condițiile în care la procedura colectivă, egalitară și concursuală a insolvenței participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței în procesul de realizare a creanței.

109. Caracterul de normă specială al dispozițiilor art. 181 din Legea nr. 85/2014 se impune atât cu privire la dispozițiile din Codul de procedură fiscală, cât și cu privire la dispozițiile din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 care au fost analizate în mod expres de către prima instanță în litigiul aflat pe rolul instanței de trimitere.

110. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 cuprinde reglementarea generală în materia răspunderii întreprinzătorului persoană fizică, indiferent de forma de organizare a întreprinderii economice, pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice.

111. Art. 21 și 27 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 prevăd că PFA și întreprinderea

individuală se radiază în următoarele cazuri: a) prin deces; b) prin voința titularului; c) în condițiile art. 25 din Legea nr. 26/1990¹, fără a fi reglementată situația radierii întreprinzătorului persoană fizică ca urmare a falimentului.¹ Legea nr. 26/1990, republicată, a fost abrogată prin Legea nr. 265/2022, radierea înregistrărilor din registrul comerțului fiind reglementată la art. 120 din această ultimă lege.

112. Acest caz distinct de radiere, prin închiderea procedurii falimentului, este reglementat prin normele speciale ale art. 174 - 181 din Legea nr. 85/2014.

113. Prin urmare, în cazul închiderii procedurii falimentului, urmată de radierea întreprinderii individuale, cum este cazul descris de instanța de trimitere, se aplică cu prioritate dispozițiile art. 181 din Legea nr. 85/2014, acestea fiind norme speciale și derogatorii în raport cu Codul de procedură fiscală și cu Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008.

114. Instanța supremă dă, astfel, eficiență primei orientări jurisprudențiale, potrivit căreia, în condițiile în care organul fiscal a încercat valorificarea creanțelor fiscale litigioase în cadrul procedurii de insolvență, prin înscrierea acestora la masa credală, iar, odată cu închiderea acelei proceduri, debitorul persoană fizică a beneficiat de efectul descărcării sale de respectivele obligații fiscale, potrivit art. 181 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, debitele respective nu pot fi reluate în scop de recuperare, prin impunerea lor în sarcina persoanei fizice, motivat de faptul că efectele insolvenței ar fi vizat exclusiv situația întreprinderii individuale.

115. Chiar dacă debitorul poate fi urmărit pentru creanțele sale într-o anumită ordine raportat la patrimoniul deținut, art. 181 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 instituie o cauză de stingere a creanțelor avute în vedere de acel text de lege, ceea ce lasă fără efect urmărirea activului patrimonial.

116. În concluzie, se reține că, în interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în cazul anulării obligațiilor fiscale datorate de debitorul persoană fizică în desfășurarea activității în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică.

117. Pentru aceste considerente, în temeiul art. 521 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Oradea - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 2.705/111/2022, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că: În interpretarea prevederilor art. 266 alin. (4¹) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 23 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, în ipoteza specială a incidenței prevederilor art. 181 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, forma în vigoare anterior modificării survenite prin Legea nr. 216/2022, în cazul anulării obligațiilor fiscale datorate de debitorul persoană fizică în desfășurarea activității în mod independent, ca urmare a radierii debitorului din registrul în care a fost înregistrat, incidența art. 181 din Legea nr. 85/2014 împiedică preluarea obligațiilor de către persoana fizică. Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 21 octombrie 2024.

VICEPREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

MARIANA CONSTANTINESCU

Magistrat-asistent,

Elena-Mădălina Ivănescu
