

SOME CONSIDERATIONS REGARDING THE POSSIBILITY TO REGISTER ON THE CREDIBLE TABLE OF TAX RECEIVABLES WHICH ARE NOT ESTABLISHED BY A DEBT TITLE

Lecturer Ph D, Vasile – Nicole POPEANGĂ
“Constantin Brâncuși” University of Târgu-Jiu

ABSTRACT. During the activity carried out by a taxpayer may occur at a time and insolvency. If this is confirmed by competent courts, the respective taxpayer fall within the special legal rules and benefit from a special tax administration regime. A particularly important issue is related to settlement of tax receivables of insolvent debtor, extinguishing the order being influenced by their birth date, ie before or after the date of opening of insolvency proceedings. How the law of insolvency provides a creditor to seek bankruptcy debtor if it records outstanding claims over a certain limit and older than a certain period of time, born after the opening date, there is, in practice, an interest of taxpayers insolvency to treat certain tax receivables arising after the opening of insolvency proceedings, but refers to previous periods as the claims to be included in the list of creditors and claims no current.

KEY WORDS: insolvency, fiscal receivables, fiscal administration, fiscal inspection, insolvent taxpayers.

1. Creanțele fiscale care nu sunt stabilite printr-un titlu de creanță. Înscrierea la masa credală

„Creditor îndreptățit să participe la procedură este acel titular al **unui drept de creanță** asupra averii debitorului, care a înregistrat o cerere de înscriere a creanței...”. [1] Totodată, „tabelul preliminar de creanțe cuprinde toate **creanțele scadente sau nescadente, sub condiție sau în litigiu, născute înainte de data deschiderii procedurii...**”, iar punctul 67 precizează faptul că „tabelul definitiv de creanțe este tabelul care cuprinde toate **creanțele asupra averii debitorului la data deschiderii procedurii...**”. [2]

O analiză corelativă asupra prevederilor prezentate anterior și statuate de Legea nr. 85/2014 ne permite să susținem că înscrierea unor creanțe la masa credală este posibilă doar dacă deținătorul lor are calitatea de creditor (adică deține un drept de creanță pe care îl poate dovedi) și dacă respectivele creanțe sunt născute, există, la data deschiderii procedurii insolvenței.

„Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal”, [3] iar „dacă legea nu prevede altfel, **dreptul de creanță fiscală** și obligația fiscală corelativă **se nasc** în momentul în care, potrivit legii, **se constituie baza de impunere care le generează**”. [4] Așadar, în viziunea legiuitorului, creanțele fiscale sunt drepturi patrimoniale care se nasc când se constituie baza de impunere care le generează.

În practica administrării fiscale se întâlnesc multe situații în care debitorul insolvent solicită aplicarea prevederilor art. 102, alin. (3) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, conform cărora „cererea de admitere a creanțelor trebuie făcută chiar dacă acestea nu sunt stabilite printr-un titlu”. Acest demers vizează translatarea la o dată anterioară deschiderii procedurii insolvenței a unor creanțe născute, juridic, ulterior, dar care se referă la activitatea contribuabilului din perioada precedentă insolvenței. Scopul unor astfel de demersuri este acela de a diminua povara creanțelor curente, deoarece în cazul acestora există riscul aplicării prevederilor art. 143, alin. (3), care stipulează următoarele: „Titularul unei creanțe curente, certă, lichidă și exigibilă mai veche de 60 de zile și un quantum peste valoarea – prag, poate solicita, oricând în timpul planului de reorganizare sau după îndeplinirea obligațiilor de plată asumate în plan, trecerea la faliment. Cererea sa va fi respinsă de către judecătorul – sindic în situația în care creanța nu este datorată, este achitată sau debitoarea încheie o convenție de plată cu acel creditor”. Practic, orice creditor curent are un ascendent legal și obiectiv asupra debitorului insolvent și de aceea în derularea operațiunilor de insolvență debitorii urmăresc majorarea masei credale, care se va achita în rate potrivit planului de reorganizare, în detrimentul obligațiilor curente.

Menționăm, de asemenea, faptul că momentul nașterii creanței, respectiv anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, generează anumite implicații și în procedura fiscală de stingere a acestora, norma juridică incidentă statuând o anumită ordine de stingere.

În ultima perioadă de timp foarte mulți contribuabili au făcut și fac obiectul unor acțiuni derulate de organele fiscale de specialitate, respectiv de organele de inspecție fiscală și de cele de antifraudă fiscală, pe parcursul cărora se emit anumite acte administrative procedurale și fiscale. Dacă în cazul ultimei categorii de acte nu apar interpretări privind momentul nașterii creanțelor fiscale și a tratamentului lor în procedura insolvenței, în cazul actelor administrative procedurale se nasc intense dezbateri și interpretări, conturându-se o serie de întrebări, cum ar fi:

⇒ actele administrative procedurale stabilesc, nasc, creanțe fiscale?

⇒ dacă nu nasc asemenea creanțe, pot, totuși, să stea la baza înscrierii lor la masa credală de către creditorul fiscal?

La aceste aspecte și la altele vom încerca să răspundem în continuare, dezvoltând în acest sens unele scenarii virtuale. Astfel, presupunem că, la un moment dat, organele fiscale de specialitate au întocmit la un contribuabil „Proces-verbal” prin care au fost sesizate organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care puteau întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni (și care menționa în cuprinsul său și un potențial prejudiciu sub forma impozitelor și taxelor neachitate la bugetul general consolidat), iar ulterior contribuabilul respectiv intră în procedură de insolvență, dată după care se emite și actul administrativ fiscal. Analiza noastră se va circumscrie următoarelor obiective:

➤ dreptul organului fiscal de a deveni creditor și de a se înscrie la masa credală în baza „Procesului-verbal”,

➤ ordinea de stingere a creanțelor fiscale.

În opinia noastră, formulată pe baza analizei și interpretării normelor juridice incidente în materie, „Procesul-verbal” este un act administrativ procedural prin care nu se constituie baze de impunere care să genereze drepturi de creanță fiscală. Procesul-verbal este, așa cum precizează, anexă a Raportului de inspecție fiscală.[5] Același lucru se reglementează și prin OMFP nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și

documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, unde în anexa 5.a este prezentat modelul acestui formular, precizându-se: „Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații faptice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. **Se anexează la Raportul de inspecție fiscală**”, în anexa 5.b, la cap. I, art. 1 fiind prezentat modul de completare al acestuia: „Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni. **Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere**”.

De altfel, „rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal” și „raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii: a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate...”. [6]

Analizând corelativ prevederile legale amintite anterior se poate afirma faptul că în cazul inspecțiilor fiscale singurul actul administrativ fiscal prin care se constituie baze de impunere care să genereze drepturi de creanță fiscală este decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală (așa cum o demonstrează și formularul tip al Deciziei de impunere aceasta reprezintă singurul document întocmit de organele de inspecție fiscală care conține rubrici referitoare la constituirea/reconstituirea bazelor de impunere).

De altfel, în speța ipotetică dezvoltată de noi, „Procesul-verbal” se referă la un potențial prejudiciu sub forma unor impozite și taxe, în timp ce prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, emise ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, se reconsideră anumite tranzacții derulate de contribuabil și se constituie o bază de impunere suplimentară care naște drepturi de creanță fiscală sub forma impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, în opinia noastră, organele de administrare fiscală nu pot solicita, în cazul contribuabililor insolvenți, înscrierea la masa credală a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în baza „Procesului-verbal”, deoarece acest act administrativ procedural nu naște drepturi de creanță fiscală și prin urmare, la data deschiderii procedurii, în lipsa Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere emisă în baza sa, organul fiscal nu poate avea calitatea de creditor pentru respectivele obligații fiscale suplimentare.

În plus, așa cum prevede OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală la art. 177, „în vederea recuperării creanțelor fiscale de la debitorii care se află în stare de insolvență, Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate, respectiv compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, vor declara lichidatorilor creanțele existente, la data declarării, în evidența fiscală pe plătitor”. Ori, potrivit OMFP nr. 2144/2008 privind administrarea creanțelor fiscale, în evidența analitică pe plătitor „se înregistrează creanțele fiscale provenite din prelucrarea declarațiilor fiscale depuse de contribuabili, inclusiv a declarațiilor rectificative, a **deciziilor de impunere întocmite în urma efectuării inspecției fiscale**, a notelor privind corecția erorilor din documentele de plată, a deciziilor de corecție privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecției evidenței fiscale, a deciziilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de TVA, a deciziilor de impunere din oficiu, a deciziilor emise de organele administrative de soluționare a contestațiilor, a proceselor verbale de constatare a contravențiilor, a altor acte primite de la organe cu atribuții de constatare și control și a altor înscrisuri care, potrivit legii, constituie **titluri executorii**, transmise de alte

organe decât cele fiscale, precum și sumele fiscale corespunzătoare”. Așadar, procesele verbale prin care se sesizează organele de cercetare penală nu sunt înregistrate în evidența fiscală pe plătitor, ci doar deciziile de impunere.

Totodată, apreciem faptul că într-un astfel de scenariu nu sunt incidente nici prevederile art. 102, alin. (3) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, conform căroră „cererea de admitere a creanțelor trebuie făcută chiar dacă acestea nu sunt stabilite printr-un titlu”, deoarece acestea trebuie corelate cu celelalte prevederi din aceeași lege, care cer ca subiectul care depune cererea de admitere să aibă calitatea de creditor și să aibă creanțe născute la data deschiderii procedurii insolvenței. Practic, acest art. 102, alin. (3) permite depunerea unei cereri de admitere a unor creanțe care au fost născute, dar nu au fost individualizate printr-un titlu de creanță, cum este, de exemplu, cazul creanțelor fiscale accesorii, care se nasc din neachitarea la scadență a creanțelor fiscale principale, sunt înscrise în evidența fiscală pe plătitor cu statusul „neînscrise”, dar pot să nu fie individualizate, stabilite, printr-un titlu de creanță la data deschiderii procedurii insolvenței. Apreciem, așadar, faptul că art. 102, alin. (3) permite înscrierea la masa credală doar a unor creanțe născute juridic la data deschiderii procedurii insolvenței și neindividualizate într-un titlu de creanță, nu și a unor creanțe nenăscute, inexistente la data deschiderii procedurii. Ori noi, așa cum am arătat anterior, în scenariul nostru virtual, ne aflăm în situația unor creanțe fiscale, care, în lipsa Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, nu erau născute la data deschiderii procedurii insolvenței și pe cale de consecință legală nu puteau face obiectul art. 102, alin. (3) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

În consecință, singurul status legal al creanțelor fiscale menționate ca potențial prejudiciu în cadrul „Procesului-verbal” de sesizare a organelor penale este acela al unor creanțe născute după data deschiderii procedurii insolvenței, prin Decizia de impunere, cu termene de plată după această dată și care potrivit art. 102, alin. (6) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență **„vor fi plătite conform documentelor din care rezultă, nefiind necesară înscrierea la masa credală”**.

În opinia noastră, din punctul de vedere al administrării fiscale, pentru stingerea acestor creanțe curente sunt incidente prevederile art. 115, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care menționează: “Pentru debitorii care se află sub incidența Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, ordinea de stingere este următoarea:

- a) obligații fiscale cu termene de plată după data deschiderii procedurii insolvenței, în ordinea vechimii, cu excepția celor prevăzute în planul de reorganizare confirmat;
- b) sume datorate în contul ratelor din programele de plăți ale obligațiilor fiscale, cuprinse în planul de reorganizare judiciară confirmat, precum și obligațiile accesorii datorate pe perioada reorganizării, dacă în plan s-au prevăzut calcularea și plata acestora;
- c) obligații fiscale datorate și neachitate cu termene de plată anterioare datei la care s-a deschis procedura insolvenței, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora, în situația contribuabililor aflați în stare de faliment;
- d) alte obligații fiscale în afara celor prevăzute la lit. a) – c)”.

2. Concluzii

Studiul realizat ne permite formularea unui set de concluzii, cum ar fi:

↳ creanțele care se pot înscrie la masa credală în procedura insolvenței sunt doar acele creanțe născute la data deschiderii procedurii;

↳ există posibilitatea înscrierii la masa credală și a unor creanțe care nu au fost stabilite printr-un titlu la data deschiderii procedurii insolvenței, dar numai în măsura în care acestea, din punct de vedere juridic, erau născute la acea dată;

↳ actele administrative procedurale emise de organele de organele fiscale de specialitate nu nasc creanțe fiscale și prin urmare organul fiscal nu poate dobândi calitatea de creditor în baza lor;

↳ data nașterii creanței fiscale asupra unui contribuabil aflat în procedura insolvenței determină ordinea de stingere a obligațiilor sale fiscale.

3. Bibliografie

[1] Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, art. 5, punctul 19

[2] Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, art. 5, punctul 69

[3] OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 21, alin. (1)

[4] potrivit art. 23, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

[5] Ordinul nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, CAP. VII

[6] potrivit art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală